

POUR LES ARS ET LES ESMS

Enregistrement comptable des compensations financières attribuées aux établissements et services médico-sociaux de la compétence des ARS.

La crise sanitaire de la Covid-19 depuis le mois de mars a généré de nombreuses difficultés dans le fonctionnement des établissements et services sociaux et médico-sociaux, notamment dans les établissements pour personnes âgées dépendantes (EHPAD).

Pour les établissements financés par l'assurance maladie (principalement sur le secteur des EHPAD et des établissements pour personnes handicapées), plusieurs mesures de financement exceptionnel ont été mises en place, notamment :

- Le financement des primes « Covid » ;
- La compensation forfaitaire des pertes de recettes enregistrées sur la section « hébergement » des EHPAD (quel que soit leur statut) ;
- La compensation des surcoûts de fonctionnement (en matière de personnel, d'achats et de prestations extérieures).

Ces financements sont délégués aux établissements dans le cadre de la campagne budgétaire 2020, en trois phases :

- **Juillet 2020** : Primes « Covid-19 » et compensation des pertes de recettes « hébergement » des EHPAD pour la période du 1^{er} mars au 31 mai.
- **Novembre/Début décembre 2020** :
 - o Compensation des surcoûts engagés par les établissements et services, pour la période du 1^{er} mars au 31 août 2020 ;
 - o Poursuite de la compensation des pertes de recettes des EHPAD sur la section « hébergement » pour la période du 1^{er} juin au 10 juillet ;
 - o Financement forfaitaire des masques pour la période du 12 octobre au 31 décembre 2020 ;
 - o En complément, pour les seuls EHPAD relevant de la fonction publique hospitalière (c'est-à-dire les EHPAD autonomes – en M22 – et les EHPAD rattachés à un établissement public hospitalier – en M21)¹, versement des revalorisations salariales « Ségur » pour la période allant du 1^{er} septembre 2020 au 31 décembre 2020.
- **Février/mars 2021 (instruction budgétaire à venir – janvier 2021)** :
 - o Compensation des surcoûts pour la période du 17 octobre au 31 décembre 2020 ;
 - o Compensation des pertes de recettes hébergement sur cette même période ;
 - o Pour les EHPAD en budget annexe d'un CCAS/CIAS ou d'une collectivité territoriale et pour les EHPAD privés, premier versement des crédits relatifs à la compensation des

¹ Ne sont donc pas concernés les EHPAD privés ou gérés en budget annexe d'un CCAS/CIAS ou d'une collectivité territoriale



revalorisations salariales du Ségur de la santé (pour des charges constatées sur l'exercice 2021).

La DGCS a déjà communiqué sur certains enregistrements comptables à mettre en place lors de la première phase de campagne budgétaire 2020 (notamment pour les EHPAD).

Ainsi, certains de ces enregistrements comptables ont déjà été précisés dans une foire aux questions pour la comptabilisation des primes (Covid et GAA) et de la compensation des pertes de recettes « hébergement » des EHPAD.

Ces enregistrements doivent être re-précisés notamment au regard de la 3^{ème} phase qui n'interviendra qu'en 2021 sur des crédits 2020, pour :

- ⇒ La compensation des pertes de recettes « hébergement » (I),
- ⇒ La compensation des surcoûts d'exploitation (II),
- ⇒ La compensation des surcoûts liés aux revalorisations du Ségur de la santé (III).

I. La compensation des pertes de recettes « hébergement » des EHPAD

Sont concernées par ce mécanisme de compensation des activités d'hébergement permanent et temporaire, ainsi que les accueils de jour (le cas échéant autonomes).

a) Enregistrements comptables dans le cadre de la 2^{ème} notification

Le mécanisme décrit courant juin lors de la 1^{ère} notification de crédits a vocation à s'appliquer. Cependant, une simplification des écritures apparaît nécessaire, au regard notamment du mécanisme des produits à recevoir, à mettre en place au titre de la 3^{ème} délégation de crédits qui interviendra en 2021.

1. Le mécanisme comptable initial décrit lors de la 1^{ère} notification

Le schéma comptable d'enregistrement de la compensation des pertes de recettes sur la section « hébergement » est dérogoire à la répartition des charges par section tarifaire.

Ce schéma est le suivant :

=> Sur la section « soins » :

- Enregistrement de la compensation financière au compte 7351128 « Autres financements complémentaires »,
- Puis, enregistrement d'une charge de même montant au compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opération de gestion ».

=> Sur la section « hébergement » :

- Enregistrement d'un produit au compte 7718 « autres produits exceptionnels sur opération de gestion ».



Toutefois, le « passage » par des comptes de charges et de produits exceptionnels doit être remplacé par un suivi extracomptable dans la comptabilité analytique de l'établissement pour rester compatible avec le mécanisme des produits à recevoir (Cf. *infra*).

2. Un nouveau schéma comptable à adopter pour la deuxième notification de crédits

Ce schéma est commun aux EHPAD de statut public et privé.

Le suivi par section tarifaire est extra comptable et s'effectue uniquement dans la comptabilité analytique de l'établissement.

Par conséquent, l'enregistrement des financements complémentaires « soins » destinés à la compensation des pertes de recettes sur la section hébergement sont à enregistrer, dans la comptabilité analytique, directement en produits de la section « hébergement » de l'EHPAD, au compte 7351128 « Autres financements complémentaires ». Pour le secteur public, ce mécanisme est applicable aux EHPAD gérés en M22 (EHPAD autonomes ou rattachés à un CCAS/CIAS ou une collectivité territoriale). Il est transposable en M21 (EHPAD rattachés à un établissement public de santé), l'enregistrement comptable de la recette intervenant alors sur le compte 7361 « Dotation globale de financement soins (CRPA B et E) ».

Ce nouveau mécanisme nécessite une régularisation pour la compensation des pertes de recettes réalisée à l'occasion de la première phase de la campagne budgétaire :

- Pour les établissements publics, annulation du mandat et du titre émis respectivement aux comptes 6718 et 7718 pour ne conserver que l'imputation directe du montant de la compensation financière reçue au titre de la 1^{ère} délégation de crédits et enregistrée au compte 7351128 « Autres financements complémentaires » en produits de la section « hébergement de l'EHPAD », dans la comptabilité analytique (enregistrement au compte 7361 pour les EHPAD gérés en M21).
- Pour les EHPAD privés, ces mêmes opérations sont réalisées, sans nécessiter l'annulation de mandats ou de titres.

b. Enregistrement comptable de la compensation des pertes de recettes 2020 dans le cadre de la 3^e délégation de crédits (2021)

Les enregistrements comptables liés à cette compensation présentent une difficulté supplémentaire liée à la possibilité ou non de rattachement de ces financements à l'exercice 2020 :

- Si le rattachement de ce produit à l'exercice 2020 est possible, l'impact de ces crédits sur le résultat comptable au titre de l'exercice 2020 est assuré ;
- Si ce rattachement n'est pas possible, ces crédits seront enregistrés sur l'exercice comptable 2021. L'exercice 2020 se traduira alors par un déficit potentiel sur la section hébergement qui ne sera compensé qu'à la clôture de l'exercice 2021 par un report à nouveau excédentaire (généralisé par la majoration des financements sur 2021).

La première solution est de loin préférable, en termes d'équilibre budgétaire notamment.

L'instruction budgétaire et comptable n°09-006-M22 du 31 mars 2009 définit les conditions de comptabilisation des rattachements de produits à l'exercice :



« Compte 418. - Redevables - Produits à recevoir » :

Le compte 418 est débité à la clôture de la période comptable, c'est-à-dire au plus tard à la fin de la journée complémentaire, du montant des créances imputables à la période close n'ayant pas encore fait l'objet de l'émission d'un titre de recettes à l'encontre du redevable, par le crédit du ou des comptes concernés de la classe 7.

Au cours de l'exercice suivant, le compte 418 est crédité par le débit des comptes de la classe 7, du montant des recettes rattachées à ces mêmes comptes à la clôture de l'exercice précédent. Cette opération est effectuée à la réouverture des comptes au vu d'un document d'annulation établi par l'ordonnateur. Ce document est représenté matériellement par un titre d'annulation de recettes sur exercice courant.

Si exceptionnellement, en fin de gestion de l'exercice suivant, un compte de classe 7 présente après contre-passation un solde débiteur, il convient de l'apurer par un titre de recettes et de constater une dépense au compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » (opération d'ordre budgétaire).

Le même mécanisme comptable est prévu dans l'instruction budgétaire et comptable M21 applicable aux ESMS rattachés à un établissement public de santé.

Ainsi, un produit à recevoir pourra être comptabilisé sur l'exercice 2020 si les deux conditions suivantes sont réunies :

- Le fait générateur du produit à recevoir, qui matérialise les droits acquis par l'établissement, intervient sur l'exercice 2020 (y compris pendant la journée complémentaire 2020 qui s'achève le 31 janvier 2021) ;
- Le montant du produit à recevoir peut-être évalué de façon fiable.

S'agissant du fait générateur, les décisions tarifaires (ou arrêtés de tarification) des ARS ne pourront pas être notifiées aux établissements avant le 31 janvier 2021², date limite de la journée complémentaire en comptabilité. En conséquence, l'instruction budgétaire relative à la troisième phase de la campagne budgétaire au titre de 2020, dont la diffusion est prévue avant le 31 janvier 2021, constituera le fait générateur permettant à l'établissement d'enregistrer un produit à recevoir³.

² La CNSA ajustera la répartition des crédits complémentaires entre les différentes enveloppes régionales au vu des résultats de l'enquête qui lui seront remontés. Chaque ARS répartira ensuite le montant de son enveloppe entre les EHPAD de son ressort, ce travail ne pouvant matériellement intervenir avant mi-février/début mars 2021

³ Si un retard devait être pris dans la diffusion de cette instruction, les ARS devront, à la place, adresser un message-type aux EHPAD concernés, avant le 31 janvier 2021, portant les mentions suivantes :

- Mention de l'attribution d'une 3ème délégation de crédits au titre de 2020, versée en 2021 ;
- Mention des modalités de calcul des compensations financières servant de base pour l'estimation de la compensation à recevoir (ces éléments figurent dans la présente fiche).
- Mention de l'autorisation accordée aux établissements de rattacher avant la fin de la journée complémentaire de l'exercice 2020 le montant estimé de leur compensation financière sur la base du retour d'enquête adressé à l'ARS (sans que ce montant engage l'ARS pour la détermination définitive du montant de cette compensation).

Il n'est pas nécessaire que ce message mentionne les montants de compensation sollicités par les établissements (compensation des pertes de recettes EHPAD et compensation des surcoûts d'exploitation).



S'agissant de l'évaluation fiable du montant du produit à recevoir, cette condition est présumée remplie dès lors que l'établissement reprend le montant de la compensation des pertes de recettes « hébergement » remonté dans le cadre de l'enquête réalisée par les ARS courant décembre, et que ce montant ne présente pas d'atypies sans qu'une explication soit donnée. L'inscription de ce montant en produits à recevoir n'engage cependant pas l'ARS pour la détermination définitive du montant de cette compensation.

Pour rappel, l'enquête paramétrée par la DGCS et la CNSA et réalisée par les ARS retient les calculs suivants :

Pour l'hébergement permanent et temporaire, cette compensation financière couvre les journées de vacances constatées sur la période de référence (17 octobre au 31 décembre 2020) par rapport aux taux d'occupation moyens de l'établissement constatés sur les trois dernières années. Ces journées sont compensées à hauteur d'un tarif « hébergement » médian départemental au maximum (information diffusée par la CNSA dans le fichier de l'enquête), majoré d'un ticket modérateur du tarif dépendance médian départemental au maximum. Une décote de 10% est appliquée sur ce résultat.

S'agissant de l'accueil de jour, adossé à un EHPAD ou fonctionnant de manière autonome, la compensation financière couvre les journées de vacances constatées sur la période de référence par rapport aux taux d'occupation moyens de l'établissement constatés sur les trois dernières années. Ces journées sont compensées à hauteur maximum de 30 € par jour et par place non occupée sur la base d'une ouverture hebdomadaire de cinq jours maximum. Une décote de 10 % sera appliquée sur ce résultat.

Dans ces conditions, la compensation financière des pertes de recettes sur la section « hébergement », attribuée au titre de la 3ème délégation de crédits 2020, donnera lieu aux écritures suivantes :

- Exercice 2020 :

- Au vu de l'instruction ministérielle⁴ constitutive du fait générateur permettant le rattachement du produit à l'exercice 2020 et du montant prévisionnel estimé de la compensation financière attribuée au titre de la 3ème délégation de crédits 2020 :

Débit compte 418 « Redevables-produits à recevoir » et crédit compte 7351128 « Produits à la charge de l'assurance maladie - Autres financements complémentaires » (ou compte 7361 en M21) (émission d'un titre de recettes).

- Exercice 2021 :

- Contre-passation du produit rattaché à l'exercice 2020 :

Débit compte 7351128 (ou compte 7361 en M21) - Crédit compte 418 (émission d'un titre d'annulation)

- Lors de l'attribution de la compensation financière due au titre de la 3ème délégation de crédits 2020 (décision tarifaire 2021) :

Débit compte 4x – Crédit compte 7351128 (ou compte 7361 en M21) (émission d'un titre de recettes) :

⁴ Ou, à défaut, du message transmis par les ARS (voir supra).



L'ensemble de ces opérations sera imputé sur la section « hébergement » dans la comptabilité analytique de l'établissement.

En cas de surestimation de la recette attendue, si cette surestimation a pour effet de rendre le compte de classe 7 débiteur, le différentiel sera imputé en charge exceptionnelle en fin d'exercice 2021 (cf. le commentaire du compte 418 de l'instruction M22 *supra*).

II. La compensation des surcoûts d'exploitation

Les mécanismes comptables à mettre en place sont équivalents à ceux exposés ci-dessus⁵. Il convient également de distinguer les compensations attribuées en 2020 (lors de la 2^{ème} phase) des compensations qui seront versées en 2021 (au titre de la 3^{ème} phase de la campagne 2020).

Une différenciation supplémentaire doit cependant être réalisée, en fonction des structures tarifaires des établissements et services concernés.

a. La compensation des surcoûts versée en 2020 (2^{ème} notification de crédits)

Sont potentiellement concernés :

- Les EHPAD, pour lesquels ces surcoûts peuvent relever des trois sections tarifaires ;
- Les autres établissements et services financés en tout ou partie par l'assurance maladie (principalement, les ESMS pour personnes handicapées relevant de la compétence exclusive ou conjointe des ARS).

⇒ Dans le cas des EHPAD :

Le décret n° 2020-681 du 5 juin 2020 ne s'appliquant qu'à des « éléments de rémunérations supplémentaires des personnels de toutes catégories mobilisés afin de faire face aux conséquences de l'épidémie », les surcoûts compensés qui ne relèvent pas de ces dispositions restent imputés sur leur section tarifaire de rattachement.

➤ En conséquence, lorsque ces surcoûts relèvent de la section « soins », les enregistrements comptables ne posent pas de difficultés majeures :

- Enregistrement des charges dans les comptes de charges *ad hoc* (section « soins ») ;
- Enregistrement des produits correspondants au compte « 7351128 « Autres financements complémentaires » de la section « soins » (ou compte 7361 en M21).

Ces enregistrements sont également à retenir pour des dépenses de personnel qui entrent dans le cadre défini par le décret du 5 juin 2020 précité.

➤ Lorsque ces surcoûts ne relèvent pas de la section « soins » (cas notamment des charges relevant de la section « hébergement ») :

Dans la comptabilité analytique de l'établissement, enregistrement des financements complémentaires « soins » en produits de la section concernée de l'EHPAD (« hébergement » ou « dépendance »), au compte 7351128 « Autres financements complémentaires » (compte 7361 en M21).

⁵ Un mécanisme d'étalement des charges, possible en M22, étant écarté d'emblée.



⇒ Pour les autres ESSMS financés ou cofinancés par les ARS :

Pour ces établissements et services, même en cas de co-financement, il n'y a pas de sections tarifaires ou d'équivalents. Les enregistrements comptables suivants sont à retenir, que l'ESMS soit de statut public ou privé :

- Enregistrement des charges dans les comptes de charges *ad hoc* du budget de l'établissement ou du service (le cas échéant sur le budget principal ou annexe concerné, en fonction de l'architecture comptable de l'établissement) ;
- Enregistrement des produits correspondants au compte *ad hoc* de classe 7 du même budget (en fonction des nomenclatures M22, M22bis et des nomenclatures annexes M21).

b. Dans le cas des compensations de surcoûts versées en 2021 (3^{ème} délégation de crédits 2020 intervenant en 2021)

Le mécanisme de rattachement d'un produit à l'exercice 2020, précisé pour la compensation des pertes de recettes, est transposable.

L'instruction budgétaire ministérielle⁶ relative à la troisième phase de la campagne budgétaire au titre de 2020, qui doit être diffusée avant le 31 janvier 2021, constituera le fait générateur permettant à l'établissement d'enregistrer un produit à recevoir.

L'évaluation fiable du montant du produit à recevoir reposera sur le chiffrage remonté à l'ARS dans le cadre de l'enquête sur les surcoûts d'exploitation lancée courant décembre.

L'inscription de ce montant en produits à recevoir n'engage cependant pas l'ARS pour la détermination définitive du montant de cette compensation.

En cas de surestimation des recettes attendues, si cette surestimation a pour effet de rendre le compte de classe 7 débiteur, une charge exceptionnelle sera comptabilisée en fin d'exercice 2021 sur la section « soins » pour les EHPAD (cf. le commentaire du compte 418 de l'instruction M22 *supra*).

Par ailleurs, le rattachement de produit s'effectuera aux mêmes comptes et dans les mêmes conditions que pour la 2^{ème} notification de crédits (voir *supra* paragraphe II a).

III. La compensation des surcoûts liés aux revalorisations du Ségur de la santé

Ces compensations interviendront dès 2020, dans le cadre de la deuxième notification de crédits, pour les EHPAD relevant de la fonction publique hospitalière (EHPAD autonomes ou rattachés à un établissement public de santé) et à partir de 2021 pour les autres statuts (fonction publique territoriale et secteur privé non lucratif ou commercial).

Pour le secteur médico-social, seuls les EHPAD sont concernés par ces revalorisations.

a. Compensation des surcoûts liés aux revalorisations du Ségur de la santé attribuée en 2020

⁶ Ou, à défaut, le message des ARS (cf. *supra*).



Seuls les EHPAD relevant de la fonction publique hospitalière sont concernés. Les crédits dédiés au financement de ces revalorisations pour les mois de septembre à décembre sont versés forfaitairement aux EHPAD concernés.

Il convient de noter ici que la question d'un éventuel financement en 2021 de charges engagées en 2020 au titre du Ségur ne se pose pas, puisque ces crédits sont mis en place dans le cadre de la deuxième délégation de crédits qui vient de s'achever.

En application du décret n° 2020-1372 du 10 novembre 2020 *relatif à l'attractivité de l'exercice de certaines professions dans les établissements mentionnés à l'article L. 314-2 du code de l'action sociale et des familles*, le complément de traitement indiciaire des agents est financé par les financements complémentaires du forfait soins de l'EHPAD, quelle que soit la section tarifaire à laquelle sont rattachés ces agents.

Les charges correspondant à ces revalorisations sont enregistrées dans les subdivisions *ad hoc* des comptes 63 et 64. En produits, les financements sont à enregistrer au compte 7351128 « Autres financements complémentaires » pour les EHPAD autonomes et au compte 7361 pour les EHPAD rattachés à un établissement public de santé.

b. Compensation des surcoûts liés aux revalorisations du Ségur de la santé attribuée en 2021 pour l'ensemble des EHPAD (3^{ème} phase de campagne budgétaire 2020)

⇒ Pour les EHPAD relevant de la FPH :

La situation des EHPAD relevant de la fonction publique hospitalière n'appelle pas de remarques particulières puisqu'ils ne sont pas concernés par cette délégation de crédits. En effet, le financement de la revalorisation indiciaire sur les premiers mois de l'année est assuré par les douzièmes pérennes de la dotation « soins », calculés lors de la deuxième notification de crédits au titre de 2020.

Les charges correspondant à ces revalorisations sont enregistrées dans les subdivisions *ad hoc* des comptes 63 et 64. En produits, les financements sont à enregistrer au compte 7351128 « Autres financements complémentaires » (ou 7361 en M21).

⇒ Pour les EHPAD en budget annexe d'une collectivité territoriale, d'un CCAS ou d'un CIAS :

Un décret reste à paraître pour la fonction publique territoriale et chaque gestionnaire devra prendre en complément une délibération pour décliner ces accords au niveau de l'EHPAD.

Les premiers crédits seront cependant délégués dès le premier trimestre 2021 « en avance de phase » et seront à porter au compte « 7351128 Autres financements complémentaires ».

Lorsque les conditions d'octroi des revalorisations indiciaires seront remplies (décret + délibération de l'organisme gestionnaire), les charges correspondantes seront à imputer aux comptes 63x et 64x *ad hoc*.

⇒ Pour les EHPAD privés :

La mise en œuvre de ces revalorisations reste soumise aux agréments d'accords mentionnés à l'article L. 314-6 du code de l'action sociale et des familles pour les établissements privés non lucratifs.



Comme pour les EHPAD relevant de la fonction publique territoriale, les premiers crédits seront délégués dès le premier trimestre 2021, le cas échéant, « en avance de phase » et seront à porter au compte 7351128 « Autres financements complémentaires ».

Lorsque les conditions d'octroi des revalorisations indiciaires seront remplies (accords agréés⁷), les charges correspondantes seront à imputer aux comptes 63x et 64x *ad hoc*.

A noter enfin que la diminution des allègements généraux renforcés de cotisations sociales ne fait pas l'objet d'un enregistrement comptable particulier. C'est le montant réel de ces allègements qui est enregistré, soit en minoration de l'impôt, soit en réduction de charges sur salaires, en fonction du statut du gestionnaire.

Ces montants sont donc crédités aux comptes de charges correspondants.

⁷ Certains accords ont déjà été agréés. Si l'établissement a procédé aux premiers versements des revalorisations aux salariés dès 2020, un produit à recevoir est à enregistrer à la clôture de l'exercice 2020 selon le mécanisme décrit au b du I de la présente fiche. Le montant de ce produit sera égal à la dépense réelle (y compris les charges sociales et fiscales afférentes) enregistrée sur cet exercice.

Si l'établissement n'a pas procédé aux premiers versements des revalorisations dès 2020, mais le fera en 2021 avec effet rétroactif, alors il n'est pas nécessaire d'enregistrer un produit à recevoir à la clôture de l'exercice 2020. La totalité des charges sera enregistrée sur l'exercice 2021.

