

COMPTES ANNUELS

Associations - Association gestionnaire d'établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) - Réserve d'excédent affecté à l'investissement - Fonds dédiés

(EC 2024-19)

Une association gère des établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS).

Certains de ces établissements ont fait l'objet d'un programme de réhabilitation et de construction sur un nouveau site.

Les excédents dégagés par ces établissements dans le cadre de leur activité ont été inscrits au fur et à mesure dans la réserve d'excédents affectés à l'investissement, en application des décisions d'affectation du résultat.

Les investissements concernés ont ainsi été achevés à la fin de l'exercice N et comptabilisés à l'actif du bilan de l'association à cette date.

Dans ce cadre, afin d'équilibrer le résultat des établissements, l'association a sollicité auprès de son tiers financeur de procéder à des reprises sur les réserves d'excédents affectés à l'investissement à compter de l'exercice N+1, afin de neutraliser la charge d'amortissement liée.

Par courrier, le tiers financeur a accepté cette proposition, et a préconisé que ces reprises soient faites par la contrepartie d'un compte de fonds dédiés.

Questions :

Dans les comptes annuels de l'association gestionnaire d'établissements et services sociaux et médico-sociaux :

- Est-il possible de transférer les réserves d'excédents affectés à l'investissement en fonds dédiés ?
- Est-il possible d'imputer les déficits générés par l'amortissement de l'investissement sur les réserves d'excédents affectés à l'investissement ?

*

Rappel des textes applicables

Code de l'action sociale et des familles

Article L313-19 :

« En cas de cessation définitive des activités d'un établissement ou d'un service géré par une personne morale de droit public ou de droit privé celle-ci reverse à une collectivité publique ou à un établissement

Commission des études comptables

privé poursuivant un but similaire les sommes affectées à l'établissement ou service, apportées par l'Etat, par l'agence régionale de santé, les collectivités territoriales et leurs établissements publics ou par les organismes de sécurité sociale, énumérées ci-après :

1° Les subventions d'investissement non amortissables, grevées de droits, ayant permis le financement de l'actif immobilisé de l'établissement ou du service. Ces subventions sont revalorisées selon des modalités fixées par décret ;

2° Les réserves de trésorerie de l'établissement ou du service constituées par majoration des produits de tarification et affectation des excédents d'exploitation réalisés avec les produits de la tarification ;

3° Des excédents d'exploitation provenant de la tarification affectés à l'investissement de l'établissement ou du service, revalorisés dans les conditions prévues au 1° ;

[...] »

Article R314-51 :

« I.-L'affectation du résultat du budget général, ou le cas échéant des budgets principal et annexes, ainsi que, pour les établissements mentionnés au I de l'article L. 313-12, de chaque section d'imputation tarifaire, est décidée par l'autorité de tarification. Celle-ci tient compte des circonstances qui expliquent le résultat.

II.-L'excédent d'exploitation peut être affecté :

1° À la réduction des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel il est constaté, ou de l'exercice qui suit ;

2° Au financement de mesures d'investissement ;

3° Au financement de mesures d'exploitation n'accroissant pas les charges d'exploitation des exercices suivant celui auquel le résultat est affecté ;

4° À un compte de réserve de compensation ;

5° À un compte de réserve de trésorerie dans la limite de la couverture du besoin en fonds de roulement, tel que défini au III de l'article R. 314-48 ;

6° A un compte d'excédent affecté à la compensation des charges d'amortissement des équipements, agencements et installations de mise aux normes de sécurité.

[...] »

Règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général

Art. 122-6 :

« Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. Constitue également une erreur, l'adoption par l'entité d'une méthode comptable non admise. Les corrections d'erreurs sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. L'incidence des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant tel que défini à l'article 821-4 du présent règlement ou, le cas échéant, sur une ligne séparée du report à nouveau. »

Commission des études comptables

Règlement ANC n° 2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif

Art. 132-1 :

« La partie des ressources dédiées par des tiers financeurs à des projets définis qui, à la clôture de l'exercice, n'a pu être utilisée conformément à l'engagement pris à leur égard est comptabilisée au compte de passif « Fonds dédiés » avec pour contrepartie une charge comptabilisée dans le compte « Reports en fonds dédiés ». »

Règlement de l'ANC n°2019-04 relatif aux activités sociales et médico-sociales gérées par des personnes morales de droit privé à but non lucratif

Art. 131-1 :

« L'entité gestionnaire distingue, dans ses fonds propres, les fonds propres restituables à des autorités de tarification par ses établissements selon les dispositions de l'article L. 313-19 du code de l'action sociale et des familles et dont l'affectation est soit décidée par une autorité de tarification selon les dispositions de l'article R. 314-51 du même code, soit réalisée conformément aux dispositions de l'article R. 314-234 du même code.

Ces fonds propres constituent les fonds propres de l'activité sociale et médico-sociale sous gestion contrôlée. »

Art. 131-2 :

« Lors de l'affectation du résultat, l'entité gestionnaire comptabilise, dans des comptes spécifiques de report à nouveau, le résultat de l'activité sociale et médico-sociale sous gestion contrôlée de ces établissements ajusté des deux éléments suivants :

- les charges et les produits des établissements dont la prise en compte par l'autorité de tarification est différée ;*
- les charges des établissements rejetées par l'autorité de tarification, conformément aux dispositions de l'article R. 314-52 ou de l'article R. 314-236 du code de l'action sociale et des familles et dont le rejet est contesté par l'entité dans le cadre d'un recours.*

Lorsque les recours sont épuisés, les charges des établissements rejetées par l'autorité de tarification sont affectées dans le compte de report à nouveau général de l'entité. »

Art. 132-1 :

« A la clôture de l'exercice, sont comptabilisés en fonds dédiés, si les conditions prévues à l'article 132-1 du règlement ANC n° 2018-06 sont satisfaites et en particulier leur affectation par l'autorité de tarification à un projet défini, les montants non utilisés provenant des contributions accordées par l'autorité de tarification suivantes :

- les contributions financières pour financer le renouvellement des immobilisations en vertu de l'article D 314-206 du code de l'action sociale et des familles ;*
- les autres contributions accordées par l'autorité de tarification.*

Ces fonds dédiés sont dénommés « fonds dédiés sur contributions financières des autorités de tarification aux entités gestionnaires d'ESSMS ». Ils fonctionnent selon les modalités prévues aux articles 132-3 à 132-4 du règlement précité.

IR2- Champ d'application

Les fonds dédiés sur contributions financières des autorités de tarification aux entités gestionnaires d'ESSMS ne sont possibles pour les entités gestionnaires que :

Commission des études comptables

1. *pour les contributions suivantes :*
 - *les contributions financières pour financer le renouvellement des immobilisations accordées par une autorité de tarification sous la forme d'une provision réglementée dans les comptes administratifs (article D. 314-206 du CASF) ;*
 - *les contributions financières accordées (au cours de l'exercice ou dans le cadre de la réalisation d'un contrat pluriannuel d'objectif et de moyen), affectées par le tiers financeur et non utilisées à la clôture ;*
2. *et à condition de respecter les dispositions de l'article 132-1 du règlement ANC n° 2018-06, c'est-à-dire si l'autorité de tarification a expressément dédié ce financement à un projet défini. Figure en fonds dédié la partie de ces contributions qui n'a pu être utilisée en totalité à la clôture d'un exercice.*

En revanche, le résultat d'un établissement sous contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens ne constitue pas un fonds dédié dans la mesure où il n'est pas dédié par l'autorité de tarification à un projet défini distinct de l'objet de l'entité. »

Réponse de la Commission des études comptables

En préambule, la Commission rappelle que les entités gestionnaires d'établissements et services sociaux et médico-sociaux à but non lucratif appliquent les dispositions du Plan comptable général, ainsi que les règlements ANC n°2018-06 et ANC n°2019-04 pour leurs spécificités pour établir leurs comptes annuels.

Question 1 : Possibilité de transférer des réserves d'excédents affectés à l'investissement en fonds dédiés ?

Au cas d'espèce, la Commission constate que dans le respect de l'article R314-51 du code de l'action sociale et des familles et de l'article 131-1 du règlement ANC n°2019-04, les résultats excédentaires générés par les établissements ont été affectés au fur et à mesure dans des réserves d'excédents affectés à la réalisation du programme d'investissement que vous décrivez, en vue de permettre ainsi son financement. Ces réserves ont été comptabilisées dans une subdivision du compte #10685 - *Réserves des activités sociales et médico-sociales sous gestion contrôlée.*

Il s'agit ainsi de réserves constituées par affectation des résultats excédentaires des exercices antérieurs, qui ont été réalisés par les établissements dans le cadre de leur activité, et non de contributions financières rattachées à l'exercice et spécifiquement dédiées par l'autorité de tarification au financement de l'investissement.

En conséquence, les sommes inscrites dans ces réserves ne constituent pas des fonds dédiés au sens des articles 132-1 des règlements ANC n°2018-06 et ANC n°2019-04, puisqu'elles ne constituent pas des ressources de l'exercice dédiées à un projet défini.

La réalisation de l'investissement n'entraîne ainsi aucune conséquence comptable sur les réserves affectées à l'investissement, qui sont à maintenir en l'état dans les comptes annuels de l'entité gestionnaire.

Compte tenu de ce qui précède, la Commission estime que l'écriture comptabilisée par l'entité, et consistant à transférer les réserves d'excédents affectés à l'investissement dans un compte de fonds dédiés, n'est pas conforme aux règles comptables, en dépit de l'autorisation reçue de la part du tiers financeur.

Cette opération devra faire l'objet d'une correction d'erreur en application de l'article 122-6 du PCG.

Une telle écriture entraînerait une double comptabilisation, par la reprise ultérieure des fonds dédiés, d'un produit déjà constaté au titre d'un exercice antérieur et affecté en réserves.

Commission des études comptables

D'une manière générale, la Commission précise que l'excédent global réalisé au titre d'un exercice N ne peut donner lieu à sa comptabilisation en fonds dédiés à la clôture de cet exercice.

En effet, la Commission relève qu'un commentaire infra-réglementaire sous l'article 132-1 du règlement ANC n°2019-04 précise que le résultat d'un établissement sous contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens ne constitue pas un fonds dédié dans la mesure où il n'est pas dédié par l'autorité de tarification à un projet défini distinct de l'objet de l'entité.

Question 2 : Possibilité d'imputer les déficits générés par l'amortissement de l'investissement sur les réserves d'excédents affectés à l'investissement ?

La Commission constate qu'au cas d'espèce, les réserves d'excédents affectés à l'investissement sont utilisées à la date de réalisation de l'investissement pour lequel elles ont été constituées.

Dès lors, la Commission estime qu'il n'est pas possible d'imputer les dotations aux amortissements de l'investissement réalisé sur ces réserves par affectation de résultat, puisqu'en application de l'article R314-51 du code de l'action sociale et des familles, les résultats antérieurs constitutifs de ces réserves ont été affectés au financement de mesures d'investissement et non à la compensation des charges d'amortissement.

En outre, la Commission considère que toute décision de reclasser ces réserves pour investissement vers un compte de réserves de compensation des amortissements ne pourrait intervenir que sur accord de l'autorité de tarification.

En effet, conformément à l'article L313-19 du code de l'action sociale et des familles, les excédents affectés à l'investissement sont restituables à l'autorité de tarification en cas de cessation définitive de l'activité d'un établissement concerné par le programme d'investissement.

En l'absence d'accord de l'autorité de tarification, et si le financement des dotations aux amortissements est rejeté par elle, l'éventuel déficit généré par les dotations aux amortissements serait à affecter dans un compte de report à nouveau en application de l'article 131-2 du règlement ANC n°2019-04.

Une information est à porter dans l'annexe des comptes annuels au titre des modalités d'utilisation et de suivi des réserves affectées à l'investissement.