

SOLIDARITÉS

ÉTABLISSEMENTS SOCIAUX ET MÉDICO-SOCIAUX

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
ET DES FINANCES

BUDGET

MINISTÈRE DES AFFAIRES SOCIALES
ET DE LA SANTÉ

MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR

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 n° 2013-297 du 22 juillet 2013 relative à la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux au 1^{er} janvier 2013

NOR : AFSA1319172C

Validée par le CNP le 26 avril 2013. – Visa CNP 2013-107.

Examinée par le COMEX le 24 avril 2013.

Date d'application : 1^{er} janvier 2013.

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 2013. Elle vise également à rappeler certaines règles budgétaires et comptables applicables en M22.

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

Références :

Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;
Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ;
Arrêté du 10 novembre 2008 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements publics sociaux et médico-sociaux ;

Arrêté du 24 décembre 2012 relatif au plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux.

La ministre des affaires sociales et de la santé, le ministre de l'intérieur, la ministre de la réforme de l'État, de la décentralisation et de la fonction publique, le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, la ministre déléguée auprès de la ministre de la réforme de l'État, de la décentralisation et de la fonction publique, chargée de la décentralisation, à Mesdames et Messieurs les préfets de région et de département; 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; Monsieur le directeur régional et interdépartemental pour l'hébergement et le logement en Île-de-France.

La présente circulaire a pour objet de présenter les évolutions du plan comptable M22 introduites par l'arrêté du 24 décembre 2012 relatif au plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux.

L'évolution principale, dont le principe avait été annoncé dans la circulaire du 19 avril 2012 relative à la mise à jour de la M22 au titre de l'exercice 2012, porte sur une refonte du compte des produits de la tarification (compte 73). Cette refonte renforce la visibilité sur les flux financiers du secteur social et médico-social. Elle est décrite en partie 1 de la circulaire.

La circulaire apporte également des précisions sur les autres mises à jour du plan comptable M22 (deuxième partie). Enfin, elle procède à des rappels sur l'utilisation des lignes budgétaires (troisième partie) et sur la comptabilisation des crédits non reconductibles alloués en soutien de l'investissement (quatrième partie).

1. La refonte du compte des produits de la tarification (compte 73)

1.1. L'objectif de la refonte du compte 73 « dotations et produits de la tarification »

Une refonte du compte 73 « dotations et produits de la tarification » est intervenue au 1^{er} janvier 2013.

Elle rationalise la présentation des différents financements des établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) en les distinguant :

- par type de financeurs (assurance maladie, État, départements, usagers et autres);
- puis par type de secteur, hors cas des produits à la charge de l'État (secteur personnes âgées, personnes handicapées, protection de l'enfance et autres); ces secteurs regroupent une ou plusieurs catégories d'ESSMS mentionnées au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF);
- puis par mode de tarification, listé à l'article R. 314-8 du CASF (dotation globale, forfait global, prix de journée, etc.);
- puis, éventuellement, par type d'ESSMS, pour les ESSMS particulièrement présents dans le secteur public médico-social (ex.: foyer d'accueil médicalisé [FAM], services de soins infirmiers à domicile [SSIAD]).

Par ailleurs, les ESSMS ayant conclu des contrats pluriannuels d'objectifs et de moyens (CPOM) font l'objet d'un financement par dotation globale, qui s'enregistre aux comptes 73xxx « quote-part de la tarification globalisée commune des établissements et services sociaux et médico-sociaux sous CPOM ».

La nouvelle architecture du compte 73 autorise ainsi plusieurs niveaux d'analyse des produits des ESSMS. Ce compte fera éventuellement l'objet d'ajustements au 1^{er} janvier 2014 afin de prendre en compte les évolutions réglementaires ainsi que d'éventuels besoins d'informations comptables supplémentaires.

Les deux schémas présentés ci-dessous décrivent la nouvelle logique du compte 73 et ses différents niveaux d'analyse.

Schéma 1

Les financeurs de la tarification sociale et médico-sociale: 1^{er} niveau d'analyse du compte 73



Schéma 2
Les différents niveaux d'analyse du compte 73

	1 ^{er} niveau <i>Financier</i>	2 ^{ème} niveau <i>Secteur</i>	3 ^{ème} niveau <i>Mode de tarification</i>	4 ^{ème} niveau <i>Etablissements</i>
731	Assurance maladie	7311 - PA	73111 - Dotation globale 731111 - Dotation globale sous CPOM 731112 - SSIAD 731118 - Autres	
			73112 - Forfait global 73118 - Autres	
		7312 - PH	73121 - Dotation globale 731211 - Dotation globale sous CPOM 731212 - SSIAD 731218 - Autres	
			73122 - Prix de journée 73123 - Forfait global	
			73124 - Tarification à l'acte 73128 - Autres	731231 - FAM 731238 - Autres
		7318 - Autres		
732	Etat		7321 - Dotation globale	73211 - ESAT 73212 - CHRS 73213 - Services 73218 - Autres
			7328 - Autres	
733	Département	7331 - PA	73311 - Dotation globale 733111 - Dotation globale sous CPOM 733118 - Autres	
			73312 - forfait global 73313 - Prix de journée 73314 - Tarif horaire	733141 - SAAD 733148 - Autres
			73318 - Autres	
		7332 - PH	73321 - Dotation globale 733211 - Dotation globale sous CPOM 733218 - Autres 733221 - Hors art. L242-4 733222 - Art. L242-4 CASF 733228 - Autres	
			73322 - Prix de journée	
		73328 - Autres		
		7333 - Protection de l'enfance	73331 - Dotation globale 733311 - Dotation globale sous CPOM 733318 - Autres	
			73332 - Prix de journée 73338 - Autres	
		7338 - Autres		
734	Hébergé	7341 - PA		73412 - SAAD 73418 - Autres
		7342 - PH		73421 - SAAD 73428 - Autres
		7348 - Autres		
735 EHPAD	7351 - Assurance maladie		73511 - dotation globale sous CPOM 73512 - tarif soins	
	7352 - Département		73521 - dotation globale sous CPOM 73522 - hébergement complet 73523 - hébergement temporaire	
			73531 - part hébergement 73532 - part dépendance (GIR 5-6) 73533 - part dépendance (en fonction des ressources) 73534 - part soins 73535 - accueil temporaire	
	7353 - Hébergé			
738	Autres			
		7381 - CAF 7388 - Autres		

1.2. Le traitement comptable des EHPAD

Au sein du compte 73, une place particulière est réservée aux EHPAD, compte tenu de leurs spécificités (établissements relevant de différents financeurs et devant suivre leur comptabilité administrative par sections tarifaires) et de leur importance numérique dans le secteur public local.

Ainsi, un compte spécifique 735 « produits des EHPAD – secteur personnes âgées » est créé.

Ce compte se subdivise selon la même logique que celle décrite au point 1.1, avec une distinction par type de financeur : assurance maladie (pour le financement au titre des soins), département (pour le financement au titre de l'hébergement et de la dépendance) et usager.

Compte tenu de la complexité de la tarification des EHPAD, une table de transposition des comptes de produits 2012-2013 a été élaborée (paragraphe 1.2.1) et des précisions sont apportées sur l'enregistrement de certains leurs produits (paragraphe 1.2.2).

1.2.1. La transposition des comptes 2012-2013

La table de correspondance des comptes de produits des EHPAD 2012-2013 est présentée ci-après.

COMPTE d'exécution 2012	LIBELLÉ	COMPTE d'exécution 2013	LIBELLÉ
Produits de la section « hébergement »			
73171	Tarif hébergement (EHPAD) – département.	73521	Quote-part de la tarification globalisée commune des établissements et services sociaux et médico-sociaux sous CPOM.
		73522	Tarification de l'hébergement complet.
		735231	Accueil temporaire – accueil avec hébergement.
		735232	Accueil temporaire – accueil sans hébergement.
73172	Tarif hébergement (EHPAD) – hébergé.	73531	Part afférente à l'hébergement.
		735351	Accueil temporaire – accueil avec hébergement.
		735352	Accueil temporaire – accueil sans hébergement.
Produits de la section « dépendance »			
7341	Tarif dépendance couvert par l'APA.	73521	Quote-part de la tarification globalisée commune des établissements et services sociaux et médico-sociaux sous CPOM.
		73522	Tarification de l'hébergement complet.
		735231	Accueil temporaire – accueil avec hébergement.
		735232	Accueil temporaire – accueil sans hébergement.
7342	Participation du résident au tarif dépendance.	73532	Part afférente à la dépendance (tarif GIR 5-6).
		73533	Part afférente à la dépendance (en fonction des ressources).
		735351	Accueil temporaire – accueil avec hébergement.
		735352	Accueil temporaire – accueil sans hébergement.
Produits de la section « soins »			
7361	Dotation globale de financement soins hors forfait journalier relatif aux frais de transport en accueil de jour.	73511	Quote-part de la tarification globalisée commune des établissements et services sociaux et médico-sociaux sous CPOM.
		7351211	Accueil temporaire – accueil avec hébergement.
		7351212	Accueil temporaire – accueil sans hébergement.
		735122	Expérimentation article 67 LFSS 2012.
7362	Tarif soins (EHPAD) – hébergé.	735123	Tarification hors forfait journalier relatif aux frais de transport en accueil de jour.
		73534	Part afférente aux soins.
		735351	Accueil temporaire – accueil avec hébergement.
7363	Forfait journalier relatif aux frais de transport en accueil de jour (art. R.314-162-I [2°] du CASF).	735352	Accueil temporaire – accueil sans hébergement.
		735124	Part forfait journalier relatif aux frais de transport en accueil de jour (art. R.314-162-I [2°] du CASF).

COMPTE d'exécution 2012	LIBELLÉ	COMPTE d'exécution 2013	LIBELLÉ
7371	Prestations exclues du calcul des tarifs journaliers afférents aux soins.	73511	Quote-part de la tarification globalisée commune des établissements et services sociaux et médico-sociaux sous CPOM.
		7351211	Accueil temporaire – accueil avec hébergement.
		7351212	Accueil temporaire – accueil sans hébergement.
		735123	Tarification hors forfait journalier relatif aux frais de transport en accueil de jour.
7372	Produits de la facturation des charges non incluses dans les tarifs journaliers afférents aux soins.	73511	Quote-part de la tarification globalisée commune des établissements et services sociaux et médico-sociaux sous CPOM.
		7351211	Accueil temporaire – accueil avec hébergement.
		7351212	Accueil temporaire – accueil sans hébergement.
		735123	Tarification hors forfait journalier relatif aux frais de transport en accueil de jour.

1.2.2. Précisions sur la comptabilisation de certains produits des EHPAD

La comptabilisation des produits des départements

Les départements financent le tarif dépendance au titre de l'APA¹ et le tarif hébergement au titre de l'aide sociale à l'hébergement. Or, le nouveau plan de comptes, basé sur le financeur (et plus sur les sections tarifaires), ne permet pas d'identifier à quel titre sont effectués les financements des départements, la totalité des versements s'enregistrant au compte 73522 « tarification de l'hébergement complet » (hors cas des EHPAD sous CPOM qui doivent enregistrer ces financements au compte 73521 « quote-part de la tarification globalisée commune des établissements et services sociaux et médico-sociaux sous CPOM »).

Afin que l'ordonnateur puisse, au sein du compte 73522, distinguer la part du financement afférente à l'hébergement de celle afférente à la dépendance, il sera possible pour celui-ci de subdiviser, dans sa comptabilité administrative, le compte 73522 en deux sous-comptes :

735221 « part afférente à l'hébergement » ;

735222 « part afférente à la dépendance ».

Cette distinction pourra être véhiculée dans les flux initiés par l'ordonnateur à destination de l'application Hélios. En revanche, elle ne présente pas de caractère réglementaire (le plan comptable applicable pour l'exercice 2013 ne prévoit que le compte 73522) et ne sera donc pas restituée dans les états produits par le comptable public.

Cette distinction entre la part afférente à l'hébergement et la part afférente à la dépendance peut également être opérée pour les comptes :

73521 « quote-part de la tarification globalisée commune des établissements et services sociaux et médico-sociaux sous CPOM », pour les EHPAD sous CPOM ;

735231 « accueil temporaire – accueil avec hébergement » et 735232 « accueil temporaire – accueil sans hébergement », pour le financement des accueils temporaires par le département ;

735351 « accueil temporaire – accueil avec hébergement » et 735352 « accueil temporaire – accueil sans hébergement », pour les produits des accueils temporaires à la charge de l'utilisateur.

Les prestations non prises en charge dans le tarif soins

Certaines prestations, bien que financées par l'assurance maladie, sont expressément écartées du tarif soins par les textes réglementaires. Les produits correspondant à ces prestations étaient enregistrés jusqu'en 2013 au compte 737 « produits des prestations non prises en compte dans les tarifs journaliers afférents aux soins ». Ce compte retraçait les produits des prestations écartées du tarif soins au titre des dispositions des articles R. 314-167 et R. 314-168 du code de l'action sociale et des familles (CASF).

(1) Pour les hébergés relevant des GIR 1 à 4, une partie du tarif dépendance reste à leur charge. Cette partie est fonction des ressources dont dispose l'hébergé. Les hébergés relevant des GIR 5-6 ne peuvent pas, eux, bénéficier de l'APA.

Pour l'exercice 2013, les produits de ces prestations, qui ne représentent qu'un montant assez faible des produits des EHPAD (environ 3 % des produits du tarif soins), sont à imputer aux comptes 73511 (EHPAD sous CPOM) et 73512x (autres EHPAD).

La comptabilisation de l'allocation personnalisée au logement (APL)

Les EHPAD conventionnés peuvent percevoir des versements d'APL pour le compte de leurs hébergés. Ces versements sont effectués par la Mutualité sociale agricole (MSA) pour les pensionnaires relevant de ce régime et par la caisse d'allocations familiales (CAF) pour tous les autres régimes.

Ces versements, imputés au compte 73172 « hébergé » jusqu'en 2013, sont à enregistrer au compte 7381 « produits à la charge de la CAF » pour les versements effectués par la CAF et au compte 7388 « autres » pour ceux de la MSA.

1.3. Précisions sur certains comptes 73x

Les comptes listés ci-après enregistrent notamment le produit de la tarification des établissements et services sociaux et médico-sociaux suivants :

- Compte 731218 « autres établissements et services sociaux et médico-sociaux » : centres d'action médico-sociale précoce (CAMSP) et services d'éducation spéciale et de soins à domicile (SESSAD).
- Compte 731221 « établissements et services sociaux et médico-sociaux relevant du 2° du I de l'article L.312-1 du CASF » : instituts thérapeutiques éducatifs et pédagogiques (ITEP).
- Compte 73213 « services mandataires judiciaires à la protection des majeurs » : ESSMS relevant du 14° du I de l'article L.312-1 du CASF. Ces ESSMS font également l'objet d'un financement de la CAF qui s'enregistre au compte 7381 « produits à la charge de la CAF ».
- Compte 73218 « autres établissements et services sociaux et médico-sociaux » : centres d'accueil des demandeurs d'asile (CADA).
- Compte 73313 « prix de journée » : établissements hébergeant des personnes âgées (EHPA) non dépendantes, comme les maisons d'accueil des personnes âgées (MAPA) ou les foyers-logements.
- Compte 733218 « autres établissements et services sociaux et médico-sociaux » : centres d'action médico-sociale précoce (CAMSP) pour la part financée par le département.
- Compte 73322 « prix de journée » : foyers d'hébergement pour personnes handicapées, comme les foyers occupationnels ou les foyers d'hébergement des travailleurs en ESAT.
- Compte 733228 « autres » : services d'accompagnement médico-social pour adultes handicapés (SAMSAH).
- Compte 73332 « prix de journée » : foyers de l'enfance et des maisons d'enfants à caractère social (MECS).

Par ailleurs, deux comptes permettent désormais d'isoler les financements alloués au titre des dispositions de l'article L.242-4 du CASF dit « amendement Creton », pour les frais d'hébergement et de soins des jeunes adultes handicapés maintenus, par décision de la commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées (CDAPH), dans des structures pour enfants faute de places disponibles dans une structure adaptée.

Le régime juridique et tarifaire applicable aux jeunes adultes handicapés maintenus dans un établissement ou service mentionné au 2° du I de l'article L.312-1 est celui qui aurait vocation à s'appliquer s'ils avaient eu accès à un établissement pour adultes.

L'application de ce principe génère des flux financiers spécifiques. Le compte 731224 enregistre les financements alloués à ce titre par l'assurance maladie, et le compte 733222 ceux alloués par le département.

2. Les autres mises à jour du plan comptable M22 au 1^{er} janvier 2013

2.1. Création du compte 152 « provisions pour risques et charges sur emprunts »

Le compte 152 « provisions pour risques et charges sur emprunts » est créé afin de comptabiliser le provisionnement des produits financiers complexes (emprunts dits « toxiques »), conformément à l'avis n° 2012-04 du 3 juillet 2012 du comité de normalisation des comptes publics (CNoCP).

Le compte 152 enregistre les provisions constituées pour des risques financiers sur des emprunts structurés ou « complexes » dès lors que le taux d'intérêt est susceptible de devenir très supérieur au taux que l'ESSMS aurait obtenu en souscrivant à l'origine un emprunt à taux fixe ou à taux variable simple.

L'évaluation financière du risque doit être effectuée dès l'année de mise en place de l'emprunt, puis actualisée à chaque clôture d'exercice.

La constatation d'une provision donne lieu à l'enregistrement d'un débit au compte 6865 « dotations aux provisions financières » et d'un crédit au compte 152 « provisions pour risques et charges sur emprunts », à hauteur du risque estimé par l'ESMS. Elle constitue une opération d'ordre budgétaire.

La réévaluation annuelle du risque peut conduire à constater un accroissement ou une diminution de celui-ci et donnera lieu respectivement à une dotation complémentaire (débit C/6865 – crédit C/152) ou à une reprise de la provision (débit C/152 – crédit au C/7865 « reprises sur provisions financières »), par opération d'ordre budgétaire.

Cas particuliers des emprunts structurés antérieurs à 2013

La comptabilisation d'une provision pour risque et charges sur emprunts constitue un changement de méthode comptable. Dans son avis, le CNoCP prévoit une régularisation du stock de provisions – c'est-à-dire des provisions à comptabiliser au titre des exercices antérieurs à 2013 – par imputation sur la situation nette.

Ainsi, la reconstitution au 1^{er} janvier 2013 de l'éventuel stock de provisions pour risques et charges sur emprunts structurés antérieurs à l'exercice doit être constatée en débitant un compte de réserve 106x par le crédit du compte 152 à hauteur du risque estimé par l'ESMS.

Le ou les comptes de réserve 106x à retenir sont, par ordre de priorité, les suivants, sans pour autant que le compte utilisé soit rendu anormalement débiteur :

- compte 10682 « excédents affectés à l'investissement » ;
- compte 1064 « réserves des plus-values nettes » ;
- compte 10686 « réserve de compensation » ;
- compte 10687 « réserves de compensation des charges d'amortissement » ;
- éventuellement, le compte 10685 « excédents affectés à la couverture du besoin en fonds de roulement (réserve de trésorerie) », si les conditions prévues à l'article R. 314-48 du CASF sont respectées.

Si la constitution de la provision s'effectue par un débit au compte 10682 ou 1064, l'opération sera budgétaire. Dans les autres cas, elle sera semi-budgétaire (émission d'un titre au compte 152).

Ainsi, une reprise aux comptes 10682 ou 1064 sera neutre sur le résultat d'investissement de l'ESSMS. En revanche, une reprise aux autres comptes 106x viendra augmenter le résultat d'investissement de l'établissement ou du service (à hauteur de la recette au compte 152), en contrepartie, pour les comptes 10686 et 10687, d'une baisse des moyens potentiels de financement de l'exploitation.

2.2. Suppression des comptes 2816 et 2826 « collections ; œuvres d'art »

L'article 322-1 du plan comptable général précise qu'une immobilisation est amortissable si son utilisation par l'entité est déterminable.

Les collections et œuvres d'art n'entrent pas dans ce champ, puisque l'utilisation ou la consommation des avantages économiques de ces œuvres n'est pas limitée dans le temps. Elles ne s'amortissent donc pas. La création des comptes 28216 et 2826 résulte d'une erreur qui est corrigée à compter de 2013.

Si des amortissements ont été pratiqués à tort sur les collections et œuvres d'art, il conviendra de reprendre le montant de balance de sortie créditrice de l'exercice 2012 des comptes 2816 et 2826 en balance d'entrée de l'exercice 2013 au compte 110, dans la mesure où l'opération peut s'assimiler à une correction d'erreur et doit à ce titre être régularisée en situation nette, conformément aux dispositions de l'avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 du CNoCP².

Les écritures de régularisations s'effectueront dans l'application Hélios selon le mode opératoire décrit dans le message au réseau du bureau CL1B du 24 avril 2013.

L'affectation au compte 110 donne lieu à l'enregistrement d'une recette sur la ligne 002 « excédent d'exploitation reporté » au budget 2013 ou 2014, conformément aux dispositions de l'article R. 314-51 du CASF et de l'instruction codificatrice M22 n° 09-006-M22 du 31 mars 2009 (cf. chapitre 3, paragraphe 4.2.2.3). L'autorité de tarification s'assurera que les opérations de régularisation ont bien été effectuées par l'ordonnateur.

(2) Avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.

2.3. Création des comptes 46315 « fonds gérés par régisseur sur ordre d'un mandataire judiciaire à la protection des majeurs » et 4635 « régies hospitalisés et hébergés (hors fonds gérés par un mandataire judiciaire à la protection des majeurs) »

Les comptes 46315 « fonds gérés par un régisseur sur ordre d'un mandataire judiciaire à la protection des majeurs » et 4635 « régies hospitalisés et hébergés (hors fonds gérés par un mandataire judiciaire à la protection des majeurs) » sont créés pour retracer les opérations des régies « hébergés » (*NB.* – Les autres comptes 463x retracent des opérations enregistrées directement par le comptable public dans sa comptabilité).

Les régies « hébergés » sont actuellement autorisées à distribuer l'argent de poche ou le reliquat de ressources (argent de vie) des pensionnaires d'ESMS et à procéder à de menues dépenses nécessaires à la vie courante de ces personnes.

Ces régies peuvent également encaisser des sommes déposées par un tiers, puis les distribuer à l'hébergé bénéficiaire.

2.3.1. Compte 46315 « fonds gérés par un régisseur sur ordre d'un mandataire judiciaire à la protection des majeurs »

Le décret n° 2012-663 du 4 mai 2012³ élargit le périmètre d'intervention du régisseur à l'ensemble des opérations de gestion des fonds des personnes protégées par la loi, lorsque le régisseur agit sur ordre d'un mandataire judiciaire à la protection des majeurs (MJPM).

Le régisseur peut ainsi procéder à l'encaissement des ressources et au paiement des dépenses des hébergés bénéficiant d'une mesure de protection judiciaire, sur ordre du MJPM.

Le compte 46315 retrace ces opérations de gestion des fonds.

2.3.2. Compte 4635 « régies hospitalisés et hébergés (hors fonds gérés par un mandataire judiciaire à la protection des majeurs) »

Ce compte retrace les opérations faites dans le cadre d'une régie (de recettes, d'avances ou de dépenses) qui concernent les fonds des hébergés hors fonds gérés par un MJPM : versement de l'argent de poche, menues dépenses, sommes remises par un tiers au profit de l'hébergé, etc.

Des précisions sur les conditions d'utilisation des comptes 46315 et 4635 seront apportées dans une instruction spécifique ultérieure relative aux modalités de gestion des fonds des hébergés en établissement public de santé ou médico-social.

2.4. Création du compte 464 « encaissements pour le compte de tiers »

Le compte 464 « encaissements pour le compte de tiers » retrace les opérations d'encaissement réalisées par l'ESSMS pour le compte de tiers en vertu de textes le prévoyant.

En particulier, le décret n° 2011-1474 du 8 novembre 2011⁴ permet aux ESSMS de souscrire auprès d'entreprises d'assurance ou de mutuelles un contrat destiné à apporter une protection sociale complémentaire à leur personnel relevant de la fonction publique territoriale. Dans ce cadre, un ESSMS peut être amené à percevoir des fonds d'entreprises d'assurance ou de mutuelles à reverser à ses agents (par exemple, fonds destinés à maintenir le niveau de salaire d'un agent en arrêt maladie). Ces fonds s'enregistrent au compte 464.

Le compte 464 est crédité du montant des encaissements reçus par l'ESSMS par le débit du compte 515. Il est débité par le crédit du compte 515 lorsque l'ESSMS reverse les fonds au tiers bénéficiaire.

Le compte 464 est non budgétaire.

3. Rappels sur l'utilisation des lignes budgétaires

L'instruction codificatrice M22 (arrêté du 10 novembre 2008 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements publics sociaux et médico-sociaux) prévoit l'utilisation de lignes budgétaires (en section d'exploitation et en section d'investissement) pour mettre en œuvre les dispositions du CASF (art. R. 314-11, R. 314-14, R. 314-15 et R. 314-51 notamment).

Ces lignes permettent de respecter les règles de présentation et d'équilibre du budget.

(3) Décret n° 2012-663 du 4 mai 2012 relatif aux modalités de gestion des biens des personnes protégées, dont la protection est confiée à un mandataire judiciaire, personne ou service préposé d'une personne morale de droit public.

(4) Décret n° 2011-1474 du 8 novembre 2011 relatif à la participation des collectivités territoriales et de leurs établissements publics au financement de la protection sociale complémentaire de leurs agents.

Elles constituent des lignes de présentation budgétaire. Elles ne donnent pas lieu à exécution budgétaire (aucun titre ou mandat ne peut être pris en charge sur ces lignes).

Les lignes budgétaires sont à inscrire au budget dans les conditions suivantes.

3.1. *Les lignes budgétaires de la section d'exploitation*

3.1.1. La ligne 002 « déficit/excédent d'exploitation reporté »

La ligne 002 « déficit/excédent d'exploitation reporté » retrace la part des résultats d'exploitation antérieurs à incorporer au budget d'un exercice donné, qui est issue :

- d'excédents affectés à la réduction des charges d'exploitation (compte 110) ou au financement de mesures non reconductibles (compte 111) ;
- de déficits reportés (compte 119).

Son utilisation est décrite au chapitre 3, paragraphe 4, de l'instruction codificatrice M22 (instruction n° 09-006-M22 du 31 mars 2009).

Elle est ouverte en recettes ou en dépenses, selon que le résultat à intégrer au budget est excédentaire ou déficitaire.

Si, pour un même exercice budgétaire, un déficit et un excédent issus d'exercices antérieurs différents doivent être incorporés (par exemple, incorporation au budget *N* du déficit de *N – 1* et de l'excédent de *N – 2* affecté à la réduction des charges d'exploitation), il conviendra d'agréger ces deux résultats afin de les faire apparaître sur une seule ligne 002.

Cas des EHPAD : les EHPAD doivent présenter leurs prévisions budgétaires par sections tarifaires (art. R.314-13 du CASF). Trois lignes 002 peuvent donc apparaître au budget d'un EHPAD, au titre des prévisions des sections « hébergement », « dépendance » et « soins ». Toutefois, une seule ligne 002 sera intégrée dans les prévisions budgétaires du comptable public (au même titre que l'ensemble des prévisions budgétaires d'exploitation de l'EHPAD), qui agrégera les différentes lignes 002 présentes dans le budget de l'EHPAD.

3.1.2. La ligne 005 « amortissements comptables excédentaires différés »

La ligne 005 « amortissements comptables excédentaires différés » permet de neutraliser, dans la présentation de la section d'exploitation, l'impact budgétaire de la comptabilisation d'amortissements comptables excédentaires différés pour les ESSMS qui auraient mis en place la méthode de comptabilisation de l'actif par composants. Elle fait l'objet d'un développement spécifique dans l'instruction codificatrice M22 du 31 mars 2009 (*cf.* commentaire du compte 1161).

3.2. *Les lignes budgétaires de la section d'investissement*

3.2.1. La ligne 001 « déficit/excédent d'exploitation reporté »

La ligne 001 « excédent ou déficit cumulé d'investissement reporté » reprend, en recettes ou en dépenses de la section d'investissement, le résultat d'investissement cumulé constaté à la clôture de l'exercice précédent (*cf.* paragraphe 2 du chapitre 3 de l'instruction codificatrice M22 n° 09-006-M22 du 31 mars 2009).

3.2.2. La ligne 003 « excédent prévisionnel d'investissement »

La ligne 003 « excédent prévisionnel d'investissement » « permet d'isoler en dépenses de la section d'investissement la part de l'excédent cumulé d'investissement reportée non utilisée » par l'ESSMS (cf. paragraphe 2 du chapitre 3 de l'instruction codificatrice M22 n° 09-006-M22 du 31 mars 2009).

La ligne 003 permet ainsi de présenter les prévisions budgétaires d'investissement en équilibre, conformément au principe énoncé à l'article R.314-15 du CASF, lorsque l'ESSMS dégage un excédent d'investissement cumulé mais n'a pas de dépenses d'investissement à inscrire en contrepartie.

Si l'ESSMS est amené, en cours d'exercice, à inscrire au budget des dépenses d'investissement non prévues initialement, il pourra procéder à une reprise de l'excédent cumulé d'investissement, par délibération du conseil d'administration, conformément aux dispositions de l'article L.315-15 du CASF et de l'arrêté du 6 juin 2000 fixant le niveau de vote des crédits des ESSMS.

3.2.3. La ligne 004 « amortissements comptables excédentaires différés »

Comme la ligne 005, la ligne 004 permet de neutraliser, dans la section d'investissement, l'impact budgétaire de la comptabilisation d'amortissements comptables excédentaires différés pour les ESSMS qui auraient mis en place la méthode de comptabilisation de l'actif par composants (cf. commentaire du compte 1161 de l'instruction codificatrice M22 n° 09-006-M22 du 31 mars 2009).

3.2.4. La ligne 007 « déficit prévisionnel d'investissement »

L'article R.314-15 du CASF autorise les ESSMS à présenter leurs prévisions budgétaires d'investissement en déséquilibre si les conditions suivantes sont réunies (conditions qu'il n'appartient pas au comptable de vérifier) :

« (...) en vue de financer des investissements sans recourir à l'emprunt ni mobiliser des comptes de liaison, si les disponibilités de l'établissement ou du service excèdent le niveau cumulé des dépenses courantes d'exploitation et des dettes exigibles à court terme, la section d'investissement peut présenter un déséquilibre à hauteur de cet excédent ».

La ligne 007 « déficit prévisionnel d'investissement » permet de constater le déficit prévisionnel de l'ESSMS.

Elle est ouverte en recettes de la section d'investissement afin de permettre une présentation des prévisions budgétaires d'investissement en équilibre, conformément au principe énoncé à l'article R.314-15 du CASF.

Remarque : seules les lignes budgétaires 001, 002 et 003 apparaissent expressément dans le cadre normalisé de maquette budgétaire (la ligne « déficit prévisionnel d'investissement » apparaît en ressources d'investissement, mais sans précision du numéro de ligne). Les lignes 004 et 005 n'y figurent pas, dans la mesure où elles ont été créées postérieurement à la dernière mise à jour de ce cadre⁵.

4. La comptabilisation des crédits non reconductibles destinés à soutenir l'investissement

Des difficultés d'interprétation du paragraphe 2.3 de la circulaire du 19 avril 2012 relative à la mise à jour du plan comptable M22 au 1^{er} janvier 2012 ont été identifiées. Aussi, ce paragraphe est réécrit comme suit :

« Les ESSMS peuvent recevoir des compléments de dotation ayant un caractère de crédits non reconductibles destinés à soutenir des investissements⁶.

Ce soutien permet de financer tout ou partie⁷ des amortissements (compte 68) ou des frais financiers (charges d'emprunt – compte 66) liés à la réalisation d'un investissement à venir.

Les crédits non reconductibles alloués par l'autorité de tarification pour financer les charges financières ou d'amortissements d'un investissement s'assimilent à des produits complémentaires de la tarification et s'enregistrent au compte 73x. »

(5) La dernière mise à jour de la maquette budgétaire est portée par l'arrêté du 9 juillet 2007 modifiant l'annexe I de l'arrêté du 22 octobre 2003 fixant le modèle de cadre budgétaire normalisé des établissements et services sociaux et médico-sociaux.

(6) Annexe 5 de la circulaire DGCS/5C/DSS/CNSA n° 2013-106 du 15 mars 2013 relative aux orientations de l'exercice 2013 pour la campagne budgétaire des établissements et services médico-sociaux accueillant des personnes handicapées et des personnes âgées.

(7) Pour les EHPAD, le financement des amortissements sur la section relative aux soins ne concerne que le matériel médical et ce financement est strictement défini au II de l'annexe de l'arrêté du 26 avril 1999 modifié (NOR : MESA9921084A), conformément au c du 1^o du III de l'article R.314-162 du CASF.

Ils donnent lieu à la comptabilisation d'une provision pour renouvellement des immobilisations, dans les conditions prévues aux articles D.314-205 et D.314-206 du CASF et dans l'instruction codificatrice M22 (*cf.* commentaire du compte 142 « provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations »).

En revanche, le soutien direct à l'investissement qui consiste à financer une immobilisation acquise ou réalisée, ne relève pas des produits de la tarification⁸ mais prend la forme d'aides en capital relevant de mécanismes d'attribution spécifiques, comme par exemple le plan d'aide à l'investissement (PAI) de la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA). Les crédits alloués dans ce cadre s'assimilent à des subventions d'investissement qui s'enregistrent aux comptes 102 « dotations et fonds divers » ou 13 « subventions d'investissement » dans les conditions prévues dans l'instruction codificatrice M22 (voir commentaire des comptes 102 et 13).

Par conséquent, la constitution de provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations au travers de la tarification ne peut se substituer aux dispositifs de subventionnement précités. Il en résulte la conséquence suivante : une reprise sur ces provisions ne peut directement constituer une ressource mobilisée dans le cadre de l'approbation du plan pluriannuel d'investissement mentionné à l'article R.314-20 du CASF.

Pour la ministre des affaires sociales
et de la santé et par délégation :
La directrice générale de la cohésion sociale,
S. FOURCADE

Pour le ministre de l'intérieur :
la ministre de la réforme de l'État,
de la décentralisation et de la fonction publique
et la ministre déléguée auprès de la ministre de la réforme de l'État,
de la décentralisation et de la fonction publique,
chargée de la décentralisation, et par délégation :
Le directeur général des collectivités locales,
S. MORVAN

Pour le ministre délégué auprès du ministre de l'économie
et des finances, chargé du budget, et par délégation :
Le directeur général des finances publiques,
B. BÉZARD

(8) Il convient de noter que le 2° du II de l'article R.314-51 du CASF permet aux ESSMS d'affecter tout ou partie de leur excédent d'exploitation au financement de mesures d'investissement, à l'exception des établissements et services relevant de l'article R.314-104 du CASF.