

**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 - Contexte](#)

[2 - Saisine de l'Union nationale interfédérale des œuvres et organismes privés sanitaires et sociaux -Uniopss-](#)

[3 - Participation de la Direction générale des affaires sociales \(DGAS\)](#)

[4 - Démarche du groupe de travail - Recensement des principales divergences](#)

[5 - Champ d'application](#)

[6 - Sujets traités dans l'avis](#)

[6.1 - Dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés \(cf § 2 de l'avis\)](#)

[6.2 - Obligations spécifiques imposées par les règles budgétaires \(cf § 3 de l'avis\)](#)

[6.3 - Application des règlements n° 2002-10 et n° 2004-06 du CRC \(cf § 4 de l'avis\)](#)

[6.4 - Informations de l'annexe \(cf § 5 de l'avis\)](#)

[6.5 - Harmonisation des plans de comptes \(cf § 6 de l'avis\)](#)

[6.6 - Date d'application](#)

[Annexes 1 : Textes de référence](#)

[Annexes 2 : Fiches descriptives](#)

[Amortissements dérogatoires \(compte 145\)](#)

[Procédure d'affectation des amortissements comptables excédentaires différés](#)

[Tableau de suivi des amortissements excédentaires différés - Affectation / Reprise](#)

L'Union nationale interfédérale des œuvres et organismes privés sanitaires et sociaux - Uniopss- a saisi le Conseil national de la comptabilité (CNC) afin de préciser les règles comptables applicables aux établissements et services privés sociaux, et médico-sociaux ainsi qu'aux associations ou fondations gestionnaires.

1 - Contexte

Les établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés à l'article R.314-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF), dotés ou non d'une personnalité morale propre, sont gérés soit par des entités du secteur public, soit par des entités du secteur privé.

En ce qui concerne le secteur public, les activités sociales et médico-sociales sont gérées selon le cas :

- par des établissements ayant la personnalité morale et exerçant ces seules activités ;
- ou dans le cadre de budgets annexes par :
 - des collectivités territoriales, des centres communaux ou intercommunaux d'action sociale ou d'autres établissements publics locaux ;
 - des établissements publics de santé (non compris dans le champ de l'instruction budgétaire et comptable M 22) ;
 - des établissements publics nationaux sans constituer leur activité principale (non compris dans le champ de l'instruction budgétaire et comptable M.22).

En ce qui concerne le secteur privé, les activités sociales et médico-sociales sont gérées par des associations et fondations.

Le décret n° 2003-1010 du 22 octobre 2003 désormais codifié dans la partie réglementaire du CASF a fixé la gestion budgétaire, comptable et financière et les modalités de financement et de tarification des établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article 312-1 du code de l'action sociale et des familles. L'article R 314-49 du CASF prescrit l'établissement d'un compte administratif qui comprend notamment un bilan, un compte de résultat et une annexe que l'établissement ou le service ait ou non la personnalité morale et qu'il soit ou non soumis aux règles de la comptabilité publique¹.

Par ailleurs, l'article R 314-5 du CASF prévoit les modalités d'adoption de la liste de comptes ouverts dans la comptabilité des établissements et services sociaux et médico-sociaux :

- La liste des comptes mise en œuvre par **les établissements et services gérés par une personne morale de droit public** est fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de la comptabilité publique, des collectivités territoriales et de l'action sociale ; l'arrêté interministériel du 15 décembre 2006² relatif au plan comptable M 22 a fixé cette liste qui doit être mise en œuvre, à compter du 1^{er} janvier 2007 ;

¹ Lorsqu'un organisme privé gère plusieurs établissements ou services sociaux ou médico-sociaux, il est tenu une comptabilité distincte pour chaque établissement ou service (article R313-82).

² Arrêté du 15 décembre 2006 relatif au plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux et communaux, intercommunaux, départementaux et interdépartementaux relevant du I de l'article L.312-1 du code de l'action sociale et des familles complété par l'arrêté du 2 février 2007.

- La liste des comptes mise en œuvre par les établissements et services gérés par une personne morale de droit privé est fixée par arrêté du ministre chargé de l'action sociale ; l'arrêté ministériel du 19 décembre 2005 complété en 2006³ a fixé cette liste qui correspond au plan comptable M 22, mise en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2007 par les établissements privés sociaux et médico-sociaux⁴.

2 - Saisine de l'Union nationale interfédérale des œuvres et organismes privés sanitaires et sociaux -Uniopss-

Si pour les entités du secteur public, le conflit des dispositions comptables ne se pose pas, il n'en va pas de même des associations ou fondations gestionnaires des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux, qui sont soumises aux dispositions générales des règlements n° 99-01 et n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable (CRC), et des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux soumis à une réglementation spécifique dont dépend l'allocation des crédits⁵ qui appliquent les dispositions réglementaires du CASF, dont l'article R.314-81⁶. D'où la saisine du Conseil national de la comptabilité.

3 - Participation de la Direction générale des affaires sociales (DGAS)

La DGAS a décidé de participer à ce groupe de travail pour que les préoccupations des parlementaires exprimées notamment dans le cadre d'un rapport de la mission d'évaluation des comptes de la sécurité sociale (MECS) (cf annexe) trouvent une traduction concrète, après avis du CNC par des arrêtés ministériels puisque des dispositions législatives et réglementaires supérieures aux dits arrêtés ne sont pas nécessaires.

En effet, la représentation nationale a souhaité que des mécanismes comptables de compensation et de neutralisation des certaines charges notamment les amortissements, les provisions et les frais financiers, soient institués par éviter une augmentation des tarifs à la charge des résidents dans les EHPAD.

3 Arrêté du 19 décembre 2005 relatif au plan comptable applicable aux établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant du I de l'article L.312-1 du code de l'action sociale et des familles, complété par les arrêtés des 19 avril 2006 et 19 décembre 2006

4 Les articles R314-80 à R314-104 inclus disposent en matière budgétaire, comptable et financière pour les établissements privés sociaux et médico-sociaux.

5 Ces derniers appliquaient en pratique le plan comptable résultant de l'instruction M21 bis, qui est une reprise de l'instruction M21 de 1987 qui s'appliquait aux seuls établissements publics de santé, les hôpitaux. Destinée en priorité aux hôpitaux privés elle a également été appliquée par les services sociaux et médico-sociaux privés.

6 cf annexe

Une mesure législative allant dans ce sens prévue dans le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2007 a été disjointe à la demande du Conseil d'État qui a précisé :

« Il a par ailleurs disjoint le II de l'article 45, qui apporte une dérogation au plan comptable général pour les règles d'amortissement des investissements des établissements sociaux et médico-sociaux, cette disposition ne relevant pas de la loi ».

La section sociale du Conseil d'État saisie d'un projet de décret modifiant le 4^o de l'article R.314-12 du CASF pour y inclure les amortissements dérogatoires et de nouvelles provisions réglementées, dans une délibération du 5 décembre 2006, a estimé inutile d'adopter ce projet dont les dispositions peuvent être mises en œuvre par arrêtés pris en application de l'article R.314-5 du CASF.

Dans le cadre des débats sur le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2007, des amendements parlementaires visant à passer par la loi ont été retirés à la demande du Gouvernement, ce dernier s'engageant à prendre les arrêtés nécessaires.

Par ailleurs, la DGAS rappelle que les dépenses précisées à l'article R.314-26 du CASF dont notamment les provisions pour congés à payer, bien que non conformes aux règles comptables, ne sont pas opposables aux financeurs et n'ont pas à être prises en compte par les autorités de tarification lors de la fixation des tarifs.

4 - Démarche du groupe de travail - Recensement des principales divergences

Le conflit de textes provient de la dualité des dispositions comptables s'appliquant aux associations et fondations (règlements n°99-03 et n°99-01 du CRC) et des dispositions budgétaires et comptables s'appliquant aux établissements et services privés sociaux et médico-sociaux (l'instruction M.22 et le CASF). Les dispositions du 3^{ème} alinéa de l'article R.314-81-2 du code précité, résultant de l'article 5 du décret n° 2006-642 du 31 mai 2006 relatif au financement et à la tarification de certains établissements et services sociaux et médico-sociaux ont encore complexifié la situation *« l'organisme gestionnaire dont les produits de la tarification des établissements et services relevant de l'article R. 314-1 représentent plus de 50 % de ses produits d'exploitation applique au niveau consolidé le plan comptable des établissements et services sociaux et médico-sociaux fixé par l'arrêté prévu à l'article R. 314-5 . »*.

Il est noté que le décret du 31 mai 2006 précité ainsi que les arrêtés susvisés n'ont pas été soumis à l'avis préalable du CNC en application des dispositions de l'article 2 du décret n°86-749 du 26 août 1996, ce qui aurait pu permettre d'harmoniser en amont les divergences évoquées ci-après.

Ceci étant et dans ce contexte, afin d'éviter l'établissement de deux comptabilités distinctes, les travaux conduits dans le cadre du groupe de travail du CNC, suite à la saisine de l'Uniopss, ont eu pour objectif d'examiner les retraitements et les adaptations nécessaires pour que les établissements et services sociaux et médico-sociaux puissent élaborer les comptes budgétaires à partir des comptes établis par les associations ou fondations gestionnaires qui agrègent les comptes de ces établissements et services rattachés, tout en s'inscrivant dans les dispositions des règlements n° 99-01 et 99-03 du CRC.

Les règles comptables applicables aux associations ou fondations gestionnaires des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux et les règles budgétaires et comptables applicables aux établissements et services privés sociaux et médico-sociaux, fonction des conditions de financement (les établissements privés bénéficient comme les établissements publics, de tarifs et dotations imputés en recettes du compte de résultat), divergent sur plusieurs points. Ces différences se sont accrues avec l'adoption des règlements du Comité de la réglementation comptable sur les actifs.

Les principales divergences entre les règlements n°99-01 et 99-03 du CRC et les règles budgétaires identifiées et traitées dans le projet d'avis sont les suivantes :

- dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés ;
- provisions réglementées prévues dans les règles budgétaires ;
- application des règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC ;
- méthode de comptabilisation par composants/amortissements dérogatoires ;
- charges à répartir ;
- harmonisation entre le plan de comptes des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux et le plan de comptes des règlements n°99-01 et n°99-03 du CRC afin que les associations et fondations puissent agréger sans divergences, les comptes des établissements et services sociaux et médico-sociaux rattachés.

5 - 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.

6 - Sujets traités dans l'avis

L'avis traite les points suivants :

***6.1 - Dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés
(cf § 2 de l'avis)***

***6.2 - Obligations spécifiques imposées par les règles budgétaires
(cf § 3 de l'avis)***

Les modalités de fonctionnement de ces comptes font l'objet d'un arrêté spécifique en cours d'élaboration qui sera adopté dans le prolongement du présent avis, afin de mettre à jour l'instruction budgétaire et comptable M 22, qui sera également soumise pour avis au Conseil national de la comptabilité.

Comptabilisation des provisions réglementées pour :

- le renforcement de la couverture du besoin en fonds de roulement (cf § 3.1 de l'avis) ;
- le renouvellement des immobilisations (cf § 3.2 de l'avis) ;
- les amortissements dérogatoires (cf § 3.3 de l'avis).

[cf fiche descriptive n°1.](#)

6.3 - Application des règlements n° 2002-10 et n° 2004-06 du CRC (cf § 4 de l'avis)

- Application de la méthode de comptabilisation par composants et des durées d'utilisation
 - Immobilisations acquises ou produites à compter du 1^{er} janvier 2007 (cf § 4.1.1 de l'avis).
 - Immobilisations acquises ou produites antérieurement au 1^{er} janvier 2007 (cf § 4.1.2 de l'avis).

L'application des dispositions des règlements n°2002-10 et n°2004-06 précités avec la méthode de comptabilisation par composants et le calcul des durées d'amortissement sur la durée d'utilisation des immobilisations entraîne des difficultés d'application pour les immobilisations acquises avant le 1^{er} janvier 2007.

En effet, 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 d'amortissement budgétaire couvert par le financement accordé par l'autorité de tarification qui reste fixé sur la durée retenue à l'origine.

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.

Quand l'écart sur le montant des amortissements est supérieur aux seuils susvisés, des amortissements dérogatoires sont comptabilisés ou différés pour la partie excédentaire.

- Dans le cas de financements attribués par l'autorité de tarification sur une période plus courte que la durée d'utilisation, un amortissement dérogatoire est comptabilisé dans les mêmes conditions que l'amortissement dérogatoire fiscal.
- Dans le cas de financements attribués par l'autorité de tarification sur une période plus longue que la durée d'utilisation, le traitement suivant a été envisagé à titre exceptionnel pour ces seules opérations dont le nombre devrait être limité. Pour les établissements et services privés sociaux et médico-sociaux et les associations ou fondations gestionnaires de ces établissements et services, la partie excédentaire des amortissements est affectée après la clôture de l'exercice au débit d'un compte de fonds propres. Mais à la différence de la procédure retenue pour le plan comptable des départements et des régions, ces amortissements excédentaires ne sont pas définitivement neutralisés lors de l'affectation du résultat comptable, mais simplement différés. En effet ces amortissements sont ensuite apurés, au-delà de la période d'utilisation, au rythme des financements accordés, par prélèvements sur les résultats et font l'objet d'un suivi par exercice selon le modèle de tableau ci joint ([n° 2 bis](#)).

Cf fiches descriptives [n°2](#) et [2 bis](#).

- Charges à répartir sur plusieurs exercices (cf § 4.2 de l'avis).

6.4 - Informations de l'annexe (cf § 5 de l'avis)

6.5 - Harmonisation des plans de comptes (cf § 6 de l'avis)

6.6 - Date d'application

L'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.

Annexes 1 : Textes de référence

Décret n 2003-1010 du 22 octobre 2003 relatif à la gestion budgétaire, comptable et financière, et aux modalités de financement et de tarification des établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, et des établissements mentionnés au 2° de l'article L. 6111-2 du code de la santé publique.

Article L.312-1, I du code de l'action sociale et des familles

« I. - Sont des établissements et services sociaux et médico-sociaux, au sens du présent code, les établissements et les services, dotés ou non d'une personnalité morale propre, énumérés ci-après :

1° Les établissements ou services prenant en charge habituellement, y compris au titre de la prévention, des mineurs et des majeurs de moins de vingt et un ans relevant des articles L.221-1, L. 222-3 et L. 222-5 ;

2° Les établissements ou services d'enseignement qui assurent, à titre principal, une éducation adaptée et un accompagnement social ou médico-social aux mineurs ou jeunes adultes handicapés ou présentant des difficultés d'adaptation ;

3° Les centres d'action médico-sociale précoce mentionnés à l'article L. 2132-4 du code de la santé publique ;

4° Les établissements ou services mettant en oeuvre les mesures éducatives ordonnées par l'autorité judiciaire en application de l'ordonnance n° 45-174 du 2 février 1945 relative à l'enfance délinquante ou des articles 375 à 375-8 du code civil ou concernant des majeurs de moins de vingt et un ans ou les mesures d'investigation préalables aux mesures d'assistance éducative prévues au nouveau code de procédure civile et par l'ordonnance n° 45-174 du 2 février 1945 relative à l'enfance délinquante ;

5° Les établissements ou services :

a) D'aide par le travail, à l'exception des structures conventionnées pour les activités visées à l'article L. 322-4-16 du code du travail et des entreprises adaptées définies aux articles L.323-30 et suivants du même code ;

b) De réadaptation, de préorientation et de rééducation professionnelle mentionnés à l'article L. 323-15 du code du travail ;

6° Les établissements et les services qui accueillent des personnes âgées ou qui leur apportent à domicile une assistance dans les actes quotidiens de la vie, des prestations de soins ou une aide à l'insertion sociale ;

7° Les établissements et les services, y compris les foyers d'accueil médicalisé, qui accueillent des personnes adultes handicapées, quel que soit leur degré de handicap ou leur âge, ou des personnes atteintes de pathologies chroniques, qui leur apportent à domicile une assistance dans les actes quotidiens de la vie, des prestations de soins ou une aide à l'insertion sociale ou bien qui leur assurent un accompagnement médico-social en milieu ouvert ;

8° Les établissements ou services comportant ou non un hébergement, assurant l'accueil, notamment dans les situations d'urgence, le soutien ou l'accompagnement social, l'adaptation à la vie active ou l'insertion sociale et professionnelle des personnes ou des familles en difficulté ou en situation de détresse ;

9° Les établissements ou services qui assurent l'accueil et l'accompagnement de personnes confrontées à des difficultés spécifiques en vue de favoriser l'adaptation à la vie active et l'aide à l'insertion sociale et professionnelle ou d'assurer des prestations de soins et de suivi médical, dont les centres de soins, d'accompagnement et de prévention en addictologie, les centres d'accueil et d'accompagnement à la réduction des risques pour usagers de drogue, les structures dénommées "lits halte soins santé" et les appartements de coordination thérapeutique ;

10° Les foyers de jeunes travailleurs qui relèvent des dispositions des articles L. 351-2 et L. 353-2 du code de la construction et de l'habitation ;

11° Les établissements ou services, dénommés selon les cas centres de ressources, centres d'information et de coordination ou centres prestataires de services de proximité, mettant en oeuvre des actions de dépistage, d'aide, de soutien, de formation ou d'information, de conseil, d'expertise ou de coordination au bénéfice d'usagers, ou d'autres établissements et services ;

12° Les établissements ou services à caractère expérimental ;

13° Les centres d'accueil pour demandeurs d'asile mentionnés à l'article L. 348-1.

Les établissements et services sociaux et médico-sociaux délivrent des prestations à domicile, en milieu de vie ordinaire, en accueil familial ou dans une structure de prise en charge. Ils assurent l'accueil à titre permanent, temporaire ou selon un mode séquentiel, à temps complet ou partiel, avec ou sans hébergement, en internat, semi-internat ou externat. »

Article L.342-3 du code de l'action sociale et des familles

« Le prix de chaque prestation, à l'exception de celles prévues aux 1° et 2° de l'article L. 314-2, est librement fixé lors de la signature du contrat. Lorsqu'une prestation est créée postérieurement à la signature du contrat, son prix est librement fixé au moment de sa création. Les prix varient ensuite dans la limite d'un pourcentage fixé chaque année par arrêté du ministre chargé de l'économie et des finances, compte tenu de l'évolution des coûts de la construction, des produits alimentaires et des services. [...] »

Article R.314-1 du code de l'action sociale et des familles

« Les dispositions du présent chapitre sont applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux énumérés au I de l'article L. 312-1, à l'exception des foyers de jeunes travailleurs mentionnés au 10°, et des établissements ou services qui sont gérés en régie directe par une administration de l'État.

Elles sont également applicables aux établissements de santé relevant du 2° de l'article L. 6111-2 du code de la santé publique. »

Article R.314-5 du code de l'action sociale et des familles

« La nomenclature budgétaire et comptable est établie par référence au plan comptable général.

Elle comporte quatre niveaux :

1° Les classes de comptes ;

2° Les comptes principaux ;

3° Les comptes divisionnaires ;

4° Les comptes élémentaires.

La liste des comptes obligatoirement ouverts dans le budget et la comptabilité des établissements et services gérés par une personne morale de droit public est fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de la comptabilité publique, des collectivités territoriales et de l'action sociale.

La liste des comptes obligatoirement ouverts dans le budget et la comptabilité des établissements et services gérés par une personne morale de droit privé est fixée par arrêté du ministre chargé de l'action sociale.

Les comptes non prévus dans ces listes sont ouverts conformément au plan comptable général.

Article R.314-26 du code de l'action sociale et des familles

« Ne peuvent être prises en compte pour la fixation du tarif d'un établissement ou service relevant du présent chapitre, à l'exception des établissements relevant du I de l'article L. 313-12, pour lesquels s'appliquent les dispositions des articles R. 314-167 et R. 314-168 :

1° Les frais d'inhumation des personnes accueillies dans l'établissement ou le service, sauf lorsque ce dernier relève du 1° ou du 4° du I de l'article L. 312-1 ;

2° Les frais médicaux, notamment dentaires, les frais paramédicaux, les frais pharmaceutiques et les frais de laboratoire, autres que ceux afférents aux soins qui correspondent aux missions de l'établissement ou du service ;

3° Le coût des soins dispensés par les établissements de santé mentionnés au 1° de l'article L.6111-2 du code de la santé publique, incluant les prises en charge au sein des structures de soins alternatives à l'hospitalisation définies à l'article L. 6121-2, et les prestations mentionnées à l'article R. 712-2-2 du même code ;

4° Le coût des dispositifs médicaux mentionnés à l'article L. 5211-1 du code de la santé publique, à l'exception de ceux qui figurent sur une liste arrêtée par les ministres chargés de la sécurité sociale et de l'action sociale ;

5° Les dépenses afférentes aux équipements individuels qui compensent les incapacités motrices et sensorielles, lorsqu'ils sont également utilisés au domicile de la personne accueillie ou qu'ils ne correspondent pas aux missions de l'établissement ou du service ;

6° Le coût des examens qui nécessitent le recours à un équipement matériel lourd au sens de l'article L. 6122-14 du code de la santé publique ;

7° Les dépenses d'alimentation des personnes hébergées dans les appartements de coordination thérapeutique mentionnés au 9° du I de l'article L. 312-1 ;

8° Les frais liés aux actions de prévention en santé publique, à l'exception des actes et traitements mentionnés au 6° de l'article L. 321-1 du code de la sécurité sociale ;

9° Les dotations aux amortissements et aux provisions pour congés à payer et charges sociales et fiscales y afférents, dont les modalités ne respectent pas les règles de l'instruction comptable des établissements publics sociaux et médico-sociaux. »

Article R.314-45 du code de l'action sociale et des familles

« Aucun virement de crédit ne peut être opéré avant que le budget exécutoire ait été transmis à l'autorité de tarification.

Les virements de crédit doivent, par ailleurs, respecter les principes suivants :

1° Aucun virement ne peut être opéré par ponction sur des sommes destinées à couvrir des charges certaines de l'exercice, notamment la rémunération du personnel effectivement en activité dans l'établissement ou le service ;

2° Aucun virement ne peut être opéré pour financer des charges durables par des économies provisoires ;

3° Les économies réalisables sur des charges de personnel doivent être employées en priorité au provisionnement adéquat des charges afférentes aux départs à la retraite et au compte épargne-temps ;

4° Un virement ne doit pas entraîner d'augmentation des charges d'exploitation sur les exercices suivants.

Les virements de crédits qui ne respectent pas les principes fixés au présent article sont assimilés à des décisions budgétaires modificatives, et soumis à la procédure d'approbation prévue au II de l'article R. 314-46. »

Article R.314-48 du code de l'action sociale et des familles

« I. - Les établissements et services peuvent établir, à partir du bilan comptable mentionné au 1° du I de l'article R. 314-49, un bilan financier dont le modèle est fixé par arrêté du ministre chargé de l'action sociale.

II. - Si le bilan financier établi, sur trois exercices successifs, que les comptes de réserve de trésorerie couvrent le besoin en fonds de roulement de l'établissement ou du service, ce dernier peut procéder à une reprise de ces réserves, à un niveau qui ne peut en aucun cas excéder la plus haute différence observée, sur les trois exercices en cause, entre cette réserve et le besoin en fonds de roulement.

III. - Le besoin en fonds de roulement mentionné au II ci-dessus est égal à la différence entre, d'une part, les comptes de stocks, les charges constatées d'avance et les comptes de créances, notamment sur les usagers et les organismes payeurs, et d'autre part les comptes de dettes à l'égard des fournisseurs d'exploitation, les comptes de dettes sociales et fiscales, les produits constatés d'avance, les ressources à reverser à l'aide sociale et les fonds déposés ou reçus à l'exception de ceux des majeurs protégés. Les montants de ces comptes sont ceux qui figurent au bilan financier mentionné au I ci-dessus.

IV. - La reprise des réserves de trésorerie est soumise à l'accord de l'autorité de tarification, qui en approuve aussi le montant. »

Article R.314-49 du code de l'action sociale et des familles

« I. - A la clôture de l'exercice, il est établi un compte administratif qui comporte :

1° Le compte de résultat de l'exercice et le bilan comptable propre à l'établissement ou au service ;

2° L'état des dépenses de personnel issu notamment de la déclaration annuelle des salaires ;

3° Une annexe comprenant un état synthétique des mouvements d'immobilisations de l'exercice, un état synthétique des amortissements de l'exercice, un état des emprunts et des frais financiers, un état synthétique des provisions de l'exercice et un état des échéances des dettes et des créances ;

4° L'état réalisé de la section d'investissement ;

5° Les documents mentionnés aux 2° et 3° du I de l'article R. 314-17, ainsi que, le cas échéant, les documents mentionnés au 3° et 4° du II (1) du même article, actualisés au 31 décembre de l'exercice ;

6° Les données de ce dernier exercice clos nécessaires au calcul des indicateurs applicables à l'établissement et au service mentionnés à l'article R. 314-28.

II. - Le compte administratif est transmis à l'autorité de tarification avant le 30 avril de l'année qui suit celle de l'exercice. Il est accompagné du rapport d'activité mentionné à l'article R. 314-50.

Il est également transmis dans le même délai, pour ceux des établissements et services qui sont financés par l'assurance maladie, à la caisse régionale d'assurance maladie qui le tient à la disposition des autres organismes d'assurance maladie.

III. - Le modèle de présentation du compte administratif et des documents qui le composent est fixé par arrêté du ministre chargé de l'action sociale. »

Article R.314-52 du code de l'action sociale et des familles

« L'autorité de tarification peut, avant de procéder à l'affectation d'un résultat, en réformer d'office le montant en écartant les dépenses qui sont manifestement étrangères, par leur nature ou par leur importance, à celles qui avaient été envisagées lors de la procédure de fixation du tarif, et qui ne sont pas justifiées par les nécessités de la gestion normale de l'établissement. »

Article R.314-81 du code de l'action sociale et des familles

« L'arrêté prévu à l'article R. 314-5 est établi par référence :

1° Au plan comptable des établissements publics sociaux et médico-sociaux, pour ce qui concerne les comptes d'immobilisation les comptes de charges et les comptes de charges à répartir, les comptes de produits et les comptes d'affectation des résultats excédentaires ;

2° Au plan comptable des associations et des fondations, pour ce qui concerne les comptes de capitaux, les comptes de stocks, les comptes de tiers, les comptes financiers, la prise en compte des frais de siège et le compte relatif à l'impôt sur les sociétés des personnes morales à but non lucratif.

Il comporte en outre des comptes de provisions réglementées relatifs à la réserve de trésorerie, ainsi que des comptes de plus values nettes sur cessions d'éléments d'actifs immobilisés et d'éléments d'actifs circulants.

L'organisme gestionnaire dont les produits de la tarification des établissements et services relevant de l'article R. 314-1 représentent plus de 50 % de ses produits d'exploitation applique au niveau consolidé le plan comptable des établissements et services sociaux et médico-sociaux fixé par l'arrêté prévu à l'article R. 314-5. »

Article R.314-82 du code de l'action sociale et des familles

« Lorsqu'un même organisme gère plusieurs établissements ou services sociaux et médico-sociaux, il est tenu une comptabilité distincte pour chaque établissement ou service.

Les mouvements financiers entre ces établissements ou services, ou entre ceux-ci et les autres structures qui relèvent de l'organisme gestionnaire, sont retracés dans des comptes de liaison. La liste des comptes de liaison est fixée par arrêté, conformément aux dispositions de l'article R. 314-5. Ces comptes distinguent les opérations afférentes à l'investissement, les opérations afférentes aux prestations internes de service et à l'exploitation, ainsi que les opérations de trésorerie à moyen et court terme.

Un arrêté du ministre chargé de l'action sociale fixe le modèle de tableau normalisé relatif aux mouvements annuels des comptes de liaison ».

Article R.314-98 du code de l'action sociale et des familles

« En cas de cessation définitive d'activité l'autorité de tarification peut tenir compte, lors de la fixation du tarif du dernier exercice, du paiement des indemnités et charges annexes résultant du licenciement du personnel, sous réserve qu'il soit satisfait aux obligations découlant de l'application de l'article R. 314-97.

Ces dispositions sont également applicables en cas de cessation partielle d'activité. »

Extrait d'un rapport de la mission d'évaluation des comptes de la sécurité sociale (MECS) :

« Par ailleurs, la DGAS a précisé à la mission qu'un décret budgétaire et comptable, en cours de signature par les ministres compétents, permettrait bientôt aux EHPAD d'affecter leurs excédents d'exploitation au financement des gros travaux et des équipements de sécurité. Cette disposition sera accompagnée d'un mécanisme comptable de compensation des dotations aux amortissements, de même nature que celui applicable aux subventions d'investissement, et n'entraînera donc pas d'augmentation des tarifs d'hébergement »

*« **Les orientations suggérées par la MECSS :** Assouplir les règles comptables relatives à l'amortissement des subventions d'investissement des collectivités territoriales. »*

Annexes 2 : Fiches descriptives

Fiche descriptive n°1 : Amortissements dérogatoires (compte 145)

Les autorités de tarification peuvent tenir compte par anticipation des charges d'amortissements liées à certaines immobilisations dans le calcul des dotations prévues à cet effet, et abonder leurs dotations au-delà de l'annuité normale d'amortissement, opération que retracent les amortissements dérogatoires.

Le montant de l'amortissement dérogatoire à comptabiliser correspond à la différence entre l'annuité qui résulterait d'un amortissement sur la durée réduite et l'amortissement « classique ». Les amortissements dérogatoires donnent lieu à l'enregistrement d'un crédit au compte 145 « Amortissements dérogatoires » par le débit du compte 68725 « Dotation aux amortissements dérogatoires ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire.

La reprise de ces amortissements s'effectue sur le compte 78425 « Reprise sur amortissements dérogatoires », à hauteur des dotations aux amortissements « classiques » comptabilisées. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire.

Le schéma d'écritures relatif à la comptabilisation des amortissements dérogatoires est décrit ci-après :

Schéma d'écritures des amortissements dérogatoires (compte 145)

Exemple : Un matériel acheté 10.000 euros au début de l'exercice N est amorti linéairement sur 5 ans. Un amortissement dérogatoire sur 2 ans est autorisé par l'autorité de tarification.

	145	215	2815	6811	68725	78725	4041
1) Exercice N							
- acquisition		10000					10000
- amortissement			2000	2000			
- amortissement dérogatoire	3000				3000		
2) Exercice N+1							
- amortissement			2000	2000			
- amortissement dérogatoire	3000				3000		
3) Exercice N+2							
- amortissement			2000	2000			
- reprise des amortissements dérogatoires	2000					2000	
4) Exercice N+3							
- amortissement			2000	2000			
- reprise des amortissements dérogatoires	2000					2000	
5) Exercice N+4							
- amortissement			2000	2000			
- reprise des amortissements dérogatoires	2000					2000	

Comptes :

- 145 Amortissements dérogatoires
- 215 Installations matériel et outillage techniques
- 2815 Amortissement des installations matériel et outillage techniques
- 4041 Fournisseurs – Achats d’immobilisations – Exercice courant
- 6811 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
- 68725 Dotations aux amortissements dérogatoires
- 78725 Reprise sur amortissements dérogatoires

Dans l’exemple : Un amortissement dérogatoire est accordé sur une durée de 2 ans. L’annuité qui en résulterait serait de : $10.000 / 2 = 5000$.

Le montant de la dotation à comptabiliser au titre de l’amortissement « classique » est de 2000 par an.

L’amortissement dérogatoire à comptabiliser au compte 145 s’élève donc à : $5000 - 2000 = 3000$

En N+2,N+3 et N+4, les amortissements dérogatoires sont repris à hauteur des dotations aux amortissements « classiques », soit 2000. La charge budgétaire au compte 68 est ainsi neutralisée par le produit au compte 78.

La valeur nette comptable du bien n’est pas faussée par la comptabilisation de dotations aux amortissements sur une durée plus courte. La charge budgétaire des amortissements au compte 68 a été supportée par les seuls exercices N et N+1.

Fiche descriptive n°2 : Procédure d'affectation des amortissements comptables excédentaires différés

Exemple : Un matériel acheté 20.000 euros au début de l'exercice 2001 est amorti linéairement sur 10 ans. Le montant de la dotation à comptabiliser au titre de l'amortissement est de 2.000 par an.

L'autorité de tarification finance l'amortissement sur une durée de 20 ans, soit 1.000 par an.

Il en résulte un sous-financement de 1.000 par an.

	11	215	2815	6811	12
1) 2001					
- acquisition		20000			
- amortissement			2000	2000	
- affectation résultat	1000				1000
2) 2002					
- amortissement			2000	2000	
- affectation résultat	1000				1000
3) 2003					
- amortissement			2000	2000	
- affectation résultat	1000				1000
4) 2004					
- amortissement			2000	2000	
- affectation résultat	1000				1000
5) 2005					
Amortissement			2000	2000	
- affectation résultat	1000				1000
6) 2006					
- amortissement			2000	2000	
- affectation résultat	1000				1000
7) 2007					
- amortissement			2000	2000	
- affectation résultat	1000				1000

8) 2008				
- amortissement			2000	2000
- affectation résultat	1000			1000
9) 2009				
- amortissement			2000	2000
- affectation résultat	1000			1000
10) 2010				
- amortissement			2000	2000
- affectation résultat	1000			1000
11) 2011				
- affectation résultat	1000			1000
12) 2012				
affectation résultat	1000			1000
13) 2013				
affectation résultat	1000			1000
14) 2014				
- affectation résultat	1000			1000
15) 2015				
- affectation résultat	1000			1000
16) 2016				
- affectation résultat	1000			1000
17) 2017				
- affectation résultat	1000			1000
18) 2018				
- affectation résultat	1000			1000
19) 2019				
- affectation résultat	1000			1000
20) 2020				
- affectation résultat	1000			1000

Fiche descriptive n°2bis : Tableau de suivi des amortissements comptables excédentaires différés - Affectation / Reprise

Origine / Affectation	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
2001	1000									
2002		1000								
2003			1000							
2004				1000						
2005					1000					
2006						1000				
2007							1000			
2008								1000		
2009									1000	
2010										1000

Origine / Affectation	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
2001										
2002		1000								
2003			1000							
2004				1000						
2005					1000					
2006						1000				
2007							1000			
2008								1000		
2009									1000	
2010										1000