

ZOOM SUR LA NOUVELLE CONTRACTUALISATION

L'économie sociale et solidaire (ESS), et plus particulièrement le secteur social et médico-social, a connu une évolution de sa réglementation, avec comme principal objectif de mieux accompagner les personnes les plus vulnérables. Décryptage.

De la première loi structurante du secteur, celle du 30 juin 1975¹, en passant par celle du 2 janvier 2002 rénovant l'action sociale et médico-social², jusqu'à la loi relative à l'adaptation de la société au vieillissement (ASV) du 28 décembre 2015 régissant le financement de la perte d'autonomie, le droit a permis, après de nombreuses années d'atavismes, d'encadrer la stratégie et le fonctionnement des établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) en termes de moyens tant humains que financiers. Le manque de développement de la contractualisation avait été relevé par la Cour des comptes³, et cela malgré l'introduction par la loi du 2 janvier 2002 de la possibilité de mettre en place un contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM)⁴.

Avant d'évoquer la nouvelle réglementation, il convient de rappeler la procédure budgétaire avant la loi ASV. En effet, le décret du 22 octobre 2003⁵, codifié dans la partie réglementaire du code de l'action sociale et des familles, fixe la gestion budgétaire, comptable, financière et les modalités de financement et tarification des ESSMS mentionnés à l'article 312-1, I dudit code. L'instruction M22 bis⁶ définit la nomenclature comptable des ESSMS. Le budget attaché à la procédure « ancienne » ou « classique » caractérise l'autonomie des établissements ou services. C'est un acte par lequel sont prévues et autorisées les dépenses et, par voie de ricochet, les recettes. Cette procédure réglementée et contradictoire a été nécessaire puisque ce système permettait un pilotage externe du résultat par les autorités de tarification. La loi ASV a récemment prévu la signature d'un CPOM qui constitue un « contrat de confiance » entre les pouvoirs publics et organismes gestionnaires⁷. Cela démontre une volonté de réorganisation de

la politique publique de l'action sociale. Les autorités publiques ont prévu, en parallèle de la signature de ces contrats, la création d'un nouveau support d'allocation des ressources financières et humaines négociées dans le cadre dudit contrat, qui s'intitule l'état prévisionnel des recettes et des dépenses (EPRD).

CONTRACTUALISATION PLURIANNUELLE DES OBJECTIFS ET DES MOYENS

Tel que conçu par le législateur, le CPOM a pour avantage une meilleure contractualisation entre pouvoirs publics et organismes gestionnaires. Il s'agit d'un nouveau mode de gouvernance pour passer d'un régime de tutelle à un régime contractuel. Il permet de renouveler le pouvoir des administrateurs bénévoles, de définir des objectifs stratégiques et de fixer des orientations politiques. Un autre atout de la contractualisation concerne la modernisation des règles budgétaires dans le sens d'une plus grande autonomie du management. Ainsi, le budget peut être géré sur une période de cinq ans maximum, les moyens alloués librement aux structures et les objectifs managériaux mis en œuvre sur le moyen terme.

Le CPOM devra à terme :

- mettre en cohérence les objectifs des organismes gestionnaires avec les priorités des politiques publiques sur le territoire – notamment les programmes interdépartementaux d'accompagnement des handicaps et de la perte d'autonomie (PRIAC)⁸ ;
- simplifier et introduire de la souplesse en termes de tarification ;
- permettre aux autorités de contrôle et aux organismes gestionnaires de « planifier » la qualité et la sécurité de l'accompagnement et des soins ;
- faciliter, sur un mode négocié, la transformation de l'offre et la recherche d'efficience des structures.

Un seul CPOM est signé pour plusieurs établissements et services gérés par le même organisme, relevant d'une ou de plusieurs autorités de tarification et implantés sur un ou plusieurs départements.

De la loi du 2 janvier 2002, qui prévoit la possibilité de mettre en place des CPOM par établissement ou service⁹, au décret du 7 avril 2006, qui étend le contrat à plusieurs établissements et services¹⁰, la loi ASV du 28 décembre 2015¹¹ et la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2016 du 21 décembre 2015¹² rendent la signa- ●●●

1. L. n° 75-535 du 30 juin 1975, *JO* du 1^{er} juill.

2. L. n° 2002-2 du 2 janv. 2002, *JO* du 3.

3. Courrier de la Cour des comptes au ministère des Affaires sociales, sept. 2014.

4. L. n° 2002-2, préc., art. 36, réd. CASF, art. L. 313-11.

5. Anc. décr. n° 2003-1010 du 22 oct. 2003, *JO* du 24.

6. Arr. du 12 nov. 2008, *JO* du 22, texte n° 23.

7. L. n° 2015-1776 du 28 déc. 2015, *JO* du 29, art. 58,

mod. CASF, art. L. 313-12, v. égal. A. Vinsonneau, *JA* n° 558/2017, p. 37 ; arr. du 3 mars 2017, *JO* du 10, texte n° 22, *JA* n° 556/2017, p. 7 ; instr. n° DGCS/SD5C/2017/96 du 21 mars 2017, *JA* n° 560/2017, p. 7.

8. Le PRIAC est le prolongement du schéma régional d'organisation médico-sociale (SROMS), dont il prévoit les réalisations en fonction des financements de la CNSA et disponibles dans les

régions. C'est un outil récent de programmation de l'offre médico-sociale à la main des ARS.

9. L. n° 2002-2, préc., art. 36, réd. CASF, art. L. 313-11.

10. Décr. n° 2006-422 du 7 avr. 2006, *JO* du 9, art. 10, réd. CASF, art. R. 314-43-1.

11. L. n° 2015-1776, préc., art. 58, mod. CASF, art. L. 313-12.

12. L. n° 2015-1702 du 21 déc. 2015, *JO* du 22, art. 75, mod. CASF, art. L. 313-12-2.

●●● ture d'un CPOM obligatoire pour la plupart des structures du secteur médico-social. Conformément à l'article 58 de la loi ASV, le CPOM est rendu obligatoire pour les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (Ehpad), les petites unités de vie (PUV) et les résidences autonomie¹³ depuis le 1^{er} janvier 2017, les contrats étant signés pour une durée de cinq ans. Il se substitue à la convention tripartite pour les Ehpad et les PUV. Ledit contrat vaudra habilitation à l'aide sociale et fixera les objectifs notamment d'activité et de qualité. L'obligation concerne ainsi les ESSMS du secteur du handicap, les services de soins infirmiers à domicile (SSIAD), les services polyvalents d'aide et de soins à domicile (SPASAD) et les établissements d'hébergement pour personnes âgées (dépendantes). *In fine*, la généralisation de la contractualisation des CPOM doit être perçue pour l'ensemble des acteurs (opérateurs, financeurs, citoyens et usagers) comme une opportunité afin de relever les défis de la dépendance, du handicap ou encore de la protection des jeunes mineurs.

ÉTAT PRÉVISIONNEL DES RECETTES ET DES DÉPENSES : UNE LOGIQUE DE TARIFICATION INVERSÉE

S'agissant de la création de l'EPRD, la principale notion à retenir – pour le moins complètement contraire à ce que les opérateurs connaissaient jusqu'alors – est le changement de logique !

Périmètre et contenu de l'EPRD

Il existe une géométrie et un contenu variables selon la nature du gestionnaire. S'agissant des ESSMS privés non lucratifs – et des établissements publics sociaux et

médico-sociaux (EPSMS autonomes) –, les EPRD doivent contenir :

- un compte de résultat prévisionnel (CRP) principal portant sur les charges et les produits de l'activité principale de l'établissement ou du service ;
- le cas échéant, un ou plusieurs CRP annexes (A) portant sur les charges et les produits de chacune des activités annexes ;
- un tableau de calcul de la capacité d'auto-financement (CAF) ;
- un tableau de financement prévisionnel (TFP) ;
- un tableau retraçant l'impact de ces prévisions sur le fonds de roulement (FDR) et la trésorerie ;
- un plan global de financement pluriannuel (PGFP), simulant la trajectoire financière ;
- un tableau de répartition des charges communes inscrites dans les CRP.

En complément de ces éléments, des annexes doivent être communiquées. Ces documents peuvent être communs ou spécifiques à tous les ESSMS.

À la clôture de l'exercice, il doit être établi un état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD) comportant :

- le cadre normalisé de l'ERRD, dont le modèle est fixé par arrêté ;
- un compte d'emploi établi pour chaque compte de résultat ;
- un rapport financier et d'activité.

L'ERRD est établi pour l'ensemble des établissements et services inclus dans le CPOM. Il est transmis à l'autorité de tarification au plus tard le 30 avril de l'année qui suit l'exercice auquel il se rapporte. En cas d'absence de transmission des documents dans les délais fixés, l'autorité de tarification fixe d'office le montant du résultat qui sera retenu pour déterminer les tarifs. Par

dérogation, le cadre normalisé de l'ERRD est remplacé par un ERRD simplifié qui regroupe, le cas échéant, le compte de résultat principal et le ou les comptes de résultat annexes pour les Ehpad non ou partiellement habilités à l'aide sociale.

Le changement de logique est bien réel. Auparavant, la procédure contradictoire était centrée sur le besoin des charges prévisionnelles afin de fixer le tarif alors que, aujourd'hui, l'activité prévue est réglée par le CPOM qui définit les recettes prévisionnelles au sein du support de suivi de communication financière entre l'établissement et le financeur que représente l'EPRD.

Cependant, il est important de noter que l'EPRD ne permet pas une vision globale des engagements pris dans le cadre du CPOM, et notamment sur les éléments suivants :

- le reste à réaliser sur les opérations d'investissement, par exemple ;
 - la consommation de crédit affecté ou non affecté ;
 - plus largement, les avancements des exécutions et réalisations prévues dans les fiches actions du CPOM.
- En définitive, il est nécessaire, pour les opérateurs des ESSMS, de concevoir un suivi « extra-comptable » des engagements du CPOM permettant de suivre les agrégats indiqués ci-dessus.

EPRD et « nouveaux » concepts financiers

De manière non exhaustive, les principales nouveautés introduites par cette nouvelle logique tarifaire sont :

- la notion d'équilibre réel ;
- la suppression de la notion de résultat d'investissement cumulé – au profit d'une approche prospective et pluriannuelle ;

13. CASF, art. L. 313-12.

■ la « quasi »-disparition des comptes de dépenses rejetées.

Suppression de l'affectation au compte 111

Dans la mesure où le résultat excédentaire ou déficitaire n'a plus d'impact sur la fixation du tarif, seule une affectation en report à nouveau a un sens. Il n'y a plus lieu de distinguer l'affectation :

■ « à la réduction des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel il est constaté, ou de l'exercice qui suit »¹⁴ (compte 110) ;

■ « au financement de mesures d'exploitation n'accroissant pas les charges d'exploitation des exercices suivant celui auquel le résultat est affecté »¹⁵ (compte 111).

L'apurement du déficit se fait en priorité par affectation du résultat excédentaire ou reprise du report à nouveau excédentaire. Le déficit d'exploitation (compte 12 débiteur) est apuré en priorité par le report à nouveau excédentaire (compte 110).

Le résultat excédentaire d'un exercice doit servir prioritairement à apurer un report à nouveau débiteur (compte 119 « report à nouveau [solde débiteur] »).

Ainsi, en matière d'EPRD, il n'y a plus, pour un CPR donné, de coexistence possible d'un compte 110 et d'un compte 119.

Dépenses refusées par l'autorité de tarification (compte 114)

La règle qui prévalait avant le 1^{er} janvier 2017, aux termes de l'article R. 314-52 du code de l'action sociale et des familles, prévoyait que « 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 [...] ». Ainsi, la procédure de réformation du résultat consistait à rejeter

des dépenses d'exploitation qui avaient été réalisées mais qui n'avaient pas été prévues ou approuvées préalablement.

L'évolution retenue pour l'ensemble des ESSMS est désormais la suivante : la procédure de rejet de dépenses ne se traduit plus au niveau comptable (via le compte 114), mais uniquement au niveau tarifaire et budgétaire. Ainsi, l'autorité de tarification conserve son pouvoir de rejeter les dépenses, mais ce rejet se traduit uniquement par une diminution, à due concurrence, des financements ultérieurs (baisse des produits).

Résultat d'exploitation des dotations non affectées (DNA) et services industriels et commerciaux (SIC)

Lorsqu'un ESSMS gère une activité non contrôlée, celle-ci est retracée dans un budget annexe ou, pour les établissements qui présentent un EPRD, un compte de résultat prévisionnel annexe – par exemple, le budget commercial d'un ESAT. Le résultat excédentaire de ce budget annexe ou compte de résultat annexe peut être affecté sur l'exercice suivant, soit :

■ à un compte de réserve de compensation ;

■ au financement d'opérations d'investissement ;

■ au financement de mesures d'exploitation du budget général ou du compte de résultat principal.

Le résultat déficitaire ne peut pas être repris sur l'un des budgets ou compte de résultat correspondant aux activités contrôlées. Par ailleurs, lorsque cette activité fait apparaître un déficit durant trois exercices consécutifs, le directeur de l'ESSMS précise dans son rapport d'activité les mesures de redressement ainsi que leurs délais de mise en œuvre, nécessaires à la poursuite de l'activité.

Cette évolution concernerait l'ensemble des ESSMS, qu'ils soient ou non soumis à l'EPRD. La mise en œuvre comptable de cette évolution entraîne la suppression du compte 114. Le rejet de dépenses ne donnant plus lieu à écriture comptable, le compte 114 a donc vocation à être supprimé. De plus, la reprise du solde de ce compte au compte 119 « report à nouveau (solde débiteur) » paraît la plus appropriée dans la mesure où le compte 114 est un compte de report à nouveau qui présente un solde débiteur. Quoi qu'il en soit, la suppression du compte 114 nécessite, en amont, une analyse préalable du solde.

Problématique des investissements

Au niveau de l'EPRD, la notion de « résultat d'investissement cumulé » n'existe plus. Le tableau de financement présente un excédent ou un prélèvement sur le fonds de roulement. La notion de « bilan par établissement » n'est pas reprise en tant que telle dans l'EPRD.

En matière de CPOM, et par voie de conséquence en matière d'EPRD, il convient de s'interroger sur les investissements de rentabilité, de renouvellement, sur les prévisions pluriannuelles d'investissement et d'entretiens réguliers et, par conséquent, sur la mise en place de plans de patrimoine pour examiner les modalités et possibilités de financement interne (prévision de capacité d'autofinancement) et/ou externe (emprunts, subventions).

Les modifications réglementaires et budgétaires ainsi que la conceptualisation des échanges avec les autorités de tarification devront permettre aux opérateurs gérant les ESSMS de franchir un palier dans l'efficience de leur gestion, et ce dans un but commun : accompagner les plus vulnérables. ■

14. CASF, art. R. 314-51.

15. *Ibid.*



AUTEUR Mohamed Khalfaoui
TITRE Expert-comptable,
commissaire aux comptes,
Groupe Acticonseil