



A C T U A L I T É S A S S O C I A T I V E S

Actualité fiscale

■ LES LOIS

> Loi relative aux libertés et responsabilités des universités – Extension du champ d'application des réductions d'impôt pour les dons de particuliers ou le mécénat d'entreprise

La loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités étend le champ d'application des dispositions des articles 200 et 238 bis du Code général des impôts relatives à la réduction d'impôt pour les dons effectués par les particuliers ou les entreprises.

Pourront désormais bénéficier de ces réductions d'impôt, les dons ou versements effectués au profit des fondations universitaires ou partenariales créées par les universités.

Par ailleurs, les dons ou versements effectués par les particuliers ou les entreprises au profit des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique, publics ou privés, à but non lucratif, sont désormais éligibles à la réduction d'impôt même si ces établissements ne sont pas agréés.

Enfin, il est institué un mécénat de doctorat qui permet aux entreprises (et non aux particuliers) de bénéficier de la réduction d'impôt pour les abondements qu'elles effectueront aux fonds des écoles doctorales, cette mesure étant destinée à donner à ces écoles la possibilité de financer des projets de thèse.

Loi n°2007-1199 du 10 août 2007, art 29,30 et 38

> Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat – Introduction d'une limitation du montant de l'ISF à hauteur des dons effectués au profit d'organismes d'intérêt général agissant dans le domaine de la recherche, de l'enseignement supérieur ou de l'insertion des personnes.

Après avis du Conseil constitutionnel, la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 a été publiée au journal officiel du 22 août 2007.

Parmi les dispositions fiscales instituées à cette occasion, l'une d'entre elles intéresse les fondations reconnues d'utilité publique et les associations intermédiaires.

En l'occurrence, un redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune pourra désormais s'en libérer ou en limiter le montant en effectuant des dons en numéraire et des dons en pleine propriété de titres de sociétés cotées aux fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées à l'article 200, I-a du Code général de impôts ou aux associations intermédiaires mentionnées à l'article L 322-4-16-3 du Code du travail

Ainsi, le redevable concerné pourra imputer, sur le montant de son ISF, 75 % du montant des dons, le montant de l'avantage fiscal étant toutefois limité à 50 000 € au titre d'une année d'imposition. Il est précisé que les dons pris en compte sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration d'ISF de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition.

Dans ce numéro...

- Actualité fiscale 1
- Actualités sociales 3
- La Revue de presse associative 5
- Sites Internet 5
- Dossier technique : Règles comptables applicables aux associations et fondations gestionnaires des établissements sociaux et médico-sociaux privés 6

Une publication
de l'



En partenariat avec le Conseil national de la vie associative

Exemple :

Un contribuable verse 60 000 € à une fondation reconnue d'utilité publique octobre 2007. Il pourra donc imputer, sur son ISF 2008, la somme de 45 000 € (60 000X 75 %).

A noter : L'article 885-0 V bis A du Code général des impôts, au sein duquel est codifié le dispositif, prévoit expressément l'incompatibilité d'un tel avantage fiscal avec un avantage au titre d'un autre impôt. Ainsi, cet avantage ne peut être cumulé avec la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 200 du Code général des impôts. Par

contre, les dons qui bénéficient de cet avantage fiscal bénéficient également d'une exonération des droits de mutation à titre gratuit.

Ces dispositions s'appliquent aux dons réalisés à compter du 20 juin 2007, l'avantage fiscal étant ainsi susceptible de s'appliquer à l'ISF 2008.

Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007, article 16, III, V, VI, VI.

■ LES DÉCRETS ET AVIS

> Modification de la procédure d'acceptation des libéralités – Décret d'application

Rappelons qu'une simplification du régime des libéralités consenties aux associations, fondations et congrégations, a été mise en œuvre par l'ordonnance n° 2005-856 du 28 juillet 2005. Toutefois, sa mise en œuvre était suspendue à la publication d'un décret en Conseil d'Etat.

Ce décret a été publié le 11 mai 2007.

La déclaration à l'autorité administrative doit être effectuée par le notaire, s'il s'agit d'un legs et par l'organisme s'il s'agit d'une donation. Le préfet peut s'opposer à la libéralité avant l'expiration d'un délai de 4 mois (legs) ou 2 mois (donations).

Remarquons que ce décret a abrogé le décret du 13 juin 1966, soulevant ainsi une difficulté quant à l'octroi du statut de bienfaisance permettant de recevoir des dons et legs en franchise d'impôt. Dans le cadre de l'ancien dispositif, à l'occasion d'une première libéralité, une demande était adressée au préfet qui octroyait, par arrêté, le statut d'association de bienfaisance pour une durée de cinq ans. Quelle sera désormais la procédure ? Peut-on imaginer que la solution réside dans le délai d'opposition dont dispose le préfet ?

Décret n° 2007-807 du 11 mai 2007

> Ouverture d'un débit de boisson permanent

Un décret vient de préciser les conditions dans lesquelles sera assurée la formation initiale des candidats à l'ouverture d'un débit de boisson ou d'établissements pourvus de la "petite licence restaurant" ou de la "licence restaurant", en vue de l'obtention d'un "permis d'exploitation".

Décret n° 2007-911 du 15 mai 2007

> Comptes annuels de l'association – Rappel

On rappelle qu'aux termes de l'article L 612-4 du Code de commerce, toute association ayant reçu annuellement, des autorités administratives ou des établissements publics à caractère industriel et commercial, une ou plusieurs subventions dont le montant global dépasse 153 000 € doit établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe. Ces associations doivent par ailleurs assurer la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes.

Le décret relatif aux modalités de cette publicité n'étant pas publié, la question se pose, en l'état, de savoir dans quel délai devra être effectuée cette publicité. Dans la mesure où l'article R 612-2 du Code de commerce précise que les comptes annuels sont soumis à l'approbation de l'organe délibérant au plus tard dans les six mois de la clôture de l'exercice, il semble que cette publicité doive être réalisée à l'issue de ce délai de six mois.

Par ailleurs, et s'agissant des obligations déclaratives relativement aux trois plus importantes rémunérations, la CNCC s'est prononcée pour une approche globale desdites rémunérations.

> CNCC – Apport par une association de deux branches complètes d'activité – Comptabilisation

La Commission comptable de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a rendu un avis aux termes duquel l'apport par une association de deux branches d'activité à deux autres associations constituées à cet effet, doit être comptabilisé en diminution des fonds associatifs de l'association ayant effectué l'apport, dans la mesure où l'apport net ne donne lieu à aucune rémunération par attribution d'instruments financiers.

CNCC, 05/2007 (www.cncc.fr)

> Un commissaire aux comptes qui embauche comme collaborateur le fils du président d'une association dont il est commissaire aux comptes est-il en situation d'incompatibilité ?

Au moment où a eu lieu l'embauche, le commissaire aux comptes ignorait la filiation. Dès qu'il en a eu connaissance, il a affecté le collaborateur à une équipe qui n'aura pas à connaître le dossier de l'association.

La Commission d'éthique de la CNCC considère que le commissaire aux comptes a mis en place les mesures de sauvegarde adéquates et ne se trouve pas, de ce fait, en situation d'incompatibilité.

Bulletin CNCC n° 146, 06/2007, p 362



Actualités sociales

■ VEILLE LÉGISLATIVE ET RÉGLEMENTAIRE

> Arbitres sportifs

Un décret du 15 mai 2007 était déjà venu préciser le statut des arbitres sportifs. Une circulaire ACOSS apporte également des précisions quant aux obligations déclaratives des fédérations ou ligues sportives. A ce titre notamment la circulaire prévoit que les rémunérations versées aux arbitres ne doivent pas être distinguées de celles versées aux autres salariés ; le taux accident du travail qui leur est opposable n'est pas un taux spécifique mais correspond au taux notifié à la ligue ; les rémunérations versées doivent être mentionnées sur la DADS.

Circ. ACOSS n°2007-080 du 7 juin 2007

> Associations de services à la personne et exonération de charges sociales

Les associations de service à la personne peuvent bénéficier d'exonération de cotisations patronales. Lorsque l'association est agréée sous condition d'activité exclusive, les salariés intervenant au domicile ainsi que le personnel administratif et encadrant ouvrent droit à l'exonération. En revanche le personnel support (c'est-à-dire le personnel de nettoyage, de gardiennage etc. qui n'effectue pas d'activité de services à la personne) n'entre pas dans le champ d'application de cette mesure.

Lorsque l'association est agréée sans condition d'activité exclusive (les communes, les associations intermédiaires, les organismes de service social et médico-social, etc.), l'exonération peut s'appliquer aux rémunérations des personnels intervenant au domicile des personnes. En revanche, les personnels administratifs et d'encadrement ne peuvent ouvrir droit à exonération que pour la fraction de la rémunération correspondant à l'activité partielle de services à la personne exercée par la structure.

Circ. ACOSS du 21 août 2007 n°2007-117

■ DISPOSITIONS CONVENTIONNELLES

> Secteur social et médico-social

La branche sanitaire, sociale et médico-sociale à but non lucratif a négocié un avenant en date du 19 avril 2007 sur le travail de nuit. Cet avenant définit le travailleur de nuit comme le salarié qui travaille au moins deux fois par semaine, trois heures de nuit par jour ou encore

qui travaille au moins 40 heures de nuit durant un mois. Le travailleur de nuit doit bénéficier d'un repos de deux jours à titre de compensation.

Avenant du 19 avril 2007

■ JURISPRUDENCE

> Rémunération des salariés repris par une personne publique

Lorsque les salariés précédemment embauchés par une personne privée sont repris par un service public administratif, le nouvel employeur doit leur proposer un contrat de droit public qui doit en principe reprendre les clauses substantielles de leur contrat notamment celles relatives à la rémunération. Dans un cas d'espèce où des salariés d'un office de tourisme étaient repris par une communauté d'agglomération, l'employeur public leur avait proposé un contrat

assorti d'une rémunération légèrement inférieure à leur ancienne rémunération. Les salariés entendaient contester cette modification. L'employeur public a toutefois fait valoir à juste titre que la fixation du niveau de rémunération devait prendre en considération la rémunération des fonctionnaires occupant un emploi équivalent.

CE 21 mai 2007 n° 299307

■ FAQ

> Les organismes de services à la personne peuvent-ils rester simples mandataires ?

En application de l'article L. 129-2 du code du travail, l'organisme de prestations de services à la personne peut intervenir en tant que prestataire de services et demeurer l'employeur du salarié qu'il met à disposition du particulier ou encore, en tant que mandataire chargé par le particulier de l'assister pour le recrutement et la gestion administrative d'un salarié au quel cas, seul le particulier est employeur.

1/ Principe général

Pour éviter que le salarié mis à disposition du particulier revendique l'existence d'un contrat de travail le liant avec l'organisme mandataire, celui-ci doit veiller à ne pas déborder le strict cadre de son mandat. A ce titre notamment, l'organisme ne doit pas fixer les conditions d'exécution du travail et ne doit pas sanctionner le salarié.

Dès lors qu'il ne débord pas le cadre de son mandat, l'organisme ne peut pas être regardé comme le véritable employeur du salarié : "les associations, qui assurent le placement de travailleurs auprès de personnes physiques employeurs et accomplissent pour le compte de

ces personnes des formalités administratives et des déclarations sociales et fiscales liées à l'emploi de ces travailleurs, ne remplissent qu'un rôle de mandataire, les personnes physiques étant les seuls employeurs des travailleurs" (Cass. soc. 23 novembre 2005 n° 04-45.328).

2/ Appréciation par la jurisprudence

Toutefois, par plusieurs arrêts, la Cour de cassation reconnaît l'existence d'un lien de subordination caractérisant l'existence d'un contrat de travail entre l'organisme mandataire et le travailleur.

Les éléments retenus par les juges sont notamment le fait que :

- l'organisme "procédait aux affectations en fonction des besoins, en sorte que les prestations pour un seul adhérent pouvaient être assurées par plusieurs aides au cours du même trimestre" ;
- l'organisme "proposait d'offrir aide et assistance à des personnes à qui leur état de santé et leur isolement ne permettent pas d'assurer les obligations consécutives à l'emploi du personnel de maison" (Cass. soc. 20 janvier 2000, n° 98-13.126) ;
- "la salariée travaillait selon les horaires et des lieux indiqués par l'association" ;
- "qu'elle devait rendre compte de son activité en remplissant et en communiquant des fiches de présence" ;
- "que l'association contrôlait et comptabilisait sa présence" ;
- "que la personne âgée chez qui la salariée travaillait était **diminuée ou handicapée et que son état de santé ne lui permettait pas d'assurer une capacité à contracter**" (Cass. soc. 28 novembre 2006, n° 05-43.196).

Au vu des ces éléments, les juges retiennent selon les mêmes termes dans ces 2 arrêts que "la structure ainsi mise en place correspondait à un service organisé au sein duquel les conditions de travail étaient déterminées unilatéralement par l'association et qu'il existait entre l'intéressé et cette dernière un lien de subordination".

Certains des arguments retenus par les juges ne sont pas sans soulever de difficultés.

2.1/ Contrôle de la durée du travail par l'organisme

L'organisme mandataire qui est tenu d'établir les bulletins de salaire peut être tenté de demander directement au travailleur de lui adresser des fiches de temps. Le recours à cette procédure pourra s'avérer d'autant plus opportune qu'en application de l'article L.511-1 du Code du travail, l'organisme peut-être appelé en garantie en cas de contentieux entre le salarié et le particulier employeur. En effet, cet article prévoit que "lorsqu'un organisme se substitue habituellement aux obligations légales de l'employeurs il peut être mis en cause aux côtés de celui-ci, en cas de litige entre l'employeur et les salariés qu'il emploie".

En application de ce principe, une association qui établissait les fiches de paie pour le compte d'un particulier employeur a été mise en cause par le particulier en vue de le garantir contre une demande du salarié relative au paiement d'heures supplémentaires et d'heures d'astreinte (Cass. soc. 28 février 2006, n° 06-44.781).

Toutefois, l'organisme n'étant pas l'employeur du salarié, ce dernier ne doit pas être tenu de lui rendre compte de son emploi et du respect de ses horaires de travail. Il appartient donc au seul particulier de contrôler la durée du travail du salarié et de transmettre l'information à l'organisme en vue de l'établissement du bulletin de salaire.

2.2/ Etat de santé du particulier employeur

Les juges retiennent également un argument tenant à l'état de santé du particulier employeur. Sans que les cas d'espèce fassent état d'une mise en tutelle ou en curatelle du particulier, les juges retiennent une notion générale "d'état de santé", "d'isolement" ou encore d'une personne "diminuée" faisant obstacle à la capacité de contracter. Ces notions, non dénuées de toute subjectivité, sont particulièrement sensibles au vu de certaines prestations de services à la personne spécifiquement destinées aux personnes âgées ou dépendantes.

En effet, parmi les différentes prestations de services à la personne visées par le Code du travail (art. D. 129-35), certaines d'entre elles sont expressément destinées aux personnes âgées ou dépendantes ; il s'agit de :

- l'assistance aux personnes âgées ou autres personnes qui ont besoin d'une aide personnelle à leur domicile, à l'exception d'actes de soins relevant d'actes médicaux ;
- l'assistance aux personnes handicapées, y compris les activités d'interprète en langue des signes, de technicien de l'écrit et de codeur en langue parlée complétée ;
- soins et promenades d'animaux domestiques, pour les personnes dépendantes ;
- soins d'esthétique à domicile pour les personnes dépendantes ;
- d'aide à la mobilité et transports de personnes ayant des difficultés de déplacement lorsque cette activité est incluse dans une offre de service ;
- prestation de conduite de véhicule personnel des personnes dépendantes, du domicile au travail, sur le lieu de vacances, pour les démarches administratives lorsque cette activité est incluse dans une offre de service ;
- d'accompagnement des personnes âgées ou handicapées en dehors de leur domicile (promenades, transports, actes de la vie courante) lorsque cette activité est incluse dans une offre de service.

Pour l'exécution de ces prestations, les organismes devront obtenir un agrément qualité pour prétendre aux aides sociales et fiscales.

Compte tenu du public dit "fragile" auxquelles sont destinées ces prestations, on peut supposer que la capacité de contracter du particulier pourra fréquemment, sinon systématiquement, être remise en cause.

Dans les arrêts cités, les juges retiennent l'état de santé du particulier parmi un ensemble d'autres éléments. Aussi, n'est-il pas possible d'affirmer que cet élément pris isolément serait suffisant à caractériser l'existence d'un contrat de travail entre l'association et l'intéressé. L'organisme a toutefois intérêt à s'assurer de la capacité de la personne âgée à conclure tant le mandat que le contrat de travail en proposant, ou même encore en subordonnant, la signature du mandat à l'assistance de la personne âgée par une personne extérieure, un ascendant, un autre membre de sa famille, etc.

En conclusion, l'organisme devra veiller à ne pas solliciter directement le salarié du particulier pour obtenir notamment les éléments nécessaires à l'établissement du bulletin de salaire. Cette collecte d'informations devra être opérée auprès du particulier employeur qui demeure seul responsable de la fixation et du contrôle des horaires de travail du salarié. De plus, l'organisme peut avoir intérêt à subordonner la signature du mandat à l'assistance préalable de la personne âgée par une personne extérieure ou encore par un membre de sa famille.

Cass. soc. 23 novembre 2005 n° 04-45.328

Cass. soc. 20 janvier 2000 n° 98-13.126

Cass. soc. 28 novembre 2006 n° 05-43.196

Cass. soc. 28 février 2006 n° 06-44.781



LA REVUE DE PRESSE ASSOCIATIVE

→ Article portant sur l'état du tissu association transnational

"L'association au-delà des frontières" Jérôme VERLHAC,
Juris associations, n° 362 du 1er juillet 2007, p. 14.

→ Article portant sur la mise à disposition de moyens public tels que les locaux le matériel, le personnel

"La mise à disposition de moyens publics" Brigitte CLAVAGNIER,
Juris associations, n° 363 du 15 juillet 2007, p. 13.

→ Article portant sur l'analyse juridique du bien public mis à disposition

"Bien public : une marchandise comme une autre ?" Erwan ROYER,
Juris associations, n° 363 du 15 juillet 2007.

→ Article portant sur les risques courus par les élus locaux dans l'utilisation des associations

"Le paysage associatif aujourd'hui : mode d'emploi des relations collectivités territoriales/associations", Hervé RIHAL,
Contrats Publics, juillet 2007.

→ Article portant sur la qualité de pouvoir adjudicateur reconnu aux associations

"L'association, pouvoir adjudicateur", François LICHERE,
Contrats Publics, juillet 2007.

→ Article portant sur les associations gérées par des parlementaires

"Association à objet économique : les risques pour les élus",
Michel VERPEAUX, *Contrats Publics*, juillet 2007

Liste des revues utilisées pour réaliser la veille d'actualités fiscales et sociales et la revue de presse :

- | | |
|--|---|
| • Bulletin Associations et fondations | • Bulletin rapide de droit des affaires |
| • Juris association | • Petites affiches |
| • Revue de jurisprudence de droit des affaires | • Revue de jurisprudence sociale |
| • Dalloz Affaires | • Lamy association |
| • Revue de droit fiscal | • Revue française de comptabilité |
| • Bulletin des conclusions fiscales | • Contrats Publics |

➤ Comité de rédaction

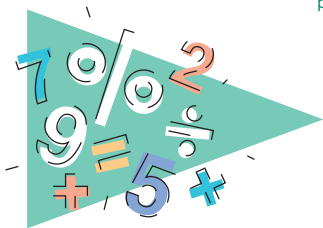
Jean-Pierre Fernandez, *Président du Comité Associations*
Infodoc-Experts, *Service du Conseil supérieur*
Sylvie Guérin, Carine Rigaux, Françoise Boisvert,
Christian Alibay, Pierre Blandino, Léo Jégard,
Gérard Lejeune, Pierre Marcenac, Alain Prével.



S I T E S I N T E R N E T

- | | |
|--|--|
| • www.associationmodeemploi.fr | • www.vie-associative.gouv.fr |
| • www.lejournaldesassociations.com | • www.loi1901.com |
| • http://cpca.asso.fr | • www.fiscalonline.com |
| • www.travail.gouv.fr/informations-pratiques/fiches-pratiques/91.html | |

Dossier technique réalisé par le groupe de suivi comptable du Conseil National de la vie associative (CNVA), et notamment par Christian Alibay, Jean Delage, Maryse Demouchy, Fabienne Faure et Philippe Gentilhomme



DOSSIER TECHNIQUE : RÈGLES COMPTABLES APPLICABLES AUX ASSOCIATIONS ET FONDATIONS GESTIONNAIRES DES ÉTABLISSEMENTS SOCIAUX ET MÉDICO-SOCIAUX PRIVÉS

Tous les professionnels qui oeuvrent dans ce secteur (experts-comptables, commissaires aux comptes, directeurs administratifs et financiers, comptables...) sont confrontés depuis de nombreuses années aux divergences qui existent et qui se sont amplifiées récemment entre les règles comptables instaurées par le Code de l'action sociale et des familles (articles R.314-1 à R.314-194) et celles issues du plan comptable général refondu sous le règlement 99-03 du Comité de la réglementation comptable et du plan comptable plus spécifique des Associations et Fondations issu du règlement 99-01 du CRC.

En d'autres termes et sans entrer dans l'imbrroglio juridique des textes, les Associations gestionnaires des établissements sociaux et médico-sociaux privés sont tenus, vis-à-vis de leurs autorités de tarification, d'appliquer l'instruction budgétaire et comptable dite M22 tandis qu'elles doivent par ailleurs produire les comptes de leur association en conformité avec les règlements comptables précités (CRC 99-01 et CRC 99-03).

Cette dualité, source au mieux de complexité, a conduit à tenter, au travers d'un groupe de travail réunissant au Conseil National de la Comptabilité (CNC) toutes les parties intéressées, de trouver les moyens d'imposer l'application d'un seul référentiel comptable (le CRC 99-01) tout en respectant les contraintes de financement de ces établissements qui interdisent de prendre en considération certaines charges.

L'avis n° 2007-05 du 4 mai 2007 du CNC suivi de l'arrêté du Ministère du Travail, des Relations sociales et de la Solidarité du 9 juillet 2007 et de l'instruction du 17 août 2007 de la DGAS anticipant la publication prochaine (avant le 31 décembre 2007) de l'Instruction budgétaire et comptable M22 actualisée, concrétisent ces travaux d'harmonisation dont on ne peut que se féliciter, même si certains diront que des zones d'ombre demeurent et que le secteur sanitaire n'est pas concerné par ces dispositions.

Divergences recensées et traitées

■ DETTES POUR CONGÉS PAYÉS ET AUTRES DROITS ACQUIS PAR LES SALARIÉS

Les dispositions réglementaires (art. R.314-26 du CASF) interdisent la prise en compte des provisions pour congés à payer et charges sociales et fiscales y afférentes, alors qu'il s'agit d'une obligation comptable, au même titre que les autres droits acquis (RTT, CET, IFC si application de la méthode préférentielle).

Désormais, cette provision doit obligatoirement être constatée en moins des fonds propres au compte 114-1 (dépenses refusées par l'autorité de tarification) à l'ouverture de l'exercice 2007.

Concernant les variations dans le temps de cette provision, elles sont enregistrées directement au compte de résultat de chaque établissement et font l'objet d'une affectation après la clôture de l'exercice au compte 116-2 (dépenses pour congés payés inopposables aux tiers financeurs), pour le montant non financé.

Cette règle est identique pour ce qui concerne les autres droits acquis par les salariés qui font désormais l'objet d'une affectation après la clôture de l'exercice au compte 116-3 pour les montants non financés.

■ PROVISIONS ET RÉSERVES RÉGLEMENTÉES

Elles peuvent être décomposées et comptabilisées comme suit :

> Provision réglementée pour renouvellement d'immobilisations

Il s'agit d'un financement anticipé accordé par l'autorité de tarification et destiné à compenser les charges d'amortissements et les frais financiers liés à la réalisation d'un investissement à venir.

Les comptes à utiliser sont :

- 68742 Dotations aux provisions réglementées pour renouvellement d'immobilisations
- 78742 Reprises sur provisions réglementées pour renouvellement d'immobilisations
- 142 Provisions réglementées pour renouvellement d'immobilisations

> Provisions réglementées affectées à la couverture du besoin en fonds de roulement

Nouvelle terminologie qui se substitue à celle de "réserve de trésorerie".

Les comptes utilisés sont :

- 68741 Dotations aux provisions réglementées affectées à la couverture du BFR
- 78741 Reprises sur provisions réglementées affectées à la couverture du BFR
- 141 Provisions réglementées affectées à la couverture du BFR
- 10685 Excédent affecté à la couverture du BFR (par affectation du résultat)

> Provisions réglementées : réserves des plus-values nettes d'actifs

Les plus-values constatées sur cession d'éléments d'actifs immobilisés et circulants doivent obligatoirement être constatés en produits. Par contre, il est autorisé de "neutraliser" celles-ci par la constitution de provisions réglementées.

Les comptes utilisés sont :

- 687461 Dotations aux provisions réglementées : réserves des plus-values nettes d'actifs immobilisés
- 787461 Reprises sur provisions réglementées : réserves des plus-values nettes d'actifs immobilisés
- 14861 Réserves des plus-values nettes d'actifs immobilisés

et

- 687462 Dotations aux provisions réglementées : réserves des plus-values nettes d'actifs circulants
- 787462 Reprises sur provisions réglementées : réserves des plus-values nettes d'actifs circulants
- 14862 Réserves des plus-values nettes d'actifs circulants

> Provisions réglementées : immobilisations

Il s'agit de constater des amortissements dérogatoires qui sont des amortissements qui ne correspondent pas à l'objet normal d'un amortissement et qui sont comptabilisés au titre de provisions réglementées, conformément aux dispositions de l'article 322-2 du CRC 99-03.

Au cas présent, il s'agit, lorsque l'autorité de tarification autorise des durées d'amortissement plus courtes que la durée d'utilisation d'un actif, de constater le différentiel en amortissements dérogatoires.

Les comptes utilisés sont :

- 68725 Dotations aux amortissements dérogatoires
- 78725 Reprises sur amortissements dérogatoires
- 145 Amortissements dérogatoires

■ APPLICATION DES RÈGLEMENTS 2002-10 ET 2004-06 DU CRC

Pour les immobilisations acquises à compter du 1^{er} janvier 2007, aucune distorsion ne doit exister dans la mesure où l'instruction budgétaire et comptable M22 actualisée à paraître autorise la comptabilisation en fonction des nouvelles dispositions du règlement 99-03 du CRC relatives à la comptabilisation par composants et au calcul des amortissements selon les durées d'utilisation.

En revanche, pour les immobilisations acquises antérieurement au 1^{er} janvier 2007, les traitements ci-après doivent être suivis pour tenir compte des divergences existantes, étant entendu que le mode de comptabilisation doit être conforme aux dispositions du plan comptable général (CRC 99-03) :

> Associations et fondations ayant retenu la méthode rétrospective

Dans cette hypothèse, les suppléments d'amortissements résultant de la réduction des durées d'amortissements sur les années antérieures sont comptabilisés en moins des fonds propres (ou en plus en cas d'une augmentation des durées).

En conséquence, le financement du différentiel n'est pas assuré.

> Associations et fondations ayant retenu la méthode prospective

Trois situations peuvent se présenter :

- L'écart entre le montant des amortissements résultant de la méthode de comptabilisation par composants et de calcul des

amortissements sur la durée de financement des immobilisations reste inférieur à la variation autorisée par l'article L.342-3 du CASF, ou lorsque l'écart peut être couvert par le financement autorisé par l'autorité de tarification, aucun retraitement n'est rendu nécessaire. Le seuil de signification correspondant est apprécié l'année du changement de méthode.

- L'écart sur le montant des amortissements est supérieur aux seuils susvisés :
 - Si les financements attribués par l'autorité de tarification portent sur une période plus courte que la durée d'utilisation de l'actif, des amortissements dérogatoires sont comptabilisés comme il est indiqué supra.
 - Si les financements attribués par l'autorité de tarification portent sur une période plus longue que la durée d'amortissement de l'actif, les excédents d'amortissements comptables sont affectés, après la clôture de l'exercice, au débit du compte 116-1 (amortissements comptables excédentaires différés).

Cette quote-part d'amortissements différés sera financée une fois l'immobilisation amortie totalement, sur la durée résiduelle restant à courir, conformément au rythme de financement prévu à l'origine. Ces différés d'amortissements excédentaires doivent faire l'objet d'un suivi au moyen d'un tableau joint en annexe. En cas de cession ou de mise au rebut d'une immobilisation, le compte 116-1 correspondant est soldé pour être rapporté au résultat de l'exercice.

- Charges à répartir sur plusieurs exercices
Elles ont été supprimées par le règlement 2004-06 du CRC. En conséquence, les dépenses qui ne répondent pas aux conditions générales de comptabilisation des coûts initiaux d'acquisition ou des coûts de développement sont comptabilisées en charges. Ces dispositions sont intégrées dans le projet d'actualisation de l'instruction budgétaire et comptable M22 et applicables à compter du 1^{er} janvier 2007.

Ainsi, seuls certains frais de réorganisation d'établissement, dès lors qu'ils correspondent à des frais d'ouverture, d'entretien, de reprise d'établissement engagés à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence et le développement de l'entité dans son ensemble, peuvent être constatés en frais d'établissement, à l'exclusion des frais liés à la réduction d'effectifs. S'il était imposé par des impératifs budgétaires, l'étalement de certaines charges devrait être opéré selon les règles de la reprise des résultats propres à ces établissements.

■ PLAN DE COMPTES

A l'occasion de ces travaux de "convergence", il a été suggéré et accepté d'harmoniser le plan des comptes des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux prévus à l'instruction budgétaire et comptable M22 avec celui des associations et fondations gestionnaires prévu au règlement 99-01 du CRC.

C'est ainsi que les comptes ci-après sont créés par l'avis du CNC 2007-05 :

- 114 Dépenses refusées par l'autorité de tarification en application de l'article R.314-52 du CASF subdivisé comme suit :
- 114-1 Dépenses abusives refusées par l'autorité de tarification en application de l'article R.314-52 du CASF
 - 114-2 Dépenses inopposables à l'autorité de tarification

- 116 Dépenses non opposables aux tiers financeurs subdivisé comme suit :
- 116-1 Amortissements comptables excédentaires différés
 - 116-2 Dépenses pour congés payés
 - 116-3 Autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application du 3^o de l'article R.314-45
- 73 Dotations et produits de tarification et ses comptes déclinés "731-Produits des tarifications relevant de l'article L.312-1 du CAS" :
- 734 Tarif dépendance
 - 736 Tarifs soins (EHPAD)
 - 737 Produits des prestations non prises en compte dans les tarifs journaliers afférents aux soins

Par ailleurs, les modalités relatives aux comptes de liaison sont traitées à l'article R.314-52 du CASF.

■ INFORMATIONS DE L'ANNEXE

Tous les traitements spécifiques indiqués ci-dessus doivent faire l'objet d'une information détaillée dans l'annexe de l'Association ou Fondation gestionnaire.

De même, les retraitements conduisant à la détermination du résultat budgétaire spécifique à ces établissements et services

par rapport au résultat comptable doivent être détaillés.

Enfin, l'annexe doit également mentionner clairement les résultats des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux en gestion contrôlée, des résultats des autres entités de l'Association ou Fondation gestionnaire.

■ DATE D'APPLICATION

L'avis du CNC 2007-05 s'applique aux comptes des établissements et Associations ou Fondations gestionnaires de ces établissements,

des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

CONCLUSION

L'avis du CNC et l'Instruction budgétaire et comptable M22 actualisée à paraître constituent de réelles avancées dans l'harmonisation souhaitée.

Bien entendu, tout n'est pas résolu et des travaux de retraitements importants subsistent pour "passer" du résultat comptable au résultat budgétaire.

Ceci dit, tout se traite en comptabilité et le tableau de passage extracomptable qui avait été imaginé a été évité.

Il conviendra néanmoins de suivre très attentivement les comptes spécifiques créés à cette occasion et notamment les comptes (et sous-comptes) 114 et 116.

Comme indiqué en préambule, ces règles s'appliquent au secteur social et médico-social et non au secteur sanitaire qui reste régi par les dispositions antérieures. Il est à espérer qu'une harmonisation interviendra là aussi.