

# FINANCEMENT DES ESSMS

## LA GESTION DES EXCÉDENTS DE SUBVENTIONS

---

FICHE PRATIQUE - AVRIL 2025



Fédération  
des acteurs de  
la solidarité

**Cette note contient des extraits issus intégralement de l'ouvrage J.-P. HARDY, *Financement, tarification et contractualisation des ESSMS*, Dunod, 6e édition, 2024.**

**Son auteur a autorisé et encadré sa reproduction pour en faire une note FAS.**

# Sommaire

FINANCEMENT DES ESSMS  
LA GESTION DES EXCÉDENTS  
DE SUBVENTION

- p.4-5 | **Les subventions et la question des fonds dédiés**
- p.6-8 | **Le compte rendu financier (CRF) ou compte d'emploi des ressources (CER) d'une subvention : mode d'emploi**

# Les subventions et la question des fonds dédiés

Diverses activités sociales et médico-sociales peuvent être menées par des associations gestionnaires d'établissements sociaux et médico-sociaux (ESSMS) sans que ces dernières relèvent, elles aussi, de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF).

Il s'agit notamment :

- des actions d'insertion ;
- des actions d'accompagnement social liées au logement ;
- des actions de prévention et d'accès aux soins, le cas échéant, dans le cadre des réseaux « santé-social » ;
- les actions d'intégration des populations immigrées ;
- des actions d'insertion en entreprises des personnes handicapées financées par l'association de gestion du fonds pour l'insertion professionnelle des personnes handicapées (AGEFIPH) ;

Ces actions sont subventionnées et non tarifées. Elles doivent faire l'objet d'un ou plusieurs budgets spécifiques et dans tous les cas d'un compte d'emploi. L'affectation des résultats de ces actions ne relève pas des règles applicables aux établissements sociaux et médico-sociaux de l'article R.314-51 du CASF ne relevant pas d'un CPOM et de l'article R.314-234 du CASF en cas d'obligation contractuelle ou réglementaire de transmission d'un état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD) avec ou sans CPOM. **Les conventions relatives aux subventions allouées aux actions doivent préciser le « sort » des éventuels excédents**, les déficits ne pouvant pas être repris. **Si le « sort » des excédents n'a pas été précisé par la convention, l'organisme gestionnaire est libre de l'affecter comme il le veut et conformément à son objet social.**

L'autorité qui a accordé la subvention peut demander son reversement total ou partiel si elle n'a pas été utilisée ou utilisée de façon non conforme au cahier des charges de la convention. Le plan comptable associatif et le plan comptable des établissements et services sociaux et médico-sociaux privés ont prévu, dans le cas où les activités subventionnées pour un exercice budgétaire n'auraient pas pu être totalement réalisées au cours dudit exercice à cause de retards dans la mise en œuvre des actions (retards pouvant être dus à une notification tardive de la subvention et à une difficile montée en charge), que la quote-part de la subvention non utilisée soit provisionnée en fonds dédiés (compte 6894 : « Engagements à réaliser sur subventions attribuées » au compte de résultat et compte 19 : « Fonds dédiés au "bilan" ») de façon à permettre leur réalisation au cours de l'exercice suivant. Ces actions sont alors financées par une reprise sur les fonds dédiés (compte 7894 : « Reprise sur subventions attribuées »).

Ces mécanismes comptables évitent de constater un excédent une année et un déficit l'année suivante, le résultat comptable de l'activité subventionnée étant égal à zéro et les fonds dédiés apparaissant au bilan de l'association au compte 19. Dans le cas où les actions subventionnées ne seraient pas mises en œuvre conformément à la convention et au cahier des charges lors de l'exercice suivant, les fonds dédiés doivent être repris et la subvention reversée au financeur. Le financeur prend alors un acte administratif, normalement un arrêté unilatéral, exécutoire par le comptable public pour permettre ce reversement. Comme tout acte administratif, ce titre de reversement a son juge administratif à savoir le tribunal administratif (TA) et non le juge de la tarification (Tribunal interrégional de la tarification sanitaire et sociale hier, TA spécialisé aujourd'hui). Le titre de recette du comptable public peut donc faire l'objet d'un recours. Ce reversement ira en « recettes diverses de l'Etat » dans les comptes de la direction départementale des finances publiques et non en recettes du budget opérationnel (BOP) des administrations sociales déconcentrées de l'Etat pour majorer les BOP 177 (centres d'hébergement et de réinsertion sociale) et 303 (centres provisoires d'hébergement, centres d'accueil pour demandeurs d'asile, hébergements d'urgence pour demandeurs d'asile, centres d'accueil et d'évaluation des situations).

Rappelons aussi que le plan comptable associatif et le plan comptable des établissements et services sociaux et médico-sociaux privés ont clarifié la question de la centralisation des résultats en prévoyant que la centralisation des comptes 11 (reports à nouveaux excédentaires ou déficitaires) des établissements et services sociaux et médico-sociaux relevant de l'article L. 312-1 du CASF ne devait plus s'opérer dans les comptes 11 et 12 de l'association mais au compte 115 : « Résultats sous contrôle de tiers financeurs ». Aussi, les autres comptes 11 dans le bilan consolidé sont uniquement constitués des résultats de la gestion des services de l'association ne relevant pas dudit article L. 312-1 du CASF.

Ces résultats permettent de renforcer les fonds associatifs s'ils sont excédentaires. S'ils sont déficitaires, le compte 11 est alors un compte de report à nouveau déficitaire. Lors de la clôture des comptes d'un budget relatif à une activité subventionnée, l'opération de provisionnement des fonds dédiés doit prioritairement être effectuée. Des dotations à d'autres comptes de provisions ne peuvent qu'être exceptionnelles puisque la subvention finance des actions bien délimitées dans leur objet et dans le temps. Elles peuvent être acceptées par l'autorité qui a accordé la subvention dans le cas où la subvention, sans être juridiquement pérenne et reconductible, le serait dans les faits. Cependant le montant de ces provisions ne doit pas être disproportionné par rapport au montant de la subvention accordée. Enfin ces provisions qui doivent être reprises lors des prochains exercices doivent permettre de couvrir des charges de classe 6 hors chapitres 66, 67 et 68.

Compte tenu de la réglementation comptable (plan comptable général, M 22 bis, plan comptable associatif), ces provisions ne peuvent pas financer des opérations d'investissement relevant de la classe 2 : agencements et installations, matériels et mobiliers amortissables, gros travaux amortissables puisque ne pouvant pas être imputés au compte 615 : « Entretien et réparations ». Enfin, les fonds dédiés ne peuvent pas être repris pour constituer une réserve de trésorerie.

### **En résumé :**

- *Un reversement de fonds dédiés d'une subvention d'une action A ne peut pas prendre juridiquement et comptablement la forme d'une diminution d'une subvention sur une action B.*
- *La déchéance des fonds dédiés comme des subventions des pouvoirs publics est de 10 ans. Passé ce délai, les fonds dédiés peuvent, et même doivent pour éviter un soudain regain d'appétit, être affectés dans les fonds associatifs.*

# Le compte rendu financier (CRF) ou compte d'emploi des ressources (CER) d'une subvention : mode d'emploi

Si les établissements et services sociaux et médico-sociaux dans le secteur des personnes âgées et des personnes en situation de handicap sont très largement financés par des produits de la tarification, les dispositifs du secteur de l'accueil de l'hébergement, de l'insertion (AHI) et de l'asile (DNA) sont largement financés par des subventions comme l'a indiqué la Cour des comptes dans son rapport d'octobre 2024.

C'est un cadre qui n'a rien à voir avec le cadre normalisé des comptes administratifs et des ERRD des établissements sociaux et médico-sociaux fixés par arrêté ministériel avec des groupes fonctionnels et une section d'investissement. Il n'a pas non plus de bilan. Ce cadre est plus léger et propose des agrégats financiers simples. Le CRF a pour périmètre une action conventionnée sur un lieu et pour un temps. Une action subventionnée avec une unité de temps (une année ou moins) et dans un lieu déterminé qui se trouve close, doit faire l'objet d'un seul et unique CRF. Si l'action se solde par un déficit, ce dernier sera à la charge de l'association puisqu'il ne peut pas y avoir de subvention d'équilibre sur une action terminée et non reconduite pour combler le passif de cette dernière.

Une subvention sur une action ne peut pas, même partiellement, financer une autre action insuffisamment subventionnée et qui va donc générer un déficit à la charge de l'association. Il en va de même des fonds dédiés. Les fonds dédiés constitués pour une action A ne peuvent venir financer une action B.

Lorsqu'une action subventionnée est définitivement close (exemple l'accueil des interprètes afghans de l'armée française en 2014 puis en 2021), s'il y a un excédent, il est acquis à l'association qui doit l'affecter au financement de son projet associatif et à des actions « similaires ».

La circulaire du Premier Ministre du 29 septembre 2015 relative aux nouvelles relations entre les pouvoirs publics et les associations et la charte des engagements réciproques (État, collectivités territoriales et associations) prévoit qu'une subvention peut inclure un « excédent raisonnable ».

L'autorité publique qui a subventionné peut demander le reversement (reversement et non en diminution des subventions sur d'autres dispositifs) de tout ou partie de cet excédent qu'elle estimerait « déraisonnable ». Comme tout acte administratif, cette décision doit être motivée, faire l'objet d'une procédure contradictoire et peut faire l'objet d'un contentieux administratif, comme présenté in supra auprès du tribunal administratif. Attention, c'est le tribunal administratif de droit commun (celui du département de l'administration signataire de la convention) de subventionnement et le tribunal administratif spécialisé dans le contentieux de la tarification qui s'est substitué au tribunal interrégional de la tarification sociale et sanitaire (TITSS).

Ce reversement des subventions est totalement différent des récupérations prévues pour les ESSMS.

L'objectif de cette disposition de la circulaire du 29 septembre 2015 est de lutter contre la tendance des pouvoirs publics à refuser qu'une association, parce qu'elle a bien géré son budget, réalise un « excédent », et lui permettre de renforcer ses fonds propres pour dérouler son projet associatif.

La loi n° 2021-875 du 1er juillet 2021 visant à améliorer la trésorerie des associations modifie l'article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations. Une clause sur « les conditions dans lesquelles l'organisme, s'il est à but non lucratif, peut conserver tout ou partie d'une subvention n'ayant pas été intégralement consommée » a été introduite à cet article 10.

## CAS D'UN DISPOSITIF BÉNÉFICIAIRE D'UNE CONVENTION TRIENNALE (TYPE HUDA)

### Étape 1 : imputation de la tranche annuelle des subventions notifiées

### Étape 2 : calcul du montant des frais de siège compte 6556

Le compte 6556 est dans le CRF normalisé dans le chapitre 65 qui n'est détaillé et qui peut donc avoir aussi enregistré d'autres dépenses de gestion courante.

### Étape 3 : imputer les autres charges et les autres produits décaissables et encaissables (donc hors 68 et 78 et 74)

### Étape 4 : Reprise de fonds reportés et de fonds dédiés (compte 789)

Cette reprise n'est effectuée que si la tranche annuelle génère un déficit et dans la limite de ce déficit annuel et des fonds dédiés mobilisables. S'il y a un excédent prévisionnel, cette étape 4 est sans objet et il faut passer directement à l'étape 6.

### Étape 5 : Report en fonds dédiés (compte 689) jusqu'à résultat comptable « zéro ».

Après avoir pris en compte les charges non décaissables comme les dotations aux amortissements et aux provisions du chapitre 68, il faut reconstituer les fonds dédiés à l'action si cette dernière se poursuit l'année suivante. À la fin de l'action pluriannuelle, il y aura constatation d'un déficit ou d'un excédent de clôture définitif de l'action.

Le CRF ne prévoit pas un bilan comptable propre au dispositif subventionné. Seul le bilan consolidé de l'organisme gestionnaires, certifié par un commissaire aux comptes doit être transmis. Depuis 2020, l'arrêté qui fixe le plan comptable des ESSMS privés (M22 bis) a ouvert des sous comptes au compte 19 : Fonds dédiés, pour permettre des fonds dédiés non plus exclusivement à l'exploitation mais aussi des fonds dédiés à l'investissement (renouvellement des lits picots des centres éphémères d'urgence, véhicules du SAMU sociaux ou de l'aide alimentaire. Il faudrait ouvrir d'autres sous comptes pour constituer notamment des fonds dédiés à l'innovation sociale et couvrir les frais de fermeture définitive d'un dispositif.

Il faudrait créer et ouvrir dans le plan comptable des ESSMS (M22 bis) les comptes suivants :

- 1923 : Fonds dédiés à l'innovation et à l'expérimentation sociale ;
- 68923 : Report en fonds dédiés à l'innovation et à l'expérimentation sociale ;
- 78923 : Utilisation des fonds dédiés à l'innovation et à l'expérimentation sociale ;
- 197 : Fonds dédiés à la couverture des frais de fermeture d'un dispositif subventionné
- 6897 : Report en fonds dédiés à la couverture des frais de fermeture d'un dispositif subventionné ;
- 7897 : Utilisation des fonds dédiés à la couverture des frais de fermeture d'un dispositif subventionné.

Il n'y aura pas d'innovation sociale sans innovations comptables. Rappelons qu'en application de l'article R.314-81 du CASF, le plan comptable des ESSMS (M22 bis) s'applique à toutes les activités et dispositifs d'une association dès lors que les produits de la tarification administrée (chapitre 73) représentent plus de 50% de ses produits d'exploitation. Si les ESSMS autorisés pour 15 ans comme les CHRS et les CADA peuvent bénéficier d'un budget de fermeture en application de l'article R.314-98 du CASF (p. 440), ce n'est pas le cas des dispositifs subventionnés financés par des subventions infra-annuelles, annuelles et rarement triennales.

## 4.10. LA LOI N° 2021-875 DU 1ER JUILLET 2021 VISANT À AMÉLIORER LA TRÉSORERIE DES ASSOCIATIONS

Force est de constater que l'administration a bien repéré ces excédents et les fonds dédiés puisqu'elle-même les encourage en nous faisant jouer le rôle de « banquier » pour ne pas rendre des crédits qui ne peuvent pas être reportés d'un exercice budgétaire à un autre. « Banquier » aussi lorsque de façon symétrique, les associations d'action sociale financent sur leur trésorerie des actions qui seront financées (« remboursées ») plus tard...

L'excédent comptable d'une action subventionnée est constaté après dotations aux provisions et aux fonds dédiés à l'exploitation et/ou à l'investissement. Il n'y a pas réformation des résultats, des reprises des réserves et des fonds dédiés comme dans les ESSMS dans les dispositifs subventionnés, mais des reversements des subventions ayant fait l'objet d'une mauvaise utilisation ou d'une sous-utilisation manifeste. Les montants et les raisons de ces reversements doivent être motivés et peuvent faire l'objet d'un contentieux administratif et non d'un contentieux de la tarification.

Des juridictions françaises et européennes ont été saisies sur cette notion « d'excédent raisonnable » ne pouvant faire l'objet de reversements. Elles n'ont pas fixé de taux mais fait un examen en cas par cas. Leur jurisprudence sur des associations relevant d'autres catégories que les associations d'action sociale, comme les associations culturelles, a admis des taux des 5 à 10 %. Mais il ne faut généraliser au-delà de chaque cas d'espèce jugé.

Légalement et réglementairement, les reversements de subventions ne peuvent pas prendre la forme d'une diminution d'une autre subvention. C'est pourtant la pratique la plus usitée par les autorités administratives qui ne souhaitent pas que les reversements aillent « en recettes diverses » au trésor public ce qui n'accroît pas leurs marges de manœuvre de la gestion des crédits. Cette loi fixe un délai de principe de paiement d'une subvention à 60 jours à compter de la notification de la décision de subvention. L'administration peut toutefois arrêter d'autres dates de versement ou subordonner le versement à la survenance d'un événement déterminé. Aucun texte d'application réglementaire est venu garantir le respect de délais des 60 jours.

Une loi du même jour, la loi n° 2021-874 du 1er juillet 2021 en faveur de l'engagement associatif, atténue la responsabilité financière du dirigeant associatif en prévoyant qu'en cas de simple négligence du dirigeant associatif dans sa gestion de l'association, sa responsabilité au titre de l'insuffisance d'actif ne peut être engagée. Cette « exception de négligence » existait jusqu'alors au bénéfice des dirigeants de société. Elle est ainsi étendue au dirigeant associatif. Mais des textes réglementaires se font attendre pour qu'une faute de gestion ayant généré une insuffisance d'actif n'entraîne pas, dans le cadre d'une procédure de liquidation judiciaire, la mise en cause de la responsabilité du dirigeant bénévole d'une association. Ce dernier pourrait dès lors être amené à supporter personnellement tout ou partie des dettes, alors même que son patrimoine est bien distinct de celui de l'association.



## À PROPOS DE LA FÉDÉRATION DES ACTEURS DE LA SOLIDARITÉ

---

La Fédération des acteurs de la solidarité (FAS) est un réseau de plus de 900 associations et structures qui accueillent et accompagnent les personnes en situation de précarité. Elle est composée d'une fédération nationale et de 13 fédérations régionales sur l'ensemble du territoire. La Fédération lutte contre les exclusions, promeut l'accompagnement social global et favorise les échanges entre tous les acteurs du secteur social.

La FAS représente 2 800 établissements et services dans les secteurs de l'insertion par l'activité économique, de la veille sociale, de l'hébergement, du logement adapté, du médico-social ou encore dans l'accueil des demandeurs d'asile et des réfugiés.

La Fédération soutient ses adhérents, les forme et les conseille. Elle agit également auprès des pouvoirs publics pour promouvoir une société plus juste et plus solidaire. Elle participe enfin à des projets d'innovation sociale dont plusieurs sont soutenus par l'Etat, tels que les programmes SEVE Emploi et Respirations.