

SOLIDARITÉS

ETABLISSEMENTS SOCIAUX ET MÉDICO-SOCIAUX

MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR,
DE L'OUTRE-MER,
DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES
ET DE L'IMMIGRATION

MINISTÈRE DU BUDGET,
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

MINISTÈRE DES SOLIDARITÉS
ET DE LA COHÉSION SOCIALE

Direction générale de la cohésion sociale

Sous-direction des affaires financières
et de la modernisation

Bureau de la gouvernance du secteur social
et médico-social

Direction générale des finances publiques

Sous-direction gestion comptable
et financière des collectivités locales

Bureau des comptabilités locales

Direction générale des collectivités locales

Sous-direction des finances locales
et de l'action économique

Bureau des budgets locaux et de l'analyse financière

Circulaire interministérielle DGCS/5C/DGFIP/CL1B/DGCL/FL3 n° 2012-173 du 19 avril 2012 relative à la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux au 1^{er} janvier 2012

NOR : SCSA1221565C

Validée par le CNP le 27 février 2012. – Visa CNP 2012-64.

Examinée par le COMEX le 15 février 2012.

Date d'application : 1^{er} janvier 2012.

Catégorie : directives adressées par le ministre aux services chargés de leur application, sous réserve, le cas échéant, de l'examen particulier des situations individuelles.

Résumé : la présente circulaire a pour objet d'apporter des précisions sur la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux au 1^{er} janvier 2012. Elle vise également à rappeler certaines règles comptables applicables en M22.

Mots clés : établissements et services publics médico-sociaux relevant de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles – plan comptable M22.

Références :

Code de l'action sociale et des familles ;

Arrêté du 10 novembre 2008 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements publics sociaux et médico-sociaux ;

Arrêté du 22 décembre 2011 relatif au plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux.

Annexe I. – Affectation du résultat – Tableau chronologique (fiche n° 39 de l'annexe III de l'instruction budgétaire et comptable M22).

Le ministre de l'intérieur, de l'outre-mer, des collectivités territoriales et de l'immigration, la ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État et la ministre des solidarités et de la cohésion sociale à Messieurs les préfets de région ; Mesdames et Messieurs les directeurs régionaux et départementaux des finances publiques ; Mesdames et Messieurs les trésoriers-payeurs généraux ; Mesdames et Messieurs les directeurs des services fiscaux ; Mesdames et Messieurs les directeurs généraux des agences régionales de santé ; Mesdames et Messieurs les directeurs régionaux de la jeunesse, des sports et de la cohésion sociale ; Mesdames et Messieurs les directeurs de la jeunesse, des sports et de la cohésion sociale outre-mer ; Monsieur le directeur régional et interdépartemental pour l'hébergement et le logement en Île-de-France.

La présente circulaire a pour objet :

- d'exposer les évolutions introduites par l'arrêté du 22 décembre 2011 relatif au plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux (EPSMS). Ces évolutions ont deux objectifs principaux : d'une part, identifier dans les comptes de produits la prise en charge par l'assurance maladie des frais de transport en accueil de jour (1-1), et d'autre part, identifier les charges entrant dans la composition du tarif global des EHPAD (1-2) afin d'estimer au mieux les différences de coûts entre tarif global et tarif partiel dans ces établissements.

Par ailleurs, il convient d'indiquer qu'une réflexion sera ouverte en 2012 sur la composition du compte 73 « dotations et produits de la tarification ». Elle devrait conduire à la refonte du compte afin de mieux identifier les différents financeurs et les différents établissements concernés. Les nouvelles subdivisions du compte 73 devraient être intégrées dans le plan comptable M22 applicable au 1^{er} janvier 2013 ;

- de rappeler certaines règles de l'instruction budgétaire et comptable M22 concernant la comptabilisation des frais d'évaluation externe (2-1), des provisions (2-2) et des crédits non reconductibles destinés au financement des investissements (2-3).

1. Les modifications du plan comptable M22 à compter de l'exercice 2012

Les modifications apportées au plan de comptes portent, d'une part, sur les comptes 73 « dotations et produits de tarification » et, d'autre part, sur les comptes 6111 « prestations à caractère médical » et 6223 « intervenants médicaux ».

1.1. La création de comptes de produits spécifiques pour retracer le financement par l'assurance maladie des frais de transport en accueil de jour

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2010 (art. 52) a inséré au sein du CASF un article L. 344-1-2 qui prévoit que les frais de transport entre le domicile et l'établissement des personnes adultes handicapées fréquentant en accueil de jour des foyers d'accueil médicalisés (FAM) et des maisons d'accueil spécialisées (MAS) sont inclus dans les dépenses d'exploitation de ces établissements et sont financés par l'assurance maladie. L'article R. 314-208 du CASF, créé par le décret n° 2010-1084 du 15 septembre 2010, précise par ailleurs que cette prise en charge est effectuée dans la limite d'un plafond unitaire. Une disposition identique figurait auparavant pour les accueils de jour des EHPAD à l'article R. 314-207 CASF.

Des comptes de charges spécifiques (comptes 62422 « transports d'usagers – accueil de jour en MAS », comptes 62423 « transports d'usagers – accueil de jour en FAM » et 62421 « transports d'usagers – accueil de jour en EHPAD ») ont été créés en 2011 afin d'isoler précisément les frais de transport en accueil de jour dans les comptes d'exploitation des établissements concernés.

De la même manière, des comptes de produits sont créés en 2012 pour retracer le financement de ces frais par l'assurance maladie dans les FAM et les EHPAD. (Il n'est en revanche pas créé de compte de produit identique pour les MAS dans la mesure où ces établissements relèvent du financement exclusif de l'assurance maladie.)

Ainsi, les versements forfaitaires de l'assurance maladie relatifs au transport en accueil de jour sont à enregistrer aux comptes suivants :

- pour les FAM : compte 731112 « forfait de prise en charge des frais de transport en accueil de jour ».

Le compte 731111 « forfait annuel global hors crédits de prise en charge des frais de transport en accueil de jour » retrace, lui, la part du forfait annuel global de soins des FAM minorée du montant des recettes comptabilisées au compte 731112 ;

- pour les EHPAD : compte 7363 « forfait journalier relatif aux frais de transport en accueil de jour (art. R. 314-162 I [2°] du CASF) ».

Attention : les sommes enregistrées au compte 7363, bien que versées par l'assurance maladie dans le cadre de son tarif soins (art. R. 314-161 du CASF), constituent une recette de la section tarifaire « hébergement », conformément aux dispositions de l'article R. 314-162 du CASF (I [2°]) et comme précisé dans l'arrêté du 22 décembre 2011 susmentionné.

1.2. La création de comptes de charges destinés à mieux évaluer les dépenses relevant du tarif global des EHPAD

L'article R. 314-167 CASF dispose que les EHPAD peuvent opter, en matière de soins financés par l'assurance maladie soit pour un tarif journalier partiel, soit pour un tarif journalier global qui comprend certaines dépenses en sus, listées dans cet article et dans l'arrêté du 26 avril 1999.

Un rapport de l'inspection générale des affaires sociales (IGAS) d'octobre 2011 relatif à l'évaluation de ces options a préconisé que soit mieux identifié dans les comptes administratifs le suivi des postes relatifs à ces dépenses, notamment pour ceux correspondant à la différence de périmètre entre les deux tarifs.

Les comptes 6111 « prestations à caractère médical » et 6223 « intervenants médicaux » (anciennement intitulé « médecins (consultants exceptionnels) ») sont ainsi subdivisés pour retracer les dépenses de soins comprises dans le tarif journalier global des EHPAD.

Les subdivisions suivantes sont créées aux comptes 6111 et 6223 :

– compte 6111 « Prestations à caractère médical » :

- 61111 – « Examens de biologie » ;
- 61112 – « Examens de radiologie » ;
- 61118 – « Autres » ;

– compte 6223 « Intervenants médicaux » :

- 62231 – « Médecins » :
 - 622311 – « Médecins coordonnateurs » ;
 - 622312 – « Autres médecins » ;
- 62232 – « Auxiliaires médicaux » :
 - 622321 – « Infirmiers ».
 - 622322 – « Autres auxiliaires médicaux ».
- 62238 – « Autres ».

1.3. Autres évolutions : modification du compte 7311 et suppression des comptes 7312 et 7344

a) Le compte 7311 intitulé en 2011 « forfait global de soins (art. 5 de la loi APA) » est renommé « forfait global de soins ».

Il enregistre désormais le produit de la tarification de l'ensemble des EPSMS financés par un forfait global de soins sans plus de référence à l'article 5 de la loi APA qui contenait des dispositions transitoires abrogées par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008.

b) Le compte 7312 « prix de journée hébergement (établissement relevant du 6° de l'article L. 312-1 du CASF) » est supprimé.

Ce compte, qui ne concernait que les établissements hébergeant des personnes âgées (EHPA) non encore signataires de conventions tripartites, n'est plus justifié réglementairement. En effet, l'ensemble de ces établissements a dû conclure une convention tripartite au 31 décembre 2007 au plus tard (art. L. 313-12 du CASF).

NB : les financements alloués par le conseil général aux EPSMS relevant du 6° de l'article L. 312-1 du CASF qui ne sont pas des établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes (EHPAD) (par exemple, un logement-foyer) sont comptabilisés au compte 7318 « autres produits des établissements relevant de la loi sociale ».

c) Le compte 7344 « dotation budgétaire globale (APA) » est supprimé.

Ce compte retraçait la dotation globale de dépendance versée à titre expérimental par le conseil général aux EHPAD aux termes des dispositions du II de l'article L. 232-8 du code de l'action sociale et des familles abrogées par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009.

À compter de l'exercice 2012, les produits de la tarification versés par le conseil général aux EHPAD au titre de la dépendance sont à enregistrer au compte 7341 « tarif dépendance couvert par l'APA ».

2. Rappels de certaines règles comptables de la M22

2.1. La comptabilisation des frais d'évaluation externe

L'instruction budgétaire et comptable M22 du 31 mars 2009 prévoit que les frais d'évaluation externes mis en œuvre par l'EPSMS en application de l'article L. 312-8 du CASF s'enregistrent au compte 2013 « frais d'évaluation ». Ces frais font l'objet d'un amortissement sur une période qui ne peut excéder cinq ans.

Cette instruction budgétaire et comptable s'inspire du plan comptable général (PCG) et a été rédigée conformément à celui-ci. Or, l'article 361-1 du PCG précise que les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement d'une entité, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminés, peuvent être inscrits soit à l'actif comme frais d'établissement (compte 201) soit au compte de résultat (classe 6).

L'option est donc offerte aux EPSMS de comptabiliser leurs frais d'évaluation externe :

- au compte 2013 ;
- ou au compte 617 « études et recherches ».

Attention : les frais d'évaluation inscrits au compte 617 sont enregistrés pour leur montant total au compte de résultat de l'exercice au cours duquel l'évaluation est réalisée. Ils ne peuvent pas être provisionnés car ils ne répondent pas à l'objet d'une provision (voir point 2.2).

2.2. La comptabilisation des provisions (comptes 14 et 15)

Le plan comptable M22 prévoit des provisions de droit commun (compte 15) et des provisions réglementées (compte 14).

L'instruction budgétaire et comptable M22, dans son tome I, définit les provisions de droit commun : « les provisions sont des passifs certains ou probables dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Les provisions sont constatées dès lors qu'il existe une obligation légale, réglementaire, conventionnelle ou reconnue par l'établissement, vis-à-vis d'un tiers, dont il est certain ou probable qu'elle entraînera une sortie de ressources au profit de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. En d'autres termes, aucune prestation de la part du tiers ne sera délivrée en échange de la sortie de ressources (exemple : indemnité versée à l'agent suite à un litige). »

Les provisions retracées au compte 15 sont principalement destinées à couvrir des risques que des événements survenus ou en cours rendent probables, nettement précisés quant à leur objet mais dont la réalisation est incertaine (comptes 151x).

La provision pour gros entretien (compte 1572) est destinée à couvrir des charges d'exploitation importantes ayant pour seul objet de vérifier le bon fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement. Elle doit impérativement être justifiée par un plan pluriannuel d'entretien.

Enfin, demeurent quelques provisions pour autres charges : provisions pour rémunération des personnes handicapées (compte 1581) et provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer (compte 1582). Ce dernier compte sera supprimé au 1^{er} janvier 2013 puisque les charges sociales et fiscales sur congés à payer constituent des charges à payer (à enregistrer au compte 4282) et non des provisions. Toute provision qui serait encore inscrite à ce compte devra donc être reprise au cours de l'exercice 2012.

À ces provisions de droit commun, s'ajoutent des provisions réglementées.

Les provisions réglementées sont des provisions qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision mais qui sont comptabilisées comme tel en application de dispositions législatives ou réglementaires. Leurs conditions de constitution et de reprise sont strictement déterminées par les textes (CASF et instruction budgétaire et comptable M22).

Trois types de provisions réglementées sont autorisés pour les EPSMS :

- les provisions destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement (compte 141) ;
- les provisions pour renouvellement des immobilisations (compte 142) ;
- les amortissements dérogatoires (compte 145).

Avant de recourir à une provision réglementée, il convient de s'assurer que l'opération envisagée répond bien aux cas prévus par les textes.

La constatation des provisions comme leur reprise donnent lieu à l'enregistrement d'opérations budgétaires aux comptes 14 (sauf compte 1412) 15, 68 et 78 concernés.

Les provisions inscrites aux comptes 14 et 15 ont donc pour objet de financer des charges d'exploitation spécifiques (sauf cas particulier des provisions réglementées destinées à renforcer le BFR – compte 141).

Elles ne sauraient avoir pour objet :

- de financer des investissements (la recette budgétaire au compte 14 ou 15 n'a pas vocation à financer une dépense d'investissement sauf cas particulier du compte 1411) ;
- de financer des charges qui ne répondraient pas à l'objet des provisions rappelé ci-dessus ;
- de mettre en réserve des produits d'exploitation aux fins de minorer le résultat d'exploitation ou de reporter ces produits sur des exercices ultérieurs.

2.3. La comptabilisation des crédits non reconductibles destinés à soutenir des investissements

Les ESMS peuvent recevoir des compléments de dotation ayant un caractère de crédits non reconductibles destinés à soutenir des investissements.

Ces financements complémentaires, bien que versés dans le cadre de dotations, s'assimilent alors à des subventions d'investissement. Ils doivent à ce titre s'enregistrer aux comptes 102 « dotations et fonds divers » ou 13 « subvention d'investissement » dans les conditions prévues dans le tome I de l'instruction budgétaire et comptable M22 du 31 mars 2009.

Ils ne doivent pas être enregistrés au compte 73 ni faire l'objet de provisions (cf. point 2.2).

Sur le plan budgétaire, une recette sera constatée aux comptes 102 ou 13. Cette recette permettra d'inscrire une dépense d'investissement à due concurrence. Si la dépense subventionnée n'intervient pas sur l'exercice de comptabilisation de la subvention, elle sera néanmoins financée au travers du

résultat cumulé d'investissement constaté à la clôture de l'exercice – qui devrait être en théorie excédentaire – reporté au budget de l'exercice suivant sur la ligne 001 « excédent d'investissement cumulé ».

3. Points divers de mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M22

La fiche n° 39 de l'annexe III du tome I de l'instruction budgétaire et comptable M22 du 31 mars 2009 relative au tableau chronologique de l'affectation des résultats a été modifiée par l'arrêté du 22 décembre 2011 susmentionné afin de corriger quelques erreurs de montant et de numéros de comptes. La fiche ainsi corrigée est jointe en annexe I.

Pour les ministres et par délégation :

Le directeur général des collectivités locales,
É. JALON

Le directeur général des finances publiques,
P. PARINI

La directrice générale de la cohésion sociale,
S. FOURCADE

ANNEXE I

AFFECTATION DES RÉSULTATS – TABLEAU CHRONOLOGIQUE
(FICHE N° 39 DE L'ANNEXE III DE L'INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M22)

	ORDONNATEUR	COMPTABLE	AUTORITÉ de tarification
<i>n</i>			
30/04/ <i>n</i>	Délibération d'affectation des résultats <i>n-1</i> : Résultat comptable <i>n-1</i> = 100 30 au financement de l'investissement 40 au financement de mesures d'exploitation en <i>n</i> 30 à la réduction des charges d'exploitation en <i>n+1</i> Traduction budgétaire (budget <i>n</i>) : Ligne 10682 = 30 Ligne 002 = 40 Transmission de la délibération au préfet ou DGARS pour être rendue exécutoire, et à l'autorité de tarification pour décision.	Écritures comptables au vu de la délibération rendue exécutoire : D 12 : 100 C 10682 : 30 (titre) C 110 : 30 C 111 : 40	
31/10/ <i>n</i>	Vote du budget <i>n+1</i> et transmission : - à l'autorité de tarification pour approbation, - au préfet pour être rendu exécutoire. Ligne 002 = 30		
<i>n+1</i>			
01/04/ <i>n+1</i> : publication de l'arrêté fixant les dotations régionales limitatives et de la délibération du conseil général fixant l'objectif annuel d'évolution des dépenses.			
30/04/ <i>n+1</i>	Délibération d'affectation du résultat <i>n</i> : Résultat comptable <i>n</i> = 50 Résultat incorporé = 40 (part du résultat de <i>n-1</i> incorporé au budget <i>n</i>) Résultat à affecter = 90 30 en réserve de compensation 60 à la réduction des charges d'exploitation en <i>n+2</i>	Écritures comptables au vu de la délibération rendue exécutoire : D 12 : 50 D 111 : 40 C 10686 : 30 C 110 : 60	
01/06/ <i>n+1</i>		↓	Décision d'affectation du résultat <i>n</i> : dépense de 10 rejetée. Résultat <i>n</i> = 100 (90 + 10) affecté à la réduction des charges d'exploitation de <i>n+1</i>
10/06/ <i>n+1</i>	Délibération d'affectation du résultat <i>n</i> reprenant la décision d'affectation de l'autorité de tarification + adoption d'une décision modificative modifiant les prévisions budgétaires <i>n+1</i> : Ligne 002 = 100	Écritures rectificatives au vu de la nouvelle délibération exécutoire : D 114 : 10 D 10686 : 30 C 110 : 40	