

**La comptabilisation des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs des établissements et services sociaux et médicaux sociaux (ESSMS) gérés en M22**

Les modalités de comptabilisation des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs applicables aux établissements et services sociaux et médicaux sociaux (ESSMS) gérés en M22 sont définies dans l'instruction interministérielle N°DGCS/SD5C/DGFIP/DGCL/2014-156 du 19 mai 2014 relative à la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux au 1<sup>er</sup> janvier 2014 (voir annexe 5).

La présente fiche rappelle ces modalités et les met à jour des évolutions intervenues en M22, du fait, notamment, de la mise en place du cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) au 1<sup>er</sup> janvier 2018<sup>1</sup>.

**1. Périmètre des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs**

Dans son avis n°2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, le conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) propose que les corrections d'erreurs commises sur exercices antérieurs ne soient pas comptabilisées au compte de résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées mais en situation nette, c'est-à-dire au sein des comptes de haut de bilan.

Cette règle évite ainsi que la correction d'une erreur se rapportant à un exercice antérieur ait une incidence sur le résultat de l'exercice au cours duquel cette erreur est découverte et corrigée.

Les erreurs visées dans l'avis sont principalement les erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les mauvaises interprétations des faits et les négligences (par exemple : l'absence de comptabilisation ou la sous-évaluation d'amortissements d'un bien, la constitution erronée d'une provision,...).

En revanche, les erreurs d'imputation comptable n'entrent pas dans le champ de l'avis. Elles sont rectifiées par l'émission d'un titre ou d'un mandat annulant la pièce d'origine émise à un mauvais compte et par l'émission d'une nouvelle pièce sur la bonne imputation comptable.

Remarque : l'avis du CNoCP ne s'applique pas aux corrections d'erreur sur exercice en cours qui se corrigent par simple contre passation de l'écriture.

En application des articles L. 315-12 et L. 315-15 (II) du code de l'action sociale et des familles, les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs sont approuvées par le conseil d'administration de l'établissement ou du service, dans le cadre de l'adoption des comptes financiers.

Le comptable enregistre les corrections d'erreurs au vu d'une décision de l'ordonnateur explicitant la nature de celles-ci. Cette décision est accompagnée :

- d'un état détaillant la situation comptable avant comptabilisation des écritures de corrections d'erreurs

<sup>1</sup>Le cadre d'EPRD et la nature des opérations réalisées dans ce cadre sont décrites dans l'instruction interministérielle N°DGCS/5C/DGCL/DGFIP/170 du 12 juillet 2018 relative à l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) des établissements et services sociaux et médico-sociaux publics gérés en M22 et à la mise à jour du plan comptable M22 au 1<sup>er</sup> janvier 2018

- d'un état détaillant la situation comptable à l'issue de la comptabilisation des écritures de corrections d'erreurs.

## **2. Comptes à retenir pour corriger les erreurs sur exercices antérieurs**

### **2.1 Règles applicables à l'ensemble des ESSMS**

La situation nette est définie à l'article 434-1 du plan comptable général (PCG) comme suit :

« Au sein des capitaux propres, la situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice. Elle exclut les subventions d'investissement et les provisions réglementées (...) ».

Ainsi, pour les ESSMS, la situation nette comprend tous les comptes 10 et les comptes de report à nouveau excédentaire (110 et, pour les ESSMS relevant du cadre de budget prévisionnel, 111), déficitaire (119) et spécifiques (114 et, pour les ESSMS relevant du cadre de budget prévisionnel, 116).

Il appartient à l'établissement ou au service, en lien et avec l'accord préalable de l'autorité de tarification, de déterminer, au vu de sa situation comptable et financière et au vu de ses projets (investissements à venir, charges d'exploitation spécifiques à financer,...) les comptes à retenir.

Les comptes à retenir en priorité pourraient être :

a) Si l'opération concerne explicitement des postes du cycle d'investissement (régularisations d'immobilisations ou de leur financement, amortissements, régularisations d'autres actifs et passifs comme les emprunts, ...):

- 10682 « Réserves affectées à l'investissement »

Si la correction vise à réintégrer en comptabilité un bien non enregistré à l'actif, le compte 1021 « dotation » est à retenir (débit compte 2x, crédit compte 1021, par opération d'ordre budgétaire).

b) Si l'opération concerne explicitement des postes du cycle d'exploitation (provisions,...):

- 10686 « Réserve de compensation des déficits » (si elle existe, en identifiant, le cas échéant, celle de la section d'imputation concernée pour un EHPAD) ;

- En l'absence de cette dernière : 10685 « excédent affecté à la couverture du besoin en fonds de roulement (réserve de trésorerie) » dans le respect des dispositions de l'article R. 314-48 du CASF.

La reprise des comptes 10 ou 11 s'effectue dans la limite du solde de ces comptes. Ces derniers ne sauraient, en effet, présenter des soldes anormaux.

Par ailleurs, le caractère budgétaire, semi-budgétaire ou non budgétaire de l'opération de correction dépend de la nature des comptes intervenant dans cette correction.

Enfin, l'erreur sur exercice antérieur est corrigée sur l'exercice au cours duquel elle est constatée.

### **2.2. Spécificités des ESSMS relevant du cadre de budget prévisionnel**

Si la correction s'effectue au compte 102x ou 10682, l'opération est budgétaire (un mandat ou un titre est établi à ces comptes, ces comptes étant budgétaires).

Dans les autres cas (corrections sur les autres comptes de réserves et sur les comptes de report à nouveau), elle est semi-budgétaire (émission d'un titre ou d'un mandat uniquement au compte donnant lieu à régularisation).

Au surplus, les corrections effectuées sur les comptes de report à nouveau 110, 111 ou 119 donnent lieu à enregistrement d'une recette ou d'une dépense sur la ligne 002 « excédent/déficit

de la section d'exploitation reporté » au budget de l'ESSMS, conformément aux dispositions de l'instruction codificatrice M22 n° 09-006-M22 du 31 mars 2009 (cf. chapitre 3, paragraphe 4.2.2.3).

### **2.3. Spécificités des ESSMS relevant du cadre d'EPRD**

Si la correction s'effectue au compte 102x, un mandat ou un titre est émis à ce compte.

En revanche, si elle s'effectue aux comptes de réserve (comptes 106x) ou de report à nouveau (comptes 11x), elle ne donne pas lieu à émission de mandats ou de titres. Il en est de même lorsque le compte corrigé est non budgétaire (cas par exemple des comptes d'amortissements (comptes 28) ou de provisions (comptes 14 et 15)).

Par ailleurs, pour les ESSMS qui sont soumis à un équilibre strict de leur compte de résultat prévisionnel, les corrections effectuées sur les comptes de report à nouveau 110 ou 119 donnent lieu à inscription d'une recette ou d'une dépense au budget, sur la ligne 002 « excédent/déficit antérieur du CRP reporté »<sup>2</sup>.

## **3. Exemples de corrections d'erreurs**

### **3.1. Exemples de corrections d'erreurs pour un ESSMS qui relève du cadre de budget prévisionnel :**

#### **Exemple 1 : régularisation d'un amortissement non pratiqué sur un bien**

- reprise du compte 10682, l'écriture suivante est enregistrée :

débit compte 10682 (mandat) - crédit compte 28x « amortissements des immobilisations » (titre) (opération budgétaire)

- reprise du compte 10686, l'écriture suivante est enregistrée ;

débit compte 10686 - crédit compte 28x (titre) (opération semi- budgétaire).

- reprise du compte 110, l'écriture suivante est enregistrée ;

débit compte 110 - crédit compte 28x (titre) (opération semi- budgétaire).

#### **Exemple 2 : correction d'une provision comptabilisée par erreur au compte 1588 « autres provisions pour charges »**

- abondement du compte 10682, l'écriture suivante est enregistrée :

débit compte 1588 (mandat) - crédit compte 10682 (titre) (opération budgétaire)

- abondement du compte 110, l'écriture suivante est enregistrée :

débit compte 1588 (mandat) - crédit compte 110 (opération semi- budgétaire)

- reprise du compte 119 (diminution du report à nouveau déficitaire) :

débit compte 1588 (mandat) - crédit compte 119 (opération semi- budgétaire)

<sup>2</sup>Cf. paragraphes 2.3.1 et 2.3.2 de la partie V de l'instruction interministérielle N°DGCS/5C/DGCL/DGFIP/170 du 12 juillet 2018 relative à l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) des établissements et services sociaux et médico-sociaux publics gérés en M22 et à la mise à jour du plan comptable M22 au 1er janvier 2018

**Exemple 3 :** correction d'une subvention enregistrée par erreur à un compte 13x « subvention d'investissement » alors qu'elle ne constitue pas une subvention transférable ; la correction d'erreur porte sur le compte 139x « subvention d'investissement inscrites au compte de résultat »

- réimputation de la subvention (erreur d'imputation comptable) :

débit compte 13X (mandat)- titre compte 102x (titre) (opération budgétaire)

- correction de la fraction de subvention transférée par erreur au compte de résultat, par reprise du compte 10682 :

débit compte 10682 (mandat) -crédit compte 139 (titre) (opération budgétaire)

### **3.2. Exemples de corrections d'erreurs pour un ESSMS qui relève du cadre d'EPRD**

**Exemple 1 :** régularisation d'un amortissement non pratiqué sur un bien

- reprise du compte 10682, l'écriture suivante est enregistrée :

débit compte 10682 - crédit compte 28x « amortissements des immobilisations » (opération non budgétaire)

- reprise du compte 110, l'écriture suivante est enregistrée ;

débit compte 110 - crédit compte 28x (opération non budgétaire).

**Exemple 2 :** correction d'une provision comptabilisée par erreur au compte 1588 « autres provisions pour charges »

- abondement du compte 106862, l'écriture suivante est enregistrée :

débit compte 1588 - crédit compte 10682 (opération non budgétaire)

- reprise du compte 119 (diminution du report à nouveau déficitaire) :

débit compte 1588 - crédit compte 119 (opération non budgétaire)

**Exemple 3 :** correction d'une subvention enregistrée par erreur à un compte 13x « subvention d'investissement » alors qu'elle ne constitue pas une subvention transférable ; la correction d'erreur porte sur le compte 139x « subvention d'investissement inscrites au compte de résultat »

- réimputation de la subvention (erreur d'imputation comptable) :

débit compte 13X (mandat)- titre compte 102x (titre) (opération budgétaire)

- correction de la fraction de subvention transférée par erreur au compte de résultat, par reprise du compte 10682 :

débit compte 10682 -crédit compte 139 (opération non budgétaire)

— oOo —