

# Fiche n°7

Les comptes 102 et 13 et l'imputation  
comptable des financements  
et dotations



Liberté • Égalité • Fraternité  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

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

MINISTÈRE  
DES AFFAIRES SOCIALES  
ET DE LA SANTÉ

# Les comptes 102 et 13 et l'imputation comptable des financements et dotations

## **Objet de la fiche**

La présente fiche a pour objet :

- de définir, avec précision, les critères qui permettent de distinguer un complément de dotation (comptes 102x) et une subvention d'investissement (comptes 131X) afin de faciliter et d'uniformiser l'imputation des financements reçus par les EPS;
- De proposer une méthode de régularisation des financements qui auraient été imputés de manière incorrecte ;

## **Enjeux financiers de la correcte utilisation des comptes 102/13**

La comptabilisation en ressources de long terme des financements extérieurs pour aider l'établissement à créer ou acquérir des valeurs immobilisées (amortissables ou non) ou pour financer des activités de long terme peut s'effectuer :

- soit dans un compte de « compléments de dotation » (comptes 1022, 1023, 1024 et 1028),
- soit dans un compte 13 « subvention d'investissement ».

Ces modes de comptabilisation recouvrent des situations différentes et ne créent pas les mêmes obligations comptables pour les établissements :

- les compléments de dotation demeurent au passif du bilan et confortent de manière pérenne les capitaux propres de l'établissement ;
- tandis que les subventions d'investissement font l'objet d'un transfert régulier au compte de résultat : « l'amortissement » de la subvention se traduit par un produit du compte de résultat (compte 777) qui « gage », dans le compte de résultat, en tout ou partie, l'amortissement du bien qui a été financé (si ce bien est amortissable).

*NB. Le compte 777 est exclu du calcul de la CAF*

## **Précision sur la nature des financements liés à la réalisation d'investissements**

### Les compléments de dotation

Un financement est un complément de dotation **si un des 3 critères figurant ci-dessous, et analysés successivement, est satisfait:**

- **Critère 1** : Le financement est désigné par l'organisme versant comme « *dotation* », « *complément de dotation* », « *apport* », ou est déclaré « *non susceptible de reprise au compte de résultat* » ou « *acquis durablement à l'établissement* » ou bien encore « *destiné à renforcer durablement les fonds propres* ».

*Cette désignation apparaît dans la décision attributive de l'organisme versant ou à défaut dans tout document connexe concernant cette opération : convention, contrat ou bien encore courrier.*

Si le critère 1 est satisfait, ce financement est à comptabiliser comme complément de dotation, à défaut, examen du critère 2.

- **Critère 2** : Le financement accordé concerne une opération globale sans affectation à un équipement ou un lot d'équipements déterminé (corporels ou incorporels) .

Si le critère 2 est satisfait, ce financement est à comptabiliser comme complément de dotation, à défaut, examen du critère 3.

- **Critère 3** : Le financement se rapporte à des opérations d'investissement qui génèrent des ressources à l'établissement du fait de leur impact sur l'activité principale ou les activités annexes. Ces ressources peuvent être directes ou indirectes du fait de la diminution du coût d'une activité. L'investissement réalisé peut ainsi avoir pour objet de diminuer les coûts spécifiques à une activité. Ces ressources peuvent être réelles (les ressources sont générées dès la mise en service de l'investissement) ou potentielles (la réalisation de l'investissement dégage un potentiel de service supplémentaire qui peut générer des ressources à moyen terme).

#### ***Exemple :***

Un établissement construit une blanchisserie alors qu'il avait recours préalablement à un prestataire extérieur pour ce service. Cette opération d'investissement est susceptible de générer des ressources à plusieurs titres :

1. L'établissement économise le coût afférent à la prestation de services ;
2. L'établissement est susceptible de devenir à son tour prestataire d'autres opérateurs économiques publics ou privés.

Si le critère 3 n'est pas satisfait, le financement n'est pas un complément de dotation mais peut s'avérer être une subvention suite à l'analyse selon les critères déterminés infra.

**C'est pourquoi, il convient d'ores et déjà de présenter ci dessous le nouveau commentaire du compte 102. Cette nouvelle rédaction sera, par la suite, intégrée par arrêté dans le référentiel M21.**

Les compléments de dotations, imputés au crédit des comptes 102x, regroupent l'ensemble des financements désignés comme tels par l'organisme versant, dans sa décision attributive ou à défaut dans tout document que cet organisme pourra adresser ou signer avec l'établissement.

Exemples:

- le courrier de l'ARS précisant que cette dernière est favorable à l'imputation du financement comme complément de dotation,
- l'avenant au CPOM qui précise que les financements afférents à une opération déterminée sont des compléments de dotation.

Dès lors que l'organisme versant assimile le financement à une « dotation », à un « apport » ou le déclare « non susceptible de reprise » ou « acquis durablement » à l'établissement ou bien destiné à renforcer durablement ses fonds propres, ce financement doit être imputé comme complément de dotation.

En l'absence de désignation du financement comme complément de dotation, ou assimilé, par l'organisme versant, les financements afférents aux opérations d'investissement doivent être imputés comme des compléments de dotation, dès lors que ces dernières génèrent pour l'établissement des ressources ou un potentiel de ressources nouvelles ou une diminution du coût liée à une activité de l'établissement.

## Les subventions d'équipement et d'investissement

Un financement est une subvention d'investissement imputée au crédit d'un des comptes 131X **si un des 3 critères figurant ci-dessous, et analysés successivement, est satisfait** :

- Critère 1 : Le financement est désigné comme subvention d'investissement par l'autorité versante.

Si le critère 1 est satisfait, ce financement est à comptabiliser comme subvention, à défaut, examen du critère 2.

- Critère 2 : Le financement sert à l'acquisition d'un équipement ou d'un lot d'équipements (corporels ou incorporels) clairement identifié.

*Exemples : achat d'un scanner, d'une licence informatique en vue d'améliorer la facturation.*

Si le critère 2 est satisfait, ce financement est à comptabiliser comme subvention, à défaut, examen du critère 3.

- Critère 3 : Le financement se rapporte soit à des opérations d'investissement qui n'ont pas d'impact direct sur les ressources de l'établissement soit à des opérations qui n'ont pas vocation à diminuer les coûts spécifiques d'une activité de l'établissement.

*Exemples : financements accordés pour la mise à jour des systèmes d'informations ou bien encore des financements accordés pour couvrir les coûts des travaux de rénovation sur un bâtiment existant.*

Si le critère 3 n'est pas satisfait, le financement n'est pas une subvention mais peut s'avérer être un complément de dotation suite à l'analyse des critères déterminés supra.

Si le financement ne répond à aucun des critères de comptabilisation précisés ci dessus (complément de dotation ou subvention), ce financement n'impactera pas les comptes 102X ou 131X mais peut s'avérer être une subvention d'exploitation.

**C'est pourquoi, il convient d'ores et déjà de présenter ci dessous le nouveau commentaire du compte 13. Cette nouvelle rédaction sera, par la suite, intégrée par arrêté dans le référentiel M21.**

Les financements imputés au crédit des comptes 13 regroupent l'ensemble des subventions d'équipements ou d'investissement, désignées comme telles par l'organisme versant dans sa décision attributive ou à défaut dans tout document que cet organisme pourra adresser ou signer avec l'établissement.

Dès lors que cet organisme conditionne l'octroi d'une subvention à la reprise de cette dernière au compte de résultat, le financement doit être imputé au compte 13.

En l'absence de désignation du financement comme subvention d'équipement ou d'investissement ou assimilé par l'organisme versant, sont imputés en priorité au compte 13 les financements qui visent à créer ou acquérir un équipement ou un lot d'équipement (c'est à dire un bien ou un ensemble de biens individualisables), que ces derniers soient ou non amortissables.

En dernier lieu, les subventions retracées au compte 13 participent au financement des opérations d'investissement non susceptibles de :

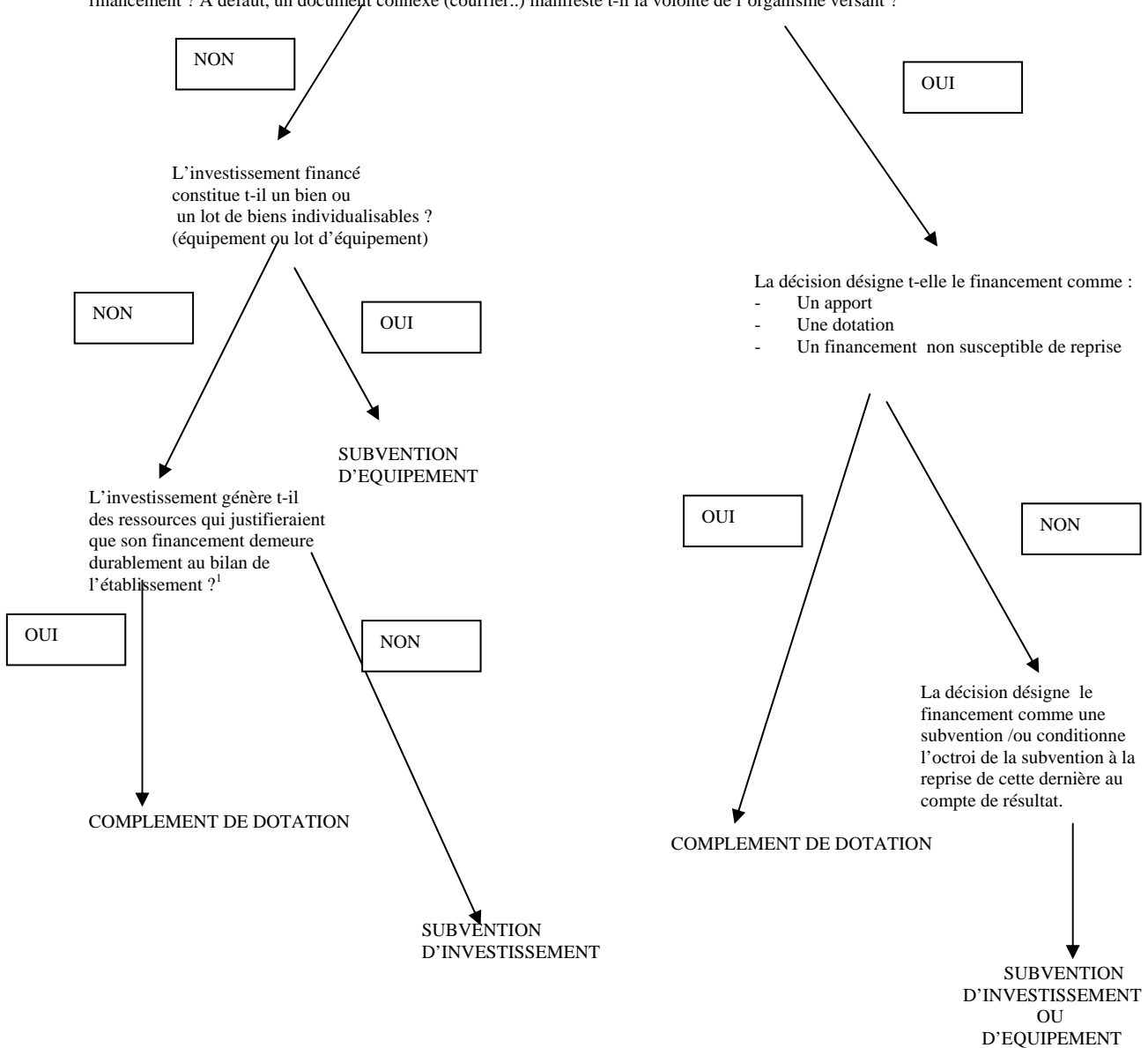
- générer des ressources nouvelles ;
- créer un potentiel de ressources pour l'établissement ;
- diminuer le coût attribuable à une activité de l'établissement.

***Découle de ces précisions, un arbre de décision fonctionnel permettant de discriminer l'imputation comptable des financements reçus.***

## Arbre de décision : comment distinguer les compléments de dotation et les subvention d'investissement et en tirer les conséquences comptables ?

Le choix de l'imputation d'un financement lié à l'investissement résulte de l'application successive de plusieurs critères :

La décision attributive (arrêté de subvention, convention de financement, arrêté de dotation) désigne t-elle de manière explicite la nature du financement ? A défaut, un document connexe (courrier..) manifeste t-il la volonté de l'organisme versant ?



## **Points de vigilance pour l'ordonnateur et le comptable**

### **La justification des opérations récentes :**

Afin d'assurer une exacte justification des soldes et des masses, il est vivement conseillé au comptable public d'être en mesure de justifier toutes les opérations de moins de 5 ans, au 01/01/2014, c'est à dire tous les flux comptabilisés sur ces comptes dès le 01/01/2009.

Cette justification interviendra, idéalement, au moyen des arrêtés d'attribution de subventions remis par l'ordonnateur.

Il est rappelé que la décision de l'organisme versant, notamment lorsqu'il s'agit de l'État, mentionne, le plus souvent, la nature juridique du financement attribué.

Disposer d'un double de ces décisions attributives est nécessaire au comptable public pour assurer un correct contrôle de l'imputation de ces encaissements soit en compléments de dotation, soit en subventions.

A défaut de production au comptable public de ces décisions d'attributions, ce dernier devra dresser un état récapitulatif des mouvements intervenus sur les comptes 1022, 1023, 1024, 1028 au cours des 5 dernières années (à compter du 01/01/2009 jusqu'au 31/12/2013).

Cet état sera visé par l'ordonnateur et pourra utilement figurer au sein du dossier de clôture de l'établissement.

### **La correcte imputation des financements reçus :**

Le comptable public doit vérifier exhaustivement le contenu des comptes 1022, 1023, 1024, 1028 et 131 afin de s'assurer que les montants enregistrés à ces comptes correspondent bien à la réalité et à la nature juridique du financement reçu.

Le compte de dotation (1021) peut également être passé en revue afin de contrôler que les montants inscrits n'intègrent pas des compléments de dotations.<sup>2</sup>

Sur un état récapitulatif dédié (cf. supra : « la justification des opérations récentes »), le comptable public, avec l'aide de l'ordonnateur, pourra utilement préciser la nature du financement dans les situations suivantes :

- Si le complément de dotation a pris la forme d'une subvention en nature : l'ordonnateur et le comptable public vérifieront la concordance en valeur du bien inscrit à l'actif avec le bien mentionné dans la décision attributive. Par ailleurs, le comptable pourra se rapprocher de l'ordonnateur pour s'assurer que le bien est inscrit à l'inventaire physique.
- Si le complément de dotation a pris la forme d'une subvention en espèces : l'ordonnateur et le comptable mentionneront sur l'état précité la référence du titre avec la ou les dates de versements ;
- Si la subvention enregistrée au compte 131 présente un caractère global ou spécifique : il pourra être utile de mentionner les références de l'opération financée.

---

<sup>2</sup> L'obligation du comptable est ici restreinte à une obligation de moyen car les opérations peuvent être très anciennes et le compte 1021 a pu ne pas connaître de variation depuis de nombreux exercices. En revanche, si des opérations récentes (du 01/01/2009 au 31/12/2013) ont concerné ce compte (soit en débit, soit en crédit), celles-ci devront être exhaustivement justifiées.

## **Les écritures de régularisation**

Ces écritures de régularisation doivent être particulièrement documentées et justifiées. Leur comptabilisation avant le 01/01/2014 est bien évidemment recommandée.

### **1er cas : Imputation à tort au compte 131 d'un complément de dotation**

Comme les subventions reçues par les établissements publics de santé sont transférables au résultat afin de couvrir partiellement le coût de la dotation aux amortissements des actifs, la constatation d'une imputation incorrecte d'un financement au compte 131 justifie que soient régularisées les opérations de transfert au résultat qui ont découlé de l'imputation initiale au compte 131.

Les écritures de régularisations sont donc les suivantes :

#### **1) La correction entre les comptes 131 et 102 concernés**

D /1311, 1312, 1313, 1315 ou 1318 (Mandat de paiement)

C /1022, 1023, 1024 ou 1028 (Titres de recettes) 3.

Cette écriture est effectuée pour le montant brut du financement reçu du fait de la nécessité de retracer ce montant au sein des compléments de dotations.

#### **2) La régularisation des transferts successifs de la subvention au résultat d'exploitation**

D/10682 C/139 (opération non budgétaire en situation nette)

### **2e cas : Imputation à tort d'une subvention d'investissement comme complément de dotation**

Comme les subventions reçues par les établissements publics de santé sont transférables au résultat afin de couvrir le coût budgétaire de la dotation aux amortissements des actifs, la constatation d'une imputation incorrecte d'un financement au compte 102 alors que ce financement constitue une subvention emporte la nécessité de reconstituer les opérations de transfert au résultat qui auraient dû en découler et ce dès l'encaissement de celle-ci.

Les écritures de régularisations sont donc les suivantes :

#### **1) La correction entre les comptes 131 et 102 concernés**

D 1022, 1023, 1024 ou 1028 (Mandat de paiement)

C 1311, 1312, 1313, 1315 ou 1318 (Titres de recettes)<sup>4</sup>

Cette écriture est effectuée pour le montant brut du financement reçu du fait de la nécessité de retracer ce montant au sein des subventions reçues.

---

<sup>3</sup> La présente écriture constitue une opération d'ordre budgétaire à l'intérieur du tableau de financement. Les mandats et titres sont émargés l'un par l'autre au moyen d'un compte de virement interne (cpté 588). Cette opération est évidemment neutre au niveau du tableau de financement de l'établissement.

<sup>4</sup> Cette écriture présente les mêmes caractéristiques que celle décrite dans le 1<sup>er</sup> cas (note 4)



## **2) La reconstitution des transferts au résultat de la subvention**

En fonction de l'ancienneté de l'encaissement du financement nécessitant l'écriture de correction détaillée ci-dessus et du mode d'amortissement du bien financé par ce moyen, il conviendra de reconstituer le transfert au résultat qui aurait dû être effectué depuis la mise en service du bien ou de l'ensemble de biens.

D 139 C 10682 (opération non budgétaire en situation nette)