

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

AVIS N° 2008-09 DU 7 MAI 2008

**Relatif au projet d'actualisation de l'instruction
budgétaire et comptable M22, applicable aux
établissements et services publics sociaux et médico-
sociaux relevant de l'article L.312-1 du code de l'action
sociale et des familles, à leurs budgets annexes et aux
groupements de coopération sociale ou médico-sociale
publics exerçant les missions énoncées au b du 3° de
l'article L.312-7 du même code**

Sommaire

1 – Champ d'application

2 – Obligations spécifiques

2.1 – Renforcement de la couverture du besoin en fonds de roulement

2.2 – Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations

2.3 – Amortissements dérogatoires

3 – Mesures particulières d'application des modifications apportées au règlement n° 99-03

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

3.1.1 – Immobilisations acquises ou produites avant l'application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants

3.1.2 – Immobilisations acquises ou produites après l'application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants

3.2 – Frais d'établissement

3.3 – Charges différées liées à l'obligation d'équilibre budgétaire

4 – Modification du plan de comptes

5 – Date d'application

Le collège du Conseil national de la comptabilité (CNC), réuni le 7 mai 2008, a adopté le présent avis relatif au projet de mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux relevant de l'article L.312-1 du code de l'action sociale et des familles -CASF-, à leurs budgets annexes ainsi qu'aux groupements de coopération sociale ou médico-sociale publics exerçant les missions énoncées au b du 3° de l'article L.312-7 du même code.

L'instruction M22, publiée au Journal Officiel de la comptabilité publique le 10 juillet 2000 a fait l'objet de l'avis n°2000-03 du CNC du 20 avril 2000.

Cette instruction a été complétée par l'arrêté du 10 décembre 2007 avec la publication du plan de comptes qui prévoit par ailleurs les comptes de provisions réglementées commentés ci-après.

1 – Champ d'application

L'avis s'applique à l'ensemble des établissements et services publics sociaux et médico-sociaux qui appliquent l'instruction budgétaire et comptable M22, à savoir :

- **les établissements publics locaux sociaux et médico-sociaux et leurs budgets annexes ;**
- **les services publics sociaux et médico-sociaux gérés dans le cadre de budgets annexes d'une collectivité locale ou d'un établissement public local (CCAS, CIAS) autre qu'un établissement public de santé ;**
- **les services publics sociaux et médico-sociaux gérés dans le cadre de budgets annexes d'un établissement public national (par exemple : ONAC) en application du dernier alinéa de l'article R.314-78 du CASF ;**

Toutefois, dès lors que l'activité sociale et médico-sociale ne fait l'objet d'aucune tarification (par exemple un foyer-logement qui ne facture que des loyers), le service public social et médico-social peut relever soit de la présente instruction, soit de l'instruction budgétaire et comptable de la collectivité à laquelle il est rattaché (M14 par exemple dans le cas d'un budget annexe non tarifé d'un CCAS d'une commune) ;

- **les groupements de coopération sociale ou médico-sociale publics exerçant les missions énoncées au b du 3° de l'article L.312-7 du code précité.**

2 – Obligations spécifiques

Les obligations spécifiques pour ces établissements concernent :

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

2.1 – 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. Afin de neutraliser l'impact de ces recettes spécifiques, une dotation aux provisions réglementées est constatée pour le montant de celles-ci.

De même, un établissement ou service peut, après accord de l'autorité de tarification, recourir à l'emprunt pour faire face aux difficultés de trésorerie issues d'un décalage entre ses encaissements et ses décaissements. Dans ce cas, une dotation aux provisions est constatée pour un montant égal au remboursement annuel en capital dudit emprunt.

- **Traitement comptable**

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

Ces provisions peuvent faire l'objet d'une reprise selon les conditions prévues à l'article R.314-48 précité.

2.2 – 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 est 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 même rythme que les 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 ».

2.3 – Amortissements dérogatoires

- **Dispositif**

Le financement accordé par l'autorité de tarification effectué pour couvrir les dotations aux amortissements peut être effectué sur une durée 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 publics sociaux et médico-sociaux, une charge différentielle doit être constatée.

- **Rappel des dispositions du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable (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.

3 – Mesures particulières d'application des modifications apportées au règlement n° 99-03

Le projet d'actualisation de l'instruction budgétaire et comptable M22 intègre les dispositions des différents règlements du CRC ayant complété et modifié le règlement n° 99-03 depuis la publication de l'instruction M22, après avis du CNC du 20 avril 2000.

Toutefois des modalités d'applications particulières sont prévues pour l'application de la méthode de comptabilisation par composants et des durées d'utilisation, ainsi que des charges à répartir sur plusieurs exercices résultant des règlements n° 2002-10 et n° 2004-06 du CNC.

3.1 – 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), incluses dans le projet d'actualisation de l'instruction budgétaire et comptable M22, sont applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux.

Des mesures particulières ont été prévues pour les immobilisations acquises ou produites avant l'application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants.

3.1.1 – Immobilisations acquises ou produites avant l'application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants

Les immobilisations acquises ou produites avant l'application du changement de méthode sont comptabilisées selon les nouvelles dispositions du règlement n°99-03 précité.

Pour les établissements et services publics sociaux et médico-sociaux 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 établissements et services publics sociaux et médico-sociaux 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 l'application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants, 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.

■ **Amortissements dérogatoires :**

Quand l'écart sur le montant des amortissements est supérieur aux seuils susvisés, des amortissements dérogatoires sont comptabilisés dans les conditions prévues au § 2.3 en cas de rythme d'amortissement comptable plus long que l'amortissement budgétaire, i.e. financé par l'autorité de tarification.

■ **Amortissements comptables excédentaires différés :**

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 différés et affectés après la clôture de l'exercice, au débit du sous compte «116-1 - Amortissements comptables excédentaires différés», (qui seront financés au cours des exercices ultérieurs), du compte «116 - Amortissements comptables excédentaires différés». 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.

3.1.2 – Immobilisations acquises ou produites après l'application de la méthode de comptabilisation des actifs par composants

Les immobilisations acquises ou produites après l'application du changement de méthode 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 M22. De nouveaux comptes ont été créés par arrêtés du 15 décembre 2006 et du 10 décembre 2007.

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.

3.2 – Frais d'établissement

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 au compte « 201 – frais d'établissement » en application des dispositions de l'article L.361-1 du règlement n°99-03.

Ces frais sont amortis dans un délai qui ne peut pas excéder cinq ans. Lorsque leur valeur nette comptable est nulle, ils sont soldés systématiquement.

Ces frais peuvent concerner des dépenses exceptionnelles et non pérennes liées aux opérations de réorganisation ainsi que les dépenses afférentes à l'obligation légale de procéder à une évaluation externe comme condition de renouvellement de l'autorisation de fonctionner.

3.3 – Charges différées liées à l'obligation d'équilibre budgétaire

En complément à l'exception maintenue dans le règlement n° 99-03 pour les charges à répartir, l'instruction M 22 prévoit une exception supplémentaire pour les charges différées liées aux obligations d'équilibre budgétaire et de plafonnement du déficit du compte administratif telles qu'elles résultent des dispositions combinées des articles R.314-14 du CASF, L.1612-4 et L.1612-20 du code général des collectivités territoriales (CGCT), pour les dépenses exceptionnelles qui ne pouvaient pas être anticipées.

Compte tenu de cette réglementation, l'étalement de ces dépenses est soumis aux conditions suivantes :

- l'étalement est réservé à certaines dépenses exceptionnelles dans leur nature et leur montant qui ne pouvaient pas être anticipées lors de l'établissement du budget (autres que celles comptabilisées au compte « 201 - frais d'établissement » cf § 3.2), dont la comptabilisation sur un seul exercice conduirait à une augmentation des tarifs supérieure au pourcentage mentionné à l'article L.342-3 du CASF ;
- l'étalement doit être demandé par le conseil d'administration de l'établissement ou par l'autorité de tarification pour chaque dépense et ne peut excéder cinq ans ;
- l'étalement doit faire l'objet d'une autorisation préalable conjointe du trésorier payeur général et du Préfet qui agissent ainsi par délégation des ministres.

Au bilan, ces charges différées sont enregistrées à l'actif, dans le compte de régularisation 4818 – « Charges différées liées à l'obligation d'équilibre budgétaire ».

Au compte de résultat, le transfert de charges d'exploitation est repris dans les produits d'exploitation. Celui afférent aux charges financières est repris dans les produits financiers. Enfin, le transfert de charges exceptionnelles est repris dans les produits exceptionnels.

4 – Modification du plan de comptes

Les comptes suivants sont créés dans l'instruction budgétaire et comptable M22.

Compte « 116 - Amortissements comptables excédentaires différés » subdivisé comme suit :

- Compte « 116-1 - Amortissements comptables excédentaires différés » ;

Compte « 14 - provisions réglementées »

- Comptes « 141 - Provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement »
 - Compte « 141-1 - Provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement - dotation par recours à l'emprunt »
 - Compte « 141-2 - Provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement - dotation par financement de l'autorité de tarification »
- Compte « 142 - provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations »
- Compte « 145 - Amortissements dérogatoires »

5 – Date d'application

Le présent avis s'applique aux comptes des exercices en cours à la date de publication de l'arrêté.