

1.2 – Méthode d'Analyse des Comptes

1.2.1 – Budget et Plan Comptable des Etablissements Publics de Santé

Le plan comptable du secteur public hospitalier, qui s'inspire du plan comptable général de 1982, est mis en application depuis le 1^{er} janvier 1988 (instruction comptable M21).

Les comptabilités dont la centralisation constitue la substance du présent recueil, décrivent les opérations au cours d'un exercice. A la clôture de celui-ci, les opérations sont regroupées dans un compte administratif pour l'ordonnateur, dans un compte de gestion pour le comptable.

Les budgets s'exécutent en gestion, c'est-à-dire que les comptes doivent décrire les opérations réalisées au cours d'une seule année.

Le terme d'exercice utilisé dans les données de cette brochure désigne l'ensemble des opérations d'une année civile, très légèrement prolongée pour y comprendre la constatation de charges et de produits nés pendant l'année, mais que des circonstances diverses n'ont pas permis de passer en écritures avant le 31 décembre.

Le **budget hospitalier** est présenté en deux sections (exploitation et investissement) selon un cadre défini par circulaire interministérielle. Il en va de même pour les décisions modificatives et les documents annexes.

Ce budget comprend un budget principal et éventuellement un ou plusieurs budgets annexes. L'ensemble des tableaux de synthèse de la présente brochure intègre les données du budget principal et de l'ensemble des budgets annexes des établissements publics de santé.

Les autorisations de dépenses et les prévisions de recettes qui figurent au budget hospitalier sont en outre présentées et votées par groupe fonctionnel.

La répartition des dépenses et des recettes approuvées entre les comptes de chaque groupe fonctionnel est faite par le directeur d'établissement. Ces comptes déterminent le niveau de contrôle de la disponibilité des crédits exercé par le comptable.

La section d'exploitation retrace toutes les opérations concernant la gestion courante des services.

Sont inscrits :

- *En recettes* : la dotation globale de financement (groupe 1), les produits de l'activité hospitalière (groupe 2), les autres produits (groupe 3) et les transferts de charges (groupe 4) ;
- *En dépenses* : les charges d'exploitation relatives au personnel (groupe 1), les charges d'exploitation à caractère médical (groupe 2), les charges d'exploitation à caractère hôtelier et général (groupe 3) et les amortissements, provisions, charges financières et exceptionnelles (groupe 4).

Les budgets doivent être votés en équilibre. Les produits d'exploitation doivent donc être égaux ou supérieurs aux charges d'exploitation. La section d'exploitation fait ainsi apparaître un solde qui permet le financement d'une fraction des dépenses d'investissement.

La section d'investissement retrace toutes les opérations en capital, autrement dit les opérations de dépenses ou de recettes qui accroissent ou diminuent la valeur du patrimoine de l'établissement.

Figurent :

- *En recettes* : l'autofinancement brut (excédent de la section d'exploitation qu'il est possible de consacrer aux investissements) s'ajoute aux recettes encaissées directement en section d'investissement, désignées par le terme recettes réelles et constituées par des emprunts (groupe 1), des amortissements (groupe 2), des provisions (groupe 3) et d'autres recettes, notamment des subventions (groupe 4).

Les subventions proviennent soit de l'Etat, soit des collectivités locales.

Les emprunts sont contractés, pour l'essentiel, auprès des établissements de crédit. Les caisses d'assurance-maladie n'assurent quasiment plus de prêts aux établissements publics de santé.

• *En dépenses* : le remboursement de la dette (groupe 1), les immobilisations, c'est-à-dire l'investissement proprement dit (groupe 2), les reprises sur provisions (groupe 3) et les autres dépenses de la section d'investissement (groupe 4).

Les autorisations de dépenses de cette section sont classées par nature et, à l'exception du remboursement des emprunts, par opération. Cette classification vise à une présentation plus claire des crédits d'investissement, une opération pouvant se définir comme un ensemble cohérent de travaux ou d'acquisitions mobilières ou immobilières formant une unité, individualisée géographiquement ou fonctionnellement.

La différence entre les recettes d'investissement et les dépenses d'investissement augmente ou diminue le fonds de roulement de l'établissement selon les résultats de l'année.

Ainsi, les comptes d'exploitation et d'investissement retracent, après élimination de toutes les opérations comptables d'ordre, les flux réels de dépenses et de recettes au cours d'une année.

La situation des éléments patrimoniaux des collectivités locales et des établissements publics locaux n'apparaît donc pas dans les sections d'exploitation et d'investissement qui retracent les seuls flux de l'année. Par contre, elle apparaît dans le bilan.

Le **bilan** présente ainsi :

- à l'actif : l'ensemble des biens et des créances classés en fonction de leur nature économique (immobilisations, stocks et en-cours, créances, disponibilités, comptes de régularisation) ;
- au passif : l'ensemble des ressources classées en fonction de leur nature juridique (capitaux propres, provisions pour risques et charges, dettes, comptes de régularisation).

1.2.2 – Liens avec la Comptabilité Nationale

L'analyse financière réalisée ne peut pas être rapprochée sans précaution des données de la comptabilité économique nationale.

En effet, le champ d'application n'est pas identique à celui retenu par la comptabilité économique nationale.

Par ailleurs, les concepts sur lesquels s'appuie cette analyse financière doivent être correctement compris pour éviter toute erreur d'interprétation.

A. En ce qui concerne le champ d'application, la définition du secteur public local retenue par la comptabilité économique nationale est à la fois à vocation restrictive, puisqu'elle ne comporte pas les établissements spécialisés tels que les établissements publics (leurs opérations sont retracées dans le compte des entreprises non financières) et spécifique, puisqu'elle ne coïncide pas avec la définition administrative traditionnelle des collectivités locales. Elle comporte des organismes tels que les chambres de commerce, de métiers et d'agriculture.

B. En ce qui concerne les concepts, l'analyse opérée dans le présent volume, qui résulte d'une synthèse exhaustive des comptabilités traitées individuellement et non d'une extrapolation à partir d'échantillons, permet :

- de mesurer les flux des dépenses et des recettes ;

- de suivre l'évolution des principales rubriques des comptes d'exploitation et d'investissement ;
- de dégager certains éléments tels que l'autofinancement, les annuités de la dette, l'équipement net.

Cette analyse est effectuée après élimination des opérations comptables d'ordre qui ne correspondent ni à des recettes ni à des dépenses effectives, mais procèdent à certains transferts d'un compte à un autre sans modifier le montant global des recettes et des dépenses.

Elle porte donc sur les flux économiques de dépenses et de recettes des exercices considérés. Ainsi, par exemple, les dotations pour amortissement et les remboursements des frais des budgets annexes n'apparaissent pas dans les charges d'exploitation et viennent, dès lors, accroître le montant de l'autofinancement tel qu'il est ensuite repris au niveau des ressources d'investissement.

Est ainsi dégagée une notion d'autofinancement appelée « autofinancement brut » qui permet de mesurer la capacité réelle des établissements à couvrir une partie de leurs dépenses d'investissement à l'aide de leurs ressources propres.

Cet autofinancement brut ne doit pas être confondu avec l'épargne brute définie par la comptabilité économique nationale. Celle-ci est le solde du compte « d'affectation » dont les ressources comprennent, notamment, les subventions d'équipement. De ce fait, elle diffère de la notion de virement de la section d'exploitation à la section d'investissement, notion ordinairement employée dans les comptabilités locales.

A cet égard, il faut également souligner que les dépenses d'investissement de la section d'investissement ne recouvrent pas les mêmes données que celles figurant au compte de capital des agents économiques, c'est-à-dire, la F.B.C.F. « formation brute de capital fixe » et les achats de terrains et d'immeubles. La section d'investissement des établissements publics locaux reprend ces éléments mais elle y ajoute des opérations financières (remboursements d'emprunts, prêts, avances accordées, etc.) qui apparaissent seulement dans les comptes financiers des agents de la comptabilité nationale. Mais, quelles que soient les distorsions qui apparaissent entre les analyses ci-après et les résultats de la comptabilité économique nationale, il reste que les deux séries de travaux sont établies grâce à l'exploitation exhaustive des comptes individuels de gestion tenus par les comptables du Trésor.