

COMPTES ANNUELS

Etablissements de santé - Réforme des modes de financement - Dotations populationnelles versées par les agences régionales de santé (ARS) - Entités relevant du secteur lucratif - Traitement comptable

(EC 2024-26)

Dans le cadre de la réforme des modes de financement des établissements de santé, notamment au titre des soins médicaux de réadaptation (SMR) et de la psychiatrie, une dotation dite populationnelle a été introduite en tant que nouvelle modalité de financement des établissements de santé.

Cette dotation populationnelle a pour objectif de réduire les inégalités des territoires en assurant une meilleure répartition des ressources, notamment en faveur des territoires les moins bien desservis.

En pratique, pour les établissements de santé concernés, leurs recettes étaient antérieurement basées essentiellement sur leur activité et étaient ainsi déterminées au regard d'un prix de journée fixé annuellement par l'Agence Régionale de Santé (ARS). La réforme des modes de financement précitée a conduit au passage d'un financement centré sur le volume d'activité réalisée à un système mixte combinant dotation forfaitaire dite populationnelle et rémunération pour l'activité.

Ainsi, le financement des établissements de santé est désormais structuré de la manière suivante :

- Une part forfaitaire au titre de la dotation populationnelle, allouée par l'ARS en fonction des besoins de santé identifiés sur la base des caractéristiques des populations du territoire concerné. Le montant de cette dotation est fixé par l'ARS et ne donne pas lieu à facturation de la part de l'établissement de santé.
- Une part liée à l'activité (T2A), qui correspond aux recettes générées par l'établissement dans le cadre de la tarification à l'acte, et qui a vocation à compléter le financement perçu au titre de la part forfaitaire. Cette part fait l'objet d'une facturation par l'établissement et est payée par l'Assurance maladie et, le cas échéant, les mutuelles.
- Une part liée à des compartiments complémentaires attribués par l'ARS et destinés à financer des activités, des missions ou des équipements spécifiques.

L'arrêté du 26 mai 2023¹ définit les critères et les pondérations du montant de la dotation populationnelle. L'annexe 1 de cet arrêté liste les caractéristiques démographiques et d'état de santé de la population et leur pondération, et l'annexe 2 présente les mécanismes de répartition budgétaire de la dotation populationnelle entre les régions et les établissements.

Question :

Dans les comptes annuels des organismes gestionnaires d'établissements de santé privés à but lucratif, quel est le traitement comptable des dotations populationnelles perçues par les établissements de santé à la suite de la réforme de leurs modes de financement ?

*

¹ Arrêté du 26 mai 2023 définissant les critères et les pondérations du montant populationnel mentionné à l'article R. 162-34-4 du code de la sécurité sociale et la liste de critères mentionnée à l'article R. 162-34-10 du même code.

Commission des études comptables

Rappel des textes applicables

Code de la santé publique

Article L6111-1-1 :

« Dans le cadre de la mise en œuvre du projet régional de santé, les établissements de santé mettent en place des permanences d'accès aux soins de santé, qui comprennent notamment des permanences d'orthogénie, adaptées aux personnes en situation de précarité, visant à faciliter leur accès au système de santé et à les accompagner dans les démarches nécessaires à la mise en œuvre de leurs droits. A cet effet, ils concluent avec l'Etat des conventions, prévoyant, en cas de nécessité, la prise en charge des consultations externes, des actes diagnostiques et thérapeutiques ainsi que des traitements qui sont délivrés gratuitement à ces personnes. »

Code de commerce

Article L123-21 :

« Seuls les bénéficiaires réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. [...] »

Article D123-200 :

« [...] »

Le montant net du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées.

[...] »

Règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général

Art. 121-5 :

« Les produits comprennent :

- les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :
 - en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
 - en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie ;

[...] »

Art. 512-2 :

« Le chiffre d'affaires correspond au montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante. »

Art. 512-4 :

« Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à

Commission des études comptables

des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable. »

Art. 513-3 :

« Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice. »

Réponse de la Commission des études comptables

En préambule, la Commission précise que les approches proposées ci-après s'appliquent aux comptes annuels des seuls organismes gestionnaires d'établissements de santé privés à but lucratif et qu'elles ne sauraient être transposées en l'état à des entités relevant du secteur non lucratif.

La Commission relève que :

- le mécanisme de la dotation populationnelle introduit dans le cadre de la réforme des modes de financement des établissements de santé revêt un caractère complexe, notamment au regard des critères de sa répartition, de détermination de son montant et de son interopérabilité avec d'autres modes de financement tels que la tarification à l'acte ;
- la notion de subvention d'exploitation n'est pas définie dans le PCG ;
- le PCG ne prévoit pas de dispositions particulières relatives aux modalités de comptabilisation des produits des organismes de santé.

Dans ce contexte, la Commission a souhaité saisir l'Autorité des Normes Comptables.

Dans l'attente de la réponse de l'Autorité des Normes Comptables, la Commission considère que les approches ci-après peuvent être retenues quant au traitement comptable de la dotation populationnelle.

Classement comptable

Sur la base des éléments contextuels, la Commission constate que :

- le financement des établissements de santé concernés est constitué de plusieurs composantes, incluant la tarification à l'acte et les dotations forfaitaires dont la dotation populationnelle ;
- l'ensemble de ces composantes concourent à sa performance ;
- la dotation populationnelle, allouée en fonction de critères définis par arrêté, garantit une base de ressources stables pour financer l'activité de l'établissement, dans l'objectif de couvrir les soins essentiels et réduire les inégalités territoriales. La tarification à l'acte complète ce financement en rétribution de l'activité effectivement réalisée.

Dès lors, la Commission considère que les différents modes de financement de l'établissement, incluant la dotation populationnelle, représentent la rémunération globale de la prestation rendue par l'établissement de santé à l'ensemble des bénéficiaires du système de santé, conformément aux engagements contractuels pris vis-à-vis de l'ARS dans le cadre du contrat conclu avec elle.

En conséquence, en application des articles D123-200 du code de commerce et 512-2 du PCG, la Commission estime que la comptabilisation de la dotation populationnelle en chiffre d'affaires est justifiée.

Commission des études comptables

Dans les comptes annuels de l'établissement, la dotation populationnelle peut ainsi être comptabilisée en chiffre d'affaires dans le compte #706 – *Prestations de services*.

Toutefois, bien qu'elle privilégie son classement en chiffre d'affaires, la Commission n'exclut pas une autre approche consistant à considérer que la dotation populationnelle correspond à une subvention d'exploitation à classer en tant que tel dans le compte de résultat.

En effet, en l'absence d'une définition des subventions d'exploitation dans le PCG, la Commission rappelle que le PCG 1982 prévoyait la définition suivante : « *Subvention dont bénéficie l'entreprise pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation.* »

Ainsi, il peut être considéré que la dotation populationnelle, qui n'a pas de lien direct avec les prestations rendues par l'établissement aux bénéficiaires du système de santé, constitue un montant versé par une autorité publique dans le but de compenser l'insuffisance des produits de l'établissement, à la suite de la réforme de ses modes de financement qui a conduit à diminuer ses recettes générées par l'activité (tarification à l'acte).

Une information est à donner dans l'annexe des comptes annuels au titre du traitement comptable retenu par l'organisme de santé.

Fait générateur et modalités de comptabilisation du produit

La Commission estime que le produit correspondant à la dotation populationnelle, qu'il soit présenté dans le compte de résultat en chiffre d'affaires ou en subventions d'exploitation, doit être comptabilisé de manière linéaire sur la durée de la convention conclue avec l'ARS, à compter de la date de sa conclusion, en application des articles L123-21 du code de commerce et 513-3 du PCG.

En effet, la dotation populationnelle est attribuée à l'établissement sur une base forfaitaire, et est destinée à financer l'activité de cet établissement. Le maintien permanent de l'activité de l'établissement constitue ainsi une condition suspensive à l'obtention de la dotation, qui est remplie de manière successive à mesure que l'établissement remplit ses obligations vis-à-vis de l'ARS.