



MINISTÈRE DES SOLIDARITÉS ET DE LA SANTÉ

Direction générale de la cohésion sociale
Sous-direction des affaires financières et de la modernisation
Bureau gouvernance du secteur social et médico-social
Personne chargée du dossier : Adeline BERTSCH
Tél. : 01.40.56.86.82
Mél. : adeline.bertsch-merveilleux@social.gouv.fr

Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie
Direction des établissements et services médico-sociaux
Personnes chargées du dossier : Laëtitia DUCOUDRÉ
Tél. : 01.53.91.21.93
Mél. : laetitia.ducoudre@cnsa.fr

La ministre des solidarités et de la santé
La directrice de la caisse nationale de
solidarité pour l'autonomie

à

Mesdames et Messieurs les directeurs
généraux des agences régionales de santé
(pour exécution)

Mesdames et Messieurs les présidents des
conseils départementaux,
Mesdames et Messieurs les préfets de région,
Directions régionales de la jeunesse, des
sports et de la cohésion sociale,
Directions de la jeunesse, des sports et de la
cohésion sociale outre-mer,
Mesdames et Messieurs les préfets de
département,
Directions départementales de la cohésion
sociale,
Directions départementales de la cohésion
sociale et de la protection des populations
(Pour information)

INSTRUCTION N° DGCS/SD5C/CNSA/2017/207 du 19 juin 2017 relative à la mise en œuvre des dispositions du décret n°2016-1815 du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF).

Date d'application : 1^{er} janvier 2017

NOR : SSAA1717988J

Classement thématique : Services et établissements médico-sociaux

Validée par le CNP le 28 avril 2017 - Visa CNP 2017-64

Examinée par le COMEX JSCS du 4.05.2017

Publiée au BO : Oui

Déposée sur le site <http://circulaire.legifrance.gouv.fr> : Oui

Résumé : La présente instruction a pour objet d'explicitier les dispositions du décret n°2016-2018 du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles.

Mots-clés : Établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS), contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM), état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD), état réalisé de recettes et de dépenses (ERRD), règles budgétaires tarifaires et comptables applicables aux ESSMS, ratios d'analyse financière.

Textes de référence :

Articles L. 313-11, L. 313-12 (IV ter), L. 313-12-2, L. 314-2 et L. 342-1 et suivants du code de l'action sociale et des familles ;

Décret n°2016-1815 du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;

Décret n°2016-1814 du 21 décembre 2016 relatif aux principes généraux de la tarification, au forfait global de soins, au forfait global dépendance et aux forfaits journaliers des établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes relevant du I et du II de l'article L. 313-12 du code de l'action sociale et des familles ;

Arrêté du 22 décembre 2016 relatif au plan comptable M. 22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux ;

Arrêté du 22 décembre 2016 modifiant l'arrêté du 9 décembre 2005 pris en application de l'article R. 314-13 du code de l'action sociale et des familles, relatif à la transmission par courrier ou support électronique des propositions budgétaires et des comptes administratifs des établissements et services sociaux et médico-sociaux ;

Arrêté du 27 décembre 2016 fixant les modèles de documents mentionnés aux articles R. 314-211, R. 314-216, R. 314-217, R. 314-219, R. 314-223, R. 314-224, R. 314-225, R. 314-232, R. 314-233, R. 314-240 et R. 314-242 du code de l'action sociale et des familles ;

Arrêté du 27 décembre 2016 fixant les modèles de documents transitoires mentionnés à l'article 9 du décret n° 2016-1815 du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;

Arrêté du 29 décembre 2016 fixant la composition des titres prévus à l'article R. 314-214 du code de l'action sociale et des familles et le niveau de vote des crédits d'investissement des établissements publics sociaux et médico-sociaux ;

Arrêté du 3 mars 2017 fixant le contenu du cahier des charges du contrat d'objectifs et de moyens (CPOM) prévu au IV ter de l'article L. 313-12 du code de l'action sociale et des familles ;

Instruction ministérielle N° DGCS/SD5C/CNSA/2016/2016/304 du 10 octobre 2016 relative au calendrier de campagne budgétaire « EPRD », en application des dispositions législatives de la loi d'adaptation de la société au vieillissement et de la loi de financement de la sécurité sociale au titre de l'année 2016, dans l'attente de la parution des textes réglementaires d'application ;

Instruction interministérielle N° DGCS/5C/DGCL/DGFIP/2016/412 du 28 décembre 2016 relative au cadre budgétaire applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux publics mentionnés à l'article L. 315-1 du code de l'action sociale et des familles et relevant des articles L. 313-12 (IV ter) ou L. 313-12-2 du même code (cadre budgétaire M22) ;

Instruction N° DGCS/SD5C/2017/96 du 21 mars 2017 relative à la mise en œuvre de l'arrêté du 3 mars 2017 fixant le contenu du cahier des charges du contrat d'objectifs et de moyens (CPOM) prévu au IV ter de l'article L. 313-12 du code de l'action sociale et des familles et à l'articulation

avec le CPOM prévu à l'article L. 313-12-2 du même code ;

Instruction N° DGCS/SD5C/2017/123 du 7 avril 2017 relative à la mise en œuvre des dispositions du décret relatif aux principes généraux de la tarification, au forfait global de soins, au forfait global dépendance et aux tarifs journaliers des établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes relevant du I et du II de l'article L. 313-12 du code de l'action sociale et des familles.

Textes abrogés : Néant

Textes modifiés : Néant

Annexe 1 : Les principales mesures du décret du 21 décembre 2016 (contenu et périmètre de l'EPRD, grandes étapes d'une campagne budgétaire sous l'empire de l'EPRD, autres mesures du décret et premiers éléments d'analyse de l'EPRD).

Annexe 2 : Arbres décisionnels (quels cadre s'applique à quel gestionnaire – équilibre réel ou équilibre strict).

Annexe 3 : Exemples de structuration particulière de l'EPRD pour les établissements publics rattachés aux CCAS.

Annexe 4 : Les modifications introduites dans le CASF pour permettre la mise en œuvre de l'EPRD et la coexistence de deux systèmes de tarification.

Annexe 5 : Fiche de calcul des ratios.

Annexe 6 : Analyse et décomposition du fonds de roulement net global (FRNG).

Diffusion : Agences régionales de santé, directions régionales de la jeunesse, des sports et de la cohésion sociale et directions départementales puis, par leur intermédiaire, conseils départementaux, métropoles, établissements et services médico-sociaux relevant de la compétence des ARS et leurs gestionnaires.

1. Rappels de l'ensemble des réformes impactant le secteur médico-social

L'ensemble des textes d'application de la réforme de la contractualisation et de la tarification des établissements et services médico-sociaux prévus par les lois n°2015-1776 du 28 décembre 2015 relative à l'adaptation de la société au vieillissement (article 58) et n°2015-1702 du 21 décembre 2015 de financement de la sécurité sociale pour 2016 (article 75) ont été publiés en décembre 2016. Ils généralisent les contrats pluriannuels d'objectifs et moyen (CPOM) dans le secteur médico-social, mettent en place d'un nouveau cadre de présentation budgétaire, l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) et réforment les règles d'allocation de ressources pour tous les établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes (EHPAD).

La présente instruction a pour objet de préciser les modalités de mise en œuvre du décret du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF).

La réforme de la contractualisation pour l'ensemble des établissements et services médico-sociaux tarifés par les agences régionales de santé et de l'allocation de ressource des EHPAD s'accompagne de la mise en place de nouveaux cadres de présentation et d'une nouvelle procédure de tarification. Associés au CPOM et à un financement reposant sur une évaluation objective du niveau de perte d'autonomie et du besoin en soins requis pour les

EHPAD, ils doivent permettre de s'abstraire d'une tarification fondée sur l'approbation des charges prévisionnelles des établissements et services pour passer à une analyse financière plus globale des établissements et services d'un organisme gestionnaire dans une perspective pluriannuelle. Dès l'exercice 2017, l'ensemble des EHPAD et des petites unités de vie (PUV) sera soumis à l'EPRD. Pour les autres établissements et services médico-sociaux concernés par l'obligation de signer un CPOM, l'EPRD devra être mis en place l'exercice suivant sa signature¹.

2. Les enjeux de la réforme budgétaire et comptables

Dans le système de tarification issu de la loi n°2002-2 du 2 janvier 2002, le budget prévisionnel (BP) et le compte administratif (CA) sont avant tout destinés à fixer un tarif et à contrôler que les fonds alloués ont été utilisés conformément aux prévisions ayant servi de fondement à la fixation de ce tarif. Le schéma sous-jacent s'appuie donc nécessairement sur le renouvellement annuel du périmètre de charges historique. Ce périmètre est modulé en fonction de l'activité, des taux d'évolution courants des charges et de mécanismes spécifiques d'incorporation de résultat. Dans ce schéma, le niveau de charges prévisionnel, seul point de départ des prévisions budgétaires, est à la base du mécanisme de fixation du niveau de produits de tarification alloués. Le BP et le CA sont donc à visée essentiellement tarifaire par opposition à l'EPRD et l'ERRD, documents à visée budgétaire et financière.

Pour tous les établissements soumis à l'EPRD, le schéma est dorénavant inversé avec l'introduction de modalités de tarification rénovées. Il s'agit d'un pilotage par la ressource, passant par l'application d'équations tarifaires dans le cas des EHPAD et des PUV ou bien par la fixation de modalités tarifaires préétablies pour cinq ans dans le cadre du CPOM pour les autres établissements et services soumis à l'EPRD (relevant d'un CPOM-PH, AJA ou SSIAD/SPASAD). Le niveau de produits peut donc faire l'objet d'une prévision et les charges prévisionnelles sont adaptées à ce niveau de produits.

Au-delà de ses aspects techniques, cette nouvelle forme de tarification participe d'un mouvement plus global de renforcement de la gestion des organismes gestionnaires, en leur laissant toute la souplesse et marge de manœuvre nécessaire à un pilotage optimal et pérenne de leurs activités. Le rôle des autorités de tarification est recentré autour de l'accompagnement des organismes, le diagnostic et l'organisation territoriale et la planification. Un des apports importants de cette tendance est également la réconciliation des visions de l'exploitation et de l'investissement, en analysant leurs interdépendances, dans une optique résolument plus financière que seulement tarifaire, alors qu'ils ont été envisagés de manière trop isolée l'un de l'autre jusqu'à maintenant dans le champ social et médico-social.

L'exercice prospectif à réaliser dans le cadre de l'EPRD est donc axé sur la soutenabilité de l'activité, entendue comme l'ensemble des facteurs économiques et financiers permettant à l'organisme de porter son projet à long terme, de manière harmonieuse et propice à une adaptation permanente aux besoins évolutifs des personnes accueillies. L'autorité de tarification doit dorénavant apprécier la soutenabilité financière de l'organisme gestionnaire au regard des objectifs du CPOM en matière de réponse aux besoins des personnes accompagnées. Cette appréciation concerne plus précisément la situation financière de l'organisme, ses difficultés éventuelles et les facteurs de solidité à renforcer ou pouvant être

¹ INSTRUCTION N° DGCS/SD5C/2017/96 du 21 mars 2017 relative à la mise en œuvre de l'arrêté du 3 mars 2017 fixant le contenu du cahier des charges du contrat d'objectifs et de moyens (CPOM) prévu au IV ter de l'article L. 313-12 du code de l'action sociale et des familles et à l'articulation avec le CPOM prévu à l'article L. 313-12-2 du même code.

développés. L'enjeu commun aux acteurs réside en la poursuite de l'activité et en la réponse aux besoins des territoires, la souplesse de gestion apportée par ces nouveaux outils budgétaires en est l'un de vecteurs.

L'EPRD est un cadre de présentation budgétaire conçu pour s'adapter à une logique de gestion dans un contexte de tarification à la ressource. L'EPRD est adapté à tout type d'établissement et service social et médico-social quel que soit son mode de tarification. Cette nouvelle logique de gestion doit permettre aux gestionnaires de s'adapter à leurs contextes locaux et aux attentes de leurs usagers de manière souple et dynamique, grâce à une vision à long terme et inter-établissements et services. C'est pourquoi l'EPRD regroupe au moins tous les budgets relevant du CPOM au sein d'un document unique.

3. Le décret du 21 décembre 2016 et contenu de la présente instruction

Pour tenir compte de l'ensemble de ces éléments, le décret du 21 décembre 2016 a été construit selon les quatre axes suivants :

- Identification des dispositions existantes ne pouvant s'appliquer à une tarification à la ressource et à l'utilisation d'un EPRD ;
- Modification des articles nécessitant une adaptation pour être applicables à la fois, à une tarification de droit commun (budget prévisionnel, compte administratif) et à une tarification à la ressource (EPRD) ;
- Création d'une section comprenant des dispositions applicables aux ESSMS relevant d'un EPRD ;
- Adaptation de mesures diverses, transitoires et finales (non codifiées dans le code de l'action sociale et des familles).

La présente instruction a pour objet à la fois d'explicitier ces différentes mesures et de proposer des premières méthodes d'analyse des EPRD/ERRD.

Cette instruction est complétée par plusieurs annexes :

- L'annexe 1 précise les principaux éléments de la réforme (contenu de l'EPRD/ERRD, périmètre des établissements et services devant être inclus dans ce document et les grandes étapes d'une campagne budgétaire, appui à l'analyse des EPRD et de ses ratios financiers) ;
- L'annexe 2 est composée de plusieurs arbres décisionnels = quel cadre s'applique pour quel établissement et services (période transitoire et cible à l'issue de la période transitoire) quel équilibre (réel ou strict) doit être retenu ;
- L'annexe 3 précise la structuration de l'EPRD pour les établissements publics et est illustrée de quelques exemples.
- L'annexe 4 a pour objet de développer quelques modifications introduites dans le CASF pour permettre la mise en œuvre de l'EPRD et la coexistence de deux systèmes de tarification (sujets tarification, pluri annualité, fermeture d'ESSMS ...) ;

- L'annexe 5 précise les modalités de calcul des ratios qui seront générés automatiquement par les cadres normalisés publiés par l'arrêté du 27 décembre 2016 fixant les modèles de documents mentionnés aux articles R. 314-211, R. 314-216, R. 314-217, R. 314-219, R. 314-223, R. 314-224, R. 314-225, R. 314-232, R. 314-233, R. 314-240 et R. 314-242 du code de l'action sociale et des familles² ;
- Enfin, l'annexe 6 est consacrée spécifiquement à l'analyse du fonds de roulement net global.

Pour la ministre et par délégation,

La directrice de la caisse nationale de
solidarité pour l'autonomie

Signé

G. GUEYDAN

Le directeur général de la cohésion sociale

Signé

J-P. VINQUANT

Le secrétaire général des ministères
chargés des affaires sociales

Signé

P. RICORDEAU

² Les cadres sont régulièrement mis à jour et sont disponibles au lien suivant : <http://social-sante.gouv.fr/affaires-sociales/personnes-agees/droits-et-aides/etablisements-et-services-sociaux-et-medico-sociaux/article/reforme-de-la-tarification>

ANNEXE 1 : CALENDRIER DE MISE EN ŒUVRE, CONTENU ET PERIMETRE DE L'EPRD, GRANDES ETAPES D'UNE CAMPAGNE BUDGETAIRE SOUS L'EMPIRE DE L'EPRD ET PREMIERS ELEMENTS D'ANALYSE DE L'EPRD/ERRD.

Cette annexe a pour objet d'explicitier les principales mesures du décret n°2016-1815 du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux ESSMS mentionnés au I de l'article L. 312-1 du CASF. Il s'agit notamment de préciser les points suivants :

- le calendrier de mise en œuvre des EPRD dans les établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) ;
- le contenu et le périmètre des différents cadres (EPRD complet, EPRD simplifié et EPCP) ;
- les grandes étapes d'une campagne budgétaire sous l'empire de l'EPRD/ERRD ;
- les mesures s'appliquant pendant la période transitoire ;
- les premiers éléments d'analyse de l'EPRD et des ratios l'accompagnant.

1. Le calendrier de mise en œuvre de l'EPRD pour chacun les deux CPOM prévus aux articles L. 313-12-2 et IV ter du L. 313-12 du CASF

1.1 Dispositions relatives aux établissements privés, rattachés à un établissement public de santé ou rattachés à une collectivité

Le calendrier de mise en œuvre des nouveaux cadres budgétaires et des nouvelles règles de tarification définies aux articles R. 314-210 à 244 du CASF est différencié en fonction de la nature juridique de l'organisme gestionnaire et de la catégorie d'établissements ou de services gérés. Ainsi, l'EPRD est applicable dorénavant aux ESSMS en tarification à la ressource et/ou aux ESSMS signataires d'un CPOM (ESSMS-PH, accueil de jour autonomes et les SSIAD/SPASAD¹) :

- La première situation correspond aux EHPAD et PUV, dont les forfaits soins et dépendance sont calculés par le biais d'équations tarifaires depuis le 1^{er} janvier 2017. Pour ces structures l'EPRD sera mis en place dès 2017 indépendamment de la signature d'un CPOM ;
- La seconde situation correspond aux établissements et services accueillant des personnes handicapées, aux AJA et aux SSIAD/SPASAD ciblés par les lois de financement de la sécurité sociale pour 2016 et 2017, dont les modalités de fixation des ressources, notamment sous forme de dotation globalisée commune, seront fixées dans le cadre du CPOM. L'exercice suivant la signature du CPOM, les structures incluses dans son périmètre devront être soumis à l'EPRD.

Les formes de tarification à la ressource diffèrent entre ces deux catégories d'établissements et services, dans la mesure où sur le champ du handicap, à défaut d'une tarification objectivée et automatique (en l'attente des travaux menés dans le cadre du chantier SERAFIN-PH) c'est le CPOM qui permet de définir les ressources pluriannuelles des

¹ Les SPASAD constitués en application de l'article 49 de la loi ASV doivent conclure un CPOM, dont les clauses obligatoires sont définies par l'arrêté du 30 décembre 2015 relatif au cahier des charges des SPASAD. Ce CPOM, est signé par le SPASAD expérimentateur ou les services qui le composent, le président du conseil départemental et le directeur général de l'ARS afin de mettre en place l'expérimentation d'un modèle intégré d'organisation, de fonctionnement et de financement. Pour ces derniers, il est préconisé d'attendre la fin de l'expérimentation pour signer un CPOM relevant de l'article L. 313-12-2 du CASF.

ESSMS. L'article R. 314-39-1 du CASF rend la pluri-annualité budgétaire obligatoire pour les ESSMS relevant des CPOM des articles L. 313-12 (IV ter) et L. 313-12-2, indépendamment des règles spécifiques de détermination des forfaits « soins » et « dépendance » pour les EHPAD. C'est cette pluri-annualité budgétaire qui permet à ces ESSMS de passer à une tarification à la ressource. Ainsi, le V de l'article R. 314-39-1 du CASF dispose en ce sens que : « *les CPOM signés en application des articles L. 313-12 (IV) et L. 313-12-2 sont soumis à une présentation budgétaire et tarifaire sous la forme d'un EPRD dans les conditions prévues au présent chapitre.* »

L'ensemble de ces éléments explique la temporalité différente de passage à l'EPRD :

- dès le 1^{er} janvier 2017 pour les EHPAD et les PUV, qu'ils aient signé ou non un CPOM = l'ensemble des EHPAD et des PUV est soumis à un état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD).
- Suite à la signature du CPOM pour les établissements et services relevant de l'article L. 313-12-2 du CASF² afin de préparer le passage d'un mode de présentation à l'autre. Ainsi, pour ces derniers, l'EPRD devra être mis en place l'année qui suit la conclusion du CPOM (dispositions de l'article R. 314-39-2 du CASF). Pour les établissements et services qui relèvent déjà d'un CPOM, plusieurs cas d'espèces sont donc à envisager pour la mise en place de l'EPRD :
 - o Pour ceux qui auraient conclu un CPOM à compter du 1^{er} janvier 2016 (en référence à l'article L. 313-12-2 du CASF), l'entrée en vigueur de l'EPRD pourra être effective à compter de l'exercice suivant et donc dès l'exercice 2017 ;
 - o Pour les CPOM conclus antérieurement (avant le 1^{er} janvier 2016 et donc au titre de l'article L. 313-11 du CASF – CPOM de droit commun), l'entrée en vigueur de l'EPRD est possible en cas d'accord entre les autorités de tarification et l'organisme gestionnaire sous réserve de la conclusion d'un avenant au CPOM. L'avenant devra fixer les modalités de mise en œuvre de l'EPRD. En l'absence d'avenant, l'EPRD sera mis en place lors du renouvellement du CPOM. Le nouveau CPOM devra être pris en application de l'article L. 313-12-2 du CASF ;
 - o Si les ESSMS-PH, l'AJA ou les SSIAD/SPASAD d'un même organisme gestionnaire sont rattachés au périmètre d'un CPOM « EHPAD » signé au titre du IV ter de l'article L. 313-12, alors ces établissements seront intégrés à l'EPRD l'exercice suivant la conclusion du CPOM.

À noter : Les établissements et services relevant de l'article L. 313-12-2 du CASF intégrés à un CPOM relevant du L. 313-12 (IV ter – CPOM EHPAD) relèvent de l'EPRD l'exercice suivant la signature du CPOM. L'EPRD est bien préexistant au CPOM, mais il ne comporte que les EHPAD et les PUV avant sa conclusion hormis les établissements publics autonomes.

² Les ESSMS concernés par les dispositions de l'article L. 313-12-2 du CASF sont les suivants : établissements d'accueil de jour du champ personnes âgées, structures d'hébergement temporaires pour personnes âgées ou personnes handicapées, IME, IEM, IES, EEAP (et autres instituts accueillant des enfants handicapés), ITEP, CAFS, CAMSP, SESSAD, CMPP, CRP, CPO, MAS, FAM, SAMSAH, ESAT, BAPU, jardins d'enfants spécialisés, SPASAD et SSIAD.

1.2 Dispositions particulières pour les établissements publics autonomes et les établissements et services publics non dotés de la personnalité morale

1.2.1 Pour les établissements publics sociaux et médico-sociaux autonomes (EPSMS) :

Compte-tenu de leur structure juridique et budgétaire, l'EPRD s'applique à tous les établissements publics sociaux et médico-sociaux autonomes (EPSMS), c'est-à-dire les établissements dotés de la personnalité juridique, qui gèrent un établissement ou un service relevant des articles L. 313-12 (IV ter) ou L. 313-12-2 du CASF (après signature du CPOM pour les contrats relevant de cet article).

En d'autres termes, l'EPRD s'applique en 2017 à tous les EPSMS qui gèrent, à titre principal ou annexe :

- un EHPAD ou une PUV, indépendamment de la signature d'un CPOM ;
- un ESSMS pour personnes handicapées ou un SSIAD qui a signé en 2016 un CPOM au titre de l'article L. 313-12-2 du CASF, ou un avenant à un CPOM en cours mentionnant expressément l'utilisation d'un EPRD.

L'EPRD s'applique alors à l'ensemble des budgets de l'EPSMS (budget principal et budgets annexes), dès 2017.

Ainsi, à titre d'exemple, si un EPSMS est un EHPAD ou s'il gère un EHPAD dans le cadre d'un budget annexe, il devra présenter un EPRD pour l'ensemble de ses budgets (budget principal et budgets annexes), y compris pour les budgets qui ne relèvent pas de la compétence tarifaire du directeur général de l'ARS ou du président du conseil départemental [budgets relevant de la compétence du préfet³ ou budgets non financés sur des fonds publics : budget de production et de commercialisation d'un établissement ou service d'aide par le travail (ESAT), service industriel et commercial (SIC) et dotation non affectée (DNA)].

1.2.2 Pour les établissements et services sociaux et médico-sociaux publics rattachés à un CCAS ou un CIAS :

Pour les ESSMS rattachés à un CCAS ou un CIAS, leur budget devra être présenté sous la forme d'un EPRD si ces ESSMS sont :

- un EHPAD ou une PUV, indépendamment de la signature d'un CPOM ;
- un ESSMS pour personnes handicapées ou un SSIAD/SPASAD qui a signé en 2016 un CPOM au titre de l'article L. 313-12-2 du CASF, ou un avenant à un CPOM en cours mentionnant expressément l'utilisation d'un EPRD ;

2. Le dispositif général

2.1 Trois cadres normalisés en fonction du statut juridique ou de l'habilitation à l'aide sociale des établissements et services.

Pour tenir compte, d'une part, de la grande hétérogénéité des statuts et de l'organisation des organismes gestionnaires et d'autre part, des règles spécifiques de la comptabilité publique,

³ Dans ce cas, conformément à l'article R. 314-210 du CASF, le préfet est également destinataire de l'EPRD. Si nécessaire, il peut communiquer ses observations au directeur général de l'ARS. Dans un objectif de tarification, le préfet disposera d'un budget prévisionnel dans les conditions actuelles.

trois cadres - EPRD⁴, EPRD simplifié et EPCP⁵ - sont mis en place pour chaque cas de figure. Cependant, la logique reste la même et ce, quel que soit le modèle proposé.

Le contenu de chacun des documents est uniquement listé dans cette première partie. Il fera l'objet d'un développement ultérieur.

- Le premier modèle dit « **EPRD complet** » s'applique au cas général,
- le second modèle dit « **EPRD simplifié** » ne s'applique qu'aux établissements et services privés visés aux articles L 342-1 et R. 314-101 du CASF,
- le troisième modèle intitulé « **état prévisionnel des charges et des produits** » ou **EPCP** ne s'applique qu'aux activités sociales et médico-sociales incluses dans le CPOM médico-social d'un établissement public de santé. Ce document n'a qu'une visée informative et tarifaire, puisque l'établissement public de santé reste soumis, par ailleurs, aux dispositions du code de la santé publique et à la production d'un EPRD « *sanitaire* » qui comprendra toujours l'ensemble de ses activités sanitaires et sociales ou médico-sociales.

Dans tous les cas l'EPRD ou l'EPCP se présente sous la forme d'un fichier Excel dont le nombre d'onglets dépend du nombre d'établissements et services qui y sont inclus. Il convient de souligner que des liens entre les onglets permettent l'implémentation directe de données budgétaires et financières. À chacun des trois cadres mentionnés ci-dessus correspond un fichier Excel propre, afin de prendre en compte les différentes catégories d'information à renseigner, selon les profils des organismes gestionnaires.

En complément, les organismes gestionnaires doivent transmettre des annexes, qui font également pour certaines l'objet d'un cadre normalisé à utiliser obligatoirement.

Pour la clôture d'un exercice, trois modèles d'ERRD⁶/ERCP⁷ sont construits en miroir des documents prévisionnels (EPRD/EPCP) : un ERRD « *complet* », un ERRD « *simplifié* » et un ERCP. Il en est de même pour les documents annexés à ces cadres normalisés.

a) L'EPRD « *complet* »

i) Cas général :

Un EPRD dit « *complet* » s'applique dans le cas général, c'est-à-dire pour tous les ESSMS⁸ ciblés par la contractualisation obligatoire. Les deux seules exceptions concernent les établissements privés relevant de l'article L 342-1 du CASF et les activités rattachées à un établissement public de santé.

À noter : pour l'année 2017, compte tenu des dispositions transitoires mentionnées ci-après, ce modèle ne s'appliquera qu'aux établissements privés non soumis à l'article L. 342-1 du CASF ainsi qu'aux services privés. En effet, pour les établissements publics autonomes ou rattachés à une collectivité, l'EPRD est remplacé par un cadre prévisionnel de transition (cf. partie 3.6).

Par ailleurs, un organisme commercial peut être soumis à l'EPRD complet dès lors qu'il relève des cas de production d'un EPRD complet :

- Exploitation d'EHPAD habilités à l'aide sociale (ou majoritairement).

⁴ État réalisé des recettes et des dépenses (EPRD)

⁵ État réalisé des charges et des produits (EPCP)

⁶ État réalisé des recettes et des dépenses (EPRD)

⁷ État réalisé des charges et des produits (ERCP)

⁸ Pour rappel, les ESSMS sont les suivants: EHPAD, PUV, établissements d'accueil de jour du champ personnes âgées, structures d'hébergement temporaires pour personnes âgées ou personnes handicapées, IME, IEM, IES, EEAP (et autres instituts accueillant des enfants handicapés), ITEP, CAFS, CAMSP, SESSAD, CMPP, CRP, CPO, MAS, FAM, SAMSAH, ESAT, BAPU, jardins d'enfants spécialisés, SPASAD et SSIAD.

- Exploitation d'activités médico-sociales autres que des EHPAD.

Si l'organisme gère à la fois des EHPAD habilités (ou majoritairement) et des EHPAD non habilités (ou minoritairement), il peut demander à ses autorités de tarification de présenter un EPRD unique, auquel cas cet EPRD sera le cadre complet. S'il ne le demande pas, il présente un EPRD complet pour le périmètre habilité ainsi qu'un EPRD simplifié pour le périmètre non habilité (selon les dispositions de l'article R. 314-243 du CASF). Cette procédure est également valable si le gestionnaire exploite à la fois des EHPAD non habilités et des activités médico-sociales autres.

L'EPRD « complet » doit comprendre :

- Un ou des compte(s) de résultat prévisionnel(s) (CRP) portant sur les charges et les produits des ESSMS inclus dans l'EPRD. Ce dernier doit en effet compter autant de CRP que d'ESSMS qui y sont inclus.

L'article R. 314-214 du CASF précise que : « *les comptes de résultats prévisionnels sont présentés par groupes fonctionnels. Le tableau de financement prévisionnel est présenté par titres. La composition des groupes fonctionnels et des titres est fixée par arrêté des ministres chargés des affaires sociales, de la comptabilité publique et des collectivités territoriales.* ».

Ils sont présentés de la manière suivante :

- Le CRP principal (P)⁹ ;
- Le cas échéant le ou les CRP annexes (A) pour chacun des ESSMS/budgets annexes.

Il convient de souligner que la distinction entre budget principal et budget annexe est sans portée budgétaire ou financière. Les règles qui leur sont applicables sont identiques.

L'EPRD « *complet* » comprend en outre :

- Une synthèse de tous les résultats des CRP visibles sur un seul et même onglet ;
- Un tableau de calcul de la capacité d'autofinancement (CAF) détaillée (onglet consolidé) ;
- Un tableau détaillant la contribution de la CAF aux différents postes de besoins de long terme d'investissement et d'exploitation constituant le fonds de roulement net global (onglet consolidé) ;
- Un tableau de financement prévisionnel (TFP – onglet consolidé) ;
- Un EPRD synthétique qui permet de réaliser une première analyse de l'EPRD transmis puisqu'il reprend de façon synthétique les éléments de l'EPRD
- Une projection des comptes de résultats prévisionnels sur un horizon de six ans, en préparation du plan global de financement pluriannuel (PGFP). Il est prévu que l'EPRD comporte autant de CRP projetés que d'établissements et services (ou budgets) inclus dans l'EPRD ;
- Un plan global de financement pluriannuel (PGFP), simulant une trajectoire financière pluriannuelle, comprenant des ratios prévisionnels (onglet consolidé) ;
- Un tableau de détermination du fonds de roulement (FDR) au 31/12/ N-1, issu du ou des bilans financiers des ESSMS concernés (onglet consolidé) ;
- Un tableau pour les engagements hors bilan.
- Un tableau retraçant les principaux ratios d'analyse financière (onglet consolidé) ;
- Un tableau de répartition des charges et opérations faites en commun inscrites dans les CRP.

À noter : s'agissant des frais de siège, les dispositions de l'article R. 314-215 du CASF disposent que : « *le cas échéant, les services communs et les frais de siège sont répartis*

⁹ En application de l'article R. 314-215 du CASF, il ne peut pas s'agir d'un budget « frais de siège » ou d'un service commun.

entre les différents comptes de résultat prévisionnels de l'état des prévisions de recettes et de dépenses »¹⁰. Ils ne font donc pas l'objet d'un CRP ou d'un EPRD spécifique. Le pourcentage de participation de chaque établissement et service est à préciser dans le tableau de répartition des charges communes. Il convient de souligner que les dispositions des articles L. 314-7 et L. 313-11 du CASF, ainsi que le *I quater* de l'article R. 314-42 du CASF permettent de lier l'instruction d'une demande de frais de siège à la négociation du CPOM lorsque l'ensemble des ESSMS gérés par un organisme privé non lucratif relève du périmètre du CPOM.

Lorsque le CPOM comprend l'ensemble des établissements et services gérés par l'organisme privé non lucratif, le renouvellement de l'autorisation de frais de siège mentionnée à l'article R. 314-87 du CASF peut être accordé sur le fondement d'une demande simplifiée dont le formalisme sera défini ultérieurement. Je vous rappelle enfin que les dispositions relatives aux frais de siège sont codifiées aux articles R. 314-87 à R. 314-94-2 du CASF.

Le cadre complet permet d'avoir une vision exhaustive de la situation budgétaire et financière de l'organisme gestionnaire s'agissant du périmètre de l'EPRD.

ii) Cas des collectivités territoriales :

Conformément à l'article R. 314-78 du CASF¹¹ relatif à la présentation budgétaire des activités sociales et médico-sociales rattachées à un CCAS, ou un CIAS, quel que soit le cadre budgétaire applicable à ces activités, un document budgétaire – budget prévisionnel ou EPRD selon le cas - doit être produit pour chaque budget annexe. Cela revient pour ces établissements à produire un EPRD complet par budget annexe, comme il produisait avant le passage à l'EPRD un cadre normalisé du budget prévisionnel par budget annexe.

À noter : le passage à l'EPRD ne modifie pas la structuration budgétaire du CCAS ou CIAS. Par exemple, un CCAS gérant deux EHPAD peut être organisé de deux manières différentes :

- Soit il dispose d'un seul budget annexe qui comprend les deux EHPAD : dans ce cas il produit un seul EPRD avec un seul CRP.
- Soit il dispose un budget annexe par EHPAD dans ce cas, il produit deux EPRD.

b) L'EPRD « simplifié »

Un EPRD dit « *simplifié* » est mis en place pour les EHPAD, les PUV et les accueils de jour autonomes non habilités à recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale départementale ou minoritairement habilités. Il s'agit des ESSMS concernés par les dispositions des articles L. 342-1 et R. 314-101 du CASF.

Dans ce cadre, seuls les documents suivants sont opposables :

- Un CRP principal et, le cas échéant, un ou plusieurs CRP annexe(s) selon le même ordonnancement de présentation que celui de l'EPRD complet lorsqu'il s'applique aux organismes gestionnaires privés ;

¹⁰ En conséquence, les frais de siège et les services communs ne peuvent pas faire l'objet d'un CRP.

¹¹ Article R. 314-78 du CASF : « I.- Chaque activité sociale ou médico-sociale relevant du I de l'article L. 312-1 qui est gérée par une collectivité territoriale ou un centre communal ou intercommunal d'action sociale est retracée dans un budget annexe de cette collectivité ou de cet établissement.

Les règles budgétaires et tarifaires propres aux établissements publics sociaux et médico-sociaux, fixées au paragraphe 1 de la sous-section 2 de la présente section, sont applicables à ce budget annexe.

Il en va de même des activités sociales et médico-sociales relevant du I de l'article L. 312-1 qui sont gérées par un établissement public national ou local, sans constituer son activité principale.

II. Lorsque cette activité relève d'une présentation budgétaire sous la forme d'un état des prévisions de recettes et de dépenses, son budget est fixé dans les conditions prévues à la section 4 du présent chapitre ».

- Une synthèse de tous les résultats des CRP visibles sur un seul et même onglet ;
- Un tableau déterminant la contribution à une CAF globale de l'entité, laquelle n'est pas calculée en l'absence des données relatives à l'hébergement ;
- Un tableau de répartition des charges communes inscrites dans les CRP.

Ce cadre simplifié permet d'avoir une vision partielle de la situation financière de ces établissements du fait de l'absence de transmission des données relatives à l'hébergement.

À noter : Les habilitations à l'aide sociale départementale dont disposent les EHPAD peuvent conduire à s'interroger sur le modèle d'EPRD à utiliser. Dans ces situations, il convient de s'appuyer sur l'élément discriminant que constitue la présentation d'une section d'hébergement administrée ou pas (toujours sous réserve du dispositif établi en accord avec les autorités de tarification). Dès lors que la section hébergement n'est pas administrée, elle n'est pas présentée et l'EPRD à produire est l'EPRD simplifié.

c) Un état prévisionnel des charges et des produits (EPCP) pour les activités sociales ou médico-sociales relevant d'un établissement public de santé

S'agissant des activités sociales et médico-sociales relevant d'un établissement public de santé, c'est un état prévisionnel des charges et des produits (EPCP) qui est attendu.

Exemple : le budget d'un EHPAD qui est adossé à un EPS est lui-même budget annexe du budget de l'EPS. Il doit faire l'objet d'un compte de résultat prévisionnel spécifique au sein de l'EPCP.

Ainsi, dans ce cadre, l'EPCP se compose :

- D'un ou le cas échéant plusieurs comptes de résultats prévisionnels médico-sociaux par activités relevant du CPOM médico-social, selon la même logique de présentation que l'EPRD complet ;
- D'une fiche récapitulative – à titre d'information – portant sur la contribution de chacun des résultats comptables annexes et principal (EPS) à la construction de la capacité d'autofinancement globale et le tableau de financement prévisionnel de l'ensemble consolidé (EPS et ses budgets annexes) ;
- D'un rappel du ou des plans pluriannuels d'investissement (PPI) intégrant tous les ESSMS, relevant du CPOM médico-social validés et décrivant la déclinaison de ces PPI pour l'exercice en cours.
- D'un tableau de répartition des charges communes.

C'est un document tarifaire et non budgétaire. L'EPCP n'est pas soumis à approbation, il peut néanmoins faire l'objet d'observations de la part des autorités de tarification (article R. 314-242 du CASF).

À noter : L'EPCP est à transmettre de manière distincte de l'EPRD sanitaire (ces deux documents relèvent de réglementations différentes).

2.2. Les conditions d'équilibre des comptes de résultats prévisionnels (CRP)

Dans le cadre complet et l'EPCP, le CRPP comme chacun des CRPA peuvent être, ou non, soumis à l'équilibre strict (les charges sont égales aux produits correction faite le cas échéant des lignes budgétaires, notamment de l'incorporation d'excédents ou déficits antérieurs), selon les établissements ou services dont il s'agit.

Les notions d'équilibre réel selon l'obligation ou non de respecter un équilibre strict sont définies respectivement aux articles R. 314-15 et R. 314-222 du CASF (développées en partie 4.1.4). Je vous invite à vous y référer.

Il convient de préciser que les ESSMS soumis à l'équilibre strict sont les ESSMS non concernés par la réforme de la contractualisation c'est-à-dire les ESSMS prenant en charge des personnes en difficultés spécifiques (CSAPA, ACT, CAARUD, LHSS, LAM), les centres de ressources, les ESSMS expérimentaux, les unités d'évaluation, de réentraînement et d'orientation sociale et/ou professionnelle (UEROS) ainsi que les ESSMS relevant de la compétence des préfets, dès lors qu'ils sont intégrés à un CPOM relevant de l'article L. 313-12-2 ou L. 313-12 (IV ter). Les ESSMS de ces catégories intégrés à un CPOM L. 313-11 (CPOM de droit commun) ne sont pas concernés par ces dispositions.

Les ESSMS soumis à la réforme de la contractualisation (Cf. note de bas de page n°10), quant à eux, ne sont pas soumis à l'équilibre strict.

2.3. Le périmètre de l'EPRD en fonction de celui du CPOM signé au titre de l'article L. 313-12 (IV ter) ou de l'article L. 313-12-2 du CASF et du statut du gestionnaire

Concernant les organismes privés non lucratifs, privés commerciaux et les activités relevant d'un établissement public de santé (EPS), le périmètre de l'EPRD (ou de l'EPCP pour les ESSMS rattachés à un EPS) correspond obligatoirement à celui du CPOM sauf dans le cas présenté à la page 10 (cas de la gestion d'ESSMS habilités et non habilités).

Les organismes privés non lucratifs peuvent étendre, sous réserve de l'accord des autorités de tarification, le périmètre de l'EPRD à tous les établissements et services qu'ils gèrent, situés dans le même ressort territorial que le CPOM. Cependant, les établissements inclus dans l'EPRD mais hors CPOM restent soumis à la procédure contradictoire de tarification et donc à la production d'un budget prévisionnel et aux règles d'équilibre prévues à l'article R 314-15 du CASF.

Lorsque qu'un organisme, quel que soit son statut juridique, gère un ou plusieurs ESAT, le(s) budget(s) de production et de commercialisation sont obligatoirement inclus dans l'EPRD (un CRP par budget).

Concernant les établissements publics médico-sociaux autonomes, l'EPRD comprend obligatoirement l'ensemble des activités qui relèvent de l'établissement public entité juridique, quel que soit le périmètre du ou des CPOM. Dans quelque cas certains établissements publics pourront donc produire un EPRD avec un périmètre supra régional. Dans le cas général (article R. 314-241 du CASF), l'ARS du lieu d'implantation de la direction de l'établissement centralisera l'approbation de l'EPRD après avoir recueilli l'avis des autres ARS et des conseils départementaux concernés. Par dérogation à l'article R. 314-241 du CASF, l'approbation de l'EPRD de l'établissement Antoine Koenigswarter (EPNAK) sera centralisée par l'ARS Bourgogne-Franche-Comté en application de l'article 20 du décret 89-359 du 1^{er} juin 1989 modifié.

Concernant les ESSMS publics non dotés de la personnalité juridique (ex : gérés par un CCAS), les activités devant faire l'objet d'une présentation en EPRD sont celles incluses dans le périmètre du CPOM. Dans ce périmètre, un EPRD devra être produit pour chaque budget annexe du CCAS/CIAS (un même type d'activité peut faire l'objet de plusieurs budgets annexes – ex : CCAS gérant 2 EHPAD).

3. Les dispositions transitoires du décret en attente de la signature du CPOM

Les gestionnaires d'EHPAD et de PUV doivent présenter pour ces établissements et services un EPRD dès 2017 sans attendre la signature d'un CPOM. Par ailleurs, les gestionnaires ayant signé un CPOM L. 313-12-2 du CASF prévoyant la mise en place de l'EPRD en 2017 sont également concernés par ces dispositions.

3.1 Dans l'attente de la signature du CPOM pour les EHPAD/PUV

Le gestionnaire¹² privé de plusieurs EHPAD ou PUV¹³ regroupe ces établissements, lorsqu'ils sont implantés dans un même département, au sein d'un EPRD unique, jusqu'à la signature du CPOM. L'échelon régional n'est possible qu'à l'issue de cette phase transitoire, après la signature du CPOM régional avec l'accord de toutes les parties au contrat.

Le CRPP est le compte de résultat de l'EHPAD ou de la PUV le plus ancien ou celui dont les dépenses d'exploitation sont les plus importantes¹⁴. Après la signature du CPOM, le choix du CRP Principal relèvera du gestionnaire même si cette convention a vocation à s'appliquer également après la signature du CPOM.

À noter : Ce choix vaut également pour les CPOM relevant de l'article L. 313-12-2 du CASF

Pour les établissements publics de santé l'EPRD prend la forme de l'EPCP et regroupera l'ensemble des EHPAD et des PUV situés dans un même département.

Pour les établissements publics autonomes qui gèrent un EPHAD ou une PUV, le cadre transitoire (cf. 3.1.d ci-après) en 2017 puis l'EPRD à partir de 2018 regroupera l'ensemble des activités sociales ou médico-sociales de l'établissement public. De même, les budgets annexes des CCAS ou CIAS comprenant un EHPAD ou une PUV devront faire l'objet d'une présentation en cadre transitoire en 2017, puis en EPRD à partir de 2018, sans attendre la conclusion d'un CPOM. Le cas échéant, ces documents sont appliqués à l'ensemble des activités incluses dans le budget annexe comprenant l'EHPAD ou la PUV. Cependant, pour ces derniers et hormis pour les PUV et les EHPAD, les autres activités sociales ou médico-sociales resteront soumises à une procédure contradictoire de tarification et à la production d'un budget prévisionnel tant qu'elles ne seront pas incluses dans le périmètre d'un CPOM.

¹² Il s'agit ici des gestionnaires privés. Pour les EPSMS, l'EPRD regroupe obligatoirement l'ensemble des budgets de l'établissement entité juridique, indépendamment de la signature d'un CPOM. S'agissant des ESSMS publics gérés par un CCAS ou un CIAS, l'EPRD correspond au budget annexe concerné.

¹³ Qu'elles (s) bénéficient d'une tarification ternaire ou dérogatoire.

¹⁴ Ce choix est sans conséquence budgétaire. Le traitement des CRP principal et annexes est identique.

3.2 Traitement de la section d'hébergement en attente de la signature du CPOM pour les EHPAD et les PUV

Le tarif hébergement d'un EHPAD (ou PUV lorsqu'elles bénéficient d'une tarification ternaire) habilité à l'aide sociale ou majoritairement¹⁵ dans l'attente de la signature du CPOM est fixé selon les modalités suivantes :

- Ce tarif reste fixé selon la procédure contradictoire (production d'un BP au 31 octobre N-1 et applicabilité des articles R. 314-162 et R. 314-163 du CASF dans leur version antérieure au décret n°2016-1814 du 21 décembre 2016¹⁶) ;
- L'affectation du résultat de cette section tarifaire est effectuée par le PCD¹⁷ dans les conditions suivantes :
 - Le traitement de la section tarifaire « hébergement » est assimilé au cas des budgets qui ne relèvent pas du périmètre du CPOM ;
 - Les plus-values nettes de cession d'éléments d'actif sont affectées au financement de mesures d'investissement ;
 - Il peut rejeter des dépenses sous certaines conditions, l'impact de ce(s) rejet(s) est pris en compte dans la fixation du tarif N+1 ou N+ ;
 - En cas d'absence de transmission des documents de clôture d'un exercice, il fixe d'office le montant et l'affectation du résultat.

En l'attente de CPOM les EHPAD habilité à l'aide sociale devront encore produire l'annexe 3-4 du CASF (dans sa version antérieure au décret 2016-814 du 21 décembre 2016) uniquement pour la partie hébergement de leur activité et les résultats sont encore affectées par l'autorité de tarification.

À noter : Si des conseils départementaux ont formalisé dans le cadre de la CTP une procédure spécifique de tarification de l'hébergement, il n'est pas utile de réinstaurer une procédure contradictoire qui équivaldrait à un retour en arrière ; l'idée étant bien de mettre fin dans le CPOM à cette procédure.

3.3 L'affectation des résultats en attente de la signature du CPOM

a) EHPAD/PUV :

Dans l'attente de la signature du CPOM, les autorités de tarification peuvent s'opposer à l'affectation des résultats décidée par le gestionnaire. Le cas échéant, elles peuvent alors demander qu'une décision modificative soit prise. La LFSS pour 2017 introduit une disposition, permettant aux ATC de réviser les propositions d'affectation sur la base de l'examen de l'EPRD.

Il convient de préciser que le traitement des résultats comptables des exercices 2015 et 2016, au titre des exercices 2017 et 2018, permet d'inclure dans les forfaits globaux de soins et les forfaits globaux relatifs à la dépendance, un report à nouveau excédentaire ou déficitaire.

¹⁵ Et accueillant effectivement au moins 50% de bénéficiaires de l'aide sociale.

¹⁶ Décret n°2016-1814 du 21 décembre 2016 relatif aux principes généraux de la tarification, au forfait global de soins, au forfait global dépendance et aux forfaits journaliers des établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes relevant du I et du II de l'article L. 313-12 du code de l'action sociale et des familles

¹⁷ La compétence du PCD s'exerce sous réserve qu'une disposition contractuelle préexistante, incluse dans un CPOM du L. 313-11 ou dans la CTP, ne prévoit pas une libre affectation du résultat de la section « hébergement » par le gestionnaire en application de l'article R. 314-43 dans sa version antérieure au décret n°2016-1815 du 21 déc. 2016 *modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles*. Si une telle disposition existe, le gestionnaire procède lui-même à l'affectation du résultat de la section « hébergement » en respectant les conditions précisées aux I, II et III de l'article R. 314-234, ainsi que le 2° alinéa de l'article R. 314-235.

b) Autres établissements et services :

Pour tous les gestionnaires et quelles que soient les activités ou le champ considéré, le compte administratif 2016 est élaboré et transmis selon les modalités actuelles. L'affectation du résultat est également conforme à l'article R. 314-51 du CASF, qui s'applique à tous les ESSMS jusqu'au 31 décembre 2016 (sauf pour les ESSMS bénéficiant des dispositions de l'article R. 314-43 du CASF dans sa version antérieure au décret n°2016-1815). Le cas échéant, en cas de passage à l'EPRD, la reprise de l'excédent ou du déficit est opérée par la prise en compte du report à nouveau dans le tarif de l'année qui suit.

3.4 Pour le CPOM relevant de l'article L. 313-12-2 du CASF :

Cf. 1.1 de la présente instruction.

3.5 Les CPOM signés au titre de l'article L. 313-11 du CASF

Cf. 1.1 de la présente instruction.

3.6 Période transitoire pour les ESSMS publics (dotés ou non de la personnalité juridique)

L'article 9 du décret n°2016-1815 du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du CASF prévoit, pour les ESSMS publics dans le champ de la réforme budgétaire, une période transitoire en 2017, afin notamment de permettre l'adaptation des systèmes d'information. Ainsi, au titre de l'exercice 2017, l'EPRD est remplacé par un budget prévisionnel de transition. De ce fait, la structure budgétaire des EPSMS sous EPRD reste inchangée cette année. L'EPSMS disposera donc :

- **Au titre des opérations d'exploitation :**
 - o d'un budget principal, qui comprend : une section d'exploitation qui retrace les opérations d'exploitation correspondant à l'activité principale de l'EPSMS ;
 - o le cas échéant, d'un ou plusieurs budget(s) annexe(s) présentant une section d'exploitation qui retrace les opérations d'exploitation de l'activité annexe concernée.
- **Au titre des opérations d'investissement :**
 - o Une section d'investissement unique, qui retrace l'ensemble des opérations d'investissement de l'EPSMS, pour son activité principale et ses éventuelles activités annexes.

Les conditions d'équilibre du budget prévisionnel de transition sont réalisées dans les conditions suivantes :

- Les prévisions budgétaires de la section d'exploitation et de la section d'investissement doivent être présentées en équilibre ou en excédent ;
- Toutefois, la section d'investissement peut présenter un déséquilibre à hauteur de l'excédent des disponibilités sur le cumul des dépenses courantes d'exploitation et des dettes exigibles à court terme ;
- la section d'exploitation peut prévoir un déficit prévisionnel dont le montant doit être inférieur à la différence entre le fonds de roulement disponible au 1^{er} janvier 2017 et le déficit prévisionnel de la section d'investissement.

Pour les EPSMS (autonomes), le modèle de compte de gestion est celui applicable aux budgets prévisionnels. Ces dispositions sont détaillées dans *l'instruction interministérielle N° DGCS/5C/DGCL/DGFIP/2016/412 du 28 décembre 2016 relative au cadre budgétaire applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux publics mentionnés à*

l'article L. 315-1 du code de l'action sociale et des familles et relevant des articles L. 313-12 (IV ter) ou L. 313-12-2 du même code (cadre budgétaire M22).

3.7 Brève comparaison avec le budget prévisionnel (BP)

Les nouveaux cadres de présentation du budget se distinguent fonctionnellement du budget prévisionnel (BP) sur plusieurs points. Tout d'abord, le BP est le plus souvent élaboré pour un établissement/service/activité, contrairement à l'EPRD qui regroupe une partie, voire tous les établissements/services/activités d'une seule et même entité gestionnaire. En outre, un recentrage sur l'analyse financière, explique la présence dans l'EPRD d'onglets inexistant dans le BP (PGFP, TFP, FDR, CAF détaillée, EPRD synthétique notamment).

La section d'investissement peut difficilement être assimilée à ces onglets car sa vocation est de contrôler les empois prévus des fonds de long terme, par rapport aux mécanismes tarifaires de soutien à l'investissement notamment. Ainsi, la section d'investissement ne présente qu'une vision partielle des équilibres que propose le nouveau cadre. Par ailleurs, pour des établissements et services privés ou gérés en budget annexe d'un CCAS/CIAS, même si des dérogations existent (article R. 314-83 du CASF), le périmètre de la section d'investissement du BP ne concerne que l'établissement, le service ou le budget annexe concerné, sur lequel porte le BP. Tous les onglets relatifs à la structure financière dans l'EPRD concernent l'ensemble de l'organisme gestionnaire (ou une partie) consolidé.

La section d'exploitation du BP est assez proche des CRP de l'EPRD à la fois dans sa construction et dans le périmètre pris en compte. Le périmètre étant l'organisme gestionnaire, les données bilanciées doivent correspondre au même périmètre que celui des comptes de résultat suivis au sein de l'EPRD. C'est pourquoi, outre la présence d'un compte de résultat prévisionnel par établissement/service/activité, un onglet de consolidation des données de tous les CRP est présent.

À noter : dans l'EPRD la présence de deux types de CRP selon que le budget concerné est ou n'est pas soumis à une présentation budgétaire en équilibre strict. La présentation en équilibre strict correspond également à celle en vigueur pour les BP et se traduit par la présence de lignes budgétaires.

D'autres onglets sont nouveaux par rapport au BP comme par exemples, le calcul de ratios financiers ou les engagements hors bilan ; ce dernier correspondant à une obligation comptable. Enfin, le tableau de répartition des charges communes a été incorporé dans l'EPRD, alors qu'il constitue une annexe au BP. Mais, il n'a changé, ni de forme, ni de destination.

De nouvelles annexes s'ajoutent au contenu de l'EPRD :

- l'annexe activité est isolée, alors qu'elle représentait auparavant une partie du BP, car elle doit être envoyée en amont de l'EPRD, au 31/10/N-1, comme évoqué par la suite. Cette activité prévisionnelle est mise à jour en janvier de l'année N lorsque l'établissement ou le service accueille des jeunes bénéficiaires de l'article L. 242-4 du CASF (« amendements Creton »).
- Le 2° de l'article R. 314-223 du CASF issu du décret n°2016-1815 du 21 décembre 2016 introduit une annexe financière qui doit être jointe à l'EPRD et qui permet d'identifier les charges couvertes par les différents financeurs ou les différentes sections tarifaires.

Si l'analyse globale de l'EPRD ne peut se fonder sur cette seule répartition de charges pour entraîner un refus, cette répartition peut en revanche contribuer à remettre en cause les grands équilibres prévisionnels présentés par l'organisme gestionnaire en mettant en

évidence des déséquilibres internes au budget ou bien entrer en contradiction avec les objectifs du CPOM. Cette annexe retrace pour les EHPAD les charges couvertes par les différentes sections tarifaires (soins, dépendance et hébergement) à partir des clés de répartition réelles qui ne sont plus, dans le nouveau modèle de la tarification, opposables aux établissements ou aux autorités de tarifications. Toutefois, concernant le contrôle de la bonne imputation des charges en fonction du financeur, l'autorité de tarification peut se fonder sur l'examen de l'annexe financière au regard des périmètres définis dans le décret n°2016-1814 des charges pouvant être couvertes par les différents forfaits. Cette annexe concerne également les foyers d'accueil médicalisés (FAM), les centres d'action médico-sociale précoce (CAMSP) et les services Service d'accompagnement médico-social pour adulte handicapé (SAMSAH), également sous double compétence tarifaire.

Enfin, dans le cadre de la réforme, la possibilité sera ouverte aux autorités de tarification, de demander un relevé infra-annuel (RIA). Cette demande s'effectue dans le cadre de la transmission d'observations prévue au V de l'article R. 314-225 du CASF qui vaut approbation de l'EPRD. Ce document correspond à la mise à jour de l'EPRD initial à partir des charges et des produits réellement constatés sur les premiers mois de l'année et une projection actualisée sur les derniers mois. Il permet d'examiner le déroulement de l'exercice et la situation financière actualisée sur le périmètre de l'EPRD, comparativement aux prévisions budgétaires et financières initiales, sans attendre l'ERRD, qui n'intervient qu'une fois l'exercice clôturé. La demande d'un RIA doit mentionner la date d'observation et le délai de transmission.¹⁸

Le RIA reprend les mêmes onglets et items que l'EPRD. Cet élément n'existait pas dans le cadre de l'approbation du BP, la demande d'un RIA ne doit pas être systématique mais ciblée sur des organismes gestionnaires ou des établissements publics dont l'examen de l'EPRD révèle un risque en cours d'exécution qui justifie un suivi plus rapproché de votre part.

4. Les grandes étapes budgétaires et comptables des ESSMS soumis à un EPRD

Différentes étapes vont ponctuer le déroulement d'un exercice budgétaire :

- Les différentes phases de campagne(s) budgétaire(s) ;
- L'exécution budgétaire ;
- La clôture de l'exercice comptable.

Ces différentes étapes sont détaillées ci-après.

4.1 Les différentes phases de la campagne budgétaire des ESSMS soumis à l'EPRD

La campagne budgétaire des ESSMS sous EPRD se compose de 4 grandes phases :

- La phase précédant la campagne, où des envois en amont de l'exercice, en N-1, doivent être réalisés ;
- La première phase de campagne budgétaire à proprement parler, avec la notification des ressources aux organismes gestionnaires par la ou les autorités de tarification ;

¹⁸ À titre d'exemple (date et délai conseillés) : Date d'observation : 31 août N, délai de production : 1 mois => document à fournir pour le 30 septembre N. Le RIA sera établi à partir des dépenses et des recettes d'exploitation et d'investissement réelles du mois de janvier au mois d'août inclus et d'une projection sur ces mêmes dépenses et recettes pour les 4 derniers mois de l'année N. Même si la réglementation ne le prévoit pas expressément, le gestionnaire doit transmettre à l'appui du RIA un rapport qui explicite les évolutions notoires par rapport à l'EPRD initial.

- La deuxième phase, centrée autour de l'élaboration et de la transmission de l'EPRD par les organismes gestionnaires ;
- La troisième phase, l'approbation des EPRD;

4.1.1 La phase précédant la campagne budgétaire

Sous l'empire de l'EPRD, pour le 31 octobre N-1, seule une annexe « *activité* » (au titre de l'exercice N) est à transmettre pour le 31 octobre N-1 aux autorités de tarification (ARS, CD) par ESSMS/activité. Cette annexe permettra de déterminer les tarifs journaliers applicables à l'exercice N, dès la notification des financements en début de campagne budgétaire.

Cette annexe ne fait pas l'objet d'une approbation (mais peut cependant faire l'objet d'observations dans un délai de 60 jours, conformément aux dispositions de l'article R. 314-219 du CASF).

En outre, l'autorité de tarification peut faire connaître au gestionnaire ou à l'établissement public un montant indicatif des financements qui pourraient lui être autorisés, compte tenu des hypothèses retenues, selon les cas par le projet de loi de financement de la sécurité sociale ou le projet de budget du département concerné. Enfin, les EPSMS restent soumis à l'obligation de vote de leur budget pour le 31 octobre N-1, ainsi qu'à sa transmission au contrôle de légalité (pour être rendu exécutoire) et au comptable public (pour une mise en œuvre au 1^{er} janvier N). C'est donc une décision modificative qui est adoptée suite à la notification des ressources par l'autorité de tarification.

À noter : Dans le cas des EPSMS, le dépôt de l'EPRD sur la plateforme ImportEPRD ne concerne que la procédure de tarification et non celle du contrôle de légalité. L'EPRD déposé s'apparente ici à un dépôt « *sans conditions particulières* » au sens de l'application (EPRD initial¹⁹).

Indépendamment, ce document doit être transmis au contrôle de légalité s'il constitue une décision modificative. À l'inverse, il ne sera pas transmis au contrôle de légalité s'il n'y a aucune différence notable par rapport à l'EPRD initial transmis pour le 31 octobre de l'année précédente.

4.1.2 La notification des ressources par la ou les autorités de tarification

L'article R. 314-220²⁰ du CASF précise les conditions dans lesquelles les produits de la tarification sont notifiés par l'ATC au gestionnaire ou à l'établissement public dans un délai de 30 jours qui court à compter de :

- La publication de la décision du directeur de la CNSA fixant les dotations régionales limitatives allouées aux ARS au titre de cet exercice ;
- Ou de la publication de la délibération du conseil départemental fixant l'objectif annuel d'évolution des dépenses mentionnés au 2^o alinéa de l'article L. 313-8 du CASF, au titre de cet exercice ;

¹⁹ En effet, au sein de l'application, les décisions modificatives ne peuvent être déposées qu'après validation de l'EPRD.

²⁰ Les dispositions sont les suivantes : « 1^o De la publication de la décision du directeur de la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie fixant les dotations régionales limitatives en application du II de l'article L. 314-3, pour les établissements et services relevant de l'article L. 314-3-1 ;

2^o De la publication de la délibération du conseil départemental fixant l'objectif annuel d'évolution des dépenses en application de l'article L. 313-8, pour les tarifs fixés par le président du conseil départemental.

Dans le cas d'une tarification arrêtée conjointement par le directeur général de l'agence régionale de santé et le président du conseil départemental, le délai court à compter de la plus tardive des dates opposables à chacune de ces deux autorités ».

- Ou de la plus tardive des notifications de financements alloués au titre de cet exercice lorsqu'un ou plusieurs ESSMS/activités, relèvent d'une compétence tarifaire conjointe du DG ARS et du PCD²¹.

La notification de ressources détermine également les prix de journée, forfaits journaliers ou tarifs horaires applicables aux établissements et services couverts par le CPOM. Pour les produits versés par l'assurance maladie, la notification est également adressée à la caisse d'assurance maladie qui verse le financement.

4.1.3 La transmission de l'EPRD et de ses documents annexes

Il convient de préciser en préambule que les articles R. 314-24 et R. 314-220 du CASF (pour les ESSMS relevant de l'EPRD) élargissent le champ des transmissions de courriers par voie électronique, pour l'instant réservées aux propositions budgétaires. Les décisions d'autorisation budgétaire et les décisions de tarification (ou arrêtés de tarification) peuvent être notifiées de façon dématérialisée.

De même, avec l'outil « importEPRD » de la CNSA, l'ensemble de la procédure de dépôt et d'approbation de l'EPRD, a vocation à être entièrement dématérialisée.

En revanche, le fait que le périmètre puisse être au maximum régional est un axe structurant dans l'application des nouvelles modalités de contractualisation et globalisation financière. De ce fait, l'outil « ImportEPRD » n'est pas en mesure cette année de prendre en charge le dépôt des EPRD des établissements publics implantés sur plusieurs régions. Ces derniers devront utiliser leurs modalités habituelles de transmission de leurs documents budgétaires, le temps que des solutions techniques soient mises en œuvre.

À noter : L'ensemble des SI (ImportEPRD ou encore Ecars) sont interfacés avec FINESS. Je vous invite à veiller à la fiabilité des données qui y sont enregistrées et à travailler en étroite collaboration avec les conseils départementaux pour que l'ensemble des données soient enregistrées par vos services.

a) La transmission de l'EPRD au titre de l'exercice N.

Si l'autorité de tarification a notifié ses ressources avant le 31 mars de l'exercice N, l'organisme gestionnaire doit transmettre un EPRD avant le 30 avril.

Si l'autorité de tarification a notifié ses ressources après le 31 mars de l'exercice N, l'organisme gestionnaire doit transmettre l'EPRD dans les 30 jours qui suivent cette notification et, au plus tard, le 30 juin de l'exercice (dispositions de l'article R. 314-210 du CASF).

Dans le cas où le gestionnaire établit un EPRD pour le 30 juin sans avoir reçu la notification de la totalité de ses ressources, les prévisions de recettes peuvent inclure des sommes escomptées au cours de l'exercice, prévues dans le CPOM ou dans un engagement contractuel spécifique, et non encore notifiées, dont le montant est justifié dans le rapport budgétaire et financier mentionné à l'article R. 314-223 du CASF (cf. ci-dessous). L'absence d'observations de l'autorité de tarification sur ces montants ne vaut pas engagement de notification de ces financements.

Il convient de préciser que dans le cas d'un EPSMS soumis à la production d'un EPRD et gérant par ailleurs un ou plusieurs budget(s) relevant de la compétence du préfet (CHRS,

²¹ Lorsque seule une partie des ESSMS/activités relèvent d'une tarification conjointe, cette date s'applique aussi aux ESSMS/activités de l'EPRD qui relèvent de la compétence exclusive de l'une de ces deux autorités de tarification.

etc.), celui-ci est également destinataire de l'EPRD. Le préfet peut donc formuler des observations sur ce document auprès du DGARS ainsi qu'à l'établissement (article R. 314-210 du CASF). Ces observations peuvent porter sur les CRP qui relèvent de sa compétence, ainsi que sur l'équilibre global du budget (l'observation du préfet suffit à elle-même. Le DG ARS n'aura qu'à reprendre à son compte ces observations). L'ARS doit tenir compte de cet avis ou motiver une position qui s'en écarterait.

Par ailleurs, pour ces activités, le Préfet reste destinataire de budgets prévisionnels dans les délais et les conditions attachés à ce mode de tarification. Ces budgets prévisionnels n'ont alors qu'une vocation tarifaire.

À noter : Chaque année, une communication importante est réalisée autour de la circulaire de campagne et de la notification des DRL afin d'informer l'ensemble des acteurs de la date de la campagne budgétaire. La volonté de l'administration centrale est d'essayer de publier en avril/mai, les DRL, afin que la campagne puisse se dérouler avant les congés d'été.

Mais, dans tous les cas de figure, et ce quelle que soit la date de notification des crédits, les OG doivent transmettre leur EPRD pour le 30 juin au plus tard. En effet, avec le CPOM et/ou la réforme de la tarification des EHPAD, les organismes gestionnaires doivent être en capacité d'estimer, peu ou prou, le montant des crédits escomptés/attendus. Quelle que soit la date de notification, l'EPRD devra être produit pour le 30 juin dans tous les cas.

Si une année, les notifications de crédits sont tardives, une première campagne de validation des EPRD sera réalisée en juillet. Après publication des DRL, seuls les OG qui se seraient trop éloignés de leur estimation devront représenter un nouvel EPRD, de leur propre initiative (décision modificative) (cf. les dispositions de l'article R. 314-229 du CASF).

b) La transmission des documents annexés à l'EPRD au titre de l'exercice N

Un certain nombre de documents sont à transmettre avec l'EPRD par les gestionnaires. À l'exception, des EPS, l'ensemble des gestionnaires doit transmettre, tout d'abord, un rapport budgétaire et financier (Cf. article R. 314-223 du CASF) qui porte sur :

- L'analyse globale des équilibres généraux, qui explicite les hypothèses retenues en matière de dépenses et de recettes et retrace les principales évolutions par rapport à l'année précédente ;
- L'activité prévisionnelle et les moyens du ou des établissements et services, comparés aux derniers exercices clos, au regard notamment des objectifs du CPOM ;
- Pour les dépenses de personnel, l'analyse de l'évolution de la masse salariale.

A noter : Le rapport budgétaire et financier est un document qui doit permettre de comprendre les hypothèses établies par l'organisme gestionnaire pour réaliser les prévisions budgétaires et financières de l'EPRD. Il ne peut faire l'objet d'un modèle normalisé dans la mesure où il doit refléter les conditions particulières d'exploitation de l'organisme gestionnaire. Elles peuvent par exemple se référer aux objectifs du CPOM, aux projets mis en œuvre (investissement, ouverture nouvelle activité etc.) et aux choix organisationnels y concourant ou encore aux éléments de l'environnement local susceptibles d'impacter l'activité ou l'organisation de l'organisme (facteurs sociaux, institutionnels, géographiques, populationnels ou encore économiques et financiers). Il permet d'explicitier les spécificités de l'EPRD de l'organisme gestionnaire, qui peuvent être de tous ordres : spécificité comptable peu usitée par ailleurs, détail du retraitement de la CAF au regard des options de financement du parc mobilier et immobilier, retraitements éventuels dans l'imputation des comptes suite aux consignes de remplissage des cadres, situations temporaires expliquant une valeur aberrante des ratios et conditions de retour à des valeurs plus équilibrées etc.

Ensuite, il convient que l'ensemble des gestionnaires adresse :

- Par ESSMS/activité, lorsque l'ESSMS/activité est cofinancé, l'annexe financière permet d'identifier les charges couvertes par les différents financeurs. Lorsque l'établissement relève du I de l'article L. 313-12 du CASF (EHPAD) ou du II du même article (PUV, ici lorsqu'elle bénéficie d'une tarification ternaire²²), le modèle utilisé est celui figurant à l'annexe 5A de l'arrêté du 27 décembre 2016²³ lorsqu'il est habilité à l'aide sociale départementale et 5B du même arrêté lorsqu'il relève des articles L. 342-1 à L. 342-6. Pour les autres établissements et services relevant d'un cofinancement, le modèle utilisé est celui figurant à l'annexe 5C du même arrêté. (FAM, SAMSAH)²⁴ ;
- Par ESSMS/activité, un tableau prévisionnel des effectifs rémunérés (article R. 314-224 du CASF) ;
- Par ESSMS/activité, les données nécessaires au calcul des indicateurs applicables à l'établissement ou au service ;

Sont également joints, le cas échéant :

- Le plan pluriannuel d'investissement actualisé (annexe 5 du PPI)²⁵ ;
- Le plan relatif aux transports pour les MAS et les FAM qui assurent un accueil de jour (article R. 314-208 du CASF).

4.1.4 Les critères d'élaboration d'un EPRD et les notions d'équilibre réel et d'équilibre strict

Au préalable, il faut différencier l'équilibre réel qui concerne l'EPRD dans sa globalité et l'équilibre strict / non strict, qui concerne chacun des CRP intégrés dans l'EPRD, pris isolément.

a) L'équilibre global de l'EPRD :

Le CASF définit deux types d'équilibre réel :

- L'équilibre réel mentionné à l'article R. 314-15 du CASF, applicable aux établissements et services relevant d'un budget prévisionnel ;
- L'équilibre réel applicable aux établissements et services qui relèvent d'un EPRD.

L'équilibre réel applicable aux établissements et services soumis à un budget prévisionnel est défini à partir de quatre conditions. On notera plus particulièrement la première qui prévoit un équilibre strict : « 1° *La section d'investissement, la section d'exploitation du budget général, et les sections d'exploitation des budgets principal et annexes lorsqu'il en existe, doivent être présentées chacune en équilibre ;* ».

S'agissant des établissements et services soumis à un EPRD, l'article R. 314-221 du CASF précise trois conditions auxquelles doivent répondre le budget :

²² Lorsque la PUV bénéficie d'un forfait « soins », le modèle utilisé est l'annexe 5C. Lorsque la PUV bénéficie de l'intervention d'un SSIAD, le budget de la PUV est retracé dans deux CRP différents et deux annexes financières « mono-financeur » sont produites pour cet établissement.

²³ Arrêté du 27 décembre 2016 fixant les modèles de documents mentionnés aux articles R. 314-211, R. 314-216, R. 314-217, R. 314-219, R. 314-223, R. 314-224, R. 314-225, R. 314-232, R. 314-233, R. 314-240 et R. 314-242 du code de l'action sociale et des familles (NOR : AFSA1619029A).

²⁴ Pour les SPASAD qui feraient l'objet d'un CRP unique, une annexe financière « mono-financeur » est à établir pour chacune des activités (SAAD et SSIAD).

²⁵ Il s'agit ici d'actualisations qui ne nécessitent pas une nouvelle approbation du PPI. A l'inverse, l'approbation du PPIF de chaque ESSMS qui ne relève pas des articles L. 342-1 à L. 342-6 est maintenue, conformément aux articles L. 314-7 (I), R. 314-20 et R. 314-27. L'articulation entre l'EPRD et le PPI est précisée dans le corps de l'instruction.

- Chacun des CRP respecte l'équilibre réel tel que défini à l'article R. 314-222 du CASF ;
- L'EPRD tient compte des engagements prévus au CPOM ;
- En cas de situation financière dégradée, il intègre les mesures de redressement adaptées²⁶.

Pour être en équilibre réel, au sens de l'article R. 314-222 du CASF, l'EPRD doit, en effet, respecter les cinq conditions suivantes :

- Les produits de la tarification sont ceux notifiés ;
- Les recettes et les dépenses sont évaluées de façon sincère ;
- Le remboursement de la dette en capital n'est pas couvert par le produit des emprunts, sauf dans le cas de renégociation de ceux-ci ;
- La capacité d'autofinancement est suffisante pour couvrir le remboursement en capital des emprunts à échoir au cours de l'exercice ;
- Les recettes affectées sont employées à l'usage auquel elles sont prévues.

L'équilibre réel de l'EPRD se différencie donc de l'équilibre réel du BP principalement par :

- Le périmètre : vision de l'équilibre général des établissements et services inclus et globalisés dans l'EPRD ;
- Le lien avec l'équilibre financier : la globalisation et l'accent sur la viabilité à long terme implique un résultat global qui peut être équilibré (au sens charges égales aux produits comme le BP) mais qui peut également être excédentaire ou déficitaire. C'est bien une vision sur la situation réelle, dans la mesure de ce qui peut être anticipé, qui est attendue. Un déficit doit être compatible avec le PGFP. Le cas échéant, il conviendra que l'organisme gestionnaire explique (notamment dans le rapport budgétaire et financier) soit les raisons d'un déficit global temporaire soit les mesures mises en œuvre pour renouer avec la soutenabilité de l'activité.
- L'introduction de la CAF, qui doit couvrir l'annuité de remboursement : l'interaction entre investissement et activité courante est soulignée, et non plus seulement la cohérence des ressources et des emplois d'investissement (cohérence de la section d'investissement du BP).

A noter : Concernant le quatrième critère, les deux sens de compatibilité sont entendus : si la CAF ne couvre pas l'annuité de remboursement, les prévisions doivent envisager soit une renégociation des emprunts afin de réduire l'annuité soit des mesures visant à dégager une CAF plus élevée.

b) L'équilibre non strict des CRP :

En complément, les comptes de résultats prévisionnels qui composent cet EPRD sont également soumis à des critères d'équilibre. Le cas le plus fréquent sera celui des CRP des ESSMS/activités qui relèvent, séparément ou conjointement, de la compétence tarifaire du DG ARS et/ou du PCD et qui sont inclus dans le périmètre du CPOM mentionné aux articles L. 313-12 (IV ter) ou de L. 313-12-2 (c'est-à-dire pour lesquels une pluriannualité budgétaire est fixée). Ces CRP peuvent être à l'équilibre (résultat prévisionnel neutre) ou présenter un résultat prévisionnel excédentaire, mais surtout la réglementation permet de faire apparaître un déficit prévisionnel dès lors que ce déficit reste compatible avec le plan global de financement pluriannuel (PGFP).

À noter : Contrairement au PGFP applicable aux établissements publics de santé, le PGFP « médico-social » n'est pas un document à part entière mais une composante de l'EPRD. À

²⁶ Dans le cas d'un EPRD simplifié, une situation financière dégradée s'analyse au niveau des charges et des produits des différents CRP même si cette analyse est parcellaire en l'absence d'information financière sur l'activité « hébergement » des EHPAD de l'EPRD.

ce titre, ce PGFP ne fait pas l'objet d'une approbation spécifique et, si le déficit prévisionnel de l'exercice est incompatible à terme avec la situation financière des ESSMS/activités concernés, c'est l'EPRD qui est refusé. Si le déséquilibre financier apparaît à partir d'un exercice postérieur à celui de l'EPRD, celui-ci fait l'objet d'observations.

Ce régime est également applicable aux EHPAD et aux PUV dès 2017, même en l'absence de CPOM, sauf pour le tarif d'hébergement des EHPAD et des PUV²⁷ habilités à recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale départementale qui fera encore l'objet d'une procédure contradictoire de tarification en l'absence de CPOM.

c) L'équilibre strict des CRP et cas particuliers:

La règle présentée ci-dessus constitue la règle générale, toutefois les établissements publics autonomes doivent présenter l'ensemble de leurs budgets dans un même EPRD. De plus, les gestionnaires privés non lucratifs peuvent être autorisés à regrouper dans l'EPRD l'ensemble de leurs activités, même celles qui ne sont pas incluses dans le périmètre du CPOM. Dans ces deux cas de figure des activités sociales ou médico-sociales qui restent soumises à une procédure de tarification contradictoire voire des activités non tarifées peuvent être comprises dans le périmètre de l'EPRD. Par conséquent, ces CRP seront soumis à des règles d'équilibre adaptées. Trois exceptions à la règle générale sont identifiées :

- Les ESSMS/activités qui relèvent de la compétence tarifaire du préfet ou ceux qui, bien que relevant de la compétence exclusive ou conjointe du DGARS ou du PCD, ne font pas l'objet d'une pluri-annualité budgétaire dans le cadre du CPOM ;
- Les SIC et les DNA des EPSMS²⁸ ;
- Les budgets de commercialisation et de production des ESAT²⁹.

1) Dans le cas des ESSMS/activités relevant de la compétence du préfet, ou de la compétence exclusive ou conjointe du DGARS et/ou du PCD lorsqu'ils ne sont pas inclus dans le périmètre du CPOM sont présentés en équilibre strict, les CRP correspondants doivent être présentés en équilibre strict : les charges sont égales aux produits correction faite le cas échéant de lignes budgétaires 002 ou 005 : amortissements comptables excédentaires différés ou report à nouveau excédentaire ou déficitaire, conformément au 2° du II de l'article R. 314-222 du CASF qui précise : « 2° Les comptes de résultat prévisionnels des établissements et services qui relèvent de la compétence tarifaire du préfet ou qui relèvent, séparément ou conjointement, de la compétence tarifaire du directeur général de l'agence régionale de santé et du président du conseil départemental mais qui ne sont pas inclus dans le périmètre du contrat mentionné au 1°, sont présentés en équilibre conformément au 1° de l'article R. 314-15 du CASF ; ».

2) Les CRP relatifs aux services industriels et commerciaux (SIC³⁰) et aux dotations non affectées (DNA³¹) sont présentés en équilibre, conformément au 1° de l'article R. 314-15 du CASF, ou en excédent. Il s'agit ici de budgets qui ne relèvent pas du I de l'article L. 312-1 du CASF. Ces CRP ne peuvent présenter de déficits. Conformément au 3° du II de l'article R. 314-222 du CASF : « 3° Les comptes de résultats prévisionnels afférents aux activités

²⁷ PUV bénéficiant d'une tarification ternaire.

²⁸ Dans le cas de gestionnaires privés, ces budget ne seraient pas inclus dans le périmètre de l'EPRD puisqu'il ne s'agit pas d'ESSMS au sens du I de l'article L. 312-1.

²⁹ Conformément à l'article R. 344-9 qui précise que : « L'exploitation des établissements et les services d'aide par le travail est retracée au sein de deux budgets : le budget principal de l'activité sociale de l'établissement et le budget annexe de l'activité de production et de commercialisation. », le budget d'un ESAT dans un environnement « EPRD » est présenté sous la forme de deux CRP. Le CRP du budget principal (activité sociale) peut être à l'équilibre ou présenter un excédent ou un déficit prévisionnel dans les conditions définies dans le cas général (compatibilité avec le PGFP. Le CRP du budget annexe de production et de commercialisation doit répondre à des règles d'équilibre spécifiques.

³⁰ Par exemple, un atelier protégé.

³¹ Par exemple, la gestion d'un bien immobilier.

mentionnées à l'article R. 314-74³² sont présentés en équilibre, conformément au 1° de l'article R. 314-15, ou en excédent ».

3) Les budgets de commercialisation ou de production d'un établissement ou service d'aide par le travail (ESAT) peuvent présenter un déficit si les réserves et reports à nouveau constitués sur ce budget en maintiennent l'équilibre financier. Le 4° du II de l'article R. 314-222 du CASF précise : « 4° Les budgets de commercialisation ou de production d'un établissement ou service relevant du a du 5° du I de l'article L. 312-1 peuvent présenter un déficit si les réserves et reports à nouveau constitués sur ce budget en maintiennent l'équilibre financier. ».

Dans le cas spécifique des activités sociales et médico-sociales gérées par un établissement public de santé, les règles d'équilibre budgétaire applicables à l'EPCP sont celles définies dans le code de la santé publique (CSP). L'article R. 314-75 du CASF, qui précise pour ces activités les matières relevant respectivement du CSP et du CASF, renvoie aux dispositions des articles R. 6145-1 à R. 6145-20 du CSP³³.

De même, en application de l'article D. 6145-31 du CSP, l'EPCP intègre, en cas de situation financière dégradée, les mesures de redressement adaptées au niveau des charges et des produits des différentes activités pour ce qui les concerne. L'état prévisionnel des charges et des produits et l'EPRD de l'établissement de santé tiennent compte des engagements prévus au CPOM « médico-social » en application des articles L. 313-12 (IV ter) et L. 313-12-2 du CASF.

4.1.5 Les règles d'approbation de l'EPRD (articles R. 314-225 et R. 314-226 du CASF)

a) L'approbation de l'EPRD

S'agissant de l'approbation de l'EPRD, le principe retenu est celui d'une approbation tacite, puisque l'EPRD n'est pas une demande de moyens mais un budget basé sur une prévision de recettes et de dépenses que le gestionnaire doit réaliser de manière sincère. Ainsi, l'autorité de tarification dispose d'un délai de 30 jours, suite à la date de réception pour faire part de son opposition à l'EPRD, délai au-delà duquel l'EPRD est réputé approuvé.

³² Article R. 314-74 du CASF : « lorsqu'un établissement public social ou médico-social gère une activité qui ne relève pas des dispositions du I de l'article L. 312-1, le résultat excédentaire du budget annexe correspondant peut être affecté, sur l'exercice suivant, soit à un compte de réserve de compensation, soit au financement d'opérations d'investissement, soit au financement de mesures d'exploitation du budget général. Le résultat déficitaire ne peut pas être repris sur l'un des budgets correspondant aux activités sociales ou médico-sociales ».

³³ Cf. les dispositions de l'article R. 6145-11 du CSP qui précise que :

« Le budget remplit les conditions suivantes :

1° Chacun des comptes de résultat prévisionnels est présenté en équilibre ; toutefois, le compte de résultat prévisionnel principal et les comptes de résultat prévisionnels annexes des activités mentionnées au 1°, 2° et 4° de l'article R. 6145-12 peuvent être présentés en excédent;

Par dérogation au 1°, le compte de résultat prévisionnel principal et les comptes de résultat prévisionnels annexes mentionnés aux 2° et 4° de l'article R. 6145-12 peuvent prévoir un déficit si celui-ci est compatible avec le plan global de financement pluriannuel (...). ».

Ainsi que les dispositions de l'article R. 6145-12 du CSP : « Les dépenses et les recettes imputables aux activités assurées par les établissements publics de santé sont retracées dans le cadre d'un état des prévisions de recettes et de dépenses unique. Toutefois, font l'objet d'un compte de résultat prévisionnel annexe les opérations d'exploitation concernant chacun des services ou activités suivants : [...]

2° Les unités de soins de longue durée ; [...]

4° Les établissements et services d'hébergement des personnes âgées, mentionnés au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;

5° Les services de soins infirmiers à domicile ;

6° Les autres activités mentionnées au premier alinéa de l'article L. 6111-3³³, regroupées en un ou plusieurs comptes de résultat prévisionnels annexes.

Aucun de ces comptes de résultat annexes ne peut recevoir de subvention d'équilibre du compte de résultat principal [...]. ».

En revanche, l'approbation est expresse pour les établissements confrontés à des difficultés (établissements signataires d'un plan de redressement ou d'un contrat de retour à l'équilibre financier). Cela signifie que l'EPRD est réputé rejeté au-delà du délai des 30 jours, en cas de silence des autorités de tarification.

L'approbation ou le rejet de l'EPRD relève de la compétence du DG ARS lorsque les établissements et services relèvent de sa compétence exclusive. Cette compétence est conjointe avec le ou les présidents du (des) conseil(s) départemental(aux) concerné(s) lorsqu'un au moins des établissements et services inclus dans l'EPRD est financé conjointement (cf. dispositions du III de l'article R. 314-225 du CASF).

Le rejet de l'EPRD doit être motivé et notifié au gestionnaire par l'autorité de tarification.

A noter : la procédure de dématérialisation de la procédure de validation permet de transmettre via ImportEPRD les motifs commentés d'un rejet (dès lors qu'il n'est pas tacite).

La décision peut être fondée sur des aspects formels (présentation non conforme au modèle ou pièces manquantes), sur le non-respect des règles d'équilibre définies à l'article R. 314-222 du CASF, l'incompatibilité de l'EPRD avec des engagements du CPOM, l'absence de mesure de redressement adaptée en cas de situation financière dégradée (article R. 314-221 du CASF), l'évolution des équilibres et des ratios financiers ou sur la répartition d'une dotation globalisée commune entre les CRP de l'EPRD (R. 314-225 du CASF). Les autorités de tarification ont donc une marge d'appréciation sur la ventilation des crédits de la dotation globalisée au regard de l'activité et du bon fonctionnement des structures.

L'article R. 314-226 du CASF dispose ensuite que : « *Dans le cas où l'état des prévisions de recettes et de dépenses est rejeté, un nouvel état des prévisions de recettes et de dépenses est établi dans un délai de trente jours suivant la décision de rejet. Il tient compte des motifs de rejet qui lui ont été opposés. Si ce nouvel état n'est pas établi dans le délai et les conditions impartis, le directeur général de l'agence régionale de santé, le cas échéant après avis du président du ou des conseils départementaux concernés, fixe l'état des prévisions de recettes et de dépenses des établissements et services mentionnés aux articles R. 314-80 et R. 314-101* ». Le décret n'encadre pas le délai dans lequel doit être arrêté l'EPRD par le DGARS. Cependant, cet EPRD devra être transmis dans des délais raisonnables à l'organisme gestionnaire concerné et en tout état de cause avant le 1^{er} octobre de l'exercice concerné, afin de ne pas mettre en difficulté ce dernier et en lien avec le fonctionnement de l'application « ImportEPRD ». Cette préconisation est valable également dans le cas des établissements publics pour lesquels la procédure prévue à l'article L. 1612-5 du code général des collectivités territoriales est mise en œuvre (Cf. p29).

En cas d'approbation conjointe, le refus par l'une des deux autorités de tarifications impose au gestionnaire de représenter un nouvel EPRD aux deux autorités de tarification en prenant en compte les motivations de la décision de refus initiale. La seule exception à ce principe concerne l'approbation des EPRD des établissements publics médico-sociaux implantés sur plusieurs régions qui est centralisée par l'ARS d'implantation de la direction de l'établissement (article R. 314-241 du CASF) ou par l'ARS Bourgogne-Franche-Comté pour l'établissement public Antoine Koenigswarter (EPNAK) (article 20 du décret 89-359 du 1^{er} juin 1989 modifié).

Afin de faciliter la coordination de l'instruction des EPRD et dans l'optique de faciliter le processus de décision conjointe, l'application « ImportEPRD » prévoit également l'accès à un tableau commun, visible par tous les co-financeurs, des décisions enregistrées par chacun d'entre eux, en cours de processus (qui sont donc des propositions tant que la décision finale conjointe n'est pas arrêtée et en dehors d'une décision de rejet par l'un des

co-valideurs). Vous êtes néanmoins invités à mettre en place en complément les procédures d'échanges et de gestion des dossiers communs que vous jugerez utile afin de faciliter la coordination entre vos services et ceux des conseils départementaux dans un contexte où les délais d'examen des EPRD seront contraints.

Le V de l'article R. 314-225 du CASF dispose également que l'ATC peut formuler des observations sur l'EPRD tout en l'approuvant et demander un relevé infra-annuel (la date et délai de transmission devront être précisés). Le modèle de relevé est fixé par arrêté³⁴.

Les états prévisionnels des charges et des produits transmis par les établissements publics de santé ne sont pas soumis à approbation. Ils peuvent faire l'objet d'observation de la part des autorités de tarification (article R. 314-242 du CASF). En effet, les EPS produisent par ailleurs un EPRD qui reprend l'ensemble de leurs activités, y compris médico-sociales, et qui est lui soumis à approbation dans les conditions prévues au code de la santé publique.

b) Articulation entre le PPI et les onglets « PGFP » de l'EPRD

L'article R. 314-20 du CASF reste applicable compte tenu de la nécessité d'une approbation des plans pluriannuels d'investissement dans les conditions définies au I. de l'article L. 314-7 du CASF, indépendamment d'un environnement EPRD. Les dispositions relatives à l'approbation des plans pluriannuels d'investissement restent en vigueur (article R. 314-20 et L. 314-7 du CASF) et le PGFP, inclus dans l'EPRD, ne remplace pas le ou les PPI. En effet, bien qu'il existe des PPI consolidés (à l'échelle de tout le gestionnaire), notamment quand le gestionnaire est sous CPOM, ils restent relativement rares et comportent toujours une présentation par établissement et service.

À noter : Sur le plan pratique, le cadre de présentation des PPI doit être adapté aux établissements et services présentant leurs prévisions en mode EPRD. Une réflexion et des travaux intéressants ont été initiés à l'occasion d'un groupe de travail DGCS/CNSA/EHESP ayant pour trait de réussir à combiner le nécessaire détail de PPI par établissement / service avec le mode de présentation modernisé de l'EPRD.

Pour le secteur médico-social, le PGFP est prévu à l'article R. 314-213 du CASF et il doit prévoir la trajectoire financière de l'organisme gestionnaire sur une période glissante de 6 ans. Il doit prévoir les incidences d'exploitation et d'investissement du programme d'investissements qui est mis en place par le gestionnaire. La négociation du CPOM doit être l'occasion pour l'organisme gestionnaire de présenter ses projets d'investissements. Il est intégré dans l'EPRD où il permet de visualiser l'évolution des grands équilibres financiers au niveau global. C'est pourquoi les deux documents – le PPI et les deux onglets « PGFP » de l'EPRD - sont complémentaires et permettent cette vision d'ensemble, globale et unitaire, seule à même de faciliter la compréhension des cas les plus complexes.

c) Conséquences d'un refus ou rejet de l'EPRD :

Les conséquences d'un refus ou d'un rejet de l'EPRD s'apprécient au regard du statut juridique de l'entité gestionnaire.

³⁴ cf. arrêté du 27 décembre 2016 fixant les modèles de documents mentionnés aux articles R. 314-211, R. 314-216, R. 314-217, R. 314-219, R. 314-223, R. 314-224, R. 314-225, R. 314-232, R. 314-233, R. 314-240 et R. 314-242 du CASF.

- **Pour les gestionnaires privés**

Dans le cas où l'EPRD est refusé par une autorité de tarification, le gestionnaire fixe, dans un délai de trente jours suivant cette décision, un nouvel EPRD tenant compte des motifs de refus qui lui ont été opposés.

S'il ne fixe pas ce nouvel EPRD dans les délais impartis ou si ce document ne prend pas en compte les motifs de refus, le DGARS, le cas échéant conjointement ou après avis du ou des PCD concernés, fixe l'EPRD des établissements et services mentionnés aux articles R. 314-80 du CASF (pour les ESSMS privés non lucratifs) et R. 314-101 (pour les ESSMS commerciaux). Les montants des charges fixés par groupe fonctionnel des différents comptes de résultat prévisionnels ont un caractère limitatif.

- **Pour les établissements et services sociaux et médico-sociaux publics (hors EPS)**

Dans le cas où l'EPRD n'est pas approuvé par une autorité de tarification, le conseil d'administration de l'ESSMS adopte, dans un délai de trente jours suivant cette décision, un nouvel EPRD, tenant compte des motifs de refus qui lui ont été opposés.

S'il n'adopte pas ce nouvel EPRD dans les délais impartis ou si ce document ne prend pas en compte les motifs de refus, les compétences de l'autorité de tutelle (DGARS ou Préfet sur saisine des autorités de tarification) sont mises en œuvre conformément aux articles L. 315-14 du CASF et L. 1612-5 du code général des collectivités territoriales (CGCT) (EPRD arrêté d'office). Au terme de cette procédure, les crédits inscrits à l'EPRD (groupes fonctionnels des différents comptes de résultats prévisionnels et titres du tableau de financement prévisionnel) ont un caractère limitatif.

- **Pour les établissements publics de santé, il convient de préciser que ce sont les règles du code de la santé publique qui s'appliquent :**

L'EPRD M21 est arrêté d'office dans les conditions prévues aux articles L. 6145-1 et L. 6145-2 du CSP (EPRD arrêté d'office par le DGARS qui agit en tant qu'autorité de tutelle de l'EPS). Au terme de cette procédure, les crédits de l'EPRD ont un caractère limitatif. Ainsi, il convient de prévoir des échanges entre ATC pour la fixation de l'EPRD définitif arrêté d'office.

4.2 L'exécution budgétaire

Cette quatrième phase comprend tous les événements qui peuvent marquer le déroulement de l'exercice budgétaire : virements de crédits, décision modificative et élaboration d'un RIA principalement.

Les notions de virement de crédits et de décision modificative nécessitent dans un premier temps de revenir sur celles de crédits limitatifs et de crédits évaluatifs.

Plus particulièrement adaptées à la comptabilité publique, elles peuvent s'appliquer également aux organismes privés et constituer un aspect du principe de prudence en matière budgétaire.

Dans un environnement EPRD, l'article R. 314-218 du CASF précise qu'à la différence des établissements publics relevant d'un budget prévisionnel, seules les dépenses de personnel présentent un caractère limitatif. Les autres groupes fonctionnels (exploitation) ou titres (investissement) de dépenses ont un caractère évaluatif (situation comparable aux établissements publics de santé).

Pour les établissements et services privés présentés en EPRD, l'ensemble des crédits ont un caractère évaluatif. La disponibilité des crédits est donc appréciée au niveau global. L'ensemble de ces crédits deviennent limitatifs lorsque l'EPRD est arrêté d'office.

4.2.1. Les virements de crédits

Le principe retenu est le même que celui de l'actuelle réglementation. Les virements de crédits sont des mouvements de compte à compte qui permettent le financement de charges nouvelles ou plus importantes que celles prévues à l'EPRD exécutoire, par des économies d'un montant identique sur d'autres dépenses prévues au même budget. Aucun virement de crédit ne peut être opéré par ponction sur des sommes destinées à couvrir des charges certaines de l'exercice, notamment la rémunération du personnel effectivement en activité dans l'établissement ou le service.

Les économies réalisables sur des charges de personnel doivent être employées en priorité au provisionnement adéquat des charges afférentes aux départs à la retraite et au compte épargne-temps.

Pour les EPSMS, les virements de crédits entre groupes fonctionnels sont portés à la connaissance du comptable public.

L'article R. 314-238 du CASF précise que le conseil d'administration des EPSMS est compétent pour adopter les virements de crédits qui viennent abonder un groupe fonctionnel ou un titre revêtant un caractère limitatif. Les autres virements de crédits relèvent de la compétence du directeur de l'établissement. Enfin, les virements de crédits doivent être portés à la connaissance du comptable public.

4.2.2. Les décisions modificatives

Les décisions budgétaires modificatives visent à modifier le montant initial des prévisions budgétaires votées. Elles consistent, soit à financer des charges nouvelles ou plus importantes que celles prévues à l'EPRD exécutoire par des recettes nouvelles ou plus importantes, soit à diminuer le montant des recettes et des dépenses de l'EPRD exécutoire.

Une décision modificative est présentée dans le délai d'un mois lorsque :

- Pour les établissements publics, l'un des groupes fonctionnels qui revêt un caractère limitatif est insuffisamment doté et qu'il n'est pas abondé par un virement de crédit ;
- Une dépense engagée sur un compte éventuellement non doté ou insuffisamment doté au budget approuvé est de nature à bouleverser l'économie générale du budget ;
- Les évolutions de l'activité de l'établissement ou du service ou du niveau de ses dépenses sont manifestement incompatibles avec le respect de l'économie générale du budget.

L'économie générale du budget est regardée comme bouleversée lorsque notamment l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- La prévision actualisée de la CAF est insuffisante pour couvrir le remboursement en capital des emprunts à échoir au cours de l'exercice ;
- La prévision actualisée du prélèvement sur le FDR excède FRNG disponible au 1^{er} janvier de l'exercice.

De plus, l'autorité de tarification peut, en cours d'exercice budgétaire et par décision motivée, demander l'adoption d'une décision modificative dans les cas suivants :

- La modification, postérieurement à la fixation du tarif, des dotations limitatives mentionnées aux articles L. 313-8, L. 314-3, L. 314-3-2 et L. 314-4 du CASF ;
- La prise en compte d'une décision du juge des tarifs ;
- Lorsque l'affectation du résultat n'est pas conforme aux objectifs du CPOM ou lorsque ce contrat prévoit, pour les établissements et services relevant de l'article L. 313-12-2 du CASF, un report à nouveau de tout ou partie d'un excédent comptable en diminution du tarif de l'exercice qui suit ;
- En application de l'article L. 313-14-2 du CASF qui dispose que, dans le cadre du CPOM, l'autorité compétente en matière de tarification peut demander le reversement de certains montants dès lors qu'elle constate :

« 1° Des dépenses sans rapport ou manifestement hors de proportion avec le service rendu ou avec les coûts des établissements ou des services fournissant des prestations comparables en termes de qualité de prise en charge ou d'accompagnement ;

2° Des recettes non comptabilisées ».

Il convient enfin de préciser que les décisions modificatives (qui correspondent à un EPRD modificatif) sont soumises à l'approbation de l'autorité de tarification, dans les mêmes conditions que l'EPRD (dispositions du IV de l'article R. 314-225 du CASF). De même, cette approbation est conjointe en cas de double compétence tarifaire.

Pour les EPSMS, les décisions modificatives donnent lieu à l'adoption d'une délibération du conseil d'administration. Elles sont transmises au contrôle de légalité pour être rendues exécutoires. Les décisions modificatives exécutoires sont transmises sans délai au comptable public.

4.2.3. Le relevé infra-annuel (RIA)

Ce document, présenté précédemment, permet aux autorités de tarification d'être éventuellement alertées sur une difficulté majeure en cours d'exercice et au gestionnaire de mettre en place des mesures internes afin d'améliorer sa situation ou le cas échéant d'entamer un redressement sans attendre la fin de l'exercice. Dans un contexte de dialogue éclairé entre les parties, l'initiative de mesures d'amélioration appartient au gestionnaire, même si l'autorité de tarification peut pour sa part l'exiger.

Conformément au V de l'article R. 314-225, la production d'un RIA peut être demandée par l'autorité de tarification. Un gestionnaire peut cependant mettre en place ce document pour ses propres besoins de contrôle de gestion. Le RIA permet en effet d'actualiser les données budgétaires au titre de l'année en cours, mais aussi les grandes masses financières à court et moyen terme au travers du PGFP.

4.3 La clôture de l'exercice

La clôture d'un exercice³⁵ constitue la dernière phase du déroulement d'un exercice budgétaire. Cette phase est centrée sur l'élaboration et la transmission de documents, notamment l'état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD).

4.3.1. Les documents de clôture (articles R. 314-232 et R. 314-233 du CASF):

À la clôture de l'exercice, il est établi un état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD). Ce modèle est adapté pour les activités sociales et médico-sociales relevant d'un établissement de santé (état réalisé des charges et des produits), ainsi que pour les EHPAD relevant des articles L. 342-1 à L. 342-6 du CASF c'est-à-dire pour les gestionnaires privés

³⁵ Y compris l'affectation du (des) résultat(s).

non habilités à recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale départementale (ou minoritairement ou accueillant de manière effective moins de 50% de bénéficiaires de l'aide sociale).

L'ERRD est établi en miroir de l'EPRD, les deux documents doivent toujours avoir le même périmètre.

L'ERRD est subdivisé en compte d'emploi établi pour chaque compte de résultat, qui comprend :

- Une annexe relative à l'activité réalisée, cette annexe différencie, le cas échéant, les charges couvertes par les différents financeurs ;
- Le tableau des effectifs et des rémunérations, qui inclut les charges sociales et fiscales ;
- Le tableau de détermination et d'affectation du ou des résultats ;
- Les données nécessaires au calcul des indicateurs applicables à l'établissement ou au service ;
- Le cas échéant, le plan pluriannuel d'investissement actualisé.

Il doit également être joint à l'ERRD un rapport financier et d'activité qui porte sur :

- L'exécution budgétaire de l'exercice considéré ;
- L'activité et le fonctionnement des établissements et services, au regard notamment des objectifs du contrat mentionné aux articles L. 313-12 (IV ter) ou L. 313-12-2 du CASF ;
- L'affectation des résultats.

Pour les activités relevant d'un EPS, ces documents n'ont qu'une visée tarifaire. Le rapport est centré sur l'activité et sur le fonctionnement des activités concernées, au regard notamment des objectifs du CPOM, ainsi que sur l'affectation des résultats. Ces documents sont à transmettre pour le 30 avril N+1, sauf dans le cas des activités relevant d'un EPS pour lesquels le délai est repoussé au 8 juillet N+1 en cohérence avec les dispositions du code de la santé publique.

A noter : Dans le cas des ESSMS relevant d'un EPRD, la transmission du bilan par établissement et service n'est pas systématique puisque l'article R. 314-232 du CASF ne mentionne pas ce document. Les autorités de tarification peuvent cependant demander ces bilans comptables au titre de leur pouvoir de contrôle.

De même un bilan financier peut être établi par établissement et service. Sa transmission n'est pas non plus systématisée. Elle peut être demandée pour l'application de l'article R. 314-48 (affectation d'une partie des réserves de trésorerie à l'investissement) ou à l'occasion d'un plan pluriannuel d'investissement.

4.3.2. L'affectation des résultats (hors activités relevant d'un EPS) (articles R. 314-234 à R. 314-237 du CASF) :

a) Les principes d'affectation des résultats

L'article R. 314-43 du CASF est complété de dispositions applicables aux ESSMS qui relèvent d'un CPOM prévu aux articles L. 313-12 et L. 313-12-2. Ces deux types de CPOM doivent obligatoirement prévoir les modalités d'affectation des résultats.

L'article R 314-43 du CASF dispose que: « *Lorsque le contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens est signé en application du IV ter de l'article L. 313-12 ou de l'article L. 313-12-2, ce contrat prévoit les modalités d'affectation de ces résultats en lien avec ses objectifs, conformément aux règles d'affectation définies à la sous-section 7 de la section 4 du présent chapitre. Celles-ci peuvent prévoir le report à nouveau pour tout ou partie d'un excédent*

comptable en diminution du tarif de l'exercice sur lequel cet excédent est constaté ou de l'exercice qui suit, sauf pour les établissements mentionnés aux I et II de l'article L. 313-12. ». Ces modalités sont précisées aux articles R. 314-234 à R. 314-237 du CASF.

Pour les EHPAD, il n'est pas possible de prévoir une reprise de résultat dans le cadre de ces nouvelles dispositions, sauf pour les exercices 2017 et 2018 (au titre des CA 2015 et 2016) comme explicité dans la partie 3.

Pour les autres types d'établissements l'affectation des résultats sera faite par l'organisme gestionnaire selon les règles d'affectation déterminée à l'article R 314-234 et les clauses qui auront été négociées dans le cadre du CPOM.

Pour les ESSMS autre que les EHPAD et les PUV, le CPOM peut prévoir une reprise de résultats (article R. 314-43 du CASF).

Les résultats d'un compte de résultat sont affectés au compte de résultat dont ils sont issus (pas d'affectation croisée entre les établissements). Par dérogation, le CPOM peut prévoir, pour les gestionnaires privés uniquement, cette affectation croisée entre les établissements et services du CPOM y compris entre des établissements et services qui n'ont pas le même financeurs (ARS et CD) ou financés par deux dotations régionales limitatives distinctes (fongibilité entre établissements PA et PH). Cette dérogation est prévue à l'article R. 314-235 du CASF. Elle ne s'applique qu'aux organismes privés car les établissements publics ont un seul bilan pour l'ensemble de leurs activités. L'affectation des résultats est donc déjà mutualisée au sein de ce bilan commun. Dans tous les cas, l'article R. 314-234 du CASF stipule que le résultat doit en priorité être affecté à l'apurement des déficits antérieurs.

A noter : l'affectation croisée n'est possibles qu'entre établissements et services appartenant au même CPOM. En cas d'EPRD dont le périmètre est plus large que celui du CPOM, elle n'est donc applicable que partiellement.

Si l'affectation des résultats faite par l'organisme gestionnaire n'est pas conforme aux règles du CPOM ou que le CPOM prévoit la possibilité d'affecter le résultat en diminution du tarif, l'autorité de tarification peut demander une décision modificative à l'organisme gestionnaire pour revoir l'affectation du résultat (article R. 314-230 du CASF).

Enfin, les résultats des comptes de résultats intégrés à l'ERRD mais non couverts par le CPOM sont affectés par l'autorité de tarification (4° du R. 314-234 du CASF).

A noter : L'article R. 314-236 du CASF précise les conséquences d'un rejet de dépenses par l'autorité de tarification. En effet, le rejet de dépenses se traduit uniquement par une diminution du tarif de l'année N+1 ou N+2. Il a donc un impact tarifaire et budgétaire (baisse des recettes futures) et non un impact comptable sur l'exercice (montant du résultat comptable inchangé).

Pour les organismes commerciaux, l'impossibilité d'affecter des excédents dégagés sur les tarifs soins et dépendance en réserve d'investissement ou de trésorerie, ainsi qu'à la compensation de charges d'amortissement, est maintenue.

A noter : A l'heure actuelle, pour les CPOM existants (relevant de l'article L. 313-11 du CASF), la reprise, quand elle est prévue, peut se faire par exemple de manière globale et définie sous la forme d'un pourcentage de la DGC au-dessus duquel les résultats excédentaires sont repris. En général, ils sont affectés sur les établissements et services au prorata du poids de leur dotation au sein de la DGC. Ce mode d'affectation ne peut être

maintenu en l'état dans un environnement EPRD, compte tenu des nouvelles dispositions décrites ci-dessus.

b) Les modalités d'affectation des résultats

Les résultats du compte de résultat principal et de chaque compte de résultat annexe sont affectés, au cours de l'exercice suivant celui auquel il se rapporte, selon les modalités suivantes :

L'excédent d'exploitation est affecté selon les dispositions prévues à l'article R. 314-234 du CASF auquel le CPOM ne peut pas déroger sauf pour établir une affectation croisée entre les comptes de résultats des établissements et services du CPOM :

- 1) En priorité, à l'apurement des déficits antérieurs de ce compte de résultat ;
- 2) A un compte de report à nouveau ;
- 3) Au financement de mesures d'investissement ;
- 4) À un compte de réserve de compensation ;
- 5) À un compte de réserve de trésorerie dans la limite de la couverture du besoin en fonds de roulement, tel que défini au III de l'article R. 314-48 du CASF ;
- 6) A un compte d'excédent affecté à la compensation des charges d'amortissement des équipements, agencements et installations de mise aux normes de sécurité.

Le déficit de chacun des comptes de résultat est :

- 1) Couvert en priorité par le compte de report à nouveau excédentaire de ce compte de résultat ;
- 2) Puis, le cas échéant, couvert par la reprise de la réserve de compensation de ce compte de résultat ;
- 3) Pour le surplus éventuel, affecté à un compte de report à nouveau déficitaire de ce compte de résultat.

A noter : L'article R. 314-73 du CASF est complété d'un alinéa qui précise l'obligation de transmettre les délibérations exécutoires d'affectation du résultat au comptable public, afin que ce dernier puisse procéder à l'enregistrement des écritures appropriées dans la comptabilité de l'ESSMS.

c) Globalisation du résultat et traçabilité de l'affectation croisée dans l'EPRD:

Au préalable, il est important de préciser que l'affectation du résultat se réfère à la procédure comptable, à laquelle toute entité doit se conformer à la clôture de ses comptes annuels, et qui définit le traitement du résultat constaté au 31/12 de l'exercice concerné en termes de mise en réserve ou pas. Ce traitement permet ainsi d'arrêter la situation nette des capitaux propres dans le bilan annuel définitif de l'exercice (après affectation du résultat). Seul le bilan est impacté et non les comptes de résultat. Dans le champ social et médico-social, des comptes spécifiques de réserves existent. Quel que soit le document prévisionnel à renvoyer aux ATC, l'affectation du résultat vise à répartir le résultat constaté dans ces différents comptes de réserve. Elle ne s'entend donc pas comme la répartition du résultat global de l'entité gestionnaire entre les établissements et services inclus dans le CPOM avant clôture des comptes, comme cela peut être souhaitable par exemple en vue de compenser les situations déficitaires et excédentaires entre elles. Un tel traitement est en effet comptablement impossible, puisqu'il n'est pas possible de modifier l'état des charges et des produits constatés (au 31/12) et donc du résultat net d'une entité.

Parallèlement, il est à considérer que la tenue de la comptabilité interne est peu modifiée lors du passage à l'EPRD : avant comme après, l'organisme – privé – établit des comptes consolidés pour l'ensemble de ses établissements et services et tient parallèlement, une comptabilité propre à chaque établissement et service, conformément aux dispositions de

l'article R. 314-82 du CASF. Ces dernières dispositions continuent de s'appliquer aux établissements et services sous EPRD.

Concrètement, tandis que le compte de résultat est retracé dans l'EPRD/ERRD dans un onglet spécifique à l'établissement ou au service, le bilan propre (ou comptable) de ce même établissement ou service n'y est pas intégré ni annexé au dossier.

De ce fait, il faut comprendre par globalisation du résultat, non pas la fin du suivi individuel par établissement et service, mais la source d'un dialogue rénové entre les organismes et les ATC, fondé sur l'équilibre pluriannuel d'ensemble (consolidé) de l'organisme. Il doit s'appuyer sur cette vision globale, dans le cadre de la négociation d'objectifs partagés entre toutes les parties du CPOM et de celle des moyens alloués à l'organisme gestionnaire pour réaliser ces objectifs. Auparavant, le dialogue et l'allocation de ressources étaient envisagés partiellement, par structure et à l'horizon d'un an, pouvant alors être déconnectés des problématiques d'ensemble.

La somme des résultats de chaque établissement et service est présentée, alors qu'auparavant elle existait au sein de l'organisme gestionnaire sans être présentée à l'ATC.

La globalisation au sein de l'EPRD et de l'ERRD se réfère donc à la capacité d'envisager les grands équilibres (résultat net, CAF, FDR, BFR et trésorerie) au niveau global afin de comprendre la dynamique d'ensemble, important facteur de pérennité à long terme et d'adaptation des réponses apportées aux besoins mouvants des personnes accueillies. Les documents liés à la situation financière présente (Détail de la CAF, bilan financier) ou future (TFP, PGFP) regroupent donc l'ensemble du périmètre et ne sont pas détaillés par établissement et service.

Compte tenu du maintien d'une comptabilité propre et de la nécessité du suivi des financements par ATC, l'affectation du résultat ne peut donc pas être directement globale : elle doit d'abord passer par une affectation du résultat de chacun des établissements et services (et par sections) comme antérieurement.

En revanche, les différences par rapport au dispositif antérieur sont (dans la limite des termes du CPOM) :

- L'affectation par établissement est aujourd'hui à la main des gestionnaires et non plus des autorités de tarification ;
- Les gestionnaires peuvent croiser ces affectations entre sections tarifaires des EHPAD et/ou établissements et services et du CPOM (cf. ci-dessus - gestionnaires privés uniquement). Par exemple, l'excédent de l'IME peut être affecté à la réserve de compensation de l'EHPAD, dès lors qu'ils font partie du même CPOM. Cela serait donc impossible pour le gestionnaire relevant des deux champs qui opérerait pour un CPOM par champ.

Dans l'exemple ci-dessus, les bilans de l'IME et de l'EHPAD ne sont pas transmis, mais le nécessaire suivi des financements par financeur et par catégorie d'établissement ou service implique de retracer les mouvements d'affectation croisée entre les deux. C'est pourquoi, plus généralement, un onglet spécifique de l'ERRD retrace l'ensemble de ces mouvements, opérés par le gestionnaire au moment de la clôture globale.

La répartition des produits de la tarification entre les établissements et services du CPOM ne peut être effectuée que lors de la présentation de l'EPRD pour approbation (avant l'exercice) ou par décision modificative demandant une nouvelle répartition (en cours d'exercice – R. 314-43-1 du CASF). La globalisation ne s'entend donc pas non plus comme une libre répartition des produits de la dotation globalisée commune (DGC) entre établissements et services du CPOM en cours d'année. De même, les virements de crédit ne peuvent être

effectués qu'au sein d'un seul et même budget c'est-à-dire entre les charges et les produits du même établissement ou service.

À noter : Pour les EPSMS, le bilan comptable comprend l'ensemble des budgets de l'entité juridique. Pour les ESSMS publics non dotés de la personnalité juridique, le périmètre de ce document est celui du budget annexe. Dans le cas des ESSMS privés, l'article R. 314-82 du CASF (pour les ESSMS qui relèvent d'un gestionnaire privé non lucratif) et l'article R. 314-101 du CASF (pour les ESSMS commerciaux) prévoient l'établissement d'un bilan comptable par ESSMS, indépendamment des obligations comptables fixées par le code de commerce pour l'entité juridique. Pour les ESSMS relevant d'un compte administratif ou d'un compte d'emploi, les articles R. 314-49 et R. 314-104 du CASF prévoient une transmission systématique du bilan à la clôture de l'exercice.

Compte tenu des particularités publiques décrites ci-dessus, l'affectation croisée entre établissements et services n'est pas possible pour les établissements publics et doit donc pas être tracée dans l'EPRD.

4.3.3. L'apurement du compte 114

La réformation des résultats est une procédure qui était prévue à l'article R. 314-52 du CASF dans sa rédaction antérieure au décret n°2016-1815 du 21 décembre 2016 : « *L'autorité de tarification peut, avant de procéder à l'affectation d'un résultat, en réformer d'office le montant en écartant les dépenses qui sont manifestement étrangères, par leur nature ou par leur importance, à celles qui avaient été envisagées lors de la procédure de fixation du tarif, et qui ne sont pas justifiées par les nécessités de la gestion normale de l'établissement.* »

Elle donnait lieu à l'enregistrement, lors de l'affectation du résultat de l'ESSMS, d'un débit au compte 114 pour le montant des dépenses rejetées par l'autorité de tarification. L'ensemble des instructions y afférentes ayant été abrogées.

Cela étant, la procédure de rejet de dépenses évolue avec le décret n°2016-1815 du 21 décembre 2016. En effet, l'objectif de la réformation est de ne pas faire peser sur les tarifs - et donc sur les financeurs- des dépenses non autorisées qui n'ont pas été intégrées dans le calcul de ceux-ci. Dans cette logique, l'impact de la réformation est un impact budgétaire et tarifaire et non un impact comptable. Aussi, la procédure de rejet de dépenses évolue et les articles R. 314-52 et R. 314-236 du CASF prévoient depuis le 1^{er} janvier 2017 :

« *L'autorité de tarification peut rejeter les dépenses qui sont manifestement étrangères, par leur nature ou par leur importance, à celles qui avaient été envisagées lors de la procédure de fixation du tarif, et qui ne sont pas justifiées par les nécessités de la gestion normale de l'établissement ou du service. L'autorité de tarification tient compte de ce rejet dans la fixation du tarif de l'exercice sur lequel il est constaté ou de l'exercice qui suit.* »

Ainsi, désormais, l'autorité de tarification conserve son pouvoir de rejeter les dépenses abusives d'un ESSMS mais ce rejet se traduira uniquement par une diminution, à due concurrence, des financements ultérieurs (baisse des produits de la tarification enregistrés au compte 73 des exercices ultérieurs et non baisse de la base tarifaire reconductible prise en compte pour le calcul du tarif de l'année suivante). Il ne se traduira plus au niveau comptable (via le compte 114). En conséquence, à compter des résultats de l'exercice 2017 (affectés sur l'exercice 2018), le compte 114 ne doit plus être débité. Ce compte sera apuré dès qu'un travail de fiabilisation de son solde aura été effectué (instruction interministérielle à venir sur le sujet).

5. Premiers éléments d'analyse de l'EPRD et ses ratios

L'objet de cette partie est de présenter des premiers éléments permettant de vous aider à analyser les EPRD/ERRD. Pour votre information, l'EHESP a développé une première grille d'analyse simplifiée des EPRD. Elle permet d'apprécier en six grandes étapes et à partir de critères simples et objectifs, la cohérence de l'EPRD et ainsi de classer les établissements à l'issue d'une première instruction des dossiers. Cette grille est disponible sur la plateforme REAL de l'EHESP à laquelle ont accès les participants aux journées de formation organisées à la CNSA, destinées aux ARS et CD.

L'ensemble des réformes (de la contractualisation mais aussi budgétaire et comptable) ainsi que la nouvelle forme de tarification (à la ressource et/ou pluriannuelle dans le cadre du CPOM) participent au renforcement de la gestion des organismes gestionnaires, en leur laissant toute la souplesse et marge de manœuvre nécessaire à un pilotage optimal et pérenne de leurs activités. Ce nouveau mode de gouvernance fondé sur l'autonomie renforcée du gestionnaire a pour but de sceller une relation de confiance basée sur la qualité. Cette réforme favorise enfin le passage d'une culture de moyens à une culture de résultats et d'évaluation. Ainsi, pour les ATC, il s'agit de passer de l'examen chronophage annuel des BP/CA et de la procédure de tarification annuelle, à l'examen de la soutenabilité financière des organismes gestionnaires dans le cadre de leur CPOM/EPRD.

Notons que l'appréciation d'une situation financière est possible sur la base du compte administratif, mais est limitée pour plusieurs raisons :

- Le compte administratif est produit pour chaque établissement ou service : la consolidation est dès lors complexe d'autant plus pour les tarificateurs. Dans une optique de fixation d'un tarif propre à chaque établissement ou service, cette individualisation est opportune. Mais dans une optique de compréhension de la trajectoire d'ensemble, cette dispersion n'est pas opérante.
- L'analyse financière n'étant pas la vocation première, un certain nombre d'éléments nécessaires à l'appréciation de la situation financière n'y figurent pas :
 - Le bilan financier (mais le bilan comptable doit être annexé au compte administratif) ;
 - Tous les éléments de bas de bilan, permettant d'aboutir au besoin en fonds de roulement (BFR) et au niveau de trésorerie, ne figurent pas dans le cadre normalisé du compte administratif ;
 - Le PPI permet une première approche de l'impact des investissements prévus sur le fonds de roulement, le besoin en fonds de roulement et la trésorerie prévisionnelle. Mais d'une part, cette vision est partielle dans la mesure où le PPI est élaboré et validé par établissement ou service sans une consolidation par ailleurs. D'autre part, elle est difficilement circonscrite au regard de la situation bilancielle de l'organisme gestionnaire au 31/12: au-delà de la disparité des documents à recueillir³⁶, le bilan – comptable – consolidé est disponible seulement sur demande de l'autorité de tarification et comprend tout l'organisme gestionnaire donc potentiellement un périmètre en dehors du champ social et médico-social. Enfin l'impact des investissements sur le fonctionnement courant est envisagé isolément, sans replacer les charges impactées (amortissements/frais financiers/charges de personnel) dans le contexte global du fonctionnement de l'établissement ou du service concerné et plus

³⁶ Un bilan est annexé au CA de l'établissement, dont la validation et la transmission sont déconnectées de celles du PPI de ce même établissement. En outre, ce même bilan est comptable et non financier alors que la logique du PPI est plutôt financière.

globalement de l'organisme gestionnaire. La solidité de la structure financière pour supporter l'investissement, les perspectives de développement de l'activité ou l'absence temporaire d'avantages médico-socio-économiques avant la rentabilisation du projet d'investissement ne sont donc envisagés que très partiellement.

L'EPRD et l'ERRD ont pour but de permettre cette approche globale et intégrée de la situation financière de l'organisme gestionnaire. Cela suppose d'examiner aussi bien le point d'équilibre du fonctionnement courant que la structuration des besoins de long terme.

Dans le double but de constituer un outil de gestion interne efficiente pour le gestionnaire et de permettre à l'ATC de réaliser son contrôle, dorénavant axé sur la pérennité à long terme des activités mises en œuvre, l'EPRD et l'ERRD sont construits pour faciliter la lecture financière des grands équilibres de l'organisme gestionnaire.

A cet égard, nous attirons votre attention sur les modalités d'approbation de l'EPRD, qui sont guidées par cet impératif de prévision soutenable et réaliste (cf. critères de rejet présentés dans la partie 4.1.5) et non plus principalement par la fixation d'un tarif, sur la base d'un périmètre antérieur de charges.

Voici les deux principales étapes proposées pour l'analyse d'un EPRD, en considérant au préalable qu'elles s'inscrivent dans un contexte de changement de périmètre d'analyse :

- La bonne marche du fonctionnement courant et la soutenabilité globale ;
- La structuration de la situation financière de l'organisme, par la définition des équilibres de long terme et de court terme ainsi que l'analyse de leurs interactions.

5.1. Changement de périmètre d'analyse

Auparavant, l'analyse était réalisée établissement par établissement et elle est aujourd'hui envisagée, à l'échelle de l'organisme gestionnaire, et ce au niveau du territoire départemental voire régional. Cela se justifie pour plusieurs raisons :

- Le renforcement du point de vue proprement financier, et non plus seulement budgétaire et tarifaire, ne peut faire l'économie d'une vision globale de l'entité, au sein de laquelle des interdépendances croisées existent entre la situation de l'ensemble et la situation individuelle de chacun des établissements/services/activités mis en œuvre.

À noter : les dispositions de l'article R. 314-56 du CASF peuvent utilement être mises en œuvre, concernant la transmission de toute pièce dont la détention est légalement requise, sur demande des autorités de tarification (comptes annuels, bilan social, liasses fiscales, registres divers etc.). De même les articles L. 314-7 (V) et R. 314-100 du CASF concernent plus particulièrement la transmission, sur demande, des comptes certifiés et du grand livre des comptes, utiles simplement en cas de contrôle sur pièces.

Le fonctionnement de chacun des établissements/services/activités ne peut être déconnecté de l'ensemble auquel il appartient, ce qui n'exonère pas d'examiner les situations individuelles pour comprendre comment se structure l'ensemble.

Exemple : tous les comptes de résultats sont-ils en déficit ou la situation de déficit globale est-elle liée à un établissement ou service en grosse difficulté alors que les autres sont équilibrés ? La politique d'investissement est-elle équilibrée entre tous les établissements et services de l'entité ?

- Dans le cadre de la réforme, les résultats, certes arrêtés puis affectés ESMS par ESMS participent globalement à l'équilibre d'ensemble de l'organisme gestionnaire, au niveau du périmètre du CPOM.
- La gestion en interne doit autant que possible favoriser cette interdépendance entre le point de vue global et le point de vue de chaque établissement et service, ce qui est déjà le cas de nombreux gestionnaires. Il est donc important que les cadres autour desquels se construit le dialogue avec les autorités de tarification soient cohérents avec les modalités de gestion amenées à se généraliser.

5.2. Le fonctionnement courant

L'appréciation de la soutenabilité globale de l'activité, conformément à la définition qui en a été donnée précédemment, nécessite de s'assurer que le fonctionnement courant n'est pas conduit à perte, et que les produits couvrent les charges. Il est entendu que ce n'est pas la seule porte d'entrée possible mais une des plus courantes. Cette analyse peut se faire sur la base des onglets CRPP/CRPA notamment non soumis à l'équilibre strict.

La notion d'équilibre réel a été définie plus haut d'un point de vue réglementaire, en tant que convention de présentation des comptes de résultat. Cette convention se fonde également sur quelques repères financiers fondamentaux, comme la couverture de la part capital du remboursement annuel des emprunts par la CAF, selon les termes de l'article R. 314-222 du CASF.

Ces grands équilibres constituent le fil conducteur de l'analyse de l'EPRD et de l'ERRD et doivent devenir l'une des sources principales sur lesquelles repose le dialogue entre les ATC et l'organisme gestionnaire. Ils doivent être couplés aux équilibres règlementaires tels que définis aux articles R. 314-15 et R. 314-222 du CASF, selon les établissements et services inclus dans l'EPRD.

Les CRPP/CRPA représentent la valorisation économique du déroulement de l'exercice et aboutissent aux résultats nets de chacun des établissements et services.

L'équilibre courant fait directement référence à cette notion de seuil au-delà duquel les charges courantes sont couvertes (achats, les services extérieurs, les charges de personnel, les impôts).

Les CRPP/CRPA aboutissent donc aux résultats prévisionnels de chacun des établissements ou services, neutres, déficitaires ou excédentaires selon les hypothèses retenues, qui doivent être sincères et réalistes. Une situation de déficit peut être cohérente temporairement, par exemple dans le cadre d'un investissement lourd à caractère restructurant dont l'équilibre optimal requiert plusieurs années ou bien de par la nécessité d'interrompre une partie de l'activité pendant des travaux de rénovation ou bien encore du fait d'une prévision réaliste étant donné un événement ou un contexte local spécifique, dont les mesures visant à résorber ce déséquilibre ne peuvent montrer leurs effets que lors des exercices suivants. En tout état de cause, une situation de déficit doit pouvoir être expliquée et une prévision déficitaire réaliste et justifiée est préférable à une prévision excédentaire irréalisable. A ce titre, une situation prévisionnelle déficitaire, ne saurait entraîner à elle seule un rejet de l'EPRD puisque ce sont bien les équilibres de long terme qu'il faut envisager.

Un certain nombre de ratios sont proposés dans le cadre des EPRD/ERRD afin de guider le déroulement des étapes de l'analyse.

La Capacité d'autofinancement (CAF) : La CAF est in fine la valorisation de l'épargne dégagée en fin d'exercice par l'organisme gestionnaire pour faire face à ses investissements

futurs, au remboursement du capital de la dette et, dans le cas des organismes commerciaux, rémunérer les actionnaires.

Il est possible d'aboutir à une CAF positive avec un résultat négatif (selon le niveau de charges non décaissables et de produits non encaissables). Mais la sauvegarde des grands équilibres nécessite de dégager une CAF de niveau solide. Agir sur la capacité d'autofinancement c'est nécessairement avoir une action sur les produits encaissables ou sur les charges décaissables. Elle constitue le point de jonction entre le fonctionnement courant et la situation financière.

Le taux de résultat³⁷, qui est un taux de déficit s'il est négatif, indique déjà comment considérer la situation selon que le déficit ou l'excédent représente ou pas une part importante des produits totaux ou des seuls produits d'exploitation. Ce taux est notamment utilisé dans les EPS (dont le budget excède 10 millions d'euros) pour déterminer l'un des seuils au-delà desquels ces derniers sont tenus de présenter un plan de redressement (lorsque le déficit dépasse 2 % ou 3% des produits selon le type d'EPS)

Il se calcule de la manière suivante :

$$\begin{aligned} & \textit{Taux de résultat} \\ & = \frac{\text{Résultat net (= Total général des produits – total général des charges)}}{\text{Total des produits (groupe I + groupe II + groupe III)}} \end{aligned}$$

Il peut également se calculer sur la base des seuls résultats d'exploitation, c'est-à-dire hors exceptionnels et financiers généralement non représentatifs d'un fonctionnement courant « en rythme de croisière ».

La formule sera alors :

$$\begin{aligned} & \textit{Taux de résultat (2)} \\ & = \frac{\text{Résultat net (= Total général des produits – total général des charges)}}{\text{Produit du groupe I + Produits du groupe II +} \\ & \quad \text{Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles +} \\ & \quad \text{Reprises sur provisions d'exploitation} \\ & \quad + \text{Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles} \\ & \quad + \text{Reprises sur dépréciations des actifs circulants}} \end{aligned}$$

Cette variante a l'avantage d'être plus recentrée sur les facteurs qui sont réellement révélateurs du bon déroulement du fonctionnement courant alors que les éléments exceptionnels et financiers peuvent en être déconnectés.

La marge brute d'exploitation et le taux de marge : Cet indicateur aussi retenu dans les EPS est important pour comprendre comment se structure le résultat de l'activité. Il s'agit de la marge dégagée par l'entité gestionnaire, une fois couverts ses besoins directement liés à l'exploitation, pour financer ses besoins liés à la structure (amortissements), aux imprévus (exceptionnels) et aux éléments financiers, tous non directement liés à l'activité, mais nécessaires à sa mise en œuvre. Une insuffisance de marge répétée révèle une incapacité à couvrir les investissements présents et futurs.

Une marge négative signifie que l'organisme ne couvre pas, a minima, ses charges de fonctionnement courantes par ses produits courants et fonctionne donc à perte. Une marge négative chronique fragilise fortement la structure puisque des déficits répétés peuvent en

³⁷ Ratio proposé en plus dans le cadre de l'analyse.

découler et mettre à mal la structure financière en entamant les fonds propres et qu'aucune ressource pour le long terme n'est dégagée.

Le taux de marge brute d'exploitation est calculé au sein de l'EPRD dans l'onglet « *PGFP* » et permet d'apprécier le niveau de marge : plus il est élevé (plus il représente une part importante des produits totaux) plus l'organisme sera en mesure de couvrir ses besoins en investissement. Il est entendu qu'un taux aberrant parce que trop élevé est également à interroger. La marge est également l'un des supports de la CAF, puisque celle-ci se calcule en ajoutant au résultat les charges non décaissables et en déduisant les produits non encaissables. Le taux de marge devrait généralement être supérieur au taux de CAF. Ce dernier est en effet minoré du résultat financier souvent déficitaire (intérêts).

5.3. La structuration de la situation financière

En analyse prévisionnelle, la CAF, qui découle de la bonne marche du fonctionnement courant, constitue une ressource à inclure dans le PGFP pour faire face aux besoins de financement de long terme de l'organisme. Elle est donc une notion centrale, autour de laquelle se structure la situation financière au fil des onglets de l'EPRD Cette articulation entre le fonctionnement courant et la situation financière de long terme est synthétisée dans l'EPRD synthétique (constituant un onglet spécifique du fichier).

a) L'EPRD synthétique

Il constitue un onglet charnière car il synthétise la situation d'ensemble de l'organisme gestionnaire, en considérant tous les grands équilibres : exploitation, marge, CAF, fonds de roulement (FDR), besoin en fonds de roulement (BFR), trésorerie.

Cet onglet permet de retracer l'articulation entre eux, selon un schéma financier usuel, et pour l'exercice N :

- L'organisme gestionnaire constate la CAF N, largement influencée par le fonctionnement courant, qui constitue la première ressource de financement à long terme (investissement notamment) ;
- Il élabore ensuite sa prévision de financement pour N concernant ses besoins en investissement (annuel), ses remboursements d'emprunts et les ressources pour les couvrir, dont la CAF.
- Il situe sa prévision par rapport à la situation financière déjà existante au 31/12/N-1 (excepté dans le cas d'une ouverture). Cela explique la construction de l'EPRD organisée autour des prélèvements ou apports aux fonds de roulement (FDR), besoin au fonds de roulement (BFR) et trésorerie, agrégats représentatifs des grands équilibres financiers à long terme.

L'un des premiers repères fondamentaux de la santé de cette situation financière constatée au 31/12/N-1 est le **FDR**, qui doit être positif. Il représente la différence entre les capitaux permanents (fonds propres + emprunts à plus d'un an) et les immobilisations nettes. S'il est négatif de manière répétée sur plusieurs exercices, l'organisme peut dégrader sa situation. Son évolution est donc cruciale.

C'est pourquoi le **prélèvement sur le fonds de roulement ou l'apport au fonds de roulement** est un autre point d'équilibre important, dont il est essentiel d'étudier le niveau et la composition : emplois et ressources qui la constituent. Il s'agit de l'augmentation des fonds propres, de la contraction d'emprunts, d'augmentation des provisions et des réserves ou encore de la perception de subventions d'investissement. Elles doivent couvrir les emplois de long terme prévisionnels tels que les achats mobiliers et immobiliers, ou encore la couverture d'un déficit maîtrisé pendant une période de transition anticipée.

Un prélèvement signifie que les emplois de long terme sont supérieurs aux ressources de long terme. Il s'agit d'un apport au fonds de roulement dans le cas inverse. En cas de prélèvement, il faut en examiner les raisons et voir s'il peut être supporté. Cela peut être justifié temporairement, notamment en cas d'investissement à caractère restructurant mais cela peut également être le signe d'une gestion dégradée. Les prévisions de l'EPRD et du PGFP doivent conduire au maintien d'une situation de FDR positif.

Alors que le FDR structure la situation à long terme, **le BFR** découle des besoins liés au cycle d'exploitation à court terme (échéance annuelle). Il s'agit, à un moment T du besoin de trésorerie qui découle des décalages temporels entre les créances (en attente d'encaissement) et les dettes (en attente de paiement) que le gestionnaire doit encore effectuer.

Ce besoin de trésorerie doit être couvert par le fonds de roulement. Un BFR positif trop élevé pèse inévitablement sur la structure financière d'ensemble puisqu'il faut le financer. La gestion du cycle d'exploitation doit tendre à réduire le BFR par un encaissement régulier et rapide des créances, voire à supprimer ce besoin et présenter un excédent de financement d'exploitation. C'est pourquoi, l'onglet « EPRD_synthétique » prévoit également la présentation sommaire de la variation du BFR estimée au 31/12/N. A l'instar des autres grands équilibres, la compréhension plus précise de cette variation passe par l'examen du TFP et du PGFP, également présentés au sein de l'EPRD.

Enfin, **la trésorerie estimée au 31/12/N** est calculée de la manière suivante : FDR-BFR. Cet agrégat représente la véritable source de disponibilités de l'organisme. Une trésorerie négative reflète une situation fragile qu'il convient d'analyser : structurelle ou conjoncturelle. De même, une trésorerie passagèrement négative n'est pas forcément révélatrice d'un manque de soutenabilité ou d'insolvabilité. L'expression de la trésorerie en jours (de charges) est un indicateur pertinent. Jugé correct de 30 à 40 jours, il convient toutefois de l'analyser au regard du contexte de l'établissement : suivant que l'organisme se situe avant programme d'investissement important (niveau plus élevé), juste après ou pendant (niveau moindre) ou hors période d'investissement (niveau moyen), le niveau de trésorerie varie en conséquence.

Le ratio de liquidité relative³⁸ peut compléter l'analyse. Il permet d'apprécier le niveau de trésorerie en le comparant aux dettes à court terme :

$$\text{Ratio de liquidité} = \frac{\text{Créances} + \text{liquidités}}{\text{Dettes à court terme}}$$

Ce ratio doit être supérieur à 1. Une valeur de 1,5 signifie par exemple que 1 unité d'actif circulant couvre 1,5 unité de dettes, si celles-ci devenaient toutes exigibles.

- Enfin, l'organisme gestionnaire estime, sur la base des prévisions de financement N et des variations que ces prévisions impliquent par rapport à la situation au 31/12/N-1, le niveau attendu des FDR, BFR et trésorerie au 31/12/N.

Ce schéma financier sous-tend toute la construction de l'EPRD, l'ensemble des informations des onglets budgétaires et autres onglets strictement financiers permettant l'examen approfondi de ces mécanismes et de la structuration de chacun des grands équilibres pris isolément. L'EPRD synthétique en retrace une vision rapide.

³⁸ Non calculé dans le cadre de cet onglet

Ce schéma est certes usuel mais reste sujet aux spécificités de chacun des organismes gestionnaires et doit être interrogé à l'aune des particularités, que vous êtes en mesure d'appréhender, par votre connaissance des gestionnaires, de l'environnement local et des besoins territoriaux.

Enfin, je vous rappelle que ce schéma ne peut s'appliquer intégralement qu'à l'EPRD complet.

À noter : cet onglet est aussi celui qui retrace le calcul de la CAF :

$$\begin{aligned} & \text{CAF} \\ & = \\ & \text{Résultat net} \\ & + \text{Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés} \\ & + \text{Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions} \\ & + \text{Engagements à réaliser sur ressources affectées} \\ & \quad - \text{Produits des cessions d'éléments d'actifs} \\ & - \text{Quotes parts des subventions d'investissement et fonds associatifs} \\ & \quad \text{virées au compte de résultat} \\ & \quad - \text{Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions} \\ & \quad - \text{report des ressources non utilisées des exercices antérieurs} \end{aligned}$$

En cohérence avec le périmètre de l'EPRD, la CAF est celle de l'ensemble de l'organisme gestionnaire ou de l'ensemble des ESMS inclus dans le périmètre dans l'EPRD. Certains éléments spécifiques et propres à chaque entité gestionnaire peuvent impacter le niveau de CAF.

L'un des exemples les plus courants en est la différence de financement des immobilisations. Le niveau de la CAF doit être analysé différemment suivant que l'établissement est ou non propriétaire des immobilisations. La CAF est de niveau plus faible pour les établissements qui louent une part importante de leurs immobilisations. Dans le cas d'établissements propriétaires de leurs immobilisations, la CAF doit être suffisante pour permettre la constitution d'une épargne par le biais des dotations aux amortissements. La CAF est affectée par les intérêts financiers éventuels ainsi que les impacts autres liés au projet immobilier comme le personnel nécessaire au fonctionnement d'un équipement hautement technologique, les besoins de formation, les charges d'entretien etc. Le remboursement du capital impacte le bilan et l'annuité doit a minima être couverte par la CAF. Cela fait d'ailleurs partie des critères de l'équilibre réel défini à l'article R. 314-222 du CASF.

Mais, dans le cas d'un financement par le biais de crédits-baux ou le recours à de nombreuses locations mobilières ou immobilières, les comptes de résultat comprennent des charges décaissables de loyers et de redevances. Les biens ne sont pas amortis et il n'existe pas de remboursement du capital au bilan. Les profils du compte de résultat et du bilan peuvent donc complètement différer à parc mobilier et immobilier équivalent. Cela peut fausser l'appréciation de la CAF. Il faut en tenir compte.

Des retraitements peuvent donc s'avérer nécessaires pour permettre une analyse et des comparaisons pertinentes. Ces retraitements peuvent concerner :

- la simulation de l'amortissement et de la valeur brute et/ou de l'annuité de remboursement des biens acquis par crédit-bail, afin de corriger le périmètre des immobilisations intervenant dans des ratios où ils sont mis en rapport avec la CAF (durée apparente de la dette, taux de couverture de l'emprunt par la CAF) ;
- La déduction des loyers du total des charges, afin qu'elles n'impactent pas le résultat net servant de base au calcul de la CAF.

Les informations pouvant être utilisées à cet effet doivent être renseignées par l'organisme gestionnaire dans le tableau des engagements hors bilan.

Par ailleurs, il convient de se rappeler que le périmètre de la CAF diffère selon les cadres :

- **Dans le cas de l'EPRD simplifié**, une CAF consolidée complète ne peut pas être calculée puisque les données relatives à l'hébergement ne sont pas nécessairement renseignées. Le résultat net est donc partiel. C'est pourquoi l'onglet « EPRD_synthétique » de l'EPRD simplifié fait ressortir uniquement la contribution des sections soins et dépendance à la CAF globale de l'organisme gestionnaire, cette dernière n'est pas demandée. Sa transmission est cependant possible, témoignant d'une transparence de l'organisme gestionnaire. De même, tous les éléments d'analyse bilancielle, permettant d'évaluer la trajectoire prévisionnelle du FDR, du BFR et de la trésorerie, sur la base de la situation réelle au 31/12/N-1 et au regard des projets prévus, ne sont pas présents. La projection financière n'est donc pas réalisée au sein du cadre simplifié.

Dans le cas de l'EPCP, les données financières des activités médico-sociales sont indissociables de celles de l'hôpital public qui les gère. De ce fait, les données financières détaillées existant par ailleurs dans le cadre de l'EPRD sanitaire, l'EPCP en reprend de manière synthétique les principaux axes, en regroupant les résultats et la CAF des activités médico-sociales et de l'hôpital, ce dernier constituant le CRPP.

b) La « CAF détaillée »

Il permet de déterminer la composition et la répartition de la CAF. Deux agrégats intermédiaires expliquant la décomposition du **fonds de roulement net global (FRNG)** sont calculés :

- Le Fonds de roulement d'investissement (FRI) = ressources de long terme d'investissement – besoins de long terme d'investissement ;
- Le Fonds de roulement d'exploitation (FRE) = ressources de long terme d'exploitation – actifs d'exploitation de long terme.

Je vous invite à vous référer à l'annexe 3 relative à l'analyse et la décomposition du FRNG.

L'onglet « *CAF détaillée* » permet de récapituler comment se répartit la CAF suivant les postes qui la composent (produit non encaissable et charge non décaissable. Certains postes impactent ainsi le FRI (exemple des amortissements d'immobilisations ou quote-part de subventions d'équipement ou fonds associatifs virées au résultat), ou le FRE (provisions d'exploitation ou engagements à réaliser sur ressources affectées des fonds dédiés).

c) Le TFP

Le tableau de financement prévisionnel (TFP) comprend les postes qui affectent le cycle d'investissement et son financement. Il se solde par un apport ou un prélèvement sur le fonds de roulement prévu pour N. Sont détaillés, les trois grands postes de ressources (emprunts, apports/dotations/subventions, autres) et les trois grands postes d'emplois (remboursement des dettes financières, immobilisations, autres) dont les totaux sont repris dans l'« *EPRD_synthétique* ».

La CAF (ou insuffisance d'autofinancement -IAF) y figure comme première ressource (ou emploi) inscrit(e) au TFP.

d) La première partie du Plan Global de Financement Pluriannuel (PGFP)

Dans la même logique que pour les CRPP/CRPA, un onglet permettant de projeter les charges et les produits sur 6 ans, en préparation du PGFP, est créé pour chacun des établissements et services inclus dans l'EPRD. Ils sont donc dédiés à la projection sur six années de la trajectoire économique et budgétaire attendue, au regard des données N, N-1 et N-2 saisies dans les CRPP/CRPA.

Ils constituent la première partie du PGFP, qui présente ensuite le même enchaînement que celui de l'EPRD synthétique (cf. ci-après).

Particularité de présentation : Ces CRP du PGFP présentent, notamment pour les charges des groupes 1 et 2, les seules variations de chacune des années du plan par rapport à l'année précédente. Ces variations modifient chaque année les totaux de chaque groupe fonctionnel. La construction et l'examen des évolutions de charges et produits prévisionnels est de ce fait facilitée. N'y figurent ainsi côté charges, que les charges nouvelles ou économies induites par les projets.

La prévision budgétaire correspond à l'évolution attendue des charges et des produits, au regard des besoins et prestations identifiés pour assurer de manière efficiente, les missions des établissements et services. La prévision prend notamment en compte les taux d'évolution des tarifs annoncés ainsi que des opérations ou événements, connus à l'avance, amenés à marquer la vie de l'organisme : mises aux normes obligatoires, renouvellement d'une autorisation mobilisant des ressources de manière exceptionnelle, modification des modalités tarifaires etc.

Les choix stratégiques internes peuvent également avoir un impact sur les charges et les produits attendus : mutualisations en interne ou par le biais de coopérations, recrutements ciblés, possibilités de restructuration, sous-traitance de certaines prestations, etc.

e) La deuxième partie du PGFP (onglet dédié)

Il réalise sur six ans la projection des grands équilibres et de leur articulation, selon le schéma identique à celui décrit précédemment pour l'EPRD synthétique (calcul de la CAF, opérations d'investissement et variations des grands équilibres financiers). L'objectif n'est pas de prévoir le déroulement précis des exercices futurs mais plutôt d'anticiper les grands agrégats fondamentaux sous l'influence des opérations prévues.

Ces événements impliquent souvent des investissements, qui impacteront directement l'évolution du FRNG, et des variations d'activité donc du BFR et de la trésorerie, ainsi qu'une augmentation ou une diminution des charges au compte de résultat, soit ponctuelle soit pérenne.

Le déroulé du cadre du « *PGFP* » est le suivant :

- 1) Projections sur 6 ans des résultats de tous les établissements et services, c'est-à-dire de tous les onglets « *CRP_PGFP* », année par année ;
- 2) Détermination de la CAF annuelle prévisionnelle attendue sur les six prochaines années ;
- 3) Projection sur la période considérée du cycle d'investissement (emplois et ressources). Cette projection permet d'établir pour les 6 années futures les grands équilibres financiers (FRI FRE BFR et Trésorerie) et leur niveau cumulé. Le PGFP a aussi pour but de déterminer le niveau adapté des ressources externes (et notamment les emprunts si besoin) nécessaire au maintien des équilibres financiers fondamentaux.

La logique est donc la même que les documents précédents, à un niveau prospectif et pluriannuel afin de simuler une trajectoire financière au regard des éléments connus et prévisibles.

Les ratios calculés en bas de l'onglet « *PGFP* » éclairent l'analyse de la trajectoire financière prévisible en montrant l'impact des éléments pris en compte pour élaborer la prévision. Les deux premiers sont également définis et détaillés dans l'onglet « Ratios financiers ». Les suivants sont présentés ci-après :

- **Le taux de couverture du remboursement annuel en capital par la CAF** (CAF / Remboursement annuel du capital des emprunts à plus d'un an), est un des critères d'équilibre réel défini à l'article R. 314-222 et ne doit pas présenter une évolution défavorable répétée.

S'il est inférieur à 1, cela signifie que la CAF dégagée ne couvre pas a minima le remboursement en capital des emprunts. L'organisme gestionnaire devra trouver des solutions alternatives rompant, a priori, l'équilibre financier global : nouvel emprunt pour rembourser, réduction des fonds propres, cessions d'immobilisation, découverts, etc. Cela peut aussi provenir d'un investissement trop lourd par rapport à la capacité de l'organisme gestionnaire à l'absorber ou d'un emprunt mal calibré par rapport au besoin réel.

Ce taux concerne l'annuité en capital de l'emprunt, contrairement à la durée apparente de la dette, qui porte sur l'intégralité de l'emprunt.

- **La durée apparente de la dette** représente (au titre d'un exercice N) le nombre d'années prévisionnelles nécessaires à l'extinction de la dette, en l'état actuel de la CAF et dans l'hypothèse où elle se maintient au même niveau qu'en N.
- **Le taux de CAF** (CAF ramenée aux produits totaux) permet d'évaluer si la CAF dégagée permet d'installer des bases solides pour la couverture des besoins de long terme. Plus il est élevé, plus il représente une part importante des produits, plus il peut être considéré comme une base solide de couverture des besoins de long terme (investissements et dettes financières), garantissant une activité pérenne et sécurisée.
Il est calculé sur la base des seuls produits d'exploitation et financiers hors produits exceptionnels et hors produits non décaissables (reprises sur amortissements, provisions et dépréciations et transferts de charges).
- **Le taux de vétusté global des immobilisations**³⁹, apporte une vue globale de l'obsolescence existant au sein des équipements de l'organisme gestionnaire. Cette même obsolescence sera décomposée ensuite dans l'onglet « Ratios financiers » entre le parc mobilier et le parc immobilier. En revanche, le taux global du PGFP incorpore les immobilisations incorporelles, en plus des immobilisations corporelles mobilières et immobilières.
- **Le taux de marge brute d'exploitation** est calculé sur le seul périmètre des produits courants, hors exceptionnels et financiers.

Enfin l'onglet « *PGFP* » est logiquement présenté en variation. Il s'agit donc d'une logique de flux devant permettre de comprendre comment la variation des grands postes de produits et de charges (influant sur le résultat et la CAF) puis de ressources et d'emploi (influant sur le FDR et le BFR et la trésorerie) vont structurer la situation financière d'ensemble de l'organisme gestionnaire. Cette présentation facilite la construction et l'examen du document.

³⁹ Taux à interpréter avec prudence selon la durée d'immobilisation retenue.

Il se distingue en cela des CRPP/CRPA, des CRP_PGFP et de l'onglet « *FDR* » où sont saisis en détail les charges, produits, emplois ou ressources réels constatés au 31/12/N-1 (CRPP/CRPA et FDR) et leurs niveaux prévus pour N (CRPP/CRPA) voir n+1 à n+6 (CRP_PGFP).

f) Le bilan financier consolidé

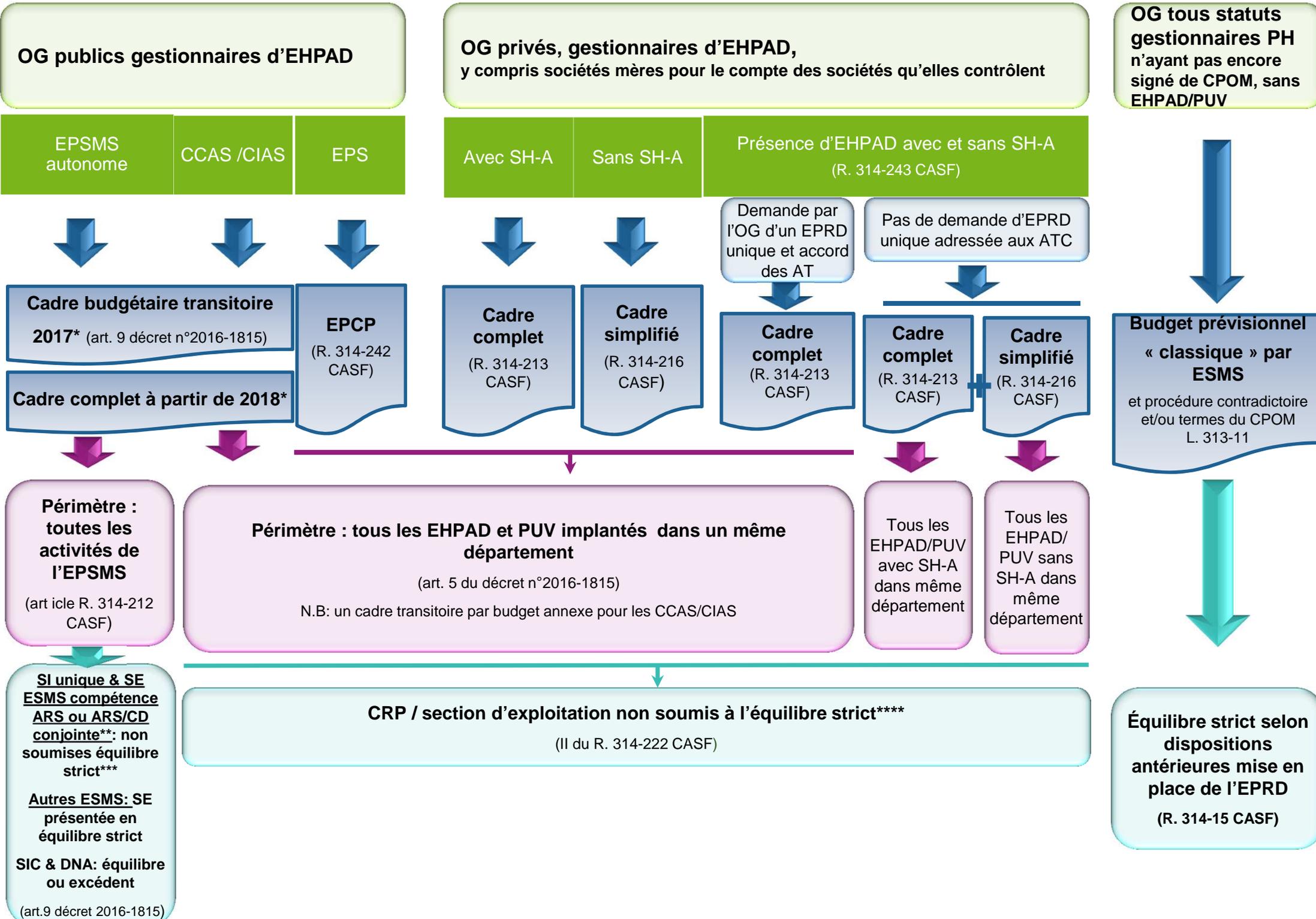
Il s'agit du bilan financier (consolidé) des seuls établissements inscrits dans le périmètre de l'EPRD de l'organisme gestionnaire au 31/12/N-1. Si l'EPRD vise à anticiper au mieux la trajectoire à venir de l'organisme gestionnaire, cette prévision ne peut être déconnectée de la situation bilancielle et des équilibres réels constatés au moment où elle est réalisée. Un rappel du bilan financier est donc indispensable et les variations du PGFP débutant en N, s'appuient nécessairement sur les niveaux du dernier bilan financier au 31/12/N-1.

g) Le calcul automatique de ratios financiers

Un certain nombre d'indicateurs et ratios sont calculés automatiquement, au sein de cet onglet. Ils constituent le point de départ de l'analyse décrite ci-dessus. Ces ratios complètent l'information du bilan financier et aident à appréhender la santé financière de l'organisme gestionnaire, à l'échelle du CPOM. Ils aident à identifier les sources de fragilité, à investiguer si nécessaire et à repérer des leviers d'action, le cas échéant.

Les ratios sont les suivants et concernent différents éléments du bilan (l'endettement, l'état du patrimoine, le fonds de roulement, la trésorerie, la CAF ...). Ces indicateurs vont illustrer une situation et leur analyse doit être mise en perspective de la situation de l'organisme gestionnaire, à l'échelle du CPOM (extension, ouverture récente, locaux vétustes et nécessitant un investissement, difficultés de recrutement de personnels ...). Une analyse dynamique sur 3 ans est aussi recommandée.

Dispositif pendant la période transitoire - R. 314-3 et R. 314-210 du CASF



OG publics gestionnaires d'EHPAD

OG privés, gestionnaires d'EHPAD, y compris sociétés mères pour le compte des sociétés qu'elles contrôlent

OG tous statuts gestionnaires PH n'ayant pas encore signé de CPOM, sans EHPAD/PUV

EPSMS autonome CCAS / CIAS EPS

Avec SH-A Sans SH-A Présence d'EHPAD avec et sans SH-A (R. 314-243 CASF)

Cadre budgétaire transitoire 2017* (art. 9 décret n°2016-1815)
Cadre complet à partir de 2018*

EPCP (R. 314-242 CASF)

Cadre complet (R. 314-213 CASF)

Cadre simplifié (R. 314-216 CASF)

Demande par l'OG d'un EPRD unique et accord des AT
Cadre complet (R. 314-213 CASF)

Pas de demande d'EPRD unique adressée aux ATC
Cadre complet (R. 314-213 CASF)

Cadre simplifié (R. 314-216 CASF)

Budget prévisionnel « classique » par ESMS
 et procédure contradictoire et/ou termes du CPOM L. 313-11

Périmètre : toutes les activités de l'EPSMS
 (art icle R. 314-212 CASF)

Périmètre : tous les EHPAD et PUV implantés dans un même département
 (art. 5 du décret n°2016-1815)
 N.B: un cadre transitoire par budget annexe pour les CCAS/CIAS

Tous les EHPAD/PUV avec SH-A dans même département

Tous les EHPAD/PUV sans SH-A dans même département

SI unique & SE ESMS compétence ARS ou ARS/CD conjointe : non soumises équilibre strict*****
Autres ESMS: SE présentée en équilibre strict
SIC & DNA: équilibre ou excédent
 (art.9 décret 2016-1815)

CRP / section d'exploitation non soumis à l'équilibre strict****
 (II du R. 314-222 CASF)

Équilibre strict selon dispositions antérieures mise en place de l'EPRD
 (R. 314-15 CASF)

Dispositif cible après signature du CPOM - articles R. 314-3 et R. 314-210 du CASF

OG publics,
Tous types d'activités

EPSMS
autonome

CCAS /CIAS

EPS



Cadre complet à partir de 2018*

EPCP
(R. 314-242
CASF)



Périmètre :
toutes les
activités de
l'EPSMS

(R. 314-212 CASF)

Périmètre: CPOM

(R. 314-212 CASF)

OG privés, y compris sociétés mères pour le compte des sociétés qu'elles contrôlent

ESMS PH &
SSIAD

ESMS PA
avec SH-A

ESMS PA
sans SH-A

- ESMS PA avec et sans SH-A
- ESMS PH et ESMS PA sans SH-A
(R. 314-243 CASF)



Demande par
l'OG d'un EPRD
unique et accord
des AT

Pas de demande d'EPRD
unique adressée aux ATC



Cadre complet
(R. 314-213 CASF)

Cadre simplifié
(R. 314-216 CASF)

Cadre complet
(R. 314-213 CASF)

Cadre complet
(R. 314-213 CASF)

Cadre simplifié
(R. 314-216 CASF)

OG privé non lucratif

OG commerciaux (dont sociétés mères)

Périmètre :

- Soit a minima le CPOM;
- Soit tous les ESMS de l'OG du même ressort territorial que le CPOM

(R. 314-212 CASF)

Périmètre :

CPOM

(R. 314-212 CASF)

ESMS PA HAS ou PH du CPOM (ou EPRD défini pour PNL)

ESMS PA non HAS du CPOM (ou EPRD défini pour PNL)

Légende

ATC: Autorités de tarification et de contrôle

ESMS: Etablissements sociaux et médico-sociaux

HAS: Habilité à l'aide sociale

OG: Organismes gestionnaires

SE: Section d'exploitation

SH-A: Section Hébergement administrée (tarifs hébergement fixés par le Conseil Départemental)

SI: Section d'investissement

() En 2017: un cadre transitoire par budget annexe du CCAS/CIAS*

En 2018: un EPRD complet par budget annexe du CCAS/CIAS

*(**) Excepté les UEROS, les SPASAD constitués dans le cadre de l'article 49 de la Loi ASV et les établissements expérimentaux.*

*(***) Si la SE est présentée en déficit, celui-ci doit être inférieur à la différence entre le fond de roulement disponible au 1er janvier de l'exercice concerné.*

Si la SI est présentée en déficit, celui-ci ne peut pas dépasser le montant du surplus de disponibilités par rapport au niveau cumulé des dépenses d'exploitation et dettes exigibles à court terme.

*(****) Si le CRP ou la SE est présentée en déficit, celui-ci doit rester compatible avec le PGFP.*

Clés de lecture

Un OG privé qui gère des ESMS relevant du champ des personnes handicapées et des EHPAD non habilités à l'aide sociale demande à son autorité de tarification de faire un EPRD unique : Si l'ATC accepte, cet EPRD est complet (sections hébergement devant être incluses). S'il ne le demande pas, il produit deux EPRD : un simplifié avec les ESMS non habilités à l'aide sociale et un complet avec les ESMS relevant du champ du handicap (même si un seul CPOM a été signé).

Si cet OG est privé non lucratif, le périmètre peut être l'ensemble des ESMS du même ressort territorial que le CPOM. Dans ce cas, l'EPRD simplifié concernera tous les EHPAD de ce périmètre et l'EPRD complet concernera tous les ESMS relevant du champ du handicap dans ce périmètre.

Si l'OG est commercial, le périmètre de l'EPRD est le CPOM. L'EPRD simplifié concernera l'ensemble des EHPAD du CPOM et l'EPRD complet concernera les ESMS relevant du champ du handicap inclus dans le CPOM.

Si l'OG est public, il remplit un cadre transitoire en 2017 et un EPRD à partir de 2018 comprenant tous les ESMS et toutes les sections des EHPAD.

Si l'OG est un CCAS, il remplit un cadre transitoire en 2017 et un EPRD complet en 2018 par budget annexe.

Si l'OG est un établissement public de santé, il produit un EPCP pour l'ensemble des ESMS inclus dans le périmètre du CPOM.

Conditions d'équilibre dans l'EPRD de l'OG, après signature du CPOM

Equilibre ou excédent (II/3° du R. 314-222 CASF)
Ne peuvent pas être intégrés au CPOM
L. 313-12 (IV-ter) ou L. 313-12-2

SIC, DNA, autres activités hors article L. 312-1 CASF

Uniquement EPSMS (obligation)

Equilibre strict (II/2° du R. 314-222 CASF)
Ne peuvent pas être intégrés au CPOM
L. 313-12 (IV-ter) ou L. 313-12-2*

CHRS, CADA,
ESMS relevant de la PJJ,
Services d'enquêtes sociales et services d'investigation et d'orientation éducative.

Uniquement EPSMS (obligation) et OG PNL (choix)

- **Equilibre strict si non intégrés au CPOM**
- **Non soumis équilibre strict si intégrés au CPOM**
(II/1° & 2° du R. 314-222 CASF)

Résidence autonomie,
ESMS relevant de l'ASE et de la Protection des majeurs, Foyer d'hébergement, Foyer de vie, Foyer d'accueil polyvalent, CSAPA, LHSS, ACT, LAM, Centre ou hôtel maternel,
CLIC, centres de ressources UEROS, SAVS, SAD, Établissements expérimentaux

Tous statuts confondus

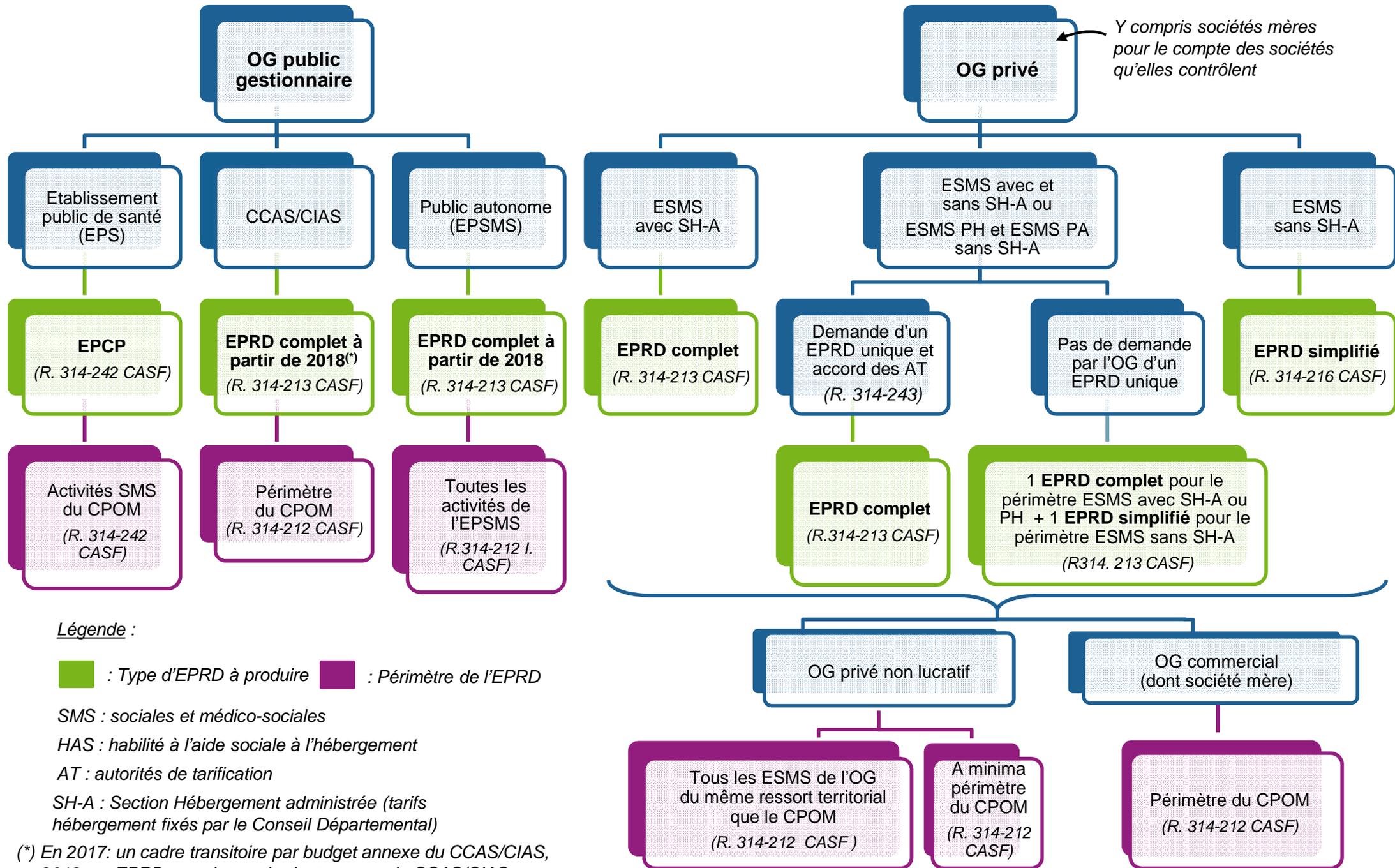
Non soumise équilibre strict
(II/1° & 2° du R. 314-222 CASF)
Sont obligatoirement intégrés au CPOM

IME, IES,
IEM, EEAP, ITEP,
CMPP, CAMSP, BAPU, CAFS,
SESSAD, JES.
EHPAD dont PUV, AJA.
MAS, FAM, ESAT, SAMSAH,
CRP, CPO
Etablissement d'hébergement temporaire PH et PA.
SSIAD, SPASAD

Tous statuts confondus

* c'est-à-dire ne pouvant pas faire l'objet d'une pluriannualité budgétaire dans le cadre des CPOM L. 313-12 (IV-ter) ou L. 313-12-2. Ces établissements et services relèvent du CPOM L. 313-11

QUEL EPRD POUR QUEL CAS APRÈS SIGNATURE DU CPOM [CPOM L. 313-12 (IV TER) DU CASF]



Légende :

■ : Type d'EPRD à produire ■ : Périmètre de l'EPRD

SMS : sociales et médico-sociales

HAS : habilité à l'aide sociale à l'hébergement

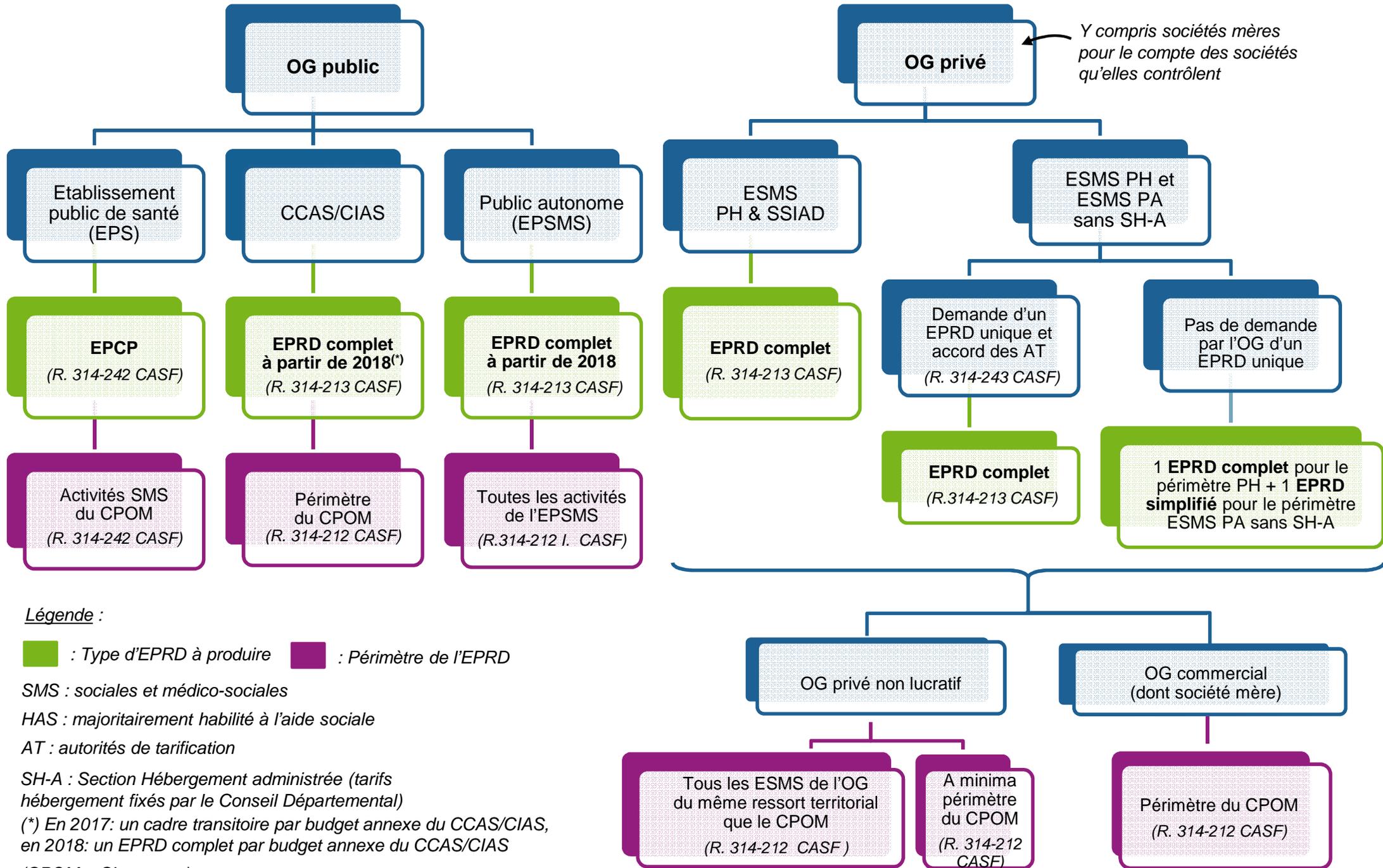
AT : autorités de tarification

SH-A : Section Hébergement administrée (tarifs hébergement fixés par le Conseil Départemental)

(*) En 2017: un cadre transitoire par budget annexe du CCAS/CIAS, en 2018: un EPRD complet par budget annexe du CCAS/CIAS

(CPOM « Chapeau »)

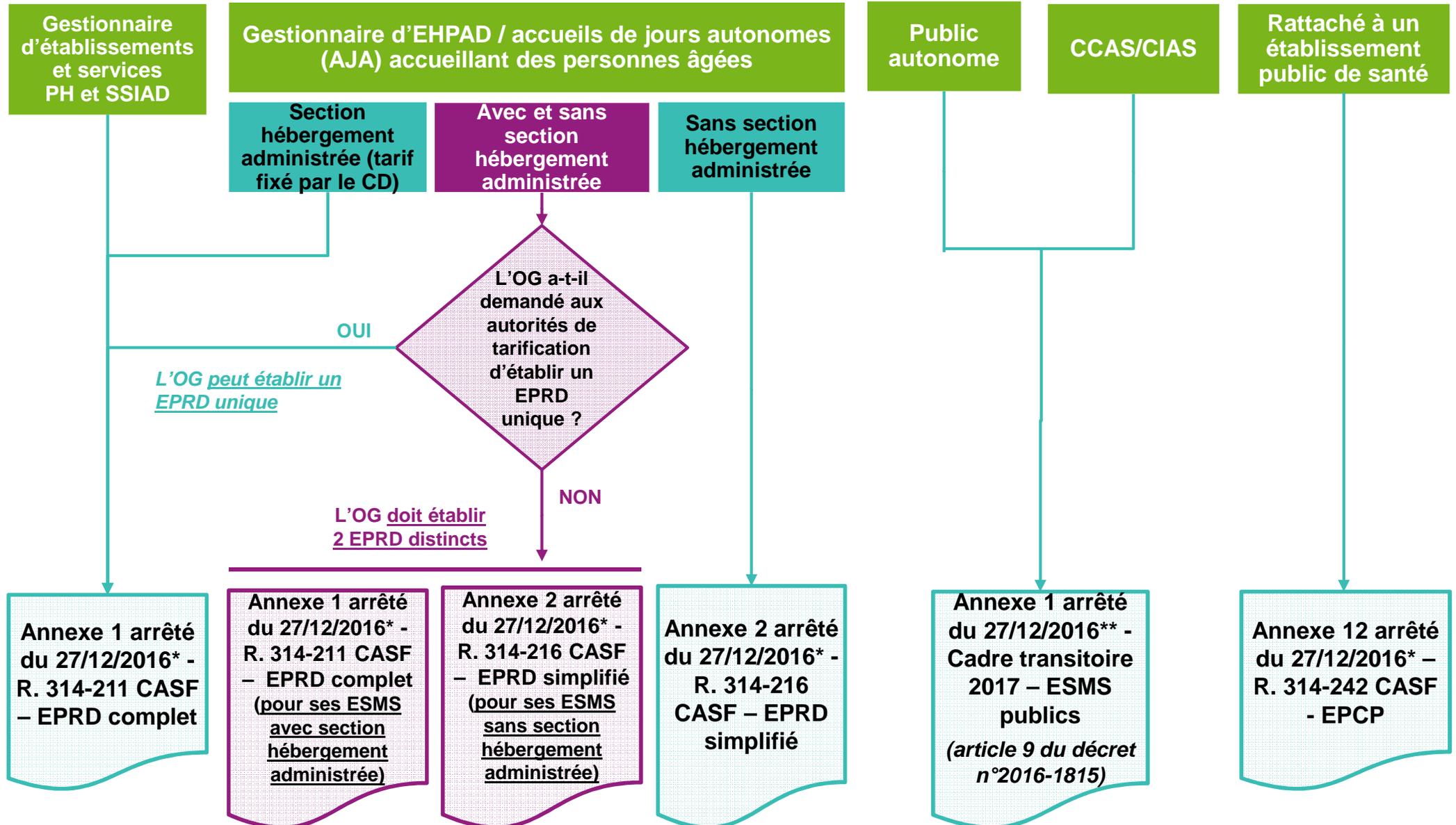
QUEL EPRD POUR QUEL CAS APRÈS SIGNATURE DU CPOM (CPOM L. 313-12-2 DU CASF)



SÉLECTION DU TYPE DE CADRE EPRD APPLICABLE À L'EXERCICE 2017 (HORS DOCUMENTS ANNEXES)

Organismes gestionnaires privés (non lucratifs et commerciaux)

Gestionnaires publics



Les gestionnaires d'ESMS relevant du champ du handicap, de SSIAD ou d'AJA sont concernés uniquement s'ils ont signé un CPOM en 2016.

** Arrêté du 27 décembre 2016 fixant les modèles de documents mentionnés aux articles R. 314-211, R. 314-216, R. 314-217, R. 314-219, R. 314-223, R. 314-224, R. 314-225, R. 314-232, R. 314-233, R. 314-240 et R. 314-242 du code de l'action sociale et des familles*

*** Arrêté du 27 décembre 2016 fixant les modèles de documents transitoires mentionnés à l'article 9 du décret n° 2016-1815 du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles*

ANNEXE 3 : EXEMPLES DE STRUCTURATION PARTICULIERE DE L'EPRD POUR LES ETABLISSEMENTS PUBLICS RATTACHES AUX CCAS

- **Un gestionnaire public non doté de la personnalité morale (CCAS) gérant deux EHPAD et un SSIAD n'ayant pas signé de CPOM L313-12 IV ter doit-il déposer 1 EPRD avec 3 CRP ou 3 EPRD avec 1 CRP chacun ?**

Si le CCAS dispose de la personnalité juridique, la gestion de ses ESSMS s'effectuera dans les conditions décrites dans l'annexe 1 de l'instruction ministérielle N° DGCS/SD5C/CNSA/2016/304 du 10 octobre 2016 (instruction relative au calendrier de campagne budgétaire « EPRD », en application des dispositions législatives de la loi d'adaptation de la société au vieillissement et de la loi de financement de la sécurité sociale au titre de l'année 2016, dans l'attente de la parution des textes réglementaires d'application). L'annexe 1 précise en effet, s'agissant du "périmètre de l'EPRD – Après signature d'un CPOM :

« Un EPRD complet par budget annexe (impossibilité d'avoir des budgets en « cascade »).

En d'autres termes, pour un CCAS qui gèrerait les 3 budgets annexes (BA) suivants :

- 1 BA « EHPAD1 » ;
- 1 BA « EHPAD 2 »
- 1 BA « SSIAD » n'ayant pas signé le CPOM prévu à l'article L. 313-12-2 du CASF ou L. 313-12 (IV ter)

Les documents budgétaires suivants devraient être présentés :

- 1 EPRD pour l'EHPAD 1 (complet)
- 1 EPRD pour l'EHPAD 2 (complet)
- 1 budget prévisionnel pour le SSIAD (avec une section d'exploitation et une section d'investissement).

Si les 2 EHPAD étaient gérés au sein d'un même budget annexe, un seul EPRD serait alors présenté qui regrouperait les 2 EHPAD (un seul CRP).

- **Un gestionnaire public autonome gérant un EHPAD et un FAM dans le même département et n'ayant signé aucun CPOM (ni pour l'EHPAD, ni pour la FAM), doit-il déposer un EPRD avec un CRP EHPAD et un CRP FAM dès 2017?**

Les EHPAD doivent établir un EPRD dès l'exercice 2017, indépendamment de la signature du CPOM prévu à l'article L. 313-12 (IV ter) du CASF, en application de l'article 58 de la loi d'adaptation de la société au vieillissement.

Comme précisé dans l'instruction interministérielle N°DGCS/5C/DGCL/DGFIP/2016/412 du 28 décembre 2016, les établissements publics sociaux et médico-sociaux (EPSMS, c'est à dire les établissements dotés de la personnalité juridique) relèvent d'un EPRD s'ils gèrent, à titre principal (budget principal) ou annexe (budget annexe) :

- un EHPAD ou une PUV (article L.313-12 IV ter du CASF)
- un ESSMS pour personnes handicapées (ESSMS mentionnés aux 2°, 3°, 5° et 7° du I de l'article L. 312-1 du CASF) ou un SSIAD pour personnes âgées qui a signé un CPOM au titre de l'article L.313-12-2 du CASF en 2016.

Il s'applique alors dès 2017 à l'ensemble des budgets de l'EPSMS (budget principal et budgets annexes) du fait de l'unicité juridique, et donc budgétaire de l'établissement public. Ainsi, à titre d'exemple, si un EPSMS est un EHPAD ou s'il gère un EHPAD dans le cadre d'un budget annexe, il devra présenter un EPRD pour l'ensemble de ses budgets (budget principal et budgets annexes), y compris pour les budgets qui ne relèvent pas de la

compétence tarifaire du directeur général de l'ARS ou du président du conseil départemental [budgets relevant de la compétence du préfet ou budgets non financés sur des fonds publics : budget de production et de commercialisation d'un établissement ou service d'aide par le travail (ESAT), service industriel et commercial (SIC) et dotation non affectée (DNA)].

L'annexe 1 de l'instruction du 28 décembre 2016 présente les différentes configurations possibles pour les ESSMS publics.

ANNEXE 4 : LES MODIFICATIONS INTRODUITES DANS LE CASF POUR PERMETTRE LA MISE EN ŒUVRE DE L'EPRD ET LA COEXISTENCE DE DEUX SYSTEMES DE TARIFICATION

1 Sur les principes généraux de la tarification

Le décret modifie des dispositions antérieures notamment s'agissant des principes généraux de la tarification. L'article R. 314-1 du CASF est complété par un dernier alinéa qui précise les articles du chapitre « dispositions financières » (articles R. 314-1 et suivants du CASF) qui ne sont pas applicables dans un environnement EPRD.

L'article R. 314-3 du CASF –qui fixe les règles de compétence en matière tarifaire dans un environnement « budget prévisionnel » – occupe une place particulière. En effet, la lecture de cet article doit être croisée avec celle de l'article L. 314-210 du CASF qui fixe les règles de compétence tarifaire lorsque les ESSMS relèvent d'un EPRD. À l'article R. 314-3, l'approche budgétaire reste celle de la tarification habituelle : acceptation et financement d'un certain niveau de charges d'exploitation par une autorité de tarification, en application de l'article L. 314-7 du CASF.

La rédaction de cet article est complétée par l'ajout d'un « I-bis » qui exclut du champ d'application de cet article les ESSMS qui relèvent des CPOM mentionnés aux L. 313-12 (IV ter) et L. 313-12-2. En revanche, dans le cas d'établissements publics sociaux ou médico-sociaux autonomes qui gèrent de façon concomitante, en budgets principal ou annexe(s) des activités qui relèvent du champ de la réforme (EHPAD, PUV, SSIAD et ESSMS PH visés à l'article L. 313-12-2) et d'autres qui n'en relèvent pas (établissements et services relevant du champ de compétence des préfets et ESSMS pour lesquels la pluri-annualité budgétaire n'est pas fixée), l'établissement doit établir un budget prévisionnel pour ces dernières. Ce document n'alors qu'une visée tarifaire, l'EPRD s'appliquant à l'ensemble des budgets de l'établissement. Les autres modifications apportées à cet article sont des mesures de cohérence.

L'article R. 314-6 du CASF est complété afin de prévoir, à terme, la mise en place possible d'une comptabilité analytique : analyse de l'activité et des coûts des ESSMS. Les cadres de collecte des données nécessaires à cette analyse seront fixés par arrêté ministériel, en fonction des secteurs d'activité¹.

La modification de l'article R. 314-7 du CASF permet d'intégrer au côté des charges et des produits de la section d'exploitation les ressources et les emplois de la section d'investissement. Elle intègre également le cas où l'ESSMS relève d'un EPRD. La suppression de la dernière phase de cet article est sans conséquence sur la détermination du budget des établissements et services qui continuent à relever d'une procédure contradictoire.

L'article R. 314-13 du CASF, qui ne s'applique pas aux ESSMS relevant d'un EPRD, est modifié en conséquence.

L'article R. 314-20 du CASF est modifié afin de prendre en compte le cas où l'ESSMS relève d'un EPRD. En application de l'article L. 314-7, les programmes d'investissement (et leurs

¹ Les dispositions sont les suivantes : *L'établissement ou le service élabore, pour l'analyse de son activité et de ses coûts, un tableau faisant apparaître, après répartition analytique des charges, le montant des charges d'exploitation de son budget, le cas échéant réparti conformément aux dispositions de l'article R. 314-10 ou, lorsqu'il est fait application des dispositions de la section 4 du présent chapitre, de l'article R. 314-217. Le modèle de ce document et les modalités de calcul des éléments qui y figurent sont fixés par arrêté des ministres chargés de la santé, des affaires sociales, des personnes âgées et des personnes handicapées. Cet arrêté fixe également la date limite de transmission, qui ne peut être antérieure à la date mentionnée au II de l'article R. 314-49 et au III de l'article R. 314-232 »*

plans de financement) des ESSMS autres que les établissements mentionnés aux articles L. 342-1 à L. 342-6 du CASF, sont soumis à l'accord des autorités de tarification.

La modification apportée au 4° de l'article R. 314-22 du CASF permet d'élargir cette disposition aux ESSMS relevant de la compétence des conseils départementaux.

La modification apportée à l'article R. 314-24 du CASF est une mesure de simplification qui élargit le champ des transmissions de courriers par voie électronique, pour l'instant réservé à la seule transmission des propositions budgétaires. Des dispositions similaires sont prévues pour les ESSMS relevant d'un EPRD à l'article R. 314-216 du CASF.

La modification de l'article R. 314-27 du CASF permet d'étendre l'application de cet article aux établissements et services relevant d'un EPRD.

La modification de l'article R. 314-34 du CASF répond à un double objectif :

- Prendre en compte la rédaction de l'article L. 313-12 du CASF issue de la loi d'adaptation de la société au vieillissement (dans son ancienne rédaction, le I de cet article regroupait les EHPAD et les PUV, dans sa nouvelle rédaction, les EHPAD sont mentionnés au I et les PUV au II) ;
- Écarter l'application d'une procédure d'abattement sur des charges proposées et d'une décision tarifaire prise à l'issue de la procédure budgétaire pour :
 - Les tarifs « soins » et « dépendance » des EHPAD et des PUV (nota : cette procédure reste applicable pour le tarif « hébergement », lorsque ce tarif est administré, dans l'attente d'une pluri-annualité budgétaire fixée dans le cadre du CPOM du L. 313-12 (IV ter)) ;
 - Les ESSMS relevant du périmètre d'un CPOM signé au titre des articles L. 313-12 (IV ter) ou L. 313-12-2, et pour lesquels une pluri-annualité budgétaire est fixée dans le cadre de ce contrat.

Comme pour l'article R. 314-24 du CASF, la modification de l'article R. 314-36 permet d'élargir le champ des transmissions de courriers par voie électronique. Les décisions d'autorisation budgétaire et les décisions de tarification (ou arrêtés de tarification) peuvent être notifiées de façon dématérialisée.

La modification du III de cet article permet par ailleurs de préciser le régime de publication des décisions tarifaires des ARS. Ces décisions doivent être publiées au recueil des actes administratifs de la préfecture.

L'article R. 314-37 du CASF, qui s'applique aux établissements publics sociaux et médico-sociaux autonomes, est adapté afin de s'appliquer quel que soit le document budgétaire utilisé par l'établissement (budget prévisionnel ou EPRD). De plus, la notion de « budget exécutoire » est retirée afin d'éviter toute confusion avec le caractère exécutoire conféré au budget par sa transmission au représentant de l'État dans le département (article L. 315-14 du CASF).

La modification de l'article R. 314-38 du CASF intègre une disposition de la loi de financement de la sécurité sociale pour l'année 2016 (article 75-I-2°) qui modifie l'article L. 314-7 du CASF en prévoyant la détermination d'un tarif de reconduction provisoire applicable au 1er janvier de l'année qui suit.

La création de l'article R. 314-45-1 du CASF est une régularisation. Le conseil d'administration des établissements publics sociaux et médico-sociaux autonomes est

compétent pour adopter les virements de crédits au regard des dispositions de l'article L. 315-15 du CASF, compte tenu du caractère limitatif de ces crédits.

Le comptable public contrôle la disponibilité des crédits au niveau de ces groupes. Il est donc nécessaire de porter à sa connaissance toute modification dans la répartition des crédits.

À l'article R. 314-47 du CASF, le 1° mentionnant l'Ondam est supprimé. Une modification du budget serait fondée dans ce cas sur une diminution des dotations régionales limitatives de l'objectif global de dépenses (soit la situation mentionnée au 2°).

En complément, la mention des ESSMS accueillant des personnes confrontées à des difficultés spécifiques est rajoutée, ces structures étant potentiellement concernées elles-aussi.

À l'article R. 314-48 du CASF, la suppression de la référence à l'article R. 314-49 permet d'étendre l'applicabilité de l'article aux ESSMS relevant d'un EPRD.

L'article R. 314-52 du CASF est reformulé afin de bien identifier les conséquences d'un rejet de dépenses par l'autorité de tarification. L'impact de ce rejet se traduit uniquement en termes de financement : il se traduit par une diminution du tarif de l'année N+1 ou N+2 et non en termes comptables (la dépense rejetée est maintenue dans la comptabilité de l'ESSMS, le résultat comptable n'est pas modifié en tant que tel mais c'est son affectation qui diffère).

L'article R. 314-58 du CASF est modifié pour être applicable aux comptes administratifs (documents de clôture d'exercice comptable, pendant du budget prévisionnel) et aux états réalisés des recettes et des dépenses (documents de clôture d'un exercice comptable, pendant de l'EPRD).

L'article R. 314-64 du CASF, qui précise le cadre budgétaire et comptable applicable aux établissements publics sociaux et médico-sociaux, est complété des références au cadre budgétaire « EPRD ». En fonction de ses activités, l'établissement relève soit du budget prévisionnel, soit de l'EPRD.

De même, l'article R. 314-65 du CASF est complété afin de distinguer les règles d'équilibre budgétaire applicables à ces établissements en fonction du document budgétaire. L'article R. 314-15 du CASF définit les règles d'équilibre réel pour un établissement soumis à un budget prévisionnel.

Ces règles diffèrent pour les établissements relevant d'un EPRD compte tenu du mode d'allocation de ressources fondé sur une tarification à la ressource, et non sur l'acceptation d'un niveau de charges. Ces règles sont définies à l'article R. 314-222 du CASF.

L'article R. 314-67 du CASF est complété par l'ajout d'un « IV bis » qui précise l'obligation de transmission au comptable public des documents budgétaires exécutoires afin que ce dernier puisse procéder aux contrôles qui lui incombent (contrôle de la disponibilité des crédits notamment) dans l'exercice de ses fonctions.

Le IV de ce même article est également complété. À la différence des établissements relevant d'un budget prévisionnel, où l'ensemble des groupes fonctionnels ont un caractère limitatif, seules les dépenses de personnel ont ce caractère lorsque l'établissement relève d'un EPRD. Les autres groupes de dépenses ont un caractère évaluatif (situation comparable aux établissements publics de santé). Les titres portent sur le tableau de financement, qui remplace la section d'investissement dans un environnement EPRD.

La modification de l'article R. 314-68 du CASF établit la correspondance entre les composantes « exploitation » et « investissement » d'un budget prévisionnel et celles d'un EPRD. Il permet ainsi de faciliter la lecture des dispositions du code général des collectivités territoriales applicables aux ESSMS publics.

L'ajout d'un dernier alinéa à l'article R.314-73 du CASF permet de préciser l'obligation de transmettre les délibérations exécutoires d'affectation du résultat au comptable public, afin que ce dernier puisse procéder à l'enregistrement des écritures appropriées dans la comptabilité de l'établissement public.

Les dispositions de l'article R. 314-74 du CASF concernent les budgets relatifs aux dotations non affectées et aux services industriels et commerciaux que peut gérer un établissement public autonome, (ces activités ne constituant pas des activités sociales ou médico-sociales mentionnées au I de l'article L. 312-1). Le complément de rédaction permet d'introduire les notions de budget annexe lorsque l'établissement relève d'un budget prévisionnel et de compte de résultat annexe lorsqu'il relève d'un EPRD. Pour faciliter la lecture de l'article, il est créé un « I » et un « II ». Les possibilités d'affectation des excédents ne sont pas modifiées. Il est rajouté un III relatif aux mesures de redressement lorsque cette activité est structurellement déficitaire.

L'article R. 314-75 du CASF est applicable aux activités sociales et médico-sociales relevant d'un établissement public de santé. Il précise les dispositions du CASF applicables à ces activités, qu'elles relèvent ou non des CPOM mentionnés aux articles L. 312-12 (IV ter) et L. 313-12-2 du CASF. Les modifications apportées ici ont un double objectif :

- Clarifier les dispositions tarifaires applicables à ces activités (les dispositions budgétaires et comptables relevant, elles, du code de la santé publique) ;
- Introduire le cas où ces activités relèvent des CPOM des articles L. 313-12 (IV ter) ou L. 313-12-2 du CASF.

Les documents à transmettre et les objectifs de cette transmission sont clarifiés.

La rédaction de l'article R. 314-76 du CASF est mise en cohérence avec l'article R. 314-52 précité.

L'article R. 314-78 du CASF, qui s'appliquent aux activités sociales et médico-sociales rattachées à une collectivité territoriale, ou à l'un de ses établissements (CCAS, CIAS), est modifié afin de distinguer celles qui relèvent d'un budget prévisionnel et celles qui relèvent d'un EPRD. Dans les deux cas, il y a un document budgétaire par activité.

L'article R. 314-80 du CASF, qui s'applique aux ESSMS gérés par une personne morale de droit privé à but non lucratif, est modifié pour intégrer le cas où ceux-ci relèvent des dispositions propres à l'EPRD.

L'article R. 314-95 du CASF est modifié afin d'intégrer la création d'un fonds de dotation par les associations sur la trésorerie des ESSMS dont elles assurent la gestion, en vue de financer les besoins de restructuration/reconstruction de ces ESSMS. Si la constitution de ces fonds est possible, les financements apportés sur les trésoreries de ces ESSMS doivent pouvoir être suivis dans leur comptabilité et dans celle de l'organisme gestionnaire en tant qu'immobilisations financières.

La modification de l'article R. 314-101 du CASF introduit le cas où le gestionnaire commercial relève d'un EPRD pour les ESSMS dont il assure la gestion. Dans ce cas, les deux derniers alinéas de l'article R. 314-104 ne sont pas applicables. Ces dispositions sont remplacées par des dispositions communes de la section IV, ainsi que l'article R. 314-243 du CASF qui ne s'applique qu'aux organismes commerciaux.

En matière de tarification des ESSMS-PH et SSIAD/SPASAD, il convient de préciser que l'article R. 314-105 du CASF a été modifié afin d'intégrer les points suivants :

- le financement des établissements et services d'aide par le travail (ESAT) sur l'objectif national de dépenses d'assurance maladie (ONDAM) médico-social à compter de 2017, en application de l'article 74 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016 ;
- la modification des références et de terminologie, conformément aux articles L. 313-12 et L. 314-2 dans leur rédaction issue de la loi ASV ;
- le passage en dotation globale pour les ESSMS relevant de l'article L. 313-12-2, lorsqu'ils sont encore financés sous la forme d'un prix de journée, en application de l'article 75 de LFSS pour 2016 ;
- les modalités de répartition de la dotation globale entre l'assurance maladie et le conseil départemental lorsque l'établissement ou le service accueille des jeunes relevant de l'article L. 242-4 « Amendement Creton ».

La rédaction de l'article R. 314-106 du CASF, relatif aux dotations globales de financement, est complétée dans le cadre d'une tarification à la ressource. Dans ce cas, la dotation globale de financement n'est pas conditionnée par un niveau de dépenses pour le montant des crédits de tarification notifiés.

L'article est également mis en adéquation avec la modification apportée à l'article R. 314-52 du CASF (impact d'un rejet de charges).

L'article D. 314-106-1 du CASF est créé afin de préciser les modalités de détermination de la dotation globale de financement de reconduction provisoire applicable au 1er janvier N+1, en application de l'article 75-I-2° de la LFSS pour 2016.

L'article R. 314-108 du CASF prend en compte le cas où la dotation globale de financement de reconduction provisoire n'aurait pas été fixée. Si la dotation globale de financement de reconduction provisoire n'a pas été fixée, les douzièmes sont versés sur la base de la dernière dotation globale de financement au titre de l'exercice précédent, comme auparavant, dans l'attente de la fixation de la dotation globale de financement au titre de l'année en cours.

S'agissant des prix de journée, il convient de préciser que l'article R. 314-113 du CASF est mis en adéquation avec la modification apportée à l'article R. 314-52 (impact d'un rejet de charges). L'article D. 314-113-1 du CASF est créé afin de préciser les modalités de détermination des prix de journée de reconduction provisoire applicable au 1er janvier N+1, en application de l'article 75-I-2° de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016 (modifiant l'article L. 314-7). L'article R. 314-115, relatif aux prix de journée globalisés, est complété pour les établissements et services qui accueillent des jeunes relevant de l'article L. 242-4 (disposition équivalente -à celles du XVI de l'article R. 314-105 du CASF dans l'attente de la signature d'un CPOM). L'article R. 314-116 du CASF prend en compte le cas où le prix de journée de reconduction provisoire n'aurait pas été fixé. Si le prix de journée globalisé de reconduction provisoire n'a pas été fixé, les douzièmes sont versés sur la base du dernier prix de journée globalisé fixé au titre de l'exercice précédent,

La rédaction de l'article R. 314-119 du CASF, qui porte sur les prix de journée différenciés en fonction de l'activité de l'établissement et des services, est adaptée pour prendre en compte le cas d'une tarification à la ressource et l'existence de deux documents budgétaires distincts (budget prévisionnel et EPRD).

Lorsque l'ESSMS relève d'un budget prévisionnel, l'autorité de tarification produit dans un premier temps une décision d'autorisation budgétaire, puis une décision de tarification au terme d'une procédure itérative. Ces décisions peuvent fixer des prix de journée différenciés. Lorsque l'ESSMS relève d'un EPRD, l'autorité de tarification ne produit qu'une décision de tarification qui peut différencier des prix de journée, dès le début de la campagne budgétaire.

La modification de l'article R. 314-129 du CASF relatif aux budgets de production et de commercialisation des ESAT est effectuée, d'une part, à titre de régularisation (dénomination de ces établissements et services) et, d'autre part, pour intégrer le cas où l'ESAT relève d'un CPOM mentionné au IV ter de l'article L. 313-12 (lorsque ce CPOM est multi activités) ou à l'article L. 313-12-2, les ESAT relevant de ce CPOM obligatoire.

Dans l'attente de la signature du CPOM, les règles d'affectation du résultat applicables à ces budgets sont celles déterminées à l'article R. 314-51 (II, III et IV de l'article). Après la signature du CPOM, les règles d'affectation du résultat applicables aux budgets de production et de commercialisation sont celles déterminées à l'article R. 314-234 qui relève des dispositions propres aux établissements et services relevant d'un EPRD.

L'article R. 314-143 du CASF apporte des précisions sur :

- la mention expresse des SAMSAH dans cet article,
- les délais de notification du forfait soins des FAM et des SAMSAH au président du conseil départemental, lorsque l'établissement ou le service relève d'un CPOM [au IV ter de l'article L. 313-12 (dans le cas d'un CPOM multi-activités) ou à l'article L. 313-12-2).

La modification apportée à l'article R. 314-146 du CASF précise, pour les FAM et les SAMSAH, les modalités de reversement de financements ayant couvert des dépenses non justifiées.

L'article R. 314-205 du CASF, relatif à la prise en charge des frais financiers des EHPAD par l'assurance maladie, est modifié afin d'intégrer la signature des CPOM de l'article L. 313-12 (VI ter) tout en maintenant le bénéfice de ces dispositions aux EHPAD ayant signé une convention tripartite prévue à l'article L. 313-12 dans sa version antérieure à la loi d'adaptation de la société au vieillissement.

L'article R. 314-208 du CASF relatif aux frais de transport dans les MAS et les FAM organisant un accueil de jour, est adapté pour prendre en compte le cas où l'établissement relève d'un CPOM mentionné au IV ter l'article L. 313-12 (dans le cas d'un CPOM pluriactivités) ou à l'article L. 313-12-2.

2 Sur la fixation pluriannuelle du budget

Pour une meilleure lisibilité, l'application de l'article R. 314-39 du CASF où la pluri-annualité budgétaire reste une possibilité, a été écartée pour les ESSMS relevant d'un EPRD. Mais un article R. 314-39-1 du CASF a été créé pour ces derniers. Cet article rend la pluri-annualité budgétaire obligatoire pour les ESSMS relevant des CPOM des articles L. 313-12 (IV ter) et L. 313-12-2, indépendamment des règles spécifiques de détermination des forfaits « soins » et « dépendance » pour les EHPAD. C'est cette pluri-annualité budgétaire qui permet de passer à une tarification à la ressource.

En complément, la situation de certains budgets, lorsqu'ils existent, est précisée au sein de ces CPOM. Y sont mentionnés à titre d'information :

- Les budgets de production et de commercialisation des établissements et services d'aide par le travail, indépendamment du statut du gestionnaire :

- Pour les établissements sociaux et médico-sociaux publics autonomes :
 - Les budgets des activités qui relèvent de la compétence du préfet,
 - Les budgets des activités qui, bien que relevant de la compétence tarifaire de l'ARS ou du conseil départemental, ne font pas l'objet d'une pluri-annualité budgétaire²,
 - Les budgets relatifs aux dotations non affectées (DNA) et aux services industriels et commerciaux (SIC).

Ce même article établit le lien entre les CPOM des articles L. 313-12 (IV ter) et L. 313-12-2 et l'utilisation d'un EPRD.

Un article R. 314-39-2 du CASF est créé afin de préciser la date d'entrée en vigueur des CPOM. Cette date ne peut être antérieure à la date de signature du contrat.

L'article R. 314-40 du CASF qui porte sur les modalités de détermination pluriannuelle du budget, est modifié pour prendre en compte les différentes situations :

- Pluri-annualité budgétaire optionnelle dans le cas d'un CPOM signé au titre de l'article L. 313-11 ou d'une convention tripartite « EHPAD » signée en application de l'article L. 313-12 dans sa version antérieure à la loi ASV ;
- Pluri-annualité budgétaire obligatoire pour les ESSMS visés aux articles L. 313-12-2 (IV ter) et L. 312-12-2, en application de l'article R. 314-39-1.

En complément, des modifications rédactionnelles ont été apportées et les financements relevant des conseils départementaux sont expressément mentionnés. Une quatrième modalité de pluri-annualité budgétaire est créée afin de prendre en compte l'opposabilité du résultat d'équations tarifaires (forfaits soins et dépendance d'un EHPAD par exemple), de tarifs plafonds ou d'algorithmes.

L'article R. 314-42 du CASF intègre la quatrième modalité en précisant que la signature d'un CPOM dispense de la procédure contradictoire annuelle. En outre, la contractualisation au titre des articles L. 313-12 (IV ter) et L. 313-12-2 ne permet pas de déroger à la transmission d'un EPRD. Il a également été introduit les plans de retour à l'équilibre dans les CPOM, indépendamment des plans de redressement et des missions d'enquête.

La création d'un « IV » permet de lier l'instruction d'une demande de frais de siège à la négociation du CPOM lorsque l'ensemble des ESSMS gérés par un organisme privé non lucratif relève du périmètre du CPOM.

L'article R. 314-43 du CASF est complété pour les ESSMS qui relèvent d'un CPOM des articles L. 313-12 (IV ter) et L. 313-12-2. Ces CPOM doivent obligatoirement prévoir les modalités d'affectation des résultats fondées sur une affectation par l'OG en lien avec les objectifs du CPOM.

Pour les établissements autres que les EHPAD et les PUV, ainsi que pour les services, tout ou partie d'un excédent comptable peut être repris en diminution du tarif N+1 ou N+2.

La reprise de déficits peut également être prévue, notamment dans le cadre d'un plan de retour à l'équilibre.

Pour les ESSMS qui relèvent d'un CPOM du L. 313-11 du CASF, une affectation par l'OG des résultats reste facultative.

² Activités qui ne relèvent pas du champ obligatoire de contractualisation mentionné à l'article L. 313-12-2, exemples : structures accueillant des personnes confrontées à des difficultés spécifique, foyers de vie/occupationnel, foyers d'hébergement, services d'accompagnement à la vie sociale, etc. Pour ces établissements et services, leur intégration dans le CPOM au titre d'une pluri-annualité budgétaire reste possible et les règles qui seront applicables à ces budgets seront identiques à celles des budgets relevant du CPOM obligatoire.

L'article R. 314-43-1 du CASF est modifié pour intégrer les CPOM mentionnés aux articles R ; 314-12 (IV ter) et L. 313-12-2, ainsi que les financements à la ressource. Ce même article est complété par les dispositions suivantes :

- L'autorité de tarification peut contrôler que les choix de l'organisme gestionnaire dans la répartition de la dotation globalisée commune ne viennent pas provoquer des déséquilibres budgétaires pour certains de ses ESSMS ;
- Les redéploiements opérés par l'organisme gestionnaire au titre d'un exercice ne valent pas pour les années suivantes ;
- Possibilité de désigner une caisse départementale (principalement CPAM) comme seule interlocutrice d'un organisme gestionnaire intervenant dans différents départements d'une même région (mais cette disposition doit être complétée par une modification du code de la sécurité sociale).

3 Fermeture d'un établissement ou d'un service

L'article R. 314-97 du CASF est modifié afin de :

- o Prendre en compte l'avis du Conseil d'État n°366884 du 2 octobre 2013 relatif au reversement des amortissements cumulés (impossibilité de demander ce reversement) ;
- o Transposer les modifications apportées à l'article L. 313-19 du CASF par la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire (reversement du solde des subventions amortissables et transférables et des plus-values sur les actifs immobilisés).

4 Autres modifications³

L'article R.314-111 du CASF est modifié pour prendre en compte la dénomination des financements « soins » des EHPAD et des PUV mentionnés au 1° du I de l'article L. 314-2, ainsi que, comme à l'article R. 314-207 du CASF pour intégrer le découpage de l'article L. 313-12 dans sa rédaction issue de la loi d'adaptation de la société au vieillissement. (Antérieurement regroupés au I de cet article, les EHPAD et les PUV relèvent désormais respectivement des I et II de cet article).

À noter : les modifications des articles R. 314-128, R. 314-149 (montant de la caution réduit à une fois le tarif mensuel d'hébergement) et R. 314-198 du CASF (silence vaut acceptation) sont effectuées à titre de régularisation.

La création de l'article R. 314-209 du CASF, relatif aux tarifs « hébergement » et « dépendance » des ESLD⁴ de l'AP-HP, est la reprise de l'article R. 314-193, abrogé par le décret n°2016-1814 du 21 décembre 2016 relatif aux principes généraux de la tarification, au forfait global de soins, au forfait global dépendance et aux forfaits journaliers des établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes relevant du I et du II de l'article L. 313-12 du CASF.

La modification de l'article D. 312-159-5 du CASF précise les modalités de contrôle des forfaits soins des résidences autonomie (ex- logements-foyers). Le compte d'emploi de ce

³ Certaines d'entre elles sont effectuées à titre de régularisation.

⁴ Établissements de santé autorisés à dispenser des soins de longue durée (ex-USLD).

forfait est transmis à l'ARS pour le 30 avril N+1. En cas de non utilisation ou d'utilisation non conforme⁵, ce forfait est reversé et supprimé pour les exercices à venir.

L'article R. 344-7 du CASF relatif aux conventions d'aide sociale des ESAT est abrogé.

⁵ Sont éligibles les dépenses relatives à la rémunération de leurs personnels de soins salariés et des charges sociales et fiscales y afférentes, ainsi que les actions de prévention de la perte d'autonomie au profit des résidents et des non-résidents.

ANNEXE 5 : FICHE DE CALCUL DES RATIOS

- Les trois premiers ratios concernent l'**endettement à moyen et long terme**.

Indépendance financière
(<50%) :
$$\frac{\text{Emprunts (comptes 16 hors c/165, c/1688 et c/169)} \times 100}{\text{capitaux propres + emprunts}}$$

Vous noterez que le calcul est réalisé sur la base des seuls financements stables du FRI, dont le périmètre est plus pertinent que la totalité des financements de long terme incluant certaines ressources (FRE) non dédiées à l'investissement

Apurement de la dette (>2) :
$$\frac{\text{Immobilisations nettes amortissables}}{\text{Dettes financières à moyen et long terme}}$$

Durée apparente de la dette :
$$\frac{\text{Emprunts (comptes 16 hors c/165, c/1688 et c/169)}}{\text{CAF}}$$

- L'indicateur suivant concerne le patrimoine immobilier et notamment **la vétusté comptable des immobilisations** (donc à interpréter avec prudence car fonction des durées choisies)

Construction,
Installations techniques,
matériel et outillage,
Autres immobilisations
corporelles
$$\frac{\text{Solde créditeur des comptes 28}}{\text{Solde débiteur des comptes 21 et 23 correspondants}}$$

- S'agissant des équilibres du bilan, **le fonds de roulement** doit faire l'objet d'une analyse précise qu'il s'agisse du :
 - Fonds de roulement d'investissement (FRI) qui comprend les postes liés au cycle d'investissement et qui sont d'un grand caractère de stabilité (financements stables d'investissements et biens stables).
 - Fonds de roulement d'exploitation (FRE) qui comprend des postes par nature moins stables et non directement liés au cycle d'investissement (financements stables d'exploitation et créances stables d'exploitation).
 - Fonds de roulement net global (FRNG)
 - Besoin en fond de roulement défini en jours d'exploitation
- L'expression en jours des grandes masses financières peut permettre des comparaisons – l'expression de la trésorerie en jours est la plus fréquemment utilisée :

Calcul du FRI
du FRE
du FRNG
en jours d'exploitation
$$\frac{\text{FRI ou FRE ou FRNG} \times 365 \text{ j.}}{\text{Total classe 6 (charges décaissables uniquement)}}$$

Besoin en fonds de roulement en $\frac{\text{BFR}}{\text{Total classe 6 (charges décaissables uniquement)}} \times 365$ j.
 jours d'exploitation

- Il peut s'agir également du calcul du montant de la trésorerie en jours d'exploitation ainsi que de la réserve de couverture du BFR en jours d'exploitation

trésorerie en jours d'exploitation $\frac{\text{Trésorerie}}{\text{Total classe 6 (charges décaissables uniquement)}} \times 365$ j.

réserve de couverture du BFR en $\frac{\text{Solde des comptes 141 et 10685}}{\text{Total classe 6 (charges décaissables uniquement)}} \times 365$ j.
 jours d'exploitation

Même si une trésorerie de sécurité proche de 30 jours est parfois recommandée cette norme ne peut être uniformément appliquée. Le niveau dépend du contexte de l'établissement notamment au regard de son cycle d'investissement

- D'autres ratios concernent la **rotation des postes d'exploitation en jours**.

Stocks $\frac{[\text{Stocks (solde débiteur classe 3)}] \times 365}{\text{Total des consommations (comptes 601 à 603)}}$ j.
 (10-20 j.)

Créances $\frac{(\text{Solde débiteur comptes 41}) \times 365}{\text{Total des produits (comptes 70 et 73)}}$ j.
 (< 30 j.)
 $\frac{(\text{Solde créditeur comptes 401}) \times 365}{\text{Total des charges (comptes 60 à 62)}}$ j.

Le passage en dotation globale commune dans le cadre des CPOM ou l'application du terme à échoir (EHPAD en particulier) doivent conduire à réduire le montant des créances et donc du BFR

Dettes fournisseurs
 (< 45 j.)

Dettes sociales et dettes fiscales $\frac{(\text{Solde créditeur comptes 43 et 44}) \times 365}{\text{Total des charges (comptes 63 et 645 à 647)}}$ j.

Enfin, le dernier ratio concerne **la CAF**.

Taux de CAF ($\approx 10\%$) $\frac{\text{CAF}}{\text{Total des produits d'exploitation (hors c/72, 775, 777, 7781 et 78)}} \times 100$

La CAF est calculée globalement et mesure la trésorerie dégagée par l'activité normale de l'organisme gestionnaire. Surveiller le niveau de cet indicateur est essentiel. Le taux de CAF devrait se situer entre 5 et 10 % des produits courants. Un taux inférieur à 2 % est fragile, une insuffisance d'autofinancement remet en cause les équilibres de l'activité et constitue une alerte. Comme indiqué précédemment, le taux de CAF doit prendre en compte différents critères et notamment si l'organisme gestionnaire est propriétaire ou locataire.

ANNEXE 6 : ANALYSE ET DECOMPOSITION DU FRNG

Le fonds de roulement net global (FRNG) – ou fonds de roulement (FR) – peut être décomposé en un fonds de roulement d'investissement (FRI) et un fonds de roulement d'exploitation (FRE).

La notion de FRNG est propre au bilan financier, se référant à la situation qui découle de l'évolution du FRI d'une part et du FRE d'autre part. Cette décomposition du FRNG en deux grandes masses FRI et FRE aide à analyser plus précisément la composition et donc la solidité plus ou moins grande du fonds de roulement suivant qu'il se destine à des opérations d'investissement ou au cycle d'exploitation.

Au 01/01/N, Le FRI est calculé à partir d'un retraitement des données comptables du dernier exercice clos (au 31/12/N-1). Il est égal à la différence entre les ressources stables et les emplois stables liés à l'investissement.

Les ressources du FRI comprennent :

- Les dotations, apports ou fonds associatifs
- Les excédents affectés à l'investissement
- Les subventions d'investissement
- Les réserves de compensation des charges d'amortissement
- Les provisions pour renouvellement des immobilisations
- Les provisions réglementées des plus-values nettes d'actif
- Les emprunts et dettes financières
- Les dépôts et cautionnements reçus
- Les amortissements cumulés des immobilisations corporelles et incorporelles
- Les dépenses refusées par l'autorité de tarification (en diminution des ressources)
- Les dépréciations des immobilisations
- Les comptes de liaison investissement en ressources
- Les résultats non contrôlés par un tiers financeur (en diminution des ressources si ce résultat est déficitaire).

Les emplois du FRI comprennent :

- Les immobilisations corporelles et incorporelles brutes
- Les immobilisations en cours
- Les immobilisations financières
- Les amortissements comptables excédentaires différés
- Les charges à répartir
- Les comptes de liaison investissement en emplois

Le fonds de roulement d'exploitation (FRE) correspond aux postes de long terme non liés directement au cycle d'investissement ou de durée plus courte. Au 01/01/N, Le FRE est calculé à partir d'un retraitement des données comptables du dernier exercice clos (au 31/12/N-1). Il est égal à la différence entre les ressources stables et les emplois stables liés à l'exploitation.

Les ressources du FRE comprennent :

- Les réserves et provisions affectées à la couverture du BFR
- Les réserves de compensation des déficits
- Les résultats excédentaires sous contrôle de tiers financeurs
- Les reports à nouveau excédentaires en attente d'affectation (sous contrôle de tiers financeurs)
- Les reports à nouveau excédentaires affectés
- Les provisions pour risques et charges
- Les fonds dédiés
- Les dépréciations des stocks, créances et éléments financiers
- Les comptes de liaison trésorerie (stables) en ressources

Les emplois du FRE comprennent :

- Les reports à nouveau déficitaires (sous contrôle de tiers financeurs),
- Les résultats déficitaires (sous contrôle de tiers financeurs),
- Les créances glissantes¹,
- Les droits acquis par les salariés, non provisionnés².
- Les comptes de liaison trésorerie (stables) en emplois³

Les modifications prévisionnelles, notamment au titre de l'année N, du FRI et du FRE figurent dans le tableau « PGFP » de l'EPRD où sont retracées les augmentations et les diminutions des financements stables d'investissement et d'exploitation pour la période.

Ces prévisions sont reprises dans le même tableau afin de déterminer un apport ou un prélèvement sur le fonds de roulement net global. Ajoutées au FRNG initial, elles permettent de déterminer le FRNG) de fin de période.

Le FRNG initial et sa variation prévisionnelle sur l'année N sont repris dans l'onglet « EPRD synthétique » de l'EPRD.

Le FRI et le FRE constituent l'un des principaux retraitements effectués lors du passage du bilan comptable, au bilan financier, orienté vers le diagnostic. La présentation de certains postes diffère de celle du bilan comptable :

Comptablement, **les amortissements** réduisent la valeur brute des immobilisations, de telle sorte que les actifs présentés au bilan comptable sont les immobilisations nettes pour l'exercice en cours. Au bilan financier, les amortissements figurent du côté des ressources reflétant ainsi mieux l'autofinancement, première source de financement à long terme.

Dans le bilan financier, **les résultats et reports à nouveau** sont scindés entre résultat et report à nouveau excédentaire d'une part, et résultat et report à nouveau déficitaire d'autre part, le premier étant une ressource d'exploitation de long terme, le second étant un besoin d'exploitation de long terme à financer. Cette présentation a été adoptée pour retracer la logique de reprise possible par les financeurs des reports à nouveau pour la fixation du tarif dans le cadre de la procédure budgétaire issue de la Loi 2002-2 du 02/01/2002, qui sont soit à déduire soit à ajouter aux charges courantes prévisionnelles. L'intérêt strictement financier demeure même en l'absence de reprise, par la visualisation générale aisée que permet cette présentation des équilibres budgétaires d'ensemble. Certaines affectations autres qu'à l'investissement du résultat (couverture du BFR et de compensation des déficits) y figurent. De plus, un même organisme peut aussi gérer des activités pour lesquels une reprise des résultats est encore possible par les financeurs (cas de CRP en équilibre strict) justifiant leur positionnement au FRE.

¹Créances mises en place lors du passage des ESAT et des CHRS en dotation globale de financement. Ce sont des créances de long terme qui se répercutent d'un exercice à l'autre tant qu'elles ne sont pas apurées.

² Les droits acquis par les salariés (au titre des congés payés ou des CET notamment), comptabilisés par les établissements mais non opposables aux financeurs (C/116-2 et 116-3). Ils sont donc retraités lors de l'affectation de résultat, dans la mesure où les structures privées doivent le financer sur leurs fonds propres. Ils figurent pour cette raison en emplois du FRE car ils constituent de ce fait un besoin de long terme lié à l'exploitation.

³ Les comptes de liaison stables peuvent figurer au passif (en cas d'aides provenant d'autres établissements ou siège) ou dans les actifs d'exploitation de long terme en cas de « prêts » temporaires (qui peuvent être à plus d'un an) de l'établissement ou du service à un autre établissement et service géré par la même entité gestionnaire. Ces « prêts » ne sont inscrits ici que dans la mesure où ils concernent des besoins d'exploitation de long terme de l'établissement receveur, tels que décrits plus haut. Suivant les opérations qu'ils retracent les comptes de liaison sont inscrits dans les masses du bilan concernés, les quatre déclinaisons étant prévues dans le bilan financier (FRI, FRE, BFR et TrES)