

## TABLE DES MATIÈRES

<b>PRÉFACE</b> .....	5
<b>SOMMAIRE</b> .....	7
<b>INTRODUCTION</b> .....	9
<b>PARTIE 1. FONCTIONNEMENT BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DES EHPAD ET AUTRES ESSMS</b> .....	11
<b>1.1. Introduction à la comptabilité des établissements et services sociaux et médico-sociaux</b> .....	13
1.1.1. Objectif de la comptabilité : décrire le patrimoine et sa variation annuelle .....	13
1.1.1.1. Description d'un patrimoine au 31 décembre de l'année <i>N</i> à minuit .....	13
1.1.1.2. Description de l'évolution des fonds propres du 1/1 au 31/12/ <i>N</i> .....	15
A. Le résultat de l'exercice .....	15
B. Résultat de l'exercice <i>versus</i> évolution de la trésorerie potentielle nette .....	17
1.1.1.3. La présentation normée du bilan et du compte de résultat .....	18
A. Le bilan au 31/12/ <i>N</i> .....	18
a. L'actif du bilan .....	18
b. Le passif du bilan .....	18
B. Le compte de résultat du 1/1 au 31/12/ <i>N</i> .....	19
a. Les produits du compte de résultat .....	19
b. Les charges du compte de résultat .....	19
c. Le solde du compte de résultat .....	20
C. La classification des comptes .....	20
D. Schéma d'ensemble simplifié liant le bilan et le compte de résultat .....	22
1.1.1.4. L'annexe .....	24
A. Les règles et les méthodes comptables .....	24
B. Les notes relatives aux postes du bilan .....	24
C. Les notes relatives au compte de résultat .....	24
D. Les autres informations .....	24
1.1.2. Le cycle comptable : de l'héritage du passé à la clôture de l'exercice .....	25
1.1.2.1. Au début de l'exercice comptable, la reprise des « à-nouveaux » .....	25
1.1.2.2. Le principe de double écriture : du crédit vers le débit .....	26
A. Le principe de double écriture ou comptabilité en partie double .....	26
B. Du crédit vers le débit .....	27
a. Présentation analogique « éclatée » des opérations dans le « grand-livre » .....	27
b. Présentation chronologique regroupée des opérations dans le « livre-journal » .....	28
1.1.2.3. À la fin de l'exercice comptable, le solde des comptes et l'élaboration des documents de synthèse .....	29
1.1.3. Opérations courantes et opérations d'inventaire :	
de la rigueur économique à d'éventuelles manipulations du résultat .....	31
1.1.3.1. Opérations courantes : opérations valorisées sans ambiguïté .....	31
A. La prise en compte de la TVA dans les écritures comptables .....	31
B. L'opposition entre opérations au comptant et opérations à crédit .....	31
C. L'opposition entre opérations avec ou sans effet sur le résultat .....	33
1.1.3.2. Opérations d'inventaire : choix influant sur l'affichage du résultat .....	33
A. La comptabilisation des achats, des stocks et des variations des stocks :	
de l'achat à la consommation .....	34
B. Le calcul et la prise en compte des amortissements .....	34
a. Définitions des amortissements .....	34
b. Écritures comptables et présentation dans les documents de synthèse .....	35
c. Calcul des amortissements .....	36

C. La comptabilisation des dépréciations et les provisions .....	36
a. Les dépréciations d'actif.....	37
1. Prise en compte des dépréciations .....	37
2. Impact économique des écritures de dépréciation.....	38
b. Les provisions.....	38
D. Les écritures de régularisation .....	39
1.1.3.3. Travaux d'inventaire et risque de manipulation du résultat.....	40
<b>Cas pratique n° 1 : Construction d'un bilan et d'un compte de résultat.....</b>	<b>43</b>
<b>1.2. Du financement des EHPAD</b>	
<b>au budget d'un établissement social et médico-social.....</b>	<b>49</b>
1.2.1. La structure du budget retenue jusqu'au 31 décembre 2016 .....	49
1.2.1.1. La (ou les) section(s) d'exploitation.....	49
1.2.1.2. La section d'investissement .....	52
1.2.1.3. Les principes budgétaires observés jusqu'au 31/12/2016.....	53
A. Le principe d'équilibre budgétaire .....	53
B. La notion de budget exécutoire.....	53
a. Les virements de crédit .....	53
b. Les décisions modificatives .....	54
C. La notion de pluri-annualité budgétaire.....	54
1.2.2. Réforme de 20147 : le financement des EHPAD et des petites unités de vie (PUV).....	55
1.2.2.1. Le forfait global relatif aux soins .....	56
A. L'estimation du forfait global de soins .....	56
B. L'estimation du tarif journalier afférent aux soins .....	56
C. Les charges couvertes par les tarifs journaliers relatifs aux soins .....	56
D. Évaluation de la perte d'autonomie et des besoins en soins requis des personnes hébergées.....	57
a. Le GIR moyen pondéré (GMP).....	57
b. Le GIR moyen pondéré soins (GMPS) .....	58
c. L'équation tarifaire de tarification en soins des places d'hébergement permanent .....	58
1.2.2.2. Le forfait global relatif à la dépendance à la charge du département d'implantation de l'établissement .....	58
A. Le modèle de tarification de la dépendance .....	58
B. L'équation tarifaire de calcul du forfait global dépendance.....	60
1.2.2.3. Les tarifs journaliers afférents à l'hébergement .....	60
A. Principes généraux des tarifs afférents à l'hébergement.....	60
B. Tarifs « Hébergement » et habilitation à l'aide sociale (HAS) .....	61
1.2.2.4. La répartition des charges communes à plusieurs financeurs .....	62
A. Suppression des clés fixes de répartition des charges entre financeurs .....	62
B. Contrôle de la pertinence de l'affectation des charges entre financeurs .....	62
1.2.3. Décret du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux ESSMS mentionnés au I de l'article 312-1 du CASF : du CPOM à l'EPRD.....	62
1.2.3.1. La généralisation des CPOM.....	63
A. Les différents signataires des CPOM .....	63
B. Modèle de CPOM (annexe de l'arrêté du 3 mars 2017).....	64
a. Titre 1 <sup>er</sup> : l'objet du contrat .....	64
Article 1 <sup>er</sup> : L'identification du gestionnaire et le périmètre du contrat .....	64
Article 2 : L'articulation avec les autres CPOM signés par le gestionnaire.....	64
Article 3 : Les objectifs fixés dans le cadre du CPOM sur la base du diagnostic partagé.....	65
Article 4 : Les moyens dédiés à la réalisation du CPOM.....	65
4.1. Les modalités de détermination des dotations .....	65
4.2. Les modalités d'affectation des résultats .....	66
4.3. Les frais de siège .....	66

b. Titre 2 : la mise en œuvre du contrat.....	66
Article 5 : Le suivi et l'évaluation du contrat .....	66
La composition du comité de suivi .....	66
Les documents à produire .....	66
Les dialogues de gestion .....	67
Option : un dialogue de gestion supplémentaire	
au cours de la quatrième année d'exécution du contrat .....	67
La prise en compte des circonstances imprévisibles ou exceptionnelles .....	67
Article 6 : Le traitement des litiges.....	67
Article 7 : La révision du contrat.....	67
Article 8 : La révision du terme des conventions tripartite	
préexistantes au CPOM .....	67
Article 9 : La date d'entrée en vigueur du CPOM et la durée du CPOM de 5 ans .....	67
c. La liste des annexes au CPOM .....	68
1. Les annexes obligatoires et communes à tous les CPOM .....	68
La synthèse du diagnostic partagé.....	68
La réponse des établissements et services du CPOM aux besoins territoriaux	
et leur inscription dans l'offre de santé et d'autonomie sur le territoire .....	68
Une annexe évolutive détaillant les objectifs fixés dans le cadre du CPOM	
assortis des indicateurs retenus pour en mesurer l'évolution.....	68
Le plan global de financement pluriannuel (PGFP).....	68
2. Annexe obligatoire pour les établissements concernés .....	68
3. Annexe obligatoire concernant l'éclairage de la situation du gestionnaire	
des établissements et services .....	68
C. Les effets du CPOM sur les organismes gestionnaires .....	69
D. Les effets du CPOM sur les financeurs .....	69
E. Limite des CPOM : une contractualisation enserrée	
dans des enveloppes limitatives de crédits.....	69
1.2.3.2. Les dispositions financières.....	70
A. Règles de compétence tarifaire.....	70
B. Dispositions générales relatives à l'EPRD .....	71
a. Périmètre de l'EPRD .....	71
b. Composition de l'EPRD.....	71
1. Les textes définissant l'EPRD .....	71
2. Présentation schématique de l'EPRD .....	72
3. Présentation détaillée des CRP et du tableau de financement .....	74
Les groupes fonctionnels des CRP.....	74
Les titres du tableau de financement .....	75
4. Comparaison de l'EPRD des ESSMS, des EPS	
et des organismes dépendant de l'État (exemple, les GIP) .....	76
Première comparaison des différents modèles d'EPRD .....	76
L'EPRD des établissements publics de santé (EPS – M21) .....	77
L'EPRD des groupements d'intérêt public (GIP – M9-5) .....	78
C. Notification des produits de l'EPRD.....	79
D. Élaboration de l'EPRD.....	81
E. Approbation de l'EPRD.....	82
F. Virements de crédits et décisions modificatives.....	82
a. Les virements de crédits.....	82
b. Les décisions modificatives .....	82
G. Clôture de l'exercice et affectation des résultats comptables.....	83
a. Clôture de l'exercice : l'ERRD .....	83
1. L'état réalisé des recettes et des dépenses.....	84
2. L'annexe relative à l'activité réalisée .....	84
3. Le tableau des effectifs et des rémunérations .....	86

b. L'affectation des résultats.....	88
1. Principes généraux d'affectation des résultats .....	89
2. Le tableau de détermination et d'affectation des résultats.....	90
3. <i>Quid</i> de la reprise des résultats ? .....	91
H. Dispositions relatives à certaines catégories de gestionnaires .....	91
a. ESSMS publics dotés ou non de la personnalité juridique .....	91
b. Activités sociales et médico-sociales relevant d'un EPS .....	92
c. ESSMS gérés par des personnes morales de droit privé .....	92
d. ESSMS non habilités à l'aide sociale ou relevant d'un organisme gestionnaire commercial.....	92
1.2.3.3. Réforme de 2017 : vers un nouveau paradigme .....	92
A. Une relecture du résultat .....	92
B. Des rôles en évolution .....	93
C. Une restructuration des organismes gestionnaires.....	93
1.2.3.4. Le calendrier budgétaire .....	94
A. Le calendrier budgétaire applicable à l'issue de la période transitoire.....	94
B. Le calendrier budgétaire applicable au cours de la période transitoire.....	95
<b>1.3. Les opérations budgétaires et comptables courantes .....</b>	<b>99</b>
1.3.1. Haut de bilan : les opérations d'investissement et de financement.....	102
1.3.1.1. Financer l'actif immobilisé .....	102
A. Les capitaux propres.....	102
102 – Apports et dotations .....	102
106 – Réserves .....	102
11 – Report à nouveau .....	103
12 – Résultat de l'exercice .....	106
13 – Subventions d'investissement.....	106
14 – Provisions réglementées .....	107
B. Les provisions pour risques et charges (15).....	110
151 – Provisions pour risques .....	110
157 – Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices .....	110
C. Les emprunts et dettes assimilées.....	111
1644 – Emprunts assortis d'une option de tirage sur ligne de trésorerie.....	111
166 – Le refinancement de la dette .....	113
D. Les comptes de liaison (18) .....	114
1.3.1.2. Gérer l'actif immobilisé .....	115
A. La notion d'investissement.....	115
a. Les immobilisations incorporelles (20).....	116
b. Les immobilisations corporelles (21 à 24).....	116
1. Les immobilisations corporelles (21) .....	116
2. Les immobilisations reçues en affectation (22) et les immobilisations affectées, concedées ou mises à disposition (24) .....	116
3. Les immobilisations en cours (23) .....	118
c. Les immobilisations financières (26 et 27) .....	119
B. L'acquisition d'un actif immobilisé .....	119
a. L'acquisition à titre onéreux.....	119
b. L'acquisition par apports, dons et legs.....	119
c. La production de l'immobilisation par l'établissement .....	119
C. La dépréciation d'un actif immobilisé .....	120
D. La cession d'un actif immobilisé .....	120
1.3.1.3. Alternative à l'investissement : le crédit-bail .....	120
1.3.2. Activité : les opérations de prise en charge de l'exploitation .....	120
1.3.2.1. Les produits de l'exercice .....	120
A. Les produits d'exploitation .....	121
70 – Produits .....	121
71 – Production stockée (ou déstockée).....	121
72 – Production immobilisée .....	121

73 – Dotations et produits de tarification.....	121
74 – Subventions d’exploitation et participations .....	122
75 – Autres produits de gestion courante .....	122
Les frais de siège social.....	122
781 – Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d’exploitation).....	123
B. Les produits financiers.....	123
C. Les produits exceptionnels .....	124
1.3.2.2. Les charges de l’exercice .....	124
A. Les charges d’exploitation .....	124
60 – Achats et variation des stocks .....	124
61/62 – Services extérieurs.....	124
63 – Impôts, taxes et versements assimilés.....	124
64 – Charges de personnel.....	125
65 – Autres charges de gestion courante.....	126
B. Les charges financières.....	127
C. Les charges exceptionnelles .....	127
1.3.2.3. La trésorerie générée par l’activité .....	127
A. Du résultat à la CAF .....	127
B. La prise en compte de la variation du BFR .....	128
C. La prise en compte de la variation du FRN .....	128
1.3.3. Les opérations de trésorerie .....	129
1.3.3.1. Les fournisseurs d’immobilisations (404) et les créances sur cession d’immobilisations (462).....	129
1.3.3.2. La TVA en cas d’assujettissement (445) .....	129
A. Généralités sur la TVA .....	130
B. Le classement comptable et les écritures de TVA .....	131
1.3.3.3. Les fonds gérés pour le compte des malades majeurs protégés (4631) .....	134
1.3.3.4. La contractualisation d’une ligne de trésorerie (519) ou la mobilisation d’un emprunt (16) .....	134
A. La ligne de trésorerie (519) .....	134
a. Définition d’une ligne de trésorerie .....	134
b. Comptabilisation de la ligne de trésorerie .....	135
B. Le recours à l’emprunt (16) .....	135
<b>1.4. Les opérations de clôture de l’exercice comptable.....</b>	<b>137</b>
1.4.1. Les opérations d’inventaire.....	137
1.4.1.1. La valorisation et la variation des stocks (603 et 71) .....	137
A. La valorisation des stocks .....	137
a. La méthode du prix moyen pondéré (PMP) .....	137
b. La méthode « premier entré-premier sorti » (FIFO) .....	138
B. La comptabilisation des stocks .....	139
a. L’établissement ou le service enregistre ses propres achats stockés .....	139
b. Les achats stockés sont enregistrés au CRP .....	140
1.4.1.2. Les amortissements.....	140
A. Définition et comptabilisation des amortissements .....	140
B. Calcul et choix des amortissements .....	142
a. L’amortissement linéaire.....	142
b. L’amortissement dégressif.....	142
c. Critères de choix d’amortissement .....	143
C. Cession d’un actif amortissable .....	145
D. Subvention d’un actif amortissable et cession ultérieure de ce bien .....	146
1.4.1.3. Les dépréciations et les provisions.....	147
A. Les dépréciations d’actif.....	148
a. Définition et comptabilisation des dépréciations .....	148
b. Analyse du fonctionnement des dépréciations : le cas des dépréciation des comptes de redevables .....	148

B. Les provisions (15) .....	149
1.4.1.4. Les écritures de régularisation .....	150
A. Les charges et produits à exclure (charges et produits constatés d'avance) .....	150
a. Les charges à exclure.....	150
1. Les charges constatées d'avance (486) .....	150
2. Les charges à répartir sur plusieurs exercices (481) .....	150
b. Les produits à exclure (487) .....	151
B. Les charges et produits à rattacher (charges à payer et produits à recevoir) .....	152
a. Les charges à rattacher .....	152
1. Les factures non parvenues (408) .....	152
2. Les intérêts courus (1688) .....	152
b. Les produits à rattacher (418).....	153
C. L'étalement des subventions (487) et les fonds dédiés (19) .....	153
1.4.2. La détermination et l'affectation des résultats.....	156
1.4.2.1. La détermination du résultat de l'exercice.....	156
A. Le résultat comptable.....	156
B. Le résultat budgétaire : résultat administratif à affecter .....	156
1.4.2.2. L'affectation du résultat de l'établissement .....	157
A. Les principes de l'affectation du résultat .....	157
B. Exemple d'affectation des résultats .....	158
a. Affectation du résultat de l'exercice N en N+1 .....	158
b. Affectation du résultat de l'exercice N+1 en N+2 .....	160
c. Affectation du résultat de l'exercice N+2 en N+3 .....	162
d. Affectation du résultat de l'exercice N+3 en N+4 .....	164
C. Aide à la décision pour l'affectation des résultats.....	166

## **PARTIE 2. ANALYSE FINANCIÈRE, ANALYSE DES COÛTS ET INDICATEURS MÉDICO-SOCIAUX**

.....	167
<b>2.1. Étude de la liquidité et de la performance économique</b> .....	169
2.1.1. Analyse de la liquidité de l'établissement.....	169
2.1.1.1. Du bilan comptable au bilan financier.....	169
A. Étape 1 : les reclassements du bilan financier – exemple introductif .....	169
B. Étape 2 : les corrections à apporter lors du passage du bilan comptable au bilan financier ...	171
a. L'annulation des actifs « fictifs » .....	171
b. La valorisation des actifs immobilisés et des actifs circulants .....	171
c. La prise en compte du crédit-bail .....	172
d. Les résultats et leur affectation .....	172
e. Les provisions pour risques et charges .....	173
f. La part, remboursable à moins d'un an, des emprunts et des créances sur entreprises liées et participations .....	173
g. L'affectation des créances – contentieux.....	174
h. Les créances « articles R. 314-96 et R. 314-109 » du CASF .....	174
1. Le traitement comptable des créances art. R. 314-109 .....	174
2. Le solde éventuel des créances art. R. 314-109 .....	175
3. Le traitement financier des créances art. R. 314-109.....	176
i. Les dépréciations des actifs circulants .....	176
j. Les comptes 18 – Comptes de liaison .....	176
k. Les comptes 19 – Fonds dédiés.....	176
l. Les créances et les dettes sur immobilisations .....	177
m. Les comptes 463 – Fonds en dépôt .....	177
n. Le compte 519 – Concours bancaires courants .....	177
o. Synthèse des reclassements, retraitements et regroupements .....	178
C. Bilan comptable et bilan financier .....	180
D. Exemple introductif (suite).....	182

2.1.1.2. Indicateurs de la liquidité : le besoin en fonds de roulement (BFR), le fonds de roulement net (FRN) et la trésorerie nette (TN) .....	184
A. Une contrainte à optimiser : le besoin en fonds de roulement (BFR) .....	184
B. La recherche du financement stable du BFR : le fonds de roulement net (FRN).....	186
C. Une résultante : la trésorerie nette (TN) .....	186
D. Schématisation de situations favorables et défavorables.....	188
E. Actions à mener sur le FRN en fonction de la TN au 1 <sup>er</sup> janvier et de la variation annuelle du BFR .....	190
F. Exemple introductif (fin) : calcul des BFR, FRN et TN .....	191
2.1.1.3. Présentation critique du bilan financier issu de l'arrêté du 27 décembre 2016 .....	191
A. Le bilan financier dans l'arrêté du 27/12/2016 .....	191
B. La décomposition du FRN en FRI et FRE .....	193
C. Le positionnement discutables de certains comptes .....	193
2.1.2. Rôle primordial de la CAF sur les équilibres financiers fondamentaux.....	194
2.1.2.1. Délaisser la lecture du résultat au profit de la CAF .....	194
2.1.2.2. S'assurer que la CAF couvre les remboursements d'emprunts (et le financement des investissements courants ?) .....	194
A. CAF ou marge brute ? .....	194
B. La référence à la notion de « non aidée » .....	195
C. La pertinence de l'utilisation de taux-cible.....	196
2.1.2.3. Constater une trésorerie nette positive sans pour autant être oisive .....	197
2.1.3. Interactions entre liquidité et autofinancement :	
schéma exhaustif d'estimation de la trésorerie nette au 31 décembre .....	198
2.1.3.1. Comparaison des EPRD du secteur sanitaire et social .....	198
2.1.3.2. Analyse critique des EPRD officiels.....	198
A. Un FRN doit-il toujours être positif ? .....	199
B. Un déficit implique-t-il un prélèvement sur le FRN ? .....	199
C. Un prélèvement sur le FRN est-il toujours le signe de difficultés financières ? .....	200
2.1.3.3. De l'EPRD à l'EPRD-EGESS par le tableau des flux de trésorerie de l'Ordre des experts comptables : la proposition d'une démarche orientée « finances » .....	200
A. Les corrections de forme .....	200
B. Les corrections de fond .....	201
C. Relecture de l'EPRD : du tableau des flux de trésorerie de l'OEC à l'EPRD-EGESS .....	201
a. Le tableau des flux de trésorerie de l'OEC .....	201
b. La démarche proposée dans le cadre de l'EPRD-EGESS.....	202
c. Schéma d'ensemble de détermination de la trésorerie nette au 31/12 : l'EPRD-EGESS ....	203
2.1.4. Le calcul de ratios.....	206
2.1.4.1. Définition d'un ratio .....	206
2.1.4.2. Proposition de ratios d'analyse financière pour les ESSMS .....	206
A. Analyse de la gestion courante : la CAF en fonction des dotations et produits de la tarification.....	206
B. Analyse de l'investissement .....	206
a. Le taux de vétusté apparente des constructions .....	206
b. Le taux de vétusté apparente des équipements.....	206
c. Le taux moyen d'amortissement.....	207
C. Analyse de la dette .....	207
a. Le taux de dépendance financière .....	207
b. La durée apparente de la dette (en mois).....	207
c. Le taux de limitation financière de l'endettement.....	207
d. Le taux d'intérêt moyen de la dette.....	207
D. Analyse de la trésorerie.....	208
a. Analyse portant sur le BFR .....	208
1. Les ECE en % du bilan .....	208
2. Les RCE en % du bilan .....	208
3. Le BFR en % du bilan.....	208
4. La rotation des stocks en jours de consommation .....	208

5. La rotation des créances en jours de produits .....	208
6. La rotation des fournisseurs en jours de charges .....	208
7. La rotation des dettes fiscales et sociales en jours d'impôts, taxes et cotisations .....	209
b. Analyse portant sur le FRN.....	209
1. Les CI en % du bilan .....	209
2. Les AI en % du bilan .....	209
3. Le FRN en % du bilan .....	209
c. Analyse portant sur la TN .....	209
1. Le taux de couverture du BFR par le FRN .....	209
2. La TN en nombre de jours de dépenses courantes .....	209
E. Présentation synthétique des ratios proposés .....	210
2.1.4.3. Les ratios dans l'annexe I de l'arrêté du 27/12/2016.....	211
A. Les ratios retenus dans l'annexe I de l'arrêté du 27/12/2016.....	211
B. Comparaison des ratios proposés .....	212
a. Les ratios communs ou proches.....	212
b. Les ratios présents dans l'arrêté du 27/12/2016 et non retenus dans notre analyse .....	213
c. Les ratios présents dans notre analyse et absents dans l'arrêté du 27/12/2016 .....	213
<b>Cas pratiques n° 2 et 3 : Dossiers de synthèse avec construction de l'EPRD-EGESS, construction de l'EPRD et lecture financière diagnostique de l'EPRD .....</b>	<b>215</b>
<b>2.2. Analyse des coûts en établissement social et médico-social .....</b>	<b>231</b>
2.2.1. Les principes généraux des calculs de coûts .....	231
2.2.1.1. Exemple introductif : <i>Fred Laprincesse</i> fait son marché .....	231
2.2.1.2. Le découpage analytique.....	232
2.2.1.3. La méthode des coûts complets : les sections homogènes.....	232
A. Passer de la notion de charges à celle de coûts .....	233
a. Les charges incorporables .....	233
b. Classer les charges incorporables en charges directes et indirectes .....	233
c. Les centres d'analyse des charges indirectes .....	234
B. La méthode des coûts complets par l'exemple .....	234
a. Informations concernant les coûts de l'association <i>Mathieu Salem</i> .....	234
b. Calcul des coûts et des résultats par activité ( <i>Association Mathieu Salem</i> ) .....	236
1. Affectation des coûts : la répartition primaire .....	237
2. Déversement des charges communes : la répartition secondaire .....	237
3. Calcul des coûts par UO et des résultats analytiques.....	238
C. Le tableau de répartition des charges communes et opérations faites en commun (Arrêté du 27 décembre 2016).....	240
2.2.1.4. L'analyse en coûts partiels : le seuil de rentabilité.....	240
A. L'opposition entre les coûts fixes et les coûts variables.....	240
B. La notion de seuil de rentabilité .....	241
a. Seuil de rentabilité et tarification à l'activité .....	241
1. Le seuil de rentabilité par l'exemple .....	241
2. Généralisation de la notion de seuil de rentabilité .....	241
b. Seuil de rentabilité et dotation globale .....	242
c. Coexistence de financement à l'activité et par dotation globale sur un même marché.....	243
C. Extension à la notion de seuil de génération de trésorerie.....	244
a. Le seuil de génération de trésorerie par l'exemple .....	244
b. Généralisation de la notion de seuil de génération de trésorerie .....	244
2.2.2. L'étude nationale des coûts – EHPAD .....	246
2.2.2.1. Présentation de l'enquête.....	246
2.2.2.2. Les premiers résultats de l'enquête .....	247
2.2.2.3. Vers une estimation des coûts en fonction des résidents.....	248
<b>2.3. Le calcul d'indicateurs médico-sociaux .....</b>	<b>251</b>
2.3.1. Les outils de base du calcul médico-économique.....	251



2.3.1.1. À résultat équivalent pour la population suivie : la minimisation des coûts.....	251
2.3.1.2. Prise en compte d'effets jugés différents : l'analyse coût/efficacité .....	251
2.3.1.3. Des ratios moyens aux ratios incrémentaux .....	252
2.3.1.4. La prise en compte de la disposition à payer par la collectivité.....	253
2.3.2. Construire des indicateurs pour le secteur social et médico-social.....	253
2.3.2.1. Les indicateurs.....	253
A. Le choix des indicateurs.....	254
B. Le choix des valeurs de référence .....	254
2.3.2.2. Les tableaux de bord .....	254
A. Définition et objectifs des tableaux de bord .....	255
B. La démarche d'élaboration des tableaux de bord.....	255
C. La périodicité des tableaux de bord .....	255
2.3.3. Les indicateurs de dialogue du tableau de bord de l'ANAP .....	256

### **PARTIE 3. PILOTAGE DE LA PERFORMANCE PAR UNE GESTION MAÎTRISÉE DANS LES EHPAD ET AUTRES ESSMS.....**

257

<b>3.1. Introduction à la maîtrise de la gestion .....</b>	<b>259</b>
3.1.1. Les enjeux d'une bonne gestion d'un établissement social et médico-social .....	259
3.1.2. Les sources d'information du contrôle de gestion en établissement social et médico-social.....	260
3.1.2.1. Les sources d'information internes.....	260
A. Le projet d'établissement et le CPOM.....	260
B. Les documents comptables, budgétaires et analytiques .....	261
C. Les rencontres avec les personnels, les usagers et leurs familles .....	261
3.1.2.2. Les sources d'information externes .....	261
A. L'ANAP et l'ANSEM .....	261
B. La MARS.....	262
C. L'UNIOPSS, la FEHAP et l'UNAPEI .....	262
D. La DREES et l'ATIH .....	262
E. Les ARS.....	262
3.1.3. Les missions du gestionnaire en établissement social et médico-social.....	262
3.1.3.1. Élaborer les tableaux de bord .....	263
A. Remarques générales concernant les tableaux de bord .....	263
B. Indicateurs calculés et valeurs de référence retenues.....	263
a. Les indicateurs.....	263
b. Les valeurs de référence .....	264
C. Construction et périodicité des tableaux de bord .....	264
D. Quelques exemples de tableaux de bord .....	265
a. Tableaux de bord de suivi budgétaire .....	265
1. Tableau de bord de suivi des ressources humaines (mensuel) .....	265
2. Tableau de bord de suivi des autres charges (mensuel) .....	265
3. Tableau de bord de suivi des charges financières et des dotations aux amortissements (annuel) .....	265
4. Tableau de bord de suivi de la CAF (annuel) .....	265
5. Tableau de bord de suivi de la trésorerie nette .....	265
b. Tableaux de bord de suivi de l'activité.....	266
E. Un outil synthétique : le tableau de bord de la performance dans le secteur médico-social (ANAP).....	266
a. Présentation du tableau de bord de l'ANAP .....	266
b. Précautions à prendre dans l'interprétation des indicateurs .....	268
c. La présentation statistique des résultats et sa signification .....	268
1. La présentation statistique des résultats .....	268
2. La signification des résultats présentés.....	269
$\alpha$ Les risques dans l'utilisation de la « moyenne ».....	269
$\beta$ Les paramètres de classement utilisés par l'ANAP .....	269
3. L'établissement, dans notre exemple .....	270

d. Tableau de bord de l'ANAP et CPOM : l'exemple de l'ARS Bretagne.....	270
F. Une proposition de l'Assemblée des départements de France :	
les groupes d'activités majeures.....	271
a. La question posée par la Cour des comptes.....	271
b. Les groupes d'activités majeures (GAM).....	272
3.1.3.2. Développer le dialogue de gestion en interne.....	274
3.1.3.3. Piloter la performance au profit des publics accompagnés.....	275
<b>3.2. Utiliser la mathématique financière de base pour une meilleure gestion.....</b>	<b>277</b>
3.2.1. L'utilisation des pourcentages comme estimateurs d'évolutions.....	277
3.2.1.1. Passer des pourcentages aux coefficients multiplicateurs.....	277
3.2.1.2. La notion de taux de dérive.....	278
3.2.1.3. L'opposition entre taux « en dehors » et taux « en dedans ».....	279
3.2.1.4. Le taux d'évolution moyen et la dispersion correspondante.....	280
A. Le taux d'évolution moyen : la moyenne géométrique.....	280
B. <i>Quid</i> du taux effectif global ?.....	281
C. La dispersion autour du taux moyen.....	281
a. Retour sur la notion d'écart-type.....	281
b. La dispersion par rapport à la moyenne géométrique.....	282
3.2.1.5. Moyenne de rapports : la moyenne harmonique.....	283
A. Origine légendaire de la moyenne harmonique.....	284
B. Utilisation exclusive de la moyenne harmonique.....	285
C. Utilisation possible de la moyenne arithmétique et de la moyenne harmonique.....	285
a. La performance moyenne de plusieurs équipements.....	285
b. Dotation globale ou financement à l'acte.....	286
c. Combien de gréviste ?.....	286
3.2.2. Des indices élémentaires aux indices synthétiques.....	287
3.2.2.1. Suivi de l'évolution d'une valeur unique : les indices élémentaires.....	287
3.2.2.2. Suivi de l'évolution d'un « panier » de valeurs : les indices synthétiques.....	288
A. Les indices de <i>Laspeyres</i> , <i>Paasche</i> et <i>Fisher</i> .....	288
a. L'indice des prix est fondé sur la structure de consommation de la période 0 (départ) ....	288
b. L'indice des prix est fondé sur la structure de consommation de la période t (arrivée) ....	289
c. L'hypothèse « moyenne » de Fisher.....	290
d. Conclusion.....	290
B. Quels indices retenir ?.....	291
C. Le problème posé par l'apparition et/ou la disparition de produits.....	291
a. Estimation <i>Laspeyres</i> Prix.....	292
b. Estimation <i>Paasche</i> Prix.....	292
c. Valorisation du coefficient <i>S</i> .....	293
3.2.3. Le support semi-logarithmique.....	293
3.2.3.1. Construction d'une représentation semi-logarithmique.....	293
3.2.3.2. Apports d'une représentation semi-logarithmique.....	295
3.2.3.3. Exemples médico-économiques d'utilisation du support semi-logarithmique.....	295
A. Exemple économique : replacer un établissement dans son contexte régional.....	295
B. Exemple médical : amélioration de la valeur prédictive du test PSA.....	296
<b>3.3. Les axes d'amélioration du fonctionnement d'un ESSMS</b>	
<b>par une bonne maîtrise de la gestion.....</b>	<b>299</b>
3.3.1. Assurer une meilleure gestion des ressources humaines.....	299
3.3.1.1. L'analyse de l'évolution des charges de personnel.....	299
A. L'approche dite « GVT ».....	299
a. La décomposition de l'évolution des charges de personnel	
de la période 0 vers la période t.....	299
1. La mise en évidence de l'effet « sortants ».....	300
2. La mise en évidence de l'effet « carrière » (ou GVT).....	300
3. La mise en évidence de l'effet « entrants ».....	300
4. La composition des trois effets dans l'évolution globale.....	300

b. Exemple de décomposition de l'évolution des charges de personnel.....	301
c. La composition annuelle des différents effets périodiques .....	303
B. Effet « report » et effet « courant » .....	303
a. La mise en évidence de l'effet « report » et de l'effet « courant » .....	303
1. Variation des charges de personnel de l'exercice N résultant de mesures prises au cours de l'exercice N-1 : l'effet « report » .....	303
2. Variation des charges de personnel de l'exercice N résultant de mesures prises en cours d'exercice : l'effet « courant » .....	304
3. Effet « masse », effet « report » et effet « courant ».....	304
b. Effets « masse », « report » et « courant » par l'exemple .....	305
C. Un chiffrage prévisionnel des charges de personnel.....	306
3.3.1.2. La réponse organisationnelle à l'absentéisme imprévu .....	309
A. Coût et efficacité de la création d'un <i>pool</i> de remplacement.....	309
a. Vérifier la stabilité de la distribution statistique des absences.....	309
b. Définir les indicateurs d'efficacité.....	310
1. La mesure de l'efficacité.....	310
2. La mesure du coût .....	310
3. L'estimation de l'efficacité.....	311
B. Mise en application de la démarche FE × FO .....	311
3.3.2. Opérations d'investissement et de financement : optimiser la gestion des investissements.....	311
3.3.2.1. Le plan global de financement pluriannuel (PGFP) .....	312
A. Le tableau du PGFP.....	312
B. Le programme d'investissement .....	315
C. La CAF détaillée .....	315
D. Le tableau des emprunts autorisés et contractés .....	316
E. Le tableau des emprunts nouveaux soumis à autorisation .....	316
F. Le tableau de financement prévisionnel.....	317
G. Le bilan financier .....	317
3.3.2.2. Les modalités et les choix d'emprunts .....	319
A. Le remboursement d'emprunt par amortissement constant du capital.....	319
B. Le remboursement d'emprunt par annuités constantes.....	320
C. Le remboursement d'emprunt <i>in fine</i> .....	321
D. La comparaison des propositions de prêts.....	321
3.3.2.3. Les critères financiers de choix d'investissement .....	323
A. Les flux financiers à étudier .....	323
B. Nécessité d'actualiser les flux et choix du taux d'actualisation.....	324
C. Les outils traditionnels de choix d'investissement .....	324
a. La valeur actuelle nette (VAN) .....	324
b. Le délai de récupération (DR) .....	325
c. Le taux interne de rentabilité (TIR).....	325
D. Critique des outils traditionnels et proposition d'une solution alternative .....	326
a. La critique des outils traditionnels.....	326
b. Une solution : le choix d'investissement par le taux intégré (TIG) .....	327
c. Exemple d'utilisation du taux intégré.....	329
1. Description des projets en concurrence.....	329
2. Classement financier par le TIG des projets en concurrence .....	330
3.3.3. Orienter l'établissement vers une politique de « trésorerie zéro » ou encore de « trésorerie cible » .....	335
3.3.3.1. Du suivi quotidien des comptes 5... de disponibilités au budget prévisionnel de trésorerie .....	335
3.3.3.2. Le financement de besoins de trésorerie.....	336
A. Besoins conjoncturels : le recours à une ligne de trésorerie.....	336
B. Besoins structurels : le recours à l'emprunt .....	337
3.3.3.3. Le placement d'une trésorerie excédentaire .....	337
A. Excédents conjoncturels.....	337
B. Excédents structurels .....	338

3.3.3.4. D'un exemple d'estimation du recours à la ligne de trésorerie à l'expérimentation de préfinancement de factures .....	338
A. Le recours à une ligne de trésorerie .....	338
B. L'expérimentation du préfinancement de factures par l'affacturage inversé collaboratif .....	339
ANNEXE I : Liste des sigles rencontrés.....	341
ANNEXE II : Liste des tableaux présentés .....	343
ANNEXE III : Liste simplifiée des comptes du plan comptable M 22 des établissements et services sociaux et médico-sociaux avec renvoi vers les parties de l'ouvrage concernées .....	345
BIBLIOGRAPHIE : .....	357
Ouvrages .....	357
Articles et documents .....	358
Textes juridiques .....	359
TABLE DES MATIÈRES .....	361