RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Liberté
Égalité
Fraternité

AUTORITÉ
DES NORMES COMPTABLES

Paris, le 13 novembre 2025

Robert OPHELE

Tél. : 01 53 44 28 53
Mèl. : robert.ophele@finances.gouv.fr
Internet : www.anc.gouv.fr

RO n°

Le Président

à

Monsieur Philippe VINCENT
Président
Compagnie nationale des commissaires aux comptes
200/216 rue Raymond Losserand
CS 70044
75680 PARIS Cedex 14

Objet **: Votre courrier du 31 mars 2025 relatif au traitement comptable du produit de la dotation populationnelle et plus largement du financement de l'activité des soins médicaux et de réadaptation des établissements de santé privés**

Monsieur le Président,

Par votre courrier du 31 mars 2025 vous soulignez les changements intervenus sur le financement des soins médicaux et de réadaptation (SMR) et interrogez l'Autorité des normes comptables (ANC) sur :

- le bien-fondé de votre analyse du traitement comptable à apporter au produit (nature comptable et modalités de reconnaissance dans le temps) du compartiment de financement dit « dotation populationnelle » perçu par les établissements de santé privés du secteur lucratif et, au-delà,
- sur le traitement comptable à apporter à l'ensemble des produits issus des compartiments du modèle de financement mixte mis en place pour les SMR à compter du 1er juillet 2023 par les établissements de santé privés du secteur lucratif et du secteur non lucratif.

Votre demande a été examinée par le Collège de l'ANC et vous trouverez en annexe une réponse détaillée aux questions posées. Elle appelle en substance les observations suivantes :

- l'ANC considère que le traitement comptable de tous les compartiments du modèle mixte de financement des SMR doit être le même dans la mesure où il s'applique à tous les établissements de santé de droit privé et que le service rendu par ces derniers est le même ;
- les textes comptables applicables aux établissements du secteur privé diffèrent selon qu'ils concernent ceux du secteur lucratif (règlement n° 2014-03 relatif au Plan comptable général - PCG) et ceux du secteur non lucratif (règlement n° 2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif) ; si le PCG conduit à une comptabilisation du produit en compte 70, une telle approche est également possible pour les établissements du secteur non lucratif. Le Collège de l'ANC considère qu'une homogénéité de traitement entre les

secteurs lucratif et non lucratif reflète correctement les caractéristiques du modèle mixte de financement des SMR soulignées au point précédent ;

- les travaux de l'ANC sur les questions soulevées par la CNCC dans sa saisine ont mis en évidence un besoin de clarification de certaines dispositions comptables (voir point C2 de l'annexe 1) et, dans l'attente de ces clarifications, l'ANC considère que le traitement comptable du produit du financement mixte des SMR en concours publics par les établissements de santé privés à but non lucratif reste possible.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Président, mes meilleures salutations.

OPHELE ROBERT
2025.11.13
10:47:14 +01'00'

ANNEXE

A. Unicité de traitement comptable pour les différents compartiments du modèle mixte de financement de l'activité SMR

Les dispositions de l'article L162-23-3[1] du code de la sécurité sociale prévoient que le modèle mixte de financement des SMR est applicable à tous les établissements de santé et qu'il est constitué de recettes issues directement de l'activité et d'une dotation forfaitaire visant à sécuriser de manière pluriannuelle le financement de cette activité.

Ces dispositions conduisent à considérer globalement le financement de l'activité SMR et les compartiments qui le composent : tous concourent tous au même objectif, à savoir le financement de cette activité exercée par l'établissement de santé bénéficiaire, quand bien même ces compartiments seraient évalués et attribués selon des modalités différentes.

Au regard de cette observation et en considérant que le service est rendu par tous les établissements de santé (publics, privés à but lucratif et privés à but non lucratif), l'ANC considère que tous les compartiments constitutifs du modèle mixte de financement de l'activité SMR (c'est-à-dire les recettes directement issues de l'activité et la dotation forfaitaire) doivent avoir un traitement comptable homogène[2].

En ce sens, la réponse de l'ANC porte sur le traitement comptable à apporter au produit du modèle mixte de financement et le compartiment spécifique dit de « dotation populationnelle », visé en premier lieu par la saisine de la CNCC, ne fera pas l'objet d'une analyse spécifique.

B. Nature comptable du produit perçu par les établissements de santé privés du secteur lucratif

La CNCC, dans sa saisine, indique que le produit de la dotation populationnelle doit s'inscrire en chiffre d'affaires.

L'ANC est d'accord :

- les établissements du secteur lucratif appliquent les dispositions générales du règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général (PCG) et le produit du modèle mixte de financement répond à la définition du chiffre d'affaires inscrite à l'article 512-2 de ce règlement (« *Le chiffre d'affaires correspond au montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante* »). En effet, le financement mixte de l'activité SMR, voulu par l'autorité publique en contrepartie d'un service rendu d'intérêt général (le soin apporté aux bénéficiaires du système de santé), reflète le montant des affaires réalisées par l'établissement de santé avec ce tiers et l'activité SMR, comme les autres activités de soin, correspondent à l'activité normale et courante d'un établissement de santé et
- aucune autre disposition du PCG ne s'applique à ce produit.

Dès lors, le produit du modèle mixte de financement est comptabilisé dans la rubrique « Montant net du chiffre d'affaires », prévue aux modèles de compte de résultat inscrits aux articles 821-2 et 822-2 du PCG.

---

[1] Article L162-23-3 du code de la sécurité sociale : « *Pour les activités de soins mentionnées au 4° de l'article L. 162-22, les établissements mentionnés au même article L. 162-22 bénéficient d'un financement mixte sous la forme de recettes issues directement de l'activité, dans les conditions prévues au I de l'article L. 162-23-4, et d'une dotation forfaitaire visant à sécuriser de manière pluriannuelle le financement de leurs activités, selon des modalités définies par décret en Conseil d'Etat.* »

[2] Les travaux de l'ANC ont mis en évidence que certains compartiments de financement pourraient, exceptionnellement, viser l'acquisition d'un équipement ou le financement d'un projet spécifique à l'initiative de l'établissement de santé et à la marge du financement global de l'activité. Ces financements spécifiques et très marginaux ne sont pas visés par la réponse de l'ANC.

L'ANC suggère de comptabiliser le produit du modèle mixte de financement dans le compte 706 - Prestations de services ou dans une subdivision de ce compte et de donner une information sur la part publique de ce financement.

C. <u>Nature comptable du produit perçu par les établissements de santé privés du secteur non lucratif</u>

La CNCC ne se prononce pas sur ce point qui résulte de l'élargissement de sa question initiale portant sur le secteur lucratif.

1- <u>Comptabilisation en ventes de prestations de service dans la rubrique « Ventes de biens et services »</u>

Les établissements du secteur non lucratif appliquent les dispositions du règlement ANC n° 2018-06. Ce règlement prévoit (i) des règles spécifiques sur les produits d'origine publique et (ii) un modèle de compte de résultat spécifique, et renvoie aux règles générales du PCG à défaut de dispositions spécifiques.

S'agissant des règles spécifiques sur les produits d'origine publique :

- les subventions d'exploitation sont des subventions publiques au sens de l'article 9-1 de la loi n° 2000-321 (cf. commentaire infra réglementaire relatif à l'article 142-8 qui renvoie à l'article 9-1 précité) et
- les concours publics sont des contributions financières d'une autorité administrative qui ne sont pas une subvention (article 142-9).

S'agissant du modèle de compte de résultat spécifique à l'article 422-1, celui-ci prévoit que :

- les notions de concours publics et de subventions d'exploitation sont regroupées sur la ligne du même nom dans les produits des tiers financeurs et
- les produits des tiers financeurs sont distincts des ventes de biens et services.

Dans la mesure où le règlement n° 2018-06 ne prévoient pas de règles spécifiques sur les ventes de biens et services, les règles générales du PCG s'appliquent à cette notion.

Or les ventes de biens et services sont rattachées au montant net du chiffre d'affaires dans les règles générales du PCG et l'ANC considère (voir point B) que le produit du financement mixte répond à la définition du chiffre d'affaires inscrite à l'article 512-2 du PCG.

S'agissant de règles spécifiques au règlement applicable, les définitions des subventions d'exploitation et celles des concours publics, si elles s'appliquaient au financement mixte, emporteraient la qualification de ce financement.

Toutefois, cela n'est pas le cas :

- le produit du financement mixte ne répond pas à la définition d'une subvention publique au sens de la loi n°2000-321 et par conséquent n'est pas une subvention d'exploitation et
- le modèle de compte de résultat à l'article 422-1 sépare les concours publics des ventes de prestations de service et en cela les distingue. Il spécifie donc, indirectement, que le concours public ne peut pas correspondre à la contrepartie d'un service rendu. Or le financement mixte des activités SMR, est obtenu en contrepartie d'un service rendu (le soin apporté aux bénéficiaires du système de santé). Il en résulte qu'il ne répond pas non plus à la définition d'un concours public.

Ainsi, en l'absence de règle spécifique applicable au financement mixte dans le règlement n° 2018-06, l'ANC considère que ce sont les règles générales du PCG qui s'appliquent de préférence à ce produit et recommande que ce dernier soit inscrit en ventes de prestations de service par les établissements de santé privés du secteur non lucratif.

Comme pour le secteur lucratif, l'ANC suggère qu'une information soit donnée sur la part publique du produit du modèle mixte de financement.

2- Cohérence de présentation et clarification à apporter par l'ANC

L'avis donné au point précédent résulte de l'application des règles comptables en vigueur mais l'ANC souligne que la cohérence de présentation entre les secteurs lucratif et non lucratif conduit également à une présentation homogène du même financement par tous les établissements de santé du secteur privé rendant le même service.

Toutefois, l'application des règles comptables pour les établissements de santé du secteur non lucratif requiert de prendre en compte simultanément les dispositions des articles 142-9 et 422-1 du règlement n° 2018-06 et les règles générales du PCG (à savoir la définition du chiffre d'affaires et sa déclinaison dans le plan de comptes et dans les modèles de compte de résultat).

L'ANC considère qu'il pourrait être jugé, en l'absence de précisions dans les dispositions de l'article 142-9 du règlement n° 2018-06 définissant les concours publics, que la notion de « contribution financière d'une autorité administrative » a une portée étendue et peut couvrir la rémunération d'un service rendu.

Par conséquent, l'ANC considère qu'un traitement comptable alternatif des produits du financement mixte des SMR en concours publics, par les établissements de santé du secteur non lucratif, est possible.

L'ANC prévoit d'apporter une clarification sur le champ des contributions financières publiques visées par la notion de concours publics dans le cadre de son programme de travail de 2026.

D. Reconnaissance du produit

Les dispositions de l'article 512-4 du PCG prévoient que pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice. Concernant les produits des ventes de services, la pratique et la doctrine comptables considèrent que le produit est acquis quand la prestation est réalisée.

Le produit du financement mixte est déterminé par les règles générales du PCG (voir B et C1). Par conséquent, la disposition ci-avant de l'article 512-4 s'applique et le montant du produit du financement mixte à retenir pour calculer le résultat des établissements de santé privés correspond à la portion acquise à l'exercice clos, c'est-à-dire compte tenu de l'état de réalisation des services financés, qui est à documenter par chaque établissement de santé.

S'agissant de la comptabilisation alternative possible en concours publics par les établissements du secteur non lucratif (voir point C2), elle s'appuie sur le principe que le produit du financement mixte répond à la définition de l'article 142-9 du règlement n° 2018-06. Or les dispositions du même article prévoient que les concours publics sont comptabilisés en produit en fonction des modalités propres au dispositif concerné. La reconnaissance du produit et donc déterminée en fonction de cette dernière disposition et, en l'absence d'autres précisions, des règles générales du PCG, c'est-à-dire en fonction du moment où le produit est acquis.