

COLLECTION CHRONOLOGIQUE

MINISTERE DU BUDGET

DIRECTION  
DE LA  
COMPTABILITE PUBLIQUE

*Sous-Direction*  
BUREAU D3

COMPTABILITE PUBLIQUE  
ARRIVEE  
18 SEP 1992  
DOCUMENTATION

Classement  
M2

INSTRUCTION N° 92-112-M2  
du 11 septembre 1992

NOR : BUD R 92 00112 J

(Texte publié au Bulletin officiel de la Comptabilité publique)

Ce document a été modifié par les documents suivants :

n° .....	du .....
n° .....	du .....
n° .....	du .....
n° .....	du .....
n° .....	du .....
n° .....	du .....
n° .....	du .....
n° .....	du .....

Ce document a été abrogé par le document :

n° .....	du .....
----------	----------

ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE  
ETABLISSEMENTS PUBLICS  
A CARACTERE SOCIAL ET MEDICO-SOCIAL

ANALYSE

*diffusion de la circulaire interministérielle  
relative à la comptabilisation des dons et legs.*

DOCUMENT A ANNOTER

Instruction M21 *R*

Diffusion  
GT  
57

2589777 P

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGF	TPG	DOM	RF	T						
-----	-----	-----	----	---	--	--	--	--	--	--

COMPTABILITE PUBLIQUE  
INSTRUCTION  
N° 92-112-M2  
du 11 septembre 1992

- 2 -

La présente instruction, fondée sur une étude réalisée à l'Assistance Publique - Hôpitaux de Paris, conjointement, par la Direction des Affaires domaniales et juridiques, la Direction des Finances et la Trésorerie Générale, a pour objet de porter à la connaissance des comptables, les dispositions de la circulaire interministérielle relative à la comptabilisation des dons et legs applicable aux établissements publics de santé et aux établissements publics à caractère social et médico-social (annexe I).

L'attention des comptables est attirée sur le fait que les nouvelles modalités prévues par ladite circulaire sont d'application immédiate.

Toutes difficultés d'application de la présente instruction devront être soumises à la direction sous le présent timbre.

Le Directeur de la Comptabilité Publique  
Pour la Direction de la Comptabilité Publique

Le Sous-Directeur  
chargé, par intérim, de la Sous-Direction D.

Marc PINGUET

<p>COMPTABILITE PUBLIQUE INSTRUCTION N° 92-112-M2 du 11 septembre 1992</p>
--

ANNEXE N° 1

MINISTERE DU BUDGET  
-----  
DIRECTION  
de la  
COMPTABILITE PUBLIQUE  
-----  
Bureau D 3  
-----

REPUBLIQUE FRANCAISE

MINISTERE des AFFAIRES SOCIALES  
et de l'INTEGRATION  
-----  
Direction de l'Action Sociale  
-----  
Bureau TS2  
-----  
MINISTERE de la SANTE  
et de l'ACTION HUMANITAIRE  
-----  
Direction des Hôpitaux  
-----  
Bureau A.F.3.  
-----

LE MINISTRE DU BUDGET  
LE MINISTRE des AFFAIRES SOCIALES  
et de l'INTEGRATION  
LE MINISTRE de la SANTE  
et de l'ACTION HUMANITAIRE

à  
Messieurs les Préfets de Région  
Directions Régionales des Affaires Sanitaires  
et Sociales  
Direction régionale de la Sécurité Sociale  
des Antilles-Guyane  
(pour information)  
Mesdames et Messieurs les Préfets  
de Département  
Directions départementales des Affaires  
Sanitaires et Sociales  
Direction départementale de la  
Sécurité Sociale de la Réunion  
Madame et Messieurs  
les Trésoriers-Payeurs Généraux  
(pour mise en oeuvre)

Circulaire interministérielle relative à la comptabilisation  
des dons et legs applicable aux établissements publics de santé et  
aux établissements publics à caractère social et médico-social.

ANNEXE N° I (suite)

Les dons et legs dont sont bénéficiaires les établissements publics de santé sont souvent assortis, par le donateur ou le testateur, d'une obligation d'emploi qui s'impose aux bénéficiaires.

Dans cette hypothèse les dispositions actuelles de l'instruction intervenue le 21 décembre 1988 décrivent explicitement les modalités de comptabilisation et de gestion de ces biens par le bénéficiaire.

Il n'en va pas de même lorsque les dons et legs ne sont assortis d'aucune condition d'emploi et où il appartient au bénéficiaire de décider de son utilisation.

En effet, dans cette seconde hypothèse, les commentaires insérés dans l'instruction visée ci-dessus, des mouvements des comptes 1025 "Dons et legs en capital" (1), 4681 "Dons et legs en instance" (2) peuvent laisser penser, par une lecture rapide, que si les dons et legs en espèces non affectés à des opérations d'investissement ou à l'achat de valeurs n'ont pas à être comptabilisés au c/1025, en revanche les dons et legs en nature s'imputent toujours au c/1025 avec contrepartie à un compte de la classe 2.

Tel ne peut être le cas. S'il en était ainsi, la nature des biens reçus, souvent purement circonstancielle, fonderait son application alors même que l'absence des conditions d'emploi doit permettre au bénéficiaire de l'employer comme il l'entend.

Le fait qu'un legs soit alloué en nature ou en espèces résulte souvent d'une situation de fait : le testateur lègue ce qui se trouve dans son patrimoine au moment de son décès et la nature de ce qu'il lègue ne préjuge pas nécessairement de l'affectation qu'il entend donner à sa libéralité. Lorsque celle-ci se compose de biens ou de valeurs et doit être affectée à une action qui se traduira par des charges d'exploitation dont le financement impliquera la vente de ces biens ou valeurs, il n'est à l'évidence pas possible de comptabiliser ces biens ou valeurs au crédit du c/1025 avec débit à un compte de la classe 2 puisque le produit de leur vente ne serait pas utilisable, ensuite, en exploitation. Il en est de même lorsqu'un legs en nature est alloué à titre universel, mais à charge pour le bénéficiaire de délivrer des legs particuliers qui impliquent la réalisation du bien légué.

(1) c/1025 - Ce compte enregistre "Les dons et legs en nature ainsi que les dons et legs en espèces affectés à des opérations d'investissement ou à employer en achats de valeurs"....il est crédité par le débit du compte de la classe 2 ou du compte financier intéressé".

(2) c/4681 - "Le solde de ce compte est viré au c/1025".

ANNEXE N° I (suite)

Dès lors, la disposition précitée de la M 21 concernant l'opération "Crédit c/1025 - Débit classe 2" ne se comprend que si le legs reçu en nature doit être conservé sous cette forme dans le patrimoine du bénéficiaire ou, en cas de vente, être réemployé à des opérations d'investissement ou en achat de valeurs. De plus, s'agissant des opérations d'investissement, elles recouvrent non seulement les immobilisations corporelles mais également les immobilisations incorporelles et les prises de participations.

La comptabilisation définitive du legs suppose donc que la nature de l'opération qu'il doit permettre de réaliser soit connue. Dans le cas où le legs reçu en nature est destiné au financement d'une action qui relève de l'exploitation, elle suppose aussi la vente préalable des biens légués puisque c'est en réalité le produit de cette vente qui est affecté et qui va déterminer d'ailleurs le montant des fonds à employer.

La réalisation de la seconde condition implique nécessairement des délais ; il peut en être de même de la première lorsque, le testateur n'ayant assorti son legs d'aucune condition, l'organisme à qui il appartient de décider ce qu'il en fera, souhaite réserver sa décision d'utilisation ou encore s'accorder la possibilité de décisions successives partielles étalées dans le temps. Ces délais impliquent que le legs reçu fasse l'objet d'une comptabilisation provisoire. Celle-ci doit normalement s'effectuer au c/4681 "Dons et legs en instance" sous réserve que ce compte ne soit pas,

- d'une part, réservé aux seuls legs pour lesquels un administrateur de legs a été désigné,
- d'autre part, soldé exclusivement par virement au c/1025.

Aussi la présente circulaire, fondée sur une étude réalisée à l'Assistance Publique - Hôpitaux de Paris, conjointement, par la Direction des Affaires domaniales et juridiques, la Direction des Finances et la Trésorerie Générale, définit-elle une nouvelle méthode de comptabilisation des dons et legs qui met en oeuvre les deux novations suivantes :

- d'une part, la création de nouvelles subdivisions du compte 4681.

C/46811 - dons et legs en instance d'attribution, fonctionnant en liaison avec le compte 545 "Administrateurs de legs".

C/46812 - dons et legs attribués, en attente d'utilisation, lui-même divisé en :

- C/468121 - dons et legs en nature
- C/468122 - dons et legs en espèces

ANNEXE N° I (suite)

- d'autre part, l'indication selon laquelle le solde de ces comptes n'est plus réalisé dans tous les cas par un crédit au compte 1025.

Ces nouvelles modalités permettent ainsi l'intégration des dons et legs dans les comptes de l'établissement, quelle que soit la forme sous laquelle ils sont reçus, tout en préservant la liberté de décision de l'établissement quant à leur utilisation lorsque celle-ci ne découle pas de la volonté exprimée par le testateur.

Ces dispositions sont d'application immédiate.

I - RECEPTION D'UN LEGS EN ESPECE - tableau A

11. Conditions d'emploi connues à la réception du legs en espèces (volonté du testateur ou décision de l'ordonnateur prise dans l'arrêté d'acceptation).

111. Emploi en investissement :

Réception des fonds :

Débit c/515 - Crédit c/1025 "Dons et legs en capital".

puis, lors de la réalisation de l'opération d'investissement :

Débit c/2 - Crédit c/515

112. Emploi en fonctionnement :

Réception des fonds :

Débit c/515 - Crédit c/4682 "Charges à payer sur ressources affectées"

puis, chaque année, pour le montant des charges payées dans l'année et qui ont été imputées en c/6 :

Débit c/4682 - Crédit c/7713 "Libéralités reçues".

12. Conditions d'emploi non connues à la réception du legs en espèces (pas d'affectation par le testateur ; l'ordonnateur réserve expressément sa décision).

121. Réception des fonds :

Débit c/515 - Crédit c/466122 "Dons et legs attribués en espèces, en attente d'utilisation"

ANNEXE N° I (suite)

122. Décision ultérieure d'utilisation en investissement

Débit c/468122 - Crédit c/1025

puis, lors de la réalisation de l'investissement,  
Débit cl/2 - Crédit c/515

123. Décision ultérieure d'utilisation en fonctionnement

Débit c/468122 - Crédit c/4682

puis, chaque année, pour le montant des charges payées dans  
l'année et qui ont été imputées en cl/6

Débit c/4682 - Crédit c/7713

II - RECEPTION D'UN LEGS EN NATURE (biens ou valeurs susceptibles d'être immobilisés).

21. Legs immédiatement immobilisable (volonté du testateur ou décision de l'ordonnateur prise dans l'arrêté d'acceptation) - tableau B § I et II.

211. Biens ou valeurs à conserver en l'état AVEC affectation de leurs revenus éventuels.

Réception des biens ou valeurs,

Débit cl/2 - Crédit c/1025

Encaissement des revenus éventuels affectés :

Débit c/515 - Crédit c/4682

puis chaque année, pour le montant des dépenses payées dans  
l'année et qui ont été imputées en cl/6 :

Débit 4682 - Crédit cl/7

ANNEXE N° I (suite)

212. Biens ou valeurs à conserver en l'état SANS affectation de leurs revenus éventuels.

Réception des biens ou valeurs

Débit cl/2 - Crédit c/1025

Encaissement des revenus éventuels

Débit c/515 - Crédit cl/7

213. Biens ou valeurs destinés à être vendus pour être réemployés à une opération d'investissement

Réception des biens ou valeurs.

Débit cl/2 - Crédit c/1025

Encaissement des revenus éventuels échus avant la cession, s'agissant de revenus d'immobilisations, ceux-ci sont comptabilisés de manière classique à la classe 7.

Les opérations de vente et de rachat - ou de dépenses en travaux - sont ensuite comptabilisées de manière classique.

22. Biens ou valeurs qui ne peuvent être immobilisés en raison de la volonté du testateur ou de la décision de l'ordonnateur prise dans l'arrêté d'acceptation, d'en affecter le produit à une opération relevant de l'exploitation - tableau B § III -

Réception des biens ou valeurs

Débit c/4684 "Produits à recevoir sur ressources affectées"

- Crédit c/468121 "Dons legs attribués en nature, en attente d'utilisation"

(pour la valeur estimée des biens ou valeurs légués)

Encaissement des revenus éventuels échus avant la cession :

Le produit de la cession étant affecté à une opération relevant de l'exploitation les revenus encaissés avant cette cession paraissent devoir suivre le même sort, le passage par le c/468122 ne se justifiant pas puisque l'opération à réaliser est connue, d'où l'écriture

Débit c/515 - Crédit c/4682

ANNEXE N° I (suite)

Lors de la vente des biens ou valeurs légués

Débit c/515 - Crédit c/4684  
(pour le prix net de la vente)

et simultanément, pour la différence entre valeur estimée et prix net de vente :

Débit c/468121 - Crédit c/4684

si prix de vente net < valeur estimée

ou Débit c/4684 - Crédit c/468121

si le prix de vente net > valeur estimée

puis Débit c/468121 - Crédit 4682  
(pour le prix net de la vente)

Chaque année, pour le montant des dépenses payées dans l'année et qui ont été imputées en ci/6 :

Débit 4682 Crédit ci.

23. Conditions d'emploi non connues à la réception du legs (pas d'affectation par le testateur ; l'ordonnateur réserve expressément sa décision) - tableau C

231. Réception des biens ou valeurs

Débit c/4684 - Crédit c/468121  
(pour la valeur estimée des biens ou valeurs légués)

Encaissement des revenus éventuels des biens ou valeurs.

Débit c/515 - Crédit c/468122

232. Décision ultérieure de conserver les biens ou valeurs en l'état

Débit c/468121 - Crédit c/1025  
et Débit ci/2 - Crédit 4684  
(pour la valeur estimée des biens ou valeurs légués)

et simultanément :

Si la décision est assortie d'une affectation des revenus à une action particulière :  
Débit c/468122 - Crédit c/4682

ANNEXE N° I (suite)

Si la décision n'est pas assortie d'une affectation des revenus :

Débit c/468122 - Crédit cl/7

233. Décision ultérieure de vendre les biens ou valeurs légués et d'en réinvestir le produit :

Lors de la vente :

Débit c/515 - Crédit c/4684  
(pour le prix de vente)

et simultanément, pour la différence entre valeur estimée et prix net de vente :

Débit c/468121 - Crédit c/4684 si prix de vente net < valeur estimée ou Débit c/4684 - Crédit c/468121 si prix de vente net > valeur estimée

puis Débit c/468121 - Crédit c/1025  
(pour le prix net de la vente)

Lors de la réalisation de l'opération de réinvestissement  
Débit cl/2 - Crédit c/515

A moins que l'ordonnateur ne décide que les revenus éventuellement procurés avant leur cession par les biens ou valeurs légués doivent être capitalisés pour contribuer à l'opération de réinvestissement (ce qui doit se traduire par débit c/468122 - Crédit 1025), ces revenus sont comptabilisés comme au § 232 ci-dessus (Crédit c/4682 si affectés à une opération d'exploitation ; Crédit cl 7 si non affectés).

ANNEXE N° I (suite)

234. Décision ultérieure de vendre les biens ou valeurs légués et d'en utiliser le produit en fonctionnement.

Mêmes écritures que celles décrites au § 22 ci-dessus pour la vente des biens et valeurs et le financement budgétaire des dépenses annuelles qui en traduisent l'emploi.

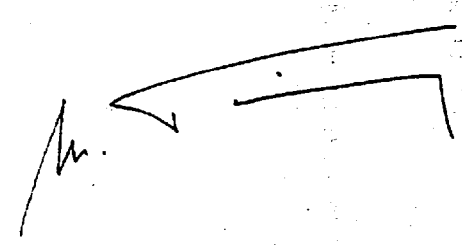
Les revenus éventuels échus avant la cession suivent le même sort que le produit de celle-ci (Débit c/468122 - Crédit c/4682).

Le Ministre du budget  
Pour le Ministre et par délégation  
Le Directeur de la Comptabilité Publique  
Pour le Directeur de la Comptabilité Publique  
Le Sous-Directeur chargé, par intérim,  
de la Sous-Direction D



Marc PINGUET

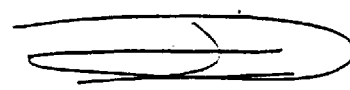
Le Ministre des Affaires Sociales  
et de l'Intégration  
Pour le Ministre et par délégation  
Le Directeur de l'Action Sociale



Michel THIERRY

Le Ministre de la Santé  
et de l'Action Humanitaire  
Pour le Ministre et par délégation

Le Directeur des Hôpitaux  
Pour le Directeur des Hôpitaux  
Le Sous-Directeur chargé  
des affaires administratives  
et financières



Jacques LENAIN

ANNEXE N° I (suite)

Tableau A

LEGS EN ESPECES

I CONDITIONS D'EMPLOI CONNUES A LA RECEPTION DU LEGS

I. EMPLOI EN INVESTISSEMENT

cl 2

1025

515

Reception des fonds (100)

100

100

Réalisation de l'opération  
d'investissement

100

100

II. EMPLOI EN FONCTIONNEMENT

515

4602

cl 6

7713

Reception des fonds (100)

100

100

Paiement des charges 1ère année (50)

50

60

Émission titre de recette 1ère année  
(à hauteur des fonds encausés)

60

60

Paiement des charges 2ème année (40)

40

50

Émission titre de recette 2ème année  
(à hauteur des fonds employés)

40

40

I CONDITIONS D'EMPLOI NON CONNUES A LA RECEPTION DU LEGS I

ANNEXE N° 1 (suite)

Tableau A

I.- Reception des fonds AVANT decision d'emploi

	515	468122
Reception des fonds (100)	100	100

II.- Decision ulterieure d'emploi en investissement

	515	468122	1025	cl 2
I Rappel de l'écriture initiale (1)	100	100		
Decision d'utilisation en investissement		100	100	
Realisation de l'investissement	100			100

III.- Decision ulterieure d'emploi en fonctionnement

	515	468122	4682	cl 6	7713
I Rappel de l'écriture initiale (1)	100	100			
Decision d'utilisation en fonctionnement		100	100		
Paiement des charges	70 30			70 30	
Emission titre de recette (1) hauteur des fonds employés			100		100

COMPTABILITE PUBLIQUE  
 INSTRUCTION  
 N° 92-112-M2  
 du 11 septembre 1992

ANNEXE N° I (suite)

Tableau B

LEGS EN NATURE (Bens ou valeurs susceptibles d'être immobilisés)

I. COMPTIIONS D'EMPLOI CONNUES A LA RECEPTION DU LEGS. I

I. Bens ou valeurs à conserver en l'état avec affectation des revenus qu'ils produisent à une opération relevant de l'exploitation (I)

	cl 2	1025	515	4482	cl 6	cl 7
Attribution des bens ou valeurs (Valeur estimée : VE = 100)	100	100				
Encastrement des revenus affectés (20)			20	20		
Paiement des charges.			20		20	
Extinction (titre de recette (à hauteur des fonds employés)				20		20

II. Bens ou valeurs destinés à être vendus pour être réaffectés à une opération d'investissement

	cl 2	1025	515	cl 7
Attribution des bens ou valeurs (Valeur estimée : VE = 100)	100	100		
Encastrement des revenus éventuels (20)			20	20
Opérations de ventes et de rachat : écritures classiques				

II) Dans le cas où les revenus ne sont pas affectés, leur encastrement s'opère directement à la cl 7, sans passer par la cl 4482

ANNEXE N° 1 (suite)

Tableau B

BIENS EN NATURE BIENS ou valeurs susceptibles d'être immobilisés

CONDITIONS D'EMPLOI CONNUES A LA RECEPTION DU LEGS

III. Biens ou valeurs destinés à être vendus. Le produit de la vente devant permettre la réalisation d'une opération relevant de l'exploitation

	4885	468121	515	4682	41 6	41 7
Reception des biens ou valeurs (valeur initiale : VE = 100)	100	100				
Encasement des revenus échus avant la cession (20)			20	20		
Vente des biens ou valeurs (P = 120 net de vente : PVV = 120)	120		120			
Constatation plus value (PVV - VE)	20	20				
Affectation au produit de la vente		120		120		
Paiement des charges			60		60	
Emission titre de recette à hauteur des fonds exploités			90		90	
			150	150		150

LEGS EN NATURE (biens ou valeurs susceptibles d'être immobilisés)

Tableau C

CONDITIONS D'EMPLOI NON CONNUES A LA RECEPTION DU LEGS I

I. Réception de biens ou valeurs et encaissement de leurs revenus éventuels AVANT décision d'emploi

	4684	468121	515	468122
Réception des biens ou valeurs (Valeur estimée : VE = 100)	100	100		
Encaissement des revenus (20)			20	20

II. Décision de conserver les biens ou valeurs en l'état et d'en affecter les revenus déjà encaissés et à venir

	4684	468121	515	468122	1025	cl 2	4682
Rappel écritures initiales (II)	100	100	20	20			
Décision de conserver les biens ou valeurs	100	100			100	100	
Constatation décision d'emploi des revenus (pour ceux déjà encaissés)				20			20 (II)
Encaissement des revenus après décision concernant leur emploi			10				10 (II)

ANNEXE N° 1 (suite)

COMPTABILITE PUBLIQUE  
INSTRUCTION  
N° 92-112-M2  
du 11 septembre 1992

ANNEXE N° I (suite)

Tableau C

LES EN NATURE (biens ou valeurs susceptibles d'être immobilisés)

CONDITIONS D'EMPLOI NON CONNUES A LA RECEPTION DU LEGS I

III. Décision de vendre les biens ou valeurs, d'en réinvestir le produit, et d'affecter les revenus des biens vendus encasés avant la cession

à une opération relevant de l'exploitation (2)

	4881	488121	315	488122	1023	(12)	4882
Rappel écritures initiales (1)	100	100	20	20			
Vente des biens ou valeurs (frais net de vente : PVV = 130)	130		130				
Constatation plus value (PVV - VE)	30	30					
Capitalisation du produit de la vente		130			130		
Installation définitive d'emploi en fonctionnement des revenus encasés avant cession				20			
Réalisation de l'opération de l'investissement (130)			130			130	
							20 (2)

(1) et (2) si les revenus sont affectés à une action particulière - dans le cas contraire ils sont comptabilisés directement en cl 7  
(2) dans le cas où l'ordonnateur déciderait que les revenus encasés avant la cession doivent être capitalisés pour contribuer  
à l'opération de réinvestissement, l'opération comptable serait : Débit c/488122 - Crédit c/1023  
dans l'ensemble retenu les crédits disponibles en investissement seraient alors de : 130 + 20 = 150

## LEGS EN NATURE (biens ou valeurs susceptibles d'être immobilisés)

## Tableau C

## I CONDITIONS D'EMPLOI NON CONNUES A LA RECEPTION DU LEGS I

17. Décision de vendre les biens ou valeurs, d'en affecter le produit -ainsi que les revenus encaissés avant cession- à une opération relevant de l'exécution

	4684	468121	515	468122	4682
I Rappel écritures initiales (1)	100	100	20	20	
Vente des biens ou valeurs (PNV = 130)	130		130		
Constatation plus value (FV - VE) (130)	30	30			
Constatation de la décision d'affectation		130		20	130
					20

(1) c/4682 si les revenus sont affectés à une action particulière - dans le cas contraire ils sont comptabilisés directement en c/7

(2) dans le cas où l'ordonnateur déciderait que les revenus encaissés avant la cession doivent être capitalisés pour contribuer à l'opération de réinvestissement, l'opération comptable serait : Débit c/468122 - Crédit c/1025  
dans l'exemple retenu les crédits disponibles en investissement serait alors de : 130 + 20 = 150

