

ETABLISSEMENTS SANITAIRES ET SOCIAUX : UN ULTIME PLAN COMPTABLE ?



Jérôme DUMONT

Expert-comptable,
commissaire aux comptes

LES NOUVEAUX PLANS COMPTABLES

Le JO du 26 décembre 2007 a publié deux arrêtés interministériels modifiant le plan comptable des établissements et services sociaux et médicosociaux (ceux visés par l'art. L312-1 du code de l'action sociale et des familles) :

- l'un daté du 10 décembre 2007 intéresse les établissements et services publics sociaux et médico-sociaux communaux, intercommunaux, départementaux et interdépartementaux, et change la liste des comptes qu'ils doivent utiliser selon l'instruction comptable M22 qui leur est applicable (en remplaçant la liste fixée par les arrêtés des 15 décembre 2006 et 2 février 2007) ;
- l'autre du 12 décembre 2007 intéresse les établissements privés et change aussi la liste de leurs comptes (prévue antérieurement par des arrêtés de 2005 et 2006).

L'arrêté du 12 décembre 2007 vise l'avis du CNC 2007-05 du 4 mai 2007 qui intéressait à la fois les établissements privés et les associations ou fondations gestionnaires de ces établissements⁽¹⁾. Il constitue indirectement une réponse à cet avis du CNC de la part de la Direction générale de l'action sociale, qui est doublement signataire de l'arrêté, par délégation des ministres du travail d'une part et du logement d'autre part.

UNE RÉFÉRENCE CONFIRMÉE AU PLAN COMPTABLE M22 ...

Ce court arrêté se contente de faire référence aux précédents textes et publie en annexe sur vingt-cinq pages une nomenclature comp-

Résumé de l'article

Après avoir trouvé un terrain d'entente entre le secteur social et les tenants de la normalisation comptable, le CNC a émis un avis pour rapprocher la comptabilité publique M22 (applicable aux établissements sanitaires et sociaux) de celle des associations à but non lucratif. En incorporant au plan de comptes M22 des innovations du plan associatif de 1999, le ministère des affaires sociales pensait clore le débat mais tant que les congés payés ne pourront être provisionnés en diminution du résultat, il est peu probable qu'un même bilan puisse satisfaire les deux parties.

table. On ne trouve ici aucun cadre méthodologique qui répondrait aux questions soulevées depuis quelques années par les différences entre le plan comptable suivi par ce secteur (baptisé désormais M22) et le CRC 99-01 dédié aux associations et fondations⁽²⁾.

Après abrogation de l'ancienne instruction M21 "bis" ou "privée" qui datait du 16 mars 1987 (à laquelle beaucoup faisaient encore allusion, dans des secteurs spécifiques, bien que la M22 fût devenue la règle générale), on attend désormais de façon imminente semble-t-il une nouvelle instruction M22 qui pourrait constituer le manuel commun d'emploi (sur plus d'une centaine de pages) de ces deux nouvelles nomenclatures des 10 et 12 décembre 2007.

... APPLICABLE AUX ASSOCIATIONS GESTIONNAIRES

Comme l'arrêté du 12 décembre s'adresse aux "établissements et services", faut-il considérer qu'il entérine une double comptabilité, plan "administratif" pour les établissements et plan "associatif" pour le siège et le bilan "consolidé" de l'entité gestionnaire ?

Pas dans l'esprit de la Direction générale des affaires sociales (DGAS). Si l'arrêté prend la peine d'abroger des arrêtés de l'année dernière à portée limitée (des 19 décembre 2005, 19 avril et 19 décembre 2006), il ne remet pas en cause l'art. R.314-81 du code ASF⁽³⁾, qui impose l'application du plan comptable prévu par le code de l'action sociale (dont tout un chacun reconnaissait la légitimité sur les comptes administratifs des établissements gérés, mais sur eux seuls, pour les tenants de la fidélité au texte du CNC) aux associations gestionnaires, dès lors que plus de la moitié des recettes de leurs établissements proviennent des produits de la tarification.

Le rédacteur de l'arrêté s'appuie ainsi sur la volonté de mettre un terme au grand écart entre les règles budgétaires et l'orthodoxie comptable, qui avait motivé le groupe de travail à l'origine de l'avis du CNC de mai dernier (auquel la DGAS participait), pour intégrer à sa nomenclature les rubriques devant faciliter l'adaptation au mouvement de convergence comptable vers les normes internationales (définition plus rigoureuse des provisions, bannissement des charges à étaler, durées économiques des amortissements, composants des bâtiments,...).

Ce faisant, il prend au pied de la lettre certaines dispositions de l'avis du CNC pour contourner le coin le plus douloureux qui demeurait entre les tenants du provisionnement entier des congés à payer (les associations représentées par l'UNIOPSS, désireuses d'en obtenir le financement, et les professionnels de

1. RFC n°401, juillet-août, 2007.

2. J. Dumont *Référentiel comptable des associations médico-sociales : pistes de réflexion pour une sortie de crise* RFC n° 398 avril 2007.

3. Décret n°2006-642 du 31 mai 2006 relatif au financement et à la tarification de certains établissements et services sociaux et médico-sociaux (JO du 2 juin 2006).



l'audit) et les pouvoirs publics le refusant, tenus au statu quo par les contraintes du budget de l'Etat.

UNE RECONNAISSANCE HORS RÉSULTAT DES PROVISIONS POUR CONGÉS PAYÉS ...

Alors que les aménagements de la M22 d'il y a un an avaient avancé une distinction sur la continuité des contrats de travail pour esquisser un premier pas vers la budgétisation de ces provisions (pas de provision pour les CDI, ceux-ci étant assurés d'une continuité des budgets publics, mais création de comptes de dotation pour les congés touchant les contrats précaires et autres CDD), ces subtilités sont abrogées au détriment de toute velléité d'inscrire en charges un début de provision. Plus aucun compte de classe 6 ne devrait permettre à l'avenir ce type de provision.

Mais, pour complaire au caractère incontournable de cette forme de dette rappelée par la doctrine du CNC, les provisions pour congés à payer et charges sociales sur congés à payer sont bien prévues par la nouvelle nomenclature parmi les dettes sociales, mais sans compte de classe 6 pour les doter en diminution du résultat.

Ce n'est donc pas uniquement le "stock" initial de provision qui sera débité directement en diminution des capitaux sous gestion propre (parmi les éléments en instance d'affectation, en haut du passif), comme certains l'avaient espéré, mais également la progression annuelle de la provision qui se voit ainsi privée d'inscription en justification du prix de journée ou de la dotation globale : l'administration oppose ainsi une fin de non-recevoir aux velléités d'alignement des résultats administratifs sur le résultat d'une comptabilité d'engagement.

A fortiori, les établissements qui avaient obtenu parfois, en toute discrétion, de leur Direction départementale des affaires sanitaires et sociales, le financement des congés payés (dans les Centres d'hébergement par exemple) se verraient contraints, par cette nouvelle nomenclature qui a vocation à être exhaustive (et non supplétive comme le voulait le plan comptable des associations et fondations), de reprendre la provision déjà financée en diminution du financement à venir.

... QUI POSERA UN PROBLÈME DE SYNCHRONISATION DES REPORTS À NOUVEAU

L'autorité de normalisation comptable (dans son avis de 2007) reconnaissait à des comptes 116, non prévus par le plan associatif et distincts des comptes 115 où sont détaillés les "résultats sous contrôle de tiers financeurs" (comptes 116 : "dépenses non opposables aux tiers financeurs"), la capacité à isoler, après affectation du résultat, des dépenses non acceptées par le tarifificateur (par exemple, congés à payer et amortissements excédentaires nécessités par un rythme de dépréciation plus soutenu que la durée financée par la puissance publique). Elle y voyait tout naturellement l'affectation d'un résultat car la dépense, même si elle n'est pas financée sur fonds publics, relève bien des charges de l'exercice.

Pour l'Action sociale au contraire, il n'est pas question que ces dépenses non financées transitent par le résultat. Ce qui, en quelque sorte, n'est pas sans évoquer l'esprit des IFRS, avec leur propension à souligner par le tableau de variation des capitaux propres les corrections à apporter sur le bilan d'ouverture. Pour l'administration, pas question de créer un compte de classe 6 sur une

dépense qui a vocation à amputer directement les fonds associatifs. D'où l'importance que prendront les annexes pour justifier de cette variation des fonds propres par les écarts de résultats qui n'auraient pas transité par le compte de résultat ou par l'inscription en haut de bilan de subventions renouvelables par l'association.

Il faut souhaiter enfin que la présentation du bilan (l'arrêté du 12 décembre 2007 ne propose aucun modèle de document de synthèse) rejoigne celle qui a fait l'intérêt majeur du CRC 99-01, à savoir :

a) le reclassement des fonds associatifs en deux familles, celle des capitaux dits propres et celle des autres fonds associatifs, sous contrôle de tiers, distinction qui trouve toute sa pertinence dans le secteur médico-social (mais qui avait échappé au rédacteur de l'arrêté du 15 juin 2007, non réformé par celui-ci, qui présentait des modèles de documents de synthèse en droite ligne des textes antérieurs au plan associatif de 1999, donc plutôt en phase avec l'ancien plan du Conseil national de la vie associative qui datait de 1986) ;

b) fonds dédiés, définitivement reconnus par cet arrêté (intégrés en tout cas dans la liste de comptes), même si leur intérêt sera limité, puisqu'ils ne reprendront pas les surplus d'enveloppes budgétaires débloquées en dernière minute (qui ont vocation à rejoindre les provisions réglementées, pour être rapportées au résultat l'année où elles seront consommées). On y trouvera le suivi de subventions marginales (subvention du fonds AGEFIPH pour les handicapés, par exemple) ou de dons et legs, comme dans toute autre association ou fondation.

VUE DE SIRIUS, LA QUERELLE PARAÎT MINCE

Il n'est pas impossible que le hiatus persistant entre ce nouveau plan M22 et la conception classique et moderne du résultat apparaisse aux normalisateurs étrangers comme une guerre picrocholine. Certes les provisions pour congés payés pèsent lourd dans beaucoup d'établissements sociaux ou hospitaliers : à raison de plus d'un mois de salaires sur des budgets dont les frais de personnel occupent parfois les deux tiers, on comprend que les budgets sociaux (surtout quand ils proviennent de l'Etat) renâclent à se voir majorés de quelque 6 % en une seule année. Néanmoins on comprend mal que la solution qui prévalait encore en fiscalité il y a à peine plus de vingt ans (avec un simple retraitement hors comptabilité de la provision) ne puisse être transposée sur le « compte administratif » par un suivi comparable à celui de la liasse fiscale, à l'aide d'un simple tableau.

Jérôme DUMONT

Abstract

The French standard-setting body (Conseil National de la Comptabilité) releases in last May a recommendation for social and health private and public charities to close the gap between 2 accounting standards : one (M 22) for such charities belonging to the public sector and the other for those charities being in the private sector (CRC 99-01). A new standard for public sector charities has been released last December taking almost all new innovative changes from the standard for private charities but one big question remains: nothing has been set for the accrued holiday wages to be taken as provisions by the year end. The gap will continue to be an issue for both parties.