

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

AVIS N° 2007-05 DU 4 MAI 2007

**Relatif aux règles comptables applicables
aux établissements et services privés sociaux
et médico-sociaux relevant de l'article R . 314-1
du code de l'action sociale et des familles appliquant
l'instruction budgétaire et comptable M22, ainsi qu'aux
associations et fondations gestionnaires des établissements
sociaux et médico-sociaux privés qui appliquent les
règlements n°99-01 et n°99-03 du CRC**

Sommaire

1 - Champ d'application

2 – Dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés

3 - Obligations spécifiques imposées par des règles budgétaires

3.1 - Renforcement de la couverture du besoin en fonds de roulement

3.2 – Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations

3.3 - Amortissements dérogatoires

4 - Application des règlements n° 2002-10 et n°2004-06 du CRC

4.1 – Application de la méthode de comptabilisation par composants et des durées d'utilisation

4.1.1 - Immobilisations acquises ou produites à compter du 1er janvier 2007

4.1.2 - Immobilisations acquises ou produites antérieurement au 1er janvier 2007

4.2 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

5 - Informations de l'annexe

6 - Plan de comptes

7 - Date d'application

Le Conseil national de la comptabilité, réuni en assemblée plénière a adopté, le 4 mai 2007, le présent avis relatif aux règles comptables applicables aux établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant de l'article R . 314-1 du code de l'action sociale et des familles appliquant l'instruction budgétaire et comptable M22, ainsi qu'aux associations et fondations gestionnaires des établissements sociaux et médico-sociaux privés qui appliquent les règlements n°99-01 et n°99-03 du CRC.

1 - Champ d'application

L'avis s'applique à l'ensemble des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant de l'article R.314-1 du code l'action sociale et des familles qui appliquent désormais conformément à l'article R.314-81 du code précité, l'instruction budgétaire et comptable-M 22. L'instruction M 21 bis appliquée antérieurement cesse de s'appliquer à ces établissements et services.

L'avis concerne également les associations ou fondations gestionnaires des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux qui appliquent les règlements n°99-01 et n°99-03 du Comité de la réglementation comptable.

2 – Dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés

Selon les dispositions de l'article 312-1 du règlement n°99-03 du CRC, les droits pour congés à payer et autres droits acquis (réduction du temps de travail et compte épargne temps) par chaque salarié, constituant une obligation pour l'organisme employeur, doivent être constatés au passif du bilan à la clôture de l'exercice.

Toutefois les dispositions réglementaires de l'article R.314-26 du CASF interdisent la prise en compte « *des provisions pour congés à payer et charges sociales et fiscales y afférents* ».

• Dispositions transitoires

Compte tenu de la dualité des réglementations comptable et budgétaire, de l'absence de dispositions particulières prises sur ce point pour ce secteur, certaines associations et fondations gestionnaires n'avaient pas enregistré les dettes pour congés à payer et autres droits acquis, d'où les mesures transitoires suivantes retenues dans le présent avis.

Pour les associations ou fondations gestionnaires des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux ainsi que pour les établissements et services privés sociaux et médico-sociaux qui n'auraient pas pris en compte les dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés sous contrat à durée indéterminée, la contrepartie du passif représentatif de cette dette envers les salariés est comptabilisée directement en moins des fonds propres au compte 114, à l'ouverture de l'exercice 2007. Cette dette relève de la gestion propre des associations ou fondations.

Les variations ultérieures des dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés sont comptabilisées au compte de résultat.

• Modalités d'imputation de ces dépenses

Les dépenses afférentes aux congés à payer et aux autres droits acquis par les salariés qui ne sont pas prises en compte en application du 3° de l'article R.314-45 du CASF, dans le calcul des tarifs accordés par les autorités de tarification, ne sont pas opposables aux financeurs, sauf en cas de fermeture totale ou partielle d'un établissement ou service, où si ces dépenses peuvent être prises en compte dans les financements d'un exercice donné en application de l'article R.314-98 du CASF.

En application des dispositions du présent avis, ces dépenses sont enregistrées en totalité par les établissements et services privés sociaux et médico-sociaux concernés et font l'objet d'une affectation après clôture de l'exercice dans un sous-compte 116-2 « Dépenses pour congés payés » du compte 116 « Dépenses non opposables aux tiers financeurs » pour le montant non financé.

Dans le cas d'une fermeture totale ou partielle de l'établissement ou service, ces dépenses feront l'objet d'un financement spécifique. L'excédent lié à ce financement spécifique sera affecté au crédit du sous-compte 116-2 précité.

Les financements futurs de ces dépenses non opposables font l'objet d'une affectation au compte 114 précité et ne sont pas retenues comme un produit de l'exercice pour le calcul de la tarification.

3 - Obligations spécifiques imposées par des règles budgétaires

Les arrêtés du 19 décembre 2005 et du 19 décembre 2006 relatifs à la nomenclature des établissements privés ont prévu la création des comptes de provisions réglementées suivants :

- provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement ;
- provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations ;
- amortissements dérogatoires.

3.1 - Renforcement de la couverture du besoin en fonds de roulement

• Dispositif

Les dotations et tarifs perçus par l'établissement ou service social ou médico-social peuvent comprendre une part destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement défini à l'article R.314-48 du CASF. Une dotation aux provisions réglementées est constatée à ce titre dans deux cas :

- lorsqu'un établissement ou service, après accord de l'autorité de tarification, a recours à l'emprunt pour faire face aux difficultés de trésorerie issues d'un décalage entre ses encaissements et ses décaissements, une dotation aux provisions pour un montant égal au remboursement annuel en capital dudit emprunt doit être constatée ;
- lorsqu'un établissement ou service perçoit de l'autorité de tarification une dotation destinée à couvrir son besoin en fonds de roulement, une dotation aux provisions pour le montant de la dotation financière reçue doit être constatée.

• Traitement comptable

Les charges constatées pour doter le fonds de roulement sont comptabilisées par le biais de dotations aux provisions réglementées.

3.2 – Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations

• Dispositif

Dans le cadre de la modernisation des établissements et services sociaux et médico-sociaux, les autorités de tarification peuvent être amenées à attribuer, au titre des dotations globales ou des tarifs, des fonds destinés à financer les charges d'intérêt et d'amortissement des acquisitions ou productions d'immobilisations futures.

• Traitement comptable du dispositif

La provision réglementée pour renouvellement des immobilisations peut être constituée lorsqu'un établissement ou service social ou médico-social perçoit de l'autorité de tarification une allocation anticipée (sous forme de dotations budgétaires supplémentaires versées en amont du programme d'investissement), destinée à compenser les charges d'amortissement et les frais financiers liés à la réalisation d'un investissement à venir.

En conséquence, ces versements donnent lieu à la comptabilisation de provisions réglementées pour le montant de la dotation reçue et enregistrée au crédit du compte « 142 - Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations » par le débit du compte « 68742 - Dotations aux provisions pour renouvellement des immobilisations ». Cette provision réglementée est reprise au fur et à mesure des charges d'amortissement et des frais financiers constatés liés au nouvel investissement, par le crédit du compte « 78742 - Reprises sur provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations ».

3.3 - Amortissements dérogatoires

- **Dispositif**

Le financement accordé par l'autorité de tarification effectué pour couvrir les dotations aux amortissements peut être effectué selon le cas sur une durée plus longue ou plus courte que la durée prévisionnelle d'utilisation des biens amortissables concernés. Afin de ne pas affecter la détermination des tarifs ou de la dotation globale des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux, un produit ou une charge différentiel doit être constaté selon le cas.

- **Rappel des dispositions du règlement n°99-03 du CRC**

Les amortissements dérogatoires sont des amortissements qui ne correspondent pas à l'objet normal d'un amortissement, comptabilisés au titre de provisions réglementées, en application de textes particuliers conformément aux dispositions de l'article 322-2 du règlement n° 99-03.

- **Traitement comptable du dispositif**

- Dans le cas de financements attribués par l'autorité de tarification pour des durées d'amortissement plus courtes que la durée d'utilisation de l'actif, le différentiel est comptabilisé au crédit du compte « 145 -Amortissements dérogatoires » par le débit du compte « 68725 -Amortissements dérogatoires ». La reprise s'effectue en débitant un sous-compte du compte « 145 -Amortissements dérogatoires » par le crédit du compte « 78725 - Reprise sur amortissements dérogatoires » lorsque le différentiel s'inverse.
- Pour les immobilisations acquises ou produites avant le 1^{er} janvier 2007, des amortissements dérogatoires sont comptabilisés pour compenser le cas échéant le différentiel, résultant de l'application de la méthode de comptabilisation par composants, entre l'amortissement comptable déterminé selon la durée d'utilisation de l'actif, et l'amortissement budgétaire calculé en fonction du plan de financement alloué par l'autorité de tarification, qui peut être versé sur une période plus courte que la durée d'utilisation (cf 4.1.2). Lorsque la période de financement est plus longue que la durée d'utilisation, des modalités exceptionnelles de comptabilisation des excédents d'amortissements sont prévues dans le cadre de l'affectation du résultat, (cf § 4.1.2).

4 - Application des règlements n° 2002-10 et n°2004-06 du CRC

Plusieurs questions ont trait aux conséquences de l'application des règlements n°2002-10¹ et n°2004-06² du CRC, dont les incidences de la première application, la comptabilisation par composants et la prise en compte des durées d'utilisation, ainsi que le traitement des charges à répartir sur plusieurs exercices.

4.1 – Application de la méthode de comptabilisation par composants et des durées d'utilisation

Les dispositions afférentes à la comptabilisation par composants (articles 311-2 et 321-14 du règlement n°99-03) et au calcul des amortissements selon les durées d'utilisation (article 322-4 du règlement précité) seront intégrées dans le projet d'actualisation de l'instruction budgétaire et comptable M 22 issue de l'arrêté du 15 décembre 2006 qui prévoit les nouveaux comptes.

Néanmoins, la question de la première application de la méthode a été examinée par le groupe de travail compte tenu des difficultés rencontrées pour sa mise en œuvre. Il y a lieu de distinguer les immobilisations acquises ou produites avant le 1^{er} janvier 2007 et celles acquises ou produites à compter du 1^{er} janvier 2007.

4.1.1 - Immobilisations acquises ou produites à compter du 1^{er} janvier 2007

Les immobilisations acquises ou produites à compter du 1^{er} janvier 2007 sont comptabilisées en fonction des nouvelles dispositions du règlement n° 99-03 relatives à la comptabilisation par composants et au calcul des amortissements selon les durées d'utilisation, intégrées dans le projet d'actualisation de l'instruction M 22.

Les amortissements sont ainsi calculés selon les durées d'utilisation différenciées entre la structure et les composants des immobilisations. Il y a donc une adéquation totale entre les durées d'amortissement des immobilisations et les modalités de financement par les autorités de tarification.

4.1.2 - Immobilisations acquises ou produites antérieurement au 1^{er} janvier 2007

Les immobilisations acquises ou produites antérieurement au 1^{er} janvier 2007 sont également comptabilisées selon les nouvelles dispositions du règlement n°99-03 du CRC précitées et intégrées dans le projet d'actualisation de l'instruction M 22.

1 Règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

2 Règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

Pour les associations ou fondations ayant retenu la méthode rétrospective pour la première application des règlements n° 2002-10 et n° 2004-06 du CRC, les suppléments d'amortissement résultant de la réduction des durées d'amortissements sur les années antérieures ont été comptabilisés au débit des fonds propres, ou au crédit des fonds propres dans le cas d'une augmentation des durées. Pour les associations ou fondations qui ont retenu la méthode prospective pour la première application des règlements susvisés, il n'y a pas d'incidence sur les fonds propres.

Des difficultés subsistent pour les immobilisations acquises avant le 1^{er} janvier 2007 car dans les deux cas, l'application des nouvelles durées d'amortissement peut entraîner un différentiel entre le montant de la dotation d'amortissement comptable et le montant de la dotation de l'amortissement budgétaire couvert par le financement accordé par l'autorité de tarification. En effet, le financement des amortissements accordé par les autorités de tarification reste établi sur les durées d'amortissement calculées initialement, qui peuvent être plus courtes, mais généralement plus longues que les durées d'utilisation.

Quand l'écart entre le montant des amortissements résultant de la méthode de comptabilisation par composants et de calcul des amortissements sur la durée de financement des immobilisations reste inférieur à la variation autorisée par l'article L.342-3 du CASF, ou lorsque l'écart peut-être couvert par le financement autorisé par l'autorité de tarification, aucun retraitement n'est rendu nécessaire. Le seuil de signification correspondant est apprécié l'année du changement de méthode.

Quand l'écart sur le montant des amortissements est supérieur aux seuils susvisés des amortissements dérogatoires sont comptabilisés dans les conditions prévues au § 3.3 en cas de rythme d'amortissement comptable plus rapide que l'amortissement budgétaire, i.e. financé par l'autorité de tarification.

Dans les cas de financements attribués par l'autorité de tarification sur une période plus longue que la durée d'utilisation de l'actif, les excédents d'amortissements comptables sont affectés après la clôture de l'exercice, au débit d'un sous compte 116-1 « Amortissements comptables excédentaires différés », (qui seront financés au cours des exercices ultérieurs), du compte 116 « Dépenses non opposables aux tiers financeurs ». Ce sous compte est ensuite crédité, après la période d'utilisation, par imputation d'une quote-part des résultats constatés, selon le rythme de financement prévu à l'origine.

Ces différés et imputations d'amortissements excédentaires font l'objet d'un suivi au moyen d'un tableau joint en annexe, qui doit détailler à chaque clôture, d'une part l'exercice d'affectation des amortissements excédentaires non financés, et d'autre part l'exercice prévisionnel d'imputation correspondant au financement attendu.

En cas de cession ou de mise au rebut d'une immobilisation, le sous-compte 116-1 précité correspondant devra être soldé et rapporté au résultat de l'exercice.

4.2 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

Les charges à répartir sur plusieurs exercices ont été supprimées par le règlement n° 2004-06 relatif à la comptabilisation et l'évaluation des actifs. Ainsi, en application de l'article 321-18 du règlement n°99-03, les dépenses qui ne répondent pas aux conditions générales de comptabilisation des coûts initiaux d'acquisition ou des coûts de développement, sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. Ces dispositions sont intégrées dans le projet d'actualisation de l'instruction budgétaire et comptable M 22 et applicables à compter du 1^{er} janvier 2007.

Le sous compte « 4812 - Frais d'acquisition des immobilisations », ne doit plus être mouvementé, car les frais d'acquisition des immobilisations sont soit rattachés à l'actif, soit comptabilisés en charges conformément à l'article 321-10 du règlement n°99-03.

Les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité dans son ensemble, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminés, peuvent être comptabilisées en frais d'établissement en application des dispositions de l'article L.361-1 du règlement n°99-03. Ces dépenses peuvent concerner certains frais de réorganisation d'établissement dès lors qu'ils correspondent à des frais d'ouverture, d'extension, de reprise d'établissement engagés à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité dans son ensemble, à l'exclusion des frais liés à la réduction d'effectifs.

Les frais d'émission d'emprunt peuvent être reportés sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt en application des dispositions de l'article 361-3 du règlement précité.

En conséquence à l'exception des frais d'établissement y compris les frais de réorganisation comme définis ci-dessus (article 361-1 du règlement), et des frais d'émission d'emprunts (article 361-3 du règlement), toutes les autres dépenses qui ne répondent pas aux critères cumulés de définition et de comptabilisation des actifs, doivent être comptabilisées en charges.

S'il était imposé par des impératifs budgétaires, l'étalement de certaines charges devrait être opéré selon les règles de la reprise des résultats par les établissements et services privés sociaux et médico-sociaux en application de l'article R.314-51 du CASF.

5 - Informations de l'annexe

Chacun des points visés dans le présent avis définissant des traitements spécifiques doit faire l'objet d'une information détaillée dans l'annexe de l'association ou fondation gestionnaire des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux et en particulier en ce qui concerne les congés à payer et droits acquis par les salariés ainsi que les amortissements dérogatoires.

De même l'annexe devra faire apparaître clairement, les retraitements conduisant à la détermination du résultat budgétaire spécifique à ces établissements et services, par rapport au résultat comptable.

L'annexe doit par ailleurs, clairement détailler les résultats des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux en gestion contrôlée, des résultats des autres entités de l'association ou fondation gestionnaire des établissements et services rattachés.

6 - Plan de comptes

Par souci de cohérence, le plan de comptes des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux et celui des associations ou fondations gestionnaires doivent être harmonisés. Les opérations visées dans le présent projet d'avis, doivent être comptabilisées dans les comptes des associations ou fondations gestionnaires des établissements privés sociaux et médico-sociaux ainsi que dans les comptes des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux.

Les comptes suivants sont créés dans le plan de comptes des associations ou fondations gestionnaires des établissements privés sociaux et médico-sociaux :

- Compte 114 « Dépenses refusées par l'autorité de tarification en application de l'article R.314-52 du CASF » subdivisé comme suit :
 - compte : « 114-1- Dépenses abusives refusées par l'autorité de tarification en application de l'article R.314-52 du CASF » ;
 - compte : « 114-2 - Dépenses inopposables à l'autorité de tarification ».
- Compte 116 « Dépenses non opposables aux tiers financeurs » subdivisé comme suit :
 - compte : « 116-1 - Amortissements comptables excédentaires différés » ;
 - compte : « 116-2 - Dépenses pour congés payés » ;
 - compte : « 116-3 - Autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application du 3° de l'article R.314-45 ».
- Compte 73 « Dotations et produits de tarification » et ses comptes déclinés « 731- Produits des tarifications relevant de l'article L312-1 du CAS » :
 - Compte 734 - Tarif dépendance » ;
 - Compte 736 - Tarifs soins (EHPAD) » ;
 - Compte 737 - Produits des prestations non prises en compte dans les tarifs journaliers afférents aux soins ».

Par ailleurs, les modalités relatives aux comptes de liaison, sont traitées à l'article R.314-52 du CASF.

7 - Date d'application

Le présent avis s'applique aux comptes des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux et des associations ou fondations gestionnaires de ces établissements et services, des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.
