

Le Président

Monsieur Robert OPHELE
Président de l'Autorité des normes comptables
5 Place des Vins de France
75573 PARIS CEDEX 12

Paris, le 31 mars 2025

Référence : PVI.MCP.CBA.20250088

Objet : Dotations populationnelles

Monsieur le Président,

La Commission des études comptables de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes s'interroge sur le traitement comptable applicable à la dotation dite populationnelle, introduite par la réforme des modes de financement des établissements de santé au titre des soins médicaux de réadaptation (SMR), entrée en vigueur au second semestre 2023.

En effet, l'article 78 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016 a introduit un nouveau modèle de financement des activités de SMR dans l'objectif de corriger les effets d'un financement différencié entre des établissements sous dotation annuelle de financement et des établissements financés à la journée d'hospitalisation.

La mise en œuvre de ce nouveau modèle a débuté en 2017 avec l'instauration d'un dispositif transitoire combinant anciennes et nouvelles modalités de financement afin de permettre aux établissements d'appréhender la réforme progressivement, en limitant les effets sur leurs revenus, et de finaliser en parallèle les évolutions techniques et organisationnelles nécessaires.

Selon les dispositions de l'article 107 de la LFSS pour 2023, le nouveau modèle de financement est entré en vigueur le 1^{er} juillet 2023. Trois objectifs principaux, rappelé dans l'annexe 6 au projet de loi de financement de la sécurité sociale 2024 (cf. Annexe 1), sous-tendent la mise en œuvre de ce modèle combiné.

D'une part, il permettra de financer les établissements de SMR sur la base de critères épidémiologiques et démographiques explicatifs du recours aux soins de SMR sur le territoire, plutôt qu'à partir des caractéristiques des structures existantes, tout en tenant compte de l'activité pour l'ensemble des établissements.

D'autre part, il vise à améliorer la stabilité financière des établissements essentielle à l'amélioration des prises en charge des patients.

Enfin, il tend à harmoniser le financement des établissements historiquement sous dotation annuelle de financement et des établissements financés à la journée d'hospitalisation.

Ce nouveau modèle de financement se compose ainsi :

- de financements issus de l'activité qui représentent 50% du financement total des établissements SMR. Pour chaque séjour, l'établissement perçoit un montant forfaitaire correspondant aux tarifs en vigueur. Ces recettes ont vocation à rendre le modèle de financement dynamique et réactif par rapport à l'évolution des prises en charge effectuées par les établissements ;
- d'un financement lié à la qualité à travers le dispositif d'incitation au financement de l'amélioration de la qualité (IFAQ) adapté au champ des SMR ;
- de compartiments forfaitaires introduits pour fournir de la visibilité et de la stabilité aux établissements. Au regard des inégalités territoriales observées en termes d'équipements et de compétences, l'objectif poursuivi est de disposer d'un vecteur de financement sécurisant pour les établissements afin de leur permettre d'engager les transformations nécessaires.

En conséquence, les financements forfaitaires spécifiques aux SMR sont de deux types :

- Des compartiments ciblés (plateaux techniques spécialisés, activités d'expertise financées en dotations MIGAC, dotation pédiatrie...) qui permettent de prendre en compte les profils spécifiques d'établissements très spécialisés et de stabiliser ainsi leurs financements, tout en assurant un meilleur maillage territorial ;
- Le compartiment dit « dotation populationnelle » qui cherche à mettre en relation l'allocation de financement et le besoin de santé au niveau territorial, indépendamment de la structure d'offre existante. Cette dotation est ainsi répartie sur la base de critères démographiques et épidémiologiques ayant un impact direct sur le recours aux activités de SMR.

Cette modalité de financement repose sur deux caractéristiques :

Au niveau national, elle a pour objectif de réduire les inégalités de ressources entre régions issues des anciens systèmes de financement. Le mécanisme de rattrapage vise à répartir une partie de la progression des ressources annuelles consacrées aux SMR à des régions dont le financement historique est inférieur à la moyenne nationale, sur la base des besoins de chaque région estimés selon une méthodologie commune à tous les territoires ;

Au niveau régional, ces mêmes enveloppes régionales sont allouées aux établissements selon de nouvelles pratiques comprenant une nouvelle démarche permettant aux agences régionales de santé (ARS) de se prononcer sur les critères de distribution envisagés et de leur laisser une marge d'appréciation dans l'allocation des ressources.

Ce mode de financement via la dotation populationnelle s'étend à d'autres branches du système de santé que les SMR, notamment pour ce qui concerne les soins psychiatriques (cf. Annexe 2).

En synthèse, préalablement à la réforme des modes de financement, le financement des établissements de santé privés était composé essentiellement des produits de la tarification à l'acte (T2A).

A compter de 2024, la réforme entame une diversification des modalités de financement des établissements, conduisant au passage d'un financement centré sur le volume d'activité réalisée à un système mixte combinant dotation forfaitaire dite populationnelle et rémunération pour l'activité.

Les établissements de santé concernés sont désormais amenés à être financés selon les modalités suivantes :

- Une part forfaitaire au titre de la dotation populationnelle, allouée par les ARS en fonction des besoins de santé identifiés sur la base des caractéristiques des populations du territoire concerné ;
- Une part liée à l'activité (T2A), qui correspond aux recettes générées par l'établissement dans le cadre de la tarification à l'acte, et qui a vocation à compléter le financement perçu au titre de la part forfaitaire ;
- Une part liée à des compartiments complémentaires attribués par l'ARS et destinés à financer des activités, des missions ou des équipements spécifiques.

L'objectif poursuivi par la mise en place de la dotation populationnelle est ainsi de réduire les inégalités des territoires en assurant une meilleure répartition des ressources, notamment en faveur des territoires les moins bien desservis.

Pour les établissements de santé, la dotation permet de sécuriser leur financement en leur garantissant une base de ressources minimale.

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

Ainsi, le montant des dotations populationnelles est déterminé au niveau national puis alloué à chaque région sur la base de critères divers (démographie, état de santé de la population, offre de santé disponible...).

Les ARS ont ensuite pour mission de répartir ces dotations entre les établissements de santé. Ce sont les directeurs des ARS qui décident de cette répartition par établissements sur la base de critères qui ne seraient pas connus avec précision.

Dans le cadre de ce nouveau dispositif, la Commission des études comptables s'est interrogée sur le classement comptable de la dotation populationnelle dans les comptes annuels des organismes de santé privés à but lucratif.

En particulier, s'agit-il d'éléments constitutifs de leur chiffre d'affaires ou d'une subvention d'exploitation ?

Pour sa part, la Commission a considéré que la dotation populationnelle constitue un élément du chiffre d'affaires de ces organismes. La Commission est arrivée à cette conclusion en explorant les approches suivantes :

- Par analogie avec le traitement comptable qui serait retenu par les acteurs opérant dans des activités régulées, la dotation populationnelle correspond à une composante de la rémunération globale perçue par l'établissement dans le cadre de la prestation rendue aux bénéficiaires du système de santé, en application du contrat conclu avec elle qui fixe les services attendus ;

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

- La dotation populationnelle correspond à un complément de prix perçu par l'établissement de santé en rémunération des prestations rendues aux bénéficiaires du système de santé, dans la mesure où elle a vocation à compléter les revenus tirés de la tarification à l'acte.

Toutefois, en l'absence d'une définition des subventions d'exploitation dans le PCG², et bien qu'elle ne privilégie pas cette seconde approche, la Commission n'a pas exclu de considérer que la dotation populationnelle puisse être classée en subventions d'exploitation, compte tenu de sa nature forfaitaire, sans lien direct avec les actes réalisés par l'établissement, et compte tenu de sa vocation à compenser la diminution des produits de ces établissements, à la suite de la réforme de leurs modes de financement.

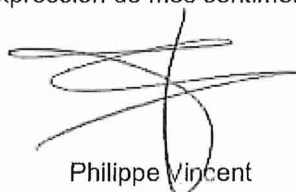
Dans ce contexte, dans la mesure où ce dispositif est appelé à se pérenniser et à s'étendre à d'autres branches du système de santé, et en l'absence de définition des subventions d'exploitation dans le PCG, la Commission des études comptables sollicite l'Autorité des normes comptables pour qu'elle se prononce quant aux questions suivantes :

- Dans les comptes annuels des organismes de santé privés à but lucratif, l'Autorité des normes comptable confirme-t-elle que la dotation populationnelle perçue par les établissements constitue un élément du chiffre d'affaires ?
- La conclusion serait-elle différente dans les comptes annuels des organismes privés à but non lucratif ?
- Quel est le rythme de reconnaissance du produit lié à la dotation populationnelle ?
S'agit-il d'un produit immédiat ou doit-il être étalé ?
S'il devait être étalé, quelles seraient les modalités de répartition de la dotation (de manière linéaire sur la durée du contrat conclu avec l'ARS, en fonction des actes réalisés...) ?

La Commission des études comptables souhaiterait ainsi que le traitement comptable de cette dotation populationnelle soit précisé de manière à harmoniser les pratiques d'une part, et à sécuriser les obligations des organismes concernés d'autre part, en particulier en termes de fiscalité assise sur le chiffre d'affaires. Dans l'attente de la réponse de l'Autorité des normes comptables, la Commission a émis la réponse jointe en annexe 3, dans laquelle elle privilégie le classement de la dotation populationnelle en chiffre d'affaires, dont le produit est à comptabiliser de manière linéaire sur la durée de la convention conclue avec l'ARS.

Dans le cadre d'une démarche globale de normalisation, la Commission trouve par ailleurs opportun que l'Autorité des normes comptables puisse clarifier le traitement comptable des autres sources de financement perçus par les acteurs du système de santé (dotation dite « file active », financement de l'amélioration de la qualité (IFAQ), dotation relative à la mission d'intérêt général et d'aide à la contractualisation (MIGAC) ...).

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Président, l'expression de mes sentiments les meilleurs.



Philippe Vincent

² Le PCG 1982 prévoyait quant à lui la définition suivante : « Subvention dont bénéficie l'entreprise pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation. »