

Circulaire DGAS/5 B MARTHE n° 2001/228 du 21 mai 2001 relative aux reprises sur les comptes de réserves de trésorerie dans les établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes (EHPAD) en application de l'article 20 du décret n° 99-317 du 26 avril 1999 modifié par l'article 15 du décret n° 2001-388 du 4 mai 2001

21/05/2001

Références :

Décrets n° 99-316 et n° 99-317 modifiés par le décret n° 2001-388 du 4 mai 2001 relatifs aux établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes (EHPAD) ;
Arrêté du 4 mai 2001 relatif au calcul des reprises sur les réserves de trésorerie mentionné à l'article 20 du décret n° 99-317 modifié du 26 avril 1999 relatif à la gestion budgétaire et comptable des EHPAD.

Date d'application : immédiate, notamment à l'occasion des comptes administratifs 2000.

La ministre de l'emploi et de la solidarité à Mesdames et Messieurs les préfets de région (direction régionale des affaires sanitaires et sociales [pour mise en oeuvre] ; Mesdames et Messieurs les préfets de département (direction départementale des affaires sanitaires et sociales [pour mise en oeuvre]) L'article 20 du décret n° 99-317 du 26 avril 1999 a été réécrit par l'article 15 du décret n° 2001-388 du... mai 2001.

L'article 20 du décret modifié n° 99-317 du 26 avril 1999 autorise les reprises des réserves de trésorerie à la suite d'un diagnostic partagé entre l'établissement et les autorités de tarification.

L'arrêté d'application de cet article 20 du décret modifié n° 99-317 en date du 4 mai 2001 a été publié au Journal officiel du 6 mai 2001.

L'objet de la présente circulaire est de préciser les conditions et les modalités d'une mise en oeuvre efficace de cet arrêté qui offre la possibilité de procéder à des reprises sur les réserves de trésorerie au profit de l'accroissement de la capacité d'autofinancement des investissements des établissements pour personnes âgées.

1. Objectifs et principes des reprises sur les réserves de trésorerie

Cette possibilité ouverte par l'article 20 du décret modifié n° 99-317 du 26 avril 1999 concerne uniquement les établissements médico-sociaux publics ou privés à but non lucratif habilités au titre de l'aide sociale. Ne sont donc pas concernés les établissements sanitaires et les établissements non habilités au titre de l'aide sociale.

La décision est prise par le conseil d'administration de l'organisme gestionnaire de l'établissement et l'autorité de tarification qui a autorisé les dotations constitutives de ces réserves de trésorerie. Pour les EHPAD, il s'agit, pour ce qui concerne l'autorité de tarification qui a permis les dotations aux réserves de trésorerie, en règle générale, du président, du conseil général. S'il s'agit d'un ancien établissement sanitaire transformé en établissement médico-social pour personnes âgées, c'est le préfet (DDASS).

Ces reprises visent donc à renforcer la capacité d'autofinancement des investissements en évitant ou en limitant le recours à des emprunts. Ainsi, elles doivent permettre de renforcer le compte 10682 : excédent affecté à l'investissement.

Les réserves de trésorerie de ces établissements, lorsqu'ils sont anciens, sont souvent importantes, d'une part, du fait de l'affectation systématique du tiers de l'excédent à la réserve de trésorerie qui a été jusqu'alors la seule possibilité d'affectation prévue par le décret n° 61-9 du 3 janvier 1961, et d'autre part, compte tenu de la reconduction systématique de la majoration de 2 à 4 % du prix de revient journalier aux fins de constituer une provision réglementée - réserve de trésorerie.

De plus, les organismes payeurs de ces établissements ont réduit leurs délais de paiement. Enfin, ces établissements ont vu ces dernières décennies le nombre de bénéficiaires de l'aide sociale passer de 30 % à 10 % des résidents.

Si ces établissements ont souvent des trésoreries confortables, ils ont par contre d'importants besoins en matière d'investissement pour s'adapter à une « hôtellerie du grand âge », se mettre en conformité avec les exigences réglementaires en termes de sécurité et mettre en oeuvre les recommandations du cahier des charges en matière de démarche qualité.

L'article 20 du décret précité permet donc de procéder à des reprises sur les comptes de réserves de trésorerie, à savoir : <https://affairesjuridiques.aphp.fr/textes/circulaire-dgas5-b-marthe-n-2001228-du-21-mai-2001-relative-aux-reprises-sur-les-comptes-de-reserves-de-tresorerie-dans-les-etablissements-hebergeant-des-personnes-agees-dependantes-ehpad-en/>

le compte 141 intitulé dans le plan comptable des établissements sociaux et médico-sociaux privés à but non lucratif (M 21 bis), « provision réglementée : réserve de trésorerie », et dans le plan comptable des établissements sociaux et médico-sociaux publics (M 22), « provision réglementée destinée à renforcer les capitaux propres » ;
le compte 10685 : « réserve de trésorerie » (plans comptables M 21 bis et M 22).

Rappelons que le compte 10685 enregistre les affectations des excédents tandis que le compte 141 enregistre, lui, les dotations par majoration des prix de revient journaliers. Ces deux modes de constitution de la réserve de trésorerie expliquent l'existence de deux comptes distincts.

Ces réserves de trésorerie peuvent continuer à être dotées et constituées jusqu'à la couverture du besoin en fonds de roulement (BFR) de l'établissement. Cette couverture du BFR par les réserves de trésorerie est bien le seul critère pertinent à retenir en la matière.

Aussi, les établissements pour personnes âgées, signataires ou non de la convention tripartite, ne relèvent plus des dispositions de l'article 33 du décret n° 58-1202 du 11 décembre 1958 relatif aux hôpitaux et hospices publics depuis l'insertion par le décret n° 2001-388 du 4 mai 2001 dans le décret n° 66-317 du 26 avril 1999 d'un nouvel article 54-1, notamment son II.

Cet article 33 du décret n° 58-1202 du 11 décembre 1958 et son arrêté d'application de 1959 préconisaient de doter les réserves de trésorerie (à l'époque le compte 114 improprement appelé : fonds de roulement) jusqu'à un plafond correspondant à 25 % des charges d'exploitation des trois derniers exercices, et de majorer les dotations annuelles jusqu'à 4 % du prix de revient journalier afin que les réserves de trésorerie atteignent un montant plancher égal à 15 % des charges d'exploitation de l'exercice. Cependant, ces dotations aux réserves de trésorerie n'étaient pas un droit pour l'établissement mais devaient être soumises à l'approbation de l'autorité de tarification.

Ces critères ne s'avèrent plus du tout pertinents aujourd'hui compte tenu, notamment, de l'accélération des délais de règlements des établissements. Continuer à les mettre en oeuvre aurait pour conséquence de continuer à accroître des réserves de trésorerie dont le montant est très souvent supérieur au BFR de l'établissement.

C'est pourquoi il convient dans de telles situations financières de conseiller les reprises des réserves de trésorerie au profit du financement des opérations d'investissement, voire du désendettement.

2. Modalités des reprises sur les réserves de trésorerie

En matière comptable, une reprise sur la réserve de trésorerie s'opère différemment selon que cette réserve de trésorerie a été constituée au compte 10685 ou au compte 141.

La reprise sur le compte 10685 - réserve de trésorerie au profit du compte 10682 - excédent affecté à l'investissement doit s'effectuer par un débit au compte 10685 et un crédit au compte 10682.

La reprise sur le compte 141 - provision réglementée : réserve de trésorerie ou provision réglementée destinée à renforcer les capitaux propres - doit s'effectuer par une reprise de tout ou partie de cette provision réglementée par l'intermédiaire du compte 78741 : reprise sur la provision réglementée réserve de trésorerie ou reprise sur la provision réglementée destinée à renforcer les capitaux propres. En effet, le compte 141 a été constitué lors des exercices budgétaires passés par des dotations au compte 68741 : dotation à la provision réglementée réserve de trésorerie ou dotation à la provision réglementée destinée à renforcer les capitaux propres, il convient donc bien de procéder à des reprises par le compte 78741 avant la clôture d'un compte administratif. Cette reprise doit permettre d'obtenir un résultat comptable excédentaire (compte 120) qui est alors affecté au compte 10682 - excédent affecté à l'investissement - pour un montant égal à la reprise sur la provision réglementée.

En conséquence, les reprises sur le compte 141 au profit du compte 10682 ne peuvent être effectives que s'il y a un résultat excédentaire égal ou supérieur à son montant.

L'arrêté du 4 mai 2001 et son annexe pris en application de l'article 20 du décret précité précisent les modalités de calcul du besoin en fonds de roulement (BFR).

Cette annexe de l'arrêté relatif au bilan financier d'un EHPAD est commune aux établissements publics et aux établissements privés gérés par des associations ou des fondations.

Il convient d'attirer l'attention des établissements sur le fait que les fonds des majeurs protégés doivent être reclassés dans le bilan financier en financement à court terme de trésorerie afin de ne pas les prendre en compte dans le calcul du besoin en fonds de roulement. Ces fonds doivent être gérés par les tuteurs, notamment en procédant à des placements financiers, dans l'intérêt des majeurs protégés.

3. Nécessité de prendre en compte les possibilités d'évolution du besoin en fonds de roulement dans les

années à venir

Lorsque les réserves de trésorerie sont supérieures au BFR et qu'elles permettent la couverture dudit BFR pendant trois exercices successifs, il est donc possible de procéder à une reprise sur ces réserves de trésorerie pour un montant inférieur ou égal à la différence entre le montant des réserves de trésorerie et le montant du BFR moyen de l'établissement, constaté sur ces trois exercices. Si l'établissement n'a pas de BFR mais a depuis 3 ans un excédent de financement d'exploitation (EFE), on peut procéder à la reprise de l'intégralité des réserves de trésorerie.

Pour l'application de cet article, il importe de noter que le plan comptable des établissements sociaux et médico-sociaux publics (M 22) a supprimé le compte 10687 : excédents des régimes particuliers affectés à l'équipement. Ce compte a été soldé le 1er janvier 2001 au profit du compte 10685 : réserve de trésorerie. L'analyse de la couverture du BFR par les réserves de trésorerie doit donc en tenir compte.

Il convient donc de s'assurer que le BFR de l'établissement est bien à son niveau normatif. Le niveau normatif est atteint lorsque l'établissement maîtrise de façon optimale ses délais de décaissement des dettes fournisseurs et ses délais d'encaissement des créances d'exploitation, et en particulier de ses tarifs.

En effet, un délai anormal de règlement des dettes fournisseurs réduit le BFR alors qu'une accélération des règlements va l'augmenter. Le BFR risque alors dans ce dernier cas de ne plus être couvert par les réserves de trésorerie, si on a procédé à des reprises sans avoir analysé ces délais de rotation des dettes.

A l'inverse, un délai anormal d'encaissement des créances, va augmenter le BFR et réduire d'autant les possibilités d'une reprise sur les réserves de trésorerie.

De même, la transcription dans la législation et la réglementation française de la directive européenne sur les délais de règlement des fournisseurs (30 jours en délais cumulés pour l'ordonnateur et le comptable public) risque d'augmenter le BFR puisque ce délai est aujourd'hui dépassé.

En conséquence, les décisions de reprises sur les réserves de trésorerie doivent être effectuées avec prudence. Il appartient à l'établissement d'apporter aux autorités de tarification les précisions nécessaires sur les délais de rotation de ses dettes et de ses créances et sur le caractère normatif ou non de son BFR.

Un établissement en extension de capacité d'accueil va voir ses charges et ses produits augmenter et donc son BFR augmenter si les délais de rotation de ses dettes et de ses créances restent inchangés. Cette variation du BFR compte tenu de l'effet prix (inflation) et de l'effet volume d'activité doit être anticipée pour éviter une reprise sur les réserves de trésorerie conduisant à moyen terme à une couverture insuffisante de son BFR.

Si'il convient de procéder avec prudence à ces reprises sur les réserves de trésorerie, il ne faut pas hésiter à les effectuer. En effet, les EHPAD ont des besoins importants en matière d'investissement pour, notamment, respecter les recommandations du cahier des charges de la démarche qualité.

Une étude commune de la DGAS bureau 5 B et du département MATISS de l'ENSP sur 1253 établissements publics autonomes pour personnes âgées a mis en évidence que ces reprises sur les réserves de trésorerie au profit de l'investissement pourraient dépasser les 300 millions de francs.

Ces reprises seront aussi favorisées dans la mesure où le BFR des EHPAD doit encore se réduire dans les années à venir du fait d'un règlement des tarifs hébergement et dépendance à terme à échoir et non plus à terme échu, conformément à l'article 23 du décret n° 99-316 du 26 avril 1999. En outre, le versement le 20 de chaque mois d'un douzième de la dotation globale « soins » est très favorable à la trésorerie des établissements.

Si les réserves de trésorerie ne couvrent pas le BFR d'un établissement, il peut s'avérer nécessaire de les doter. Pour ce faire, il faut soit prévoir au budget des dotations au compte 68741 qui relèvent des sections tarifaires hébergement et dépendance, soit affecter une partie des excédents comptables au compte 10685 conformément à l'article 39 du décret modifié n° 99-317 du 26 avril 1999.

Si des reprises sur les réserves de trésorerie ont été effectuées de façon trop importante, il faudra les doter à nouveau.

Pour la ministre et par délégation :
la directrice générale de l'action sociale,
S. Leger