

# SANTÉ

## SANTÉ PUBLIQUE

Protection sanitaire, maladies, toxicomanie, épidémiologie, vaccination, hygiène

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

*Direction générale des collectivités locales*

MINISTÈRE DU BUDGET,  
DES COMPTES PUBLICS,  
ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

*Direction générale  
de la comptabilité publique*

MINISTÈRE DU TRAVAIL, DES RELATIONS  
SOCIALES ET DE LA SOLIDARITÉ

*Direction générale de l'action sociale*

MINISTÈRE DU LOGEMENT ET DE LA VILLE

*Direction générale de l'action sociale*

**Circulaire interministerielle DGAS/5B/DGCP/5C/DGCL/FL. n° 3-77 du 29 février 2008 portant diverses précisions d'ordre budgétaire et comptable sur la mise à jour au 1<sup>er</sup> janvier 2008 de la nomenclature applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux et sur certaines procédures comptables**

NOR: M TSA0830132C

*Date d'application* : 1<sup>er</sup> janvier 2008.

*Champ d'application* : établissements publics et services sociaux et médico-sociaux relevant de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles.

*Textes de référence* : code de l'action sociale et des familles ; instruction codificatrice n° 03-021-M22 du 19 mars 2003.

*Annexes* :

Annexe I – Amortissements différés.

Annexe II – Tableau de suivi des amortissements comptables excédentaires différés.

Annexe III – décret n° 2007-1554 du 31 octobre 2007.

Annexe IV – les provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement.

Annexe V – les amortissements dérogatoires.

*La ministre de l'intérieur, de l'outre-mer et des collectivités territoriales, le ministre du travail, des relations sociales et de la solidarité, le ministre du logement et de la ville, le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique à Mesdames et messieurs les préfets de région (directions régionales des affaires sanitaires et sociales) ; Mesdames et messieurs les préfets de département (directions départementales des affaires sanitaires et sociales) ; Mesdames et messieurs les trésoriers-payeurs généraux.*

Une version actualisée et rénovée de l'instruction M22 sera publiée au cours de l'exercice 2008. L'arrêté du 10 décembre 2007 précise la nomenclature applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Les modifications apportées au plan de comptes tiennent compte des évolutions induites par la refonte de la M22.

La présente circulaire a pour objet d'exposer les principales modifications apportées au plan comptable M22 applicable à compter de l'exercice 2008 et de préciser le fonctionnement des comptes affectés par la mise à jour de la M22.

### 1. La création du compte 1161 « Amortissements comptables excédentaires différés »

La possibilité est offerte aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux de mettre en œuvre, depuis l'exercice 2007, la comptabilisation des actifs par composants telle qu'elle est prévue dans les règlements n° 2002-10 du 12 décembre 2002 et 2004-06 du 23 novembre 2004 du Comité de la réglementation comptable.

Une circulaire spécifique explicitera les modalités d'application de cette comptabilisation.  
L'annexe 1 présente les opérations budgétaires et comptables relatives aux amortissements comptables différés.

## 2. La mise en œuvre des provisions réglementées

Le décret n° 2007-1554 du 31 octobre 2007 relatif à la compensation des surcoûts d'exploitation en matière de frais financiers et d'amortissement dans les établissements et services sociaux et médico-sociaux a introduit la possibilité pour les établissements et les services relevant de l'article R. 314-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF) de constituer des provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations et des amortissements dérogatoires. Ce décret précise les conditions dans lesquelles ces provisions et amortissements peuvent être constatés. Ce texte, joint en annexe de la présente circulaire (annexe III), a été codifié aux articles D. 314-205 et D. 314-206 du CASF.

Par ailleurs, les établissements et services sociaux et médico-sociaux peuvent également constituer des provisions réglementées destinées à couvrir leur besoin en fonds de roulement.

### 2.1. Les provisions réglementées destinées à couvrir le besoin en fonds de roulement (comptes 1411 et 1412)

Une provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement peut être constituée dans deux cas :

- lorsqu'un établissement, après accord de l'autorité de tarification, a recours à l'emprunt pour faire face aux difficultés de trésorerie issues d'un décalage entre ses encaissements et ses décaissements, il peut doter la provision réglementée pour un montant au moins égal au remboursement annuel en capital dudit emprunt ;
- lorsqu'un établissement perçoit de l'autorité de tarification une dotation destinée à couvrir son besoin en fonds de roulement, il constitue une provision réglementée pour le montant de la dotation reçue.

Cette provision peut être constituée lorsque le besoin en fonds de roulement défini à l'article R. 314-48 du CASF n'est pas couvert par les réserves de trésorerie inscrites au compte 10685 « Excédents affectés à la couverture du besoin en fonds de roulement (réserve de trésorerie) » et les provisions éventuelles déjà existantes aux comptes 1411 et 1412.

Cette dotation n'est toutefois possible que si les ratios des créances, des dettes d'exploitation et des stocks apparaissent conformes aux normes constatées dans les établissements similaires, compte tenu notamment des modes de financement (prix de journée ou dotation globale) et de facturation (à terme échu ou à terme à échoir).

La dotation s'effectue par délibération du conseil d'administration dans le cadre des procédures budgétaires prévues aux articles R. 314-14, R. 314-37 et R. 314-46 du CASF.

Elle est enregistrée au crédit des comptes 1411 ou 1412 par le débit du compte 68741 « Dotation à la provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement ».

L'enregistrement de la provision au compte 1411 « Provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement – dotation par recours à l'emprunt » constitue une opération d'ordre budgétaire.

Sur le plan budgétaire, une dépense doit être inscrite dans les prévisions de la section d'investissement sur la ligne 003 en contrepartie de la recette constituée par l'emprunt (comptes 16 « emprunts et dettes assimilées »). Ainsi, aucune dépense « réelle » ne peut être inscrite en contrepartie de la recette au compte 16.

L'enregistrement de la provision au compte 1412 « Provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement – dotation par financement de l'autorité de tarification » constitue une opération d'ordre semi-budgétaire (mandat à émettre au compte 68741).

La reprise de la provision s'effectue par délibération du conseil d'administration, si les conditions prévues à l'article R. 314-48 du CASF sont réunies : « si le bilan financier établit, 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 ». En application du IV de cet article, l'autorité de tarification compétente donne son accord préalable à la reprise de la provision et en approuve le montant.

La reprise donne lieu à l'enregistrement d'un débit aux comptes 1411 ou 1412 par le crédit du compte 78741 « Reprise sur la provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement ».

Il s'agit d'une opération d'ordre :

- budgétaire lorsque la reprise est effectuée sur le compte 1411 ;
- semi-budgétaire lorsque la reprise est effectuée sur le compte 1412 (titre à émettre au compte 78741).

Les schémas d'écritures relatifs aux provisions réglementées destinées à couvrir le besoin en fonds de roulement sont présentés en annexe IV.

## 2.2. Les provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations (compte 142)

En application des articles D. 314-205 et D. 314-206 du CASF, les établissements et services sociaux et médico-sociaux peuvent, après accord de l'autorité de tarification, constituer des provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations.

Ces provisions sont constatées lorsqu'un établissement ou service social ou médico-social perçoit de l'autorité de tarification une allocation anticipée destinée à compenser les charges d'amortissement (comptes 68) et les frais financiers (comptes 66) liés à la réalisation d'un investissement à venir.

Cette allocation intervient sous forme de dotations budgétaires supplémentaires versées en amont du programme d'investissement.

Pour les établissements et services relevant de l'article D. 314-205 du CASF, seuls les frais financiers peuvent faire l'objet d'une provision au compte 142.

Ce mécanisme de « préfinancement » permet de limiter le recours à l'emprunt et neutraliser certains surcoûts d'exploitation générés par des opérations d'investissement.

La provision doit être constituée pour le montant de la dotation reçue. La constatation de cette provision est enregistrée au crédit du compte 142 « Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations » par le débit du compte 68742 « Dotations aux provisions pour renouvellement des immobilisations ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire.

La reprise de cette provision s'effectue sur le compte 78742 « Reprise sur provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations », lorsque les charges d'amortissements et de frais financiers liées au nouvel investissement ne sont pas couvertes par les crédits budgétaires prévus au budget. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire. Une décision modificative doit être adoptée pour abonder les comptes 66 et 68 et 78 concernés.

## 2.3. Les amortissements dérogatoires (compte 145)

Les amortissements dérogatoires représentent la fraction d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal des amortissements pour dépréciations. Ils sont constatés lorsque le financement accordé par l'autorité de tarification pour couvrir les dotations aux amortissements est effectué sur une période plus courte que la durée d'utilisation des biens amortissables concernés. En effet, 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.

La constatation des amortissements dérogatoires est soumise à l'accord préalable de l'autorité de tarification, conformément aux dispositions de l'article D. 314-206 du CASF.

*Remarque :* la mise en œuvre de la méthode de comptabilisation par composants pour les immobilisations acquises avant l'application de cette méthode peut entraîner une révision du plan d'amortissements sur des durées plus longues que celles prévues initialement. Le financement des amortissements accordé par l'autorité de tarification pouvant rester établi sur les durées d'origine (plus courtes), un différentiel entre l'amortissement comptable et le montant de la dotation d'amortissement budgétaire financée par l'autorité de tarification peut être constaté. Si celui-ci est supérieur à la variation prévue à l'article L. 342-3 du CASF, des amortissements dérogatoires doivent être enregistrés.

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'annuité d'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 78725 « Reprise sur amortissements dérogatoires », à hauteur des dotations aux amortissements « classiques » comptabilisées. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire.

L'annexe V décrit le schéma d'écritures des amortissements dérogatoires.

## 3. Précisions sur les créations, suppressions et le fonctionnement de divers comptes de bilan au 1<sup>er</sup> janvier 2008

### 3.1. La création du compte 106863 « Réserve de compensation – autres services relevant de l'article R. 314-74 du CASF »

Le compte 106863 « Réserve de compensation – autres services relevant de l'article R. 314-74 du CASF » enregistre l'affectation des excédents d'exploitation en réserve de compensation des services relevant de l'article R. 314-74 du CASF, principalement des services de dotations non affectées.

*3.2 L'arrêt de la constitution de provisions au compte 1582  
« Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer »*

Les charges sociales et fiscales sur congés à payer afférentes aux personnels qui ne sont pas des fonctionnaires comme les contractuels ou les contrats aidés peuvent actuellement faire l'objet d'une provision au compte 1582 « Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer ».

Le règlement n° 2000-06 du 7 décembre 2000 du comité de réglementation comptable précise que les charges sociales et fiscales sur congés à payer constituent des charges à payer (à enregistrer au compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés à payer ») et non des provisions, compte tenu de la faible incertitude quant à leur montant et à leur échéance.

Afin de se conformer à ces dispositions, aucune nouvelle provision pour charges sociales et fiscales sur congés à payer ne devra être enregistrée au crédit du compte 1582 à compter de l'exercice 2008.

Les provisions déjà constituées à ce compte devront faire l'objet d'une reprise qui pourra être étalée sur une période de 5 ans maximum (reprise au compte 7815 « reprise sur provisions d'exploitation » par opération d'ordre budgétaire).

Le compte 1582 sera supprimé à compter de l'exercice 2013.

*3.3. La création de subdivisions du compte 201 « Frais d'établissements »*

Le compte 201 est subdivisé de la manière suivante :

- Compte 2011 « Frais de constitution ;
- Compte 2012 « Frais de réorganisation ;
- Compte 2013 « Frais d'évaluation ;

Les frais d'établissements sont des frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'établissement, mais dont le montant ne peut pas être rapporté à des productions de biens ou de services déterminés.

Ils sont amortis dans un délai qui ne peut pas excéder cinq ans.

Lorsque leur valeur nette comptable est nulle, ils sont soldés systématiquement.

Les dépenses exceptionnelles et non pérennes liées aux opérations de réorganisation sont imputées au compte 2012 « Frais de réorganisation ».

Les dépenses afférentes à l'obligation légale de procéder à une évaluation externe comme condition de renouvellement de l'autorisation de fonctionner sont imputées au compte 2013 « Frais d'évaluation ».

Le solde constaté à la clôture de l'exercice 2007 au compte 201 « frais d'établissement » devra faire l'objet d'une reprise en balance d'entrée de l'exercice 2008 aux différents comptes subdivisés concernés. Cette reprise sera effectuée par le comptable, au vu des justifications fournies par l'ordonnateur et signées par celui-ci. Ces justifications devront être jointes au compte de gestion sur chiffres 2008.

*3.4. La création des comptes 40173 « Fournisseurs – Pénalités de retard d'exécution des marchés »  
et 40473 « Fournisseurs d'immobilisations – Pénalités de retard d'exécution des marchés »*

Le compte 40173 enregistre les pénalités de retard d'exécution des marchés d'exploitation.

Le compte 40473 enregistre les pénalités de retard d'exécution des marchés d'investissement.

Les comptes 40173 et 40473 sont crédités du montant des pénalités de retard décomptées lors de l'enregistrement du mandat de paiement, par le crédit du compte de prise en charge du mandat.

Ils sont débités :

- par le crédit du compte de prise en charge du titre de recettes émis par l'ordonnateur pour le montant définitif des pénalités figurant au décompte général et définitif ;
- par le crédit du compte de disponibilités (compte 515) lorsque le montant définitif des pénalités mentionnées au décompte général et définitif est inférieur aux sommes retenues lors du paiement des acomptes (paiement de la différence au titulaire du marché).

3.5. *La suppression des subdivisions des comptes 431 « Sécurité sociale »  
et 437 « Autres organismes sociaux »*

Les subdivisions des comptes 431 « Sécurité sociale » et 437 « Autres organismes sociaux » sont supprimées à compter de l'exercice 2008, dans un souci de simplification de gestion et de mise en conformité du plan de comptes M22 avec le plan comptable général.

Les éventuelles balances de sortie des comptes 431 et 437 subdivisés constatées à la clôture de l'exercice 2007 feront l'objet d'une agrégation aux comptes 431 et 437 lors de la reprise des balances d'entrée sur l'exercice 2008.

Fait à Paris, le 29 février 2008.

*La ministre de l'intérieur  
et de l'outre-mer et des collectivités territoriales,  
Pour la ministre et par délégation :  
Le directeur général des collectivités locales,  
E. JOSSA*

*Le ministre du travail, des relations sociales  
et de la solidarité,  
La ministre du logement et de la ville,  
Pour les ministres et par délégation :  
Le directeur général de l'action sociale,  
J.-J. TREGOAT*

*Le ministre du budget, des comptes publics  
et de la fonction publique,  
Pour le ministre et par délégation :  
Le directeur général  
de la comptabilité publique,  
D. LAMIOT*



## ANNEXE I

### LES AMORTISSEMENTS COMPTABLES EXCÉDENTAIRES DIFFÉRÉS

L'instruction M22 rénovée prévoira la possibilité de comptabiliser les actifs par composants. Dans ce cadre, des amortissements comptables excédentaires différés peuvent être constatés, pour les biens acquis ou produits avant la méthode de comptabilisation des actifs par composants, lorsque le financement accordé par les autorités de tarification pour couvrir les dotations aux amortissements est effectué sur une durée plus longue que la durée prévisionnelle d'utilisation des biens amortissables concernés.

En effet, la mise en œuvre de la méthode de comptabilisation de l'actif par composants peut conduire, pour les immobilisations acquises ou produites avant l'application de cette méthode, à revoir le plan d'amortissement sur une durée plus courte que la durée retenue initialement.

Le financement accordé par l'autorité de tarification pouvant rester fixé sur la durée d'amortissement d'origine, un différentiel entre le montant de la dotation aux amortissements calculée sur les bases d'une comptabilisation par composants et celui effectivement pris en charge par l'autorité de tarification peut être constaté et amener à un « sous-financement » temporaire de l'amortissement.

Ce différentiel, s'il est supérieur à la variation prévue à l'article L. 342-3 du code de l'action sociale et des familles, constitue un excédent d'amortissement comptable qui doit être comptabilisé au débit du compte 1161 « Amortissements comptables excédentaires différés » lors de l'affectation des résultats en N + 1.

Le compte 1161 est débité, par le crédit :

- du compte 12 « Résultat de l'exercice » si le résultat de l'exercice est déficitaire ;
- du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » :
  - pour le reliquat si le résultat déficitaire enregistré au compte 12 est inférieur au montant de l'excédent d'amortissement ;
  - si le résultat de l'exercice est excédentaire.

Il s'agit d'opérations d'ordre semi-budgétaires : un mandat doit être émis au compte 1161.

A l'issue de la période d'utilisation du bien, l'amortissement comptable excédentaire, différé fait l'objet d'une reprise, par prélèvement sur le compte de résultat, selon le rythme de financement de l'autorité de tarification prévu à l'origine.

Le compte 1161 est crédité par le débit :

- du compte 12 si le résultat de l'exercice est excédentaire ;
- du compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » :
  - pour le reliquat si le résultat excédentaire enregistré au compte 12 est inférieur au montant de l'amortissement comptable à financer ;
  - si le résultat de l'exercice est déficitaire.

Il s'agit d'opérations d'ordre semi-budgétaires : un titre est émis au compte 1161.

Les amortissements comptables excédentaires différés font l'objet d'un suivi au moyen d'un tableau joint en annexe du compte de gestion (état C4). Ce tableau détaille, d'une part, l'exercice sur lequel l'amortissement comptable excédentaire différé est constaté (exercice de détermination du résultat) et, d'autre part, l'exercice prévisionnel de sa reprise (exercice sur lequel son financement par l'autorité de tarification est attendu). Il est présenté à l'annexe II.

Sur le plan budgétaire, le montant de l'amortissement comptable excédentaire différé doit être inscrit sur la ligne « amortissements comptables excédentaires différés ». Cette ligne est ouverte en dépenses et en recettes, dans la section d'investissement (ligne 004) et dans la section d'exploitation (ligne 005). Elle sert à neutraliser l'impact budgétaire engendré par le décalage dans le temps entre l'enregistrement de l'amortissement comptable (comptes 28 et 68 mouvementés) et la constatation de son financement par l'autorité de tarification (classe 7). Elle permet ainsi de présenter les deux sections en équilibre.

Toute inscription d'une recette budgétaire sur la ligne « amortissements comptables excédentaires différés » dans une section doit se traduire par l'inscription d'une dépense sur cette même ligne dans l'autre section.

Attention : Les lignes 004 et 005 sont des lignes de prévision budgétaire. Aucune exécution n'est possible sur ces lignes.

La différence entre le montant des amortissements enregistrés aux comptes 28 avant la mise en œuvre de la méthode par composants et le montant des amortissements qui auraient dû être comptabilisés au vu du nouveau plan d'amortissement est enregistrée au débit du compte 1161, par le crédit des comptes 28 concernés. Cette écriture de régularisation est constatée en balance d'entrée.

Exemple : Un matériel acheté 2 000 euros au début de l'exercice 2005 est amorti linéairement sur dix ans. Le montant de la dotation à comptabiliser au titre de l'amortissement est de 200 par an. L'autorité de tarification finance l'amortissement sur cette durée.

En 2007, l'ESMS met en œuvre la comptabilisation par composants : le bien doit être amorti sur cinq ans. Le tableau d'amortissement est revu : des amortissements de 400 par an doivent être comptabilisés.

L'autorité de tarification poursuit, elle, son financement à hauteur de 200 par an. Il en résulte un « excédent » d'amortissement comptable de 200 ou une absence de financement de 200 puisque la dotation d'amortissement allouée par l'autorité de tarification est en effet inférieure de 200 à l'amortissement comptable à enregistrer.

Ce différentiel de 200 constitue un amortissement comptable excédentaire différé qui doit être comptabilisé au compte 1161, dans le cadre de l'affectation des résultats.

A l'issue de la période d'utilisation du bien l'amortissement comptable excédentaire différé fait l'objet d'une reprise selon le rythme de financement de l'autorité de tarification prévu à l'origine. Cette reprise s'effectue dans le cadre de l'affectation des résultats.

PREVISIONS BUDGETAIRES

COMPTABILITE

	12		1161		2815		6811		SI		SE	
	Dép.	Rec.	Dép.	Rec.	Dép.	Rec.	Dép.	Rec.	Dép.	Rec.	Dép.	Rec.
<b>1) Exercice 2005</b>												
- Acquisition : D-215 pour 2000												
- Amortissement					200		200			C/28 : 200	C/68 : 200	C/73 : 200
									RI = 0			RE = 0
<b>2) Exercice 2006</b>												
Amortissement					200		200			C/28 : 200	C/68 : 200	C/73 : 200
									RI = 0			RE = 0
<b>3) Exercice 2007 : Plan</b>												
d'amortissement revu												
- Régul en BE des exercices 2005 et 2006 (écriture non budgétaire)			400									
- Amortissement 2007 :					400		400			C/28 : 400	C/68 : 400	C/73 : 200
										004 : 200		005 : 200
Résultat 2007 : -200										RI = +200		RE = -200
<b>4) Exercice 2008</b>												
- Affectation du résultat 2007												
- Amortissement					200		200			116 : 200	C/68 : 400	C/73 : 200
										XX : 200		005 : 200
										004 : 200		005 : 200
-Résultat 2008 : -200										RI = 0		RE = -200



<b>5) Exercice 2009</b> - Affectation du résultat 2008 : - Amortissement (Bien totalement amorti) Résultat 2009 : -200	200	200	200	400	400	<table border="1"> <tr> <td>116 : 200</td> <td>C/28 : 400</td> <td>C/68 : 400</td> <td>C/73 : 200</td> </tr> <tr> <td>XX : 200</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>004 : 200</td> <td></td> <td></td> <td>005 : 200</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">RI = 0</td> <td style="text-align: center;">RE = -200</td> </tr> </table>	116 : 200	C/28 : 400	C/68 : 400	C/73 : 200	XX : 200				004 : 200			005 : 200	RI = 0				RE = -200
	116 : 200	C/28 : 400	C/68 : 400	C/73 : 200																			
XX : 200																							
004 : 200			005 : 200																				
RI = 0				RE = -200																			
<b>6) Exercice 2010</b> - Affectation du résultat 2009 :	200	200	200			<table border="1"> <tr> <td>116 : 200</td> <td>004 : 200</td> <td>004 : 200</td> <td>C/73 : 200</td> </tr> <tr> <td>XX : 200</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">RI = -400</td> <td style="text-align: center;">RE = +200</td> </tr> </table>	116 : 200	004 : 200	004 : 200	C/73 : 200	XX : 200				RI = -400				RE = +200				
116 : 200	004 : 200	004 : 200	C/73 : 200																				
XX : 200																							
RI = -400				RE = +200																			
<b>7) Exercice 2011</b> Affectation du résultat 2010 :	200	200	200			<table border="1"> <tr> <td>001 : 400</td> <td>116 : 200</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>XX : 200</td> <td>004 : 200</td> <td>005 : 200</td> <td>C/73 : 200</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">RI = 0</td> <td style="text-align: center;">RE = +200</td> </tr> </table>	001 : 400	116 : 200			XX : 200	004 : 200	005 : 200	C/73 : 200	RI = 0				RE = +200				
001 : 400	116 : 200																						
XX : 200	004 : 200	005 : 200	C/73 : 200																				
RI = 0				RE = +200																			
<b>8) Exercice 2012</b> Affectation du résultat 2011 :	200	200	200			<table border="1"> <tr> <td></td> <td>116 : 200</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>XX : 200</td> <td>004 : 200</td> <td>005 : 200</td> <td>C/73 : 200</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">RI = 0</td> <td style="text-align: center;">RE = +200</td> </tr> </table>		116 : 200			XX : 200	004 : 200	005 : 200	C/73 : 200	RI = 0				RE = +200				
	116 : 200																						
XX : 200	004 : 200	005 : 200	C/73 : 200																				
RI = 0				RE = +200																			
<b>9) Exercice 2013</b> Affectation du résultat 2012	200	200	200			<table border="1"> <tr> <td></td> <td>116 : 200</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>XX : 200</td> <td>004 : 200</td> <td>005 : 200</td> <td>C/73 : 200</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">RI = 0</td> <td style="text-align: center;">RE = +200</td> </tr> </table>		116 : 200			XX : 200	004 : 200	005 : 200	C/73 : 200	RI = 0				RE = +200				
	116 : 200																						
XX : 200	004 : 200	005 : 200	C/73 : 200																				
RI = 0				RE = +200																			
Résultat 2013 : +200						RE = +200																	



ANNEXE II

TABLEAU DE SUIVI DES AMORTISSEMENTS COMPTABLES EXCEDENTAIRES DIFFERES (COMPTE 1161) - ETAT C4

Exercice de constatation de l'amortissement comptable excédentaire différé (= exercice de détermination du résultat) (1)	Exercice de reprise de l'amortissement comptable excédentaire différé (= exercice de détermination du résultat) (2)									
	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)
2007 (3)										
2008										
2009										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										

(1) : L'affectation au compte 1161 s'effectue en N+1 dans le cadre de l'affectation des résultats.  
 (2) : La reprise du compte 1161 s'effectue en N+1 dans le cadre de l'affectation des résultats.  
 (3) : Doivent apparaître sur la ligne « 2007 » :  
 - la régularisation du différentiel entre les amortissements comptabilisés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2007 et ceux qui auraient du être comptabilisés au vu du nouveau plan d'amortissements (régularisation en balance d'entrée)  
 - les amortissements comptables excédentaires différés constatés au titre de l'exercice 2007 (qui seront enregistrés au compte 1161 en 2008).  
 (4) Préciser l'exercice de constatation de l'amortissement comptable excédentaire différé.  
 (5) Préciser l'exercice de reprise de l'amortissement comptable excédentaire différé.

ANNEXE III

DÉCRET N° 2007-1554 DU 31 OCTOBRE 2007 RELATIF À LA COMPENSATION DES SURCOÛTS D'EXPLOITATION EN MATIÈRE DE FRAIS FINANCIERS ET D'AMORTISSEMENT DANS LES ÉTABLISSEMENTS ET SERVICES SOCIAUX ET MÉDICO-SOCIAUX

NOR : M TSA0755631D

Le Premier ministre,  
Sur le rapport du ministre du travail, des relations sociales et de la solidarité,  
Vu le code de l'action sociale et des familles ;  
Vu la loi n° 2006-1640 du 21 décembre 2006 de financement de la sécurité sociale pour 2007, notamment son article 86 ;  
Vu l'avis de la section sociale du Comité national de l'organisation sociale et médico-sociale en date du 1<sup>er</sup> mars 2007 ;  
Vu l'avis du conseil d'administration de la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés en date du 14 mars 2007 ;  
Vu l'avis de l'Union nationale des caisses d'assurance maladie en date du 15 mars 2007 ;  
Vu l'avis du Conseil national de la comptabilité en date du 4 mai 2007,

Décète :

Article 1<sup>er</sup>

Il est inséré après l'article D. 314-204 du code de l'action sociale et des familles deux articles D. 314-205 et D. 314-206 ainsi rédigés :

« *Art. D. 314-205.* – Nonobstant les dispositions de l'article R. 314-162, dans les établissements et services relevant des 2<sup>o</sup>, 3<sup>o</sup> et 4<sup>o</sup> de l'article L. 342-1 et les établissements habilités à l'aide sociale pour la totalité de leurs places relevant du 6<sup>o</sup> du I de l'article L. 312-1 ayant conclu la convention prévue au I de l'article L. 313-12, les frais financiers peuvent être pris en charge par l'assurance maladie sous réserve de l'accord de l'autorité de tarification compétente pour la section tarifaire afférente aux soins et dans la limite des crédits notifiés à cet effet.

« Ces frais sont pris en charge lorsque :

« 1<sup>o</sup> Le plan pluriannuel de financement prévu à l'article R. 314-20 a été approuvé par le président du conseil général qui tarife l'hébergement ;

« 2<sup>o</sup> Le taux d'endettement de l'établissement ou du service résultant du rapport entre, d'une part, les emprunts contractés ou à contracter et, d'autre part, les financements stables hors amortissements cumulés du fonds de roulement d'investissement calculé conformément au bilan financier prévu à l'article R. 314-48, est inférieur à 50 % ;

« 3<sup>o</sup> L'établissement ou le service pratique une politique de dépôts et cautionnements en application de l'article R. 314-149 ;

« 4<sup>o</sup> Les reprises sur les réserves de trésorerie ou de couverture du besoin en fonds de roulement ont, le cas échéant, été effectuées si les conditions prévues à l'article R. 314-48 sont réunies ;

« 5<sup>o</sup> Les liquidités permanentes de l'établissement ou du service ne dépassent pas un niveau égal ou supérieur à trente jours d'exploitation.

« Les crédits affectés à la compensation des frais financiers sont imputés en charges de la section tarifaire afférente aux soins en procédant à une dotation au compte de provision réglementée pour le renouvellement des immobilisations.

« Afin de couvrir les frais financiers, ils sont, ensuite, imputés en produits de la section tarifaire afférente à l'hébergement par une reprise sur provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations.

« *Art. D. 314-206.* – Sans préjudice de l'application de l'article D. 314-205 pour les établissements relevant de l'article L. 313-12, dans les établissements et services relevant de l'article R. 314-1, des provisions réglementées pour le renouvellement des immobilisations peuvent être constituées et des amortissements dérogatoires peuvent être pratiqués avant détermination du résultat comptable, dans les conditions suivantes :

« 1<sup>o</sup> Après accord de l'autorité de tarification compétente dans les conditions prévues aux articles R. 314-45 ou R. 314-46 ;

« 2<sup>o</sup> Dans la limite des crédits limitatifs mentionnés aux articles L. 314-3 à L. 314-5, dès lors que ceux-ci sont disponibles ;

« 3<sup>o</sup> En application du 4<sup>o</sup> de l'article R. 314-12 et des plans de comptes prévus à l'article R. 314-5. »

Article 2

Le ministre du travail, des relations sociales et de la solidarité est chargé de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 31 octobre 2007.

FRANÇOIS FILLON

Par le premier ministre :

*Le ministre du travail, des relations sociales  
et de la solidarité,*

XAVIER BERTRAND

ANNEXE IV

LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES DESTINÉES À RENFORCER LA COUVERTURE  
 DU BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT

I. – CAS D'UNE PROVISION DOTÉE PAR RECOURS À L'EMPRUNT

Exemple : l'établissement souscrit un emprunt pour 12 000 € pour faire face à un décalage entre ses encaissements et ses décaissements. Cet emprunt est remboursé sur 3 ans, à partir de N+1. En N+4, les conditions de reprise de la provision définies à l'article R. 314-48 du CASF sont réunies : la provision est reprise pour 3 000.

	1411	164	46711	46721	68741	78741
1) Exercice N						
- encaissement de l'emprunt		12000		12000		
2) Exercice N+1						
- remboursement de l'emprunt en capital		4000	4000			
- dotation de la provision (O.O.B)	4000				4000	
3) Exercice N+2						
- remboursement de l'emprunt en capital		4000	4000			
- dotation de la provision (O.O.B)	4000				4000	
3) Exercice N+3						
- remboursement de l'emprunt en capital		4000	4000			
- dotation de la provision (O.O.B)	4000				4000	
4) Exercice N+4						
- reprise partielle de la provision (O.O.B)	3000					3000

Comptes :

1411	Provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement- dotation par recours à l'emprunt
164	Emprunts auprès des établissements de crédits
46711	Créditeurs divers ; exercice courant
46721	Débiteurs divers ; exercice courant
68741	Dotations aux provisions réglementées destinées à renforcer le besoin en fonds de roulement
78741	Reprises sur provisions réglementées destinées à renforcer le besoin en fonds de roulement

II. – CAS D'UNE PROVISION DOTÉE PAR FINANCEMENT DE L'AUTORITÉ DE TARIFICATION

Exemple : l'autorité de tarification verse une dotation de 10 000 à l'établissement afin de renforcer la couverture de son besoin en fonds de roulement. En N+4, les conditions de reprise de la provision définies à l'article R. 314-48 du CASF sont réunies : la provision est reprise pour 3 000.



## ANNEXE V

### LES AMORTISSEMENTS DÉROGATOIRES

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.

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 dérogatoire

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 VNC 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.