



Ministère de la santé, de la jeunesse, des sports et de la vie associative
Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

Direction de l'hospitalisation et de
l'organisation des soins
Bureau F4

Personne chargée du dossier :

Isabelle Collignon-Joffre

Tél. : 01 40 56 61 89

Fax : 01 40 56 50 10

Isabelle.collignon-joffre@sante.gouv.fr

Direction Générale de la Comptabilité
Publique

Bureau 5C

Personne chargée du dossier :

Isabelle Prieur

Tél. : 01 53 18 73 42

Fax : 01 53 18 36 68

Isabelle.prieur@cp.finances.gouv.fr

La ministre de la santé, de la jeunesse, des sports
et de la vie associative

Le ministre du budget, des comptes publics et de la
fonction publique

à

Mesdames et messieurs les directeurs des agences
régionales d'hospitalisation (pour mise en œuvre)

Mesdames et messieurs les préfets de région
Directions régionales des affaires sanitaires et
sociales (pour information)

Mesdames et messieurs les préfets de département
Directions départementales des affaires sanitaires
et sociales (pour information)

Mesdames et messieurs les trésoriers-payeurs
généraux (pour information)

Mesdames et messieurs les directeurs
d'établissements de santé publics et privés
antérieurement sous dotation globale (pour mise en
œuvre)

CIRCULAIRE DHOS/F4/DGCP/5C/2008/98 du 25 mars 2008 relative à l'état des prévisions de recettes et de dépenses

Date d'application : immédiate

NOR : SJSH0830235C

Grille de classement : établissements de santé

Résumé : La présente circulaire a pour objet d'actualiser les informations relatives à l'EPRD, au PGFP, au tableau prévisionnel des effectifs rémunérés, au suivi quadrimestriel, à la décision modificative

Mots-clés : EPRD, décision modificative, état comparatif quadrimestriel, PGFP, tableau des effectifs

Textes de référence : code de la santé publique

Textes abrogés: circulaire DHOS/F4/2005/535 du 2/12/2005 et circulaire DHOS/F4/358 du 11/8/2006

Annexes :

Annexe 1 : l'EPRD

Annexe 2 : le tableau prévisionnel des effectifs rémunérés (TPER)

Annexe 3 : le plan global de financement pluriannuel (PGFP)

Annexe 4 : le suivi quadrimestriel de l'EPRD

Annexe 5 : les décisions modificatives de l'EPRD

Annexe 6 : le fonds de roulement et les résultats dans l'EPRD

Annexe 7 : notice permettant de remplir le tableau d'estimation du fonds de roulement initial

Diffusion : les établissements sous tutelle doivent être destinataires de cette circulaire, par l'intermédiaire des services déconcentrés, selon le dispositif existant au niveau régional.

Après deux exercices de mise en œuvre de la réforme budgétaire et comptable, l'objet de la présente circulaire, technique, est de regrouper en un document unique et d'actualiser l'ensemble des commentaires relatifs à l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD), et ses annexes, aux décisions modificatives et au suivi et à l'analyse quadrimestriels de l'EPRD qui ont pu être diffusés sous forme de circulaires, fiches ou insertions dans la foire aux questions. Ces éléments figurent dans les différentes annexes à la présente circulaire. Les principaux éléments qui n'avaient pas été diffusés par voie de circulaire concernent le tableau prévisionnel des effectifs rémunérés (annexe 2) et le plan global de financement pluriannuel (annexe 3).

Les précisions relatives à l'analyse du déséquilibre financier feront l'objet d'une circulaire spécifique après que les textes réglementaires auront été publiés.

Je tiens d'ores et déjà à rappeler l'obligation de respecter:

- le principe de l'équilibre budgétaire, qui reste la règle et figure explicitement à l'article R. 6145-11 du code de la santé publique. Toutefois, ce dernier autorise la présentation dérogatoire d'un déficit du compte de résultat prévisionnel principal, sous réserve de sa compatibilité avec la situation financière et patrimoniale et avec le plan global de financement pluriannuel (PGFP), compatibilité qu'il vous appartient d'apprécier ;
- le principe de la sincérité des prévisions, corollaire de la qualité comptable à laquelle nous devons nous attacher.

Si la sincérité des évaluations des prévisions de recettes et de dépenses peut conduire à anticiper un déficit prévisionnel conjoncturel, soit du fait d'une insuffisance conjoncturelle des recettes prévisionnelles par rapport aux charges de l'établissement, soit pour couvrir le financement d'une dépense non pérenne à partir d'excédents antérieurs inscrits au compte de report à nouveau excédentaire, un déséquilibre présentant des caractéristiques plus structurelles doit immédiatement faire l'objet de propositions de nature à rétablir durablement l'équilibre budgétaire et financier dans les meilleurs délais.

La Directrice de l'Hospitalisation
et de l'Organisation des Soins

signé

Annie Podeur

Le Directeur Général de la
Comptabilité Publique

signé

Dominique Lamiot

Annexe 1 : EPRD

L'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD), est défini par le décret du 29/12/1962 portant règlement général de la comptabilité publique comme « l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses des organismes publics ».

Le pilotage par les recettes

Alors que le budget se construisait à partir d'une progression des dépenses encadrées déterminée par les autorités de tutelle, l'EPRD donne la prééminence aux prévisions de recettes, dont est responsable l'établissement et à partir desquelles il détermine ses prévisions de dépenses et le résultat qui en découle. Traduisant ainsi un changement majeur d'optique, l'EPRD doit permettre de faciliter le pilotage de l'établissement sur un plan financier, tout en favorisant la sincérité des comptes qui avait pu s'amoindrir avec le budget limitatif. L'EPRD doit permettre de développer la réactivité de gestion face à des recettes qui ne sont plus certaines et donc un équilibre qui ne peut plus être garanti a priori.

Il s'agit donc de l'inversion du modèle antérieur : l'activité détermine les recettes attendues, donc les dépenses finançables et le résultat escompté. Toute dégradation doit entraîner une mesure correctrice.

Il s'agit également de réconcilier les visions de l'exploitation et de l'investissement, en faisant apparaître leurs imbrications réciproques, dans une optique plus financière que budgétaire.

Le champ de la réforme budgétaire et comptable de 2006

La réforme budgétaire et comptable s'applique à l'ensemble des établissements de santé publics et privés antérieurement sous dotation globale, qu'ils entrent ou non dans le champ d'application de la tarification à l'activité. Sont donc notamment concernés :

- les hôpitaux locaux ;
- les établissements n'ayant qu'une activité de psychiatrie et de soins de suite ou de réadaptation ;
- les établissements publics de santé (EPS) qui ne conservent qu'une activité de soins de longue durée et/ ou des activités relevant du secteur médico-social ;
- les établissements publics de santé de Saint Pierre et Miquelon, de Mayotte ainsi que celui de Fresnes ;
- les SIH.

Remarque : le régime budgétaire et comptable des GIE et GIP n'est pas fixé par le code de la santé publique. Pour les GCS, il convient de se référer à l'article R. 6133-10 du code de la santé publique (CSP), sauf en ce qui concerne les GCS qui seraient autorisés à assurer des activités en application du 8^{ème} alinéa de l'article L. 6133-1 du même code et des GCS expérimentaux mentionnés à l'article L.6133-5.

I) ELABORATION DE L'EPRD DE L'EXERCICE N

L'élaboration de l'EPRD doit répondre à un souci de **sincérité** qui permettra de donner tout son sens à la prévision budgétaire et de mettre un terme aux reports de charges qui ont pu exister avec des budgets limitatifs.

1- Le cadre des tableaux de l'EPRD est défini par arrêté interministériel

a) Les tableaux de l'EPRD : arrêté interministériel du 26/12/2007

Selon l'article R.6145-13 du code de la santé publique (CSP), l'EPRD se compose de :

- 1°- un compte de résultat prévisionnel principal (CRPP),
- 2°- un compte de résultat prévisionnel annexe (CRPA) pour chacune des activités mentionnées à l'article R. 6145-12 [pour les seuls EPS],
- 3°- un tableau de financement prévisionnel.

Le résultat prévisionnel de tous les CRP est repris dans un tableau de calcul de la capacité d'autofinancement (CAF) prévisionnelle. Le tableau d'estimation du fonds de roulement initial permet d'identifier le point de départ de l'EPRD.

Chaque compte de résultat prévisionnel et le tableau de financement font l'objet d'une présentation synthétique, par titres, et d'une présentation détaillée, par chapitres.

Remarque : les titres ne constituent qu'un mode de présentation de l'EPRD et non pas un niveau de vote et d'approbation comme cela était le cas avec les groupes fonctionnels du budget. En conséquence, sous réserve de ne pas accroître le montant d'un chapitre à crédits limitatifs (cf. article R. 6145-5), il est possible d'effectuer des virements entre tous les chapitres, y compris entre des chapitres de titres différents.

b) Deux tableaux annexes dont le cadre est fixé par arrêtés interministériels

Deux autres tableaux constituent des annexes obligatoires de l'EPRD (cf. article R. 6145-19 qui liste toutes les annexes obligatoires de l'EPRD). Il s'agit :

- du tableau prévisionnel des effectifs rémunérés (TPER) ;
- du plan global de financement pluriannuel (PGFP).

Ces tableaux sont présentés dans les annexes 2 et 3 de la présente circulaire.

c) Le cas des établissements de santé privés antérieurement sous dotation globale (dits « privés ex-DG »)

L'article R. 6145-12, qui précise les activités devant obligatoirement être suivies dans le cadre d'un compte de résultat annexe, ne s'applique pas à ces établissements. Ces derniers doivent cependant, en vertu de l'article R. 6161-1, tenir une comptabilité distincte pour les USLD, les services ou établissements sociaux ou médico-sociaux mentionnés à l'article L. 6111-3 et les écoles ou instituts de formation de professionnels mentionnés aux articles L.4151-1 et L. 4383-1.

Néanmoins, comme l'EPRD concerne toutes les activités sanitaires des établissements de santé privés ex-DG (cf. articles L 6161-7 et L.6161-4), donc y compris les unités de soins de longue durée (USLD), le schéma de base est le suivant. L'établissement présente :

- un EPRD pour son activité sanitaire hors USLD,
- un EPRD pour son activité USLD : dans ce cas, le cadre du CRPP est remplacé par un cadre budgétaire s'inspirant très directement du modèle de CRPA-B des EPS et des règles y afférentes, nommé « compte de résultat prévisionnel de l'USLD ».

Ce schéma requiert la distinction de la CAF et des éléments de bilan.

Sous réserve de l'accord de l'ARH, un schéma alternatif est envisageable. L'établissement présente un seul EPRD comportant toutes ses activités sanitaires :

- le CRPP pour son activité sanitaire hors USLD,

- un cadre budgétaire distinct relatif à l'exploitation de l'USLD, s'inspirant du modèle de CRPA-B des EPS et des règles y afférentes nommé « compte de résultat prévisionnel de l'USLD ».

Dans ce cas, l'établissement est autorisé à présenter une CAF et un bilan communs à l'ensemble de ses activités sanitaires. Il s'agit d'un scénario de transition, les établissements étant invités à se conformer au premier schéma.

2- Principales caractéristiques des composantes de l'EPRD de N (hors tableaux annexes)

Les comptes de résultat et le tableau de financement font apparaître trois exercices :

- l'exercice N-2 en données définitives,
- l'exercice N-1 en données de « compte anticipé »,
- l'exercice N qui distingue, pour les comptes de résultat, les données liées à la reconduction et celles correspondant aux mesures nouvelles.

a) Le compte de résultat prévisionnel principal (CRPP)

Le CRPP retrace l'ensemble des opérations d'exploitation afférentes à l'activité principale. Il doit être en **équilibre** (article R.6145-11), voire en excédent.

Toutefois, le déficit prévisionnel du CRPP est une dérogation possible si « le prélèvement sur le fonds de roulement qui résulte du tableau de financement prévisionnel est compatible avec la situation financière et patrimoniale de l'établissement et avec le PGFP annexé à l'EPRD ». Cette dérogation ne saurait être systématique, a fortiori dans le cas d'un établissement dont la situation financière est dégradée.

Les prévisions sont élaborées par l'établissement de manière sincère et en tenant compte, pour les dotations et forfaits annuels versés par l'assurance maladie, à la notification de l'ARH.

b) Les comptes de résultat prévisionnels annexes (CRPA)

Les activités listées à l'article R. 6145-12 doivent faire l'objet d'un suivi de leurs opérations d'exploitation au sein d'un compte de résultat prévisionnel annexe (CRPA) dans les EPS. Aucun des CRPA ne peut recevoir de subvention d'équilibre du CRPP.

Le CRPA de la dotation non affectée aux services hospitaliers et des services industriels et commerciaux peut afficher un résultat prévisionnel excédentaire ou équilibré, mais en aucun cas un déficit prévisionnel.

Toutefois, si, **en exécution**, un déficit est constaté, il convient de se référer à l'article R.6145-53 : lorsqu'un déficit survient au cours de 3 exercices consécutifs, la poursuite de l'activité doit être expressément décidée par le conseil d'administration et un plan de redressement adopté.

Les CRPA des unités de soins de longue durée, des activités sociales et médico-sociales et des écoles et instituts de formation doivent présenter un équilibre budgétaire prévisionnel, c'est-à-dire qu'ils doivent garantir un équilibre strict entre le total général des charges et celui des produits prévisionnels. Le CRPA peut, comme dans le régime antérieur à l'EPRD, inclure un excédent ou un déficit antérieur (report à nouveau) : un excédent antérieur peut faire l'objet d'une reprise venant partiellement couvrir les charges d'exploitation du CRPA et un déficit (s'il n'a pu, lors de l'affectation des résultats, être couvert par des reports à nouveau excédentaires ou une reprise sur la réserve de compensation), doit être ajouté aux charges d'exploitation du CRPA dans les mêmes conditions que par le passé.

Remarques :

- Le total général des charges et des produits de ces CRPA comprennent donc éventuellement des reports à nouveau déficitaire ou excédentaire. Dans ce cas, l'équilibre budgétaire prévisionnel traduit en réalité un résultat comptable non nul (le résultat comptable étant la différence entre les produits de classe 7 et les charges de classe 6, abstraction faite des reports à nouveau). En effet, schématiquement, si par exemple, il s'agit en N d'incorporer tout ou partie d'un déficit antérieur, il convient de prévoir en N plus de produits que de charges durant l'exercice pour « compenser » ledit déficit antérieur.
- En l'absence de fixation des éléments par les autorités de tarification compétentes pour certains comptes de résultat prévisionnels annexes, la position la plus prudente, à conseiller, consiste à reconduire le dernier compte de résultat prévisionnel approuvé de l'exercice précédent. On s'inspire ainsi de l'article R 6145-35 qui prévoit les dispositions à prendre en l'absence d'EPRD et des dispositions du CASF en l'absence de fixation des éléments tarifaires. Dans cette hypothèse, lorsque les autorités de tarification se seront prononcées, il conviendra éventuellement de modifier le CRPA par une décision modificative. Toutefois, la réglementation n'exclut pas formellement de retenir des "prévisions" différentes de la stricte reconduction de N-1. Si, en l'absence d'éléments de tarification arrêtés pour l'année en cours, un CRPA ne consiste pas en la reconduction du dernier CRPA approuvé de l'an passé car il a fait l'objet de la part de l'établissement d'une actualisation paraissant réaliste, l'ARH, qui procède à une approbation de l'ensemble de l'EPRD, peut, si elle l'estime nécessaire, faire une observation sans s'opposer au projet d'EPRD, afin de relever que la prévision est susceptible de requérir un ajustement quand les tarifs seront connus. En ce cas (l'établissement a inclus dans son EPRD un CRPA en hausse et l'ARH a approuvé l'EPRD), si les propositions ne sont finalement pas retenues par les autorités de tarification, l'établissement sera conduit à présenter une décision modificative en baisse ou à limiter l'exécution au montant résultant des décisions prises par l'autorité de tarification.
- En ce qui concerne les CRPA-C, il convient de relever qu'aux termes de la procédure contradictoire mentionnée à l'article R. 6145-59, le président du conseil régional notifie au directeur de l'établissement le montant de la subvention de fonctionnement et d'équipement, et non un montant de dépenses autorisées.

c) Le tableau de passage du résultat prévisionnel à la CAF prévisionnelle (tableau non soumis au vote du CA)

Ce tableau objective les liens entre l'exploitation et l'investissement et vise à identifier les moyens issus de l'exploitation qui seront potentiellement disponibles pour contribuer au financement de l'investissement. C'est la notion de **capacité d'autofinancement** (CAF).

La CAF représente en effet les ressources potentielles que dégage l'exploitation, et qui permettront notamment d'investir ou de rembourser des dettes antérieures. Elle résulte des flux financiers issus de la gestion courante qui impacteront réellement la trésorerie de l'établissement, à l'exception des produits de cessions d'éléments d'actif (cf. infra). S'agissant d'une grandeur calculée à partir de données comptabilisées, la CAF ne prend pas en compte des délais d'encaissement et des délais de paiement effectifs. Elle est représentative de la trésorerie potentielle dégagée par l'exploitation

Le tableau de détermination de la CAF prévisionnelle (ou le cas échéant l'Insuffisance d'AutoFinancement - IAF), est alimenté à partir des **résultats comptables prévisionnels de tous les comptes de résultat**, (donc la différence entre les produits de classe 7 et les charges de classe 6).

Le tableau de détermination de la CAF prévisionnelle est donc alimenté par :

- le résultat prévisionnel du compte de résultat principal ;
- le résultat du compte de résultat prévisionnel annexe de la dotation non affectée et des SIC ;

- le résultat **comptable** des autres CRPA, c'est-à-dire la différence entre les produits de classe 7 et les charges de classe 6 ;
- les charges non décaissables (ie. dotations aux amortissements, dépréciations et provisions, valeurs comptables des éléments d'actif cédés) et produits non encaissables (ie. reprises sur amortissements, dépréciations et provisions, quote part des subventions virée au compte de résultat) de l'ensemble des comptes de résultat prévisionnels
- ainsi que le produit des cessions d'éléments d'actif.

Selon la méthode dite additive, la CAF se calcule comme suit :

	Résultat net de l'exercice
+	dotations aux amortissements et aux provisions (C 68)
-	reprises sur dépréciations et provisions (C 78)
+	valeur comptable des éléments d'actif cédés (C 675)
-	produits des cessions d'éléments d'actifs (C 775)
-	quote-part des subventions d'investissement virée au compte de résultat (C 777)
<hr/>	
=	CAF (capacité d'autofinancement, si positive) ou IAF (insuffisance d'autofinancement, si négative)

Le traitement du compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actifs » est à souligner : il constitue un produit effectif du compte de résultat prévisionnel mais est neutralisé lors du calcul de la CAF car il s'agit essentiellement d'une opération de désinvestissement. Ce compte est donc réintégré en ressource du tableau de financement prévisionnel (dans le titre 3).

La CAF (ou l'IAF) ainsi calculée est reprise dans l'EPRD, dans le tableau de financement prévisionnel.

d) Le tableau d'estimation du fonds de roulement initial (tableau non soumis au vote du CA)

Ce tableau, transmis à titre d'information et non soumis au vote du CA, est destiné à préciser le point de départ de l'EPRD, dont la ligne d'équilibre est la variation du fonds de roulement. Des éléments d'aide au remplissage de ce tableau figurent dans l'annexe 7 de la présente circulaire.

e) Le tableau de financement prévisionnel

Le tableau de financement est **unique**. Il retrace l'ensemble des opérations qui affectent la situation financière et patrimoniale de l'établissement et présente les ressources en capital de l'année et l'emploi qui en est fait. Il ne comprend que des crédits évaluatifs.

La CAF (ou l'IAF) prévisionnelle déterminée comme indiqué ci-dessus constitue une ressource (ou un emploi) du tableau de financement prévisionnel.

Au final, les prévisions du tableau de financement y compris la CAF (ou de l'IAF) permettent de dégager **la variation prévisionnelle du fonds de roulement, qui constitue la ligne d'équilibre global de l'EPRD.**

Il faut souligner que, selon l'article R.6145-11, les ressources hors emprunt doivent être suffisantes pour couvrir le remboursement des emprunts de l'exercice. Ce contrôle ne doit cependant pas tenir compte des mouvements effectués au titre des emprunts dits

« revolving » imputés sur le compte 16449 (dont le montant est précisé dans le cadre du tableau de financement prévisionnel pour faciliter le contrôle).

Le tableau de financement prévisionnel a appelé plusieurs remarques :

- Le compte 775 a vocation à financer de l'investissement ; il est donc repris en ressource du tableau de financement et est exclu du calcul de la CAF. Il n'y a toutefois pas lieu d'opérer le même traitement avec le compte 675 : en effet, la valeur comptable imputée en charge lors de la sortie d'un actif du patrimoine correspond à l'amortissement "accélééré" de l'actif. Cette charge exceptionnelle, non décaissable, est donc bien un élément constitutif de la CAF ;
- Les comptes 28 ne sont plus des comptes budgétaires et ne figurent donc pas dans le tableau de financement. Les dotations aux amortissements sont un élément constitutif de la capacité d'autofinancement qui est reprise en ressource du tableau de financement ;
- Le compte 272 permet de comptabiliser des placements de plus d'un an, qui constituent un emploi du tableau de financement : l'actif immobilisé de l'établissement augmente. Lors de la cession des titres, les opérations budgétaires et comptables enregistrées sont les mêmes que celles effectuées pour les autres cessions d'actifs. Le montant de la cession est comptabilisé au compte 775 (émission d'un titre de recettes) et simultanément, la valeur comptable des titres cédés est enregistrée en débit au compte 675 (émission d'un mandat) par le crédit du compte 272 (opération semi- budgétaire) ;
- Tous les flux financiers réels relatifs aux emprunts sont décrits par le tableau de financement, y compris ceux afférents aux « emprunts assortis d'une option de tirage sur une ligne de trésorerie », mais ces derniers font l'objet d'une identification dans le tableau.

3- Une double présentation synthétique et détaillée

La présentation synthétique de l'EPRD fait apparaître pour chacun des comptes de résultat prévisionnels, principal et annexes, ainsi que pour le tableau de financement prévisionnel le montant des produits (ou ressources) et des charges (ou emplois) prévisionnels par titres. Le tableau de détermination de la capacité d'autofinancement prévisionnelle fait le lien entre les comptes de résultat prévisionnel et le tableau de financement. L'EPRD synthétique comporte également, à titre d'information, un tableau reprenant la variation prévisionnelle du fonds de roulement et le niveau des fonds de roulement initial et final de l'exercice considéré.

La présentation détaillée de chaque compte de résultat prévisionnel ainsi que du tableau de financement s'effectue par chapitres. Cette présentation détaillée fait apparaître le montant des dépenses et des recettes réalisées en N-2, anticipées pour N-1 et prévues pour l'année N.

Les prévisions pour l'exercice N, relatives aux comptes de résultat prévisionnels, font apparaître une distinction entre les moyens nécessaires à la reconduction et ceux destinés aux mesures nouvelles. Les prévisions (EPRD et éventuelles décisions modificatives) sont votées et transmises au comptable au niveau des chapitres et non des comptes d'exécution.

4- Des crédits évaluatifs et des crédits limitatifs

a) Le principe qui prévaut dans l'EPRD est celui des crédits évaluatifs

Les chapitres, et a fortiori les comptes d'exécution (partagés entre l'ordonnateur et le comptable), comportent, en recettes et en dépenses, des **crédits évaluatifs** à l'exception de ceux fixés par l'arrêté ministériel du 22 décembre 2005 qui comportent des crédits limitatifs.

Le caractère évaluatif des crédits signifie que l'ordonnateur peut engager, liquider et mandater une dépense sur un compte non doté ou insuffisamment doté à l'EPRD approuvé, sous réserve que cette dépense ne bouleverse pas l'économie générale de l'EPRD. Il en va de même pour l'inscription d'une recette supplémentaire.

b) Toutefois, les EPS connaissent deux exceptions à ce principe

- **Une liste de chapitres dont les crédits conservent un caractère limitatif** a été fixée par les ministres chargés du budget, de la santé et de la sécurité sociale (arrêté du 22/12/2005).

Cette liste comprend les chapitres correspondant à la rémunération des personnels permanents, médicaux et non médicaux. Elle maintient donc un contrôle a priori sur le niveau des dépenses de personnels permanents, se fondant sur l'idée que l'augmentation des crédits sur ces chapitres correspond à la création de postes supplémentaires et, engageant une dépense pérenne pour l'établissement, justifie une décision du conseil d'administration et une approbation par le directeur de l'ARH.

Les chapitres suivants présentent ainsi un caractère limitatif *pour tous les comptes de résultat prévisionnels* (principal et annexes) :

Pour le personnel non médical :

6411 – Personnel titulaire et stagiaire

6413 – Personnel sous contrat à durée indéterminée (CDI)

Pour le personnel médical :

6421 – Praticiens hospitaliers temps plein et temps partiel

6422 – Praticiens attachés renouvelables de droit

6425 – Permanences des soins

Deux points sont à souligner :

- le contrôle effectué par le comptable s'effectue au niveau du chapitre et non des comptes d'exécution ;
- la notion de crédits limitatifs ne concerne que les EPS (dans lesquels un contrôle est effectif, réalisé par le comptable public).

- **Pour les activités suivies en compte de résultat annexe**, à l'exception de la DNA, et compte tenu du mode de financement des activités concernées (médico-sociales et écoles paramédicales) qui demeure dans une logique d'approbation préalable des dépenses, il est de plus fait obligation de respecter le total des crédits ouverts en charges d'exploitation.

Enfin, le respect des autorisations par section tarifaire, le cas échéant, continue de s'appliquer sous la responsabilité du directeur.

5- Les annexes de l'EPRD

Sont annexés à l'EPRD :

- le rapport de présentation établi par le directeur qui comporte notamment une analyse des équilibres généraux, une explication des principales hypothèses retenues en dépenses et en recettes et une présentation des principales évolutions par rapport à l'année précédente ;
- les avis de la commission médicale d'établissement et du comité technique d'établissement ;
- l'état de répartition des charges par catégories tarifaires ;

- le tableau prévisionnel des effectifs rémunérés (TPER) ;
- le plan global de financement pluriannuel (PGFP).

6- Statut des différents tableaux au regard du vote et de l'approbation

Le schéma ci-après récapitule les tableaux qui sont à élaborer et précise ceux qui sont soumis au vote du Conseil d'administration et ceux qui sont soumis à l'approbation de l'ARH. Il est rappelé que le Conseil d'Administration procède à un vote global sur l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) et l'ARH à une approbation globale.

Type de tableau	Situation par rapport au vote du Conseil d'Administration (CA)	Situation par rapport à l'approbation de l'ARH (article L.6143-4 du CSP)
Compte de résultat prévisionnel principal (CRPP), synthétique et détaillé	Soumis au vote du CA	Soumis à approbation
Comptes de résultat prévisionnel annexes (CRPA), synthétique et détaillé	Soumis au vote du CA	Soumis à approbation
Tableau de financement prévisionnel, synthétique et détaillé	Soumis au vote du CA	Soumis à approbation
Tableau de passage du résultat prévisionnel à la CAF prévisionnelle	Transmis à titre d'information et non soumis au vote du CA	donc non soumis à approbation
Tableau d'estimation du fonds de roulement initial	Transmis à titre d'information et non soumis au vote du CA	donc non soumis à approbation
Tableau prévisionnel des effectifs rémunérés (annexe obligatoire de l'EPRD)	Soumis au vote du CA	Non soumis à approbation (art L6143-4-2°)
Plan global de financement pluriannuel (PGFP) <i>en tant qu'annexe obligatoire</i> de l'EPRD	Soumis au vote du CA	Non soumis à approbation (art L6143-4-2°)

Il est rappelé que le PGFP fait partie du projet d'établissement prévu à l'article L. 6143-2 et, dans ce cadre, est soumis à l'approbation de l'ARH en application des 1° des articles L.6143-1 et L.6143-4..

7- Les tarifs journaliers de prestation

Le schéma cible de la réforme du financement des établissements de santé prévoit, pour les activités de médecine, chirurgie et obstétrique, une facturation complète des séjours sur la base des tarifs nationaux de prestations (GHS).

Des dispositions transitoires restent prévues pour 2008 afin que le calcul de la participation du patient ne soit pas basé sur les tarifs nationaux de prestations : le ticket modérateur demeure calculé sur la base des tarifs journaliers de prestations (TJP) arrêtés par le directeur de l'agence régionale de l'hospitalisation selon les conditions et modalités applicables antérieurement à la réforme du financement.

II) PROCEDURE BUDGETAIRE : VOTE ET APPROBATION DE L'EPRD DE L'EXERCICE N

1) Le rapport préliminaire

a) *Date de transmission au directeur de l'ARH*

Selon l'article L. 6143-1 du CSP, le Conseil d'administration (CA) délibère sur un rapport préliminaire. Celui-ci, présenté par le directeur au Conseil d'administration, est transmis, accompagné de la délibération, au plus tard le 31 octobre de l'exercice N-1 (cf. article R. 6145-8) au directeur de l'ARH, « ainsi que, le cas échéant, à l'autorité de tarification compétente pour les services et activités retracés dans un compte de résultat prévisionnel annexe ».

La délibération n'est pas soumise à l'approbation de l'ARH (cf. article L.6143-4).

b) *Objectifs du rapport préliminaire*

Ce rapport porte notamment (cf. article R. 6145-8) sur :

- les objectifs et prévisions d'activité de l'établissement pour l'année à venir,
- l'adaptation des moyens nécessaires pour remplir les missions imparties par le projet d'établissement, conformément aux engagements pris au contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens,
- sur les prévisions de recettes et de dépenses pour les activités sociales et médico-sociales mentionnées au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF). Ces informations permettent aux établissements concernés d'entrer dans la procédure contradictoire avec les autorités de tarification conformément aux dispositions du CASF.

Le rapport peut également comprendre toutes informations que l'établissement juge nécessaire de porter à la connaissance du directeur de l'ARH en vue de la fixation des dotations et forfaits annuels pour l'exercice à venir. Avant que les arrêtés fixant ces dotations et forfaits ne soient pris, les directeurs d'établissement (cf. article R. 6145-9) qui le souhaitent pourront être entendus par le directeur de l'ARH selon des modalités et un calendrier qu'il déterminera.

A l'appui du rapport préliminaire sont également produites des prévisions de recettes et de dépenses et l'état récapitulatif des investissements pour les instituts de formation des personnels paramédicaux et de sages femmes, suivis en compte de résultat prévisionnel annexe. Ces informations permettent aux établissements concernés de satisfaire les dispositions prévues à l'article R. 6145-59.

2- Le calendrier de la procédure d'élaboration de l'EPRD de l'exercice N

Rappel : le calendrier budgétaire a été construit en tenant compte :

- du calendrier de travail parlementaire qui conduit à une promulgation de la loi de financement de la sécurité sociale (LFSS) au plus tard le 31 décembre ;
- de la nécessité, pour construire des prévisions de recettes les plus réalistes possible, de disposer d'informations sur les tarifs nationaux de prestations, les dotations et forfaits, lesquelles sont publiées selon un calendrier établi à partir de la promulgation de la LFSS.

Calendrier de fixation des éléments de campagne et de vote de l'EPRD

- 1°) Promulgation de la LFSS pour N : au plus tard le 31 décembre N-1 ;
- 2°) Arrêtés ministériels fixant les objectifs et dotations nationaux : dans les 15 jours suivant la promulgation de la LFSS (cf. article R. 162-42 du code de la sécurité sociale - CSS) ;
- 3°) Arrêtés fixant les tarifs nationaux de prestations, les coefficients géographiques, les forfaits et les dotations régionales (dotations annuelles de financement et dotations MIGAC) : dans les 15 jours suivant la publication des arrêtés susmentionnés (cf. articles R 162-42-1 et R. 162-42-3 du CSS) ainsi que l'arrêté ministériel fixant le taux moyen régional de convergence des coefficients de transition ;
- 4°) Dans les 15 jours suivant la publication des arrêtés cités au 3°) supra, le directeur de l'ARH arrête :
 - les règles générales de modulation du taux moyen régional de convergence ;
 - le coefficient de transition qu'il notifie à chaque établissement ;
 - le montant des dotations et forfaits annuels de chaque établissement qu'il lui notifie.

L'EPRD doit être voté par le conseil d'administration sur l'EPRD et transmis à l'ARH **au plus tard le 15 mars N** ou dans les 30 jours suivant la notification des arrêtés fixant les dotations et forfaits annuels si cette notification est postérieure au 15 février N (article R. 6145-29 du CSP).

Si l'EPRD n'est pas adopté par le conseil d'administration au plus tard le 15 mars (date théorique générale) ou dans un délai de 30 jours suivant la notification des dotations et forfaits, le directeur de l'ARH **arrête** l'EPRD (cf. article L. 6145-2) et le rend exécutoire. Dans ce cas, les crédits inscrits à chacun des chapitres de l'EPRD présentent un caractère limitatif (pour les EPS), pour toute la durée de l'exercice, y compris si une décision modificative est prise en cours d'exercice.

3- Délai et procédure d'approbation de l'EPRD

L'EPRD fait l'objet d'un **vote unique et global et d'une approbation unique et globale**.

Remarque : les décisions prises en matière budgétaire et tarifaire par le directeur de l'agence régionale de l'hospitalisation sont motivées et publiées dans les conditions prévues par le code de la santé publique (cf. article R. 6115-7).

a) La règle de l'approbation tacite

L'EPRD (et ses décisions modificatives éventuelles) est soumis à la **règle de l'approbation tacite** dans le cadre d'un nouveau partage des responsabilités entre l'établissement et sa tutelle : l'EPRD n'est en effet pas une demande de moyens comme pouvait l'être le budget, mais une **prévision** de recettes et de dépenses dont l'établissement est responsable.

Ainsi, à défaut d'approbation expresse (article R. 6145-29), **l'EPRD est réputé approuvé si, à l'issue d'un délai de 30 jours :**

- suivant la notification par l'ARH des dotations et forfaits à l'établissement dans le cas où l'EPRD aurait été transmis antérieurement à cette notification ;
- suivant sa réception par le directeur de l'ARH si l'EPRD a été transmis après la notification des dotations et forfaits (cas général) ;

le directeur de l'ARH n'a pas fait connaître son opposition au projet d'EPRD.

Une fois le délai de 30 jours écoulé, et en l'absence d'opposition formulée par le directeur de l'ARH, l'EPRD devient exécutoire et est transmis sans délai au comptable de l'établissement.

C'est durant ce même délai d'approbation tacite que doivent être arrêtés par l'ARH les tarifs journaliers de prestations servant de base au calcul du ticket modérateur.

b) Les réactions possibles de l'ARH

Pendant le délai de 30 jours mentionné au a) ci-dessus, le directeur de l'ARH peut :

- soit garder le silence, selon la règle de l'approbation tacite. Dans ce cas, la délibération sera exécutoire à l'expiration du délai ;
- soit s'opposer par écrit à l'exécution de la délibération pour des motifs précisés par le code de la santé publique (cf. ci-après) ;
- soit approuver expressément la délibération. Cette procédure doit cependant avoir un caractère exceptionnel, en cas d'urgence, lorsqu'il est nécessaire d'exécuter une décision financière sans attendre l'expiration du délai de 30 jours.

Le directeur de l'ARH peut également formuler des **observations** sur le projet d'EPRD (cf. article R. 6145-33) sans assortir cet avis d'un refus exprès d'approbation.

c) Les motifs d'opposition du directeur de l'ARH au projet d'EPRD

Les motifs pour lesquels le directeur de l'ARH peut s'opposer au projet d'EPRD sont précisés par l'article R. 6145-31 :

- Le projet d'EPRD n'est « pas voté conformément aux dispositions de l'article R. 6145-11 », article qui définit **les conditions d'équilibre et de sincérité des prévisions. L'importance de cet article doit être rappelée ;**
- Les produits relatifs à la DAF, à la dotation MIGAC ou aux forfaits annuels excèdent les montants notifiés par le directeur de l'ARH ;
- La prévision budgétaire résulte également pour partie d'une prévision d'activité qui a pu faire l'objet d'une première analyse dans le cadre de l'examen du rapport préliminaire. Les prévisions de recettes établies sur la base de l'activité prévisionnelle et des tarifs de prestations nationaux doivent être réalistes en volume et en nature, conformes aux autorisations dont bénéficie l'établissement et à son projet d'établissement et compatibles avec les objectifs quantifiés du schéma régional d'organisation sanitaire ou du contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens. Dans le cas contraire, le directeur de l'ARH est fondé à s'opposer à l'EPRD.
- Le projet d'EPRD ne tient pas compte des engagements prévus au CPOM ;
- « En cas de prélèvement sur le fonds de roulement ou de situation financière dégradée, les mesures de redressement de la situation financière adoptées par le conseil d'administration ne sont pas adaptées ».

d) Procédure à suivre en cas d'opposition du directeur de l'ARH au projet d'EPRD

Lorsque le directeur de l'ARH a fait connaître son opposition au projet d'EPRD, le directeur de l'établissement dispose d'un délai de 30 jours (cf. article R. 6145-32) à compter de la notification du refus d'approbation pour présenter au conseil d'administration un nouveau projet d'EPRD tenant compte des motifs du refus opposé par le directeur de l'ARH. Ce nouvel état doit être transmis sans délai au directeur de l'ARH.

Si un nouvel EPRD n'est pas adopté par le conseil d'administration ou s'il ne tient pas compte des motifs du refus opposé par le directeur de l'ARH, ce dernier **arrête l'EPRD** (cf. article L. 6145-1). Dans ce cas, les crédits inscrits présentent [pour les EPS] un caractère limitatif qui s'apprécie au niveau de chacun des chapitres, tout au long de l'exercice.

Lorsque l'ARH arrête l'EPRD, elle arrête le CRPP, les éventuels CRPA, le tableau de financement prévisionnel. Le délai dans lequel l'EPRD est arrêté par le directeur de l'ARH n'est pas fixé par le code de la santé publique Il doit cependant rester raisonnable afin de ne pas paralyser le fonctionnement de l'établissement.

e) La nécessité des annexes obligatoires

- **Les annexes sont soumises au vote du CA et doivent être transmises à l'ARH**

L'article L 6143-1 prévoit que le CA délibère sur « l'EPRD prévu à l'article L. 6145-1, ses modifications, ses **éléments annexes** (...) ». L'article R.6145-29 dispose que l'EPRD, transmis au DARH « est accompagné des documents mentionnés à l'article R. 6145-19 » [qui énumère les annexes obligatoires]. Si ces documents ne sont pas annexés à l'EPRD transmis par l'établissement à l'ARH, le dossier de l'EPRD est donc *incomplet* et, conformément à l'article R.6145-30, le délai d'approbation tacite est suspendu.

- **...mais ne sont pas soumises à approbation...**

L'article L. 6143-4, 2°, précise que « les délibérations portant sur (...) [l'EPRD] à l'exclusion du rapport préliminaire et des annexes de l'EPRD sont réputées approuvées si le DARH n'a pas fait connaître son opposition dans des délais et pour des motifs déterminés par voie réglementaire ».

- **Les annexes participent à la bonne appréciation des éléments portés dans l'EPRD :**

L'absence d'annexes obligatoires ne peut provoquer automatiquement la mise en œuvre du mécanisme de substitution : en effet, dès lors que l'EPRD a été adopté par le CA dans les délais réglementaires, l'ARH ne peut se substituer à l'établissement pour arrêter l'EPRD que si celui-ci a, dans un premier temps, été rejeté et, qu'ensuite l'établissement soit n'a pas adopté de nouvel EPRD, soit a adopté un EPRD qui ne tient pas compte des motifs de refus (article L. 6145-1).

Toutefois, en cas d'absence d'annexes, la tutelle peut, dans sa demande de documents, *fixer un délai* de réponse à l'issue duquel la suspension du délai d'approbation réglementaire s'interrompt.

Il convient dans ce contexte de rappeler que le directeur de l'ARH peut s'opposer à un projet d'EPRD (cf. l'article R. 6145-31) si celui-ci n'est pas voté conformément aux dispositions de l'article R. 6145-11, lequel définit les **conditions d'équilibre et de sincérité de l'EPRD**. Or, pour apprécier réellement la sincérité et les conditions de l'équilibre qui sont proposés dans l'EPRD transmis, il est nécessaire de disposer des pièces annexées. A défaut de pouvoir apprécier les conditions de l'équilibre et la sincérité de l'EPRD, ce dernier pourrait être rejeté.

Annexe 2 : le tableau prévisionnel des effectifs rémunérés (TPER)

1) Nature juridique du tableau prévisionnel des effectifs rémunérés

L'ordonnance N° 2005-406 du 2 mai 2005 a modifié les compétences mentionnées à l'article L.6143-1 du CSP ; en conséquence, le Conseil d'administration n'a plus à se prononcer sur le tableau des emplois. La réforme budgétaire et comptable des établissements de santé a instauré un nouvel outil, le tableau prévisionnel des effectifs rémunérés, annexe de l'EPRD. Cette annexe, obligatoire, est soumise au vote du Conseil d'administration mais pas à l'approbation de l'ARH (article R. 6145-1 du CSP).

Rappel de la « lettre circulaire du 26 septembre 2005 relative à la nature juridique des emplois médicaux »

Cette note précisait que si l'article L.6143-1 du CSP issu de l'ordonnance du 2 mai 2005 ne mentionnait plus explicitement de délibération sur les « emplois de praticiens hospitaliers à temps plein et à temps partiel », il ne fallait pas en déduire que le directeur était compétent sur ces domaines. En effet, aux termes de l'article R.6145-19, le Conseil d'administration délibère notamment sur le « tableau prévisionnel des effectifs rémunérés » et reste donc compétent pour déterminer les effectifs de l'établissement.

2) Objectif du tableau prévisionnel des effectifs rémunérés

Le TPER vise à décrire, pour chaque compte de résultat, par grandes catégories de personnel médical et non médical, la rémunération brute afférente aux effectifs réellement employés par l'établissement, telle qu'elle figure dans l'EPRD et à faire apparaître les évolutions entre deux exercices. Il justifie les sommes inscrites dans les différents comptes de résultat.

3) Contenu du tableau prévisionnel des effectifs rémunérés

Son cadre est défini par arrêté ministériel du 5 décembre 2007. Le TPER distingue les « ETP » et la « rémunération inscrite à l'EPRD (hors charges) ».

a) Nature des informations « ETP »

Dans la colonne « ETP » doit figurer le nombre de personnel en équivalent temps plein rémunéré. On retient donc l'équivalent budgétaire et non la quotité de temps de travail. Ainsi, un agent à 80 % est comptabilisé en ETP pour 0,86 %. La mesure de l'effectif en ETP s'effectue donc selon les règles retenues pour l'élaboration de la SAE et non selon les règles de présentation du bilan social.

Cas de personnels travaillant dans deux établissements : si une personne est rémunérée par l'établissement A mais que, selon une convention, elle travaille pour partie dans l'établissement A et pour partie dans l'établissement B, sa rémunération doit figurer dans le tableau des effectifs rémunérés de l'établissement A. En effet, B remboursera à A sa quote part de rémunération, mais sur un compte différent de ceux qui sont justifiés par le tableau des effectifs rémunérés.

Précisions concernant le personnel médical :

Un personnel temps plein statutaire ou contractuel effectue 10 demi-journées, soit 1 ETP.

Un personnel temps partiel statutaire ou contractuel effectue 5 ou 6 demi-journées (voire 4), soit respectivement 0,5 ETP, 0,6 ETP ou 0,4 ETP.

Un praticien attaché effectue entre 1 et 10 demi-journées, soit entre 0,1 et 1 ETP.

Par convention, les HU temps plein effectuent 0,5 ETP de temps hospitalier.

Précision concernant le personnel non médical :

Les personnels en CDD ne doivent pas figurer en nombre de mensualités, mais bien en ETP dans la colonne « ETP », en considérant, le cas échéant, que 12 mensualités équivalent à 1 ETP.

b) Nature des informations « rémunération inscrite à l'EPRD (hors charges) »

Il s'agit d'indiquer le montant des salaires ou traitements, primes et indemnités, y compris les charges salariales, à l'exception des indemnités liées à la permanence des soins, sur place ou à domicile, des personnels médicaux seniors (chapitre 6425 « permanence des soins » du personnel médical), hors charges patronales et taxes.

Pour N-1, il s'agit du montant anticipé pour la clôture de cet exercice, y compris les sommes correspondant à des écritures de rattachement de charges. Pour l'exercice N, ce montant, prévisionnel, doit être établi en cohérence avec les données figurant dans les comptes de résultat.

Cas particulier de la permanence des soins :

Leur traitement est différent selon qu'il s'agit des personnels en formation (internes et étudiants) ou des autres personnels médicaux :

- Pour ce qui concerne les internes et étudiants en médecine, le chapitre 6424 comprend les rémunérations et indemnités pour gardes et astreintes des internes. Celles-ci doivent donc être incluses dans le TPER ;
- Pour les autres personnels médicaux, les gardes et astreintes doivent être imputées sur le compte 6425 et donc être exclues du TPER.

En conséquence, la colonne « rémunération » doit permettre de justifier le total des charges inscrites dans les comptes 641 et 642 (chapitres 641, 6411, 6413, 642, 6421, 6422 du titre 1), pour le personnel non médical et le personnel médical, à l'exception du chapitre 6425.

4) Catégories de personnel et lien avec les chapitres

a) Personnel médical

Statut	Personnel concerné	Chapitres (en gras, chapitres limitatifs)
H-U permanents	PU-PH et MCU-PH	6421 et 6426/6428
PH temps plein	PH temps plein nommés à titre permanent ou pour une période probatoire	6421 et 6426/6428
PH temps partiel	PH temps partiel nommés à titre permanent ou pour une période probatoire	6421 et 6426/6428
Praticiens attachés renouvelables de droit	Praticiens attachés et praticiens attachés associés en contrat triennal	6422 et 6426/6428
H-U temporaires	- Praticiens hospitalo universitaires - Chefs de clinique des universités - assistants des hôpitaux - Assistants hospitalo-universitaires	6423 et 6426/6428
Praticiens contractuels sans renouvellement de droit	- Praticiens hospitaliers associés - Praticiens attachés et praticiens attachés associés qui ne sont pas en contrat triennal	6423 et 6426/6428

	<ul style="list-style-type: none"> - Praticiens contractuels, dont ceux en missions spécifiques - Assistants et assistants associés (possibilité de contrat de 2 ans ou 4 ans dans la limite d'une durée totale de 6 ans) - Praticiens adjoints contractuels 	
Internes et étudiants en médecine	Y compris les indemnités de garde des internes	6424 et 6428

Remarques :

- Les PH associés sont les PH qui, n'ayant pas la nationalité française ou européenne, sont nommés pour des périodes renouvelables. Ils sont nommés à titre permanent dès qu'ils sont naturalisés français ou européen, sous réserve de totaliser 4 ans de fonctions effectives ;
- Les sommes qui seront imputées aux comptes 6426 « temps de travail additionnel de jour » et 6428 « autres rémunérations du personnel médical » sont ventilées dans la colonne « rémunérations » du tableau des effectifs rémunérés en regard des statuts des personnels concernés. Seul le chapitre 6425 « permanences de soins » n'est pas reventilé et n'entre donc pas dans le tableau des effectifs rémunérés.

b) Personnel non médical

Statut / grade /qualification	Personnel concerné	Chapitres
Titulaires et stagiaires		6411
Personnel administratif	Personnel administratif au sens SAE	
dont personnel de direction	Personnel de direction au sens SAE	
Personnel soignant et éducatif	Personnels des services de soins et personnels éducatifs et sociaux au sens SAE	
Personnel technique	Personnel technique et ouvrier au sens SAE	
Personnel médico-technique	Personnel médico-technique au sens SAE	
Contrats à durée indéterminée		6413
Personnel administratif	Personnel de direction et administratif au sens SAE	
Personnel soignant et éducatif	Personnels des services de soins et personnels éducatifs et sociaux au sens SAE	
Personnel technique	Personnel technique et ouvrier au sens SAE	
Personnel médico-technique	Personnel médico-technique au sens SAE	
Contrats à durée déterminée		6415
Contrats soumis à dispositions particulières		6416
Apprentis		6417

5) Quelques questions particulières

a) Dans les EPS soumis au contrôle des comptes, le tableau des effectifs peut-il être une limite au recrutement ?

Le tableau des effectifs ne constitue pas une limite au recrutement sur la base du nombre des personnels prévu dans ce tableau. La limite est fixée pour ces établissements publics de santé par les crédits à caractère limitatif de certains chapitres.

b) Que se passe-t-il en cas de divergence sensible entre le tableau des effectifs et l'EPRD ?

Le tableau des effectifs rémunérés doit éclairer la construction de l'EPRD. Sauf à envisager des erreurs matérielles ou des approximations marginales, il ne doit pas faire apparaître d'écart notable avec les différents comptes de résultat qu'il doit justifier. A défaut, la question de la sincérité des prévisions peut s'envisager.

c) Il est rappelé que la CME doit par ailleurs, selon l'article R. 6144-1, être « tenue informée des effectifs prévisionnels et réels de l'établissement et des créations, suppressions ou transformations d'emplois de praticiens hospitaliers ».

Annexe 3 : Le plan global de financement pluriannuel (PGFP)

Le PGFP est à la fois un élément constitutif du projet d'établissement et une annexe à l'EPRD. En tant que volet du projet d'établissement, il est soumis à délibération du conseil d'administration et approbation par le directeur de l'ARH tandis qu'en tant qu'annexe à l'EPRD, il n'est pas soumis à approbation (cf. article L. 6143-4-2°).

L'obligation de produire un PGFP dans le cadre de la présentation d'un projet d'établissement, disposition introduite par l'ordonnance du 2 mai 2005 qui a modifié l'article L.6143-2 du code de la santé publique, ne s'applique qu'aux projets d'établissements présentés à compter de cette date. Toutefois l'absence de PGFP approuvé dans ce nouveau cadre ne dispense pas les établissements de présenter un tel document en annexe à l'EPRD. Le PGFP présenté à cette occasion aura un caractère indicatif mais permettra néanmoins d'apprécier les conditions d'équilibre de l'EPRD et du tableau de financement dans la perspective des engagements futurs envisagés par les établissements.

La présentation du PGFP en annexe de l'EPRD est destinée à :

- vérifier que le tableau de financement présenté est conforme à la programmation à moyen terme des investissements et de leur financement ;
- permettre la révision annuelle de ce plan (révision prévue à l'article L. 6145-1) compte tenu des réalisations effectives ;
- s'assurer des conditions d'équilibre pluriannuel de l'établissement (cf. article R. 6146-11).

1- La projection des comptes de résultat prévisionnels

Dans le PGFP annexé à l'EPRD, les produits et charges, présentés conformément aux titres des différents comptes de résultat de l'EPRD, doivent être projetés sur au moins 5 ans (donc partiellement au delà du projet d'établissement approuvé). L'établissement est responsable des simulations qu'il retient dans cette annexe.

Il faut noter que la projection du compte de résultat prévisionnel principal peut, par exception et pour la seule année au titre de laquelle est présenté l'EPRD, inclure une prévision de « produits attendus non notifiés » : dans cette rubrique, ne peuvent figurer que des sommes inscrites au contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens ou à son avenant ou dans un engagement contractuel spécifique, qui n'auraient pas été notifiées au moment de l'élaboration de l'EPRD.

2- Le tableau de détermination de la capacité d'autofinancement prévisionnelle

Ce tableau conserve potentiellement un niveau de détail important (même si tous les établissements ne sont pas concernés par toutes les lignes) car il distingue les comptes ayant une incidence sur le FRI (fonds de roulement d'investissement) et ceux ayant une incidence sur le FRE (fonds de roulement d'exploitation). Ainsi, on a :

Libellé	Comptes concernés	Incidence sur le FRI ou le FRE
valeur comptable des éléments d'actifs cédés	675	FRI
dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles (C/6811)	6811	FRI
dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles (C/6816)	6816	FRI

autres dotations aux amortissements, dépréciations et provisions impactant le FRI (6812, 686 partiel, 687 partiel)	6812 ; 6861 ; 6862 ; 68662 ; 6871 ; 6876 s'il est contrepartie du 29	FRI
dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (c/6815)	6815	FRE
dotations aux dépréciations des stocks et en-cours (c/68173)	68173	FRE
dotations aux dépréciations des créances (c/68174)	68174	FRE
dotations aux provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations (C/68742)	68742	FRE
autres dotations aux amortissements, dépréciations et provisions impactant le FRE (686 partiel, 687 partiel)	6865 ; 68665 ; 68743 ; 68744 ; 6876 s'il est contrepartie des 39, 49, 59	FRE
produits des cessions d'éléments d'actifs (c/775)	775	FRI
quote part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice (c/777)	777	FRI
reprise sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles (C7811)	7811	FRI
reprises sur dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles (c/7816)	7816	FRI
- autres reprises sur dépréciations et provisions impactant le FRI (786 partiel, 787 partiel)	78662 ; 7876 s'il est contrepartie du 29	FRI
- reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation (c/7815)	7815	FRE
- reprises sur dépréciation des stocks et en cours (c/78173)	78173	FRE
- reprises sur dépréciation des créances (c/78174)	78174	FRE
- reprises sur provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations (C/78742)	78742	FRE
- autres reprises sur amortissements, dépréciations et provisions impactant le FRE (786 partiel, 787 partiel)	7865 ; 78665 ; 78743 ; 78744 ; 7876 s'il est contrepartie des 39, 49, 59	FRE

3- La projection du tableau de financement prévisionnel

Le tableau de financement est également présenté dans le PGFP par titres. Néanmoins, afin de faciliter l'identification de l'impact des investissements, il est demandé de distinguer au sein du titre 2 des emplois les « opérations majeures », qui sont identifiées une par une, des « opérations courantes » qui sont regroupées sur une ligne. Les opérations majeures sont, par commodité, définies selon les seuils précisés par l'arrêté du 17 octobre 2006 fixant les seuils prévus à l'article R. 6145-66 du code de la santé publique et selon les seuils définis pour l'AP-HP.

Le PGFP présente ainsi une vision synthétique de la répartition annuelle des montants financiers liés aux investissements. Comme l'indiquait la circulaire DHOS/E4/2006/422 du 20

septembre 2006 relative au contrôle des investissements des établissements publics de santé, le PGFP est utilement complété par la liste de tous les programmes d'investissement de l'établissement.

4- Le tableau de variation des équilibres du bilan

Ce tableau vise à montrer l'évolution sur la période des grands équilibres du bilan que sont le fonds de roulement (décomposé en fonds de roulement d'exploitation et fonds de roulement d'investissement), le besoin en fonds de roulement et la trésorerie, en montants bruts et en variation, afin de clarifier les situations initiales et finales et de mieux appréhender les grands enjeux décrits par le PGFP.

La variation du fonds de roulement d'investissement entre deux exercices s'explique par :

- « l'incidence de la CAF sur le FRI » : ce sont des éléments constitutifs de la CAF qui vont mouvoir des comptes du FRI, comme la valeur comptable des éléments d'actif cédés (compte 675) ou les amortissements et dépréciations d'immobilisations ;
- « le cycle de financement » : il correspond à la variation de l'encours de la dette financière (emprunts levés – emprunts remboursés) et aux dotations et subventions de l'exercice ;
- « le cycle d'investissement » : il correspond à l'effort d'investissement et autres emplois, compte tenu des « autres ressources ». Le solde ainsi calculé entraîne une diminution du FRI ;
- l'affectation des résultats de l'exercice à l'excédent d'investissement.

La variation du fonds de roulement d'exploitation entre deux exercices s'explique par :

- « l'incidence de la CAF sur le FRE » : ce sont des éléments constitutifs de la CAF qui vont mouvoir des comptes du FRE, essentiellement le résultat de l'exercice et les mouvements de provisions ;
- l'affectation des résultats de l'exercice en report à nouveau, réserve de trésorerie, réserves de compensation.

La régularisation de tout ou partie des créances dites de l'article 58 » va avoir pour effet une augmentation faciale du FRE.

Le besoin en fonds de roulement est appréhendé en très grandes masses (créances, stocks, dettes), à charge pour les établissements, à partir de leur situation initiale, des hypothèses qu'ils peuvent formuler en matière de délai de recouvrement et selon leur politique de stockage/ déstockage et règlement des fournisseurs et autres créanciers, de déterminer l'évolution de ces grandes masses. Logiquement, ce besoin en fonds de roulement doit permettre de donner une indication quant au niveau de fonds de roulement « optimal », compte tenu de la trésorerie. A ce stade, il n'y a pas de norme fixée.

Le tableau des engagements hors bilan permet d'objectiver les engagements pluriannuels donnés, et éventuellement reçus, par l'établissement (droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine, dont les effets sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures). Les engagements donnés sont notamment liés aux crédit bail, locations mobilières et immobilières, contrat de partenariat et bail emphytéotique administratif ainsi qu'aux instruments de gestion du risque de taux ou de change comme les swaps.

Annexe 4 : le suivi quadrimestriel de l'EPRD

1- Les objectifs du suivi quadrimestriel de l'EPRD

L'article L. 6145-1 du CSP dispose qu'une présentation périodique sur le suivi et l'analyse de l'exécution de l'EPRD est faite au Conseil d'administration et transmise à l'ARH, selon une périodicité quadrimestrielle définie par l'article R. 6145-6. La plus grande souplesse de gestion accordée aux responsables d'établissements s'accompagne en effet d'un **dispositif de suivi quadrimestriel** de l'exécution de l'EPRD, corollaire de la liberté acquise par les gestionnaires au travers de la réforme du régime budgétaire et comptable. L'état comparatif quadrimestriel permet de disposer d'un outil de pilotage, indispensable pour prendre au plus tôt les mesures qui seraient rendues nécessaires par la dégradation de la situation financière constatée en exécution par rapport à l'EPRD approuvé.

A l'issue de chaque quadrimestre civil, un état comparatif de l'activité, des dépenses et des recettes réalisées par rapport aux prévisions est **présenté** au Conseil d'administration de l'établissement, sous forme de communication à cette instance, en vue de son examen, et transmis à l'ARH. Cet état comparatif peut également servir de base à l'information de la Commission médicale d'établissement et du Comité technique d'établissement qui, conformément aux articles R. 6144-1 et R. 6144-40 du CSP, doivent être régulièrement tenus informés de la situation budgétaire de l'établissement.

L'objectif de l'état comparatif quadrimestriel est **d'informer le Conseil d'administration et l'ARH sur les conditions de mise en œuvre réelles des prévisions inscrites dans l'EPRD** (initial ou modifié). Si le directeur l'estime nécessaire, il peut proposer des ajustements de l'EPRD au travers d'une décision modificative, soumise au vote du Conseil d'Administration puis à l'approbation de l'ARH dans les mêmes conditions que l'EPRD initial. Si l'ARH l'estime nécessaire, elle peut, en application de l'article L.6145-4-II, demander à l'établissement de délibérer sur une modification de l'EPRD.

2- Délais de production des états de suivi et d'analyse de l'exécution quadrimestriels des EPRD des établissements de santé

Le suivi et l'analyse de l'exécution de l'EPRD doivent être effectués à la fin de chaque quadrimestre civil et transmis comme suit au CA et à l'ARH :

- 1^{er} quadrimestre (période du 1^{er} janvier au 30 avril N) : au plus tard le 30 juin N ;
- 2nd quadrimestre (période du 1^{er} janvier au 31 août N) : en même temps que le rapport préliminaire, soit au plus tard le 31 octobre N ;
- 3^{ème} quadrimestre (période du 1^{er} janvier au 31 décembre N) : au plus tard le 15 mars N+1.

3- Le modèle d'état comparatif de suivi et d'analyse quadrimestriel de l'EPRD

Le cadre défini par arrêté interministériel (en cours pour les exercices à compter de 2008) constitue le support minimal d'information demandé aux établissements.

3-1. Structuration en deux volets de l'état comparatif quadrimestriel

L'état comparatif de suivi et d'analyse quadrimestriel s'articule en deux volets, le premier reposant sur des constats, le second incluant des projections financières :

Volet 1 : le premier consiste à confronter les **réalisations aux prévisions sur une période précise** (janvier à avril, janvier à août et janvier à décembre). Il limite volontairement

la production des documents de suivi aux comptes de résultat, pour lesquels une prévision infra-annuelle doit être mise en place.

La présentation sous forme de tableaux chiffrés doit s'effectuer a minima :

- a) sur les comptes de résultats prévisionnels principal et annexes, en présentation synthétique,
- b) sur le compte de résultat prévisionnel principal, en présentation détaillée par chapitres.

Volet 2 : le second consiste en une **extrapolation en année pleine de l'ensemble de l'EPRD** à partir des données constatées à la fin du quadrimestre considéré : il s'agit d'élaborer un « compte financier anticipé » tant pour les comptes de résultat que pour le tableau de financement et la capacité d'autofinancement. La présentation sous forme de tableaux chiffrés s'effectue en présentation synthétique.

Ce volet comprend deux tableaux synthétiques sur :

- le résultat comptable toutes activités confondues, initialement prévu et actualisé, résultat qui est une composante fondamentale de la CAF ;
- l'évolution des prévisions sur les trois grandeurs essentielles de l'EPRD : résultat comptable, CAF et variation du fonds de roulement. Ce tableau synoptique résume la tendance infraannuelle (amélioration ou dégradation par rapport au schéma initialement prévu).

3-2. Articulation entre les deux volets de l'état de suivi et d'analyse de l'EPRD

Le premier volet a vocation à :

- fournir des éléments de *restitution sur l'activité*, comme indiqué par l'article R. 6145-6, sous forme financière. Les données comparatives sur l'activité sont traduites par le détail des recettes de titre 1 ;
- *mettre en évidence des éventuels écarts* en matière de produits d'une part, en matière de charges d'autre part, par rapport aux rythmes respectifs de produits et de charges initialement prévus. L'attention des EPS est particulièrement attirée sur les chapitres comportant des crédits à caractère limitatif.

L'objectif est en effet d'identifier les éléments sur lesquels les réalisations (dépenses engagées et recettes attendues) s'écartent des prévisions, afin de déterminer si ces écarts sont susceptibles, ou non, d'être résorbés d'ici la fin de l'exercice. A partir des écarts constatés dans ce premier volet et de leurs facteurs explicatifs (élément conjoncturel résorbable dans l'année ou, au contraire, écart qui perdurera), les établissements indiquent dans le second volet l'état actualisé de leurs projections annuelles pour l'exercice. Il s'agit alors de tirer les conclusions, sur l'exercice, des éventuels écarts objectivés à la fin du quadrimestre.

A priori, trois situations peuvent se produire :

- l'établissement maintient les prévisions de son dernier EPRD approuvé. S'il a constaté des écarts, il estime que ceux-ci seront résorbés d'ici la fin de l'année ;
- des écarts existent mais ils ne modifient pas l'économie générale de l'EPRD ou ne risquent pas de provoquer d'insuffisance de crédits sur les chapitres à caractère limitatif : l'établissement peut toutefois indiquer dans son extrapolation en année pleine des montants différents de ceux figurant dans le dernier EPRD approuvé ;
- ces écarts conduisent l'établissement à proposer une modification de son EPRD. Une décision modificative doit alors être votée et approuvée dans les mêmes conditions que l'EPRD initial.

Le premier volet de l'état comparatif de suivi et d'analyse de l'EPRD n'a pas vocation à être un « arrêté des comptes » (1), qui serait très lourd à gérer. C'est pourquoi il ne fait pas apparaître de résultat infra-annuel, qui serait dépourvu de sens dès lors qu'il ne s'agit pas d'une véritable clôture intermédiaire.

Il doit permettre de déceler, d'un côté en produits, de l'autre en charges, les écarts par rapport au schéma d'exécution envisagé, pour mettre en évidence *la nécessité, ou non, de prévoir des mesures d'ajustement, voire de redressement financier*, selon le niveau des écarts constatés et leur origine.

(1) NB : Les établissements qui le souhaitent –et sont en mesure de le faire- peuvent bien entendu traiter cet état comparatif comme un arrêté de comptes intermédiaire. Mais il ne s'agit pas d'une obligation.

4- Le contenu des tableaux et le rapport d'accompagnement

Les tableaux supports du suivi et de l'analyse quadrimestriels pourront bien entendu être utilement complétés de tout tableau établi par le directeur permettant de préciser davantage la situation réelle de l'établissement au regard des prévisions initiales.

L'état comparatif est accompagné d'un rapport d'analyse établi par le directeur de l'établissement qui donne toute indication utile sur l'évolution de l'activité, des recettes et des dépenses figurant dans les tableaux. En cas d'écarts défavorables (recettes inférieures aux prévisions ou dépenses supérieures) entre la prévision et la réalisation, le rapport indiquera notamment s'il s'agit d'événements conjoncturels ou non, les principaux facteurs explicatifs et les conséquences sur l'équilibre du dernier EPRD approuvé.

a) Nature des informations : dépenses engagées et recettes attendues

- Les charges figurant dans la colonne « réalisation » de l'état comparatif sont des **dépenses engagées**, celles de la colonne « prévision » sont les engagements de dépenses prévus pour la période, selon une saisonnalisation infra annuelle que détermine librement chaque établissement.
De manière symétrique, les produits sont des **recettes attendues**.
- A défaut de connaissance précise du rythme de certains produits ou charges, une saisonnalisation au douzième peut éventuellement être retenue. Toutefois, compte tenu de la souplesse offerte par l'EPRD, mais des risques financiers corollaires, il convient de se doter d'outils permettant d'apprécier finement la situation financière infra-annuelle, afin de mettre en place ou de conforter le pilotage en cours d'exercice.

Quelle que soit la méthode d'extrapolation retenue, il convient d'assurer une cohérence entre le calcul de la réalisation et celui de la prévision pour conserver sa pertinence à l'écart indiqué.

- Le dernier EPRD exécutoire correspond au dernier EPRD approuvé par les autorités de tutelle, compte tenu des éventuels virements de crédits ⁽²⁾ auxquels le directeur aura procédé.

(2) NB : Le détail de ces virements sera inclus dans les décisions modificatives

b) La situation au 31 décembre

Le dernier état quadrimestriel, élaboré selon la situation de fin décembre, s'apparente à un compte financier anticipé. Compte tenu de sa date de transmission à l'ARH (au plus tard le

15 mars de N+1), il peut contenir des informations encore provisoires, mais devrait en principe donner un éclairage satisfaisant de la situation qui sera réellement constatée lors de l'examen du compte financier (soumis, quant à lui, à la délibération du Conseil d'administration au plus tard le 31 mai de N+1). En conséquence, ce dernier suivi quadrimestriel inclut les données relatives à la journée complémentaire, ou à tout le moins, une estimation de ces dernières.

c) Utilisation d'OREGHON (pour les établissements publics de santé)

Afin de contribuer à la production des états de suivi et d'analyse de l'EPRD, la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) a développé un *outil de restitution de données comptables et financières*, baptisé OREGHON (« outil de reporting global des hôpitaux sur le net ») sur lequel les établissements peuvent s'appuyer pour établir le document présenté au Conseil d'administration et transmis à l'ARH.

OREGHON fournit, chaque mois, des états d'exécution comptable infra-annuels des EPRD, notamment par rapport aux dernières prévisions de dépenses et recettes connues, ainsi que certains ratios financiers significatifs. OREGHON repose sur l'exploitation des données comptables qui sont à la disposition du comptable, ainsi que des informations sur les encaissements / décaissements. On note en particulier la présentation des différentes composantes constitutives du BFR (besoin en fonds de roulement), notamment les taux de recouvrement « spontanés » par catégorie de débiteurs (hospitalisés -consultants, caisses de sécurité sociale hors caisse pivot, départements, mutuelles et autres tiers payants), et les restes à payer (tous fournisseurs, dettes fiscales et sociales).

L'ensemble des informations fournies par OREGHON permet aux EPS d'enrichir en tant que de besoin, et selon les problématiques propres à chaque établissement, le rapport d'analyse de l'exécution de l'EPRD établi par le directeur pour commenter les résultats figurant dans l'état comparatif.

Annexe 5 : les décisions modificatives (DM) de l'EPRD

Le régime des décisions modificatives demeure même si l'EPRD, et plus particulièrement le principe du caractère évaluatif des crédits, doit apporter une plus grande souplesse de gestion, et en conséquence réduire le recours à de telles décisions modificatives. Le cadre est fixé par un arrêté interministériel (en cours pour les exercices à partir de 2008).

1- Cas dans lesquels une décision modificative doit être présentée

Deux articles du code de la santé publique évoquent la nécessité de présenter une décision modificative (DM) de l'EPRD :

L'article R. 6145-40 détaille les décisions modificatives à l'initiative du directeur de l'établissement. Celui-ci est tenu de présenter une DM lorsque :

- l'un des chapitres comportant des crédits limitatifs est insuffisamment doté ;
- une dépense engagée sur un compte éventuellement non doté ou insuffisamment doté à l'EPRD est de nature à bouleverser l'économie générale de l'EPRD ;
- le montant total des charges d'exploitation inscrit aux CRPA (hors CRPA – A) est modifié ;
- « l'évolution de l'activité réelle de l'établissement ou du niveau de ses dépenses sont manifestement incompatibles avec le respect de son EPRD » ;
- le directeur de l'ARH fait application des dispositions prévues au I de l'article L 6145-4.

L'article L. 6145-4 indique les cas dans lesquels le directeur de l'ARH demande aux établissements de délibérer sur une modification de leur EPRD :

- « I -pour permettre le respect de l'objectif national de dépenses d'assurance maladie ou des autres objectifs mentionnés au code de la sécurité sociale, en cas de révision de leur montant, ou en cas de révision des tarifs des prestations (...) ». Cette disposition est prévue en cas de baisse des dotations, forfaits, tarifs dans le cadre d'une régulation « prix / volume » ;
- « II- lorsqu'il apparaît que l'évolution de l'activité réelle de l'établissement ou du niveau de ses dépenses constatées sont manifestement incompatibles avec le respect de son EPRD ».
- L'article L.6145-4 indique en son III que « à défaut d'adoption par le conseil d'administration de la décision modificative mentionnée au I ou II ci-dessus, le directeur de l'agence régionale de l'hospitalisation modifie l'état des prévisions de recettes et de dépenses ».

Une décision modificative n'est donc pas nécessairement requise par l'accroissement en cours d'exercice des dotations et forfaits notifiés par l'ARH.

Remarques :

- l'attention des établissements est attirée sur le bon dimensionnement des chapitres à caractère limitatif dans la perspective notamment de la paie ;
- le pouvoir de substitution du directeur de l'ARH en matière de DM précisé par l'article L. 6145-4 ne prévoit pas que l'EPRD ainsi modifié par le directeur de l'ARH soit entièrement limitatif, à la différence de l'EPRD initial arrêté par le DARH dans le cadre de l'article L. 6145-2 ;

- la notion de « bouleversement général de l'économie » n'est pas précisée : son appréciation est laissée aux directeurs d'établissement et à l'ARH ;
- Selon l'article R.6145-10, « les décisions modificatives intégrant une modification de la dotation annuelle de financement sont transmises au plus tard le 31 décembre de l'exercice auquel elles se rapportent au directeur de l'agence régionale d'hospitalisation ». De ce fait, une décision modificative qui ne modifierait pas les dotations versées par l'assurance maladie pourrait, si nécessaire, être présentée postérieurement, à la condition d'avoir obtenu de l'autorité de tutelle un accord de principe pour procéder à une approbation expresse de cette décision modificative (le régime d'approbation des DM est celui de l'approbation tacite dans un délai de 30 jours qui conduirait au delà du terme de la journée complémentaire).

2- Les documents à produire et le régime d'approbation des DM

Les décisions modificatives sont accompagnées (cf. article R 6145-29 du CSP) du rapport du directeur, de l'avis de la CME et du CTE et, « en tant que de besoin » du tableau des effectifs rémunérés, de l'état des charges par catégorie tarifaire accompagné de propositions de tarifs de prestations ainsi que de l'état actualisé du PGFP.

Elles sont soumises au même régime d'approbation que les EPRD initiaux : les ARH disposent donc d'un délai de 30 jours pour se prononcer après réception de la proposition de DM votée par le Conseil d'administration.

3- Virements de crédits

Selon l'article R. 6145-5, l'ordonnateur conserve la possibilité d'effectuer, en cours d'exercice, des virements de crédits entre tous les chapitres, sans que ces virements puissent avoir pour conséquence d'accroître le montant des chapitres comportant des crédits à caractère limitatif : c'est le principe de la fongibilité asymétrique : on peut réduire le montant d'un chapitre à crédit limitatif, mais pas l'augmenter. Ces virements sont portés à la connaissance du comptable de l'établissement ainsi que du conseil d'administration et du directeur de l'ARH.

Remarque : en outre, s'il y a convenance, l'établissement peut également faire à son niveau des virements entre comptes à l'intérieur des chapitres (même des chapitres à crédits limitatifs), le niveau de compte n'étant pas « visible » dans l'EPRD. Ces éventuels virements ne concernent que la gestion interne de l'établissement (puisque l'EPRD est voté et transmis au comptable au niveau du chapitre et que l'article R. 6145-5 mentionne les virements entre chapitres uniquement).

Annexe 6 : le fonds de roulement et les résultats dans l'EPRD

La **variation du fonds de roulement** qui apparaît dans le tableau de financement prévisionnel est **la ligne d'équilibre de l'EPRD**.

1- Le traitement des résultats dans l'EPRD

Une des composantes du fonds de roulement est le résultat comptable, avant affectation. L'affectation des résultats dans le cadre de l'EPRD n'a pas d'impact budgétaire direct (sauf pour certains CRPA) : il s'agit d'une affectation classique en report à nouveau ou en réserves.

a) Le traitement comptable des résultats

L'objectif de la réforme budgétaire et comptable a en effet été de simplifier l'appréhension des résultats et leur traitement en se rapprochant autant que faire se peut des pratiques préconisées par le plan comptable général (PCG). La procédure de traitement des résultats est conforme aux règles du PCG qui fait de l'affectation des résultats une simple opération comptable, résultant pour les EPS d'une délibération du Conseil d'Administration exécutoire de plein droit. Cependant, une distinction doit être opérée entre le résultat de l'activité principale et de la DNA d'une part et celui des CRPA autres que A d'autre part.

- Compte de résultat principal et compte de résultat annexe « A »

L'affectation des résultats est une opération d'ordre non budgétaire qui se résume aux opérations suivantes :

- inscription du résultat en report à nouveau
- affectation à un compte de réserve (de trésorerie ou pour l'investissement).

- Comptes de résultat annexes autres que A

L'affectation des résultats des comptes de résultat annexes autres que celui de la DNA/SIC s'effectue dans les mêmes conditions que par le passé.

Un résultat excédentaire peut, en conséquence, être affecté :

- à un compte de report à nouveau de ce CRPA,
- à un compte de réserve destiné au financement de mesures d'investissement de ce CRPA,
- à un compte de réserve de trésorerie,
- à un compte de réserve de compensation de ce CRPA,
- à un compte d'excédent affecté à la compensation des charges d'amortissement des équipements, agencements et installations de mise aux normes de sécurité de ce CRPA.

Un résultat déficitaire doit être en priorité couvert par une reprise sur la réserve de compensation et le surplus éventuel doit être ajouté aux charges d'exploitation de l'exercice suivant, voire des trois exercices suivants.

b) L'impact des résultats sur l'EPRD

La ligne d'équilibre de l'EPRD qui est la variation prévisionnelle du fonds de roulement (FDR) peut consister en un apport, un prélèvement, voire une stabilisation dudit fonds de roulement. Elle figure dans le tableau de financement commun à l'ensemble des activités. Les résultats faisant partie du FDR, leur anticipation précise requiert une attention particulière.

2- Les éléments constitutifs de la notion de fonds de roulement (FDR)

Le fonds de roulement consiste en la différence entre les ressources à long terme et les emplois à long terme. Schématiquement, il représente la part des financements longs qui sont susceptibles de financer le cycle d'exploitation, après financement des immobilisations et des « valeurs d'exploitation stabilisées » (créance dite de l'article 58 essentiellement). Le besoin de financement issu de l'activité est quant à lui identifié sous l'appellation « besoin en fonds de roulement » (BFR).

Le fonds de roulement peut être représenté ainsi, à partir du « haut de bilan » :

ACTIF IMMOBILISE : <ul style="list-style-type: none">• Immobilisations brutes• Créances immobilisées• Charges à répartir• Primes de remboursement des obligations	CAPITAUX PERMANENTS : <ul style="list-style-type: none">• Apports• Réserves• Reports à nouveau• <u>Résultat de l'exercice</u>• Amortissements• Provisions et dépréciations• Emprunts à moyen / long terme• Subventions d'investissement• Droits de l'affectant
FONDS DE ROULEMENT	

L'EPRD doit se construire à partir du fonds de roulement prévisionnel de fin (N-1). Donc, pour l'exercice N, il doit notamment contenir une prévision de résultat de N-1 qui est une des composantes du FDR de fin (N-1). A partir de ce FDR de fin N-1 initial, compte tenu des éléments tant issus des comptes de résultat N que du tableau de financement prévisionnel, on détermine un objectif de FDR de fin N prévisionnel et donc une variation de fonds de roulement.

Afin d'objectiver la situation de départ, le cadre de l'EPRD comprend un tableau d'estimation du fonds de roulement initial, tableau transmis pour information au CA.

Le résultat de N-1 étant inclus dans le fonds de roulement initial de l'EPRD, son affectation qui sera déterminée à l'occasion de l'examen du compte financier (au plus tard le 31 mai N) n'emportera en principe pas de conséquence sur l'EPRD en cours d'exercice, hormis pour les CRPA (pour lesquels la procédure d'intégration de reports à nouveau dans la présentation budgétaire est maintenue).

Le fonds de roulement se situant au point d'équilibre de l'EPRD, il convient de s'interroger sur son niveau chiffré objectif. A cet égard, il n'y a pas de norme fixée par la réglementation hospitalière, ce qui laisse une place à l'analyse au cas par cas. Si, « en principe », les ressources stables doivent être suffisantes pour couvrir les emplois stables (immobilisations ...) et financer le besoin de financement généré par le cycle d'exploitation (BFR), des stratégies financières peuvent s'envisager, dès lors qu'elles ne traduisent pas ou n'induisent pas une situation financière très tendue.

La formation sur l'EPRD présentait différents scénarios de gestion de l'équation « FDR-BFR = trésorerie »

- FDR >0 et trésorerie >0 : équilibre classique dit « de bon père de famille » : situation confortable, mais qui peut s'avérer onéreuse si le FDR est lié à un excès d'emprunt à long terme, souvent plus chers.
- FDR >0 et trésorerie <0 : la trésorerie négative peut être la résultante d'une gestion en « trésorerie 0 » (les liquidités à l'actif sont quasi nulles) et le recours à une ligne de trésorerie, qui

impacte les financements de court terme du passif. Cette situation se conçoit dès lors que le besoin en fonds de roulement est « piloté ».

- FDR <0 et trésorerie >0 : les investissements ne sont pas totalement financés par des ressources stables et la trésorerie est rendue positive car les délais fournisseurs, longs a priori, permettent de faire apparaître un besoin en fonds de roulement négatif, ce qui est en principe rare (c'est traditionnellement le modèle de la grande distribution...).
- FDR <0 et trésorerie <0 : il s'agit d'une situation qui doit associer une gestion active de la dette et une ligne de trésorerie. Ce modèle n'est acceptable que si l'établissement montre qu'il peut disposer très rapidement de ressources à long terme pour équilibrer par exemple une aggravation du BFR

Dans tous les cas, une analyse financière rétrospective est nécessaire, afin notamment d'identifier les forces et points de difficulté de la situation financière de laquelle part l'établissement.

98a7

Annexe 7 : Notice permettant de remplir le tableau d'estimation du fonds de roulement initial

Lors de l'élaboration de l'EPRD de N, le compte financier de N-1 et donc, a fortiori, le fonds de roulement définitif de N-1, ne sont pas connus. Néanmoins, de nombreux éléments sont quasiment finalisés à cette période de l'année N et certains figurent dans l'EPRD dans les colonnes « compte anticipé de N-1 ». L'objet du tableau est d'estimer au mieux le fonds de roulement initial, afin que l'ensemble des acteurs (instances de l'établissement, tutelle) apprécie la situation de départ de l'EPRD.

Le tableau d'estimation du fonds de roulement initial explicite le contenu du fonds de roulement selon le format arrêté par l'instruction budgétaire et comptable M 21. Il part du fonds de roulement de N-2 qui, lui, est connu de manière certaine. La base est le bilan, en données **brutes**, de N-2. Il convient ensuite d'identifier les variations des différentes rubriques, à la hausse et à la baisse, qui seront issues de l'exécution de l'exercice N-1 qui vient de s'achever.

1) Les mouvements de l'exercice N-1 concernant les emplois inclus dans le calcul du fonds de roulement

a) Les **augmentations des comptes de classe 2** proviennent :

- pour l'essentiel *des emplois du tableau de financement de N-1* ;
- des immobilisations reçues en affectation et comptabilisées au compte 22 en N-1 ;
- également :
 - des intégrations (mouvements de type débit 21 et crédit 23) qui entraînent donc une augmentation du poste des immobilisations corporelles et une réduction des immobilisations en cours
 - ou des transferts des comptes d'études dans les comptes d'immobilisations en cours lors du lancement des travaux (opérations du type débit 23 et crédit 203) qui entraînent une augmentation du poste des immobilisations en cours et une diminution des immobilisations corporelles
 - ainsi que des immobilisations affectées ou mises à disposition (ce qui entraîne des écritures du type débit 24 et crédit 21) qui entraînent une augmentation du poste immobilisations affectées et une diminution du poste immobilisations corporelles

Il faut relever que si les établissements qui ne disposent pas encore de ces informations pour N-1 à la date d'élaboration du tableau d'estimation du fonds de roulement initial, l'absence de prise en compte de ces transferts ne modifie pas la valeur de leur actif immobilisé brut, mais seulement la ventilation entre les comptes. L'absence de prise en compte de ces mouvements ne modifierait donc pas l'appréciation du fonds de roulement.

b) Les **diminutions des comptes de classe 2** proviennent :

- d'une part des ressources du tableau de financement sur ces comptes (annulations de mandats sur exercice clos),
- d'autre part des écritures liées à des sorties d'actif, qu'il s'agisse des écritures d'ordre semi-budgétaires (exemple : écriture de sortie de la valeur comptable d'un bien cédé : débit 675 et crédit 21) ou non budgétaires (réintégration des amortissements : débit 28 et crédit 21),
- enfin, pour ceux qui peuvent l'anticiper,
 - les intégrations au bilan (débit 21 et crédit 23) qui entraînent une réduction du poste des immobilisations en cours et une augmentations du poste des immobilisations corporelles
 - les immobilisations affectées ou mises à disposition (par exemple débit 24 et crédit 21) qui entraînent une diminution du poste immobilisations corporelles

- ou, au retour du bien (débit 21 et crédit 24) qui entraînent une diminution des comptes 24.

c) Le **compte 481** :

- augmente en N-1 du fait des charges à répartir comptabilisées en N-1 (par des écritures du type : débit 481 et crédit 79),
- diminue en N-1 du fait des amortissements pratiqués sur ce compte en N-1 (par des écritures du type : débit 6812 et crédit 481 ou débit 6862 et crédit 481).

d) Le **compte 169** :

- augmente en N-1 du fait des primes de remboursement des obligations comptabilisées en N-1 (par des écritures du type : débit 169 et crédit 163),
- diminue en N-1 du fait des amortissements pratiqués sur ce compte en N-1 (par des écritures du type : débit 6861 et crédit 169).

e) Les autres comptes présentés en emplois du tableau d'estimation du fonds de roulement initial consistent en la créance dite de l'article 58 et la créance de la sectorisation psychiatrique. La première va évoluer dans les établissements en T2A conformément aux dispositions du décret 2007-1931 du 26/12/2007, la seconde est en règle générale stable sauf en cas de remboursement suite à recours.

L'ensemble des mouvements comptables estimés pour N-1 permet d'évaluer le niveau des emplois bruts à fin N-1 utiles pour estimer le fonds de roulement tel qu'il devrait résulter du bilan de N-1.

2) Les mouvements de l'exercice N-1 concernant les ressources incluses dans le calcul du fonds de roulement

Les ressources du tableau d'estimation du fonds de roulement initial sont constitués :

- d'une part de données figurant au passif de ce bilan : comptes 102 (voire 103), 10682, 10685, 10686, 10687, 110, 119, 12, 13, 14, 15, 16 (sauf 166 qui doit être soldé en clôture, 169 et 1688), 229 ;
- d'autre part, de données qui, dans le bilan comptable, viennent en réduction de l'actif (amortissements des immobilisations au compte 28 et dépréciations constatées aux comptes 29, 39, 49, 59). Elles sont ici présentées en ressources, reprenant en cela la logique du « bilan financier » et celle du tableau de financement qui les fait apparaître en ressources, via la capacité d'autofinancement (CAF).

Les « données selon bilan de N-2 » sont extraites directement du bilan comptable de N-2.

Les mouvements de N-1 peuvent se décomposer comme suit :

	Augmentation en N-1	Diminution en N-1
Apports (102 voire 103)	Titres nets constatés (titres émis moins annulation de titres sur exercice courant) – source : tableau de financement de N-1	Titres annulés sur exercice clos – source : tableau de financement de N-1, à extraire de la ligne d'annulation globalisée
Excédent affecté à l'investissement (C/10682)	Selon affectation du résultat de N-2	Reprise impossible sur ce compte
Réserve de trésorerie (C/ 10685)	Selon affectation du résultat de N-2	Sur décision conjointe du directeur de l'ARH et du TPG
Réserve de compensation (C/ 10686)	Selon affectation du résultat de N-2	
Réserve de comp. des ch. d'amort. (C/ 10687)	Selon affectation du résultat de N-2	
Report à nouveau (C/ 110 et 119)	Selon affectation du résultat de N-2 et antérieurs (cas d'étalement des déficits pour les CRPA sociaux et médico-sociaux)	
Résultat de l'exercice (C/12)	Ne pas remplir en « mouvements de N-1 » : saisir directement dans la colonne « bilan de N-1 prévu » le résultat comptable prévu pour N-1 (cf. détails ci-après)	
Subventions d'investissement (C/ 13)	Titres émis au 131 moins annulation de titres sur exercice courant – source : tableau de financement de N-1	Selon opération de reprise de la subvention au compte de résultat : écriture du type débit 139 et crédit 777 Titres annulés sur exercice clos – source : tableau de financement de N-1, à extraire de la ligne d'annulation globalisée
Provisions réglementées (C/ 14)	Provisions constituées en N-1 (selon les écritures passées (ou en cours) en N-1 : débit 6874 et crédit 14)	Reprises de provisions faites en N-1 (selon les écritures passées (ou en cours) en N-1 : débit 14 et crédit 7874)
Provisions pour risques et charges (C/15)	Provisions constituées en N-1 (écritures : débit 6815 ou 6865 et crédit 15)	Reprises de provisions faites en N-1 (écritures : débit 15 et crédit 78)
Emprunts (C/ 16 sauf 1688 et 166 et 169)	Emprunts mobilisés en N-1 (y compris annulations de mandats sur exercice clos) ; source : tableau de financement	Emprunts remboursés en N-1 (y compris annulations de titres sur exercice clos) ; source : tableau de financement
Droits de l'affectant (C/229) : en cas d'immobilisations reçues en affectation (cf. fiche 31 du tome 1 de la M21)	Contrepartie nette de la valeur des immobilisations reçues en affectation en N-1	Lors du retour de l'immobilisation
Amortissement des immobilisations (C/28)	Selon les dotations aux amortissements constituées en N-1 (débit 6811 ou 6871 et crédit 28)	Selon les mouvements de réintégration des amortissements (lors de sorties d'actif par des écritures du type débit 28 et crédit 21) ou les reprises d'amortissement
Dépréciation des immobilisations (C/29)	Selon les dotations de l'exercice (écritures du type débit 6816 ou 6876 et crédit 29)	Selon les reprises de l'exercice (écritures du type débit 29 et crédit 78)
Dépréciation des stocks (C/39)	Selon les dotations de l'exercice (écritures du type débit 68173 ou 6876 et crédit 39)	Selon les reprises de l'exercice (écritures du type débit 39 et crédit 78)
Dépréciation des comptes de tiers (C/49)	Selon les dotations de l'exercice (écritures du type débit 68174 ou 6876 et crédit 49)	Selon les reprises de l'exercice (écritures du type débit 49 et crédit 78)
Dépréciation des comptes financiers (C/59)	Selon les dotations de l'exercice (écritures du type débit 6866 ou 6876 et crédit 59)	Selon les reprises de l'exercice (écritures du type débit 59 et crédit 78)

Deux points particuliers méritent d'être détaillés :

1°) l'extrapolation du résultat comptable de N-1

Le résultat comptable prévisionnel pour N-1 qui apparaîtra sur le compte 12 du bilan de N-1 consiste en l'addition des résultats comptables de chacun des comptes de résultat, principal et annexes, inclus dans l'EPRD de N-1. Le résultat comptable consiste en la différence entre les produits de classe 7 et les charges de classe 6 comptabilisés en N-1. Une estimation de ces résultats comptables peut être faite grâce aux informations relatives au compte anticipé de N-1 figurant dans les documents de l'EPRD préparé pour l'exercice N.

L'estimation de ces résultats comptables pour N-1 toutes activités confondues doit être inscrite dans la colonne « Bilan de N-1 » pour le compte 12.

2°) les écritures d'affectation des résultats de N-2

Au bilan comptable de N-2, figure sur le compte 12 le résultat comptable de N-2 toutes activités confondues avant affectation. Courant N-1, le conseil d'administration de l'établissement a arrêté les comptes de N-2 et délibéré sur l'affectation des résultats d'exploitation. L'affectation des résultats aux différents comptes est précisée dans la délibération ; le comptable a procédé courant N-1 aux écritures comptables.

Par exemple :

Un établissement qui avait un excédent en N-2 a enregistré au compte 12 de N-2 un excédent (solde créditeur) de 250. Il estime qu'il terminera l'exercice N-1 avec un déficit de 35.

Compte tenu de l'existence d'un report à nouveau déficitaire de -90, le résultat à affecter pour N-2 s'élève à 160 (250-90). Si l'excédent de N-2 a été affecté pour 100 à la réserve de trésorerie et pour 60 en report à nouveau excédentaire, le tableau d'estimation du fonds de roulement initial enregistrera les mouvements suivants :

(extrait des ressources)	Bilan de N-2	Mouvements de N-1		Bilan de N-1
		augmentations	diminutions	
Réserve de trésorerie	115	100		215
Réserve de compensation	40			40
Réserve de comp. des ch. d'amort.	0			0
Report à nouveau déficitaire	-90	90 (apurement prioritaire de ce compte)		0
Report à nouveau excédentaire	0	60		60
Résultat de l'exercice	250			-35