

Jean-Claude Cazenave

# **Éléments de comptabilité hospitalière**

3<sup>e</sup> édition



Documents Santé

**Berger-Levrault**

025423702

65

REVUE DE LA BIBLIOTHÈQUE

Éléments de comptabilité  
hospitalière

D2 2000-5/993

DL- 11.05.2000 20172

## **Documents Santé**

**Collection dirigée par Jean-Marie Clément**

*Code des personnels hospitaliers, classeur à mises à jour.*

Jean-Claude Cazenave

# Éléments de comptabilité hospitalière

Berger-Levrault

© *Berger-Levrault*, avril 2000  
5, rue Auguste-Comte, 75006 Paris  
ISBN : 2-7013-1317-1  
ISSN : 1140-2695



## Sommaire

	Pages
Chapitre 1 — Notions générales .....	15
1. Notion de patrimoine et de tiers .....	15
<i>Définition du patrimoine</i> .....	15
<i>Comment constitue-t-on un patrimoine?</i> .....	15
<i>Les tiers : débiteurs et créanciers</i> .....	16
2. Notion de bilan .....	16
<i>Définition</i> .....	16
<i>Les mouvements de valeurs intervenant dans le bilan</i> .....	17
3. La comptabilité en partie double .....	19
<i>Notion de débit et de crédit</i> .....	19
<i>Explication de la convention</i> .....	21
<i>La notion de solde</i> .....	22
<i>Application de la comptabilité en partie double</i> .....	23
4. Notion de compte d'exploitation .....	24
<i>Définition</i> .....	24
<i>Structure du compte d'exploitation</i> .....	25
Chapitre 2 — Les classes et les comptes. Gestion et tenue.....	27
1. Les classes et les comptes .....	27
<i>Les principes comptables</i> .....	27
<i>Les différentes classes</i> .....	28
2. Distinction ordonnateur et comptable .....	32
<i>L'ordonnateur</i> .....	32
<i>Le receveur ou comptable</i> .....	32
3. La tenue des comptes .....	33
Chapitre 3 — Les amortissements.....	35
1. Définition .....	35
2. Distinction entre biens amortissables et biens non amortissables .....	35
<i>Biens amortissables</i> .....	35
<i>Biens non amortissables</i> .....	36
<i>Cas particuliers</i> .....	36
<i>Amortissements relatifs à des immobilisations fictives</i> .....	36
3. Calcul de l'amortissement .....	37

	Pages
4. Avantages et inconvénients des divers types d'amortissement ..	40
5. Le mécanisme comptable de l'amortissement .....	41
6. Réalisation des valeurs immobilières .....	42
<i>Sortie par destruction ou vente des éléments de l'actif du patrimoine</i> .....	42
<i>Le bien reste en service après amortissement</i> .....	42
<i>Le bien amorti disparaît et ses restes n'ont aucune valeur marchande</i> .....	42
<i>Le bien possède une valeur commerciale</i> .....	43
 Chapitre 4 — Le bilan .....	 45
1. Définition .....	45
<i>Définition pratique</i> .....	45
<i>Définition par rapport au budget</i> .....	45
<i>Définition comptable</i> .....	46
2. Présentation .....	46
<i>Description de l'actif</i> .....	46
<i>Description du passif</i> .....	46
3. Contenu .....	48
<i>L'actif</i> .....	48
<i>Le passif</i> .....	48
<i>Les comptes de résultat</i> .....	48
4. Évolution du bilan dans le temps .....	50
<i>La règle commune</i> .....	50
<i>Les comptes d'actif qui font l'objet d'un amortissement</i> .....	51
<i>Les comptes d'actif qui font l'objet de reprise de provision</i> .....	54
5. Analyse du bilan .....	55
<i>Le fonds de roulement</i> .....	55
<i>Besoin en fonds de roulement</i> .....	56
<i>Trésorerie</i> .....	56
<i>Analyse des quatre situations possibles du bilan</i> .....	57
 Chapitre 5 — Les travaux .....	 59
1. Les travaux neufs et achats de bâtiments .....	59
<i>Les achats</i> .....	59
<i>Les constructions neuves</i> .....	59
2. Les travaux de restructuration, d'aménagement et grosses réparations .....	60
<i>Les grosses réparations assimilées à des immobilisations</i> .....	60
<i>Les autres grosses réparations assimilées à des travaux d'entretien courant</i> .....	61
3. Les travaux d'entretien .....	62

	Pages
Chapitre 6 — Le budget .....	63
1. Le budget dans la comptabilité hospitalière .....	63
<i>Définition</i> .....	63
<i>Règles budgétaires</i> .....	64
<i>Le budget dans le temps</i> .....	65
<i>Procédure budgétaire</i> .....	65
<i>Documents annexes</i> .....	66
2. La section d'investissement du budget .....	66
<i>Définition</i> .....	67
<i>Contenu</i> .....	67
<i>L'équilibre de la section d'investissement</i> .....	69
3. La section d'exploitation .....	72
<i>Définition</i> .....	73
<i>Contenu</i> .....	73
<i>L'équilibre de la section d'exploitation</i> .....	75
<i>Liaison section d'exploitation — section d'investissement</i> .....	79
4. Les budgets annexes .....	79
<i>L'ouverture d'un budget annexe</i> .....	80
<i>Structure d'un budget annexe</i> .....	80
5. Préparation du budget et taux d'évolution .....	81
<i>La réglementation</i> .....	81
<i>La préparation du « budget vérité »</i> .....	82
<i>Mesures nouvelles et surcoût</i> .....	84
6. Du budget traditionnel au budget global .....	85
<i>Le budget d'exploitation traditionnel</i> .....	85
<i>Les mesures transitoires</i> .....	87
<i>Décret du 11 août 1983 instaurant le budget global</i> .....	89
<i>Conclusion sur cette évolution</i> .....	90
 Chapitre 7 — Le suivi de l'exécution du budget .....	 93
1. L'émission de mandats et de titres de recettes .....	94
<i>Enregistrement chronologique</i> .....	94
<i>Enregistrement des opérations par compte budgétaire : les livres d'enregistrement</i> .....	94
2. La comptabilité des dépenses engagées .....	95
<i>Définition de l'engagement</i> .....	95
<i>Les différentes étapes entre la naissance d'une dépense et son extinction</i> .....	96
<i>Les différentes phases qui ont étendu à l'ensemble des comptes la procédure de la comptabilité des dépenses engagées</i> .....	96



	Pages
3. La rectification des crédits en cours d'année .....	99
<i>Virements de crédits entre comptes de ventilation ou comptes</i>	
« votés » .....	99
<i>Virements entre groupes fonctionnels</i> .....	100
4. Rattachement des mandats et titres de recettes .....	101
<i>Rattachement des mandats</i> .....	101
<i>Rattachement des titres de recettes</i> .....	101
5. Les intérêts courus non échus .....	103
<b>Chapitre 8 — Les provisions</b> .....	105
1. Définition technique .....	105
<i>Dotation</i> .....	105
<i>Reprise</i> .....	106
2. La provision pour risque (ou de propre assureur) : compte 1518	106
<i>La dotation annuelle</i> .....	106
<i>La reprise</i> .....	107
3. La provision pour charges à répartir sur plusieurs exercices : compte 157 .....	107
<i>Les travaux d'entretien et grosses réparations</i> .....	108
<i>La dotation à la provision</i> .....	108
<i>Reprise de la provision</i> .....	110
4. Provision pour créances irrécouvrables ou provision pour dépré- ciation des comptes de redevables : compte 491 .....	111
<i>Objet</i> .....	111
<i>Les autres provisions réglementées</i> .....	114
<b>Chapitre 9 — Le compte administratif</b> .....	115
1. L'état détaillé des dépenses et des recettes .....	115
<i>La section d'investissement</i> .....	115
<i>La section d'exploitation</i> .....	118
<i>Les budgets annexes</i> .....	118
2. Récapitulation générale .....	119
<i>Section d'investissement</i> .....	119
<i>Section d'exploitation</i> .....	120
<i>Les budgets annexes</i> .....	128
<i>Le fonctionnement du compte 12 « résultat de l'exercice »</i> .....	128
3. Les grandes lignes du futur compte financier .....	130
<b>Chapitre 10 — Les outils pour une meilleure attribution des ressources</b> .....	133
1. Le PMSI : un outil objectif au service d'une meilleure équité ..	134
<i>Fonctionnement du PMSI</i> .....	135
<i>L'utilisation des résultats du PMSI</i> .....	135
<i>L'attribution nouvelle des ressources</i> .....	136

	Pages
2. Le retraitement du compte administratif .....	138
<i>Présentation du tableau de ventilation et de répartition des dépenses</i> .....	138
<i>La correspondance entre tableau de ventilation et compte administratif</i> .....	142
Chapitre 11 — La comptabilité analytique d'exploitation .....	145
<i>La comptabilité analytique : son objet, son histoire hospitalière</i> .....	145
<i>Buts de la comptabilité analytique</i> .....	145
<i>La comptabilité analytique avant 1985</i> .....	146
1. La comptabilité analytique de gestion .....	147
<i>Les centres de responsabilité</i> .....	148
<i>Les sections d'analyse</i> .....	151
<i>Les groupes homogènes de malades</i> .....	156
<i>Analyse comparative des coûts</i> .....	158
2. La comptabilité analytique de facturation .....	163
<i>L'ancienne comptabilité analytique de facturation</i> .....	164
<i>La nouvelle comptabilité analytique de facturation</i> .....	173
Chapitre 12 — La facturation .....	179
1. La facturation avant 1983 .....	179
<i>Le prix de journée commun (applicable à tous)</i> .....	179
<i>Le prix de journée particulier</i> .....	179
<i>La facturation des actes</i> .....	180
2. La facturation depuis 1983 .....	181
<i>Suppression de la tarification des actes pour les hospitalisés</i> .....	181
<i>La facturation et le budget global</i> .....	181
Chapitre 13 — La trésorerie .....	185
1. Définition .....	185
2. Constitution .....	185
3. Les moyens définitifs : « la réserve de trésorerie » compte 141 .....	186
<i>Constitution</i> .....	186
<i>Le plafond du compte 141</i> .....	189
<i>La reprise sur le compte 141</i> .....	190
4. Les crédits de trésorerie .....	190
5. Les ratios de trésorerie .....	191
<i>Le ratio de trésorerie</i> .....	192
<i>Le ratio de fonds de roulement</i> .....	192

	Pages
Chapitre 14 — La comptabilité des stocks .....	193
1. La comptabilité des marchandises : l'inventaire comptable permanent .....	194
<i>Définition de certains comptes</i> .....	194
<i>Différence entre ces deux comptes</i> .....	194
<i>Procédure budgétaire d'achat</i> .....	195
<i>Procédure de consommation des stocks</i> .....	196
<i>Les variations de stocks</i> .....	197
<i>Suivi des stocks en cours d'exercice</i> .....	198
2. La comptabilité matières .....	202
<i>L'entrée matière</i> .....	202
<i>La sortie matière</i> .....	203
<i>Balance des comptes de stocks</i> .....	203
<i>Clôture de l'exercice</i> .....	205
<i>Le compte de gestion matières</i> .....	205
<i>Les inventaires</i> .....	205
Chapitre 15 — La comptabilité du receveur .....	207
1. La tenue par le receveur de la comptabilité des opérations budgétaires .....	207
<i>Enregistrement et prise en charge des mandats et titres de recettes</i> .....	207
<i>Les opérations de trésorerie</i> .....	208
<i>Schéma représentant une opération de dépense et de recette</i> ...	208
2. Les documents périodiques transmis à l'ordonnateur par le comptable .....	209
<i>La balance des comptes du grand livre</i> .....	209
<i>Situation du compte au Trésor</i> .....	211
3. Le compte de gestion .....	211
<i>1<sup>re</sup> partie : l'exécution du budget</i> .....	211
<i>2<sup>e</sup> partie : situation patrimoniale et financière</i> .....	211
4. Les exceptions au principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable .....	212
5. Les rapports entre receveur et ordonnateur .....	213
Annexes	
Annexe 1 relative au chapitre 2 .....	217
<i>Arrêté du 21 janvier 1999 fixant la liste des comptes ouverts dans le budget et la comptabilité des établissements publics de santé</i> .....	217
Annexe 2 relative au chapitre 6 .....	251
<i>Décret du 31 juillet 1992 relatif au régime budgétaire financier et comptable des établissements publics de santé</i> .....	251

	Pages
<i>Décret du 21 janvier 1999 fixant la nomenclature des comptes composant les groupes fonctionnels</i> .....	268
<i>Circulaire du 26 novembre 1998 relative à la campagne budgétaire pour 1999 des établissements sanitaires financés pour dotation globale</i> .....	281
Annexe 3 relative au chapitre 7.....	291
<i>Exemple d'une décision modificative</i> .....	291
Annexe 4 relative au chapitre 9.....	293
<i>Argumentation de la FHF pour contester la disposition relative à l'interdiction de résorber des déficits par majoration des recettes durant les exercices suivants</i> .....	293
Annexe 5 relative au chapitre 11 .....	295
<i>Fiches normalisées d'analyse des écarts</i> .....	295
<i>Nouvelle présentation de la feuille de répartition et d'imputation</i>	298
<i>Calcul du coût par pathologie (réponse du ministre de la Santé)</i>	299
Annexe 6 relative au chapitre 12 .....	301
<i>Décret du 25 novembre 1987 relatif à l'exercice d'une activité libérale</i> .....	301
<i>Décret du 31 décembre 1986. Liste des 30 affections de longue durée</i> .....	303
<i>Liste des cas d'exonération du forfait journalier</i> .....	304
<i>Circulaire du 7 novembre 1991 relative au versement de la DGF</i> .....	305
Annexe 7 relative au chapitre 15 .....	307
<i>Exemples de décisions désignant un régisseur d'avances et un régisseur de recettes</i> .....	307

First paragraph of faint text, appearing to be the beginning of a section or a paragraph.

Second paragraph of faint text, continuing the narrative or discussion.

Third paragraph of faint text, providing further details or context.

Fourth paragraph of faint text, possibly a transition or a new point.

Fifth paragraph of faint text, continuing the main body of the document.

Sixth paragraph of faint text, appearing to be a concluding or summary statement.

Seventh paragraph of faint text, possibly a final note or a reference.

Eighth paragraph of faint text, located near the bottom of the page.

## Chapitre 1 Notions générales

Le but de ce premier chapitre est de présenter les bases communes à la comptabilité générale et hospitalière, indispensables avant d'aborder la matière proprement dite.

### 1. Notion de patrimoine et de tiers.

#### **Définition du patrimoine.**

Tout individu ou *a fortiori* toute entreprise a un patrimoine. Le patrimoine d'une entreprise est constitué :

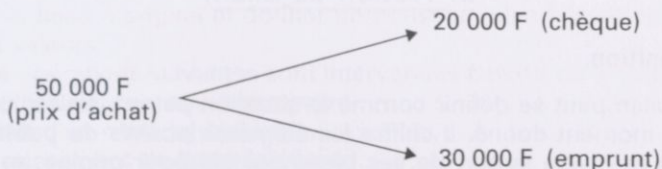
- de biens meubles et immeubles : bâtiments, terrains, machines, véhicules, matériel de bureau, stocks de matière première;
- de créances : l'argent que lui doivent d'autres individus ou entreprises qu'on appellera les débiteurs;
- de liquidités : l'argent que l'entreprise a en caisse ou dans le compte en banque;
- de dettes : l'argent qu'elle doit à d'autres individus ou entreprises qu'on appellera les créanciers.

Les trois premiers éléments sont positifs.

Le quatrième est négatif.

#### **Comment constitue-t-on un patrimoine?**

1<sup>er</sup> exemple : l'achat d'une voiture. Le plus souvent, l'acheteur règle sur ses liquidités une partie de la valeur d'achat du véhicule et pour le solde effectue un emprunt auprès d'une société de crédit.



2<sup>e</sup> exemple : les créances. Une créance constitue une attente d'argent que devra verser un client à qui l'entreprise a vendu une marchandise (ou

un service). Cette marchandise, origine de la créance, a été acquise par l'entreprise de deux façons :

- sur ses fonds propres;
- par emprunt.

3<sup>e</sup> exemple : les liquidités. Les liquidités d'une entreprise peuvent être acquises :

- grâce à son activité, son travail;
- par emprunt.

### En conclusion :

Les trois éléments positifs d'un patrimoine (meubles et immeubles, créances, liquidités) ne peuvent avoir que deux origines :

- les fonds ayant appartenu en propre à l'entreprise;
- les fonds qu'elle a empruntés.

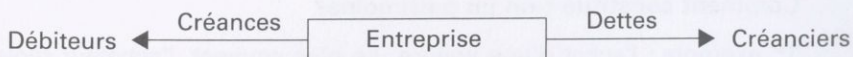
Cette double origine est démontrée dans un document comptable appelé le **bilan**.

### Les tiers : débiteurs et créanciers.

Une entreprise effectue des opérations (achats, ventes, emprunts...) avec des tiers. D'une façon comptable, ces tiers peuvent se diviser en deux catégories, ceux à qui l'entreprise doit de l'argent et ceux qui lui doivent de l'argent :

- ceux à qui l'entreprise doit de l'argent = **les créanciers**, ce sont les fournisseurs, les sociétés de crédits, le personnel de l'entreprise. Nous retrouverons ces créanciers dans la rubrique générale : **dettes** (à long terme, à moyen terme ou à court terme);
- ceux qui doivent de l'argent à l'entreprise = **les débiteurs**, ce sont les clients (pour l'hôpital : caisse de sécurité sociale, malades, mutuelles). Nous retrouverons ces débiteurs dans la rubrique **créances**.

### En résumé



## 2. Notion de bilan.

### Définition.

Le bilan peut se définir comme la situation patrimoniale d'une entreprise à un moment donné. Il chiffre les éléments positifs du patrimoine de l'entreprise et révèle la part de ses biens qui ont pour origine un emprunt ou les fonds propres de l'entreprise.

Le bilan va constituer un tableau en deux parties :

- à gauche : les éléments positifs du patrimoine;

- à droite : l'origine financière de ces biens.

Éléments positifs	1	Meubles et immeubles	5	Fonds propres	Origine financière des biens et créances
	2	Créances			
	3	Liquidités	4	Dettes	

Total 1 000 = Total 1 000

On peut dès lors poser l'égalité suivante :

Biens (1 + 3) + Créances (2) = Dettes (4) + Fonds propres (5).

ou encore :

Biens + Créances - Dettes = Fonds propres.

Les fonds propres constituent la valeur réelle de l'entreprise, on l'appellera l'**actif net**.

d'où :

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{[Biens]} & & \text{[Créances]} & & \text{[Dettes]} & & \text{[Actif net]} \\
 \text{(ce que} & + & \text{(ce que} & - & \text{(ce que} & = & \text{(Valeur réelle)} \\
 \text{l'on possède)} & & \text{l'on attend)} & & \text{l'on doit)} & & \text{de l'entreprise)}
 \end{array}$$

En résumé : la partie droite du bilan révèle l'origine des ressources de l'entreprise = on l'appellera le **passif**.

### Les mouvements de valeurs intervenant dans le bilan.

Le bilan indique la valeur et la composition d'un patrimoine à un moment donné.

Entre 2 bilans, l'entreprise effectue diverses opérations (achats, ventes, encaissements, paiements, etc.). Ces opérations vont avoir des répercussions sur le bilan d'origine et donner un nouveau bilan faisant apparaître de nouvelles valeurs.

Les opérations suivantes sont intervenues à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1988 :

- acquisition d'un nouvel emprunt ..... 150
- achat d'un matériel à crédit ..... 50
- encaissement de factures clients ..... 100
- remboursement d'un emprunt ..... 50

Passons les écritures et constatons les incidences sur le bilan.

*Bilan au 1<sup>er</sup> janvier 1988* : actif : 2400; passif : 2400.



# ÉLÉMENTS DE COMPTABILITÉ HOSPITALIÈRE

Bilan au 1<sup>er</sup> janvier 1988

		Actif	Passif		
Biens	{	Immeuble ..1 000	Fonds propres .... 1 700	}	Fonds propres
		Matériel ..... 300			
		Stocks ..... 200			
Créances	{	Créances (clients) ..... 400	Emprunt ... 400	}	Dettes
Disponibilités	{	Compte en banque .. 500	Dettes fournisseurs 300		
		2 400	2 400		

Actif : 2 400	Passif : 2 400
Acquisition d'emprunt + 150 (caisse)	+ 150 (emprunt)
Nouveau total 2 550	2 550
Achat d'un matériel à credit + 50	+ 50
2 600	2 600
Encaissement de facture - 100 (créances) + 100 (caisse)	
2 600	2 600
Remboursement d'un emprunt - 50 (caisse)	- 50
2 550	2 550

Ce tableau n'existe pas dans la réalité, c'est un simple moyen de démonstration.

Que peut-on constater?

Tout mouvement de valeur affectant un élément quelconque du bilan est nécessairement accompagné d'un mouvement de même importance sur un ou plusieurs autres éléments de telle façon que l'équation actif = passif soit toujours vérifiée.

Cette constatation est la règle fondamentale de la comptabilité sur laquelle elle est édiflée : il s'agit de la tenue de la comptabilité en partie double.

Établissons un nouveau bilan à partir des 4 mouvements de valeur constatés.

**Bilan au 31 décembre 1988**

Actif	Passif
Immeuble ..... 1 000	Fonds propres ..... 1 700
Matériel (300 + 50) ..... 350	
Stocks ..... 200	
Créances (clients) (400 - 100) ..... 300	Emprunt (400 + 150 - 50) ..... 500
Caisse (500 + 150 + 100 - 50) ..... 700	Dettes fournisseurs (300 + 50) ..... 350
2 550	2 550

### 3. La comptabilité en partie double.

#### **Notion de débit et de crédit.**

Tout élément du patrimoine peut être débité ou crédité.

Représentons quelques comptes (ou éléments du patrimoine) sous la forme conventionnelle d'un T.

Débit	Caisse	Crédit	Débit	Emprunts	Crédit

Les sommes à porter au débit se mettront à gauche.

Les sommes à porter au crédit se mettront à droite.

Chacun connaît la signification classique du débit et du crédit : le débit ayant une signification négative alors que le crédit en a une positive.

En comptabilité, ce n'est pas aussi simple : selon que le compte relèvera de l'actif ou du passif, le sens du débit et du crédit sera inversé. En effet, pour respecter l'égalité actif = passif, il faut que les mouvements soient de sens inverse : quand on débite un compte, on doit obligatoirement en créditer parallèlement un (ou plusieurs autres) pour le même montant.

Par convention, et pour faciliter la lecture classique par les tiers (débiteurs et créanciers) il a été décidé que :

- les augmentations de l'actif se traduiraient par un débit;
- les augmentations du passif se traduiraient par un crédit.

Reprenons comme exemple les mouvements étudiés précédemment.

# ÉLÉMENTS DE COMPTABILITÉ HOSPITALIÈRE

Remplaçons les + et les - par la notion de débit et crédit.

D Caisse	C
150 (+ 150)*	

D Emprunts (ou Société de crédit)	C
	150 (+ 150)*

Le compte en caisse va augmenter de 150.

Comme il s'agit d'un compte de l'actif, on va le débiter. Le compte emprunt va augmenter aussi de 150 (les dettes augmentent). Comme il s'agit d'un compte du passif, on va le créditer.

Achat du matériel à crédit : 50

Même raisonnement que précédemment :

D Matériel	C
50 (+ 50)*	

D Fournisseurs (dettes)	C
	50 (+ 50)*

Encaissement de factures clients. Les deux comptes relèvent non plus de l'actif et du passif mais du seul actif dans ce 3<sup>e</sup> exemple.

D Caisse	C
100 (+ 100)*	

D Créances (ou clients)	C
	100 (- 100)*

Le compte « caisse » augmente de 100. Comme il s'agit d'un compte d'actif, on le débite. Le compte « créances » (clients) diminue de 100; comme il s'agit aussi d'un compte d'actif, on va le créditer.

Remboursement d'emprunt : 50.

D Caisse	C
	50 (- 50)*

D Emprunts (Société de crédit)	C
50 (- 50)*	

\* les chiffres précédés du signe + ou - ne sont là qu'à titre de rappel et d'illustration.

Le compte « caisse » va être diminué de 50 donc crédité. Le compte « emprunt » figurant au passif va être débité car diminué (les dettes diminuent).

En résumé :

Actif		Passif	
Débit ↘ +	Crédit - ↘	Débit ↙ -	Crédit ↙ +

Pour savoir si l'on débite ou si l'on crédite un compte il faut se poser la question : relève-t-il du passif ou de l'actif? Concerne-t-il l'origine des ressources de l'entreprise ou son utilisation?

**Explication de la convention : les augmentations de l'actif sont portées au débit, celles du passif au crédit.**

Il est souvent difficile de concevoir que les augmentations des biens, des créances et des disponibilités se traduisent par un débit. Si l'on conçoit que pour des raisons d'équilibre on ne peut faire autrement, la convention paraît arbitraire. Pourquoi ne pas avoir choisi la solution inverse plus satisfaisante pour l'esprit?

Pour une raison simple : la comptabilité de l'entreprise doit pouvoir être lue sans difficulté par les tiers selon la conception classique du débit et du crédit. Pour ce tiers, un débit indique qu'il doit de l'argent à l'entreprise (ou à l'hôpital), un crédit que l'entreprise (ou l'hôpital) lui doit de l'argent.

Reprenons les mêmes exemples :

Acquisition d'emprunt : 150.

D	Caisse	C
	150	

D	Emprunt (Société de crédit)	C
		150

L'entreprise a effectué un emprunt auprès d'une société de crédit (qui est le tiers). Cette société doit pouvoir lire sans difficulté dans la comptabilité de l'entreprise les données portées sur le compte la concernant. Que lit-elle? Qu'elle a un crédit de 150. La lecture dans le sens des tiers est tout à fait satisfaisante. Comment lit-on d'ailleurs le relevé bancaire que chacun reçoit à la fin de chaque mois? Comme le fait la société de crédit. Nous sommes, vis-à-vis de notre banque, des tiers prêteurs puisque nous lui prêtons à court terme notre salaire.

Pour nous, à la lecture de ce relevé, les crédits sont positifs, les débits négatifs. Attention! si nous tenions notre propre comptabilité, les crédits portés sur le relevé de notre banque, nous les débiterions sur le compte « Caisse ».

**La notion de solde.**

Un solde, en terme comptable, c'est une différence. Pour un compte donné, c'est la différence entre les totaux des sommes portées au débit et celles portées au crédit.

D	Matériel	C
500	150	
100		

Le solde du compte matériel est de 450 : il s'agit d'un compte à **solde débiteur**. Il signifie que la valeur du matériel de l'entreprise est de 450.

D	Emprunt	C
50	400	
	150	

Le solde du compte emprunt est de 500. Il s'agit d'un compte à **solde créditeur**. Il signifie que l'entreprise a encore 500 d'emprunt à rembourser.

Les comptes relevant de l'actif sont des comptes à solde débiteur.

Les comptes relevant du passif sont des comptes à solde créditeur.

Jamais un compte de l'actif ne pourra être à solde créditeur : ou il sera débiteur ou nul. Il en va de même pour les comptes du passif : créditeur ou nul.

Prenons l'exemple du matériel. Ou bien il existe un matériel (solde débiteur) ou bien il n'en existe pas (solde = 0).

Cas du compte caisse. Ou il y a de l'argent (solde débiteur) ou il n'y en a pas (solde = 0).

Mais que se passe-t-il quand le compte caisse est « au rouge »? Dans ce cas le crédit que fait la banque à son client sera porté sur un autre compte (emprunt). De prêteur (à la banque) le client est devenu emprunteur (de la banque).

Cas des dettes. Ou l'entreprise a acheté à crédit (et le solde sera créditeur) ou elle a tout remboursé et le solde est égal à 0.

En résumé

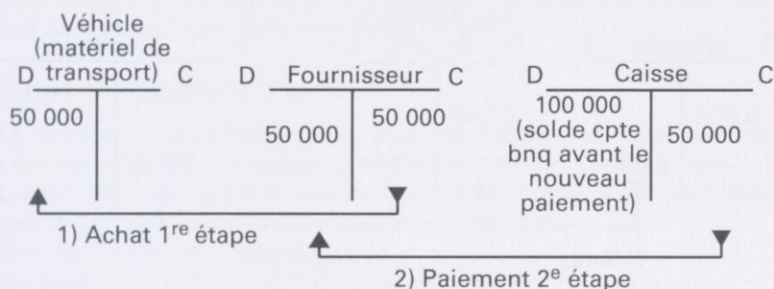
Compte de l'actif	Compte du passif
Solde débiteur 0	0 Solde créditeur
←	→

Il va de soi que l'on ne pourra créditer d'un montant un compte de l'actif que s'il est déjà débité pour au moins le même montant (on diminuera le compte caisse dans la mesure où il sera approvisionné). De même on ne pourra débiter un compte du passif que s'il est déjà crédité (on ne remboursera des dettes que si l'on a effectué un emprunt ou acheté à crédit).

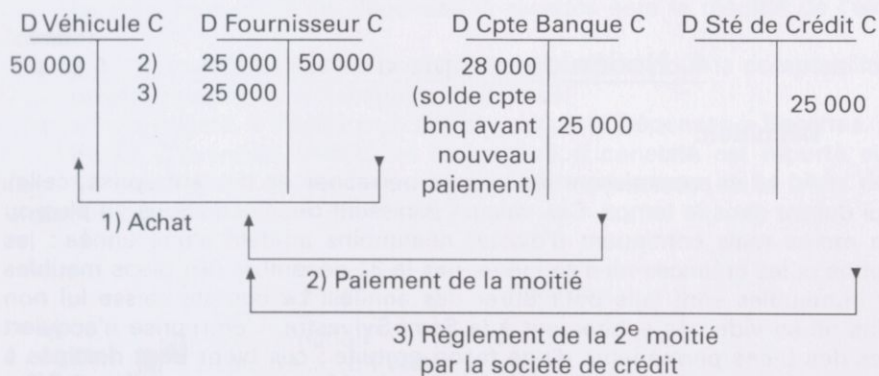
**Application de la comptabilité en partie double.**

Considérons quelques opérations simples telles la vente ou l'achat.

Achat d'un véhicule au comptant d'une valeur de 50 000. Trois comptes vont jouer.



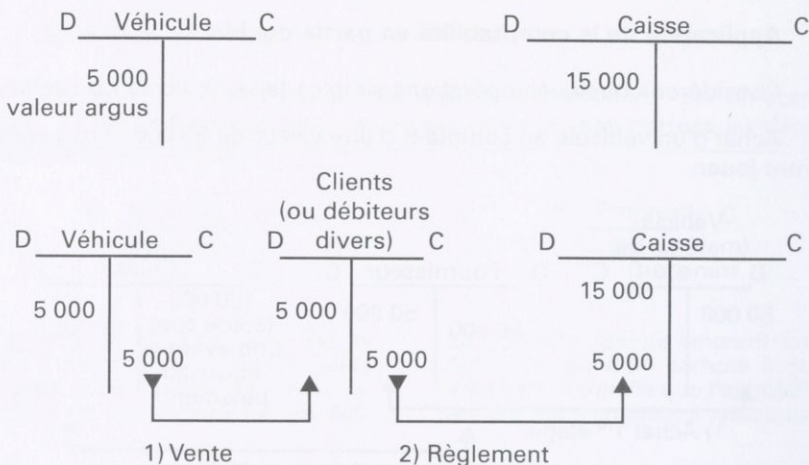
Achat d'un véhicule de 50 000 moitié au comptant, moitié réglée par une société de crédit. Quatre comptes vont jouer.



En lisant sa comptabilité, que constate l'entreprise?

- que son parc automobile a une valeur de 50 000 (compte actif);
- qu'elle ne doit plus rien à son fournisseur (solde = 0) (compte du passif);
- qu'il lui reste un solde de 3 000 à son compte en banque (compte d'actif);
- qu'elle doit 25 000 (dettes) à la société de crédit (compte du passif).

Vente d'un véhicule pour une valeur de 5 000. Situation des soldes des comptes avant cette nouvelle opération :



Interprétation des soldes :

- véhicule : solde = 0. Il existe plus de véhicule;
- client : solde = 0. Le client a réglé la totalité de ce qu'il devait;
- caisse : solde = 2 000. Le compte caisse a augmenté.

#### 4. Notion de compte d'exploitation.

##### **Définition.**

Au bilan apparaissent les valeurs permanentes de l'entreprise, celles qui durent dans le temps. Ces valeurs subissent des fluctuations en plus ou en moins mais continuent d'exister néanmoins au-delà d'une année : les dettes et les créances ne s'éteignent pas le 31 décembre, les biens meubles et immeubles sont faits pour durer des années. Le compte caisse lui non plus ne se vide pas subitement à la Saint-Sylvestre. L'entreprise n'acquiert pas des biens permanents d'une façon gratuite : ces biens sont destinés à lui procurer une activité de production de biens ou de services. Cette production se traduira par des charges (ou consommations) et par des recettes (ou produits) provenant des ventes. Ces coûts de production, ces ventes de produits finis feront l'objet d'une explication comptable dans un document annuel qu'on appellera le **compte d'exploitation**.

Ce compte d'exploitation fera apparaître dans deux colonnes les dépenses et recettes normales dues à l'activité de l'entreprise (attention! les achats portés au bilan sont exceptionnels car d'un coût élevé, ils traduisent l'enrichissement du patrimoine).

En reprenant l'exemple classique d'un véhicule :

- son acquisition se traduira par un mouvement comptable au bilan (et en section d'investissement);

- l'achat de carburant, de l'assurance, les frais de parking, de vignette, de réparations constitueront des charges d'exploitation.

En résumé : alors que le bilan garde en mémoire les valeurs permanentes d'une entreprise, le compte d'exploitation en retrace les activités répétitives dont le cycle de vie est quotidien, mensuel, en tout état de cause ne pouvant dépasser l'année. La notion de consommable traduit bien le côté éphémère de ces activités dans leur cycle de vie.

### Structure du compte d'exploitation.

Le compte d'exploitation constitue un tableau en deux parties. À gauche les dépenses (ou charges), à droite les recettes (ou produits).

L'ensemble détermine le prix de revient des biens et services vendus.

On trouve dans l'ordre de la nomenclature comptable :

- la consommation de stocks;
- les salaires et charges sociales du personnel;
- les frais divers (électricité, chauffage, impôts...);
- les amortissements.

Parallèlement, les recettes seront constituées par la vente des biens et services.

La différence entre les dépenses et recettes sera le résultat de l'exploitation.

- S'il est positif, il s'agira d'un excédent (bénéfice pour la comptabilité privée) : excédent si Recettes > Dépenses;
- s'il est négatif, il s'agira d'un déficit : déficit si Dépenses > Recettes.

En fin d'exercice, le résultat d'exploitation constaté est reporté au bilan. Ce résultat fait le lien entre l'exploitation courante et le bilan de l'entreprise. (voir chapitre 4 : le bilan).

		Dépenses	Recettes		
Total dépenses	{	Consommation de stocks .....	1 000	Vente.....	4 000
		Salaires .....	2 000		
		Frais divers .....	500		
		Amortissement...	150		
Excédent	{	Résultats (Excédent).....	350		
			4 000		4 000

Exemple d'un compte d'exploitation simplifié



...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

Year	1934	1935	1936	1937	1938	1939	1940	1941	1942	1943	1944	1945	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960		
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

## Chapitre 2

### Les classes et les comptes

#### Gestion et tenue des comptes

#### 1. Les classes et les comptes.

La comptabilité fonctionne à partir de règles comptables mais aussi de comptes.

Le document de base en la matière est constitué par la nomenclature budgétaire et comptable des hôpitaux et hospices publics contenue dans l'instruction M 21. L'arrêté du 11 mars 1987, joint en annexe, a modifié le numéro et le libellé des comptes afin de normaliser la comptabilité hospitalière avec la comptabilité privée (et européenne) à partir du nouveau plan comptable général approuvé par le ministre des Finances et du Budget le 27 avril 1982.

#### **Les principes comptables.**

Les principes comptables qui régissent le nouveau plan, dont la M 21 sont les suivants :

- spécialisation des exercices;
- continuité de l'exploitation;
- permanence des méthodes;
- prudence;
- régularité;
- sincérité;
- image fidèle.

Les comptes sont classés dans un ordre décimal de 0 à 9 (ce sont les classes). À noter que la classe 8 disparaît. Chaque compte comporte 2, 3, 4, 5 ou 6 chiffres.

- Le premier chiffre indique la classe;
- un compte à 2 chiffres est appelé compte principal;
- un compte à 3 chiffres est appelé compte divisionnaire;
- un compte à 4 chiffres est appelé compte élémentaire;
- un compte à 5 chiffres est appelé sous-compte.

Exemple : compte élémentaire 3223 « matériel médico-chirurgical à usage unique stérile ».

Le premier chiffre indique la classe 3 : Stocks.

Les deux premiers chiffres indiquent le compte principal auquel il appartient : autres approvisionnements.

Les trois premiers chiffres indiquent le compte divisionnaire 322 : fournitures et petit matériel médical et médico-technique.

À l'intérieur de chaque classe les comptes principaux sont aussi classés de 0 à 9.

Exemple : classe 6 :

- 60 : achats;
- 61 : services extérieurs;
- 62 : autres services extérieurs;
- 63 : impôts et taxes;
- 64 : charges de personnel, etc.

Chaque compte principal peut être divisé au maximum en 10 comptes divisionnaires selon son importance. Tous ne nécessitant pas cette division.

Exemple : 32 : autres approvisionnements :

- 321 : produits pharmaceutiques;
- 322 : fournitures médicales;
- 323 : alimentation;
- 324 : combustibles;
- 325 : fournitures hôtelières;
- 326 : carburant;
- 327 : ateliers;
- 328 : autres fournitures.

De même, chaque compte divisionnaire peut être éclaté en 10 comptes élémentaires à 4 chiffres qui, eux-mêmes, peuvent se diviser en 10 sous-comptes à 5 chiffres.

Exemple : 321 : produits pharmaceutiques :

- 3211 : spécialités avec AMM;
- 3212 : spécialités importées;
- 3215 : produits sanguins;
- 3216 : gaz médicaux;
- 3217 : produits de base;
- 3218 : autres produits.

### **Les différentes classes.**

La tenue des comptes relève du ressort de deux personnes :

- l'ordonnateur ou directeur;
- le comptable ou receveur.

Chacun a la responsabilité de certains documents comptables qui vont comporter un certain nombre de classes :

Classe 1	} Le directeur et le receveur	} Comptes de patrimoine
Classe 2		
Classe 3		
Classe 4	} Le receveur	
Classe 5		
Classe 6	} Le directeur et le receveur	
Classe 7		
Classe 9	} Le directeur	} Comptabilité analytique d'exploitation

Les documents principaux sont :

**Le bilan** : classes 1, 2, 3, 4, 5 = le receveur.

**Le budget** :

Section d'investissement = classes 1, 2	} Le directeur
Section d'exploitation = classes 6 et 7	

**Le compte administratif** :

Section d'investissement = classes 1, 2	} Le directeur
Section d'exploitation = classes 6 et 7	

Classe 1 : comptes de capitaux. Par capitaux, il faut entendre les moyens de financement que l'hôpital utilise de façon permanente et durable.

*Les moyens fournis par les tiers à titre définitif.*

- 1021 : dotation;
- 1022 : subvention d'équipement d'État et 1023 : subvention autres organismes : libellé « complément de dotation »;
- 1025 : dons et legs en capital.

*Les moyens propres économisés.*

- 10682 : excédent affecté à l'équipement;
- 10685 : réserve de trésorerie;
- 10686 : réserve de compensation;
- 111 : excédent affecté à des mesures d'exploitation.

*Les moyens propres épargnés mais destinés à couvrir des charges ultérieures : les provisions.*

- 151 : provisions pour risques;
- 157 : provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices.

*Les moyens fournis par les tiers à titre remboursable.*

- 164 : emprunts à long et moyen terme fournis essentiellement par la Caisse des dépôts et consignations (1641) et dans le passé proche par la Caisse d'assurance maladie (1677).

Classe 2 : comptes d'immobilisation. Ce sont essentiellement les terrains, les immeubles, le matériel et l'équipement amortissable, tous les biens d'une valeur durable s'opposent aux biens consommables.

- 211 : terrains;
- 212 : agencements des terrains, plantations;
- 213 : constructions sur sol propre (bâtiments);
- 215 : installations techniques matériel et outillage;
- 218 : autres immobilisations (matériel de transport, de bureau, d'informatique, mobilier);
- 23 : immobilisation en cours (construction en cours);
- 27 : autres immobilisations financières (actions, obligations, titres...).

Classe 3 : comptes de stocks et en cours. Il s'agit des biens consommables qui sont sous la responsabilité de l'économe.

- 31 : matières premières;
- 32 : autres approvisionnements :
  - 321 : produits pharmaceutiques,
  - 322 : fournitures médicales,
  - 323 : alimentation,
  - 324 : combustibles,
  - 325 : fournitures hôtelières,
  - 326 : carburants,
  - 327 : ateliers,
  - 328 : fournitures;
- 33 : en cours de production de biens;
- 35 : stocks de produits.

Classe 4 : comptes de tiers. La classe 4 relève exclusivement de la compétence du receveur. Il s'agit des comptes qui vont faire apparaître :

- les créanciers : les tiers à qui l'hôpital doit de l'argent;
- les débiteurs : les tiers qui doivent de l'argent à l'hôpital.

*1<sup>re</sup> catégorie : créanciers.*

- 401 : fournisseurs;
- 421 : rémunérations du personnel;
- 424 : honoraires médicaux;
- 43 : Sécurité sociale et autres organismes sociaux;
- 4671 : créanciers divers.

*2<sup>e</sup> catégorie : débiteurs.*

- 411 : redevables (exercices en cours) :
  - 4111 : hospitalisés et consultants,
  - 4112 : caisse pivot (dotation globale),

- 4113 : caisse de Sécurité sociale,
- 4114 : départements,
- 4115 : autres tiers payants;
- 412 : redevables (exercice précédent);
- 414 : redevables (exercices antérieurs);
- 4622 : débiteurs divers.

Classe 5 : comptes financiers. Il s'agit des comptes relatifs aux liquidités : le receveur va encaisser sur ces comptes les créances et va régler les dettes de l'hôpital.

Le compte principal est le compte 515; compte au Trésor (Trésor public).

Classe 6 : comptes de charges. Ce sont les dépenses de la section d'exploitation qui vont servir au calcul du prix de revient et à la facturation.

- 60 : achats;
- 61 : services extérieurs;
- 62 : autres services extérieurs;
- 63 : impôts et taxes;
- 64 : charges de personnel;
- 65 : autres charges de gestion courante;
- 66 : charges financières;
- 67 : charges exceptionnelles (et sur exercices antérieurs);
- 68 : dotation aux comptes amortissements et provisions.

Classe 7 : produits par nature. On peut distinguer deux types de recettes :

- les recettes relevant de l'activité hébergement et soin;
- les autres recettes accessoires.

*Recettes hospitalières.*

- 70621 : dotation globale;
- 70622 : produits des tarifications journalières en hospitalisation complète;
- 70627 : forfait journalier;
- 70651 : consultations et soins externes;
- 70654 : gros appareillages;
- 70655 : IVG.

*Autres recettes accessoires.*

- 708 : produits des activités annexes;
- 76 : produits financiers;
- 77 : produits exceptionnels.

Classe 9 : comptabilité analytique d'exploitation.

## 2. Distinction ordonnateur et comptable.

Afin d'éviter les fraudes qui avaient eu lieu au XIX<sup>e</sup> siècle, il a paru nécessaire de séparer en comptabilité publique les fonctions d'ordonnateur et de comptable.

### **L'ordonnateur.**

C'est le directeur.

Il est responsable de l'ordonnancement, c'est-à-dire de décider d'une dépense dans les limites budgétaires qui ont été autorisées par l'autorité de tutelle. Il est aussi responsable de l'émission des titres de recettes. Pour cela, il va signer soit des titres de recettes, soit des mandats.

Les mandats sont signés au vu des factures vérifiées lorsque la prestation de service (travaux) a été effectuée, la livraison faite et la marchandise vérifiée conforme aux normes du marché.

De même, les mandats relatifs à la paye sont signés après que la présence au travail des agents ait été vérifiée à la fin de chaque mois.

Les titres de recettes sont signés une fois que le dossier du malade a reçu l'accord de prise en charge des organismes de couverture sociale et que ce malade a fait l'objet d'une sortie (pour les hospices et maisons de retraite périodiquement). En règle générale, un mandat ou un titre de recette est signé après service fait. Revêtus de la signature de l'ordonnateur, ces mandats et titres sont transmis au receveur (ou comptable).

### **Le receveur ou comptable.**

Le receveur est chargé du paiement des mandats et de l'encaissement des recettes. C'est lui qui est responsable du maniement des fonds. On appelle cette comptabilité « la comptabilité deniers ». L'ordonnateur, quant à lui, n'opère que des jeux d'écriture. Le receveur est-il lié par ces mandats et titres?

Il n'a pas **le contrôle de l'opportunité** (pourquoi a-t-on fait cette dépense plutôt que celle-là?). Il a par contre **le contrôle de la légalité**. Il doit vérifier si les titres et mandats sont conformes aux pièces annexes (marché, législation en vigueur, non-dépassement des crédits). Ensuite en fonction des fonds dont il dispose en caisse (aisance de trésorerie), il règlera les mandats, c'est-à-dire paiera les créanciers en donnant la priorité au personnel. De même, il procédera au recouvrement des titres de recettes auprès des caisses de Sécurité sociale, des mutuelles des malades et consultants, et si cela s'avère nécessaire, pourra faire procéder à des poursuites. Il est seul responsable en la matière et devra justifier des titres non recouverts.

Il transmet au directeur **le compte de gestion** qui est le reflet du compte administratif. Les deux documents doivent correspondre. Ainsi, la comptabilité publique est sauvegardée par deux autorités qui n'ont aucun pouvoir hiérarchique l'un à l'égard de l'autre, qui dépendent de deux ministres différents (Santé et Finances) et dont le travail est complémentaire.

### 3. La tenue des comptes.

La comptabilité publique est une comptabilité en partie double. Quand on crédite un compte d'un montant, on doit automatiquement en débiter un (ou plusieurs) autre(s) d'un montant identique.

Il ne faut surtout pas assimiler créditer et créancier, débiter et débiteur.

Toute institution ou toute personne est à la fois débitrice vis-à-vis d'un tiers et créancière à l'égard d'un autre tiers (elle doit de l'argent et on lui en doit). Afin de faire apparaître cette double notion, des comptes seront spécialisés dans les dettes, d'autres dans les créances.

Les comptes spécialisés dans les dettes seront appelés comptes à solde créditeur et feront l'objet d'émission de mandats.

Les comptes spécialisés dans les créances seront appelés comptes à solde débiteur et feront l'objet d'émission de titres de recettes.

Afin de reconnaître, car cela n'est pas toujours évident, qu'un compte est à solde débiteur ou créditeur, on peut retenir la définition suivante :

- *un compte à solde créditeur* fait apparaître une origine de capitaux qui relève soit des fonds propres (ex. : dotation, subvention, dons et legs) soit des dettes (emprunts, salaires du personnel, factures des fournisseurs, etc.);
- *un compte à solde débiteur* fait apparaître l'utilisation de ces capitaux : bâtiments, équipements, matériel acheté grâce aux capitaux, les liquidités (qui sont une certaine forme de non-utilisation provisoire de ces capitaux) et les créances sur les tiers (Sécurité sociale, mutuelles, malade...) qui sont une attente de paiement des prestations vendues aux malades.



# Éléments de comptabilité hospitalière

Les contraintes financières qui pèsent sur l'hôpital sont en perpétuelle évolution (attribution des ressources liée à la production des points ISA, compte administratif retraité, analyse comparative des coûts...).

Cet ouvrage présente donc aux responsables d'établissement les nouvelles méthodes de gestion. Il rappelle par ailleurs l'ensemble des principes comptables : comment élaborer un budget hospitalier et en suivre l'exécution ? Comment interpréter un bilan ou un compte administratif ?

Pour compléter ces développements techniques, le lecteur trouvera en annexe un historique de l'évolution de la gestion comptable ainsi que les derniers textes régissant la matière.

Un livre complet, indispensable pour appréhender les enjeux de l'hôpital du XXI<sup>e</sup> siècle.

Jean-Claude Cazenave, ancien élève de l'École nationale de la santé publique, est directeur-adjoint au Centre hospitalier régional de Bordeaux. Il participe par ailleurs, depuis une quinzaine d'années, à des stages de formation permanente et de préparation aux concours administratifs, où il s'est spécialisé dans la comptabilité hospitalière.

ISBN : 2-7013-1317-1  
ISSN : 1140-2695

Prix : 350 F TTC / 53,35 €  
Réf. : 120 511



BIBLIOTHEQUE NATIONALE DE FRANCE



3 7502 04151779 0

Participant d'une démarche de transmission de fictions ou de savoirs rendus difficiles d'accès par le temps, cette édition numérique redonne vie à une œuvre existant jusqu'alors uniquement sur un support imprimé, conformément à la loi n° 2012-287 du 1<sup>er</sup> mars 2012 relative à l'exploitation des Livres Indisponibles du XX<sup>e</sup> siècle.

Cette édition numérique a été réalisée à partir d'un support physique parfois ancien conservé au sein des collections de la Bibliothèque nationale de France, notamment au titre du dépôt légal. Elle peut donc reproduire, au-delà du texte lui-même, des éléments propres à l'exemplaire qui a servi à la numérisation.

Cette édition numérique a été fabriquée par la société FeniXX au format PDF.

La couverture reproduit celle du livre original conservé au sein des collections de la Bibliothèque nationale de France, notamment au titre du dépôt légal.

\*

La société FeniXX diffuse cette édition numérique en vertu d'une licence confiée par la Sofia – Société Française des Intérêts des Auteurs de l'Écrit – dans le cadre de la loi n° 2012-287 du 1<sup>er</sup> mars 2012.

Avec le soutien du

