



CONVERGENCE DES RÈGLES COMPTABLES POUR LES ÉTABLISSEMENTS MÉDICO-SOCIAUX



Dans un avis très attendu par le monde associatif, le Conseil national de la comptabilité ouvre la perspective d'une convergence pour les règles comptables applicables aux associations gérant des établissements sociaux et médico-sociaux :

- entre les règlements CRC 99-01 (associations) et 99-03(PCG)
- et l'instruction budgétaire et comptable qui leur est dédiée (M22).

Champ d'application

L'ensemble du secteur défini à l'art. L.312-1 du code de l'action sociale et de la famille (CASF) est concerné. L'énumération est trop longue pour être reproduite mais couvre une large palette de services médico-sociaux allant des services d'enseignement pour jeunes handicapés, aux centres d'action médico-sociale, aux services d'aide par le travail, établissements qui accueillent des personnes âgées, foyers médicalisés, centres de ressources, jusqu'aux foyers de jeunes travailleurs et centres de demandeurs d'asile.

Bref, un ensemble de services privés appliquant l'instruction budgétaire et comptable M22 des établissements publics sociaux et médico-sociaux (et non plus l'ancienne "M21bis").

La participation de la Direction générale des affaires sociales au groupe de travail du CNC a été le gage d'une volonté de rapprochement entre les principes budgétaires et la comptabilité d'engagement.

Une provision pour congés à payer aux bilans du 31 décembre 2007

Bien que la charge de dotation aux provisions pour congés payés reste exclue du calcul des prix de journée et autres produits de la tarification en vertu de l'art. R.314-26 du CASF, la principale avancée

de cet avis du CNC réside dans la généralisation des dettes pour congés à payer et autres droits acquis aux salariés, y compris sous contrat à durée indéterminée.

La variation annuelle de ces dettes sera comptabilisée au résultat, même si la contrepartie de leur première constatation, aux bilans ouverts à partir du 1^{er} janvier 2007 (et sans évocation d'une application anticipée aux bilans 2006, comme l'avait envisagé le projet d'avis du CNC), s'inscrira directement en diminution des fonds propres (en gestion propre) de l'organisme gestionnaire, dans un sous-compte 116 de "dépenses non opposables aux tiers financeurs", parmi les éléments en instance d'affectation du bilan associatif.

Bien entendu, comme le souligne l'avis, le financement futur de cette provision ne sera pas davantage rapporté au résultat (par exemple, en cas de fermeture de l'établissement). Un arrêté spécifique précisera ces points.

Application de la méthode de comptabilisation par composants

La création de divers comptes de provisions réglementées, déjà inscrites dans les arrêtés budgétaires à visée comptable des 19 décembre 2005 et 19 décembre 2006, veut résoudre des divergences de vue entre comptabilité et tarification, notamment quant à l'application des nouveaux règlements du CRC sur les actifs et leur dépréciation⁽¹⁾.

Comment gérer l'écart entre les durées d'utilisation des immobilisations résultant des CRC n° 2002-10 et 2004-06, notamment après décomposition des actifs immobiliers, et leur durée de financement par l'autorité de tarification ?

Pas de problème pour les nouvelles immobilisations acquises ou produites à partir de 2007 : les durées d'amortissement, différenciées par composant, s'appliqueront selon les principes du plan comptable général, et seront reconnues par l'actualisation de l'instruction M22.

Pour les immobilisations antérieures, en cas de méthode prospective, si l'écart qui résulterait des durées d'amortissement budgé-

taire et comptable était couvert par la dotation budgétaire, il n'y aurait pas de difficulté majeure. Il n'en irait pas de même si la durée de prise en charge par l'autorité de tarification était nettement plus longue que la durée d'utilisation économique du bien (ce qui est le cas le plus courant, comme le rappelle l'avis), car il faudrait alors affecter les excédents d'amortissement comptable au débit d'une même rubrique 116 de dépenses non opposables ("amortissements comptables excédentaires différés", à financer sur exercices ultérieurs).

Des provisions réglementées pour gérer les divergences comptables

En revanche, les amortissements dérogatoires pourront être sollicités quand l'autorité financera le bien sur une durée plus courte que son usage. De même, le versement de provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations, sous forme d'une allocation anticipée sur un programme d'investissement, pourra être repris au fur et à mesure de la charge d'amortissement (et des intérêts financiers).

Enfin, la suppression des charges à répartir laisse la possibilité d'activer des frais d'établissement à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité dans son ensemble (ouverture, extension, réorganisation d'établissements) et des frais d'émission d'emprunt. Enfin, des impératifs budgétaires pourraient imposer un étalement de charges, mais celle-ci serait réalisée par le biais de la reprise administrative des résultats.

Prééminence de l'Annexe

Plus encore qu'un tableau de passage, nullement évoqué dans l'avis du CNC, c'est à l'annexe que reviendra le souci de clarification des divergences restantes entre les deux objectifs comptables.

Pour en savoir plus

Conseil national de la comptabilité : avis 2007-05 du 4 mai 2007, www.minefi.gouv.fr (voir "Références" dans le présent numéro).

■ Jérôme DUMONT
Expert-comptable
Commissaire aux comptes

1. Dumont Jérôme : "Référentiel comptables des associations médico-sociales : pistes de réflexion pour une sortie de crise", RFC 398, avril 2007.