



DIRECTION GENERALE
SOUTIEN ET COORDINATION POLITIQUES

Bruxelles, le 15 juin 2018

**Commission de Normalisation de la comptabilité
des organismes d'intérêt public de la sécurité sociale**

CIRCULAIRE N° 5

Réf. : DGSOC/COM-NORM/05

Base légale : AR du 5 mai 1993, art.2, 2° et art. 4

Objet : Règles d'application de la définition des droits constatés

1. Exercice comptable d'entrée en vigueur : tous les points de cette circulaire sont d'application obligatoire à partir de l'exercice 2016, à l'exception du point 1.2.e) et du traitement des frais bancaires tel que repris au point 2 dont l'application n'est obligatoire qu'à partir de l'exercice 2019.

2. But/contexte :

Cette circulaire vise à uniformiser les règles d'application de la définition des droits constatés telle qu'elle est reprise dans l'arrêté royal du 22 juin 2001 modifié par l'AR du 26 janvier 2014, ainsi que les règles d'application des comptes transitoires.

3. Références :

3.1. Référence légale :

AR du 3 avril 1997 portant des mesures en vue de la responsabilisation des institutions publiques de sécurité sociale ;
AR du 22 juin 2001 modifié par l'arrêté royal du 26 janvier 2014.

3.2. Réunions plénières de la Commission du : 17/06/2016, 08/12/2017 et 15/06/2018.

4. Version antérieure : La présente circulaire annule et remplace la circulaire n°5 du 24/10/2016.

Le Président de la Commission,

H. LARMUSEAU

BASE LÉGALE

Définition des droits constatés suivant l'AR du 22 juin 2001

« **Art. 2.** Par recettes ou dépenses budgétaires, on entend les droits constatés par l'institution du chef de ses relations avec des tiers.

Un droit est constaté lorsque les quatre conditions suivantes sont toutes remplies :

- 1° le montant est déterminé de manière exacte ;
 - 2° l'identité du débiteur ou du créancier est connue ;
 - 3° l'obligation de payer existe :
 - a) en vertu d'une dette établie à charge de l'entité comptable ou d'une créance établie en sa faveur, quelle que soit la date d'échéance
 - b) en vertu d'une disposition légale ou règlementaire, exécutable.
 - 4° une pièce justificative d'origine interne ou externe est en possession du service concerné.
- Un droit constaté est enregistré (dans la comptabilité économique et patrimoniale) et imputé (dans la comptabilité budgétaire) dans l'exercice comptable auquel il se rapporte, pour autant que la pièce justificative permettant de constater ce droit soit en possession du service concerné avant une date limite fixée :
- 1° au 31 janvier de l'année X+1 pour les opérations relevant du budget de gestion ;
 - 2° au 31 mars de l'année X+1 pour les opérations relevant du budget des missions, à l'exception de l'Institut national d'assurance maladie-invalidité - branche soins de santé et de la Caisse de secours et de prévoyance des marins - branche soins de santé pour lesquels la date limite est fixée au 30 septembre de l'année X+1. »

Principe de simultanéité suivant l'AR du 22 juin 2001

« *Les enregistrements dans la comptabilité économique et patrimoniale des droits constatés donnent lieu, s'il s'agit d'opérations budgétaires, à une imputation simultanée en comptabilité budgétaire* » (art.7 de l'AR du 22 juin 2001 modifié par l'AR du 26.01.2014).

REGLES D'APPLICATION DES DROITS CONSTATES

1. Dépenses liées au budget de gestion (à l'exception des intérêts et frais bancaires)

1.1. Principes pour enregistrer le droit en N

- la livraison doit avoir été effectuée ou la prestation de services doit avoir été exécutée au 31/12/N au plus tard ;
- la pièce justificative (ici la facture) doit être datée, reçue et acceptée, au plus tard au 31/01/N+1.

Pour éviter des problèmes budgétaires, il est conseillé aux IPSS de s'organiser de façon à ce que les fournisseurs, pour les opérations exécutées à la fin de l'année N, envoient leur facture sans délai. En résumé :

PRÉCISIONS	DATES OU DÉLAIS	COMMENTAIRES
Exécution de l'opération	au 31/12/N au plus tard	L'IPSS devient propriétaire du bien dès que la <u>livraison</u> ⁽¹⁾ a été effectuée ou la prestation a été exécutée.
Date de la facture	Exercice N ou 31/01/N+1 au plus tard	
Date de réception de la facture	au 31/01/N+1 au plus tard	
Date de la signature de la facture = acceptation de la facture	au 31/01/N+1 au plus tard	L'obligation de payer existe à ce stade.

(1) Il s'agit bien de la livraison qui doit être faite au 31/12 au plus tard et non de la réception des marchandises ou services (approbation de la livraison ou des travaux) qui peut avoir lieu plus tard.

1.2. Exemples concrets

a) Factures ordinaires

Les factures ordinaires sont traitées suivant les principes cités ci-avant.

Précisions	N	N+1		<u>Enregistrées sur</u> N
	Au plus tard au 31/12/N	Janvier N+1	Après janvier N+1	
Livraison ou exécution facture datée facture reçue	X X X			8/6 ou 2 à 4....
Livraison ou exécution facture datée facture reçue	X X	X		8/6 ou 2 à 4....
Livraison ou exécution facture datée facture reçue	X	X X		8/6 ou 2 à 4....

Précisions	N au plus tard au 31/12/N	N+1		Enregistrées sur N+1
		Janvier N+1	après janvier N+1	
Livraison ou exécution facture datée facture reçue	X X	ou X	ou X X	8/6 ou 2 à 4....

b) Notes de crédit

Les notes de crédit sont traitées comme les factures.

N.B. Si les notes de crédit sont enregistrées sur le même exercice que la facture, elles sont inscrites sur un compte de dépenses créditeur. Sur un exercice ultérieur à l'exercice sur lequel la facture a été enregistrée, les notes de crédits sont inscrites dans un compte de recettes [9xx]. C'est le cas pour les notes de crédit reçues après le 31 janvier N+1 et relatives à une facture enregistrée en N.

c) Factures payées par anticipation en décembre N et relatives à N+1

Il s'agit des dépenses à payer obligatoirement avant le 31/12/N, telles que abonnements, assurances, licences informatiques, loyer à payer par anticipation au 31/12,

Les factures à payer par anticipation sont datées, reçues et payées en N, tandis que leur exécution a lieu en N+1.

Utiliser des comptes transitoires pour attribuer à chaque exercice la quote-part qui lui revient, n'a qu'un faible impact sur les comptes. Pour les factures qui concernent entièrement N+1, il y a une année de décalage. La commission décide de conserver les pratiques qui existaient avant le nouveau plan comptable et qui n'ont jamais suscité de remarques.

En conclusion, les factures sont à imputer entièrement à l'exercice en cours (N) et directement suivant la nature de l'opération (pas via un compte d'avance).

Précisions	N au plus tard au 31/12/N	N+1 Exercice N+1	Enregistrées sur N

Les comptes transitoires ne sont donc pas utilisés pour ces opérations.

d) Facture (frais de fonctionnement et investissements) datée de N et reçue en janvier N+1, portant sur 2 exercices (N et N+1).

Il s'agit des frais à cheval sur deux exercices tels que les loyers de juin N à mai N+1, le téléphone, les abonnements de transport en commun du personnel,

La ventilation sur deux années ne se fait plus suite à la décision prise au point précédent. La facture est à imputer entièrement à l'exercice en cours (N).

Les comptes transitoires ne sont donc pas utilisés pour ces opérations.

e) Avances (provisions) payées au cours de N et régularisées par un décompte en N ou N+1.

Lorsque les frais de N sont payés par des avances (ex. provisions trimestrielles pour des consommations d'eau, d'électricité, ...) en cours d'année N et, sur base d'un décompte de régularisation de ces avances ou provisions en fin d'année N ou en début d'année N +1, on veillera à :

- Ventiler les avances suyant la nature des dépenses sauf si le décompte ne contient pas de détail.

Avantages cités : obtenir une information intéressante ; permettre d'affecter un montant d'eau et d'électricité dans certains bureaux régionaux ;

- Ventiler les avances dès le départ, en N (ex. : sur base d'une clef de répartition qui est fonction des réalisations des années précédentes ou fonction de ce qui est stipulé dans le contrat, par exemple) ;

Avantages : limiter les adaptations quand le décompte arrive avec le détail des consommations ; éviter de devoir appliquer l'art. 14 §1¹ au début de N+1 si nécessaire pour pouvoir corriger le budgétaire ;

- Eviter une annulation des avances et leur réinscription : en n'imputant du décompte relatif à N, que ce qui est indiqué dedans comme solde à payer (total du décompte – avances payées) sur N, ou si le décompte est arrivé après le 31/01/N+1, sur l'exercice N+1 ;
- Lorsque le solde est à déduire des avances déjà versées :
 - ✓ Il est enregistré au crédit d'un compte de dépenses/charges (812.1/6...) de l'année N, lorsqu'il est reçu au plus tard le 31 janvier N+1 ;

¹ Transferts de crédits de gestion dans le cadre d'un même exercice budgétaire (cf. AR 3 avril 1997).

- ✓ Il est enregistré au crédit d'un compte de recettes/produits (913.4/713.4) de l'année N+1, lorsqu'il est reçu après le 31 janvier N+1.
- Calculer le montant des avances aux fournisseurs le plus près possible du montant attendu pour éviter de générer des notes de crédits plus importantes ;

Précisions	N	N+1	Enregistrées sur N ou sur N+1
	au plus tard au 31/12/N	Exercice N+1	
Livraison ou exécution	X		<u>A ajouter</u>
Avances datées et demandées (début de trimestre)	X		8/6 à 4....
Avances payées	X		<u>A déduire en N</u>
Solde décompte-provisions(*) reçu	X	X	4... à 8/6
Solde décompte-provisions(*) payé ou remboursé	X	X	<u>A déduire en N+1</u> 4... à 9/7

(*) décompte provisions : la consommation réelle moins les avances versées.

2. Intérêts et frais bancaires

2.1. Principes pour enregistrer le droit en N

- les intérêts et les frais y afférent doivent porter sur une période de placement de l'année N;
- seule la quote-part concernant N doit être enregistrée budgétairement (et économiquement) sur N, si elle peut être déterminée de manière précise ;
- Lorsque le placement s'étale sur N et N+1, la pièce justificative pour N est un document interne qui peut être établi sur base des informations connues à ce moment pour le placement (la pièce justificative est ainsi disponible en temps voulu, ce qui ne serait pas forcément le cas s'il fallait attendre une pièce externe ; cas d'une période de placement allant du 01/07/N au 30/06/N+1);
- Utilisation d'un compte transitoire : les intérêts et les frais bancaires se rapportant à l'année N mais qui ne sont exigibles qu'en N+1 ne constituent pas de créance ou de dette envers la banque au 31 décembre N. C'est pourquoi la commission opte pour l'utilisation d'un compte transitoire ;
- Il est à noter que les comptes transitoires sont à utiliser pour adapter les montants à imputer sur l'année N (économiquement et budgétairement) lors des écritures de fin d'année.

2.2. Deux exemples concrets

a) Intérêts et frais bancaires portant sur l'exercice N uniquement

Les intérêts bancaires (et respectivement les frais bancaires y afférent) portant sur l'exercice N et qui sont reçus (respectivement payés) le 2 janvier N+1, sont imputés budgétairement sur l'exercice N avec en contrepartie un compte transitoire.

En N+1, l'opération budgétaire de N est extournée et réinscrite.

Exception : comptes transitoires	
Exemple : pour des Intérêts sur placement du 1/11/N jusqu'au 31/12/N (3.000 €)	
avec un extrait de compte du 02/01/N+1	
Dans l'année N :	100% concernent N (3.000)
(sur base d'un document interne)	
Comptabilité budgétaire :	compte général 491 Produits acquis
Comptabilité générale :	@ article 92xx
	compte général 75xx
	Pour N : 3.000
	sur compte 53x en N : 0
Dans l'année N+1 :	extourne le montant de N (- 3.000)
Comptabilité budgétaire :	article 92xx
Comptabilité générale :	compte général 75xx
	@ compte général 491 Produits acquis
	100% sont encaissés en N+1 (3.000)
(sur base de l'extrait de compte)	
Comptabilité budgétaire :	compte général 53x Compte financier
Comptabilité générale :	@ article 92xx
	compte général 75xx
	Pour N+1 : 3.000-3.000 = 0
	sur compte 53x en N+1 : 3.000

b) Intérêts et frais bancaires portant sur 2 exercices (N et N+1).

Les intérêts bancaires (et respectivement les frais bancaires y afférent) qui sont à cheval sur 2 exercices (N et N+1) et qui sont reçus (respectivement payés) au cours de N+1 (sans limitation de date), sont imputés budgétairement, en partie sur l'exercice N et en partie sur l'exercice N+1 pour la quote-part qui leur revient à chacun, avec en contrepartie un compte transitoire.

Exception : comptes transitoires	
Exemple : pour des intérêts sur placement du 01/10/N jusqu'au 30/06/N+1 (3.000 €)	
avec un extrait de compte du 01/07/N+1	
Dans l'année N :	33% concernent N (1.000)
(sur base d'un document interne)	
Comptabilité budgétaire :	compte général 491 Produits acquis
Comptabilité générale :	@ article 92xx compte général 75xx
Pour N : 1.000	
sur compte 53x en N : 0	
Dans l'année N+1 :	extourne le montant de N (- 1.000)
Comptabilité budgétaire :	article 92xx
Comptabilité générale :	compte général 75xx @ compte général 491 Produits acquis
100% sont encaissés en N+1 (3.000)	
(sur base de l'extrait de compte)	
Comptabilité budgétaire :	compte général 53x Compte financier
Comptabilité générale :	@ article 92xx compte général 75xx
Pour N+1 : 3.000-1.000 = 2.000	
sur compte 53x en N+1 : 3.000	

Facultatif: Pour des raisons techniques (fonctionnement du logiciel comptable), la dernière opération peut se faire en passant par un compte intermédiaire 49x plutôt qu'en movimentant directement un compte 53x.

REGLES D'APPLICATION DES COMPTES TRANSITOIRES

Les comptes transitoires figurent toujours dans le nouveau plan comptable, comme par le passé, même s'ils ne peuvent plus être utilisés pour des opérations telles que l'enregistrement des factures payées par anticipation en décembre N et relatives à N+1 (point 1.2., c, ci-dessus), ni pour l'enregistrement de factures portant sur 2 exercices (point 1.2., d, ci-dessus).

Dans l'ancien plan comptable, les comptes transitoires donnaient l'information sur la différence entre les comptes budgétaires en droits acquis et les charges et produits en droits constatés. Aujourd'hui, à cet égard, ils ne sont en général plus nécessaires vu l'utilisation des droits constatés en comptabilité budgétaire et la simultanéité des enregistrements budgétaires et économiques.

Les seules opérations relevant du budget pour lesquelles les comptes transitoires doivent toutefois encore être utilisés, sont reprises ci-dessous :

- Intérêts bancaires (gestion) ou sur placements (missions) ;
- Frais bancaires liés aux opérations précédentes ;
- Avances Smals.

Remarques

- En ce qui concerne les opérations relatives à la Smals, la note portant la référence de la Commission de normalisation Doc-CN-RPV-14-R02-06 (13/06/2014) qui formalise les opérations reste d'application pour le moment.
- En ce qui concerne le compte de gestion, comme recommandé par la note Doc.CN-RPV-15-R01-07 du 19 juin 2015, les comptes transitoires doivent être ajoutés aux rubriques "créances" et "dettes" du compte de gestion budgétaire, afin d'éviter son déséquilibre. L'annexe 3 de l'AR du 26 janvier 2014 sera adaptée en conséquence.

* * * *