https://affairesjuridiques.aphp.fr/textes/circulaire-interministerielle-dhosf4dgcp5c-n-2008-14-du-18-janvier-2008-portant-diverses-precisions-dordre-budgetaire-et-comptable-pour-le-1er-janvier-2008/
Circulaire interministérielle DHOS/F4/DGCP/5C n° 2008-14 du 18 janvier 2008 portant diverses précisions d’ordre budgétaire et comptable pour le 1er janvier 2008 (instruction budgétaire et comptable M21)
18/01/2008
Cette circulaire apporte des précisions sur la mise à jour du modèle de l'EPRD et de ses annexes, ainsi que des nomenclatures comptables. Elle porte également sur certaines problématiques comme la qualité comptable, les avances versées par les caisses d'assurance maladie et la gestion des comptes de résultat prévisionnels annexes.
Date d’application :

1
er
janvier 2008.
Champ d’application :
établissements publics de santé, établissements de santé privés antérieurement financés par dotation globale (
b
et
c
de l’article L. 162-22-6 du code de la sécurité sociale).
Annexes :

Annexe I. - Evolution du cadre de l’EPRD et de ses annexes à compter de 2008 ;
Annexe II. - Evolution de la nomenclature applicable aux établissements publics de santé ;
Annexe III. - Evolution de la nomenclature applicable aux établissements de santé privés antérieurement sous dotation globale ;
Annexe IV. - Evolution du compte financier en 2007 ;
Annexe V. - La qualité comptable ;
Annexe IV. - Remarques sur la fin de gestion de 2007 ;
Annexe VII. - Remarques sur l’élaboration de l’EPRD pour 2008.
Textes de référence :

code de la santé publique ; code de l’action sociale et des familles ; code de la sécurité sociale ;
loi n° 2003-1199 du 18 décembre 2003
 de financement de la sécurité sociale pour 2004.
La ministre de la santé, de la jeunesse et des sports, le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique à Mesdames et Messieurs les directeurs des agences de la comptabilité publique régionales d’hospitalisation (pour mise en oeuvre) ; 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 mise en oeuvre) ; Mesdames et Messieurs les directeurs d’établissements de santé publics et privés antérieurement sous dotation globale (pour mise en oeuvre).

La présente circulaire a pour objet principal d’apporter des précisions sur la mise à jour du modèle de l’EPRD et de ses annexes et des nomenclatures comptables (arrêtés en cours de signature ou de publication). Elle met également l’accent sur certaines problématiques comme la qualité comptable, les avances versées par les caisses d’assurance maladie et la gestion des comptes de résultat prévisionnels annexes autres que A.
1.
Le modèle de l’état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) et de ses annexes à partir de 2008 (annexe I)

Les ajustements apportés au cadre de l’EPRD et du PGFP ont essentiellement pour objectif de faciliter le calcul et le contrôle de la capacité d’autofinancement et de prendre en compte certaines spécificités des établissements de santé privés antérieurement sous dotation globale.
S’agissant du tableau prévisionnel des effectifs rémunérés, sont maintenues les données afférentes aux ETP et aux rémunérations, sur lesquelles doit se concentrer l’effort de prévision.
Pour l’élaboration de l’EPRD. 2008, il convient de relever que :
a)
S’agissant des comptes de résultat prévisionnels annexes des EPS, deux orientations sont adoptées à compter de 2008 :
- la lettre B retrace les prévisions budgétaires de toutes les USLD ;
- en cas de création d’un nouveau compte de résultat prévisionnel annexe par scission de comptes de résultat préexistants et sous les réserves décrites en annexe 7, les opérations de début d’exercice pourront être effectuées sur le nouveau CRPA.
b)
S’agissant du périmètre de l’EPRD pour les établissements de santé privés ex-DG :
L’activité de soins de longue durée étant dans le champ de l’EPRD, il convient d’homogénéiser les modalités de présentation des prévisions budgétaires afférentes à cette activité sanitaire. Le « schéma de base » consiste, pour l’établissement de santé privé ex-DG, à présenter :
- 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 similaire au modèle de CRPA-B des EPS et des règles y afférentes, nommé « compte de résultat prévisionnel de l’USLD ».
Ce « schéma de base » suppose que puissent être distingués les éléments de bilan.
Sous réserve de l’accord de l’ARH, un second schéma (solution transitoire) est envisageable : l’établissement présente un seul EPRD retraçant les moyens de toutes ses activités sanitaires :
- le CRPP pour son activité sanitaire hors USLD ;

- un cadre budgétaire distinct relatif à l’exploitation de l’USLD, similaire au modèle de CRPA-B des EPS et des règles y afférentes nommé « compte de résultat prévisionnel de l’USLD ».
Dans ce cas, l’établissement sera autorisé à présenter une CAF et un bilan communs à l’ensemble de ses activités sanitaires.
c)
Il convient enfin de rappeler que l’EPRD fait l’objet d’un vote global et unique par le Conseil d’administration et d’une approbation globale et unique par l’ARH.
2.
La mise à jour des nomenclatures pour 2008 et du compte financier de 2007

A partir de 2008, la nomenclature des établissements publics de santé (annexe II), définie par arrêté du 17 octobre 2007 se distingue de celle applicable aux établissements de santé privés ex-DG (annexe III).
Les
arrêtés du 19 octobre 2006
 et

9 février 2007
relatifs au compte financier donnent lieu à modification principalement pour d’une part tenir compte des ajustements du cadre de l’EPRD 2007 et d’autre part introduire le tableau de variation du fonds de roulement et de la trésorerie (annexe IV).
3.
La qualité des comptes hospitaliers

Dans son rapport sur les lois de financement de la sécurité sociale publié en septembre 2007, la Cour des comptes consacre un chapitre à la fiabilité des comptes des hôpitaux. Au terme de ses investigations, la Cour souligne des lacunes importantes dans l’application des règles budgétaires et comptables préjudiciables à la sincérité des comptes des EPS.
Or parmi les objectifs de la réforme budgétaire et comptable figurait la volonté d’améliorer la sincérité des comptes des EPS. Il paraît dès lors important de veiller au respect des règles comptables décrites par l’instruction budgétaire et comptable M21. Un groupe de travail se réunit afin notamment d’élaborer des fiches pratiques permettant l’amélioration de la qualité comptable. D’ores et déjà, le traitement des opérations suivantes fera de votre part l’objet d’une attention toute particulière (annexe V) :
- les reports de charges ;
- les dotations aux amortissements, dépréciations et provisions ;
- le rattachement des charges et des produits ;
- les admissions en non-valeur.
4.
La fin de gestion 2007

Deux sujets doivent être particulièrement signalés :

- le traitement du solde des avances consenties par l’assurance maladie qui doivent être comptabilisées sur le compte 41913. Les modalités de traitement en regard de la compensation de la créance dite « de l’article 58 » donneront lieu à une circulaire spécifique ;
- la mise en oeuvre de la fongibilité asymétrique pour les CRPA autres que A (annexe VI).
Il est rappelé que des informations (projet de texte, foire aux questions) sont disponibles sur le site du ministère de la santé, de la jeunesse et des sports, dans la rubrique « thèmes » / « établissements de santé » /« réforme du régime budgétaire et comptable » ou à l’adresse suivante : http ://www.sante.gouv.fr/htm/dossiers/reforme_budg_etab/.
Vous voudrez bien transmettre toute difficulté d’application de la présente circulaire au bureau F4 de la DHOS (regles-financ-hosp@sante.gouv.fr) et au bureau 5C de la DGCP (dgcp-5c@cp.finances.gouv.fr).
ANNEXE I
ÉVOLUTION DU CADRE DE L’EPRD ET DE SES ANNEXES À COMPTER DE 2008
1.
Evolution du cadre de l’EPRD à partir de 2008

Un nouvel arrêté abrogeant l’arrêté du 5 décembre 2006 fixant l’état des prévisions de recettes et de dépenses aménage le modèle d’EPRD à partir de l’exercice 2008. Hormis des mises en cohérence avec les évolutions de la nomenclature, les principales modifications apportées par cet arrêté, détaillées ci-après, visent à :
- faciliter et contrôler le calcul de la capacité d’autofinancement (CAF) ;
- mettre en évidence la situation d’équilibre du tableau de financement à l’exclusion des éventuels mouvements sur des lignes d’emprunts assortis d’une ligne de trésorerie (dits emprunts « revolving ») ;
- permettre la prise en compte de comptes spécifiques (fonds dédiés, fonds associatifs) dans les établissements de santé privés ex-DG ;
- préciser que le résultat des comptes de résultat prévisionnels annexes (CRPA) pris en compte dans le calcul de la CAF est le résultat comptable de ces comptes de résultat, déterminé par différence entre les produits de classe 7 et les charges de classe 6.
Les prévisions budgétaires sont votées au niveau du chapitre. Les comptes mis en évidence à partir de 2008 (comptes 675, 775, 777 et 16449) ne constituent pas de nouveaux chapitres, mais permettent une information des instances et de la tutelle.
1.1.
Mise en évidence des prévisions budgétaires des comptes 675, 775 et 777 aux comptes de résultat

Afin de rendre plus aisé le calcul de la capacité d’autofinancement (CAF), il est apparu nécessaire de mettre en évidence les prévisions budgétaires concernant les comptes qui sont retraités lors de ce calcul, dans chaque compte de résultat présent dans l’EPRD.
1.2.
Mise en évidence des prévisions du compte 16449 au tableau de financement

L’article R. 6145-11 du code de la santé publique dispose que les ressources du tableau de financement prévisionnel, à l’exclusion du produit des emprunts, doivent être suffisantes pour couvrir le remboursement en capital des annuités d’emprunts à échoir en cours d’exercice.
Les prévisions du compte 16449 « opérations afférentes à l’option de tirage sur ligne de trésorerie », tant en ressources qu’en emplois, ne doivent pas être prises en compte lors de ce contrôle. Aussi, est-il nécessaire d’isoler les prévisions sur ce compte au sein du tableau de financement.
1.3.
Introduction du compte 19 dans le tableau d’estimation du fonds de roulement initial

Les établissements de santé privés mentionnés aux
b

et
c
de l’article L. 162-22-6 du code de la sécurité sociale peuvent disposer de « fonds dédiés ». Ceux-ci sont un élément constitutif du fonds de roulement d’investissement et ont été introduits à ce titre dans le tableau d’estimation du fonds de roulement initial.

Ce tableau, destiné à préciser le « point de départ » du nouvel EPRD, est transmis pour information au conseil d’administration, mais n’est pas soumis à son vote.
1.4.
Introduction des chapitres 18 dans le tableau de financement et du compte 103

Le chapitre 18 « compte de liaison investissement » ne concerne que les établissements de santé privés ex-DG qui ne disposent pas de la personnalité morale. Le tableau de financement tient compte également de l’évolution de nomenclature des établissements de santé privés ex-DG en introduisant le compte 103 pour constituer un chapitre « 102-103 apports, fonds associatifs », ainsi que le compte 138 pour constituer le chapitre « 131-138 subventions d’équipement reçues ».
2.
Evolution du cadre du plan de financement pluriannuel (PGFP) à partir de 2008

L’essentiel du cadre du PGFP est maintenu. Hormis des points de forme, les ajustements opérés concernent :
2.1.
Le compte de résultat prévisionnel principal du PGFP

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.
2.2.
Le tableau de détermination de la capacité d’autofinancement prévisionnelle

Ce tableau 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), en conservant un niveau de détail important. 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
2.3.
Le tableau de financement prévisionnel

Le tableau de financement sera présenté par titres, sauf en ce qui concerne le titre 2 des emplois qui distingue les opérations majeures des opérations courantes. Les opérations majeures sont 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.
2.4.
Le tableau de variation des équilibres du bilan

La décomposition du fonds de roulement entre fonds de roulement d’exploitation et d’investissement demeure. Seuls sont modifiés les libellés « affectation de la CAF au FRI/FRE » qui deviennent « incidence de la CAF sur le FRI/sur le FRE » afin de montrer qu’il ne s’agit pas d’une affectation au sens comptable du terme, mais d’une analyse des éléments constitutifs de la CAF et de leur incidence sur les composantes du fonds de roulement.
Le tableau des équilibres du bilan fait désormais apparaître le montant des grands équilibres (FRI, FRE, besoin en fonds de roulement BFR et 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 prévision du BFR est résumée à celle de ses grandes composantes (stocks, créances, dettes), à charge pour l’établissement d’élaborer ses projections en fonction notamment de sa politique de facturation/recouvrement, de paiement aux fournisseurs et de stockage.
Le tableau des engagements hors bilan demeure inchangé.
3.
 Evolution du cadre du tableau prévisionnel des effectifs rémunérés à partir de 2008

La principale modification apportée à partir de 2008 consiste en la suppression des colonnes relatives aux effectifs, ces informations devant être disponibles par ailleurs, afin de concentrer l’exercice de prévision budgétaire sur le niveau des ETP rémunérés et aux rémunérations correspondantes inscrites dans l’EPRD.
De plus, les personnels en CDD ne doivent plus figurer en nombre de mensualités, mais bien en ETP dans la colonne « ETP », en considérant, le cas échéant, que 12 mensualités équivalent à l’ETP.
4.
Adaptation des autres cadres budgétaires à partir de 2008

Les cadres de la décision modificative et du suivi et de l’analyse de l’exécution de l’EPRD, ainsi que ceux du compte financier (celui des établissements publics de santé et celui des établissements privés ex-DG) à partir de 2008 seront adaptés au vu des ajustements du cadre de l’EPRD. 2008.
ANNEXE II
ÉVOLUTION DE LA NOMENCLATURE APPLICABLE AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTÉ

Les principales modifications apportées à la nomenclature en 2008 sont détaillées ci-après :
1.
Les subdivisions des comptes 1068 et 11 créées pour les USLD ayant signé une convention pluriannuelle

A compter de l’exercice 2008, et dans un souci de clarification et d’homogénéisation, toutes les USLD doivent utiliser la lettre clé B. En conséquence, ont été créées les subdivisions afférentes à la présentation et à l’affectation ternaire du résultat de ces unités.
2.
Les subventions du Fonds de modernisation des établissements de santé publics et privés (FMESPP)

Les comptes 13182, 13982 et 7475 sont destinés à isoler les contributions émanant du FMESPP versées aux établissements dans le cadre du Plan Hôpital 2012. En conséquence, les subventions en capital sont amortissables et doivent être rapportées au compte de résultat.
3.
Les avances et acomptes versés sur commandes d’immobilisations

En préalable, il convient de rappeler les modalités de comptabilisation des immobilisations en cours.
Les subdivisions du compte 23 ont pour objet de retracer les valeurs des immobilisations non terminées, ni mises en service à la fin de chaque exercice.
Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 23 se répartissent en 2 groupes :
- comptes 231 et 232 : immobilisations créées par les moyens propres de l’établissement ;
- comptes 237 et 238 : immobilisations résultant de travaux confiés à des tiers.
Les comptes 237 et 238 seront subdivisés pour distinguer les avances des acomptes et, en ce qui concerne les immobilisations corporelles, pour distinguer le type d’immobilisations.
Les subdivisions des comptes 237 et 238 sont les suivantes :
- 237 : Avances et acomptes versés sur commandes d’immobilisations incorporelles :

- 2371 : Avances versées sur commandes d’immobilisations incorporelles ;
- 2372 : Acomptes versés sur commandes d’immobilisations incorporelles ;

- 238 : Avances et acomptes versés sur commandes d’immobilisations corporelles :
- 2381 : Avances versées sur commandes d’immobilisations corporelles ;
- 2382 : Acomptes versés sur commandes d’immobilisations corporelles :

- 23821 : Terrains ;
- 23822 : Agencements et aménagements des terrains ;
- 23823 : Constructions en cours sur sol propre ;
- 23824 : Constructions en cours sur sol d’autrui ;
- 23825 : Installations techniques, matériel et outillages industriels ;
- 23828 : Autres immobilisations corporelles en cours.

Lorsqu’un établissement de santé confie des travaux à un tiers :
- le montant de l’avance sera porté sur la subdivision relative aux avances (2371 ou 2381) où il demeure jusqu’à justification de son utilisation. Les comptes 2371 et 2381 seront alors crédités par le débit des comptes 2372 et 2382 au vu des pièces justificatives de l’exécution des travaux (opération d’ordre non budgétaire) ;
- le montant des acomptes sera porté, jusqu’au dernier paiement, au débit du compte 2372 ou des subdivisions du compte 2382 puis, lors de la mise en service du bien, les comptes 2372 et subdivisions du 2382 seront crédités par le débit de la subdivision du compte 21 concernée (opération d’ordre non budgétaire).
4.
Les subdivisions du compte 418 « Redevables - Produits à recevoir »
Le compte 4188 est créé à compter de 2008, de sorte que le compte 418 est désormais subdivisé comme suit :
- 4181 : Redevables - Produits à recevoir - Hospitalisés et consultants ;
- 4182 : Redevables - Produits à recevoir - Caisse d’assurance maladie désignée en l’application de l’article L. 174-2 du CSS (caisse pivot) ;
- 4188 : Redevables - Produits à recevoir - Autres.
5.
Les honoraires des médecins et sages femmes exerçant dans des structures d’hospitalisation prévues à l’article L. 6146-10 du CSP
Le schéma comptable permettant de comptabiliser les honoraires des médecins et sages femmes exerçant dans des structures d’hospitalisation prévues à l’article L. 6146-10 du CSP est le suivant, par suite de la création des comptes 4244, 46743 et 6484 :
- comptabilisation des honoraires :

- débit 6484 « honoraires des médecins et sages femmes exerçant dans des structures d’hospitalisation prévues à l’article L. 6146-10 du CSP » ;
- crédit 4244 « comptes des médecins et sages femmes exerçant dans des structures d’hospitalisation prévues à l’article L. 6146-10 du CSP ;

- comptabilisation de la redevance :
- débit 46743 « redevances dues par les médecins et sages femmes exerçant dans des structures d’hospitalisation prévues à l’article L. 6146-10 du CSP » ;
- crédit 44571 « TVA collectée » ;
- crédit 7532 « retenues et versements sur les activités réalisées dans les structures d’hospitalisation prévues à l’article L. 6146-10 du CSP ;

- règlement des honoraires compte tenu de la redevance :
- débit 4244 « comptes des médecins et sages femmes exerçant dans des structures d’hospitalisation prévues à l’article L. 6146-10 du CSP ;
- crédit 46743 « redevances dues par les médecins et sages femmes exerçant dans des structures d’hospitalisation prévues à l’article L. 6146-10 du CSP » ;
- crédit 515 « compte au Trésor ».

Le règlement de la TVA intervient selon les procédures habituelles.
6.
Les pénalités de retard d’exécution des marchés
Les compte 40173 « Fournisseurs - Pénalités de retard d’exécution des marchés » et 40473 « Fournisseurs d’immobilisations - Pénalités de retard d’exécution des marchés » enregistrent les pénalités de retard dans l’exécution des marchés.
Seules les pénalités de retard sur marchés retracées dans le décompte général définitif (DGD) (ou le procès verbal de réception) sont définitivement acquises à l’établissement de santé, aussi les pénalités liquidées sur les acomptes demeurent-elles provisoires au même titre que les retenues de garantie.
Ce n’est que lorsque ces pénalités seront définitivement dues à l’établissement de santé que ce dernier pourra émettre un titre au compte c/7711 « Dédits et pénalités perçues ». Dans le cas contraire, elles sont versées au fournisseur.
En conséquence, les mandats doivent être émis pour le montant total des prestations mentionnées, y compris lorsque les pénalités de retard doivent être déduites du paiement.
Dans ce cas, le montant des pénalités est inscrit au crédit du compte 40473 par le débit du compte de tiers utilisé lors de la prise en charge du mandat. Ainsi, on aura par exemple :
- débit en classe 2 correspondant à la prise en charge d’un mandat de 100 ;
- et, en contrepartie, crédit du compte 404 pour 98 (versement effectif au fournisseur) et crédit du compte 40473 pour 2 correspondant à la pénalité.
Le compte 40473 sera débité lors de l’établissement du décompte général et définitif :
- par le crédit du compte de prise en charge du titre de recettes émis par l’ordonnateur pour le montant définitif des pénalités figurant au décompte général et définitif (si ce montant est supérieur au total des pénalités retenues lors du paiement des acomptes, la différence devra être recouvrée sur le titulaire du marché) ;
- et, par le crédit du compte de disponibilités (compte 515) lorsque le montant définitif des pénalités mentionnées au décompte général et définitif est inférieur aux sommes retenues lors du paiement des acomptes (paiement de la différence au titulaire du marché).
Ces pénalités peuvent également être prévues pour les marchés de fournitures et de services ou les marchés de prestations intellectuelles. Si les pénalités de retard dans l’exécution des marchés ou contrats de partenariat ou bail emphytéotique concernent des dépenses de fonctionnement, elles seront retracées sur le compte 40173 « Fournisseurs - Pénalités de retard d’exécution des marchés ».
7.
Les reprises sur amortissements
Le compte 7811 « reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est destiné à comptabiliser la réduction des amortissements excessifs, notamment en cas de rectification à la baisse du coût historique d’une immobilisation.
8.
L’introduction du compte 73124 « Forfaits sécurité et environnement hospitalier (SE) »
Ce compte est destiné à enregistrer la part versée par l’assurance maladie au titre de ces forfaits pour les assurés sociaux. La nomenclature prévoit par ailleurs une nouvelle structuration de la part patient qui peut ou pourra être facturée. La création de ces comptes n’emporte pas nécessairement facturation d’un ticket modérateur sur le forfait SE à l’encontre des patients assurés sociaux.
9.
Détail des comptes de produits des CRPA B, E, J, L, M, N et P
Dans les CRPA B et J, outre des modifications de terminologie, les comptes 7311 et 7312 ont été subdivisés afin de distinguer les versements effectués par la personne hébergée de ceux effectués soit par les caisses, soit par le département.
S’agissant des CRPA L, M, N et P, le compte 732 est détaillé pour tout ou partie de ces comptes de résultat.
ANNEXE III
ÉVOLUTION DE LA NOMENCLATURE APPLICABLEAUX ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ PRIVÉS ANTÉRIEUREMENT SOUS-DOTATION GLOBALE
La nomenclature applicable aux établissements de santé privés ex-DG a été adaptée, dans certains cas simplifiée, dans d’autres précisée, afin de tenir compte des spécificités de ces établissements.
Par rapport à la nomenclature précédemment en vigueur, les principales modifications portent sur :
1.
Les comptes 102 et 103
Ces comptes enregistrent les fonds associatifs avec ou sans droit de reprise.
2.
Les comptes 18 « comptes de liaison »
Ils concernent les établissements de santé privés ex-DG qui ne disposent pas de la personnalité morale et enregistrent les opérations entre l’établissement et l’organisme gestionnaire. Les comptes 18 distinguent les opérations d’investissement (compte 1811 du tableau de financement), de celles de fonctionnement et de trésorerie.
3.
Les comptes 19
Les « fonds dédiés », qui, selon le plan comptable général, représentent « la partie des ressources affectées par des tiers financeurs à des projets définis, qui n’a pas pu encore être utilisée conformément à l’engagement pris à leur égard », participent au calcul du fonds de roulement de l’établissement.
4.
L’architecture du compte 64
Le compte 64 est adapté aux spécificités des établissements de santé privés ex-DG. Aussi, les comptes spécifiques aux EPS que sont le 6411 « personnel titulaire et stagiaire », le 6422 « praticiens attachés renouvelables de droit » et le 6423 « praticiens contractuels sans renouvellement de droit » n’existent-ils pas dans cette nomenclature. En revanche, le 6421 comprend un détail par nature de charges.
L’arrêté spécifique fixant la nomenclature des comptes obligatoirement ouverts dans l’EPRD et la comptabilité des établissements de santé privés ex-DG définit en son annexe I la liste de tous les comptes. En annexe II, sont précisés les comptes du compte de résultat prévisionnel de l’USLD lorsque cette activité existe, sachant que, comme indiqué supra, ce compte de résultat doit faire partie d’un EPRD spécifique à l’USLD ou, à défaut et avec l’accord de l’ARH, être inclus dans l’EPRD global de l’établissement. La liste des comptes figurant en annexe II détaille les comptes de charges et de produits du compte de résultat prévisionnel de l’USLD, et mentionne également les comptes de classe I qu’il convient d’ouvrir en présence d’une activité USLD.
ANNEXE IV
ÉVOLUTION DU COMPTE FINANCIER EN 2007
Introduction de l’état C6
1.
Pour les établissements publics de santé

Outre des ajustements de forme, l’état C6 « tableau de variation du fonds de roulement et de la trésorerie » a été comme prévu intégré dans le compte financier de 2007. Le comptable de l’établissement public de santé est responsable de l’élaboration de cet état.
Ce tableau correspond à la seconde partie du tableau de financement au sens du plan comptable général (PCG). Il a pour objectif d’exposer comment s’articulent les variations respectives des grandeurs fondamentales du bilan et donc comment se ventile la variation du fonds de roulement net global entre la variation du besoin en fonds de roulement et la variation de la trésorerie. Comme les états C5, C6 et C7 s’enchaînent, l’état C6 prévoit un traitement spécifique de la variation de la créance dite de l’article 58.
En effet, l’état C5 traduit l’exécution du tableau de financement entre les exercices N et N-1 tel qu’il figure dans l’EPRD. Or, l’EPRD ne retrace pas la variation éventuelle de comptes de classe 4, donc la variation du fonds de roulement issue de l’exécution de l’EPRD ne tient pas compte de la réduction de la créance dite de l’article 58, ni de celle de la sectorisation psychiatrique. Cette variation étant exceptionnelle, le tableau de financement de l’EPRD n’a pas été modifié, ni l’état C5.
C’est pourquoi la variation du fonds de roulement issue de l’EPRD est, dans l’état C6, corrigée de l’impact du remboursement (en tout ou partie) de la créance de l’article 58 et de celle de la sectorisation psychiatrique : la réduction de ces créances se traduit par une hausse du fonds de roulement. Ainsi, la variation totale du fonds de roulement est-elle égale à la somme de la variation du FRNG selon l’EPRD (c’est-à-dire la variation dégagée dans l’état C5) et de la variation de la créance de l’article 58 et de la créance de la sectorisation psychiatrique.
2.
Pour les établissements de santé privés ex-DG
Un tableau C6, voisin de celui des EPS, est introduit dans le compte financier de ces établissements. De plus, outre des ajustements de forme, la nomenclature de l’état E2 est mise à jour en fonction du plan de comptes applicable à l’exercice 2007.
ANNEXE V
LA QUALITÉ COMPTABLE
L’insuffisante qualité des comptes des hôpitaux a été relevée par la Cour des comptes. Une attention particulière doit être apportée notamment aux opérations suivantes :
- les reports de charges.
La Cour souligne que la pratique dite des « reports de charges » va à l’encontre du principe de sincérité des comptes. Ces reports de charges sont supposés avoir disparu dès 2006 avec la mise en oeuvre de l’EPRD. L’instruction budgétaire et comptable M21 rappelle que les charges doivent être rattachées à l’exercice qu’elles concernent.
L’aménagement à ce principe dans la M21 avait pour objectif de permettre la transition entre l’ancien et le nouveau dispositif budgétaire notamment pour les établissements connaissant des reports de charges importants. Il est rappelé que dans ce cas de figure, les établissements étaient incités à mettre en place un plan d’apurement des charges reportées des exercices précédents.
En conséquence, le recours à la procédure dérogatoire (emploi du compte 672) doit désormais être très exceptionnel.
- les dotations aux amortissements et aux provisions.
Les rapporteurs constatent que les dotations aux provisions et aux amortissements sont parfois sous évaluées ou inexistantes.
Avec la mise en place de l’EPRD, les crédits ouverts aux comptes de dotations aux provisions et amortissements ont un caractère évaluatif. Ainsi, la contrainte budgétaire n’existant plus, elle n’est plus un motif de non-constatation de ces charges.
Il importe de veiller à constituer les provisions nécessaires pour les risques et charges futurs identifiés, sans pour autant utiliser ces comptes pour constituer des quasi-réserves.
- le rattachement des charges et des produits.
La Cour constate que de nombreux établissements ne rattachent ni les produits, ni les charges à l’exercice.
Du fait de la mise en place de l’EPRD, le non rattachement des charges ne peut plus être expliqué par la contrainte budgétaire. S’agissant des rémunérations de personnel permanent des EPS, compte tenu de l’existence de chapitres limitatifs, il convient d’anticiper pour pouvoir satisfaire à l’obligation de rattachement.
S’agissant du rattachement des produits, il convient de préciser que les établissements doivent utiliser cette procédure en particulier pour intégrer dans leurs comptes les produits attendus au titre de l’activité de fin d’exercice et de l’activité qui n’a pu être facturée au cours de l’exercice (exemple des soins urgents).
Une attention particulière doit être portée sur les heures supplémentaires effectuées et non encore payées : elles doivent donner lieu à rattachement de charges, la contrepartie figurant sur le compte 4286 « personnel-autres charges à payer ».
- les admissions en non-valeur.
La Cour relève que les « pertes sur créances irrécouvrables » (compte 654) n’ont, dans de nombreux établissements, pas été enregistrées en charges de l’exercice pour cause d’insuffisance de crédits disponibles. Cette situation a dû disparaître avec la mise en place de l’EPRD, les crédits du compte 654 étant évaluatifs. L’apurement des admissions en non-valeur, qui relève de la compétence du directeur de l’établissement, doit être recherché dans les meilleurs délais.
Pour le stock préexistant avant la réforme budgétaire, les établissements doivent proposer un plan d’apurement pluriannuel des créances qui auraient dû être admises en non-valeur. A terme, le compte 4152 devra être apuré.
ANNEXE VI
REMARQUES SUR LA FIN DE GESTION DE 2007
1.
La comptabilisation des avances versées par les caisses d’assurance maladie en 2005 et 2006

Les avances de l’assurance maladie, versées depuis l’exercice 2005, correspondent à la différence entre les acomptes versés pendant les premiers mois d’un exercice sur la base des dotations de l’année précédente et les sommes dues au même titre durant la période de versement considérée. Les avances sont isolées dans un compte spécifique (compte 41913 « redevables créditeurs-caisses de sécurité sociale »).
En 2007, 25 % des avances de trésorerie afférentes aux exercices 2005 et 2006 ont été remboursées par les établissements. L’avance de 2007 a fait l’objet de régularisations automatiques lors des versements de la DAC 2007. En conséquence, fin 2007, subsistent dans le compte 41913 des établissements de santé publics et privés ex-DG 75 % des avances 2005 et 2006 qui devront être apurées conformément aux dispositions du décret en conseil d’Etat portant diverses dispositions financières relatives aux établissements de santé (portant notamment sur le passage à 100 % des tarifs).
2.
Modalités de gestion des CRPA autres que A
L’exercice 2007 voit la mise en place de la « fongibilité asymétrique » qui permet de transférer des crédits d’un chapitre limitatif vers un chapitre évaluatif, mais pas l’inverse. Cette nouvelle disposition sera possible pour tous les comptes de résultat, mais elle prend son intérêt dans les comptes de résultat prévisionnels annexes autres que A qui sont soumis, aux termes de l’
article R. 6145-14
 du code de la santé publique, au respect du total des crédits ouverts en charges d’exploitation.
La mise en place de la fongibilité asymétrique permet en effet à l’ordonnateur, sans recourir à une décision modificative, de virer des crédits qui resteraient disponibles sur des chapitres limitatifs vers un chapitre évaluatif dès lors, s’agissant des CRPA autres que A, que sera respecté le montant total des crédits ouverts en charges d’exploitation. La décision de transfert de crédits limitatifs vers un chapitre évaluatif est formalisée par un virement de crédits émis par l’ordonnateur. Ce virement de crédits sera porté à la connaissance du comptable sans délai, à l’appui des mandats concernés.
Ainsi, la mise en place de la fongibilité asymétrique dans les CRPA autres que A permet-elle :

- de satisfaire l’obligation de respect de l’enveloppe globale visée à l’
article R. 6145-14
 du code de la santé publique ;

- d’encadrer la création d’emplois permanents par l’application aux CRPA des dispositions relatives aux chapitres limitatifs.
La possibilité d’effectuer des « virements entre tous les chapitres, sans que ces virements puissent avoir pour conséquence d’accroître le montant des chapitres comportant des crédits à caractère limitatif » est prévue par le décret portant diverses dispositions financières, notamment sur la T2A à 100 % des tarifs ; ce texte complète l’
article R. 6145-5
.
3.
Le traitement des emprunts dits « revolving »

Il paraît utile de rappeler les opérations comptables à constater au 31/12/N s’agissant des emprunts avec option sur une ligne de trésorerie.

Au 31/12/N le compte 16449 « opérations afférentes à l’option de tirage sur ligne de trésorerie » doit impérativement être soldé.
Il est crédité par le débit du compte 51932 « lignes de crédits de trésorerie liée à un emprunt » pour la part de la ligne de trésorerie non remboursée et par le débit du compte 16441 « opérations afférentes à l’emprunt » pour la partie ayant donné lieu à remboursement.
Si la totalité de la ligne de trésorerie a été remboursée, il convient de solder le compte 16449 par un débit du compte 16441, ce qui constate le désendettement effectif réalisé au cours de l’exercice.
ANNEXE VII
REMARQUES SUR L’ELABORATION DE L’EPRD POUR 2008
1.
Harmonisation de l’utilisation de la lettre clé B pour toutes les USLD
Différentes orientations et pratiques budgétaires et comptables ont eu cours en ce qui concerne les établissements prenant en charge des personnes âgées dépendantes. En conséquence, un même type de structure peut actuellement relever d’un compte de résultat prévisionnel annexe B ou E.
Les unités de soins de longue durée (USLD), appartenant au domaine sanitaire et sous compétence de l’ARH relèvent, pour les soins, d’une enveloppe gérée par la DHOS, tandis que les entités du secteur médico-social, à compétence préfectorale, relèvent d’une enveloppe gérée par la CNSA (caisse nationale de solidarité pour l’autonomie).
Aussi, afin de permettre le suivi au niveau national de ces enveloppes et d’homogénéiser les pratiques, il a été décidé de clarifier à partir de l’exercice 2008 l’usage des lettres mnémotechniques, dans la lignée de l’instruction budgétaire et comptable M21. Ainsi, la lettre budgétaire B est-elle consacrée à toutes les USLD, quelle que soit leur situation au regard de la convention pluriannuelle mentionnée à l’article L. 313-12 du code de l’action sociale et des familles, tandis que les lettres E et J concernent les activités relevant du domaine médico-social.
Lorsque une activité USLD était précédemment suivie sous la lettre E, les données afférentes doivent être reprises au titre des exercices N-2 et N-1.
2.
Montants de référence à utiliser en début d’exercice en cas de création d’un nouveau CRPA au cours de l’exercice N
En cas de création d’un nouveau compte de résultat prévisionnel annexe dans un établissement public de santé, la question se pose de savoir quelle est la référence à utiliser en début d’exercice, lorsque l’état des prévisions de recettes et de dépenses de l’exercice n’est pas encore exécutoire, et en l’absence de compte de résultat « équivalent » dans le dernier EPRD exécutoire auquel il convient de se référer en vertu de l’
article R. 6145-35
 du CSP.
En pareil cas, et sous réserve qu’il s’agisse de la scission d’activités précédemment suivies au sein d’un autre compte de résultat prévisionnel dit « souche », la solution la plus simple sur le plan pratique consiste à mettre en oeuvre de manière anticipée le nouveau compte de résultat prévisionnel avant l’approbation de l’EPRD. Pour ce faire, il est indispensable de disposer dès le début de l’exercice de toutes les autorisations nécessaires à l’exercice de l’activité qui sera retracée dans ledit compte de résultat prévisionnel. Il convient de plus que la création de ce nouveau compte de résultat prévisionnel ait été votée par le conseil d’administration à l’occasion du vote sur le rapport préliminaire. Dans ces conditions, les opérations de recettes et de dépenses des deux nouveaux comptes de résultat prévisionnels sont effectués temporairement en confrontant la somme des dépenses et recettes de ces nouveaux comptes de résultat au compte de résultat prévisionnel « souche » dont ils sont issus et qui faisait partie du dernier EPRD exécutoire.
Source : Bulletin officiel n° 2008/02 du 15 mars 2008.