



Le Président du CNOCP

Paris, le 18 avril 2023

Le Président du CNOCP

au

Directeur comptable et financier de la
Caisse nationale d'assurance maladie

Objet : réponse à la saisine de la Direction comptable et financière de la Caisse nationale d'assurance maladie concernant une demande de dérogation au plan comptable des UGECAM.

Par courrier en date du 19 janvier 2023, vous avez saisi le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) d'une demande de dérogation dans l'application du plan comptable des Unions pour la gestion des établissements des caisses maladies (UGECAM) pour l'élaboration de leurs comptes agrégés.

Les UGECAM sont des organismes privés à but non lucratif qui ont une activité distincte de l'assurance maladie. Ces treize unions forment depuis 2009 le « groupe UGECAM » associé à une direction nationale de la CNAM. Ces unions sont des opérateurs de santé de l'assurance maladie avec pour mission principale de gérer des établissements publics de santé (EPS), des établissements privés participant au service public hospitalier et des établissements ou services médico-sociaux (ESMS) qui dépendent de chaque union. Ces établissements interviennent dans différents domaines d'activités de la sphère médico-sociale, tels que la médecine physique et de réadaptation, les soins de suite, les consultations ambulatoires, l'accompagnement des situations de handicap, ainsi que la réinsertion sociale et professionnelle. Au total, le groupe UGECAM, par le biais de chacune de ses unions, compte 252 établissements et services, répartis entre 81 établissements publics de santé et 171 établissements et services médico-sociaux et propose une offre de 14 819 lits.

Chaque union est chargée d'assurer l'orientation et la gestion administrative et financière¹ des établissements situés dans sa circonscription et de gérer le patrimoine affecté aux établissements. L'union s'appuie pour l'exercice de cette mission sur les priorités fixées par les Agences régionales de santé (ARS), ainsi que sur les orientations générales déterminées par la Caisse nationale d'assurance maladie (CNAM).

¹ Activité du siège, services communs et production des comptes administratifs, budgets prévisionnels et autres informations financières pour chacun des établissements auprès des tutelles locales des UGECAM.

Chaque UGECAM est financée par des crédits de droit commun, dotée d'une autonomie financière pour son fonctionnement courant et financée par des fonds publics pour ses opérations immobilières. Chacune est administrée par un conseil d'administration composé de représentants des caisses primaires ou régionales d'assurance maladie de la circonscription. Ce conseil détermine les objectifs du contrat pluriannuel d'objectifs et de gestion. Il approuve le budget de gestion de l'union et arrête le compte financier établi par le directeur comptable et financier. Le directeur de l'union est nommé par le directeur général de la CNAM.

Les UGECAM ne sont pas comprises dans le périmètre de combinaison et de certification des comptes de l'assurance maladie, en raison de leur gouvernance et de leur mode de fonctionnement distincts des organismes relevant de la branche maladie.

Il n'existe pas de combinaison des comptes au niveau national du « groupe UGECAM ». Chacune des unions élabore à son niveau des comptes agrégeant les comptes des établissements publics de santé et des établissements ou services médico-sociaux. Les UGECAM s'appuient pour l'élaboration de ces comptes agrégés sur des référentiels comptables distincts : le Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale, l'instruction comptable et budgétaire M21² et l'instruction comptable et budgétaire M22 dite bis³. Ces trois référentiels présentent des divergences, notamment en ce qui concerne la présentation d'un résultat exceptionnel.

Les instructions budgétaires et comptables, au contraire du Recueil, prévoient la comptabilisation de charges et de produits exceptionnels⁴, alors même que cette notion a été revue pour les autres entités publiques. Le CNOCP a en effet opté pour une approche plus restrictive de la présentation d'un résultat exceptionnel, l'objectif étant de s'aligner sur les normes comptables nationales et internationales⁵, les résultats de cessions d'actifs faisant désormais partie intégrante du résultat courant. Dans ce contexte, sur le fondement des dispositions comptables applicables pour l'élaboration des comptes agrégés des UGECAM, il convient d'harmoniser les comptes individuels des entités entrant dans le périmètre de consolidation avec le référentiel comptable de chaque union « tête de groupe », en retraitant et supprimant cette présentation du résultat exceptionnel des comptes des établissements sanitaires et médico-sociaux relevant de l'union.

² Instruction M21, Comptabilité des établissements publics de santé.

³ Instruction M22 dite bis, Comptabilité des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant du code de l'action sociale et des familles.

⁴ Arrêtés du 20 décembre 2022 modifiant l'arrêté du 16 juin 2014 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 21 des établissements publics de santé et du 14 décembre 2022 relatif au plan comptable M22 bis applicable aux établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant du I de l'article 312-1 du code de l'action sociale et des familles.

⁵ Pour l'Autorité des normes comptables (ANC), seuls les charges et les produits « liés à un événement majeur et inhabituel » peuvent être qualifiés de « charges et produits exceptionnels ». Les normes IPSAS ne retiennent pas cette notion de résultat exceptionnel, sans l'exclure pour autant, quand les normes IFRS posent l'interdiction formelle pour toutes les entités de comptabiliser des charges ou produits extraordinaires.

Ce retraitement comptable engendre un certain nombre de difficultés pour les UGECAM, telles que « *des distorsions de coût par rapport à d'autres opérateurs soumis à la même réglementation, ou encore [le fait de] fausser la base de calcul des financements octroyés par les tutelles* ».

Vous précisez que parmi les établissements gérés par les UGECAM, les établissements de santé qui doivent produire un état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) à des fins de prévisions budgétaires sont soumis à l'obligation de publier en annexe de ce document un plan global de financement pluriannuel (PGFP). Ce PGFP, lorsqu'il concerne un projet d'établissement, est soumis à délibération du conseil d'administration et approbation par le directeur de l'ARS. Or, les différents indicateurs financiers présentés dans ce document sont notamment alimentés par des données issues de la constitution de charges et de produits exceptionnels, comme l'excédent brut d'exploitation, le résultat courant de fonctionnement, le taux de marge brute (ou résultat courant d'exploitation) ou encore la capacité d'autofinancement. La disparition des charges et produits exceptionnels aurait ainsi une incidence directe sur ces indicateurs financiers utilisés pour apprécier la situation et la viabilité des structures, notamment dans le cadre de l'attribution de financements. Vous soulignez en outre que le reclassement de charges et produits exceptionnels en résultat courant nécessiterait des opérations lourdes de retraitement manuel compte tenu de la configuration actuelle des outils de gestion.

Vous souhaiteriez en conséquence que soit maintenue pour les UGECAM la possibilité d'enregistrer des charges et produits exceptionnels, sans adopter la nouvelle approche restrictive mentionnée *supra*.

Compte tenu de ces difficultés, le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis de maintenir, pour l'élaboration des comptes agrégés de ces unions, la présentation d'un résultat exceptionnel qui déroge aux principes nouvellement retenus dans le Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale.

Le Conseil de normalisation des comptes publics émet toutefois le vœu que la présentation du résultat exceptionnel soit harmonisée dans toute la sphère publique et que les dispositions des instructions budgétaires et comptables M21 et M22bis susmentionnées soient revues en ce sens, ce qui permettrait de lever la présente dérogation.

Michel PRADA

ANNEXE :

Note réalisée par les services de la Direction comptable et financière de la Caisse nationale
d'assurance maladie

NOTE DE SYNTHÈSE ETAYANT LA DEMANDE DE DEROGATION EN FAVEUR DU MAINTIEN DES COMPTES 67 -77 AU PPLAN DE COMPTES DES UGECAM

Les UGECAM de l'assurance maladie représentent 13 entités régionales couvrant 5 grandes catégories d'activités complémentaires :

Médecine physique et réadaptation, soins de suite, consultations ambulatoires, accompagnement des situations de handicap à tous les âges de la vie, réinsertion sociale et professionnelle.

Organismes privés à but non lucratif, les UGECAM gèrent 252 établissements dont 81 établissements dans le secteur sanitaire (SSR essentiellement) et 171 services et établissements dans le secteur médico-social qui constitue l'exclusivité de leur activité. L'offre de prise en charge des UGECAM représente près de 14 819 lits et places.

Leur activité bien qu'appartenant à la branche assurance maladie est peu comparable à celle du réseau des CPAM et des CARSAT. Les établissements gérés par l'ensemble des UGECAM sont en effet intégralement financés par des crédits de droit commun aux secteurs sanitaire et médico-social.

Par ailleurs, les UGECAM bénéficient d'une autonomie financière pour leur fonctionnement courant et peuvent percevoir des financements pour leurs opérations immobilières de constructions ou de travaux d'aménagement matérialisées par des avances du FNA (Fonds National d'Adaptation).

Les comptes des UGECAM ne sont pas intégrés dans le périmètre de certification des comptes de l'assurance maladie. Chaque UGECAM fait l'objet d'une certification de ses comptes annuels consolidés (sièges, services communs et établissements) par un commissaire aux comptes.

La production des comptes administratifs, budgets prévisionnels et autre information financière est également assurée par les UGECAM pour chacun de leurs établissements auprès de leurs tutelles locales.

I. Le Contexte

Les normes N°2 relatives aux charges et N°4 relatives aux produits suppriment la notion de résultat exceptionnel dans les comptes des organismes de sécurité sociale établis à compter du 1er janvier 2022.

La suppression des charges et produits exceptionnels est en cohérence avec les normes internationales, le projet de modernisation des états financiers de l'Autorité des Normes Comptables et la sphère publique.

De ce fait, les comptes de charges et de produits exceptionnels utilisés jusqu'à présent ont été clôturés dès l'exercice 2021 pour le réseau des organismes de l'Assurance Maladie (hors UGECAM). Les opérations concernées s'imputent désormais dans des comptes du résultat courant, constitués des comptes 65x et 75x.

Cette évolution n'a pas été étendue dans un premier temps au réseau des UGECAM eu égard à leurs spécificités, ce qui a motivé la saisine du CNOCP pour l'examen de sur cette dérogation (courrier de saisine en date du 19 Janvier 2023).

➡ Les UGECAM sont des organismes de Sécurité Sociale gérant exclusivement des établissements sanitaires et médico-sociaux et le patrimoine immobilier affecté aux établissements, leurs activités ne sont pas comparables à celles des CPAM et CARSAT :

Les Articles L 216-3 et L 216-1 du code de la SS régissent les modalités de fonctionnement des fédérations d'organismes. Selon les principes en découlant les UGECAM appliquent, sauf dispositions particulières, les mêmes dispositions que les autres organismes de la branche.

➔ **La réglementation applicable aux établissements sanitaires et médico-sociaux des UGECAM est celle des établissements sanitaires publics et privés :**

La réglementation en vigueur, pour les établissements d'hospitalisation publics et privés participant au service public hospitalier ainsi que pour les établissements médico-sociaux, est applicable aux établissements relevant de l'assurance maladie dont la gestion est transférée aux UGECAM.

Les principales dispositions de l'instruction N°87-67 du 16 mars 1987 - instruction M 21 et M22 bis devront donc être mises en œuvre pour l'ensemble des établissements appartenant aux UGECAM, principalement aux établissements sanitaires et médico-sociaux, ainsi qu'aux services rattachés à ces établissements et à ceux dont les modalités de tarification font expressément référence à la réglementation hospitalière.

➔ **Leur organisation comptable est différente de celle des CPAM et CARSAT, leurs comptes sont hors périmètre de la combinaison des comptes de la branche maladie et un plan comptable prenant en compte trois normes différentes leur est applicable :**

Les opérations comptables afférentes aux établissements et structures sont retracées dans des gestions spécifiques tant pour leur cycle d'exploitation que pour leurs opérations patrimoniales. Les opérations de gestion des sièges et services communs sont affectées dans les structures par clé de répartition et entrent dans le calcul coût des structures et services.

Afin d'assurer l'unité comptable et budgétaire, les règles retenues pour la gestion des établissements s'appliquent aussi aux services centraux de l'UGECAM. L'activité du siège et des services communs est répartie. La nomenclature des comptes applicables aux UGECAM se doit de respecter les plans comptables applicables :

- aux organismes de sécurité sociale,
- aux établissements sanitaires,
- aux établissements médico-sociaux.

L'UGECAM est tenue de suivre dans sa comptabilité, dans des gestions séparées par établissements ou structures budgétaires :

- les opérations financières et comptables du siège,
- les opérations financières et comptables de chaque établissement.

L'UGECAM produit des comptes annuels consolidés (siège et établissements), hors périmètre de la certification des comptes de la branche maladie, qui font l'objet d'une certification des comptes par un Commissaire aux comptes. Cependant l'UGECAM se doit de mettre en œuvre, au sein de chaque établissement, un bilan séparé par structure permettant de mesurer l'indépendance budgétaire et financière de chaque établissement.

En ce qui concerne les obligations comptables des établissements, on retiendra, en particulier :

- l'obligation d'établir un budget prévisionnel, présenté à l'autorité de tarification dans le cadre de la procédure budgétaire,
- l'obligation d'établir, à la clôture de l'exercice, un compte administratif par établissement qui sera transmis à l'autorité tarifaire.

➔ **Une problématique liée au fait que les normes comptables M21 et M22 Bis contrairement au PCUOSS ont maintenu la référence aux comptes de charges et produits exceptionnels 67 et 77 (cf. arrêtés publiés en vigueur au 01/01/2023) :**

Elles maintiennent en 2022 et 2023 la nomenclature comptable des comptes de charges et produits exceptionnels.

➔ **Et les cadres réglementaires budgétaires et comptables exigés des tutelles sont alignés sur les nomenclatures des établissements et services définies par arrêtés :**

Les données budgétaires et financières qui sont à communiquer par les établissements et services sanitaires et les ESSMS à leurs financeurs - Agences Régionales pour la Santé et Conseils Départementaux selon un calendrier prédéfini - reprennent cette nomenclature dans les outils permettant le transfert des données aux tutelles. Les comptes 67 et 77 y figurent toujours.

II. Les impacts de la suppression des comptes de charges / produits exceptionnels sur les UGECAM :

- ➔ **Un enjeu principalement centré pour les UGECAM sur les opérations de cession de patrimoine et les subventions d'investissements :**

Soit les opérations enregistrées en 675, 775,777, et dans une moindre mesure en 778

- ➔ **Un retraitement obligatoirement manuel des opérations concernées que les outils de gestion en place communs à toutes les structures en place ne sauraient opérer. Par ailleurs, cela nécessiterait une validation préalable des corrections par les tutelles :**

Même constat pour l'élaboration du PGFP (plan global de financement pluriannuel) ainsi que les évolutions de la capacité d'autofinancement (CAF), du fonds de roulement (FR), du besoin en fonds de roulement (BFR) et de la trésorerie d'une structure. Notons que l'établissement du PGFP est une obligation réglementaire pour les établissements de santé soumis à EPRD et pour les ESMS soumis à EPRD complet.

- ➔ **Tous les indicateurs financiers utilisés pour apprécier la situation et la viabilité des structures notamment dans le cadre de l'attribution de financements (subventions, crédits spécifiques....) seraient aussi à retraiter pour rétablir le calcul correct des indicateurs appréciés par les tutelles , ci-après les principaux indicateurs fréquemment utilisés :**

- Excédent brut d'exploitation (EBE)
- Marge brute (ou résultat courant de fonctionnement)
- Taux de marge brute
- Capacité d'autofinancement (CAF)

- ➔ **Potentialité de risque d'une distorsion de coûts défavorable aux UGECAM dans la présentation de leurs dossiers de financement :**

Dans ces conditions, ces opérations ne peuvent, selon notre analyse, relever de leur cycle d'exploitation, au risque d'engendrer des distorsions de coût par rapport à d'autres opérateurs soumis à la même réglementation, ou encore de fausser la base de calcul des financements octroyés par les tutelles.

III. En synthèse :

Un accord de dérogation au PCUOSS permettrait :

- ➔ De sécuriser l'arrêté des comptes de l'exercice 2022 et permettre la certification des comptes des UGECAM,
- ➔ D'Informers les CAC et d'ajouter une mention dans l'annexe des comptes 2022 des UGECAM,
- ➔ De maintenir la conformité du plan de comptes des UGECAM aux normes M21 et M22bis en 2022 et 2023,
- ➔ De mieux se préparer son évolution en 2024 si toutefois les normes M21 et M22 bis étaient alignées sur celle de la sphère publique,

Un refus de dérogation pourrait entraîner :

- ➔ Des réserves formulées par les CAC sur les comptes 2022 pour les UGECAM dont les 67 et 77 sont d'un montant significatif,
- ➔ Une mise à jour de l'ensemble du référentiel comptable 2023 d'un exercice déjà ouvert et information des tutelles locales sur cette évolution,
- ➔ Un retraitement manuel des budgets et comptes administratifs 2022/2023, indicateurs financiers, et risque possible de refus des comptes par les tutelles,
- ➔ Un retraitement systématique des documents à destination des financeurs pour tous les futurs dossiers de demande de financement,
- ➔ Une situation défavorable pour les établissements des UGECAM par rapport aux autres structures qui ne seraient pas soumises au même référentiel (comparabilité de leurs coûts) lors de leurs demandes de financement auprès des tiers financeurs.