



RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE

*Liberté
Égalité
Fraternité*



DREES MÉTHODES

N° 3 • juillet 2022

Apprécier la situation économique des établissements de santé

Dossier méthodologique

Jehanne Richet (DREES)



STATISTIQUE
PUBLIQUE

La DREES fait partie
du Service statistique
public piloté par l'Insee.

Apprécier la situation économique des établissements de santé

Dossier méthodologique

Jehanne Richet (DREES)

Remerciements : Oriane Boucris, Gaëlle Bregeon (DGOS), Noémie Courtejoie, Elisabeth Fery-Lemonnier, Mathilde Gaini, Benoît Ourliac, Fabien Toutlemonde (DREES)

Retrouvez toutes nos publications sur : drees.solidarites-sante.gouv.fr

Retrouvez toutes nos données sur : data.drees.sante.gouv.fr

SYNTHÈSE

Plusieurs publications étudient la situation économique et financière des établissements de santé à partir de différentes sources de données. L'agence technique de l'information hospitalière (ATIH) exploite les résultats de son enquête « comptes financiers » pour analyser la situation économique des établissements publics de santé (EPS) et de certains établissements privés à but non lucratif ([ATIH, 2021](#)). La direction générale de l'offre de soins (DGOS) utilise les données des comptes annuels des EPS de la direction générale des finances publiques (DGFIP) dans ses présentations sur la situation économique des EPS annexées au projet de loi de financement de la sécurité sociale ([Ministères des solidarités et de la santé, 2021](#)). Enfin, dans son ouvrage annuel sur les établissements de santé, la DREES exploite les deux bases de données précédemment citées dans deux fiches sur la situation économique et financière respectivement des établissements de santé privés d'intérêt collectifs (Espic) et des EPS. La DREES mobilise par ailleurs les données des comptes annuels des cliniques privées déposées aux greffes des tribunaux de commerce pour une fiche consacrée à la situation des cliniques privées ([Toutlemonde et al., 2021](#), fiches 30, 31 et 32). La diversité de ces publications soulève deux interrogations :

- D'une part, lorsque les publications portent sur le même champ, il est important de comprendre et d'expliquer les divergences de définitions entre ces publications ;
- D'autre part, les éléments sur les trois statuts juridiques d'établissements (EPS, Espic et cliniques privées à but lucratif) étant établis à partir de bases de données différentes, il est intéressant de documenter la comparabilité des différents indicateurs sur ces différents champs.

Ce dossier analyse les différentes sources disponibles et décrit le cadre législatif et réglementaire applicable aux différents établissements de santé, selon leur statut juridique. Différents indicateurs décrivant les recettes, résultats, endettement et investissement des établissements sont ensuite comparés.

Plusieurs éléments saillants ressortent de ce travail méthodologique :

- Les données de l'enquête « comptes financiers » de l'ATIH sur le champ des Espic¹ présentent des limites qui ne peuvent être corrigées en l'état par la DREES : la DREES suspend donc la production de sa fiche sur les Espic. L'ATIH a toutefois engagé depuis la campagne 2019 un travail de simplification des remontées pour les établissements et de fiabilisation des données remontées ;
- Les données des comptes annuels des cliniques privées à but lucratif présentent également des limites, qui peuvent particulièrement affecter la comparaison de leur endettement et de leur investissement avec ceux des EPS. Ces limites devraient être systématiquement rappelées dans les publications comparant la situation des EPS et des cliniques privées à but lucratif ;
- Les différentes publications citées ci-dessus n'utilisent pas les mêmes définitions pour analyser la situation économique et financière des EPS. Des nouvelles définitions, permettant une mise en cohérence des différents concepts, sont proposées pour les futures publications de la DREES, tout en proposant des analyses complémentaires.

Le travail de consolidation des définitions de catégories d'établissements et des différents indicateurs sera mobilisé dans les fiches consacrées à la situation économique et financière des établissements de santé dans l'ouvrage annuel de la DREES sur les établissements de santé, à partir de l'édition 2023. Les fiches de l'édition 2022 portant sur les données de 2020 sont présentées dans un dossier de la DREES dédié ([Courtejoie et Richet, 2022](#)).

¹ Le champ des données collectées par l'ATIH est celui des établissements publics de santé et des établissements de santé privés à but non lucratif. La DREES les utilise sur le champ des Espic, cf. *infra*.

SOMMAIRE

■ INTRODUCTION	2
■ LES SOURCES DE DONNÉES DISPONIBLES	3
Les règles comptables et budgétaires applicables aux établissements de santé	3
Les données de la direction générale des finances publiques (DGFIP)	5
Description des données de la DGFIP	5
Comparaison du champ des données DGFIP à celui de la SAE	6
Les données des comptes financiers des établissements publics de santé et des établissements privés à but non lucratifs de l'ATIH	10
Description des données des comptes financiers de l'ATIH	10
Comparaison du champ des comptes financiers de l'ATIH à celui de la SAE	12
Les données issues des comptes annuels des cliniques privées	18
Description des données des comptes annuels des cliniques privées déposés aux greffes des tribunaux de commerce	18
■ LES CATÉGORIES D'ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ	23
Les catégories d'établissements définies dans le répertoire Finess	23
Les catégories d'EPS selon le montant de leurs produits	24
Les catégories d'établissements de santé selon leur discipline d'équipement majoritaire	27
■ CHOIX DES INDICATEURS	29
Définir les recettes des établissements de santé	29
Les recettes des établissements publics de santé : règles comptables	29
Comparaison des « produits » des EPS, Espic et cliniques privées à but lucratif : quelles différences entre les différents agrégats de produits ?	31
Conclusion sur les produits des établissements de santé	37
Définir le résultat des établissements de santé	39
Le cas des charges courantes de fonctionnement	40
Analyse de la marge brute	41
Comparaison entre les différents concepts de résultat	41
Caractériser l'endettement des établissements de santé	43
Définir l'encours de la dette des établissements de santé	43
Autres indicateurs intéressants pour apprécier l'endettement des établissements de santé	47
Définir l'effort d'investissement des établissements de santé	49
Comparaison des différentes définitions de l'investissement des établissements de santé	49
Autres indicateurs intéressants pour apprécier l'effort d'investissement des établissements de santé	51
■ CONCLUSION	56
■ POUR EN SAVOIR PLUS	57
Annexe 1. Comparaison des séries obtenues pour les établissements publics de santé selon le champ retenu	58
Annexe 2. Comparaison des séries obtenues pour les cliniques privées à but lucratif selon le champ retenu	62
Annexe 3. Présentation des catégories d'établissements de santé dans Finess	65
Annexe 4. Glossaire	67

■ INTRODUCTION

La DREES publie chaque année, dans son ouvrage *Les établissements de santé* (collection Panorama de la DREES) [Touflemonde et al., 2021, fiches 30, 31 et 32], trois fiches décrivant la situation économique et financière respectivement des hôpitaux publics, des cliniques privées à but lucratif et des établissements de santé privés d'intérêt collectif (Espic). Ces trois fiches présentent le déficit ou excédent budgétaire de ces établissements, l'évolution de leur endettement et de leur effort d'investissement. Cependant, les indicateurs utilisés pour apprécier ces différentes notions ne sont pas directement comparables entre les trois champs. En effet, ceux-ci sont calculés à partir de données budgétaires qui suivent des nomenclatures comptables différentes selon le statut juridique des établissements. De même, les définitions utilisées pour ces différents indicateurs ne sont pas les mêmes entre les trois types d'établissements. Si les trois fiches sont bien séparées dans l'ouvrage annuel de la DREES, les indicateurs qu'elles présentent sont régulièrement rapprochés dans les publications qui comparent les situations économiques des hôpitaux publics, des Espic et des cliniques privées (Ministère des solidarités et de la santé, 2021 ; Gonzalez et al., 2021, fiche 16).

En outre, si la DREES est la seule institution publique à publier des chiffres sur la situation économique des cliniques privées à but lucratif, d'autres administrations publient des analyses de la situation économique des hôpitaux publics et des Espic. Ainsi, l'agence technique de l'information sur l'hospitalisation (ATIH) publie régulièrement² une analyse des comptes financiers des hôpitaux publics et des Espic (ATIH, 2021) à partir de son enquête « comptes financiers », et la direction générale de l'offre de soins (DGOS) calcule des indicateurs de performance économique des hôpitaux publics pour l'annexe 7 du PLFSS (Ministère des solidarités et de la santé, 2021). Enfin, la DREES, dans son ouvrage annuel sur les dépenses de santé (Gonzalez et al., 2021, fiche 15) présente un tableau détaillé des dépenses de santé en France, et en particulier des dépenses de soins hospitaliers au sens de la comptabilité nationale.

Dans ce contexte, la DREES a engagé un travail de refonte de la méthodologie de ses publications sur la situation économique et financière des établissements de santé. Il s'agit, d'une part, d'améliorer la comparabilité des indicateurs calculés pour les différents types d'établissements et, d'autre part, d'identifier et de comprendre d'éventuelles divergences d'analyses entre les différentes publications sur ce sujet. Ce travail est également l'occasion de compléter les analyses, réalisées pour la majeure partie au niveau sectoriel (ensemble des établissements), par une analyse plus fine de la variabilité des situations des différents établissements d'un même statut juridique.

Ce dossier méthodologique présente les conclusions de ce travail de refonte. Il décrit dans un premier temps les différentes bases de données disponibles et leur champ. Puis différentes catégories d'établissements de santé sont définies. Enfin, il présente et compare différents indicateurs pour apprécier la situation économique et financière des établissements de santé.

² L'ATIH a publié une analyse des comptes financiers des hôpitaux publics et des Espic sur l'année 2018 (ATIH, 2021), sur l'année 2015 (ATIH, 2017) et chaque année entre 2008 et 2014, voir <https://www.atih.sante.fr/comptes-financiers-observatoire-de-la-dette>.

■ LES SOURCES DE DONNÉES DISPONIBLES

Les établissements de santé « *délivrent les soins, le cas échéant palliatifs, avec ou sans hébergement, sous forme ambulatoire ou à domicile* » (article L. 6111-1 du Code de la santé publique [CSP]) et se définissent par le fait de relever d'une autorisation de soins délivrée par leur agence régionale de santé (ARS)³. Ils se différencient par leurs statuts juridiques, leurs types d'activités (médecine-chirurgie-obstétrique, soins de suite et de réadaptation, soins de longue durée ou psychiatrie) et leur financement (Toutlemonde et al., 2021, annexe 1). On distingue ainsi les établissements de santé publics (hôpitaux publics) des établissements de santé privés qui peuvent être à but lucratif (elles sont alors fréquemment appelées cliniques) ou à but non lucratif. En 2019, le secteur public représentait plus de 60 % des capacités d'accueil (lits et places), contre respectivement 25 % et 15 % pour les cliniques privées à but lucratif et les établissements de santé à but non lucratif (Toutlemonde et al., 2021, fiche 1).

Par ailleurs, les hôpitaux publics et le service de santé des armées (SSA), par obligation légale, et les établissements de santé privés à but non lucratifs (EBNL) qui le souhaitent et y ont été habilités, assurent les missions du service public hospitalier définies à l'article L. 6112-1 du CSP. Les EBNL qui participent à ce service public hospitalier sont qualifiés d'établissements de santé privés d'intérêt collectifs (Espic). Du statut juridique d'un établissement et de sa participation ou non au service public hospitalier découlent diverses obligations, notamment comptables, qui vont conditionner le format des données comptables disponibles.

Enfin, les établissements de santé peuvent être identifiés au niveau *géographique* ou au niveau *juridique*. Un établissement de santé au sens « géographique » correspond au « site de production », caractérisé par une seule adresse, un seul budget et une seule grande catégorie d'activité (santé, Ehpad, etc.). Ainsi, si au sein d'un bâtiment géré par une même entité juridique se situe un service de soins de longue durée (USLD) et un Ehpad, on identifiera deux entités géographiques (EG) distinctes (dont une non sanitaire) qui appartiennent à la même entité juridique⁴. L'entité « juridique » (EJ) correspond à la définition institutionnelle de la comptabilité publique pour les établissements publics. Elle possède un conseil d'administration, une direction et est maîtresse de sa décision. Dans le secteur privé, une entité juridique représente la société d'exploitation ou la fondation, donc une personne morale pour les établissements de santé. Chaque entité géographique dépend d'une unique entité juridique, mais une entité juridique peut comporter plusieurs entités géographiques. Par exemple, l'entité juridique Assistance publique – Hôpitaux de Paris (AP-HP) regroupe plusieurs entités géographiques sur différents sites parfois relativement éloignés (Toutlemonde et al., 2021, annexe 1). Si les bases de données décrivant les capacités et l'activité des établissements de santé sont désormais le plus souvent présentées au niveau de l'entité géographique, les bases de données comptables sont disponibles au niveau juridique uniquement, ce qui reflète souvent mieux la réalité comptable des établissements, mais qui complique le rapprochement de ces différentes informations.

Les règles comptables et budgétaires applicables aux établissements de santé

La comptabilité des cliniques privées relève du plan comptable général (PCG) défini par l'autorité des normes comptables⁵. La comptabilité des établissements publics de santé (EPS) suit l'instruction budgétaire et comptable M21 fixée chaque année par arrêté conjoint des ministres chargés du budget, de la santé et de la sécurité sociale. Cette nomenclature est établie par référence au plan comptable général⁶, mais présente certaines différences par rapport au PCG en raison des spécificités de l'action des EPS (Le Rhun et Legendre, 2007 ; Ministères des solidarités et de la santé, 2020). Les Espic sont également soumis à la plupart⁷ des dispositions d'organisation financière applicables aux EPS. En particulier, les Espic suivent la nomenclature budgétaire et comptable M21⁸.

L'article R. 6145-1 du CSP dispose que « *les établissements publics de santé sont soumis au régime budgétaire, financier et comptable défini par les dispositions du titre Ier du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, sous réserve des dispositions de la présente section* ». Le fonctionnement comptable et budgétaire des

³ Article L. 6122-1 du Code de la santé publique https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000021940513.

⁴ L'entité géographique est plus fine que le concept d'établissement en statistiques d'entreprise (identifié par un Siret) : il peut ainsi y avoir plusieurs entités géographiques au sein d'un même Siret.

⁵ La version en vigueur en 2021 est la version du 1^{er} janvier 2019 : <https://www.anc.gouv.fr/sites/anc/accueil/normes-francaises/reglementation-sectorielle.html>

⁶ Article R. 6145-3 du CSP https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000026736524/2021-11-18.

⁷ La liste des dispositions relatives aux EPS également applicables aux Espic est définie au I de l'article R. 6161-43 du CSP : https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000034135966.

⁸ Avant l'entrée en vigueur de la loi hôpital, patients, santé, territoires de 2009, qui a substitué les Espic aux établissements privés participant au service public hospitalier (PSPH), les établissements privés à but non lucratifs PSPH suivaient une instruction comptable spécifique dite M21bis, dérivée de l'instruction M21 (Le Rhun et Legendre, 2007).

EPS résulte donc des dispositions du CSP et des principes fondamentaux de la comptabilité publique. À ce titre, les EPS sont tenus de transmettre leurs comptes financiers, suivant la nomenclature comptable hospitalière M21, à l'administration fiscale (DGFIP). La DREES a accès à ces données depuis le 1^{er} janvier 2009, avec accès à l'historique depuis 2005.

Par ailleurs, les EPS comme les Espic sont tenus de transmettre leurs budgets prévisionnels⁹, aussi dits « états de prévision de recettes et de dépenses » (EPRD), les décisions modificatives de ces EPRD ainsi que leurs comptes annuels (aussi appelés comptes financiers) aux ARS¹⁰. Les ARS exercent en effet un contrôle sur la situation financière et le budget des EPS et des Espic (Bossard et Delnatte, 2019, tome 1)¹¹. En particulier, les articles L. 6143-3 et D. 6143-39 du CSP disposent que les directeurs généraux d'ARS demandent à un EPS ou un Espic¹² de présenter un plan de redressement lorsque l'établissement présente une situation de déséquilibre financier caractérisée par l'une des trois conditions suivantes :

- 1) un déficit de plus de 3 % du montant total des produits (ce seuil étant descendu à 2 % pour certains EPS) sur son compte de résultat principal (CRP), correspondant aux activités sanitaires hors USLD ;
- 2) un résultat déficitaire de son CRP associé à une capacité d'autofinancement inférieure à 2 % du total des produits de l'établissement ou à une insuffisance d'autofinancement¹³ ;
- 3) une capacité d'autofinancement insuffisante pour couvrir le remboursement en capital contractuel de ses emprunts, ce qui correspond à une capacité d'autofinancement nette négative ;

Les deux premières conditions ne s'appliquent qu'aux établissements dont le montant total des produits du CRP excède dix millions d'euros. La première condition ne s'applique pas aux Espic.

Par ailleurs, les ARS contrôlent également l'endettement des EPS. Ainsi, aux termes de l'article D. 6145-70 du CSP¹⁴, les EPS dont la situation financière présente deux des trois critères de surendettement suivants, ne peuvent recourir à des emprunts de plus de douze mois sans autorisation préalable du directeur de l'ARS :

- 1) un ratio d'indépendance financière¹⁵, rapportant l'encours de la dette de long terme aux capitaux permanents, qui excède 50 % ;
- 2) une durée apparente de la dette qui excède dix ans ;
- 3) un encours de la dette rapporté au total des produits de l'établissement toutes activités confondues supérieur à 30 %.

Ces trois critères sont définis précisément à partir des comptes de l'instruction M21 par l'arrêté du 7 mai 2012 relatif aux limites et réserves du recours à l'emprunt par les établissements publics de santé.

Les EPRD, décisions modificatives et comptes financiers sont également transmis à l'ATIH via sa plateforme Ancre (Application Nationale Compte financier Rapport infra-annuel État prévisionnel des recettes et dépenses), accessible aux ARS (qui valident les informations transmises) et à la direction générale de l'offre de soins (DGOS) du Ministère de la santé et des solidarités. Les données consolidées par l'ATIH sont alors mises à disposition des utilisateurs bénéficiant d'un accès à la plateforme des données hospitalières de l'ATIH, dont la DREES. Les données des comptes financiers des Espic et des EPS sont disponibles sur la plateforme des données hospitalières de l'ATIH : à la fin 2021, les comptes financiers des années 2016 à 2020 y sont accessibles. Les données des comptes financiers, EPRD, plan global de financement pluriannuel et rapports infra-annuels sont mises à jour quotidiennement pour les données en cours de recueil.

Les cliniques privées à but lucratif, comme toutes les sociétés commerciales, sont tenues de déposer leurs comptes sociaux au greffe du tribunal de commerce dans le mois suivant leur approbation¹⁶. Les microentreprises (respectivement les petites entreprises) ont toutefois la possibilité de demander que leurs comptes annuels (respectivement leurs comptes de résultat

⁹ L'article 2 du décret n° 2012-1247 du 7 novembre 2012 portant adaptation de divers textes aux nouvelles règles de la gestion budgétaire et comptable publique prévoyait le remplacement des termes « état de prévisions de recettes et de dépenses » (EPRD) par « budget » dans tous les codes relatifs à la comptabilités publiques. Cependant, de nombreuses dispositions réglementaires relatives à la comptabilité des EPS et Espic utilisent encore le terme EPRD, qui est également largement employé dans la documentation relative aux données comptables des établissements de santé. Ce terme, d'utilisation plus courante, sera donc privilégié dans la suite de ce dossier.

¹⁰ Articles L. 6116-3 et R. 6145-29 du CSP. L'obligation de transmission des comptes financiers aux ARS s'impose également aux établissements de santé privés non Espic (article L. 6116-3 du CSP), mais ceux-ci ne suivent pas la même nomenclature comptable et n'ont pas accès à la plateforme Ancre de l'ATIH.

¹¹ Voir en particulier les articles R. 6145-28 et suivants du CSP.

¹² Ces articles s'appliquent également aux Espic aux termes de l'article R. 6161-43 du CSP, à l'exception du a du 1^{er} de l'article D. 6143-39.

¹³ Correspondant à une capacité d'autofinancement négative.

¹⁴ Cet article ne s'applique pas aux Espic.

¹⁵ Contrairement à ce que son nom peut suggérer, un ratio d'indépendance financière élevé témoigne d'un poids important de la dette dans les capitaux permanents de l'établissement. Ce ratio caractérise plutôt une situation de dépendance financière.

¹⁶ Articles L. 232-21 à L. 232-26 du Code de commerce.

uniquement) ne soient pas rendus publics¹⁷. La DREES acquiert les données des comptes annuels des cliniques privées à but lucratif auprès d'un prestataire privé et dispose d'un historique remontant à 2006¹⁸. En tant qu'autorité administrative au sens de l'article 1 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration, la DREES peut accéder à l'intégralité de ces comptes, y compris ceux dont les entreprises ont demandé la confidentialité.

Les données de la direction générale des finances publiques (DGFIP)

Description des données de la DGFIP

La DREES accède aux données de la DGFIP des comptes financiers des EPS *via* le système d'information Diamant des ARS. Des données provisoires sur l'année N sont disponibles à l'été N+1 et les données définitives sont disponibles en fin d'année N+1. Ces données suivent l'instruction budgétaire et comptable M21. Celle-ci prévoit une présentation des comptes par grand type de budget, en distinguant, d'une part, le budget principal, correspondant à l'activité sanitaire hors unités de soins de longue durée (USLD) des EPS, et d'autre part, différents budgets annexes (*tableau 1*). Le budget global de l'établissement rassemble et consolide son budget principal et ses budgets annexes.

Tableau 1 • Les différents budgets de l'instruction comptable et budgétaire M21

Type de budget	Lettre mnémotechnique budgétaire	Description du budget
Budget principal	*	Prise en charge sanitaire des patients (hors unités de soins de longue durée)
Budget annexe	A	Dotation non affectée et Services industriels et commerciaux (DNA et SIC)
Budget annexe	B	Unités de soins de longue durée (USLD)
Budget annexe	C	Écoles et instituts de formation des personnels paramédicaux et de sages-femmes
Budget annexe	E	Établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (Ehpad)
Budget annexe	G	Groupements hospitaliers de territoire (GHT)
Budget annexe	J	Maisons de retraite
Budget annexe	L	Établissements ou services d'aide par le travail (Esat) – activité sociale (pouvant être regroupé sur le budget annexe P)
Budget annexe	M	Établissements ou services d'aide par le travail (Esat) – activité de production et de commercialisation (pouvant être regroupé sur le budget annexe P)
Budget annexe	N	Service de soins infirmiers à domicile (SSIAD)
Budget annexe	P	Autres activités relevant de l'article L. 312-1 du Code de l'action sociale et des familles

Source > Instruction budgétaire et comptable M21 2021, annexe 2.3.

Comme pour le PRG, les différents comptes de la nomenclature M21 sont organisés en 7 classes :

- Classe 1 : compte de capitaux ;
- Classe 2 : comptes d'immobilisations ;
- Classe 3 : comptes de stocks et d'encours ;
- Classe 4 : compte de tiers ;
- Classe 5 : comptes financiers ;
- Classe 6 : comptes de charges ;
- Classe 7 : comptes de produits.

¹⁷ Article L. 232-25 du Code de commerce.

¹⁸ Il ne s'agit pas des liasses fiscales en elles-mêmes, même si les comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce reprennent fréquemment ce format. Ces données sont présentées plus en détail ci-dessous, à partir de la page 19.

Chaque classe est alors décomposée en plusieurs comptes d'exécution, dont la définition est précisée à l'annexe 1 de l'instruction budgétaire et comptable définie chaque année (*figure 1*).

Les données des comptes financiers des EPS de la DGFIP donnent, pour chaque établissement juridique, catégorie de budget (par lettre mnémotechnique budgétaire, *tableau 1*) et compte d'exécution, les débits, crédits, balances d'entrée en débit, balance d'entrée en crédit, solde débiteur et solde créditeur de l'exercice comptable. En novembre 2021, au moment de la rédaction de ce document, la DREES disposait des données pour les années 2005 à 2019¹⁹. Les résultats portant sur l'année 2020 sont présentés par [Courtejoie et Richet \(2022\)](#).

Les informations sont donc disponibles à un niveau fin, la principale limite étant le fait de ne disposer de données qu'au niveau de l'entité juridique et pas au niveau de chaque établissement géographique, limitant ainsi certaines études ([Evain et Yilmaz, 2012](#)). Par ailleurs, les évolutions de la nomenclature M21 peuvent générer des ruptures de série, ce qui sera montré dans l'analyse de l'évolution des indicateurs définis par la suite. Plus généralement, ces données sont des données administratives, issues de remontées des établissements de santé à l'aide des applications de gestion financière et comptable des collectivités locales et des établissements publics développées par la DGFIP. La qualité de ces remontées peut donc être impactée par des changements applicatifs, des erreurs déclaratives ou techniques et des retards dans le signalement de changement de situation. La DGFIP utilise actuellement l'application Hélios, mais l'instruction M21 indique encore des différences entre Hélios et une précédente application Clara²⁰, encore utilisée par certains établissements. L'AP-HP utilise un logiciel spécifique.

Figure 1 • Extrait de l'instruction budgétaire et comptable M21 – description d'une partie des comptes de charges

60 ACHATS

601 Achats stockés de matières premières ou fournitures

6011 à caractère médical et pharmaceutique

60111 à caractère pharmaceutique

60112 à caractère médical

6012 à caractère hôtelier et général

602 Achats stockés ; autres approvisionnements

6021 Produits pharmaceutiques et produits à usage médical

60211 Spécialités pharmaceutiques avec AMM non mentionnées dans la liste prévue à l'article L. 162-22-7 du Code de sécurité sociale

60212 Spécialités pharmaceutiques avec AMM inscrites dans la liste prévue à l'article L. 162-22-7 du Code de sécurité sociale

60213 Spécialités pharmaceutiques sous ATU

60215 Produits sanguins

60216 Fluides et gaz médicaux

60218 Autres produits pharmaceutiques et produits à usage médical

...

Source > Instruction budgétaire et comptable M21 2021, annexe 1, extrait des comptes de charges de charge recensant les achats (compte 60).

Comparaison du champ des données DGFIP à celui de la SAE

Dans sa fiche annuelle sur la situation économique et financière des EPS ([Toutlemonde et al., 2021](#), fiche 32), la DREES apparaissait jusqu'à l'édition 2021 les données de la DGFIP à celles de la statistique annuelle des établissements de santé (SAE²¹) et restreignait l'analyse au champ commun aux deux sources. Le champ de la SAE est l'ensemble des établissements de santé de France métropolitaine et des DROM, *i.e.* disposant *a minima* d'une autorisation dans le champ sanitaire et ayant eu

¹⁹ Les données 2020 définitives sont disponibles plus tardivement du fait de la crise sanitaire impactant fortement les établissements de santé.

²⁰ Voir notamment [annexe 1 de l'instruction comptable et budgétaire M21 pour 2021](#). Les différences concernent les comptes de tiers, qui n'ont pas d'impact dans les indicateurs présentés dans ce dossier.

²¹ <https://drees.solidarites-sante.gouv.fr/sources-outils-et-enquetes/00-la-statistique-annuelle-des-etablissements-sae>.

une activité au cours de l'année. Il inclut donc les établissements ouverts ou fermés au cours de l'année s'ils ont pris en charge des patients à un moment de l'année. Depuis la refonte de la SAE sur données 2013, les EPS sont interrogés par entité géographique et non plus par entité juridique comme c'était le cas auparavant. La granularité des données de la SAE n'est donc pas la même que celle des données de la DGFIP depuis 2013.

Théoriquement, le champ de la SAE sur les établissements publics et celui de la DGFIP sont identiques, à quelques exceptions près :

- Le service de santé des armées (SSA) et les hôpitaux militaires relèvent du Ministère de la défense et ne sont pas des EPS au sens du CSP, même s'ils participent au service public hospitalier. Ce sont des établissements de santé publics au sens de la SAE mais pas au sens de la DGFIP ;
- Les établissements sanitaires des prisons relèvent du Ministère de la justice et ne sont pas des EPS au sens de la DGFIP. Ils sont pourtant des établissements de santé publics au sens de la SAE ;

Cependant, l'appariement des deux sources depuis 2005 révèle d'autres différences de champ (*tableaux 2 et 3*). En particulier, les bases DGFIP intègrent pour certaines années (2009 à 2018) des établissements des collectivités d'outre-mer (COM), qui ne relèvent pas du champ SAE ni du champ des comptes de la santé. Pour sa fiche annuelle sur la situation économique des EPS, la DREES effectue des corrections manuelles de cet appariement et réintègre certains établissements du champ DGFIP n'apparaissant pas dans le champ de la SAE. Les raisons motivant ces corrections ainsi que la méthodologie retenue ne sont pas clairement indiquées. Les autres administrations exploitant les données de la DGFIP (DGOS et DG Trésor, Insee, DREES pour les comptes de la santé) reprennent l'intégralité du champ DGFIP, sans se restreindre au champ commun avec la SAE.

Tableau 2 • Établissements publics de santé du champ de la SAE absents des bases de la DGFIP

Année	Nombre d'EPS dans la SAE	Nombre d'EPS de la SAE absents de la base DGFIP	dont établissements théoriquement présents dans le champ DGFIP*	Part de la capacité totale (lits et places) au 31 décembre des EPS, pour les établissements du champ SAE absents de la base DGFIP
2005	1024	17	14	0,1 %
2006	1013	9	6	0,1 %
2007	1009	10	7	0,1 %
2008	990	15	12	0,2 %
2009	974	18	15	0,4 %
2010	958	15	12	0,4 %
2011	948	11	8	0,1 %
2012	931	9	6	0,1 %
2013	914	12	9	0,1 %
2014	905	11	8	0,1 %
2015	893	11	8	0,2 %
2016	876	10	7	0,2 %
2017	859	9	6	0,2 %
2018	847	7	5	0,1 %
2019	837	6	4	0,1 %

EPS : établissement public de santé ; SSA : service de santé des armées.

* : établissements ne relevant ni des hôpitaux militaires, ni du SSA, ni des établissements de santé des prisons.

Note > Le nombre d'entités indiqué comptabilise les entités juridiques. Depuis le référendum de 2009, appliqué à partir de 2011, Mayotte est un DROM. Le CH de Mamoudzou intègre le champ de la SAE en 2010 mais n'intègre le champ de la DGFIP qu'en 2018.

Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Les établissements de santé publics au sens de la SAE absents des bases de la DGFIP représentent une part négligeable de la capacité d'accueil totale des établissements de santé publics au sens de la SAE : elle est systématiquement inférieure à 0,5 % de 2005 à 2019 (*tableau 2*). Réciproquement, les établissements publics de santé de la base DGFIP relèvent, dans leur grande majorité, du champ de la SAE (*tableau 3*). On observe toutefois une nette amélioration de la qualité de l'appariement SAE-DGFIP depuis 2018, avec moins d'établissements du champ DGFIP ne relevant pas du champ SAE. Ceci peut provenir

d'une amélioration de l'identification des établissements dans les données DGFIP, avec leur véritable numéro Finess juridique (au lieu du recours à un numéro Finess géographique ou ancien), prenant en compte les regroupements d'établissements et/ou consolidant les comptes au niveau juridique²². Les établissements de la base DGFIP hors champ de la SAE sont ainsi essentiellement de petits centres hospitaliers (CH) (moins de 20 millions d'euros de produits) [figure 2]. Une autre explication de ces différences de champ serait que certains établissements n'auraient pas adapté leurs remontées comptables à leur changement de statut comme, par exemple, lorsqu'un petit établissement passe du statut d'ex-hôpital local ou USLD, relevant alors du champ sanitaire, au statut d'Ehpad relevant du champ médico-social. Ces cas de figure semblent cependant minoritaires, car le budget principal, correspondant aux activités sanitaires hors USLD, représente une part prépondérante du budget global des établissements de la base DGFIP hors champ SAE, bien que légèrement inférieure à celle observée sur les EPS du champ commun à la DGFIP et à la SAE (figure 3).

Tableau 3 • Établissements publics de santé de la base DGFIP hors champ SAE

Année	Nombre d'EPS dans la base DGFIP	Nombre d'EPS de la DGFIP hors champ SAE	dont établissements des COM	Part des produits des établissements hors champ SAE dans les produits totaux des EPS de la base DGFIP
2005	1118	111	0	0,7 %
2006	1114	110	0	0,8 %
2007	1101	101	0	0,9 %
2008	1080	103	0	1,0 %
2009	1060	103	3	1,6 %
2010	1054	108	3	1,7 %
2011	1040	101	3	1,5 %
2012	1015	89	3	1,1 %
2013	999	89	3	1,2 %
2014	983	76	3	1,1 %
2015	960	66	3	1,0 %
2016	932	48	3	1,0 %
2017	922	47	3	1,0 %
2018	849	9	3	0,5 %
2019	837	6	0	0,1 %

EPS : établissement public de santé ; COM : communautés d'Outre-Mer.

Note > Le nombre d'entités indiqué comptabilise les entités juridiques.

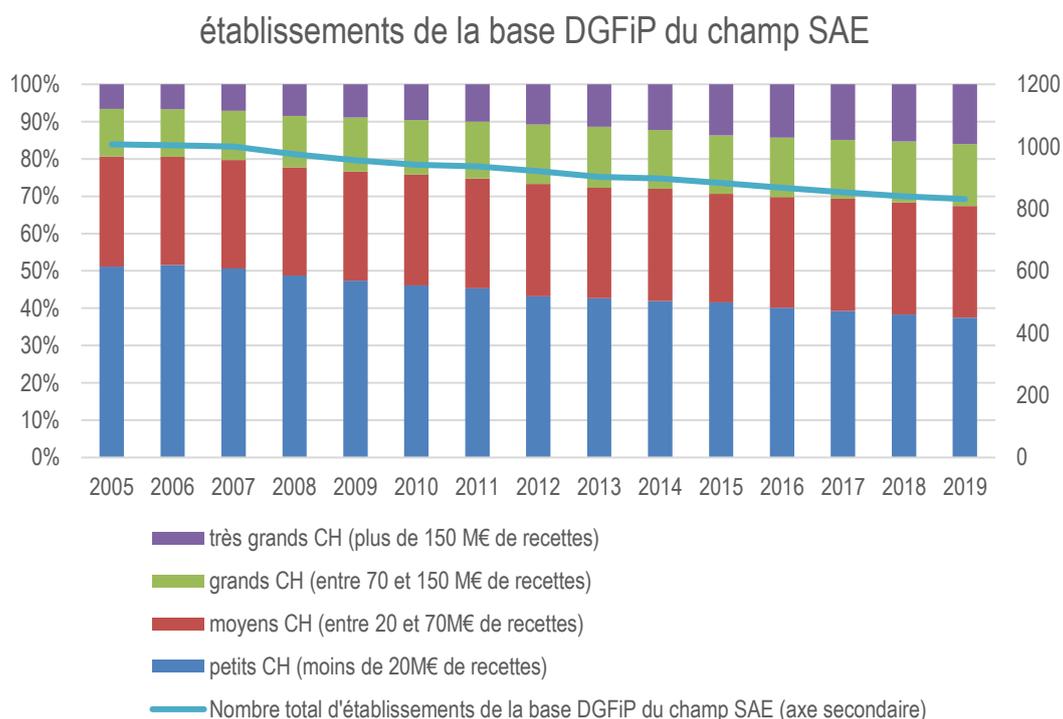
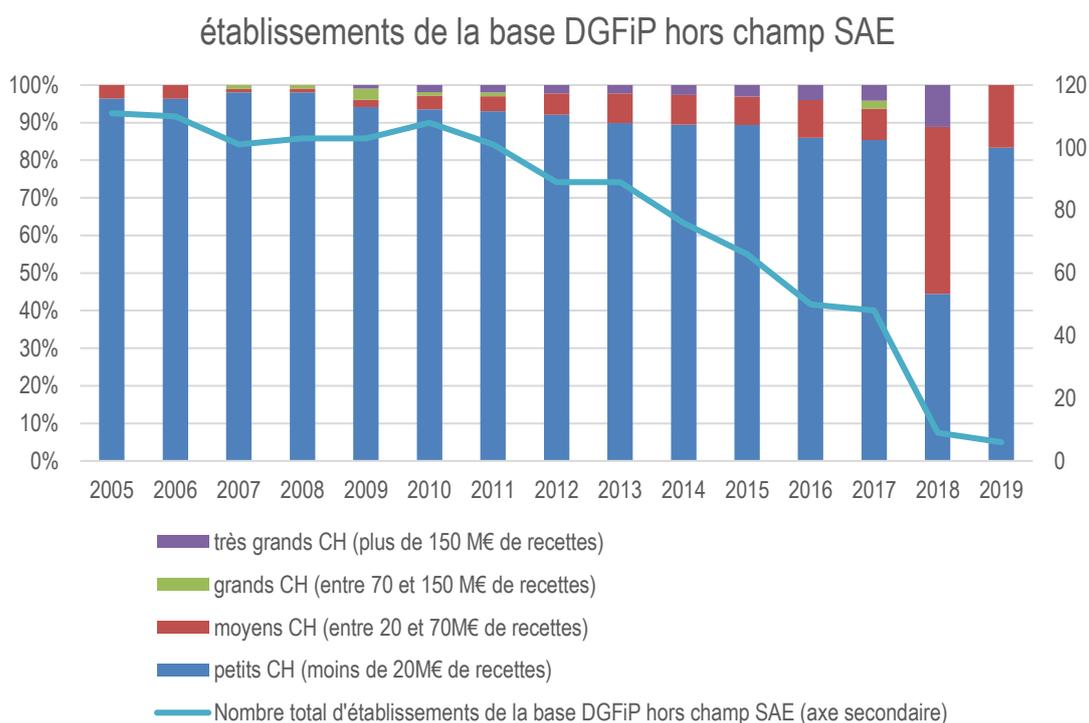
Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

La restriction au champ commun de la DGFIP et de la SAE ne change pas les analyses conduites dans les fiches de l'ouvrage annuel de la DREES par rapport aux chiffres obtenus à partir de l'ensemble des établissements de la base DGFIP. De même, les corrections manuelles effectuées dans les fiches de l'ouvrage annuel de la DREES jusqu'à l'édition 2021 pour réintégrer ou non certains établissements du champ DGFIP hors champ SAE ne modifient pas les analyses de tendance ou de niveau (Annexe 1).

Les comptes nationaux de l'Insee portent sur le territoire économique français, correspondant à la France métropolitaine et aux DOM ; c'est par conséquent le champ géographique des analyses sur les dépenses de santé en France, qui s'inscrivent dans le cadre de la comptabilité nationale. Par ailleurs, les CH des COM ne sont pas présents dans la base DGFIP sur l'intégralité de la période. La suite de l'analyse s'effectuera donc sur le champ des EPS au sens de la DGFIP, situés en France métropolitaine ou dans les DOM.

²² La comptabilité établie au niveau d'une entité juridique n'est pas une simple addition des comptabilités au niveau de chaque établissement géographique de cet entité juridique : il faut également retirer les flux financiers entre ces différents établissements mais internes à l'entité juridique. Cette opération s'appelle une consolidation des comptes.

Figure 2 • Caractéristique des EPS de la base DGFIP selon leur appartenance au champ SAE



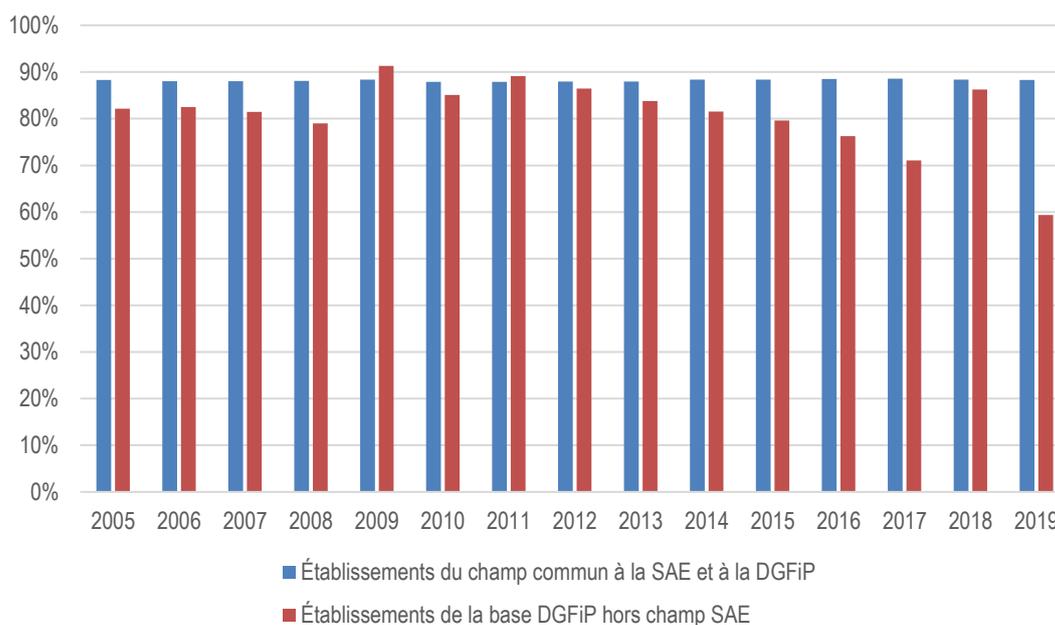
CH : centre hospitalier.

Lecture > En 2005, 111 établissements de la base DGFIP n'appartenaient pas au champ de la SAE et 1 007 établissements de la base DGFIP appartenaient également au champ de la SAE. Les petits CH (moins de 20 millions d'euros de recettes) sont nettement surreprésentés dans les établissements de la base DGFIP hors champ SAE : ils représentent 96 % de ces établissements, contre 51 % des établissements de la base DGFIP du champ SAE.

Note > Le nombre d'entités indiqué comptabilise les entités juridiques.

Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Figure 3 • Part du budget principal (activités sanitaires hors USLD) dans le budget global des EPS



USLD : unités de soins de longue durée.

Note > Le budget principal des établissements publics de santé concerne les activités sanitaires hors USLD. Le budget global concerne l'ensemble des activités de l'établissement, incluant les activités sanitaires et non sanitaires (par exemple Ehpad, maisons de retraite, gestion d'un GHT, etc.).

Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Les données des comptes financiers des établissements publics de santé et des établissements privés à but non lucratifs de l'ATIH

Description des données des comptes financiers de l'ATIH

L'ATIH collecte les données des EPRD, des suivis infra-annuels d'exécution (dits rapports infra-annuels ou RIA) et des comptes financiers *via* sa plateforme Ancre pour les EPS et certains établissements privés à but non lucratifs (EBNL). Au sein des EBNL, seuls les Espic ont un cadre réglementaire et comptable en grande partie aligné à celui des EPS (cf. partie précédente). Cependant, l'ATIH incite également les EBNL non Espic à renseigner leurs données comptables sous ce même format et à les remonter *via* sa plateforme Ancre. La DREES exploite ces données en se restreignant au champ des seuls Espic (Toutlemonde et al., 2021, fiche 31). Les données remontées par les établissements sont théoriquement soumises à validation par les ARS. En pratique, sauf refus explicite des ARS, les données sont considérées comme validées et intégrées aux analyses de l'ATIH (ATIH, 2021). Les établissements ne sont cependant pas tenus de remonter leurs données financières sur cette plateforme, si bien que cette base de données n'est pas exhaustive. Ainsi, l'ATIH indique qu'en 2018²³, sur les 1 362 établissements enquêtés, 1 293 établissements ont remonté leurs comptes financiers sur Ancre et les données de 1 124 établissements ont été considérées comme validées, soit un taux de réponse (après validation) de 82,5 %. Cette proportion est toutefois différente selon le statut juridique de l'établissement : le taux de réponse (après validation) n'est ainsi que de 69,8 % pour les EBNL (tableau 4). Les établissements répondant avec données validées représentaient 96,8 % des produits de l'Assurance maladie du champ des établissements enquêtés (ATIH, 2021). Par ailleurs, la validation ou non des comptes financiers est très probablement corrélée à la situation économique des établissements, ce qui peut induire des biais dans l'analyse.

Les bases de données des comptes financiers de l'ATIH sont organisées par type de budget, conformément à l'instruction budgétaire et comptable M21 (tableau 1). La structure des comptes ne reprend toutefois pas tous les comptes de l'instruction M21, mais uniquement certains agrégats ou comptes d'intérêts, notamment ceux des tableaux de financement ou des titres de charges et de produits. Depuis l'enquête de 2019, les établissements ont la possibilité de saisir leurs remontées Ancre en important directement leurs données au format de l'instruction comptable M21 sous le format Hélios utilisé par la DGFIP. L'ATIH constate que « cette évolution a mis en avant une forte hétérogénéité des pratiques de saisie comptables » qui ont

²³ La publication de l'ATIH se fonde sur des données arrêtées au 2 octobre 2019.

« pu engendrer des incohérences dans les tableaux réglementaires qui en sont issus »²⁴. L'ATIH a ainsi intégré des contrôles automatiques de cohérence des données aux bases des comptes financiers 2019 (figure 4). Cette analyse révèle qu'en 2019 plus d'un tiers des EBNL remontent des données comptables incohérentes et que 43 % des EBNL du champ ATIH ont des données comptables non validées par l'ATIH²⁵. Les données des EPS sont plus cohérentes que celles des EBNL.

Tableau 4 • Taux de réponse à l'enquête comptes financiers 2018 de l'ATIH selon les types d'établissements

Catégorie d'établissements	Nombre d'établissements enquêtés	Nombre d'établissements répondant	Nombre d'établissements répondant dont les données sont exploitables	Ratio du nombre de répondant dont les données sont exploitables sur le nombre d'établissements enquêtés	Produits issus de l'Assurance maladie ¹ des répondant dont les données sont exploitables, en millions d'euros	Part des établissements répondant dont les données sont exploitables dans les produits de l'Assurance maladie*
Publics	842	800	761	90,4 %	55 196,5	98,2 %
<i>dont CHU</i>	32	31	31	96,9 %	23 047,6	99,0 %
<i>dont très grands CH (plus de 150M€ de recettes)</i>	43	41	41	95,3 %	8 684,1	99,0 %
<i>dont grands CH (recettes entre 70 et 150M€)</i>	107	103	102	95,3 %	11 277,4	98,2 %
EBNL	520	493	363	69,8 %	8 543,5	88,9 %
<i>dont CLCC</i>	18	17	16	88,9 %	1 802,8	92,7 %
Total	1 362	1 293	1 124	82,5 %	63 740,0	96,8 %

* : y compris forfaits et dotations.

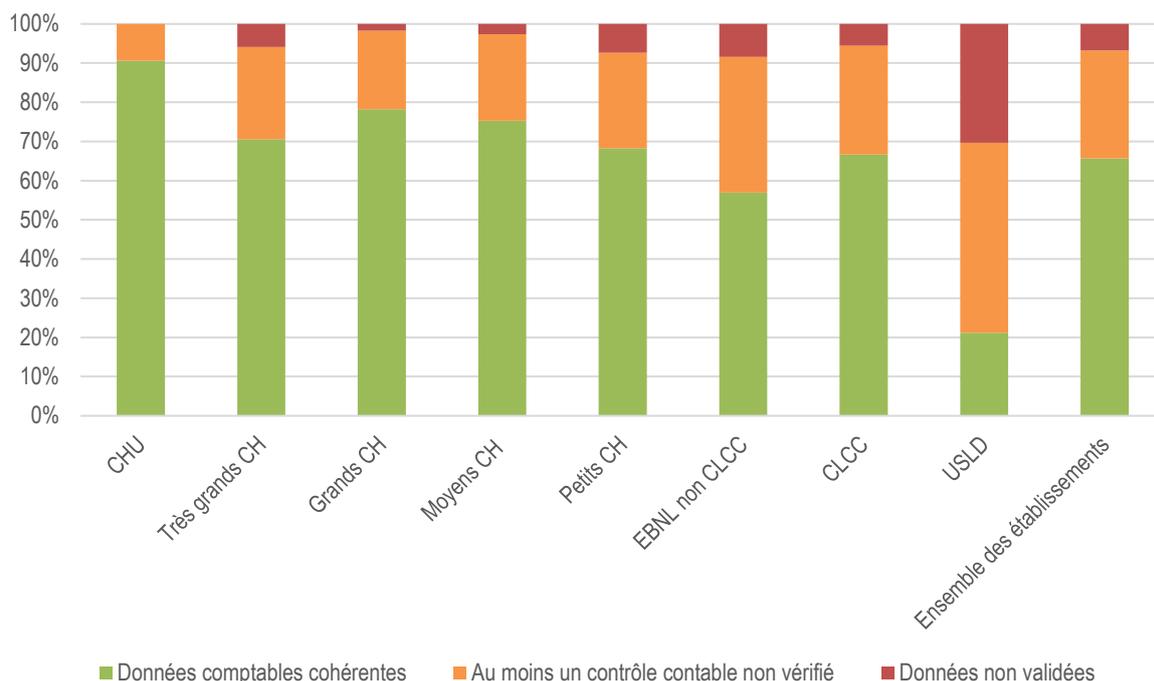
CH : centre hospitalier ; CHU : centre hospitalier universitaire ; EBNL : établissements privés à but non lucratif ; CLCC : centre de lutte contre le cancer.

Sources > ATIH, comptes financiers 2018 ; retraitements ATIH, 2021, Situation financière des établissements de santé publics et privés à but non lucratif, annexe 1.

²⁴ Nomenclature 2019 des bases des comptes financiers de l'ATIH, disponible sur la plateforme des données hospitalières de l'ATIH.

²⁵ L'ATIH effectue un contrôle des remontées pour nettoyer la base. Après discussion avec l'ATIH la validation présentée ici serait distincte de celle effectuées par les ARS. Elle repose toutefois sur la connaissance fine par l'ATIH de la fiabilité de la remontée car elle en gère la collecte. Elle n'est pas reproductible par la DREES, car seule la validation par les ARS est disponible dans les bases diffusées.

Figure 4 • Cohérence comptable des données remontées par les établissements répondant à l'enquête comptes financiers de l'ATIH de 2019²⁶



CHU : centre hospitalier universitaire ; CH : centre hospitalier ; EBNL : établissement privé à but non lucratif ; CLCC : centre de lutte contre le cancer ; USLD : unité de soins de longue durée.

Note > Les très grands CH ont des recettes supérieures à 150 M€, les grands CH des recettes comprises entre 70 et 150 M€, les moyens CH des recettes comprises entre 20 et 70 M€ et les petits CH des recettes inférieures à 20 M€.

Source > ATIH, comptes financiers 2019 ; retraitements DREES.

Comparaison du champ des comptes financiers de l'ATIH à celui de la SAE

Les établissements remontant des données peuvent être identifiés par un Finess juridique ou un Finess géographique (figure 5). Lorsqu'un établissement remonte l'information au niveau géographique, il peut le faire uniquement pour son budget, ou pour un regroupement d'établissements géographiques de son entité juridique ou pour l'ensemble de son entité juridique, et il n'est pas possible de distinguer ces différentes situations dans la base, ce qui pourrait en théorie entraîner des doubles comptes ou de la comptabilisation de flux interne lorsque les données comptables ne sont pas consolidées.

Certains des établissements répondant à l'enquête ATIH ne relèvent pas du champ SAE. L'ATIH intègre les établissements publics de santé et les établissements privés à but non lucratif (EBNL), qu'ils soient Espic ou non. Depuis la campagne des comptes financiers 2019, elle a engagé un travail visant à faciliter les remontées des données pour les établissements et à mieux couvrir le champ des EBNL, y compris non Espic. Jusqu'à l'édition 2021 des fiches de son ouvrage annuel, la DREES n'exploitait les données des comptes financiers de l'ATIH que pour les Espic. Pour les EPS, les données DGFIP sont disponibles à un niveau plus fin et avec une quasi exhaustivité (cf. partie précédente). Pour les EBNL non Espic, les données des comptes financiers de l'ATIH sont, à l'heure actuelle, encore trop incomplètes : en 2018, seuls 27 % des EBNL non Espic du champ de la SAE étaient dans la base des comptes financiers de l'ATIH²⁷.

Par ailleurs, l'ATIH intègre une catégorie « unités de soins de longue durée » (USLD), ceux-ci pouvant être des établissements publics ou privés²⁸. La DREES les inclut dans ses analyses pour la fiche sur la situation économique et financière des Espic lorsqu'ils relèvent du champ de la SAE et sont des EBNL. Les contrôles de cohérence de données effectués par l'ATIH pour

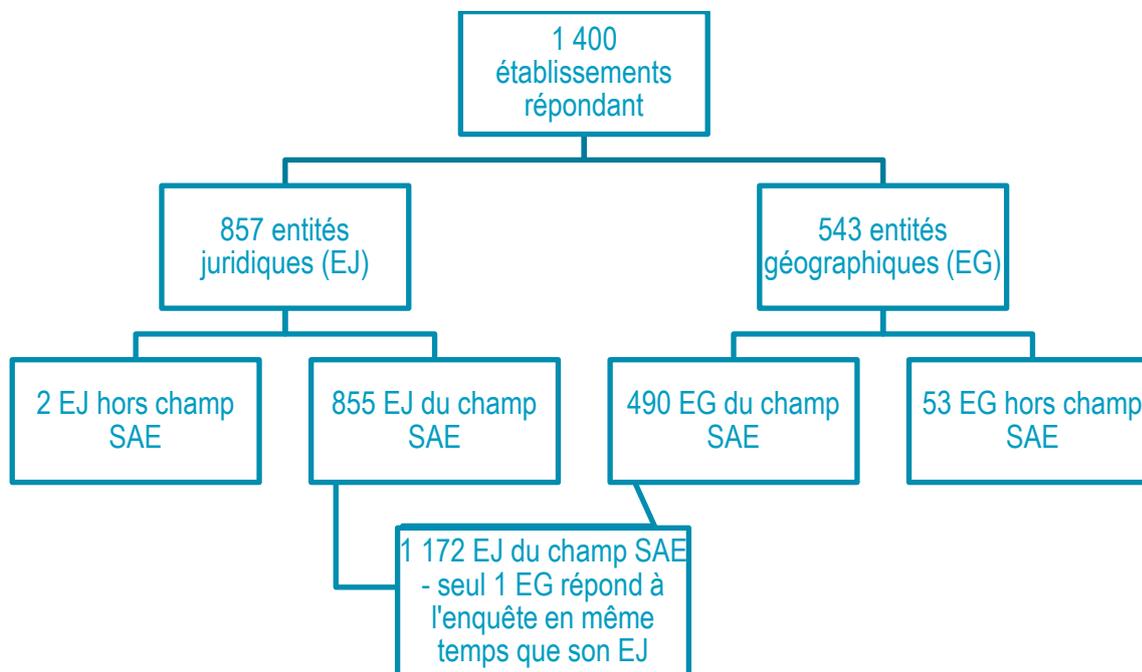
²⁶ Dans son exploitation des comptes financiers 2019, l'ATIH ne tient pas compte du 9^{ème} critère de cohérence comptable, apprécié sur l'apport/prélèvement au fonds de roulement.

²⁷ Décompte effectué par entités juridiques : 27 % des entités juridiques apparaissaient dans la base des comptes financiers de l'ATIH ou avaient au moins un de leur établissement géographique qui apparaissait dans la base des comptes financiers de l'ATIH.

²⁸ Depuis les comptes financiers 2020, l'ATIH a modifié le nom de la catégorie USLD en « USLD publics ». L'ATIH ne précise pas comment elle traite ces établissements dans ses publications, toutefois elle donne certains indicateurs pour les USLD en les traitant comme une catégorie d'EPS (ATIH, 2021). La comparaison avec la SAE révèle cependant qu'une partie de ces établissements sont des établissements privés (tableau 7), y compris dans les comptes financiers 2020.

les comptes financiers 2019 indiquent cependant que les données de comptes financiers des USLD en 2019²⁹ sont très peu fiables : seuls 21 % des USLD répondant à l'enquête comptes financiers 2019 de l'ATIH avaient des données validées par l'ARS et cohérentes (figure 4).

Figure 5 • Description des établissements répondant à l'enquête comptes financiers 2016 de l'ATIH.



EJ : entité juridique ; EG : entité géographique.

Sources > ATIH, comptes financiers 2016 ; retraitements DREES. Le tableau en annexe présente les chiffres pour l'ensemble de la période 2016 à 2020.

La comparaison du champ de la SAE et des répondant à l'enquête comptes financiers (ci-après « répondant CF ») révèle que les établissements publics de santé des répondant CF sont quasiment tous également dans le champ SAE (moins de 0,5 % des établissements publics de la base ATIH sont absents du champ SAE). Par ailleurs, ils sont bien identifiés comme établissements publics de santé dans la SAE.

Les champs des deux bases sont moins proches pour les EBNL/Espic que pour les hôpitaux publics. Ainsi, en nombre d'entités juridiques, environ 15 % des Espic³⁰ du champ SAE sont absents des répondant CF entre 2016 et 2019 (tableau 5). Ces établissements ne représentaient que 4 % des capacités d'accueil totales, en nombre de lits et de places, des Espic de la SAE. Si l'on exclut également les établissements dont les données n'ont pas été validées³¹, seuls deux tiers des Espic de la SAE remontent des données exploitables entre 2016 et 2018³², pour plus de 85 % des capacités totales des Espic. Pour l'année 2020, les données remontées pour les EBNL présentent un très faible taux de validation par les ARS puisque près de 70 % des Espic de la SAE ne remontent pas leurs comptes financiers à l'ATIH ou ont vu leurs données invalidées par le contrôleur. Ces établissements représentent 79 % des capacités des Espic. L'ATIH indique que ce taux très élevé de données non validées pour 2020 s'explique par la faible disponibilité des ARS pour valider les données en 2020, ce qui ne remettrait pas en cause leur fiabilité.

²⁹ Les contrôles de cohérence de données ne sont disponibles que pour l'année 2019, qui a par ailleurs été affectée par le changement du mode de remontée des informations.

³⁰ Les établissements sont dénombrés en entités juridiques, par cohérence avec les pratiques comptables.

³¹ L'ATIH utilise un autre concept de « validation » dans ses publications qui n'est pas diffusé et n'est pas reproductible par la DREES. L'utilisation de cette variable permettrait de s'affranchir du filtre de validation des données par les ARS.

³² La variable renseignant l'état de validation des données dans la base compte financier 2019 présente une anomalie qui empêche son exploitation, les données ne sont donc pas disponibles pour 2019.

Tableau 5 • Espic du champ SAE absents des bases comptes financiers de l'ATIH

	2016	2017	2018	2019	2020
Nombre d'EBNL dans la SAE	463	452	448	447	460
Nombres d'Espic dans la SAE	323	315	316	309	314
Part des Espic dans les capacités des EBNL au 31 décembre	85 %	85 %	86 %	84 %	84 %
Nombre d'Espic de la SAE non répondant à l'enquête comptes financiers	50	49	48	43	57
Part des Espic non répondant à l'enquête comptes financiers dans les capacités totales des Espic au 31 décembre	3 %	4 %	4 %	4 %	8 %
Nombre d'Espic de la SAE non répondant ou dont les données ne sont pas validées par les ARS	56	62	60	NA	216
Part des Espic non répondant ou dont les données ne sont pas validées par les ARS dans les capacités totales des Espic au 31 décembre	6 %	14 %	10 %	NA	79 %

EBNL : établissement privé à but non lucratif ; Espic : établissement de santé privé d'intérêt collectif.

Note > les établissements sont dénombrés par entité juridique, par cohérence avec les pratiques comptables. La variable renseignant l'état de validation des données par les ARS dans la base compte financier 2019 présente une anomalie qui empêche son exploitation³³.

Sources > DREES, SAE, 2016 à 2020 ; ATIH, comptes financiers 2016 à 2020 ; retraitements DREES.

L'ATIH distingue les centres de lutte contre le cancer (CLCC), établissements privés à but non lucratifs automatiquement Espic, des « autres EBNL » dans ses bases. Les 18 CLCC répondent tous à l'enquête CF, sont bien identifiés, et leurs données sont validées par les ARS. La suite de l'analyse sur les EBNL répondant CF se concentrera donc sur les « autres EBNL » (hors CLCC). Les EBNL répondant CF retrouvés dans la SAE sont presque toujours des EBNL dans la SAE : on constate une seule exception à cela, sur l'enquête compte financier 2020³⁴. Si les EBNL répondant à l'enquête comptes financiers sont, dans leur grande majorité, des Espic ou des EBNL DG ou ex-DG, il existe des EBNL répondant CF ne répondant à aucune des deux caractéristiques (*tableau 6*).

L'analyse des caractéristiques des établissements répondant à l'enquête comptes financiers de l'ATIH et identifiés comme USLD dans cette base révèle que ceux-ci sont, dans leur grande majorité, des établissements publics. Certains d'entre eux relèvent néanmoins du champ des Espic et devraient être intégrés aux analyses de la situation financière de ces établissements (*tableau 7*).

³³ Analyse effectuée à partir des bases des comptes financiers mises à disposition sur la plateforme des données hospitalières de l'ATIH en novembre 2021.

³⁴ En 2020, seul un établissement sur 515 identifié comme un EBNL répondant CF n'était pas identifié comme un EBNL dans la SAE mais comme une clinique privée à but lucratif.

En conclusion, l'exploitation des données des comptes financiers de l'ATIH soulève de nombreuses difficultés :

- L'enquête des comptes financiers n'est pas exhaustive et les établissements non répondant sont en moyenne des établissements plus petits, en capacité d'accueil, que les établissements répondant. Par ailleurs, l'échantillon des Espic répondant peut varier d'une année sur l'autre (*tableau 5*). Ainsi, pour que l'analyse soit représentative du champ des Espic, il conviendrait d'effectuer un redressement tenant compte des principales caractéristiques des établissements, pour corriger la non-représentativité de l'échantillon. Cela peut être fait à l'aide d'un calage sur marges sur l'ensemble des Espic de la SAE ;
- L'identification des établissements répondant est imparfaite : certains sont identifiés *via* leur Finess géographique, d'autres *via* leur Finess juridique et ce mode de remontée peut évoluer au sein d'une entité juridique entre 2016 et 2020. Dans le cas des établissements identifiés par leur Finess géographique, ils peuvent répondre uniquement pour eux, ou pour un regroupement d'établissements géographiques au sein de leur entité juridique ou pour l'ensemble de leur entité juridique, sans que ces différentes situations soient signalées. Les cas où un établissement géographique répond en même temps que son établissement juridique sont rares³⁵ (*figure 5*). Il existe cependant des cas où plusieurs établissements géographiques d'une même entité juridique remontent des données, sans que l'entité juridique en remonte en son nom. Les tentatives de calage sur marge effectuées présentent une rupture de série entre 2016 et 2017, correspondant à la hausse du nombre d'établissements répondant au niveau juridique (*tableau 6*) et ne semblent donc pas fiables ;
- Les données des Espic des répondant CF présentent de nombreuses anomalies en 2019, notamment du fait du changement de recueil, (*figure 4*) et la variable renseignant l'état de validation ne correspond pas à la nomenclature donnée par l'ATIH³⁶ : il n'est pas possible d'identifier les données validées par les ARS des autres données cette année-là ;
- Enfin, si on conditionne l'exploitation des données à la validation par les ARS, l'année 2020 est particulièrement problématique à la date de publication de ce dossier³⁷, car la grande majorité des Espic répondant à l'enquête comptes financiers 2020 ont des données non validées (*tableau 5*). Toutefois, du fait de sa gestion de la remontée des données, l'ATIH est capable dans ses publications d'effectuer un nettoyage plus fiable des données. Ce nettoyage n'est pas disponible dans les bases mises à disposition sur sa plateforme, la DREES ne peut le reproduire.

Conduire une analyse « à champ constant » de 2016 à 2020 imposerait de restreindre considérablement la base du fait des anomalies constatées en 2019 et 2020³⁸. Par ailleurs, une telle analyse ne permettrait pas de décrire fidèlement l'évolution de la situation de l'ensemble des Espic et ne serait pas comparable à celle effectuée pour les hôpitaux publics et les cliniques privées à but lucratif, puisqu'elle conduit par construction à exclure les Espic entrants ou sortants du champ. Or ces établissements présentent des caractéristiques spécifiques. Pour ces raisons, il est proposé de suspendre la publication de la fiche sur les Espic de l'ouvrage annuel de la DREES, tout en cherchant une source de données financières plus fiable sur les Espic.

Dans la suite de cette étude, aucun indicateur en niveau n'est présenté pour les Espic, mais uniquement des rapports entre différents indicateurs. Ces indicateurs sont calculés sur la base des Espic répondant à l'enquête comptes financiers de l'ATIH, pour 2016 à 2019, en se restreignant aux données validées (sauf pour 2019 où ce filtre est impossible). Pour accéder à des données plus fiables, il est proposé de se rapprocher de l'ATIH pour reprendre leurs contrôles de qualité, qui sont actuellement inaccessibles pour la DREES, et de la DGFIP qui fournit des données agrégées sur les Espic pour les comptes de la santé, pour voir s'il existe des données à un niveau individuel (entité juridique) et sur quel historique. Par ailleurs, le travail de sensibilisation engagé par l'ATIH auprès des établissements permettra à terme de disposer de données sur plus d'EBNL non Espic.

³⁵ Cela peut générer des doubles comptes si les comptes de l'entité géographique sont également remontés dans les comptes remontés par l'entité juridique. À l'inverse, si les comptes de l'entité géographique ne sont pas remontés dans ceux de l'entité juridique, les comptes obtenus ne seront pas consolidés des flux internes entre ces deux entités.

³⁶ Dictionnaire des variables disponible sur la plateforme des données hospitalières de l'ATIH consultée en novembre 2021.

³⁷ L'état de validation des données des comptes financiers 2020 était incomplet en juillet 2022. La validation des données a pu être retardée du fait de la crise sanitaire.

³⁸ Pour 2020, si on ne filtre pas sur les données validées par les ARS, il est possible d'exploiter la base si on dispose des filtres appliqués par l'ATIH.

Tableau 6 • Caractéristiques des EBNL (hors CLCC) dans les bases des comptes financiers de l'ATIH

	2016	2017	2018	2019	2020
Nombre d'EBNL répondant CF	500	529	527	523	515
dont EBNL avec données validées	488	511	509	NA	214
Nombre d'EBNL répondant CF hors champ SAE	43	38	36	37	34
dont EBNL avec données validées	41	36	34	NA	19
Nombre d'EBNL de la SAE identifiés au niveau juridique	15	48	49	46	51
dont EBNL avec données validées	15	48	49	NA	4
dont EBNL identifiés comme Espic	14	47	48	45	49
dont EBNL identifiés comme DG ou ex-DG	11	47	48	44	49
Part des EBNL non Espic identifiés comme DG ou ex-DG	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
Nombre EBNL de la SAE identifiés par un EG	442	443	442	440	430
dont EBNL avec données validées	432	427	426	NA	191
dont EBNL identifiés comme Espic	393	391	392	393	387
dont EBNL dont au moins un EG de l'EJ est un Espic	404	400	400	403	397
dont EBNL identifiés comme DG ou ex-DG	427	428	435	431	419
Part des EBNL non Espic identifiés comme DG ou ex-DG	98%	92%	94%	96%	86%

EBNL : établissement privé à but non lucratif ; Espic : établissement de santé privé d'intérêt collectif ; DG : dotation globale ; répondant CF : établissements répondant à l'enquête des comptes financiers de l'ATIH.

Note > les établissements sont ici dénombrés par entité remontant des comptes financiers dans l'enquête comptes financiers de l'ATIH. En effet, le statut d'Espic ou le mode de financement diffère parfois pour différents établissements géographiques au sein d'une même entité juridique.

Sources > DREES, SAE, 2016 à 2020 ; ATIH, comptes financiers 2016 à 2020 ; retraitements DREES.

Tableau 7 • Caractéristiques des USLD dans les bases des comptes financiers

	2016	2017	2018	2019	2020
Nombre d'USLD répondant CF	36	33	34	36	41
dont USLD avec données validées	30	30	31	NA	10
Nombre d'USLD répondant CF hors champ SAE	7	3	3	4	11
dont USLD avec données validées	3	2	2	NA	1
Nombre d'USLD de la SAE identifiés au niveau juridique	3	4	6	6	6
dont USLD avec données validées	3	4	6	NA	2
dont USLD public	3	4	6	6	6
Nombre d'USLD de la SAE identifiés au niveau géographique	26	26	25	26	24
dont USLD avec données validées	24	24	23	NA	7
dont USLD public	17	17	16	15	11
dont USLD EBNL et Espic	8	8	8	8	8
dont USLD EBNL et Espic	4	4	4	3	3
USLD EBNL et EG ex-DG	8	8	4	6	0
dont USLD privé lucratif	1	1	1	1	5

USLD : unités de soins de longue durée ; EBNL : établissement privé à but non lucratif ; Espic : établissement de santé privé d'intérêt collectif ; DG : dotation globale ; répondant CF : établissements répondant à l'enquête des comptes financiers de l'ATIH.

Note > les établissements sont ici dénombrés par entité remontant des comptes financiers dans l'enquête comptes financiers de l'ATIH. En effet, le statut d'Espic ou le mode de financement diffère parfois pour différents établissements géographiques au sein d'une même entité juridique.

Sources > DREES, SAE, 2016 à 2020 ; ATIH, comptes financiers 2016 à 2020 ; retraitements DREES.

Les données issues des comptes annuels des cliniques privées

Description des données des comptes annuels des cliniques privées déposés aux greffes des tribunaux de commerce

Comme toutes les sociétés commerciales, les cliniques privées à but lucratif sont tenues de déposer leurs comptes annuels aux greffes des tribunaux de commerce. Les documents des comptes annuels (bilan, compte de résultat et annexes) peuvent être communiqués aux greffes des tribunaux de commerce soit sous la forme de la liasse fiscale annuelle, soit « *sous toute autre forme, pourvu que les comptes annuels soient exactement ceux qui ont été présentés (sous les conditions prévues par le Code de commerce et le Plan comptable général) pour approbation* »³⁹. S'ils ne l'étaient pas, ces comptes sont alors adaptés par Infogreffe au format des liasses fiscales annuelles, dont chaque entrée regroupe des comptes du PCG. Ces données sont accessibles via l'offre payante de Datainfogreffe ou de sociétés achetant ces données auprès d'Infogreffe et les revendant, mises en formes et consultables sur des plateformes. La DREES achète ces données auprès d'un prestataire privé et dispose d'un historique depuis 2006.

Ces données comportent toutefois des limites : d'une part, la non-exhaustivité des données collectées sur la dernière année et la nécessité de sélectionner par avance une liste d'entreprises d'intérêt et, d'autre part, le fait que les données sont collectées au niveau de la société, au sens juridique, qui peut différer de la notion d'entreprise au sens économique. En effet, si le Code de commerce dispose que les entreprises déposent leurs comptes annuels aux greffes des tribunaux de commerce dans le mois suivant l'approbation de leur exercice comptable⁴⁰, certaines entreprises ne procèdent pas à ce dépôt dans les délais prévus⁴¹ si bien que les données collectées ne sont pas exhaustives en fin d'année N+1 pour l'année N. La DREES récupère chaque année les données pour une liste de sociétés préétablie. Pour définir cette liste, la DREES sélectionne l'ensemble des cliniques privées à but lucratif (au niveau entité juridique) du champ SAE sur l'année d'intérêt⁴², et récupère leur numéro SIREN indiqué dans la SAE, obtenu à partir du répertoire FINESS. Les données obtenues appartiennent donc, par construction, au champ SAE. Seules 62 % des cliniques privées actives en 2019 (champ SAE) avaient déposé leurs comptes annuels aux greffes des Tribunaux de commerce le 20 novembre 2020 (*tableau 8*). Le taux est relativement stable de 2013 à 2018, compris entre 84 % et 88 %, ce qui suggère qu'après prise en compte d'un retard de dépôt de moins d'un an pour certaines cliniques, des cliniques privées ne déposent pas leurs comptes annuels aux greffes des tribunaux de commerce. Ces cliniques qui ne déposent pas leurs comptes sont relativement plus petites que l'ensemble des cliniques du champ SAE puisque la capacité d'accueil des cliniques déposant leurs comptes est supérieure à 90 % de la capacité d'accueil totale des cliniques du champ SAE entre 2013 et 2018.

Par ailleurs, certaines entreprises déposent leurs comptes annuels mais fournissent des données incomplètes : le montant des investissements est ainsi inconnu pour 10 % à 15 % des cliniques ayant déposé leurs comptes (*tableau 8*). Enfin, l'homogénéisation des formats des comptes annuels des différentes entreprises par les greffes des tribunaux de commerce est parfois imparfaite, notamment la gestion des virgules dans les montants financiers. Par exemple, un chiffre d'affaires noté 23.500 mille euros peut se transformer en 23,5 mille euros dans les données Infogreffe. Depuis l'édition 2021 de son ouvrage annuel, la fiche sur la situation économique et financière des cliniques privées en 2019 ([Toutlemonde et al., 2021](#), fiche 30) de la DREES intègre des contrôles pour détecter ces erreurs de données ou corriger de nombreuses valeurs manquantes pour les investissements et a corrigé les séries depuis 2006.

³⁹ Site internet d'infogreffe, consulté le 26 novembre 2021 : <https://www.infogreffe.fr/informations-et-dossiers-entreprises/dossiers-thematiques/vie-de-entreprise/depot-des-comptes-sociaux.html?onglet=2>.

⁴⁰ Le délai est porté à deux mois lorsque le dépôt est effectué par voie électronique, cf. article L. 232-21 du Code de commerce. L'approbation des comptes annuels doit avoir lieu dans les six mois suivant la clôture de l'exercice comptable.

⁴¹ Une procédure est prévue en cas d'inexécution du dépôt des comptes annuels, cf. articles L. 232-24 et L. 123-5-2 du Code de commerce.

⁴² L'extraction étant demandée sur plusieurs années, une clinique est incluse dans la liste si elle appartient au champ SAE au moins une des années de la période d'intérêt.

Tableau 8 • Comparaison du champ de la base des comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce, extraite le 20 novembre 2020 à partir des Siren de la SAE, à celui de la SAE

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Nombre de cliniques privées dans la SAE	1028	1015	1007	1004	996	990	977
Nombre de cliniques privées dans la base des comptes annuels*	859	891	880	863	840	830	610
Part des capacités totales des cliniques privées dans la base des comptes annuels*	90 %	94 %	93 %	92 %	91 %	90 %	65 %
Nombre de cliniques privées dans la base des comptes annuels* hors codes APE exclus par la DREES	835	866	855	841	819	810	597
Part des capacités totales des cliniques privées dans la base des comptes annuels* hors codes APE exclus par la DREES	87 %	91 %	90 %	89 %	88 %	87 %	62 %
Nombre de cliniques privées dans la base des comptes annuels* hors codes APE exclus par la DREES et Siren problématiques	832	863	852	838	815	806	594
Part des capacités totales des cliniques privées dans la base des comptes annuels* hors codes APE exclus par la DREES et Siren problématiques	82 %	84 %	83 %	82 %	80 %	79 %	61 %
Nombre de cliniques privées dans la base des comptes annuels* ayant pour APE 8610Z	798	827	814	803	785	772	569
Part des capacités totales des cliniques privées dans la base des comptes annuels* ayant pour APE 8610Z	85 %	90 %	89 %	88 %	88 %	87 %	62 %
Nombre de cliniques privées dans la base des comptes annuels* ayant pour APE 8610Z et pour lesquelles le montant d'investissement est connu	683	696	689	702	694	695	516
Part des capacités totales des cliniques privées dans la base des comptes annuels* ayant pour APE 8610Z et pour lesquelles le montant d'investissement est connu	74 %	72 %	76 %	74 %	74 %	74 %	58 %

* : la base des comptes annuels a été extraite le 20 novembre 2020 par le prestataire privé de la DREES. Elle comporte les comptes des cliniques dont le Siren apparaît dans la SAE et dont les comptes annuels étaient disponibles sur Infogreffe à cette date.

APE : activité principale exercée ; 8610Z : code du secteur des « activités hospitalières ».

Note > les établissements sont dénombrés par unité légale (Siren), par cohérence avec les pratiques comptables.

Sources > DREES, SAE, 2016 à 2019 ; données des comptes annuels des cliniques déposés aux greffes des tribunaux de commerce, extraites le 20 novembre 2020 ; retraitements DREES.

En outre, les données des comptes annuels sont déposées au niveau de l'unité légale (identifiée par un numéro Siren), concept parfois éloigné de l'entreprise au sens économique. Ainsi, si une même société gère à la fois une clinique privée et une maison de retraite, les données comptables au niveau de l'entité juridique ne permettront pas de distinguer les flux correspondants à chacune des deux activités. Pour limiter cet effet, la DREES exclut de l'analyse les sociétés dont l'activité principale d'exercice (APE) est très éloignée d'une activité sanitaire. Sont ainsi exclues les sociétés dont l'APE⁴³, selon la nomenclature NAF, 2^e révision, vaut :

- 6420Z : activités des sociétés holding ;
- 6612Z : courtage de valeurs mobilières et de marchandises ;
- 6820B : locations de terrains et d'autres biens immobiliers ;
- 8710A : hébergement médicalisé pour personnes âgées ;
- 8710C : hébergement médicalisé pour adultes handicapés et autre hébergement médicalisé ;
- 8730A : hébergement social pour personnes âgées.

Cependant, cette liste négative de codes APE à exclure ne permet pas de définir précisément le champ considéré, par rapport à une liste positive définissant les codes APE à inclure. En effet, cela suppose de vérifier chaque année que de nouveaux codes APE éloignés des activités sanitaires ne sont pas apparus dans la base des comptes annuels des cliniques privées. Cette liste d'exclusion a été définie à partir des codes APE des cliniques privées observés une année donnée : c'est parce que les codes à exclure listés ci-dessus étaient associés à une clinique privée du champ SAE une année donnée qu'il a été décidé de les exclure, et pas d'autres codes tout aussi éloignés du champ sanitaire, comme par exemple le code 2711Z correspondant à l'activité de « fabrication de moteurs, génératrices et transformateurs électriques ». Pour définir précisément la liste des codes APE que la DREES souhaitait inclure, il faudrait connaître précisément quelle base (millésimes et date d'extraction) elle a utilisé pour recenser les codes APE des cliniques privées qui étaient alors observés. Cette information n'étant pas disponible, il faut redéfinir une liste positive de codes APE à inclure dans l'analyse. L'APE 8610Z « activités hospitalières » est l'activité principale d'exercice d'une grande majorité (93 %) des cliniques privées actives en 2018 (champ SAE) dont les comptes annuels 2018 étaient disponibles dans l'extraction du 20 novembre 2020. Cependant, certaines unités légales, dont au moins un établissement géographique appartient au champ de la SAE, relèvent d'autres codes APE que l'activité hospitalière ou les codes APE exclus par la DREES (*tableau 9*) :

- Des codes APE du champ sanitaire mais correspondant à un exercice de médecine libérale ou de radiothérapie, qui représentaient 3 % des cliniques actives en 2018 et dont les comptes annuels 2018 sont disponibles ;
- Des codes APE éloignés du champ sanitaire mais non exclus par la DREES dans les fiches annuelles jusqu'à l'édition 2021, qui représentent environ 1 % des cliniques actives en 2018 et dont les comptes annuels 2018 sont disponibles (*tableau 9*).

L'objectif du filtre sur l'activité principale d'exercice est de limiter le biais d'analyse des comptes annuels, qui incluent l'ensemble des activités d'une unité légale et pas uniquement les flux liés à l'activité hospitalière. Dans un souci de cohérence, les futures analyses de la DREES sur la situation économique et financière des cliniques seront conduites uniquement sur les comptes annuels des cliniques privées du champ SAE dont l'activité hospitalière est l'activité principale d'exercice (code 8610Z). Pour tenir compte de la non-exhaustivité de la base des comptes annuels et de l'élimination des données des cliniques ayant un autre code APE, les données seront redressées par calage sur marges, tenant compte de la répartition des différentes catégories et tailles de cliniques privées, comme pour les fiches de l'ouvrage annuel de la DREES jusqu'à l'édition 2021 (voir partie suivante).

Par ailleurs, certaines entreprises sont intégrées à des groupes de sociétés dont l'organisation interne peut fortement influencer l'analyse des performances au niveau de chaque société fille de ce groupe ([Haag, 2019](#) ; [Chanteloup et Haag, 2019](#)). Par exemple, si les dettes de long terme et les projets d'investissements lourds d'un groupe sont tous portés par une société fille distincte de la société fille gérant la clinique privée, le taux d'endettement ou l'effort d'investissement calculé pour cette clinique privée seront sous-estimés. Pour corriger ce point, il faudrait exploiter les bases de données sur les liaisons financières entre les entreprises de l'Insee (Lifi) : c'est un axe d'amélioration de ce travail.

Enfin, les fiches annuelles de la DREES jusqu'à l'édition 2021 excluaient 4 cliniques⁴⁴ des analyses, bien que leur code APE n'appartienne pas à la liste des codes APE exclus (*tableau 8*). Il s'agit d'entreprises dont la DREES estimait qu'elles avaient une activité très importante dans les secteurs des services d'hébergement médicalisé de personnes âgées, d'hébergement

⁴³ Les données étant disponibles au niveau de l'unité légale, identifiée par un Siren, il s'agit du code APE de l'unité légale (noté APEN dans les bases de l'Insee) et pas du code APE d'un établissement de cette unité légale (APET) ou du code APE calculé au niveau du groupe.

⁴⁴ Certaines années, seuls 3 de ces 4 cliniques apparaissent dans les bases des comptes annuels.

social de personnes âgées ou de vente de dispositifs médicaux. L'activité principale d'exercice de ces cliniques est cependant renseignée avec le code correspondant aux « activités hospitalières ». L'annexe 2 reproduit les séries présentées dans les éditions de l'ouvrage annuelle de la DREES jusqu'en 2021, en utilisant les différents filtres ci-dessous sur les données des comptes annuels et en redressant par calage sur les marges obtenues sur l'intégralité du champ SAE :

1. Exclusion des codes APE listés précédemment et de certaines cliniques – méthode utilisée dans les fiches de l'ouvrage annuel de la DREES jusqu'à l'édition 2021 ;
2. Exclusion des codes APE listés précédemment mais sans filtre supplémentaire sur certaines cliniques ;
3. Restriction aux cliniques dont l'activité principale d'exercice est « activités hospitalières » ;
4. Restriction aux cliniques dont l'activité principale d'exercice est « activités hospitalières » et exclusion de certaines cliniques.

Les résultats obtenus diffèrent sensiblement selon les filtres retenus sur les cliniques. En particulier, les estimateurs calculés sans exclure les 4 cliniques qui semblent exercer principalement une autre activité, en dépit de leur code APE, (ci-après « *cliniques à exclure* ») cliniques précédemment mentionnées semblent nettement moins fiables : les seuils de convergence de l'algorithme de calage sur marge doivent être fortement relâchés pour atteindre une convergence, particulièrement en 2017. Les séries obtenues sont plus heurtées, là aussi particulièrement pour 2017. L'effet du filtre sur le code APE 8610Z « activités hospitalières » par rapport à l'exclusion de certains codes APE utilisés dans les fiches du panorama jusqu'à l'édition 2021 est faible sur le chiffre d'affaires ou sur l'effort d'investissement, mais est plus prononcé sur le résultat net des cliniques (*figure 2, Annexe 2*) et surtout sur le taux d'endettement des cliniques (*figure 4, Annexe 2*). Dans la suite, et pour les fiches annuelles de la DREES à partir de l'édition 2023, et dans le dossier de la DREES présentant les résultats 2020 (Courtejoie et Richet, 2022), les séries sur la situation économique et financière des cliniques privées à but lucratif seront calculées à partir des cliniques du champ SAE dont on connaît les comptes annuels, dont l'activité principale d'exercice est « activités hospitalières » (code 8610Z dans la nomenclature NAF, 2^e révision) et en excluant les 4 cliniques à exclure. Les résultats seront redressés par calage sur marges calculées sur l'ensemble du champ SAE des cliniques privées à but lucratif une année donnée.

Tableau 9 • Codes APE des cliniques actives en 2018 et présentes dans la base des comptes annuels extraite au 20 novembre 2020.

Code APE	Libellé du code APE dans la nomenclature NAF deuxième révision	Nombre de cliniques
8610Z	Activités hospitalières	772
8622A	Activités de radiodiagnostic et de radiothérapie	11
8621Z	Activité des médecins généralistes	10
8622C	Autres activités des médecins spécialistes	7
8710A*	Hébergement médicalisé pour personnes âgées	7
6820B*	Location de terrains et d'autres biens immobiliers	4
8730A*	Hébergement social pour personnes âgées	4
6420Z*	Activités des sociétés holding	3
8710C*	Hébergement médicalisé pour adultes handicapés et autre hébergement médicalisé	2
8810A	Aide à domicile	2
6630Z	Gestion de fonds	1
7010Z	Activités des sièges sociaux	1
7022Z	Conseil pour les affaires et autres conseils de gestion	1
8219Z	Photocopie, préparation de documents et autres activités spécialisées de soutien de bureau	1
8299Z	Activités de conditionnement	1
8690E	Activités des professionnels de la rééducation, de l'appareillage et des pédicures-podologues	1
8690F	Activités de santé humaine non classées ailleurs	1
8720B	Hébergement social pour toxicomanes	1

* : codes APE exclus par la DREES dans ses analyses pour les fiches de son ouvrage annuel jusqu'à l'édition 2021.

APE : activité principale exercée.

Note > les établissements sont dénombrés par unité légale (siren), par cohérence avec les pratiques comptables. L'analyse est produite pour 2018 pour avoir suffisamment d'entreprises ayant déposé leurs comptes.

Sources > DREES, SAE 2018 ; données des comptes annuels des cliniques déposés aux greffes des tribunaux de commerce, extraites le 20 novembre 2020 ; retraitements DREES.

■ LES CATÉGORIES D'ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ

Au-delà du statut juridique des établissements de santé, il existe plusieurs catégorisations de ces établissements :

- La catégorie d'établissements définie dans le répertoire Finess et reprise dans la SAE (*Annexe 3*). Il n'existe pas de consigne uniformisée de remplissage entre les régions, si bien que les pratiques peuvent différer selon les régions : parfois, le gestionnaire Finess en ARS définit la catégorie pour chaque entité géographique, mais il arrive aussi que toutes les entités géographiques de la même entité juridique se voient attribuer la même catégorie, identique à celle de l'entité juridique ;
- La catégorisation des établissements publics de santé selon le montant de leurs produits est souvent reprise dans les publications sur la situation économique des EPS ([IGAS et IGF, 2020](#) ; [ATIH, 2021](#) ; [Toutlemonde et al., 2021](#), fiche 32) ;
- Une catégorisation selon la discipline d'équipement majoritaire (MCO, SSR, Psy) est présentée dans les fiches sur la situation économique et financière des cliniques privées et des Espic de l'ouvrage annuel de la DREES ([Toutlemonde et al., 2021](#), fiches 30 et 31).

Ces différentes catégorisations, qui permettent de présenter des résultats pour des sous-groupes d'établissements *a priori* plus homogènes, sont décrites ci-dessous.

Les catégories d'établissements définies dans le répertoire Finess

Le code de la santé publique (CSP) distingue les centres hospitaliers régionaux (CHR) des autres EPS. Selon l'article L. 6141-2 du CSP, « les centres hospitaliers qui ont une vocation régionale liée à leur haute spécialisation et qui figurent sur une liste établie par décret sont dénommés centres hospitaliers régionaux ; ils assurent en outre les soins courants à la population proche ». Il y a 32 CHR, listés à l'article D. 6141-15 du CSP. Jusqu'à la loi HPST de 2009, le CSP distinguait les « hôpitaux locaux » des autres centres hospitaliers⁴⁵. Les anciens « hôpitaux locaux » sont cependant encore identifiés dans le répertoire Finess. En 2019, on recensait ainsi 222 « ex-hôpitaux locaux », sur les 1 354 EPS⁴⁶. Ces établissements sont néanmoins plus petits que la moyenne des autres établissements publics de santé : ils disposaient en moyenne de 43 lits ou places par entité géographique en 2019, contre 210 pour l'ensemble des EPS ([Toutlemonde et al., 2021](#), fiche 1). Les centres hospitaliers spécialisés dans la lutte contre les maladies mentales (CHS) qui, comme leur nom l'indique, sont des EPS spécialisés en psychiatrie, sont également fréquemment distingués des autres EPS, même si cette distinction n'est plus présente dans le CSP. Les CHS sont encore identifiés dans le répertoire Finess et leur spécialisation en psychiatrie, qui se traduit par un mode de financement différent⁴⁷, justifie de les distinguer dans les analyses sur la situation économique des EPS. Les comptes annuels des EPS n'étant toutefois disponibles qu'au niveau de l'entité juridique, il convient de vérifier que ces catégories sont bien homogènes entre les différents établissements géographiques d'une même entité juridique.

La comparaison des catégories des différentes entités géographiques d'une même entité juridique en 2013 et en 2019 révèle que les catégorisations en CHR, CHS ou « ex-hôpitaux locaux » sont homogènes au sein de l'entité juridique (*tableau 10*). Au sein d'une entité juridique dont au moins un établissement géographique est un CHR (respectivement un CHS, ou un ex-hôpital local), dans les rares cas où un de ses établissements géographiques n'est pas un CHR (respectivement un CHS, ou un ex-hôpital local), cet établissement est quasi systématiquement une unité de soins de longue durée (USLD)⁴⁸. Or ces USLD ne relèvent pas du budget principal des EPS (*tableau 1*). La catégorisation des EPS en CHR, CHS ou « ex-hôpitaux locaux » paraît donc suffisamment fiable pour être utilisée pour l'analyse de la situation économique des EPS.

⁴⁵ Article R. 6141-17 et suivants, abrogés par le décret n° 2010-344 du 31 mars 2010 tirant les conséquences, au niveau réglementaire, de l'intervention de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (HPST). Le rôle des hôpitaux de proximité, créés par la loi n° 2014-1554 du 22 décembre 2014, a été précisé par l'ordonnance n°2021-582 du 12 mai 2021. Les catégories de Finess n'ont cependant pas encore été adaptées : ce point sera à expertiser pour la production sur données 2021.

⁴⁶ Les établissements sont ici dénombrés par entité juridique.

⁴⁷ Les EPS de psychiatrie sont financés par dotation annuelle de fonctionnement et non pas via la tarification à l'activité ([Toutlemonde et al., 2021](#), Annexe 1).

⁴⁸ Dans deux cas, un des établissements géographiques a pour catégorie « CH non dénommé ailleurs ».

Tableau 10 • Comparaison des catégories Finess des différents établissements géographiques au sein d'une même entité juridique

	2013	2019
Nombre d'EJ avec au moins une EG CHR	33	32
dont EJ avec plus de 2 EG	31	32
dont EJ avec une EG d'une autre catégorie	15	9
catégories autres que CHR au sein de l'EJ	USLD	USLD
Nombre d'EJ avec au moins une EG CHS	89	83
dont EJ avec plus de 2 EG	22	17
dont EJ avec une EG d'une autre catégorie	14	8
catégories autres que CHS au sein de l'EJ	USLD ou CH non dénommé ailleurs (1 cas)	USLD
Nombre d'EJ avec au moins une EG ex-hôpital local	250	209
dont EJ avec plus de 2 EG	16	14
dont EJ avec une EG d'une autre catégorie	8	4
catégories autres que ex-hôpital local au sein de l'EJ	USLD	USLD ou CH non dénommé ailleurs (1 cas)

EJ : entité juridique ; EG : entité géographique ; CHR : centre hospitalier régional ; CHS : centre hospitalier spécialisé dans la lutte contre les maladies mentales ; USLD : unités de soins de longue durée ; CH : centre hospitalier.

Sources > DREES, SAE 2013 et 2019 ; DREES, répertoire Finess ; traitements DREES.

Les catégories d'EPS selon le montant de leurs produits

Les différentes publications sur la situation économique des EPS les distinguent selon leur taille budgétaire ([Toutlemonde et al., 2021](#), fiche 32 ; [ATI, 2021](#) ; [Ministères des solidarités et de la santé, 2021](#)). Si les seuils permettant de délimiter ces tailles de CH sont précisés, la variable utilisée ne l'est cependant pas. En comparant les catégories obtenues à partir de différents agrégats de produits, sur le compte principal ou sur le compte global des EPS, à celles données par la DGFIP dans ses bases des comptes annuels des EPS, il apparaît que cette délimitation est effectuée à partir du montant total des produits (somme des comptes de classe 7) du budget global des EPS. La DGFIP distingue ainsi :

- Des petits CH, dont le total des produits du budget global est inférieur à 20 millions d'euros ;
- Des moyens CH, dont le total des produits du budget global est compris entre 20 et 70 millions d'euros ;
- Des grands CH, dont le total des produits du budget global est compris entre 70 et 150 millions d'euros ;
- Des très grands CH, dont le total des produits du budget global est supérieur à 150 millions d'euros.

Alternative à ces catégories liées au montant total des produits des établissements de santé, le choix de définir la catégorisation à partir des recettes des établissements de santé (excluant le compte 7087, voir partie suivante) modifie à la marge les catégories des établissements : ainsi, en 2019, l'utilisation des recettes plutôt que du montant total des produits conduit à ce que 6 % des « moyens CH » (respectivement des « grands CH ») passent à la catégorie inférieure, et que 1 % des « très grands CH » deviennent des « grands CH » ([tableau 11](#)). Le choix d'utiliser le total des produits⁴⁹ du budget principal (et non celui du budget global), correspondant aux activités sanitaires des établissements (hors USLD), conduit à des changements de catégories plus nombreux : 31 % des « moyens CH » au sens du budget global des EPS deviennent ainsi des « petits CH » ([tableau 12](#)).

⁴⁹ Pour le budget principal, les recettes sont égales au total des produits (comptes 7) des EPS, voir partie suivante.

Dans la suite de ce dossier et pour les éditions de l'ouvrage annuel de la DREES à partir de l'édition 2023, et dans le dossier de la DREES présentant les résultats 2020 ([Courtejoie et Richet, 2022](#)), la catégorie définie par la DGFIP sera utilisée. En effet, celle-ci est largement reprise par les autres administrations ([ATIH, 2021](#) ; [Ministères des solidarités et de la santé, 2021](#)) et permet de tenir compte de l'ensemble de l'activité des établissements de santé. Le total des produits du budget global est retenu plutôt que les recettes car l'impact du changement est marginal et que ce choix permet d'être cohérent avec les éléments exposés par le Ministère de la santé et des solidarités dans l'annexe 7 du PLFSS.

Tableau 11 • Comparaison des catégories définies à partir des recettes et du total des produits des EPS en 2019

		Catégorie définie à partir de la somme des produits du budget global d'un EPS			
		petits CH	moyens CH	grands CH	Très grands CH
Catégorie définie à partir de la somme des recettes d'un EPS	petits CH	301	15	0	0
	moyens CH	0	242	8	0
	grands CH	0	0	136	2
	très grands CH	0	0	0	133

EPS : établissement publics de santé ; CH : centre hospitalier ; petits CH : produits inférieurs à 20 millions d'euros ; moyens CH : produits compris entre 20 et 70 millions d'euros ; grands CH : produits compris entre 70 et 150 millions d'euros ; très grands CH : produits supérieurs à 150 millions d'euros.

Note > les établissements sont ici dénombrés par entité juridique, par cohérence avec les normes comptables. Les recettes d'un EPS sont égales à la somme des produits (compte 7), sauf le compte 7087.

Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2019 ; traitements DREES.

Tableau 12 • Comparaison des catégories définies à partir du budget principal et du budget global des EPS en 2019

		Catégorie définie à partir de la somme des produits du budget global d'un EPS			
		petits CH	moyens CH	grands CH	Très grands CH
Catégorie définie à partir de la somme des produits du budget principal d'un EPS	petits CH	301	82	0	0
	moyens CH	0	175	33	0
	grands CH	0	0	111	18
	très grands CH	0	0	0	117

EPS : établissement publics de santé ; CH : centre hospitalier ; petits CH : produits inférieurs à 20 millions d'euros ; moyens CH : produits compris entre 20 et 70 millions d'euros ; grands CH : produits compris entre 70 et 150 millions d'euros ; très grands CH : produits supérieurs à 150 millions d'euros.

Note > les établissements sont ici dénombrés par entité juridique, par cohérence avec les normes comptables.

Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2019 ; traitements DREES.

La catégorisation définie à partir de Finess est cohérente avec cette catégorisation budgétaire. Ainsi, en 2019, l'ensemble des ex-hôpitaux locaux, conçus comme des EPS plus petits destinés à assurer une offre de soins de proximité, sont des petits ou moyens CH au sens budgétaire. Par ailleurs, l'ensemble des CHR, à rayonnement régional, sont des très grands CH au sens budgétaire ([tableau 13](#)).

Tableau 13 • Comparaison des catégories définies à partir du budget global des EPS et des catégories définies dans Finess

		Catégorie définie à partir de la somme des produits du budget global d'un EPS			
		petits CH	moyens CH	grands CH	Très grands CH
Catégorie définie à partir de Finess	CHR	0	0	0	32
	CHS	0	45	34	4
	ex-HL	185	24	0	0
	autres	116	188	110	99

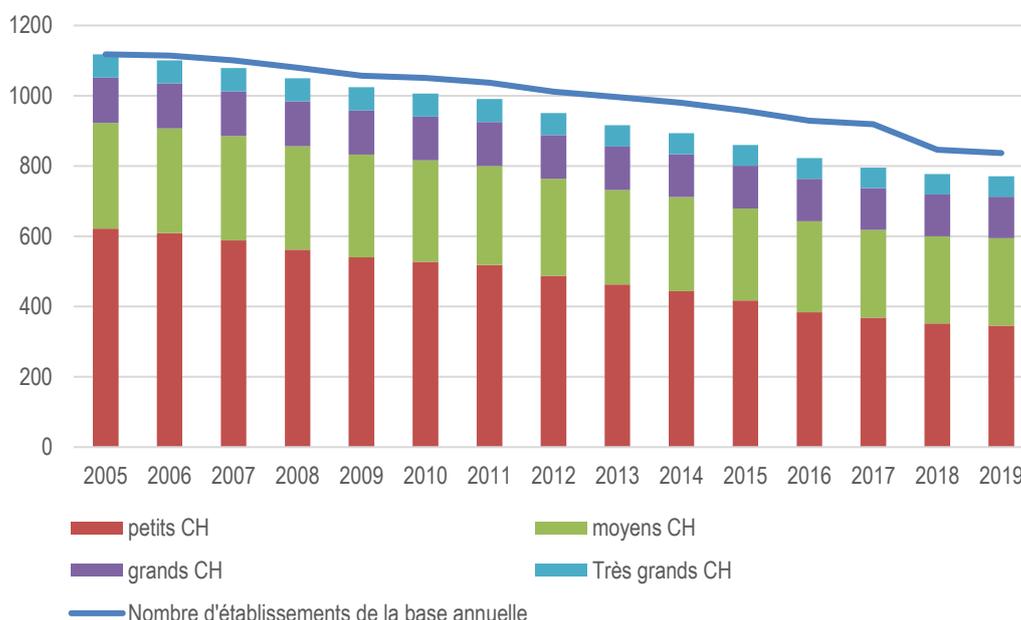
EPS : établissement public de santé ; CHR : centre hospitalier régional ; CHS : centre hospitalier spécialisé dans la lutte contre les maladies mentales ; ex-HL : ex-hôpital local ; CH : centre hospitalier ; petits CH : produits inférieurs à 20 millions d'euros ; moyens CH : produits compris entre 20 et 70 millions d'euros ; grands CH : produits compris entre 70 et 150 millions d'euros ; très grands CH : produits supérieurs à 150 millions d'euros.

Note > Les établissements sont ici dénombrés par entité juridique, par cohérence avec les normes comptables.

Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2019 ; traitements DREES.

La catégorisation est appréciée au regard du budget de l'année et un établissement peut changer de catégorie d'une année sur l'autre. Cette catégorisation ne permet donc pas de suivre l'évolution d'un groupe d'établissement à champ constant, analyse qui imposerait d'exclure de nombreux établissements (figure 6).

Figure 6 • Évolution du nombre d'EPS de 2005 présents dans les bases les années suivantes, selon leur catégorie en 2005.



EPS : établissement public de santé ; CHR : centre hospitalier régional ; CHS : centre hospitalier spécialisé dans la lutte contre les maladies mentales ; ex-HL : ex-Hôpital local ; CH : centre hospitalier ; petits CH : produits inférieurs à 20 millions d'euros ; moyens CH : produits compris entre 20 et 70 millions d'euros ; grands CH : produits compris entre 70 et 150 millions d'euros ; très grands CH : produits supérieurs à 150 millions d'euros.

Lecture > En 2019, il y avait 837 établissements juridiques dans la base des comptes financiers de la DGFIP, dont 771 étaient présents en 2005. Parmi les 1 118 établissements de la base en 2005, seuls 771 établissements étaient encore présents dans la base en 2019, soit 69 %. Ce phénomène concerne surtout les petits CH, dont seulement 56 % étaient présents en 2019, alors que ce taux était de 83 % pour les moyens CH, 91 % pour les grands CH et 88 % pour les très grands CH.

Note > Les établissements sont ici dénombrés par entité juridique, par cohérence avec les normes comptables. Si deux établissements ont fusionné, cela apparaîtra comme une baisse du nombre d'entités juridiques, mais ne correspondra pas nécessairement à des fermetures d'établissements géographiques.

Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Les catégories d'établissements de santé selon leur discipline d'équipement majoritaire

Dans ses fiches sur la situation économique et financière des Espic et des cliniques privées, la DREES utilise une autre classification des établissements de santé, selon leur principale discipline d'équipement : établissements de « MCO » (médecine, chirurgie, obstétrique et odontologie), de « SSR » (soins de suite et de réadaptation) et de psychiatrie ([Toutlemonde et al., 2021](#), fiches 30 et 31). Cependant, ces classifications ne sont pas définies de la même manière pour les Espic et pour les cliniques privées.

La catégorisation pour les cliniques privées s'effectue à partir de l'analyse de l'activité totale, en nombre de journées réalisées⁵⁰ au cours d'une année par chaque établissement :

- Si l'activité totale au sein d'un établissement est majoritairement (plus de 99 %) constituée de séances de radiothérapie (respectivement de dialyse), alors l'établissement est considéré comme un établissement de radiothérapie (respectivement de dialyse) ;
- Sinon, si l'activité d'aucune discipline d'équipement (parmi la médecine, la chirurgie, l'obstétrique, le SSR (incluant les soins de longue durée, ou SLD), la psychiatrie ou l'HAD) ne dépasse 80 % de l'activité totale, l'établissement est considéré comme pluridisciplinaire ;
- Sinon, si l'activité d'une des disciplines d'équipement excède 80 % de l'activité totale, l'établissement est considéré comme spécialisé dans cette discipline d'équipement ;
- La catégorie MCO regroupe les établissements spécialisés en médecine, chirurgie, obstétrique, hospitalisation à domicile, radiothérapie ou dialyse, ainsi que les établissements pluridisciplinaires. Il reste donc trois catégories : le MCO, la psychiatrie ou le SSR.

À l'inverse, la classification effectuée en Espic⁵¹ repose sur l'existence de capacités d'accueil ou la réalisation d'activité dans chacune des disciplines, sans intégrer les séances de radiothérapie ou de dialyse, ni tenir compte des niveaux d'activité réalisés dans chacune des disciplines :

- Si l'établissement ne réalise d'activité ou ne dispose de capacités qu'en SSR (intégrant les soins de longue durée), c'est un établissement de SSR ;
- Si l'établissement ne réalise d'activité ou ne dispose de capacité qu'en psychiatrie, c'est un établissement de psychiatrie ;
- Si l'établissement enregistre une activité (ou dispose de capacité) en psychiatrie et en SSR mais pas en MCO, c'est un établissement de psychiatrie ;
- S'il réalise de l'activité (ou dispose de capacité) en MCO, c'est un établissement de MCO ;
- Si aucune des conditions précédentes n'est réalisée, la classification s'effectue à la main.

La classification adoptée pour les Espic pose problème. En effet, les établissements actifs à la fois en psychiatrie et en SSR ou SLD et pas en MCO se voient automatiquement classés en psychiatrie et ce, quelle que soit la répartition de l'activité entre ces deux disciplines d'équipement. Par ailleurs, dès que l'établissement enregistre une activité en MCO (ou dispose de capacités d'accueil), même si la part de l'activité réalisée en MCO est minoritaire par rapport aux autres disciplines d'équipement, celui-ci est classé comme établissement de MCO. Enfin, la méthodologie adoptée dans la fiche Espic ne permet pas de classer automatiquement tous les établissements et la méthodologie de classification « à la main » n'est pas documentée. Si la majorité des Espic (respectivement des cliniques privées) ont la même catégorie selon les deux méthodologies, on constate certaines différences, qui reflètent les limites évoquées ci-dessus ([tableaux 14 et 15](#)) :

- Des établissements ne sont pas classés automatiquement avec la méthodologie de la fiche Espic (car ne répondant à aucun des 4 critères précités) ;
- Certains établissements qui réalisent plus de 80 % de leur activité en SSR (dont SLD) sont classés en MCO selon la méthodologie de la fiche Espic ;

⁵⁰ L'analyse se fait en nombre de journées et pas en nombre de séjours afin de ne pas sous-représenter l'activité de SSR par rapport à celle de MCO, les séjours en SSR étant en moyenne plus longs que ceux en MCO ([Toutlemonde et al., 2021](#)). Ces variables sont issues de la SAE et importées directement du PMSI pour les champs MCO, HAD et SSR et les séances.

⁵¹ Pour les ESPIC non CLCC ou USLD qui sont classés respectivement comme des CLCC (catégorie à part), ou comme des SSR.

- Certains établissements qui réalisent plus de 80 % de leur activité en SSR (dont SLD) sont classés en psychiatrie selon la méthodologie de la fiche Espic.

Pour les fiches de l'ouvrage annuel de la DREES à partir de l'édition 2023 et le dossier de la DREES ([Courtejoie et Richet, 2022](#)), et pour la suite de ce dossier, la méthodologie utilisée dans la fiche des cliniques privées à but lucratif sera utilisée.

Tableau 14 • Comparaison des catégories définies selon la méthodologie de la fiche sur les cliniques privées à but lucratif ou de la fiche sur les Espic - cas des Espic en 2019

		Catégorie définie selon la méthodologie de la fiche sur les Espic			
		MCO	PSY	SSR	Non classés
Catégorie définie selon la méthodologie de la fiche sur les cliniques privées à but lucratif	MCO	80	0	1	21
	<i>dont pluridisciplinaires</i>	55	0	1	0
	<i>dont spécialisés en M, C ou O</i>	10	0	0	0
	<i>dont spécialisés en HAD</i>	15	0	0	0
	<i>dont spécialisés en radiothérapie</i>	0	0	0	0
	<i>dont spécialisés en dialyse</i>	0	0	0	21
	PSY	1	25	0	0
	SSR	24	4	104	0

MCO : médecine chirurgie obstétrique ; M : médecine ; C : chirurgie ; O : obstétrique ; HAD : hospitalisation à domicile ; PSY : psychiatrie ; SSR : soins de suite et de réadaptation, incluant les soins de longues durée ; Espic : établissement de santé privé d'intérêt collectif.

Note > Les établissements sont ici dénombrés par entité juridique, par cohérence avec les normes comptables. Les établissements non classés sont ceux pour lesquels la classification selon la méthodologie de la fiche Espic doit se faire à la main.

Sources > DREES, SAE 2019 ; traitements DREES.

Tableau 15 • Comparaison des catégories définies selon la méthodologie de la fiche sur les cliniques privées à but lucratif ou de la fiche sur les Espic - cas des cliniques en 2019

		Catégorie définie selon la méthodologie de la fiche sur les Espic			
		MCO	PSY	SSR	Non classés
Catégorie définie selon la méthodologie de la fiche sur les cliniques privées à but lucratif	MCO	456	2	1	49
	<i>dont pluridisciplinaires</i>	288	2	0	0
	<i>dont spécialisés en M, C ou O</i>	149	0	0	0
	<i>dont spécialisés en HAD</i>	15	0	1	0
	<i>dont spécialisés en radiothérapie</i>	0	0	0	2
	<i>dont spécialisés en dialyse</i>	4	0	0	47
	PSY	0	128	0	0
	SSR	15	2	234	0

MCO : médecine chirurgie obstétrique ; M : médecine ; C : chirurgie ; O : obstétrique ; AHD : hospitalisation à domicile ; PSY : psychiatrie ; SSR : soins de suite et de réadaptation, incluant les soins de longues durée ; Espic : établissement de santé privé d'intérêt collectif.

Note > Les établissements sont ici dénombrés par entité juridique, par cohérence avec les normes comptables. Les établissements non classés sont ceux pour lesquels la classification selon la méthodologie de la fiche Espic doit se faire à la main.

Sources > DREES, SAE 2019 ; traitements DREES.

■ CHOIX DES INDICATEURS

Plusieurs types d'indicateurs permettent d'analyser la situation économique et financière des établissements, et en particulier celle des établissements de santé :

- des indicateurs de produits (ou recettes) permettant d'apprécier la taille budgétaire des établissements. Ces indicateurs permettent ainsi de définir des catégories d'établissements (voir partie précédente). Les autres types d'indicateurs y seront rapportés pour permettre des comparaisons entre établissements de taille budgétaire différente : il convient donc de les analyser en premier ;
- des indicateurs de résultat sur l'exercice comptable, permettant d'apprécier si l'établissement est en déficit ou en excédent sur l'année écoulée ;
- des indicateurs liés à l'effort d'investissement de l'établissement. Leur comparaison avec la capacité de financement des établissements permet d'apprécier si l'établissement dégage suffisamment de recettes pour financer ses investissements ;
- des indicateurs d'endettement des établissements, permettant notamment d'évaluer leur indépendance financière ou la charge de la dette dans le budget des établissements.

Ces différents types d'indicateurs étaient abordés dans les fiches de l'ouvrage annuel de la DREES *Les établissements de santé* jusqu'à l'édition 2021. Cependant, du fait des différences de normes comptables ou de pratiques, ils n'étaient pas conçus pour être comparables entre les différents statuts juridiques (hôpitaux publics, Espic, cliniques privées à but lucratif). Par ailleurs, d'autres administrations documentent ces différents types d'indicateurs pour les hôpitaux publics et les Espic, avec des définitions parfois différentes de celles employées par la DREES ([ATIH, 2021](#) ; [Ministère des solidarités et de la santé, 2021](#) ; [IGAS et IGF, 2020](#)). Dans la suite de ce dossier, ces différentes définitions sont présentées et comparées pour chacun des grands types d'indicateurs identifiés ci-dessus. Un glossaire reprenant les définitions des différents indicateurs est présenté en annexe 4.

Définir les recettes des établissements de santé

Les recettes des établissements publics de santé : règles comptables

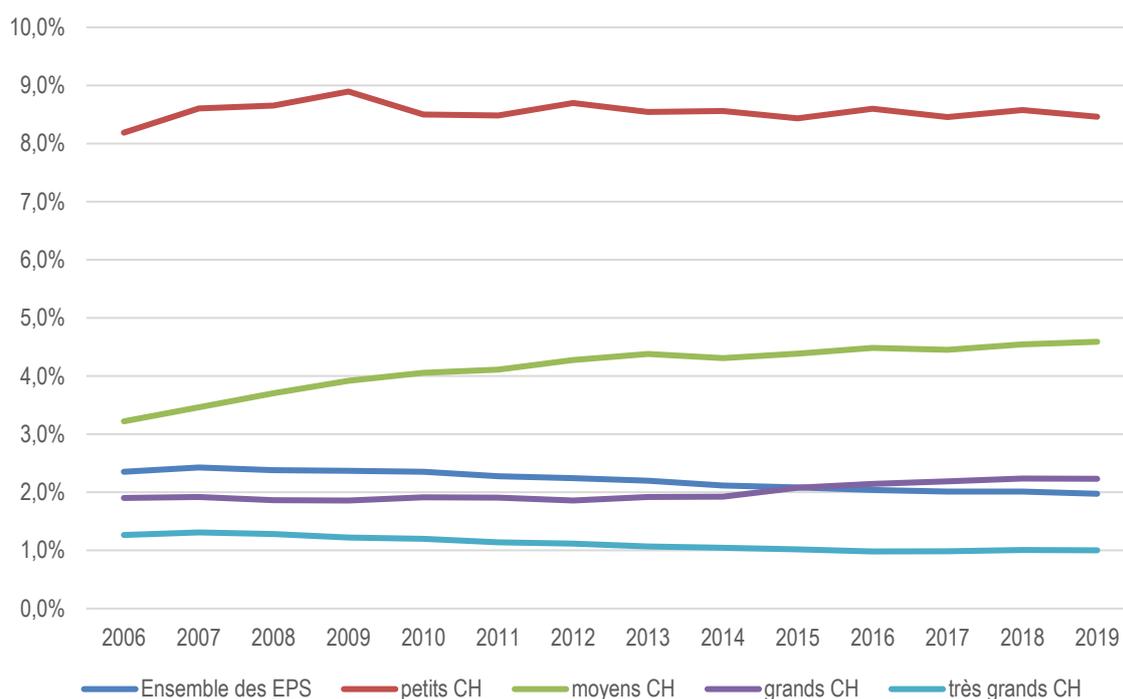
Le cas du compte 7087 - remboursements de frais par les comptes de résultat annexe

Jusqu'à l'édition 2021 de la fiche annuelle sur la situation économique et financière des hôpitaux publics, la DREES incluait systématiquement les produits du compte 7087 aux recettes des établissements de santé, qu'il s'agisse du compte de résultat principal ou global des établissements de santé. Cependant, les autres publications sur la situation économique des EPS ([ATIH, 2021](#) ; [Ministère des solidarités et de la santé, 2021](#) ; [IGAS et IGF, 2020](#)) excluent ce compte des recettes du compte de résultat global mais pas du compte de résultat principal des établissements de santé.

L'instruction budgétaire et comptable M21 de 2020 précise que le compte 7087 « *enregistre les remboursements de frais par les comptes de résultats annexes : dans la comptabilité annexe, le compte de classe 6 approprié ou le compte 6286 est débité par le crédit du compte de liaison. Concomitamment, dans la comptabilité principale, le compte de liaison est débité par le compte 7087. Le montant du titre de recettes émis dans la comptabilité principale doit être égal au montant du ou des mandats de remboursement établis au titre des comptabilités annexes* » (soulignement ajouté). Il apparaît ainsi que ce compte retrace des opérations comptables entre la comptabilité principale des établissements de santé, correspondant à leur activité sanitaire hors USLD, et les comptabilités annexes. Lorsque ces comptabilités sont consolidées pour passer au budget global de l'établissement, ces flux internes doivent être supprimés des produits des établissements. En conséquence, l'arrêté du 7 mai 2012 relatif aux limites et réserves du recours à l'emprunt par les établissements publics de santé définit le total des produits toutes activités confondues d'un établissement public de santé comme « *la somme des comptes créditeurs des comptes de la classe 7 des comptes de résultat principal et annexe [dont on déduit] le compte 7087* ».

Cette convention sera appliquée à partir de l'édition 2023 du panorama des établissements de santé de la DREES, dans le dossier de la DREES présentant les résultats 2020 ([Courtejoie et Richet, 2022](#)) et dans la suite de ce dossier. La déduction de ce compte des recettes des établissements de santé a un effet d'autant plus important que la taille budgétaire de l'établissement est petite (*figure 7*) : la non-déduction de ce compte peut biaiser les comparaisons des résultats des EPS de différentes tailles. Ce compte est identifié uniquement dans la base des comptes financiers, la même convention est applicable aux Espic si on souhaitait exploiter les bases des comptes financiers de l'ATIH. Toutefois, ces comptes représentent une part négligeable des produits des Espic en 2019 (moins de 1 % du total des produits), quelle que soit la catégorie d'Espic (*tableau 16*).

Figure 7 • Part du compte 7087 dans l'ensemble des produits des établissements publics de santé



EPS : établissement public de santé ; CH : centre hospitalier ; petits CH : moins de 20 millions d'euros de produits ; moyens CH : entre 20 et 70 millions d'euros de produits ; grands CH : entre 70 et 150 millions d'euros de produits ; très grands CH : plus de 150 millions d'euros de produits.
Note > Le compte 7087 a été créée en 2006, l'année 2005 n'est donc pas présentée dans ce graphique.
Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2006 à 2019 ; traitements DREES.

Tableau 16 • Part du compte 7087 dans les produits des Espic

	2016	2017	2018	2019
Ensemble des Espic	0,0 %	0,1 %	0,1 %	0,1 %
MCO	0,0 %	0,1 %	0,1 %	0,1 %
SSR	0,1 %	0,2 %	0,2 %	0,2 %
Psychiatrie	0,0 %	0,6 %	0,7 %	0,4 %
CLCC	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %

Espic : établissement de santé privé d'intérêt collectif ; MCO : médecine chirurgie obstétrique ; SSR : soins de suite et de réadaptation ; CLCC : centre de lutte contre le cancer.
Sources > DREES, SAE 2016 à 2019 ; ATIH, comptes financiers 2016 à 2019 ; traitements DREES.

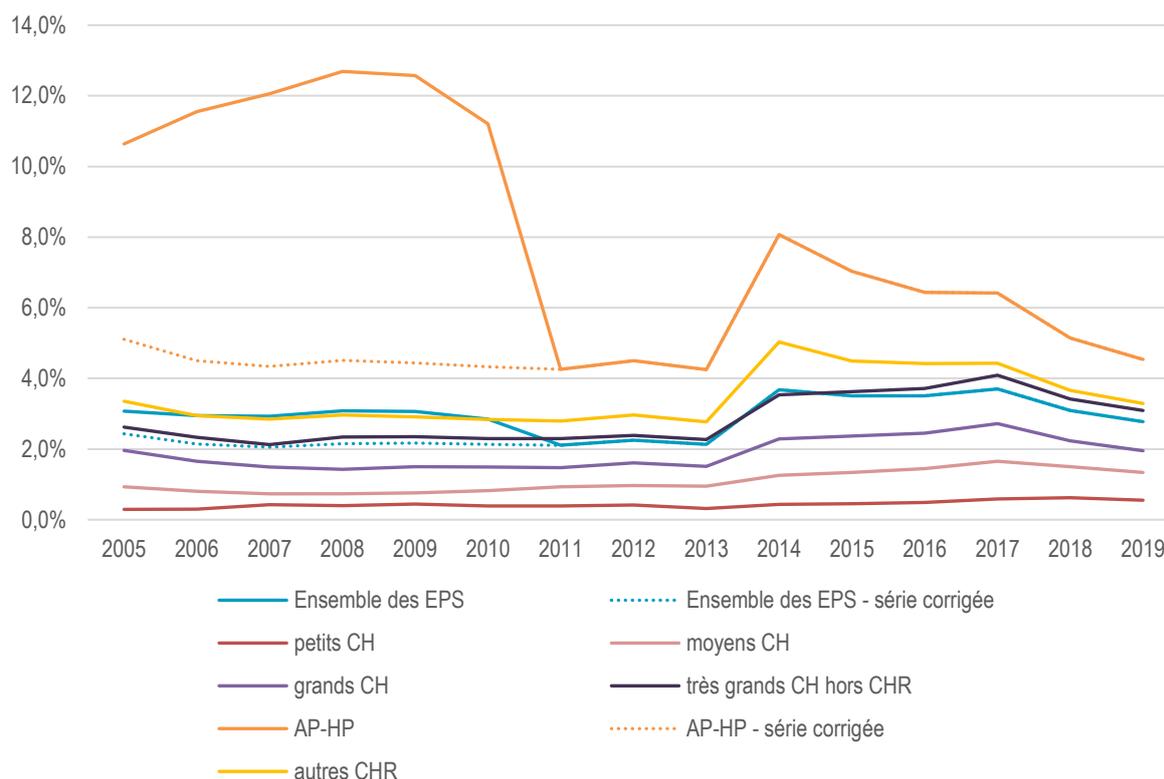
Le cas du compte 7071 - Rétrocessions de médicaments

Jusqu'à l'édition 2021 de la fiche annuelle sur la situation économique et financière des hôpitaux publics, la DREES excluait systématiquement les produits du compte 7071 des recettes des établissements de santé, qu'il s'agisse du compte de résultat principal ou global des établissements de santé. Cependant, les autres publications sur la situation économique des EPS ([ATIH, 2021](#) ; [Ministère des solidarités et de la santé, 2021](#) ; [IGAS et IGF, 2020](#)) incluent ce compte dans les recettes du compte de résultat global et principal des établissements de santé.

L'instruction budgétaire et comptable M21 ne mentionne pas de raison justifiant une telle exclusion. Par ailleurs, les produits de ce compte sont bien inclus dans la définition de l'ensemble des produits toutes activités confondues donnée par l'arrêté du 7 mai 2012 citée *supra*. Selon la documentation interne à la DREES, ce compte aurait été exclu des analyses car l'AP-HP ne le consolidait pas des différents flux de rétrocessions de médicaments internes à l'AP-HP, ce qui conduirait à majorer les produits de cet établissement. La comparaison de la part du compte 7071 dans l'ensemble des produits (hors compte 7087) des EPS selon leur catégorie montre en effet une rupture de série importante pour l'AP-HP en 2011, qui retrouve une évolution similaire à celle des autres CHR à partir de cette date, même si le compte 7071 représente une part plus élevée de ses produits

que pour les autres CHR (figure 8). À partir de l'édition 2023 des fiches annuelles de la DREES, dans le dossier de la DREES présentant les résultats 2020 (Courtejoie et Richet, 2022), et dans la suite de ce dossier, le compte 7071 sera intégré aux produits des établissements de santé, mais le montant pour l'AP-HP sera corrigé jusqu'en 2010. La part du compte 7071 dans les produits (hors 7087) de l'AP-HP sera réropolée à partir de son niveau observé en 2011, en y appliquant les évolutions observées pour les autres CHR⁵². [Par symétrie, l'absence de consolidation des flux de rétrocessions internes à l'AP-HP se retrouve parmi les dépenses de médicaments. Le compte 6021 \(produits pharmaceutiques et produits à usage médical\) de l'AP-HP connaît en effet un choc de même ampleur que le 7071 entre 2010 et 2011. Afin de ne pas majorer les dépenses de cet établissement, une correction symétrique à celle apportée aux produits sera appliquée à ce titre de charges jusqu'en 2010⁵³.](#)

Figure 8 • Part du compte 7071 dans les recettes des établissements publics de santé



EPS : établissement public de santé ; CH : centre hospitalier ; petits CH : moins de 20 millions d'euros de produits ; moyens CH : entre 20 et 70 millions d'euros de produits ; grands CH : entre 70 et 150 millions d'euros de produits ; très grands CH : plus de 150 millions d'euros de produits ; AP-HP : Assistance publique hôpitaux de Paris ; CHR : centre hospitalier régional ; CHS : centre hospitalier spécialisé dans la lutte contre les maladies mentales ; ex-HL : ex hôpital local.

Note > Les recettes des établissements de santé intègrent la somme des soldes créditeurs des comptes de classe 7 hors compte 7087.

Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Comparaison des « produits » des EPS, Espic et cliniques privées à but lucratif : quelles différences entre les différents agrégats de produits ?

Les fiches annuelles de la DREES sur les cliniques privées rapportent le résultat net, l'investissement et l'endettement au chiffre d'affaires de ces cliniques alors que les fiches sur les hôpitaux publics rapportent ces quantités aux recettes des EPS, c'est-à-dire à la somme des soldes créditeurs des comptes de produits, hors compte 7087 et après retraitement du compte 7071 pour l'AP-HP (cf. supra). D'autres concepts existent par ailleurs : les produits courants de fonctionnement (ATI, 2021 ; Ministère des solidarités et de la santé, 2021 ; IGAS et IGF, 2020), les produits bruts d'exploitation (Toutlemonde et al.,

⁵² Les séries sur l'ensemble des EPS et sur les très grands CH (lorsque les CHR n'en sont pas explicitement exclus) sont également corrigées.

⁵³ [Erratum] Cette correction sur les titres de charges n'est effective qu'à compter de l'édition 2024 de l'ouvrage annuel de la DREES.

2021, fiche 31), ou les produits d'exploitation, distingués des produits financiers ou exceptionnels (Toutlemonde et al., 2021, fiches 30, 31 et 32). Ces différents concepts se différencient sur deux aspects :

- S'agit-il d'un concept comptable ou d'un concept de trésorerie ? Les concepts comptables intègrent des produits calculés pour des raisons comptables comme les reprises sur amortissements et provisions, alors que les concepts de trésorerie ne s'intéressent qu'aux flux financiers effectivement constatés ;
- Quelles activités inclure ? Ainsi, certains produits ne correspondent pas à l'exploitation directe de l'entité mais à des opérations financières ou exceptionnelles. Par exemple, si un EPS vend un bien immobilier et améliore ainsi sa situation financière, les produits liés à cette vente ne devront pas être pris en compte pour apprécier la situation économique de l'établissement sur son activité hospitalière.

Les *recettes* incluent l'ensemble des produits d'un établissement, y compris les produits éloignés de leur activité principale. C'est un concept peu usité en comptabilité d'entreprise et l'agrégat n'est pas directement fourni dans les liasses fiscales. Il est en revanche beaucoup plus courant en comptabilité hospitalière (voir les articles L. 6143-3 et D. 6143-39 du CSP et arrêté du 7 mai 2012 cités *supra*).

Les produits d'un établissement, aussi bien en comptabilité hospitalière qu'en comptabilité privée, sont distingués en trois catégories : les *produits d'exploitation*, directement liés à l'activité de l'établissement, les *produits financiers*, liés à la gestion financière de l'établissement, et enfin les *produits exceptionnels*, qui correspondent à des opérations de gestion ou de capital, par exemple une vente de bien immobilier. Cette décomposition en trois catégories de produits a son pendant pour les charges, si bien que l'on peut décomposer le résultat net d'un établissement en un résultat d'exploitation, un résultat financier et un résultat exceptionnel (voir partie suivante). C'est essentiellement sous cette forme que sont utilisés les produits d'exploitation, financiers et exceptionnels. En effet, si le produit d'exploitation permet bien de cibler l'activité de l'établissement, il reste un concept comptable, intégrant notamment des produits calculés comme les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions qui ne se traduisent pas dans la trésorerie de l'entreprise.

Les *produits courants de fonctionnement*, concept utilisé pour le calcul de la marge brute d'un établissement, permettent de remédier à ce problème : ils correspondent aux produits d'exploitation sans les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions. Ce concept est utilisé en comptabilité hospitalière : ainsi la marge brute et les produits courants de fonctionnement sont présentés dans les publications de l'ATIH⁵⁴ (ATIH, 2021), l'annexe 7 du PLFSS sur l'Ondam et les dépenses de santé (Ministère des solidarités et de la santé, 2021) et dans le rapport IGAS-IGF sur la dette des établissements de santé (IGAS et IGF, 2020). En comptabilité d'entreprise, ce concept est parfois utilisé, mais les produits bruts d'exploitation lui sont souvent préférés. Les *produits bruts d'exploitation* sont ainsi utilisés pour calculer l'excédent brut d'exploitation particulièrement utilisé en finance d'entreprise. Ils sont définis le plus fréquemment comme les produits courants de fonctionnement sauf les autres produits de gestion courante⁵⁵, bien que des définitions alternatives existent, leur retranchant également les subventions d'exploitation et participation (Vernimmen, Quiry, et Le Fur, 2011). L'effet de l'exclusion de ces comptes est discutée ci-dessous.

Enfin, le chiffre d'affaires est un concept majeur en comptabilité d'entreprise mais très peu fréquent en comptabilité hospitalière. Il correspond aux produits de la vente de biens et de services, et est égal aux produits bruts d'exploitation dont on soustrait la production stockée et immobilisée et les subventions d'exploitation. Ces différents concepts et leur correspondance en comptabilité générale ou hospitalière sont résumés dans le *tableau 17*. Des variantes à ces définitions existent pour la comptabilité hospitalière (cas des comptes 709 « rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement », 7722 « produits sur exercices antérieurs à la charge de l'assurance maladie » et 74 « subventions d'exploitation et participations ») comme pour la comptabilité d'entreprise (cas des subventions d'exploitation, identifiées par la variable FO dans les liasses fiscales). Elles sont analysées ci-dessous.

⁵⁴ Consensus établi avec les ARS et la DGOS.

⁵⁵ C'est le cas des indicateurs calculés automatiquement sur la [plateforme Diane de Bureau Van Dijk](#), qui permet à ses utilisateurs d'accéder à des informations sur les entreprises, et en particulier aux comptes annuels des entreprises.

Tableau 17 • Résumé des différents indicateurs de produits des établissements de santé

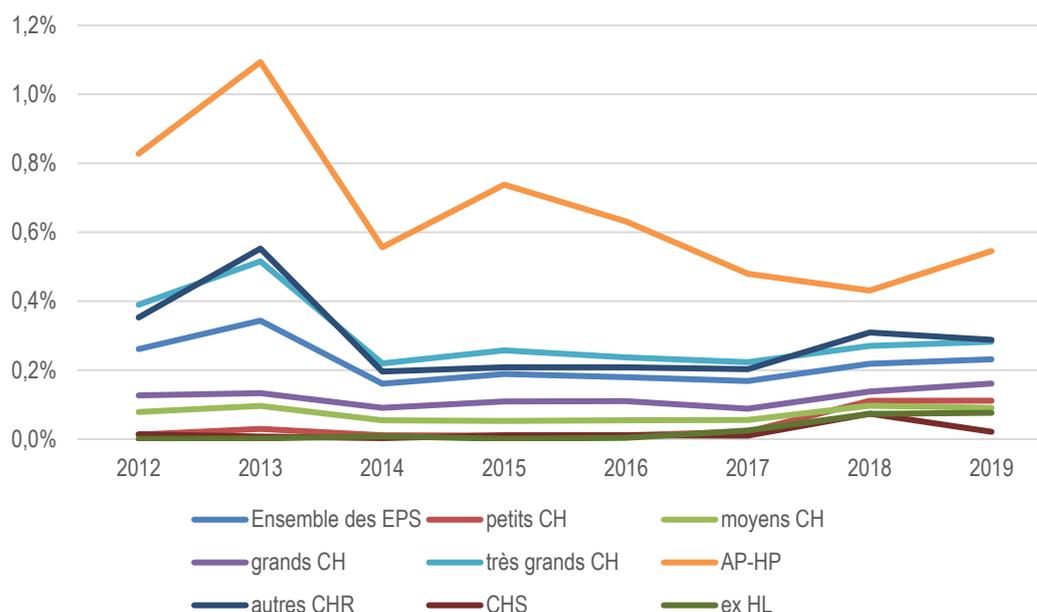
	Description	Définition selon la M21	Variantes constatées en comptabilité hospitalière	Définition dans les liasses fiscales	Disponibilité
Recettes	Ensemble des produits d'un établissement (n° interne) pas les flux internes)	Somme des soldes créditeurs des comptes 7, sauf 7087		Concept peu usité pour les cliniques – somme des produits d'exploitation (FR), financiers (GP) et exceptionnels (HD)	EPS ESPIC cliniques
Produits d'exploitation	Produits directement liés à l'activité de l'établissement	Somme des soldes créditeurs des comptes 70 à 75, 781 et 791	Inclure le compte 7722 (produits sur exercice antérieur de l'assurance maladie)	Produits d'exploitation = FR	EPS ESPIC (uniquement budget total) cliniques
Produits financiers	Produits liés à la gestion financière de l'établissement, issus des placements ou des dettes	Somme des soldes créditeurs des comptes 76, 786 et 796		Produits financiers = GP	EPS ESPIC (uniquement budget total) cliniques
Produits exceptionnels	Produits issus des opérations exceptionnelles de l'établissement, par exemple des opérations de gestion ou de capital comme	Somme des soldes créditeurs des comptes 77, 787 et 797	Exclure le compte 7722 (produits sur exercice antérieur de l'assurance maladie)	Produits exceptionnels = HD	EPS ESPIC (uniquement budget total) cliniques
Chiffre d'affaires	Somme des ventes de biens ou de services de l'établissement	Concept peu usité pour les EPS/ESPIC – somme des soldes créditeurs des comptes 70 (sauf 7087) et	Inclure le compte 7722 (produits sur exercice antérieur de l'assurance maladie)	Chiffres d'affaires nets (dont exportations) = FL	EPS cliniques
Produits courants de fonctionnement	Produits directement liés à l'activité de l'établissement, hors produits calculés	Produits d'exploitation sauf comptes 781 (reprises sur amortissements, dépréciations et provisions) et 791 (transferts de charges	Inclure les comptes 7722 (produits sur exercice antérieur de l'assurance maladie) et 7087, exclure le compte 709 (rabais, remises et ristournes accordées par l'éta-	Produits d'exploitation (FR) – reprises sur amortissements et provisions, transferts de charges (FP)	EPS ESPIC cliniques
Produits bruts d'exploitation	Produits liés au cœur de métier de l'établissement	Produits courants de fonctionnement, sauf compte 75 (autres produits de gestion courante)	Exclure le compte 74 (subventions d'exploitation et participations) et mêmes variantes que pour les produits courants de fonctionnement	Chiffres d'affaires net (FL) + production stockée (FM) + production immobilisée (FN) + subventions d'exploitation (FO)	EPS ESPIC cliniques

Source > instruction budgétaire et comptable M21 pour 2021, liasses fiscales pour 2021.

Le cas du compte 7722 – produits sur exercices antérieurs à la charge de l'assurance maladie

L'instruction budgétaire et comptable M21 précise que « les produits relatifs à des opérations exceptionnelles sont inscrits sous le compte 77 ». Parmi ces comptes de produits exceptionnels, le 7722 « est destiné à la comptabilisation des produits d'activité réalisée sur des exercices antérieurs, qui n'ont pas pu être rattachés à l'exercice courant. Ils peuvent être valorisés jusqu'à douze mois suivant le fait générateur ». Si, en comptabilité hospitalière, le compte 7722 est réglementairement associé aux produits exceptionnels et non aux produits d'exploitation, il leur est parfois rattaché, au motif qu'il ne s'agit pas d'opérations exceptionnelles de gestion ou de capital mais bien de produits directement reliés à l'activité de l'établissement, bien que correspondant à l'exercice comptable précédent. En particulier, ce compte est inclus dans les produits courants de fonctionnement et les produits bruts d'exploitation présentés dans les publications de l'ATIH ([ATIH, 2021](#)), à l'annexe 7 du PLFSS ([Ministères des solidarités et de la santé, 2021](#)) et dans les fiches sur la situation économique et financière des Espic de l'ouvrage annuel de la DREES jusqu'à l'édition 2021 ([Toutlemonde et al., 2021](#), fiche 31). Il est également intégré dans les agrégats que peuvent consulter les ARS, sur Diamant ou sur Ancre. En comptabilité générale, le compte 772 relève également des produits exceptionnels, mais n'est pas subdivisé. Surtout, selon le plan comptable général, il s'agit d'un « compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs » ([ANC, 2019](#)) : les entités doivent « les répartir au moins en fin d'exercice entre les produits d'exploitation et les produits exceptionnels en fonction de leur nature » (article 947-77). Il s'agit donc d'une incohérence entre les comptabilités hospitalières et générales et il paraît logique, dans une optique de rapprochement de ces deux comptabilités, d'inclure ce compte 7722 aux produits d'exploitation, aux produits courants de fonctionnement, aux produits bruts d'exploitation et au chiffre d'affaires des EPS et des Espic. L'effet de l'inclusion de ce compte dans les produits d'exploitation des EPS est faible : ils représentent moins de 0,4 % des produits d'exploitation annuels des EPS entre 2005 et 2019. Cet effet est néanmoins plus marqué pour les CHR, et en particulier pour l'AP-HP où ce compte atteint 1,1 % des produits d'exploitation de 2013 (*figure 9*). Pour les Espic, l'effet de l'inclusion de ce compte dans les produits d'exploitation est négligeable : il représente au plus 0,2 % de ces produits d'exploitation entre 2016 et 2019 (*tableau 18*)

Figure 9 • Part du compte 7722 dans les produits d'exploitation des établissements publics de santé



EPS : établissement public de santé ; CH : centre hospitalier ; petits CH : moins de 20 millions d'euros de produits ; moyens CH : entre 20 et 70 millions d'euros de produits ; grands CH : entre 70 et 150 millions d'euros de produits ; très grands CH : plus de 150 millions d'euros de produits ; AP-HP : Assistance publique hôpitaux de Paris ; CHR : centre hospitalier régional ; CHS : centre hospitalier spécialisé dans la lutte contre les maladies mentales ; ex-HL : ex hôpital local.

Note > Le compte 7722 n'existe pas entre 2006 et 2011 dans la comptabilité hospitalière. L'Excel en annexe présente les chiffres également pour 2005.

Sources > DREES, SAE 2012 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2012 à 2019 ; traitements DREES.

Tableau 18 • Part du compte 7722 dans les produits d'exploitation des Espic

	2016	2017	2018	2019
Ensemble des Espic	0,1%	0,0%	0,0%	0,1%
MCO	0,2%	0,0%	0,1%	0,0%
SSR	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Psychiatrie	0,0%	0,0%	0,0%	0,2%
CLCC	0,0%	0,1%	0,0%	0,2%

Espic : établissement de santé privé d'intérêt collectif ; MCO : médecine chirurgie obstétrique ; SSR : soins de suite et de réadaptation ; CLCC : centre de lutte contre le cancer.

Sources > DREES, SAE 2016 à 2019 ; ATIH, comptes financiers 2016 à 2019 ; traitements DREES.

Le cas du compte 709 – rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement

Le compte 709 correspond, en comptabilité hospitalière comme en comptabilité générale, aux « rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement ». C'est un compte de produits négatif ou débiteur. Il est exclu des produits courants de fonctionnement et des produits bruts d'exploitation dans les publications de l'ATIH, qui le déduit des charges (ATIH, 2021), et dans l'annexe 7 du PLFSS (Ministères des solidarités et de la santé, 2021), mais pas dans les autres publications sur la situation économique des EPS (Toutlemonde et al., 2021, fiche 32 ; IGAS et IGF, 2020). Ce compte est subdivisé en plusieurs comptes spécifiques dans le PCG mais pas dans l'instruction budgétaire et comptable M21 (Ministères des solidarités et de la santé, 2020, Annexe 1 ; ANC, 2019). Les comptes 709 sont intégrés aux ventes de marchandises ou à la production vendue des liasses fiscales, elles-mêmes composantes du chiffre d'affaires.

Les produits associés à ces comptes ne sont pas disponibles dans les données des comptes annuels des cliniques privées, il n'est donc pas possible de les exclure de leur chiffre d'affaires, produits courants de fonctionnement ou produits bruts d'ex-

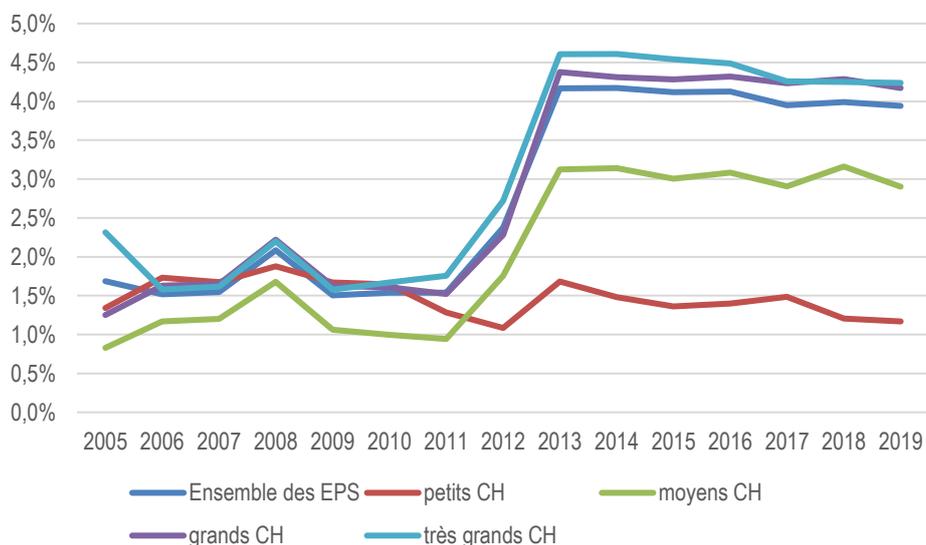
ploitation. Par ailleurs, aucune disposition de l'instruction comptable M21 ne justifie son exclusion des produits des établissements de santé⁵⁶. Ce compte vient minorer les produits des établissements de santé, en correspondance à des remises accordées lors de la vente de produits ou de services. Il s'agit donc bien en esprit d'un compte relié au chiffre d'affaires des établissements de santé. Ce compte représente au plus 0,01 % des produits d'exploitation des EPS ou des Espic (part négative) sur la période. Il sera intégré aux différents agrégats de produits des EPS et des Espic dans la suite de ce dossier et dans les fiches de l'ouvrage annuel de la DREES à partir de l'édition 2023 et dans le dossier de la DREES présentant les résultats 2020 (Courtejoie et Richet, 2022).

Le cas des subventions d'exploitation

Selon les publications, les produits bruts d'exploitation peuvent inclure ou non les subventions d'exploitation. En comptabilité hospitalière, les subventions d'exploitation et de participation (compte 74) incluent notamment les fonds d'intervention régionaux et les subventions et participations versées aux services médicaux d'urgence (SAMU et SMUR). Ces activités sont directement reliées à l'activité des établissements de santé, il est donc proposé de conserver les subventions d'exploitation aux produits bruts d'exploitation aussi bien pour les EPS et les Espic que pour les cliniques.

Les subventions d'exploitation représentent une part plus importante des produits courants de fonctionnement des EPS et des Espic que des cliniques privées (figure 10, tableau 19 et figure 11). Cette part a doublé en 2013 pour les EPS, et en particulier pour les grands et très grands CH, ce qui correspond à la création du fond d'intervention régionale (FIR) le 1^{er} mars 2012, en application de l'article 65 de la loi de financement de la Sécurité sociale (LFSS) pour 2012⁵⁷.

Figure 10 • Part du compte 74 dans les produits courants de fonctionnement des établissements publics de santé



EPS : établissement public de santé ; CH : centre hospitalier ; petits CH : moins de 20 millions d'euros de produits ; moyens CH : entre 20 et 70 millions d'euros de produits ; grands CH : entre 70 et 150 millions d'euros de produits ; très grands CH : plus de 150 millions d'euros de produits.
Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

⁵⁶ Dans la décomposition des produits du budget principal de l'EPRD, ces comptes ne sont toutefois pas considérés comme des produits mais rattachés aux charges (Ministères des solidarités et de la santé, 2020, Annexe 2). La somme des 3 titres de produits au sens de l'EPRD ne sera donc pas égale aux recettes. Cette décomposition ne sera présentée que pour le budget principal (Courtejoie et Richet, 2022).

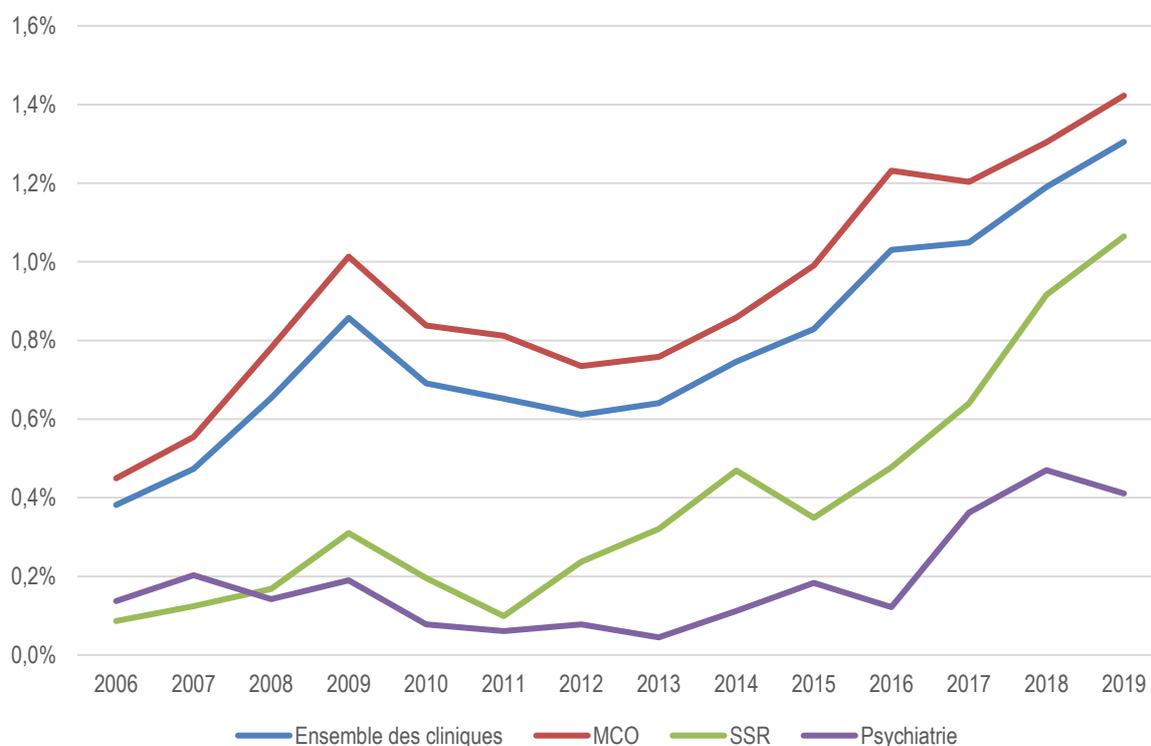
⁵⁷ Ce fond a été créé en 2012, mais a un impact modéré sur les subventions d'exploitation en 2012, le temps de sa pleine mise en œuvre.

Tableau 19 • Part du compte 74 dans les produits courants de fonctionnement des Espic

	2016	2017	2018	2019
Ensemble des Espic	3,6%	4,2%	3,8%	3,7%
MCO	4,1%	4,3%	4,2%	4,1%
SSR	2,7%	1,7%	1,7%	1,6%
Psychiatrie	0,0%	1,1%	1,1%	1,0%
CLCC	5,7%	7,7%	6,5%	6,1%

Espic : établissement de santé privé d'intérêt collectif ; MCO : médecine chirurgie obstétrique ; SSR : soins de suite et de réadaptation ; CLCC : centre de lutte contre le cancer.
Sources > DREES, SAE 2016 à 2019 ; ATIH, comptes financiers 2016 à 2019 ; traitements DREES.

Figure 11 • Part des subventions d'exploitation dans les produits courants de fonctionnement des cliniques privées à but lucratif



MCO : médecine chirurgie obstétrique ; SSR : soins de suite et de réadaptation.

Sources > DREES, SAE 2006 à 2019 ; bases des comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce des cliniques privées, extraite le 20 novembre 2020 ; traitements DREES.

Conclusion sur les produits des établissements de santé

Le chiffre d'affaires⁵⁸, concept particulièrement utilisé en comptabilité privée, n'a qu'un intérêt modéré pour l'évaluation des produits des établissements de santé. En effet, il n'inclut pas les subventions d'exploitation, qui comprennent pourtant des compensations liées à l'activité directe des établissements de santé. Par ailleurs, l'inclusion ou non de ces subventions d'exploitation a un impact sur les analyses, particulièrement sur les analyses en évolution (figure 10). Pour ces raisons, dans la

⁵⁸ Il s'agit du chiffre d'affaires hors taxe, aussi bien pour le public que pour le privé.

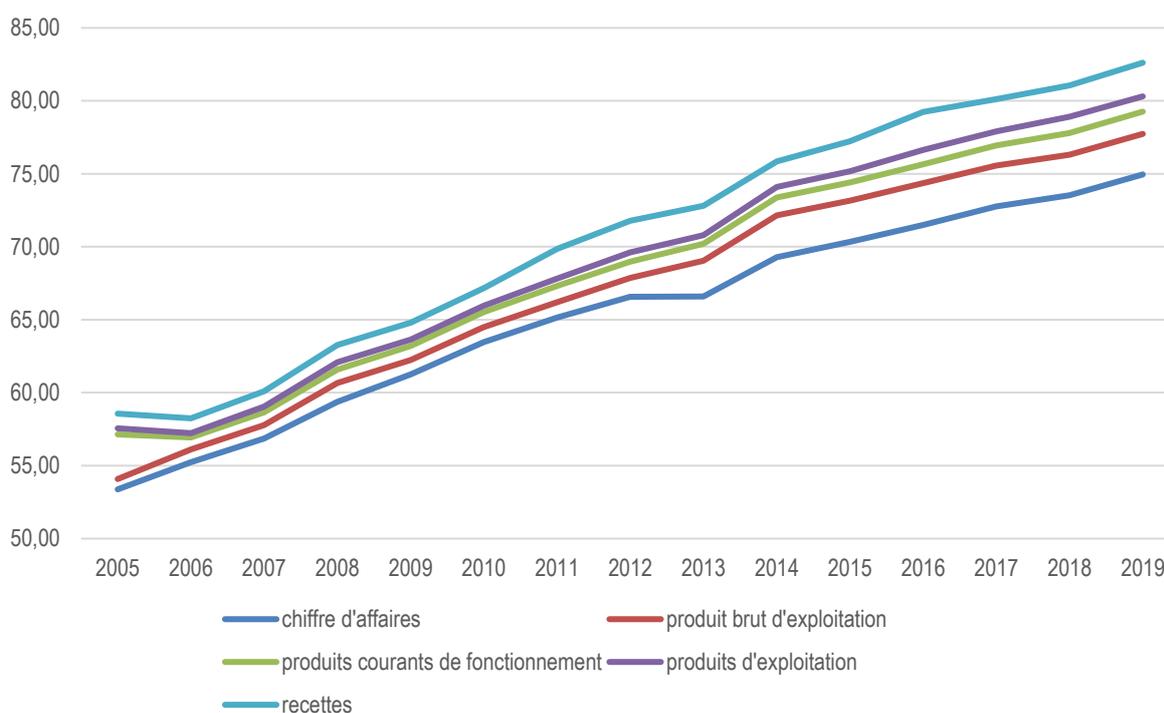
suite de ce dossier et dans les fiches de l'ouvrage annuel de la DREES (à partir de l'édition 2023 et dans le dossier de la DREES présentant les résultats 2020 [Courtejoie et Richet, 2022]), ce concept ne sera plus présenté.

Les produits bruts d'exploitation ou les produits courants de fonctionnement semblent en effet plus adaptés si l'on souhaite se restreindre aux produits directement liés à l'activité de l'établissement. Le concept de **produits courants de fonctionnement** sera préféré à celui des produits bruts d'exploitation car il est utilisé dans les publications des autres administrations sur la situation économique des EPS et des Espic (ATIH, 2021 ; Ministère des solidarités et de la santé, 2021 ; IGAS et IGF, 2020) et que les subventions d'exploitation y sont systématiquement incluses. Sauf pour l'évolution entre 2005 et 2006 des produits des EPS, les deux concepts connaissent des évolutions similaires sur toute la période, que cela soit pour les EPS (figure 12), les Espic (tableau 20) ou les cliniques privées (figure 13). Les produits courants de fonctionnement seront donc présentés dans le compte de résultat des cliniques privées à but lucratif. Ils seront également utilisés pour calculer la marge brute et le taux de marge brute (voir partie suivante).

Pour les analyses rapportant le résultat net comptable, l'investissement ou l'encours de la dette aux produits des établissements de santé, le concept de **recettes** des établissements de santé sera préféré. En effet, les articles L. 6143-3 et D. 6143-39 et D. 6145-70 du CSP et l'arrêté du 7 mai 2012 cités *supra* fixent des conditions selon lesquelles un EPS ou un Espic est considéré comme étant en situation de déséquilibre financier ou de surendettement à partir d'indicateurs rapportant le résultat net comptable, ou l'encours de la dette aux recettes des établissements de santé. La reprise de cette convention permettra donc d'être cohérent avec le cadre réglementaire. Les recettes et les produits courants de fonctionnement connaissent des évolutions similaires sur la période pour les différents types d'établissements de santé (figure 12, tableau 20 et figure 13).

Le chiffre d'affaires des cliniques privées sera néanmoins toujours indiqué dans le compte de résultat présenté afin que les lecteurs puissent revenir à une notion plus proche de la comptabilité d'entreprise.

Figure 12 • Comparaison des indicateurs de produits des établissements publics de santé en milliard d'euros



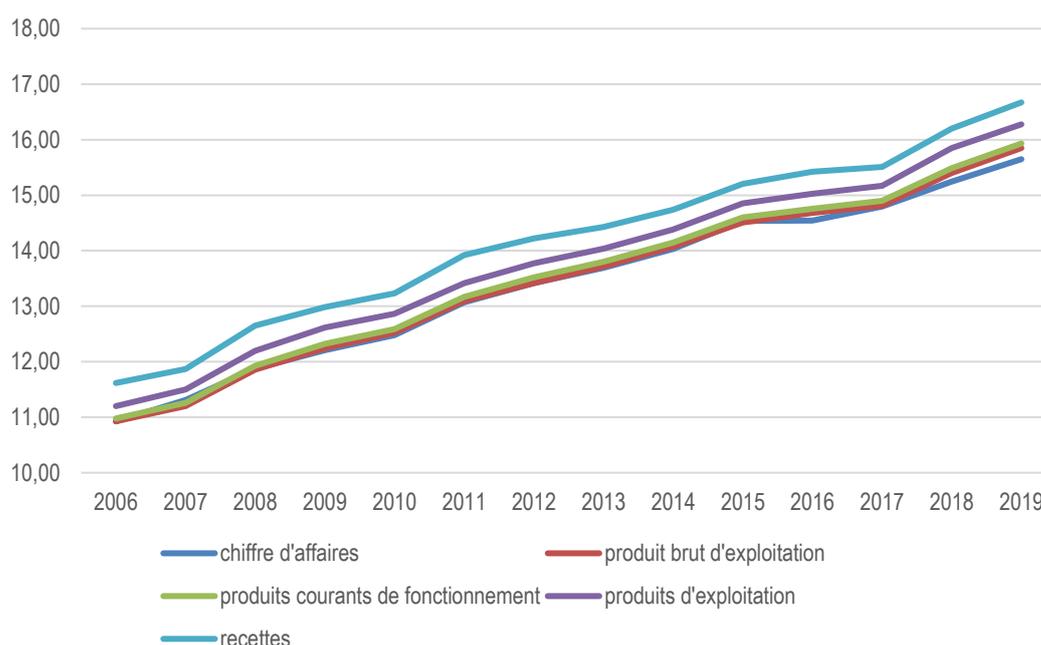
Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Tableau 20 • Comparaison des indicateurs de produits des Espic en pourcentage des recettes

	2016	2017	2018	2019
produit brut d'exploitation	94 %	96 %	96 %	96 %
produits courants de fonctionnement	97 %	96 %	96 %	96 %
produits d'exploitation	98 %	98 %	98 %	98 %

Espic : établissement de santé privé d'intérêt collectif.

Sources > DREES, SAE 2016 à 2019 ; ATIH, comptes financiers 2016 à 2019 ; traitements DREES.

Figure 13 • Comparaison des indicateurs de produits des cliniques privées à but lucratif en milliard d'euros

Sources > DREES, SAE 2006 à 2019 ; bases des comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce des cliniques privées, extraite le 20 novembre 2020 ; traitements DREES.

Définir le résultat des établissements de santé

Comme pour les produits des établissements de santé, plusieurs notions de « résultat » des établissements de santé existent, qui diffèrent selon leur prise en compte ou pas des produits ou charges d'exploitation calculés ou leur restriction aux seuls produits et charges directement liés à l'activité de l'entreprise. On distingue ainsi plusieurs notions :

- Le *résultat net comptable* est calculé comme la différence de l'ensemble des produits et de l'ensemble des charges⁵⁹. Pour les cliniques privées, on déduit également l'impôt sur les bénéfices et les participations versées aux salariés, qui sont des charges déduites automatiquement du bénéfice réalisé. Il se rapporte aux recettes des établissements (voir partie précédente). Sa définition ne connaît pas de variante ;
- La *capacité d'autofinancement (CAF)* donne l'ensemble des ressources générées par l'établissement pour assurer son financement, son investissement et les dividendes versées aux actionnaires (pour les cliniques privées à but lucratif). Elle correspond à la somme du résultat net comptable hors charges et produits calculés (qui ne se traduisent pas par une entrée de trésorerie) et de l'écart de valorisation des actifs cédés (valeur comptable de ces actifs –

⁵⁹ Pour le calculer, on conserve le compte 7087 dans les produits des établissements de santé car il a son pendant dans les comptes de charges.

produits effectivement encaissés de la cession de ces actifs). Elle est définie précisément en comptabilité hospitalière par l'arrêté du 7 mai 2012 précité⁶⁰. La définition en comptabilité hospitalière est cohérente avec celle en comptabilité générale ;

- Le *résultat d'exploitation* est calculé comme la différence entre les produits d'exploitation et les charges d'exploitation. Dans les comptes de résultat, il sera rapporté aux recettes des établissements (voir partie précédente). Mis à part le débat sur l'inclusion ou non du compte 7722 aux produits d'exploitation (voir ci-dessus), sa définition ne connaît pas de variante. De même, on définit le résultat financier et le résultat exceptionnel à partir des produits et charges financiers ou exceptionnels ;
- La *marge brute* est calculée comme la différence entre les produits courants de fonctionnement et les charges courantes de fonctionnement. Symétriquement aux produits courants de fonctionnement, les charges courantes de fonctionnement sont définies comme les charges d'exploitation dont on retire les dotations d'exploitation (compte 681 en comptabilité hospitalière et cases GA, GB, GC et GD des liasses fiscales). Ce concept, fréquemment utilisé en comptabilité hospitalière, peut prêter à confusion pour les habitués de la comptabilité privée. En effet, en comptabilité privée, la marge brute désigne la différence entre le prix de vente hors taxe d'un bien et son coût de revient.
- Le *taux de marge brute* rapporte la marge brute aux produits courants de fonctionnement. Indicateur particulièrement suivi dans les publications sur la situation économique des EPS et des Espic, l'évolution du taux de marge brute par catégorie d'établissements sera désormais présentée dans les fiches de la DREES. Comme pour les produits courants de fonctionnement, l'ATIH et l'annexe 7 du PLFSS définissent différemment les charges courantes de fonctionnement : elles en excluent les comptes 6 à terminaison 9. L'effet de ce choix de définition alternative sera examiné ci-dessous.
- L'*excédent brut d'exploitation* est calculé comme la différence entre les produits bruts d'exploitation et les charges brutes d'exploitation, qui correspondent aux achats de marchandises, achat de matière premières, autres achats et charges externes, impôts, salaires et traitements et charges sociales. S'il est particulièrement utilisé en comptabilité privée, le fait qu'il n'inclut pas systématiquement les subventions d'exploitation (cf. page 36 ci-dessus) pose problème pour les analyses sur les établissements de santé.

Le cas des charges courantes de fonctionnement

La DGOS⁶¹ exclut des charges courantes de fonctionnement les comptes de charge de terminaison 9⁶². Ces comptes correspondent à des remboursements de trop perçus par des tiers. Ils viennent donc diminuer le montant des charges. Toutefois, de même que les rabais, remises et ristournes du compte de produits 709, ils correspondent à une régularisation du vrai montant des charges (ou des produits pour le compte 709). Par ailleurs, ces comptes sont bien inclus dans les charges des liasses fiscales et il n'est pas possible de les isoler dans les bases des comptes annuels des cliniques privées. Ces comptes seront donc conservés dans la définition des charges courantes de fonctionnement utilisée dans la suite de ce dossier et dans les fiches de la DREES à partir de l'édition 2023 et dans le dossier de la DREES présentant les résultats 2020 ([Courtejoie et Richet, 2022](#)), au contraire de la pratique actuelle de la DGOS.

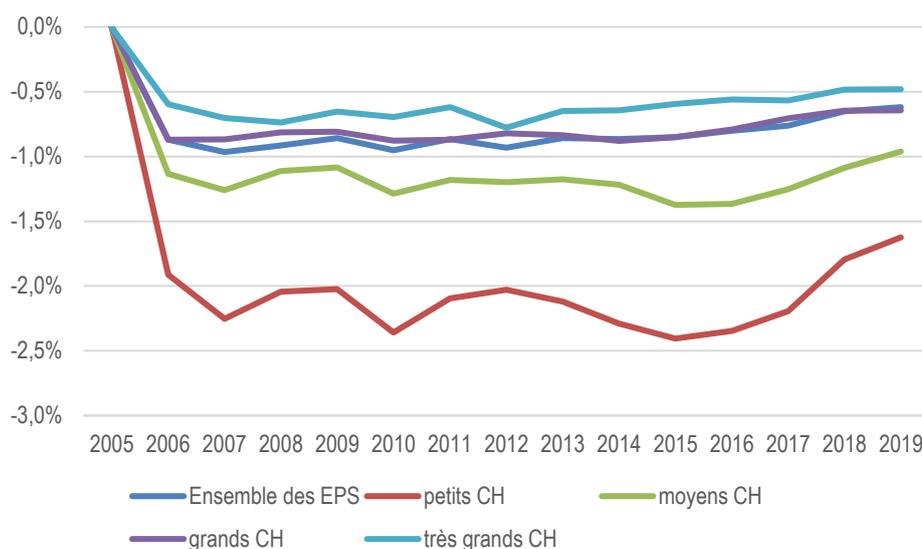
Les bases de comptes financiers de l'ATIH ne permettant pas de connaître le montant des charges de fonctionnement correspondant à des comptes à terminaison 9, la comparaison de ces deux définitions n'est pas possible pour les Espic et ne sera effectuée que pour les EPS. Les comptes de terminaison 9 représentent une faible part des charges courantes de fonctionnement de l'ensemble des EPS (moins de 1 % en valeur absolue). En revanche, cette part est d'autant plus élevée que l'établissement est petit budgétairement : ces comptes représentent près de 2,5 % des charges courantes de fonctionnement des petits CH en 2015 (*figure 14*).

⁶⁰ Elle est définie par cet arrêté comme la « somme des résultats des comptes de résultat principal et annexes, augmentée des soldes débiteurs des comptes 675 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés » et 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » et diminuée des soldes créditeurs des comptes 775 « Produits des cessions d'éléments d'actifs », 777 « Quote-part des subventions d'investissement » et 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ». Dans les fiches de son ouvrage annuel jusqu'à l'édition 2021, la DREES n'utilisait pas cette définition, mais une définition erronée.

⁶¹ L'ATIH n'excluait pas ces comptes pas mais va s'aligner sur les conventions de la DGOS. L'ATIH exclut cependant le compte 709 des produits courants de fonctionnement.

⁶² Ni la DGOS ni l'ATIH ne listent ces comptes de charge de terminaison 9. Dans ce paragraphe, on considère que ce sont les comptes 609 (même s'il est décomposé en 4 sous comptes), 619, 629, 6319, 6339, 6419, 6429, 64519, 64529, 64719, 64729, 6489 et 649 (même s'il est décomposé en 2 sous comptes) de l'instruction comptable M21 de 2021. Certains de ces comptes ont été créés après 2005, ce qui peut entraîner des ruptures de séries dans l'analyse de la part des comptes de terminaison 9 dans les charges courantes de fonctionnement des EPS (*figure 14*). En particulier, les comptes 6419 et 6429 ont été introduits dans l'instruction comptable M21 de 2006, ce qui explique la forte progression de cette part entre 2005 et 2006.

Figure 14 • Part des comptes de terminaison 9 dans les charges courantes de fonctionnement des établissements publics de santé



EPS : établissement public de santé ; CH : centre hospitalier ; petits CH : moins de 20 millions d'euros de produits ; moyens CH : entre 20 et 70 millions d'euros de produits ; grands CH : entre 70 et 150 millions d'euros de produits ; très grands CH : plus de 150 millions d'euros de produits.

Note > Des changements de l'instruction budgétaire et comptable M21 au cours de la période entraînent des ruptures de séries. En particulier, la forte dégradation de cette part observée entre 2005 et 2006 résulte de la création des comptes 6149 et 6429. Les comptes de charges de terminaison 9 sont des comptes créditeurs, alors que les comptes de charge sont par nature des comptes débiteurs, ce qui explique que le ratio soit négatif.

Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Analyse de la marge brute

La marge brute correspond au résultat d'exploitation hors charges et produits calculés (dotations d'exploitation : amortissements, provisions et reprises sur ces amortissements) et permet donc en théorie d'exclure les charges liées au financement des investissements de l'analyse. Cependant, comme souligné par l'ATIH (ATIH, 2021) ce résultat ne sera pas « *directement comparable entre les établissements privilégiant le recours au crédit-bail de ceux recourant à l'emprunt pour financer leurs investissements. En effet, cette décision ne reflète pas les mêmes choix économiques et le recours au crédit-bail à un impact non négligeable sur la marge brute et sur les ratios liés à l'investissement* ».

Le recours au crédit-bail des EPS est fortement encadré depuis la loi n° 2016-41 du 26 janvier 2016⁶³ qui dispose que les EPS ne peuvent plus conclure directement les contrats de crédit-bail pour des projets ayant « *pour objet la réalisation, la modification ou la rénovation d'ouvrages immobiliers répondant à un besoin précisé par la collectivité publique* ». Les projets de recours au crédit-bail sont donc obligatoirement instruits au préalable par les ARS.

Comparaison entre les différents concepts de résultat

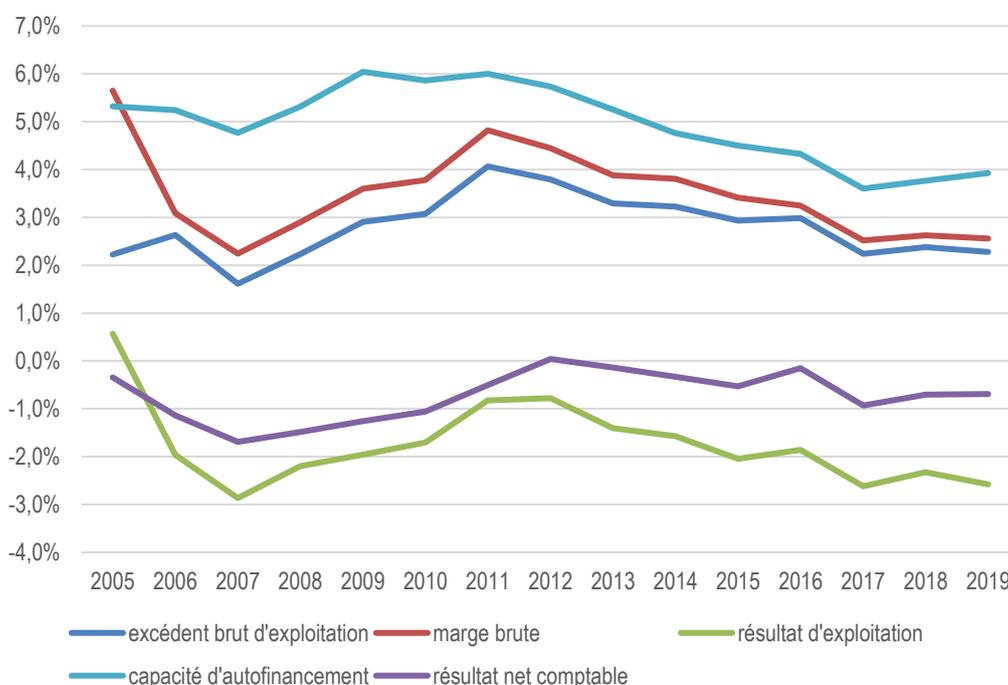
Les figures 15, 16 et le tableau 21 comparent les différents concepts de résultat pour les EPS, les cliniques privées à but lucratif et les Espic. Dans les fiches de la DREES à partir de l'édition 2023, et dans le dossier de la DREES présentant les résultats 2020 (Courtejoie et Richet, 2022), les quatre indicateurs suivants, qui apportent des éclairages complémentaires, pourront être présentés :

- Résultat net comptable : concept largement utilisé ;
- Décomposition du résultat net comptable en résultat d'exploitation, résultat financier et résultat exceptionnel qui permet de comprendre les facteurs d'évolution du résultat net comptable. Pour les cliniques, il faut également déduire les participations versées aux salariés et les impôts sur les bénéfices ;
- Marge brute : contrairement au résultat d'exploitation, il n'intègre pas les dotations d'exploitation. Il est sensible au mode de financement de l'investissement choisi par l'établissement (voir supra).
- La capacité d'autofinancement (CAF) sera présentée en rapport avec l'encours de la dette (permet d'apprécier la durée apparente de la dette) et de l'effort d'investissement.

⁶³ Article L. 6148-7-1 du CSP.

Comme pour les produits bruts d'exploitation, l'excédent brut d'exploitation ne sera pas intégré aux fiches de la DREES à partir de l'édition 2023, et dans le dossier de la DREES présentant les résultats 2020 (Courtejoie et Richet, 2022)⁶⁴. En effet, il est très proche de la marge brute, qui est utilisé dans l'annexe 7 du PLFSS sous le nom de marge brute (figures 15 et 16).

Figure 15 • Comparaison des indicateurs de résultat des établissements publics de santé en pourcentage des recettes



Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Note > Cette figure n'a pas été actualisée suivant les précisions méthodologiques par ailleurs mises en œuvre à compter de l'édition 2024 de l'ouvrage annuel de la DREES.

Tableau 21 • Comparaison des indicateurs de résultat des Espic en pourcentage des recettes

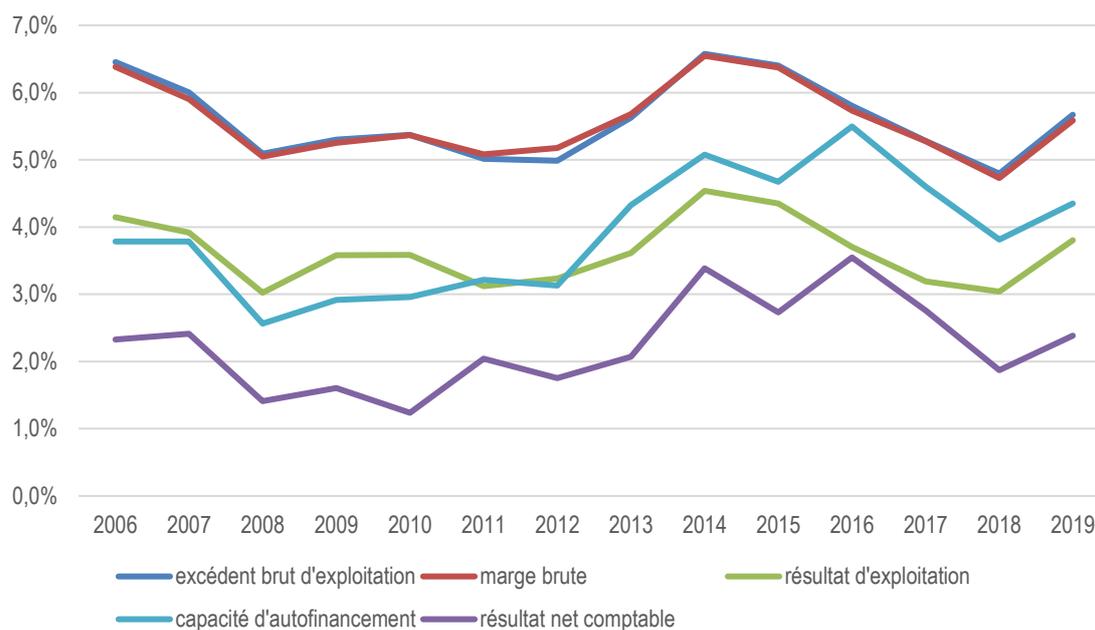
	2016	2017	2018	2019
Marge brute (définition ATIH)	4%	5%	5%	5%
Résultat d'exploitation	-2%	1%	0%	0%
Résultat net comptable	-2%	0%	0%	0%

Espic : établissement de santé privé d'intérêt collectif.

Sources > DREES, SAE 2016 à 2019 ; ATIH, comptes financiers 2016 à 2019 ; traitements DREES.

⁶⁴ Sauf dans le tableau de compte de résultat des cliniques privées pour reprendre une présentation classique en comptabilité d'entreprise.

Figure 16 • Comparaison des indicateurs de résultat des cliniques privées à but lucratif en pourcentage des recettes



Sources > DREES, SAE 2006 à 2019 ; bases des comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce des cliniques privées, extraite le 20 novembre 2020 ; traitements DREES.

Caractériser l'endettement des établissements de santé

Définir l'encours de la dette des établissements de santé

L'arrêté du 7 mai 2012 cité précédemment définit l'encours de la dette des EPS comme la « somme des soldes créditeurs des comptes 16. Les comptes 1688 « intérêts courus » et 169 « primes de remboursement des obligations » sont déduits » (ci-après, *définition réglementaire de l'encours de la dette*). Cependant, les publications sur l'endettement des établissements de santé ne suivent pas systématiquement cette définition. Ainsi :

- Jusqu'à l'édition 2021 de ses fiches annuelles, la DREES ([Toutlemonde et al., 2021](#), fiche 32) calculait l'encours de la dette comme la somme des soldes créditeurs des comptes 16, sauf le compte 1675 « dettes – partenariats public-privé » ;
- Dans son analyse des comptes financiers 2018 ([ATIH, 2021](#))⁶⁵, l'ATIH définit l'encours global de la dette comme la somme des soldes créditeurs des comptes 16, sauf 165 « Dépôts et cautionnement reçus », 166 « Refinancement et renégociation de la dette », 1688 et 169, soit la dette réglementaire hors comptes 165 et 166 ;
- L'IGAS et l'IGF ainsi que l'annexe 7 du PLFSS reprennent la définition réglementaire de l'encours de la dette.

Ces différentes variantes sont étudiées ci-dessous.

Le cas des partenariats public-privé

L'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat définit les contrats de partenariats public-privé (PPP) comme « un contrat administratif par lequel l'État ou un établissement public de l'État confie à un tiers, pour une période déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues, une mission globale ayant pour objet la construction ou la transformation, l'entretien, la maintenance, l'exploitation ou la gestion d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public, ainsi que tout ou partie de leur financement à l'exception de toute participation au capital.

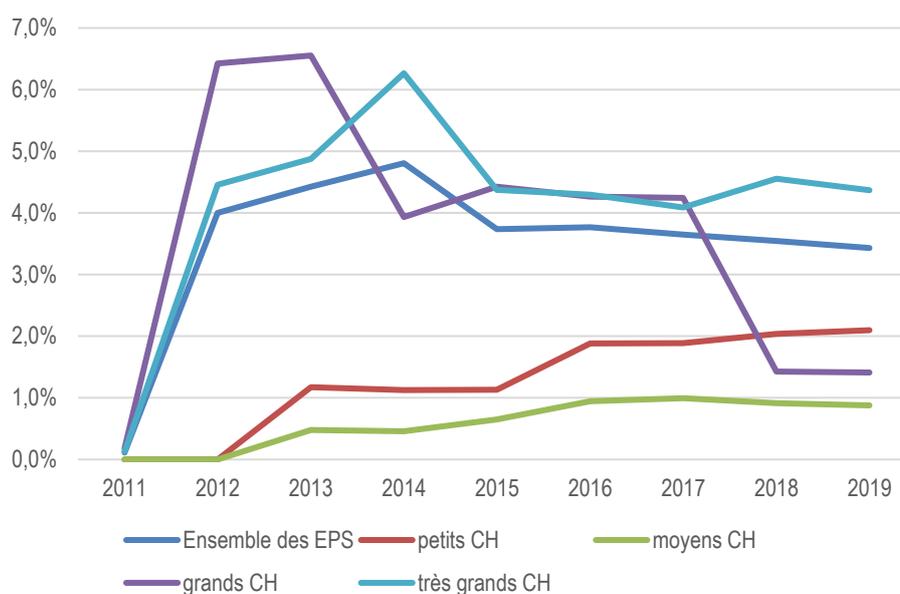
Il peut également avoir pour objet tout ou partie de la conception de ces ouvrages, équipements ou biens immatériels ainsi que des prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle

⁶⁵ Selon les enquêtes, l'ATIH peut utiliser différentes définitions de l'encours de la dette. La dernière définition publique est présentée ici.

est chargée ». L'idée de ce type de partenariat était de permettre aux administrations d'investir en modérant leur endettement. En comptabilité nationale, selon les conventions européennes⁶⁶, ces PPP sont ainsi parfois exclus de la dette des administrations, si le partenaire privé porte le risque lié à l'investissement. En comptabilité hospitalière, ces PPP doivent depuis 2010 être portés au bilan, la dette portée au passif et l'immobilisation portée en actif, une fois qu'il est réceptionné. L'instruction budgétaire et comptable M21 précise ainsi que le « compte 1675 « dettes – partenariats public-privé » permet de retracer la part investissement restant due à la prise de possession ou à la mise en service des biens acquis par voie de baux emphytéotiques hospitaliers ou contrats de partenariats ». Ce compte a été introduit à compter de l'exercice 2011 dans l'instruction M21 dans l'objectif d'immobiliser la part d'investissement des PPP en inscrivant en contrepartie une dette financière au passif : sans exclure les PPP, on observera donc une rupture de série en 2011 (Dupas et al., 2012). En pratique, les règles de comptabilités nationale et hospitalière se rejoignent désormais et aboutissent au même traitement comptable (IGF, 2012). Il ne peut toutefois être effectué qu'à compter de l'exercice 2011. Ces PPP ont été particulièrement utilisés par les hôpitaux pour leurs investissements des plans « hôpital 2007 » et « hôpital 2012 ».

L'article 34 de la loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019 interdit aux EPS le recours direct aux contrats de type PPP qui ont pour objet « la réalisation, la modification ou la rénovation d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels répondant à un besoin précisé par la collectivité publique et destinés à être mis à sa disposition ou à devenir sa propriété ». Le recours aux PPP des EPS est ainsi fortement encadré depuis 2014. Ces évolutions se retrouvent dans les séries retraçant ou non ce compte 1675⁶⁷ : on constate une forte progression de la dette (respectivement de l'investissement), non retraitée de ce compte, entre 2011 et 2012, et les séries retraitées et non retraitées ont des évolutions identiques depuis 2014 (figure 18 pour l'endettement et figure 20 pour l'investissement). Ces PPP concernent essentiellement les très grands et grands CH (dont les CHR) [figures 17a et 17b pour l'endettement et figures 19a et 19b pour l'investissement].

Figure 17a : Part des partenariats publics privés dans l'encours de la dette des établissements publics de santé distingués selon leur taille budgétaire



EPS : établissement public de santé ; CH : centre hospitalier ; petits CH : moins de 20 millions d'euros de produits ; moyens CH : entre 20 et 70 millions d'euros de produits ; grands CH : entre 70 et 150 millions d'euros de produits ; très grands CH : plus de 150 millions d'euros de produits.

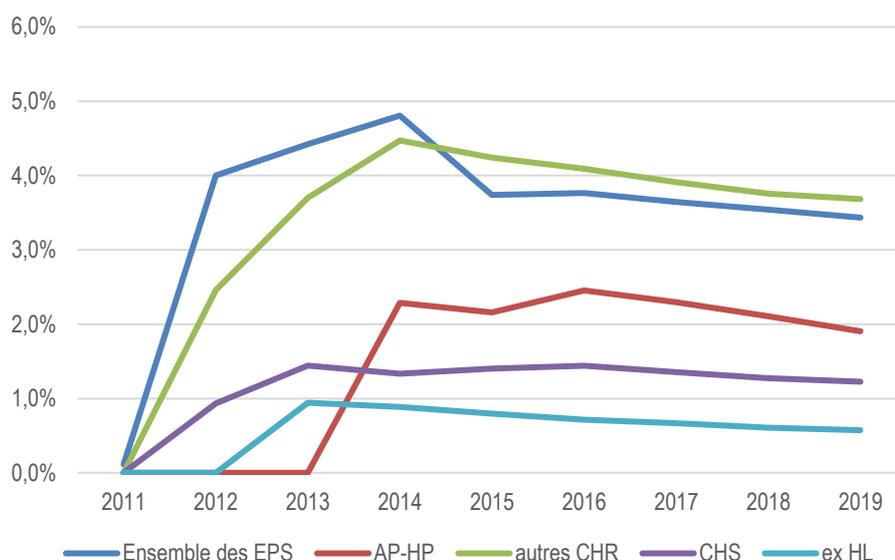
Note > Le compte 1675 retraçant l'encours de la dette lié aux partenariats publics privés a été créé en 2011, ce ratio n'est pas calculable avant 2011. Ce compte a été subdivisé en 2012, et l'identification des partenariats publics privés dans l'instruction budgétaire et comptable clarifiée, ce qui explique la rupture de série en 2012.

Sources > DGFiP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

⁶⁶ Voir notamment le règlement n° 549/2013 du parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne, articles 20.276 et suivants <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0549&from=RO>. Voir également les guides d'Eurostat sur le traitement des partenariats publics privés dans les comptes nationaux <https://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/methodology/guidance-on-accounting-rules>.

⁶⁷ Les variables disponibles dans les bases des comptes financiers de l'ATIH ne permettent pas d'isoler l'encours de ce compte.

Figure 17b : Part des partenariats publics privés dans l'encours de la dette des établissements publics de santé distingués selon leur catégorie dans Finess



EPS : établissement public de santé ; AP-HP : Assistance publique hôpitaux de Paris ; CHR : centre hospitalier régional ; CHS : centre hospitalier spécialisé dans la lutte contre les maladies mentales ; ex-HL : ex hôpital local.

Note > Le compte 1675 retraçant l'encours de la dette lié aux partenariats publics privés a été créé en 2011, ce ratio n'est pas calculable avant 2011. Ce compte a été subdivisé en 2012, et l'identification des partenariats publics privés dans l'instruction budgétaire et comptable clarifiée, ce qui explique la rupture de série en 2012.

Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Le cas des intérêts courus non échus

La définition réglementaire de l'encours de la dette exclut le compte 1688⁶⁸. Ce compte retrace les intérêts courus non échus, qui sont calculés par le comptable pour tenir compte des différences entre la date d'échéance d'un prêt et la date de clôture de l'exercice comptable. Ces intérêts courus non échus sont intégrés à la dette des cliniques privées et ne pourront pas être isolés dans leurs données. Cependant, ce compte représente un montant très faible de l'encours de la dette des EPS (*figure 18*).

Le cas des primes de remboursement des obligations

La définition réglementaire de l'encours de la dette exclut le compte 169⁶⁹. Selon l'instruction budgétaire et comptable M21, « les emprunts obligataires dont le remboursement est assorti de primes sont comptabilisés au crédit du compte 163 pour leur valeur totale, primes de remboursement incluses. La contrepartie de ces primes est enregistrée au débit du compte 169 « Primes de remboursement des obligations » qui figure à l'actif du bilan sous un poste distinct ». L'exclusion du compte 169 conduit donc à ne plus exclure de l'encours de la dette les primes de remboursement des obligations, et donc à augmenter l'encours de la dette. Ce compte n'est pas inclus dans la définition de l'encours de la dette des cliniques privées. Là aussi, l'exclusion de ce compte a un effet négligeable sur l'encours de la dette : il représente moins de 0,01 % de l'encours de la dette de l'ensemble des comptes 16 des EPS entre 2005 et 2019.

Le cas des dépôts et cautionnements reçus

L'ATIH, dans son analyse des comptes financiers 2018 ([ATIH, 2021](#)), déduit le compte 165 de l'encours de la dette des EPS et des Espic. D'après l'instruction budgétaire et comptable M21, ce « compte est crédité du montant des dépôts et cautionnements reçus par l'établissement ». Il est débité lors de la restitution du dépôt. Il est compris dans l'encours de la dette des cliniques privées. L'exclusion de ce compte a un effet négligeable sur l'encours de la dette (*figure 18*).

⁶⁸ Les variables disponibles dans les bases des comptes financiers de l'ATIH ne permettent pas d'isoler l'encours de ce compte.

⁶⁹ Les variables disponibles dans les bases des comptes financiers de l'ATIH ne permettent pas d'isoler ce compte.

Le cas du refinancement et renégociation de la dette

L'ATIH, dans son analyse des comptes financiers 2018 ([ATIH, 2021](#)), déduit le compte 166 de l'encours de la dette des EPS et Espic⁷⁰. Selon l'instruction budgétaire et comptable M21, « ce compte permet de retracer les opérations de refinancement de la dette, c'est-à-dire le remboursement d'un emprunt auprès d'un établissement de crédit, suivi de la souscription d'un nouvel emprunt, auprès du même établissement ou d'un autre. Il est également utilisé dans le cadre des renégociations d'emprunt, dans un souci de traçabilité de ces opérations ». Il s'agit d'un compte de traçabilité de ces opérations qui doit s'équilibrer en recettes et dépenses aux cours d'un même exercice. Son exclusion n'a donc aucune conséquence sur l'encours de la dette⁷¹.

Conclusion sur l'encours de la dette des établissements de santé

L'encours de la dette des cliniques privées est calculé comme la somme des emprunts obligataires convertibles (case DS de la liasse n° 2051-SD de 2021), des autres emprunts obligataires (DT), des emprunts et dettes auprès des établissements de crédit sauf concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques et comptes chèques postaux (DU – EH)⁷² et des emprunts et dettes financiers divers (DV). Comme l'encours de la dette des EPS, il cible les dettes financières de long terme, excluant ainsi les dettes fiscales et sociales ou les dettes fournisseurs, mais aussi les concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques (case EH, correspondant globalement aux découverts bancaires ou lignes de trésorerie). Les correspondances de comptes avec le PCG sont précisées dans ([Le Rhun et Legendre, 2007](#), pages 39-40) : les définitions d'encours de dette sont ainsi cohérentes entre les établissements publics de santé et les cliniques privées, à quelques exception prêt (voir *supra*). Cependant, les dettes des cliniques sont calculées au niveau de l'unité légale : l'organisation du groupe auquel appartient cette entité influencera fortement le calcul de l'endettement au niveau légal, particulièrement si une entité sœur porte les efforts d'investissement et l'endettement de la clinique. Ce biais d'analyse, ajouté au fait que l'unité légale peut avoir d'autres activités que l'activité hospitalière, limite fortement la comparabilité des séries d'endettements (et d'investissements) des EPS et des Espic avec celles des cliniques privées à but lucratif.

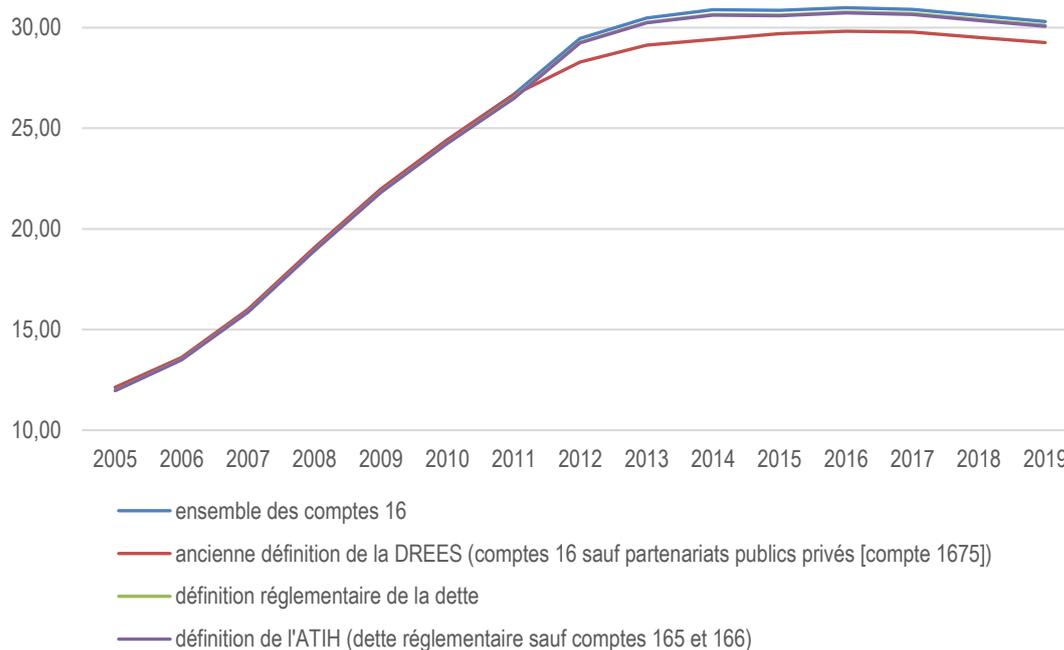
Compte-tenu de l'effet négligeable du passage à la définition de l'ATIH ou à la définition réglementaire de l'encours de la dette, et de l'intérêt d'utiliser la définition réglementaire de la dette utilisée par les ARS, l'annexe 7 du PLFSS et le rapport IGAS-IGF sur la dette des hôpitaux ([IGAS et IGF, 2020](#)), la définition réglementaire sera privilégiée dans les fiches annuelles de la DREES à partir de l'édition 2023 et dans le dossier de la DREES présentant les résultats pour 2020 ([Courtejoie et Richet, 2022](#)).

⁷⁰ Les variables disponibles dans les bases des comptes financiers de l'ATIH ne permettent pas d'isoler ce compte.

⁷¹ Cela est effectivement vérifié dans les bases des comptes annuels des EPS.

⁷² Dans les fiches annuelles de la DREES jusqu'à l'édition 2021 ([Toutlemonde et al., 2021](#), fiche 30), la case EH était ajoutée et pas déduite du compte DU. Cette erreur sera corrigée à partir de l'édition 2023, dans le dossier de la DREES présentant les résultats 2020 (Courtejoie et Richet, 2022), et dans la suite de ce dossier.

Figure 18 • Comparaison des définitions de l'encours de la dette des établissements publics de santé



Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Autres indicateurs intéressants pour apprécier l'endettement des établissements de santé

Dans les fiches de l'ouvrage annuel de la DREES, seul le « taux d'endettement » des établissements de santé, rapportant l'encours de la dette à leurs capitaux permanents, est présenté en série longue, pour les trois types d'établissements. Cet indicateur est proche du ratio d'indépendance financière⁷³, évaluant le poids de la dette dans l'ensemble des ressources stables de l'établissement (cf. ci-dessous). Le ratio d'indépendance financière rapporte ainsi l'encours de la dette aux capitaux permanents sauf résultat de l'exercice comptable. Par ailleurs, l'encours de la dette rapporté aux recettes est présenté chaque année dans les fiches de la DREES, pour les trois types d'établissements. L'article D. 6145-70 du CSP crée un régime d'autorisation de recours à l'emprunt des EPS en situation de surendettement, définie par l'atteinte de deux des trois critères suivants :

- 1) Un ratio d'indépendance financière supérieur à 50 % ;
- 2) Une durée apparente de la dette supérieure à 10 ans ;
- 3) Un encours de la dette rapporté aux recettes supérieur à 30 %.

Le deuxième indicateur n'est actuellement pas utilisé dans les fiches annuelles de la DREES. [Il convient d'y inclure également les établissements dont la durée apparente de la dette est négative, car cela fait état de l'absence de ressource d'autofinancement de ces établissements pour rembourser leur dette.](#) Il pourrait ~~le~~ cependant être intéressant de [présenter cet indicateur](#), mais aussi, [plus généralement](#), de retracer l'évolution du nombre d'EPS en situation de surendettement au sens de cet article. Un tel tableau sera inclus dans l'ouvrage annuel de la DREES à partir de l'édition 2023 et dans le dossier de la DREES présentant les résultats pour 2020 ([Courtejoie et Richet, 2022](#))⁷⁴. Pour les cliniques privées, il est proposé de présenter, par type d'établissement, l'évolution du ratio d'indépendance financière et de donner les deux autres indicateurs dans le texte, pour l'ensemble des établissements.

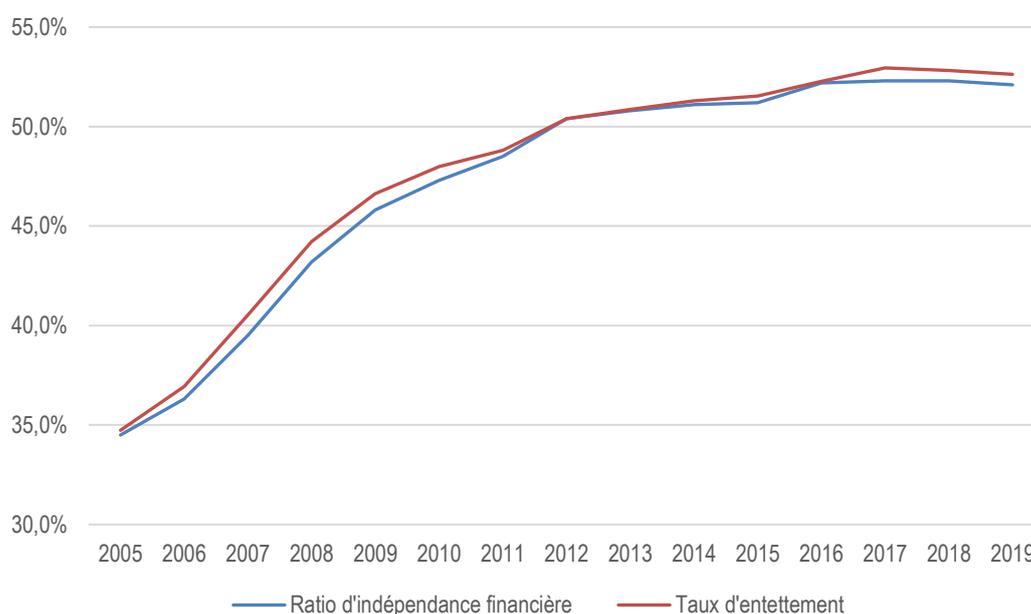
⁷³ Contrairement à ce que son nom indique, ce ratio ne mesure pas l'indépendance financière mais plutôt la dépendance financière : plus le ratio est élevé, plus le poids de la dette est lourd pour l'établissement. Le terme est repris en référence à l'article D. 6145-70 du CSP.

⁷⁴ [Erratum] [L'attribution du deuxième critère de dette lourde aux établissements à la durée apparente de la dette négative n'est effective qu'à compter de l'édition 2024 de l'ouvrage annuel de la DREES.](#)

Ratio d'indépendance financière ou taux d'endettement ?

Contrairement à ce que son nom indique, le ratio d'indépendance financière apprécie plutôt une situation de dépendance financière : plus il est élevé, plus le poids de la dette dans les capitaux permanents de l'établissement est lourd. L'arrêté du 7 mai 2012 relatif aux limites et réserves du recours à l'emprunt par les établissements publics de santé définit le *ratio d'indépendance financière* comme le rapport entre l'encours de la dette défini *supra* et les capitaux permanents, définis comme « la somme des soldes des comptes suivants : 10 « Apports, dotations, réserves », 11 « Report à nouveau », 13 « Subventions d'investissement », 14 « Provisions réglementées », 15 « Provisions », 16 « Emprunts et dettes assimilées » auquel sont retranchés les comptes 1688 « Intérêts courus » et 169 « Primes de remboursement des obligations » »⁷⁵. Les capitaux permanents ainsi définis n'incluent pas le résultat net, contrairement à la présentation du bilan faite dans les liasses fiscales, dans laquelle le résultat de l'exercice comptable est intégrée aux capitaux propres, eux-mêmes inclus dans les capitaux permanents. Le ratio d'indépendance financière diffère donc du *taux d'endettement* précédemment employé dans la fiche de l'ouvrage annuel de la DREES sur les cliniques privées qui était défini comme le ratio entre l'encours de la dette et les capitaux permanents, incluant le résultat net. Pour faciliter la comparaison entre les secteurs, le ratio d'indépendance financière sera également présenté pour les cliniques privées, mais le taux d'endettement sera disponible dans les tableaux annexes.

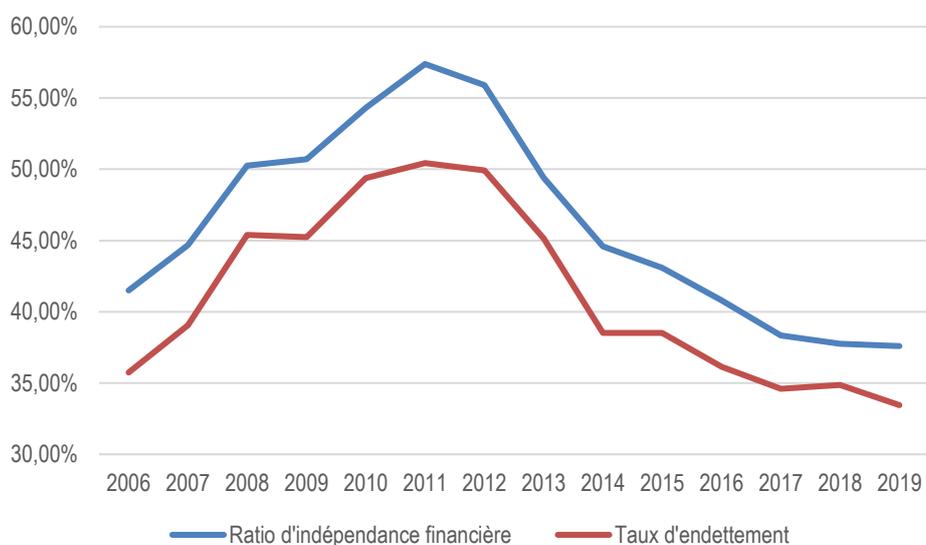
Figure 19 • Ratio d'indépendance financière et taux d'endettement des établissements publics de santé



Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

⁷⁵ <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000025824516/>

Figure 20 • Ratio d'indépendance financière et taux d'endettement des cliniques privées



Sources > DREES, SAE 2006 à 2019 ; bases des comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce des cliniques privées, extraite le 20 novembre 2020 ; traitements DREES.

Définir l'effort d'investissement des établissements de santé

Comparaison des différentes définitions de l'investissement des établissements de santé

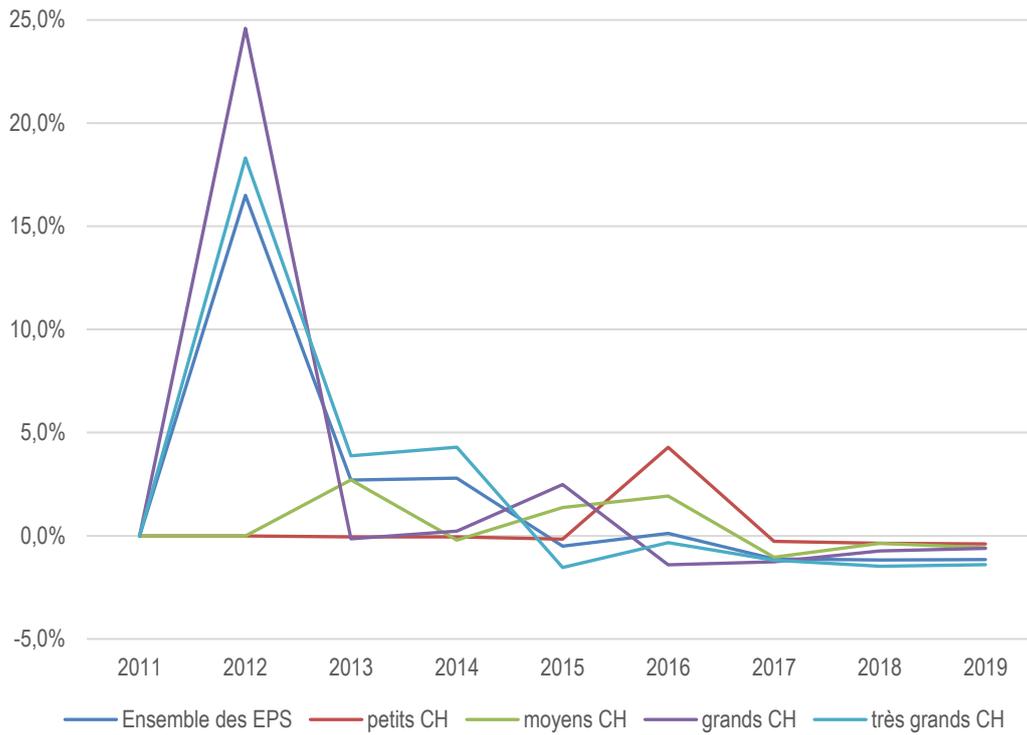
Les différentes administrations (ATI, 2021 ; Ministère des solidarités et de la santé, 2021 ; IGAS et IGF, 2020) utilisent la même définition de l'investissement des EPS, sauf la DREES, qui, dans les anciennes versions de son ouvrage annuel (Toulemonde et al., 2021, fiche 32), excluait les partenariats publics privés des investissements (voir partie précédente). La définition utilisée par les autres administrations correspond à la somme des soldes débiteurs des comptes 20 (immobilisations incorporelles), 21 (immobilisations corporelles) et 23 (immobilisations en cours), et reprend donc la définition du titre 2 des emplois du tableau de financement des établissements de l'instruction M21 (Ministères des solidarités et de la santé, 2020, Annexe 2).

Pour les cliniques privées à but lucratif, dans la fiche sur les cliniques privées de l'ouvrage annuel de la DREES (Toulemonde et al., 2021, fiche 30), l'investissement est défini comme la somme des cases LP (augmentations en cours d'exercice de l'ensemble des immobilisations corporelles, dont immobilisations en cours), D9 (ex-KC) [augmentations en cours d'exercice des immobilisations incorporelles, « frais d'établissement et de développement »] et KF (augmentations en cours d'exercice des autres immobilisations incorporelles) des liasses fiscales. Ainsi, toutes les immobilisations des cliniques, sauf les immobilisations financières, sont intégrées. Cette définition correspond à celle des EPS (Le Rhun et Legendre, 2007). Toutefois, de même que pour la dette, les investissements des cliniques privées sont particulièrement sensibles à l'organisation du groupe auquel appartient cette clinique. Ainsi, si une société sœur de la clinique détient les bâtiments et terrains, les comptes annuels de la clinique ne tiendront donc pas compte de ces immobilisations incorporelles et des éventuels investissements pour les maintenir. La comparaison des montants d'investissement entre les deux secteurs est donc délicate.

Effet de l'exclusion des partenariats publics privés

Comme pour la dette, l'exclusion des PPP évite une rupture de série en 2011 et 2012. Ces partenariats concernent essentiellement les grands et très grands CH (tableau 22), et ont représenté jusqu'à 25 % des investissements des grands CH en 2012. Les deux séries, avec ou sans PPP, connaissent une évolution similaire depuis 2014 (figure 20). Comme pour les dettes, la définition de l'investissement utilisée par les autres administrations sera privilégiée. Toutefois, dans tous les graphiques présentant l'évolution de l'investissement, la série en excluant les partenariats publics privés sera également présentée pour mieux analyser l'évolution de l'investissement entre 2011 et 2015.

Figure 21a : Part des partenariats publics privés dans l'investissement des établissements publics de santé distingués selon leur taille budgétaire

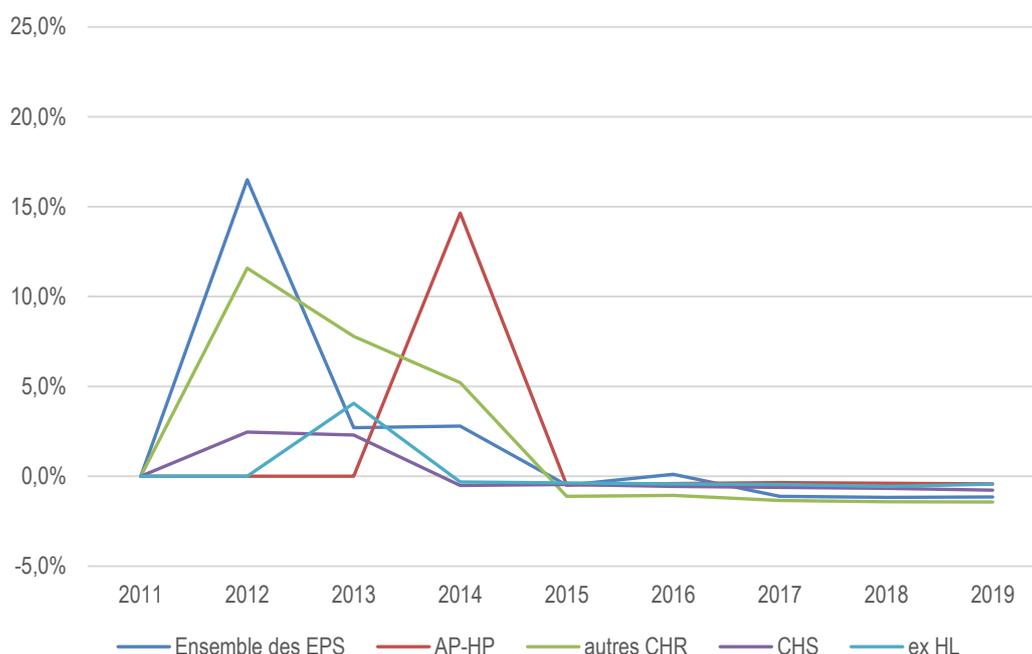


EPS : établissement public de santé ; CH : centre hospitalier ; petits CH : moins de 20 millions d'euros de produits ; moyens CH : entre 20 et 70 millions d'euros de produits ; grands CH : entre 70 et 150 millions d'euros de produits ; très grands CH : plus de 150 millions d'euros de produits.

Note > Le compte 1675 retraçant l'encours de la dette lié aux partenariats publics privés a été créé en 2011, ce ratio n'est pas calculable avant 2011. Ce compte a été subdivisé en 2012, et l'identification des partenariats publics privés dans l'instruction budgétaire et comptable clarifiée, ce qui explique la rupture de série en 2012.

Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Figure 21b : Part des partenariats publics privés dans l'investissement des établissements publics de santé distingués selon leur catégorie Finess



EPS : établissement public de santé ; AP-HP : Assistance publique hôpitaux de Paris ; CHR : centre hospitalier régional ; CHS : centre hospitalier spécialisé dans la lutte contre les maladies mentales ; ex-HL : ex hôpital local.

Note > Le compte 1675 retraçant l'encours de la dette lié aux partenariats publics privés a été créé en 2011, ce ratio n'est pas calculable avant 2011. Ce compte a été subdivisé en 2012, et l'identification des partenariats publics privés dans l'instruction budgétaire et comptable clarifiée, ce qui explique la rupture de série en 2012.

Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Autres indicateurs intéressants pour apprécier l'effort d'investissement des établissements de santé

Distinction par type d'investissement

En comptabilité générale comme hospitalière, on distingue classiquement les investissements en *immobilisations corporelles* (terrains, constructions, équipements, etc.) des investissements en *immobilisations incorporelles* (frais d'établissement, d'études de recherche et de développement, concessions et brevets et contribution aux financements des GHT, que ceux-ci soient corporels ou non). En pratique, cette distinction n'est pas reprise telle quelle dans les publications sur la situation économique et financière des établissements de santé ([Ministère des solidarités et de la santé, 2021](#) ; [IGAS et IGF, 2020](#)) qui lui préfèrent des typologies d'investissement distinguant les investissements lourds/de construction, qui nécessitent des financements importants sur de nombreuses années, des investissements plus courants. En particulier, deux distinctions sont souvent présentées :

- les *investissements en immobilier lourd* (qui sont des immobilisations corporelles) vs. les *investissements courants*, qui comprennent tous les autres investissements ;
- les investissements *en équipement* vs. les investissements en *constructions* (qui incluent les investissements en immobilier lourd). Cette distinction ne permet pas de catégoriser tous les investissements, mais distingue deux sous-catégories d'intérêt.

Les plans de soutien à l'investissement des établissements de santé ciblent souvent une de ces catégories d'investissement. Ainsi, le plan hôpital 2012 comportait à la fois un volet d'investissement dans l'immobilier, notamment la remise aux normes des bâtiments, ainsi qu'un volet d'investissement courant, ciblant en particulier les systèmes d'information⁷⁶. Le rapport IGF-IGAS recommande de conditionner la reprise d'une partie de la dette des établissements de santé à la réalisation d'investissements courants par les établissements, dont le niveau est jugé insuffisant ([IGAS et IGF, 2020](#)). Le Ségur de la santé prévoit un engagement de 19 milliards d'euros en faveur de l'investissement en santé, dont 13 milliards d'euros liés à l'engagement

⁷⁶ https://solidarites-sante.gouv.fr/IMG/pdf/Dossier_de_presse_100210-Hopital2012.pdf.

de reprise de la dette : « afin de garantir le soutien à la restauration des marges d'autofinancement permettant d'assurer la continuité, la sécurité et la qualité du service public hospitalier (6,5 Md€) et d'accompagner des opérations structurantes d'investissements immobiliers ou mobiliers concourant à l'amélioration et à la modernisation des établissements de santé assurant le service public hospitalier (6,5 Md€) » ([Ministère des solidarités et de la santé, 2021](#), Annexe 7 du PLFSS pour 2022, partie V.3.2). Les 6 autres milliards constituent le « Ségur de l'investissement » et se répartissent ainsi :

- « 1,5 Md€ pour le financement d'investissements du quotidien à l'hôpital ;
- 1 Md€ pour financer des projets structurants à l'hôpital ;
- 1,4 Md€ pour le numérique en santé ;
- 600 M€ pour le numérique dans le médico-social ;
- 1,5 Md€ pour le médico-social, hors numérique ».

Le tableau 22 ci-dessous présente ces différentes définitions, en lien avec la nomenclature comptable hospitalière et générale.

Tableau 22 • Correspondance en comptabilité générale et hospitalière des différentes définitions d'investissements

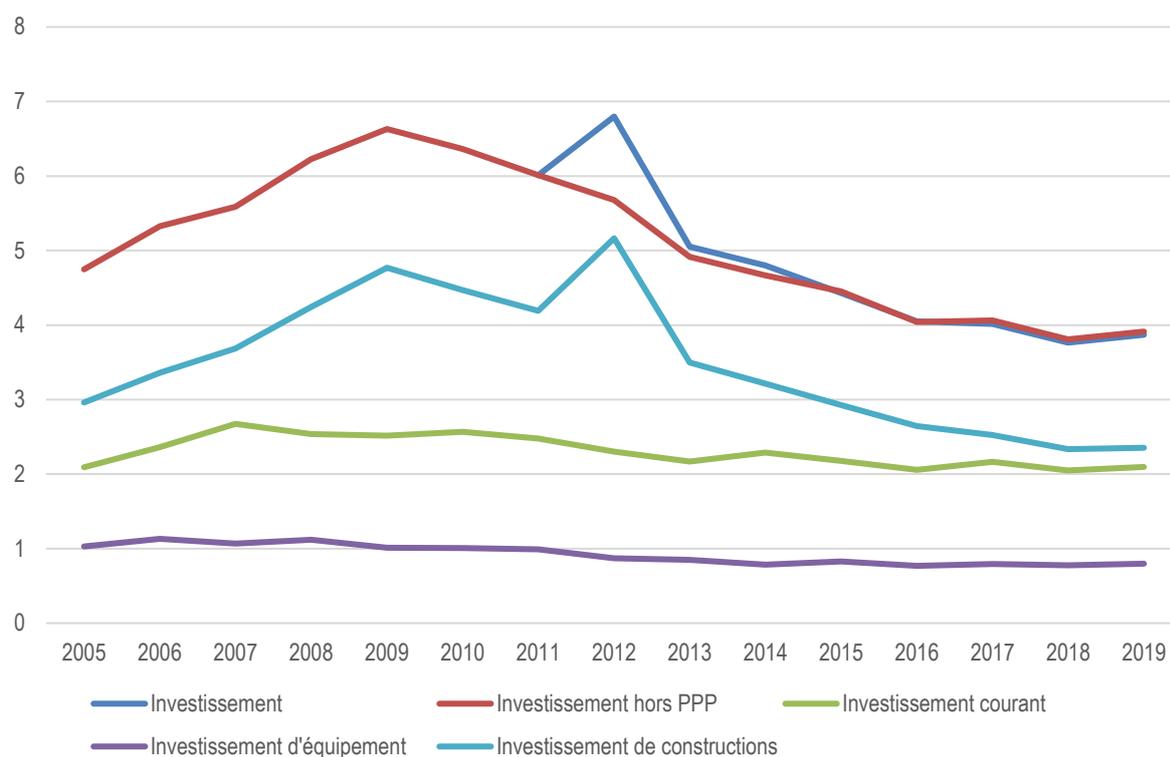
	Comptes inclus dans la comptabilité hospitalière	Proposition de concept équivalent pour les liasses fiscales
Investissement	20 (immobilisations incorporelles) 21 (immobilisations corporelles) 23 (immobilisations en cours)	LP (augmentations en cours d'exercice de l'ensemble des immobilisations corporelles, dont immobilisations en cours) D9 (ex-KC) [augmentations en cours d'exercice des immobilisations incorporelles, « frais d'établissement et de développement »] KF (augmentations en cours d'exercice des autres immobilisations incorporelles)
Investissement en immobilier lourd	2131 (Constructions sur sol propre - bâtiments) 2138 (Constructions sur sol propre - ouvrages d'infrastructure- Voiries) 2141 (Constructions sur sol d'autrui – bâtiments) 2313 (Constructions en cours sur sol propre) 2314 (Constructions en cours sur sol d'autrui) 2381 (Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles) 23823 (Acomptes versées sur commandes d'immobilisations corporelles - constructions en cours sur sol propre) 23824 (Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles - constructions en cours sur sol d'autrui) Note : les variables des bases des comptes financiers de l'ATIH ne sont pas suffisamment fines pour permettre de calculer cet agrégat pour les Espic	Impossible d'être plus fin que les investissements de construction
Investissement courant	Investissement – investissement en immobilier lourd Note : les variables des bases des comptes financiers de l'ATIH ne sont pas suffisamment fines pour permettre de calculer cet agrégat pour les Espic	Définition dépendante de celle des investissements en immobilier lourd
Investissement d'équipement*	215 (Installations techniques, matériel et outillage industriel) 2315 (Immobilisations corporelles en cours - installations techniques, matériel et outillage industriels) Note : pour les Espic, le compte 2315 n'est pas renseigné dans les bases des comptes financiers de l'ATIH	KU (Installations techniques, matériel et outillage Industriels – variable théoriquement disponible mais trop peu renseignée pour être exploitable Attention – n'inclut pas les investissements d'équipement en cours, qu'il n'est pas possible d'isoler des investissements en cours
Investissement de construction*	213 (Constructions sur sol propre) 214 (Constructions sur sol d'autrui) 2313 (Constructions en cours sur sol propre) 2314 (Constructions en cours sur sol d'autrui) 238 (Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles) Note : pour les Espic, le compte 231 n'est pas décomposé dans les bases des comptes financiers de l'ATIH	KL (Constructions sur sol propre) KO (Constructions sur sol d'autrui) KR (Installations gales, agencements, aménagements des constructions) Variable théoriquement disponible mais trop peu renseignée pour être exploitable Attention – n'inclut pas les investissements de constructions en cours, qu'il n'est pas possible d'isoler des investissements en cours

* Pour l'annexe 7 du PLFSS 2022, ces deux types d'investissement avaient une définition légèrement différente, qui sera alignée sur celle employée par l'ATIH et reproduite ici pour les futurs exercices.

Sources > Liasses fiscales 2021 (DGFiP, 2021) ; Instruction budgétaire et comptable M21 2021 (Ministère des solidarités et de la santé, 2020) ; échanges avec la DGOS ; traitements DREES.

Dans les fiches du panorama annuel de la DREES, à partir de l'édition 2023 et dans le dossier de la DREES sur les résultats 2020 (Courtejoie et Richet, 2022), les différentes notions seront présentées pour les EPS. Pour les cliniques privées, seuls seront présentés l'investissement, du fait de l'impossibilité de calculer les autres agrégats à partir des bases des comptes annuels des cliniques privées et de la trop faible qualité des variables d'investissement d'équipement et de construction. Pour les Espic, l'investissement est calculable à partir des bases des comptes financiers de l'ATIH, ainsi que les investissements d'équipement et de construction sans tenir compte des investissements dans les immobilisations corporelles en cours.

Figure 22 • Comparaison des définitions de l'investissement des établissements publics de santé en milliards d'euros



PPP : partenariats public-privé.

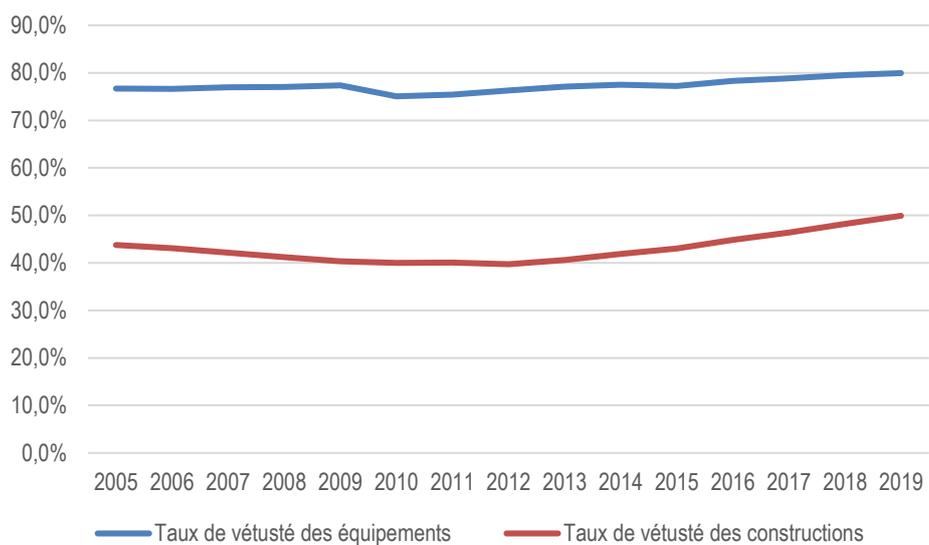
Note > Le compte 1675 retraçant l'encours de la dette lié aux partenariats publics privés a été créé en 2011, l'investissement avec PPP n'est pas calculable avant 2011. Ce compte a été subdivisé en 2012, et l'identification des partenariats publics privés dans l'instruction budgétaire et comptable clarifiée, ce qui explique la rupture de série en 2012.

Sources > DGFiP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Taux de vétusté

Le taux de vétusté des investissements rapporte le montant des amortissements, ou perte de valeur comptable des immobilisations au fil du temps, à la valeur brute des immobilisations. Un taux de vétusté élevé peut être un signe d'un besoin d'investissement pour maintenir les constructions ou les équipements de l'établissement. Les taux de vétusté des équipements et des constructions des EPS seront ainsi présentés dans la fiche sur la situation économique et financière des établissements publics de santé du panorama annuel de la DREES à partir de l'édition 2023 et dans le dossier de la DREES sur les résultats 2020 (Courtejoie et Richet, 2022) [figure 21].

Figure 23 • Taux de vétusté des équipements et des constructions des établissements publics de santé



Sources > DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

■ CONCLUSION

Ce travail permet de préciser le champ et de documenter les limites des différentes bases de données sur les établissements de santé. En particulier, la base des comptes financiers de l'ATIH pour les établissements privés à but non lucratif (EBNL) n'apparaît en l'état pas exploitable par la DREES du fait de l'impossibilité de caler les données pour décrire fidèlement la situation économique et financière des Espic. Par ailleurs, les données des comptes annuels des cliniques privées ne permettent pas de contrôler des structures de groupe ni d'isoler les flux financiers relatifs à la seule activité hospitalière, ce qui limite leur fiabilité et leur comparabilité avec les données des EPS, particulièrement pour l'investissement et l'endettement. Malgré ces limites, il est possible de construire des indicateurs économiques et financiers proches voire identiques pour les cliniques privées et les EPS.

Les définitions de catégories d'établissements et des différents indicateurs qualifiant les produits, résultat, endettement et investissement des établissements de santé recommandées dans ce dossier seront appliquées dans les fiches analysant la situation économique et financière des EPS et des cliniques privées de l'ouvrage annuel de la DREES consacré aux établissements de santé à partir de l'édition 2023 et dans le dossier de la DREES sur les résultats 2020 ([Courtejoie et Richet, 2022](#)). Par ailleurs, la production de ces fiches intégrera désormais un suivi des éventuelles modifications des nomenclatures comptables hospitalières ou des liasses fiscales. Ces deux fiches seront davantage comparables entre elles et la fiche sur les EPS sera ainsi cohérente avec les publications des autres administrations.

■ POUR EN SAVOIR PLUS

- ANC (2019, janvier) [Plan Comptable Général](#). Version consolidée du règlement ANC 2014-03 au 1^{er} janvier 2019.
- ATIH (2021, mai) [Situation financière des établissements de santé publics et privés à but non lucratif à fin 2018](#).
- ATIH (2017, décembre) [Situation financière des établissements de santé publics et privés à but non lucratif à fin 2015 et évolution 2012-2015](#).
- Bossard, O., Delnatte, J.-C. (2019, avril), [Droit budgétaire et financier des établissements publics de santé](#). 3^{ème} édition. Infodium.
- Courtejoie, N., Richet, J. (2022, juillet), [La situation économique et financière des établissements de santé en 2020](#). Paris, France : DREES, coll. Dossier de la Drees, n°100.
- DGFIP, (2021), [Formulaire n° 2050-Liasse, Liasse fiscale du régime réel normal en matière de BIC et d'IS](#).
- Dupas, N., Gaubert, A., Marty, F., Voisin, A. (2012, janvier) [Les nouvelles règles de comptabilisation des partenariats publics-privé](#). Revue Lamy Collectivités Territoriales, Éditions Lamy/Wolters Kluwer, 75.
- Evain, F., Yilmaz, E., (2012), [Les déterminants de la rentabilité économique des établissements de santé](#). Économie Publique, 2012/1-2, p. 305 à 316.
- Gonzalez, L., Lefebvre, G., Mikou, M., Portela, M. (dir.) (2021, septembre) [Les dépenses de santé en 2020 - Résultats des comptes de la santé - Édition 2021](#). Paris, France : DREES, coll. Panoramas de la DREES-Santé.
- Haag, O., (2019, juin) [Le profilage à l'Insee. Une identification plus pertinente des acteurs économiques](#). INSEE, Courrier des statistiques, n° 2 – 2019.
- IGAS, IGF (2020, avril) [Évaluation de la dette des établissements publics de santé et des modalités de sa reprise](#).
- IGF (2012, décembre) [Évaluation des partenariats public-privé \(PPP\)](#).
- Chanteloup, G., Haag, O., (2019, décembre) [De la définition juridique à la définition économique de l'entreprise : méthode et mode d'emploi](#) in Les entreprises en France – Édition 2019. INSEE, coll. Insee Références.
- Le Rhun, B., Legendre, M.-C., (2007, décembre) [Comparaison de la M21 et du Plan Comptable Général](#). Paris, France : DREES, coll. Documents de travail, n° 1.
- Ministère des solidarités et de la santé (2020, décembre) [Instruction budgétaire et comptable M21 au 1^{er} janvier 2021](#).
- Ministère des solidarités et de la santé (2021, septembre) [Ondam et dépenses de santé](#), Annexe 7 du projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS) pour 2022.
- Toutlemonde, F. (dir.) (2021, juillet) [Les établissements de santé - Édition 2021](#). Paris, France : DREES, coll. Panoramas de la DREES-Santé.
- Vernimmen, P., Quiry, P., Le Fur, Y. (2011, août) *Finance d'entreprise*, édition 2012. Dalloz.

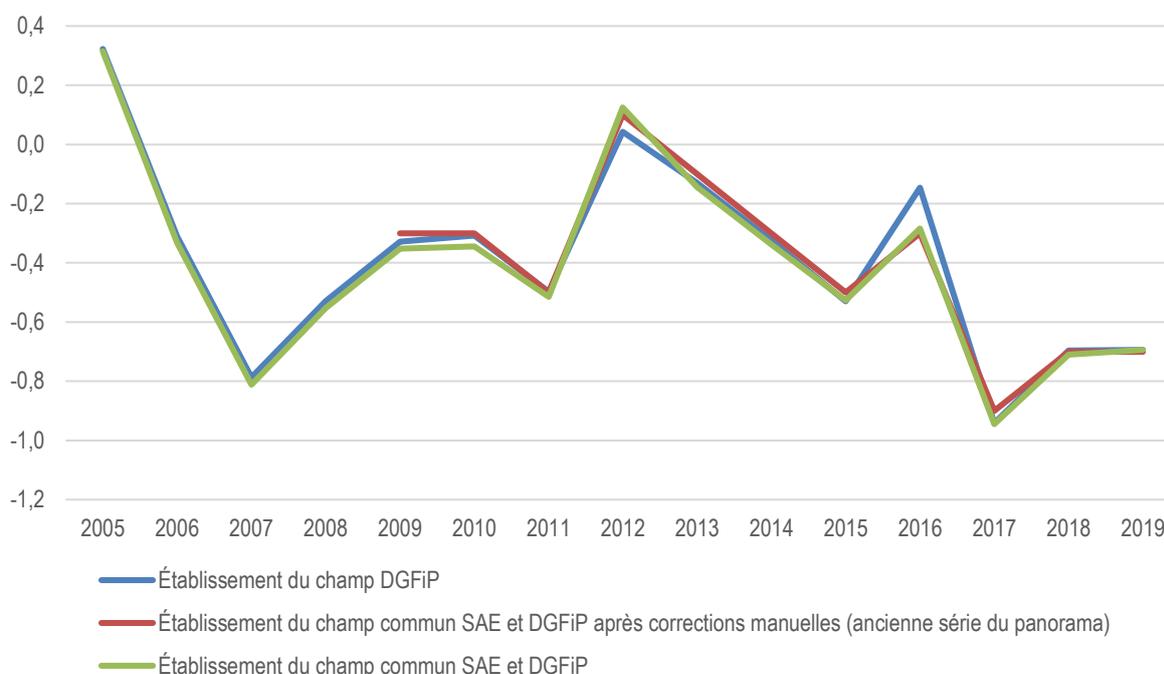
Annexe 1. Comparaison des séries obtenues pour les établissements publics de santé selon le champ retenu

Cette annexe compare les séries analysées dans les fiches sur la situation économique et financière des hôpitaux publics du panorama annuel des établissements de santé de la DREES jusqu'à l'édition 2021 (Toutlemonde et al., 2021, fiche 32), selon le champ retenu pour les établissements publics de santé (EPS) :

- Ensemble des établissements présents dans la base DGFIP ;
- Établissements du champ commun à la DGFIP et à la SAE, avec corrections manuelles réintégrant certains établissements hors champ SAE. Ce champ était retenu dans les fiches annuelles de la DREES jusqu'à l'édition 2021.
- Établissements présents du champ commun à la DGFIP et à la SAE, sans réintégrations.

Les définitions utilisées pour le résultat des EPS, leur effort d'investissement ou leur taux d'endettement reprennent celles de la fiche publiée en 2021 (Toutlemonde et al., 2021, fiche 32). Que cela soit pour le résultat net des EPS (figure 1), leurs résultats d'exploitation (figure 2a), financiers (figure 2b) et exceptionnels (figure 2c), leur effort d'investissement (figure 3) ou leur taux d'endettement (figure 4), les résultats sont extrêmement proches quel que soit le champ retenu.

Figure 1 • Résultat net des hôpitaux public en pourcentage des recettes



Note > L'ancienne série n'est pas disponible avant 2009. La différence observée en 2016 entre les trois champs provient d'un unique établissement, le CH de Saint-Pierre-et-Miquelon qui a, cette année-là, un résultat financier particulièrement important.

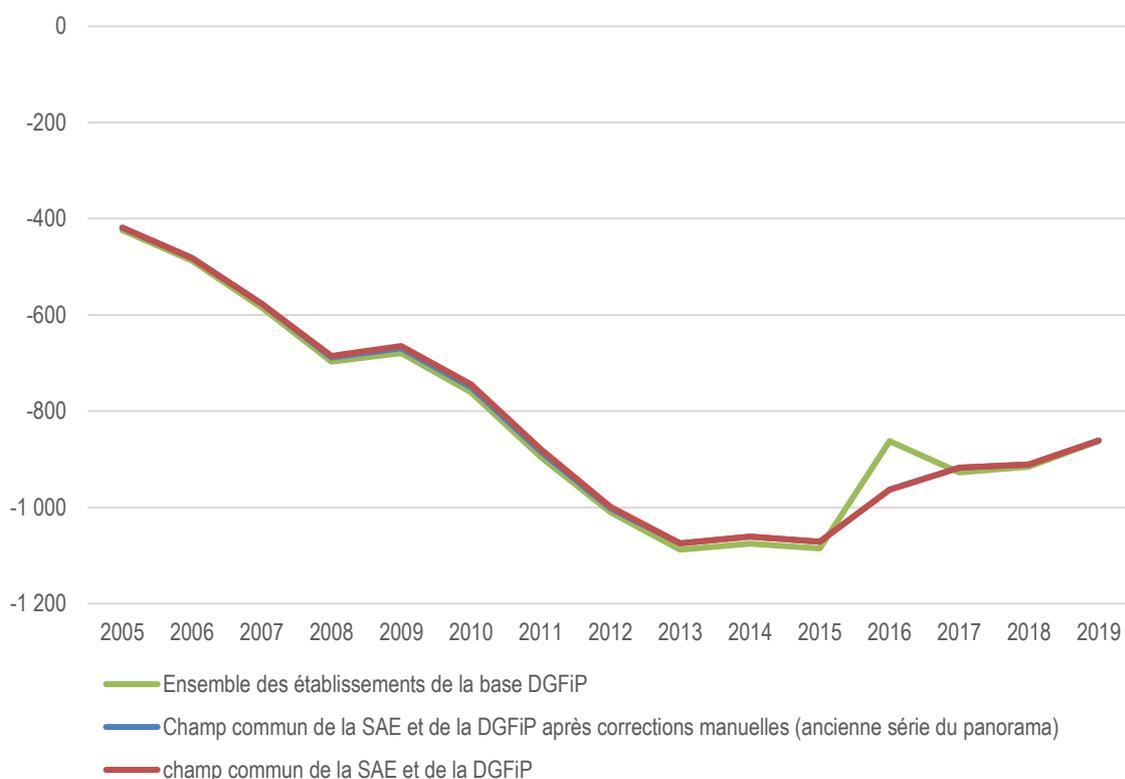
Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Figure 2a • Résultat d'exploitation des hôpitaux publics en millions d'euros



Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

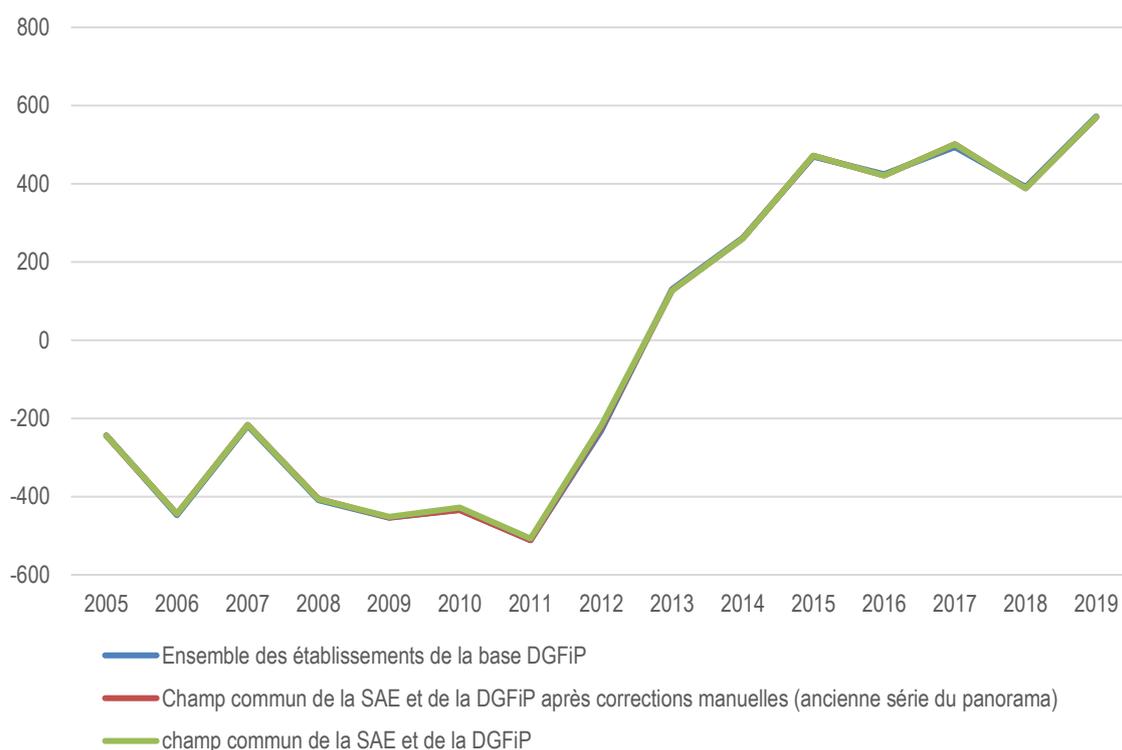
Figure 2b • Résultat financier des hôpitaux publics en millions d'euros



Note > La différence observée en 2016 entre les trois champs provient d'un unique établissement d'une communauté d'Outre-Mer qui a, cette année-là, un résultat financier particulièrement important.

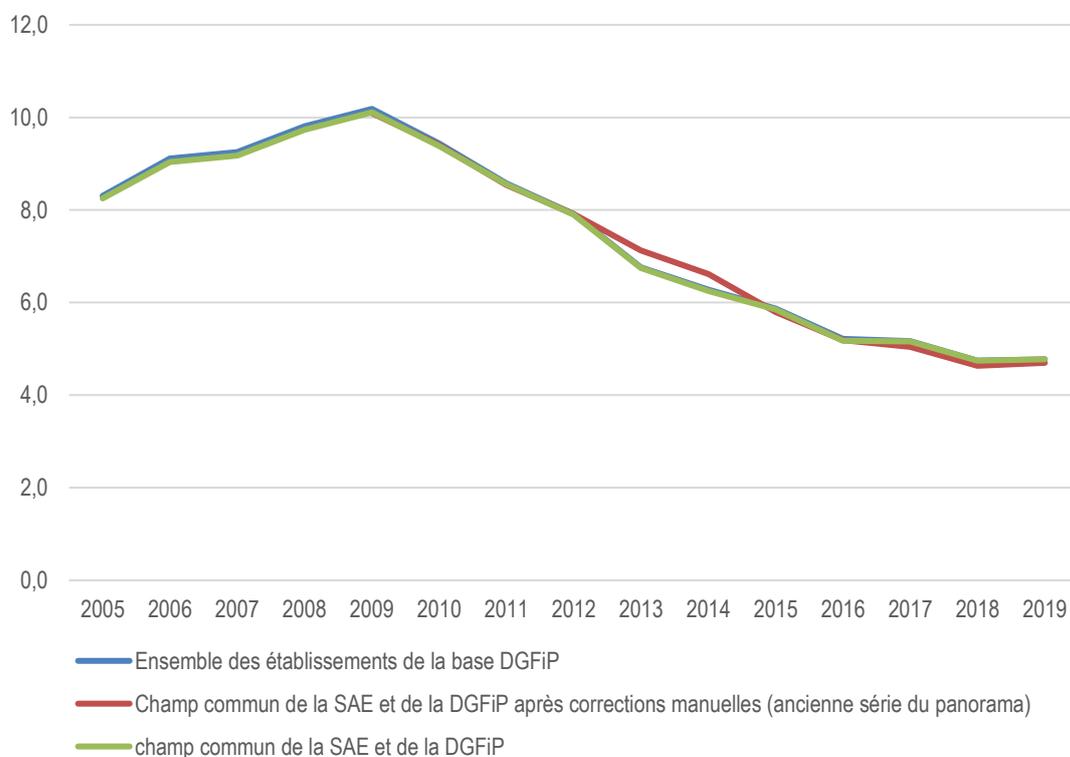
Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Figure 2c • Résultat exceptionnel des hôpitaux publics en millions d'euros



Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

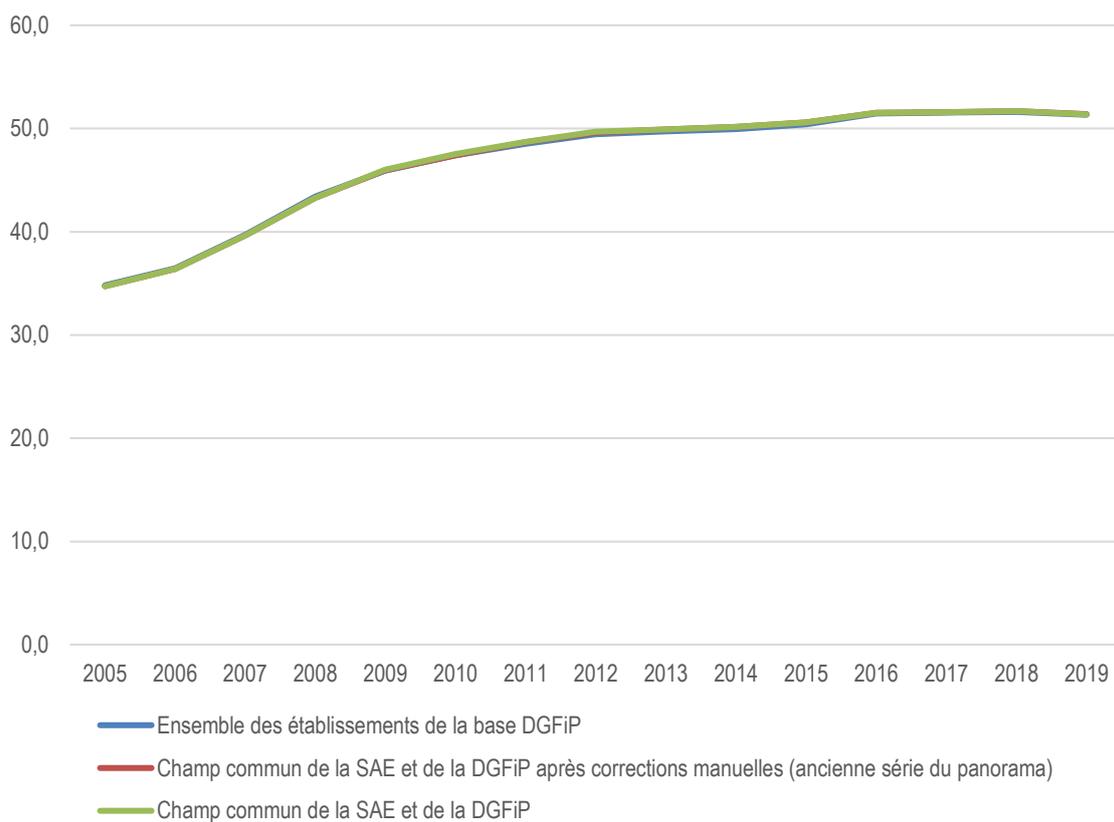
Figure 3 • Évolution de l'effort d'investissement des hôpitaux publics en pourcentage des recettes



Note > L'ancienne série du panorama des établissements de santé n'est pas disponible avant 2009.

Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

Figure 4 • Évolution du taux d'endettement des hôpitaux publics en pourcentage des ressources stables



Note > Les ressources stables sont constituées des capitaux propres et des dettes financières.

Sources > DREES, SAE 2005 à 2019 ; DGFIP, données des comptes financiers des EPS 2005 à 2019 ; traitements DREES.

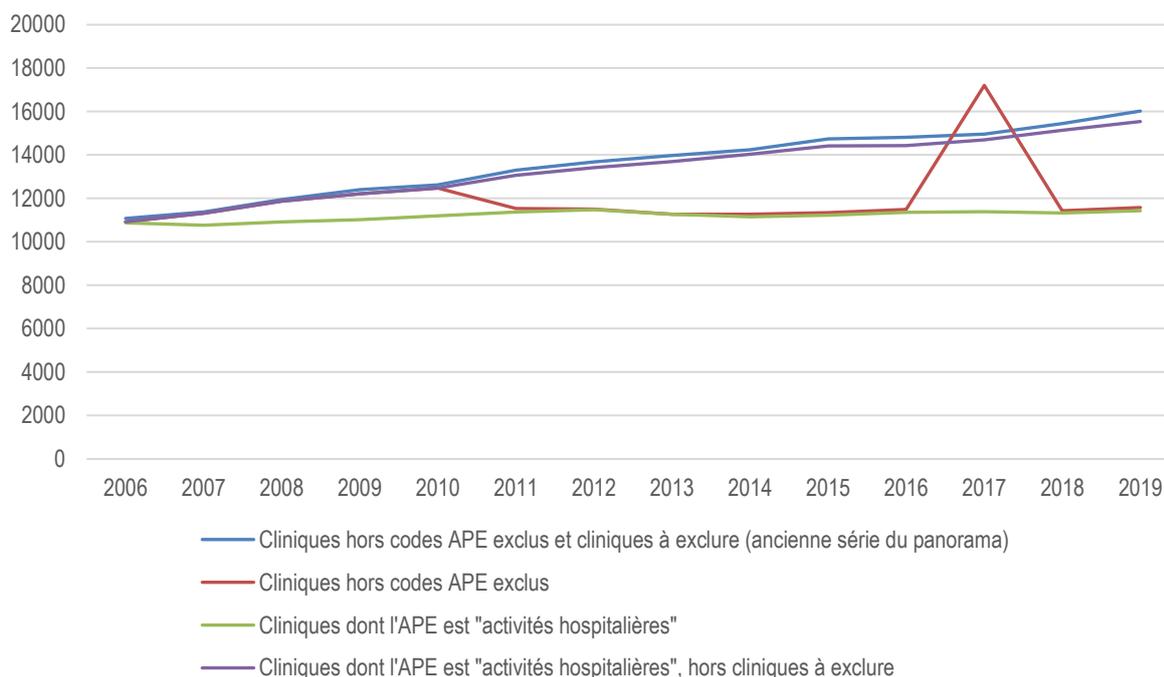
Annexe 2. Comparaison des séries obtenues pour les cliniques privées à but lucratif selon le champ retenu

Cette annexe compare les séries analysées dans les fiches sur la situation économique et financière des cliniques privées de l'ouvrage annuel de la DREES jusqu'à l'édition 2021 (Toutlemonde et al., 2021, fiche 32) selon les filtres appliqués sur les données des comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce :

1. Exclusion des codes APE listés précédemment et de certaines cliniques (dites « cliniques à exclure », cf. page 20) – méthode utilisée dans les fiches annuelles de la DREES jusqu'à l'édition 2021 ;
2. Exclusion des codes APE listés précédemment mais sans filtre supplémentaire ;
3. Restriction aux cliniques dont l'activité principale d'exercice est « activités hospitalières » ;
4. Restriction aux cliniques dont l'activité principale d'exercice est « activités hospitalières » et exclusion de certaines cliniques (dites « cliniques à exclure »)

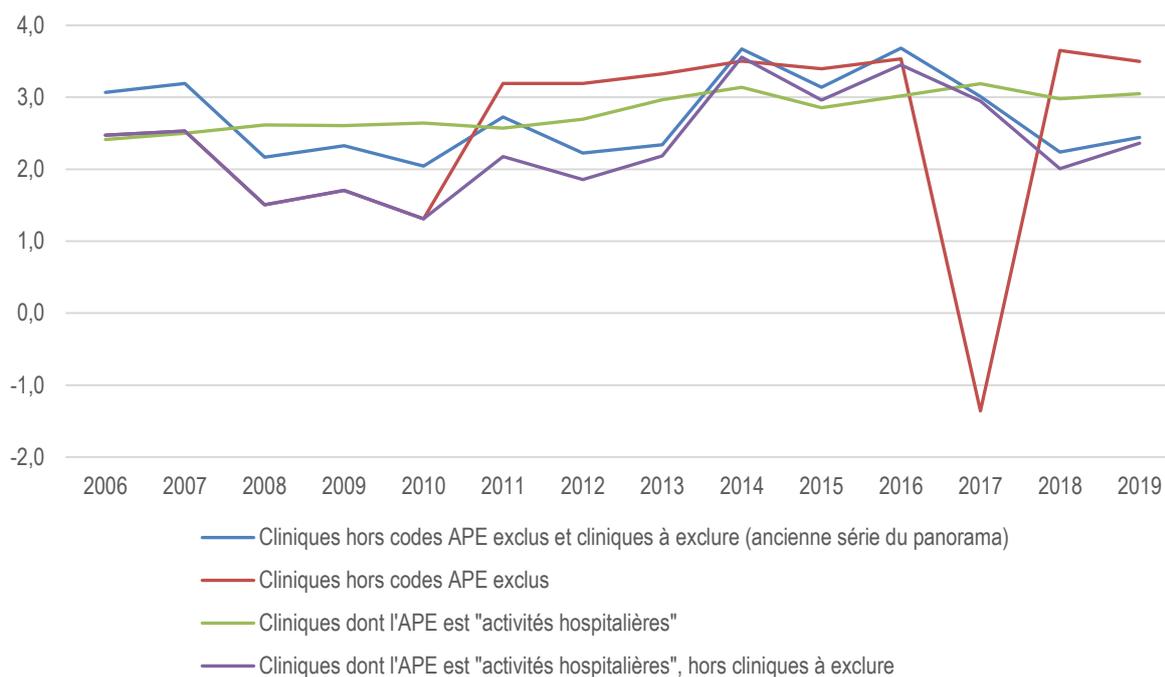
Les résultats obtenus diffèrent sensiblement selon les filtres retenus sur les cliniques. En particulier, les estimateurs calculés en conservant les 4 cliniques à exclure semblent nettement moins fiables : les seuils de convergence de l'algorithme de calage sur marge doivent être fortement relâchés pour atteindre une convergence, et ce particulièrement en 2017. Les séries obtenues sont plus heurtées, particulièrement pour 2017. L'effet du filtre sur le code APE 8610Z « activités hospitalières » par rapport à l'exclusion de certains codes APE utilisée dans les fiches de l'ouvrage annuel de la DREES jusqu'à l'édition 2021, est faible sur le chiffre d'affaires (figure 1) ou sur l'effort d'investissement (figure 3) mais est plus prononcé sur le résultat net des cliniques (figure 2) et surtout sur le taux d'endettement des cliniques (figure 4).

Figure 1 • Chiffre d'affaires hors taxe des cliniques privées en millions d'euros



Note > Les séries sont calculées à partir des données des cliniques du champ SAE dont les comptes annuels sont disponibles, et redressées sur l'ensemble des cliniques de la SAE par calage sur marge. Les estimateurs calculés en conservant les 4 cliniques à exclure nécessitent de relâcher les seuils de convergence du calage sur marge, alors que les séries calculées en excluant ces Siren convergent plus rapidement. En particulier, les estimateurs pour 2017 des deux séries conservant ces 4 cliniques sont très peu fiables.
Sources > DREES, SAE 2006 à 2019 ; données des comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce extraites le 20 novembre 2020.

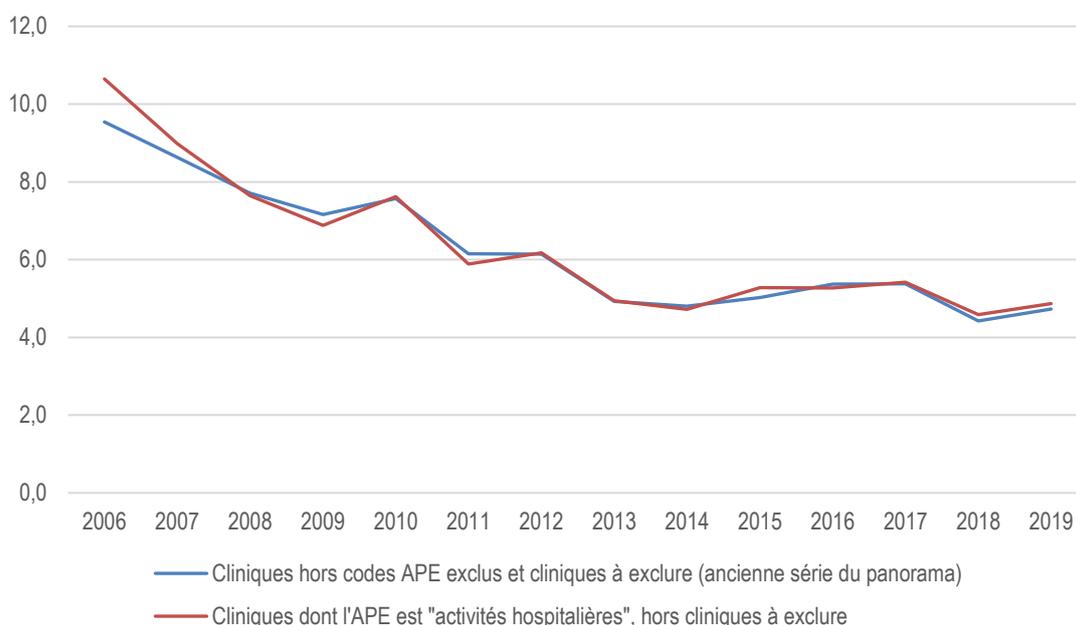
Figure 2 • Résultat net des cliniques privées en pourcentage du chiffres d'affaires



Note > Les séries sont calculées à partir des données des cliniques du champ SAE dont les comptes annuels sont disponibles, et redressées sur l'ensemble des cliniques de la SAE par calage sur marge. Les estimateurs calculés en conservant les 4 cliniques à exclure nécessitent de relâcher les seuils de convergence du calage sur marge, alors que les séries calculées en excluant ces Siren convergent plus rapidement. En particulier, les estimateurs pour 2017 des deux séries conservant ces cliniques à exclure sont très peu fiables.

Sources > DREES, SAE 2006 à 2019 ; données des comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce extraites le 20 novembre 2020.

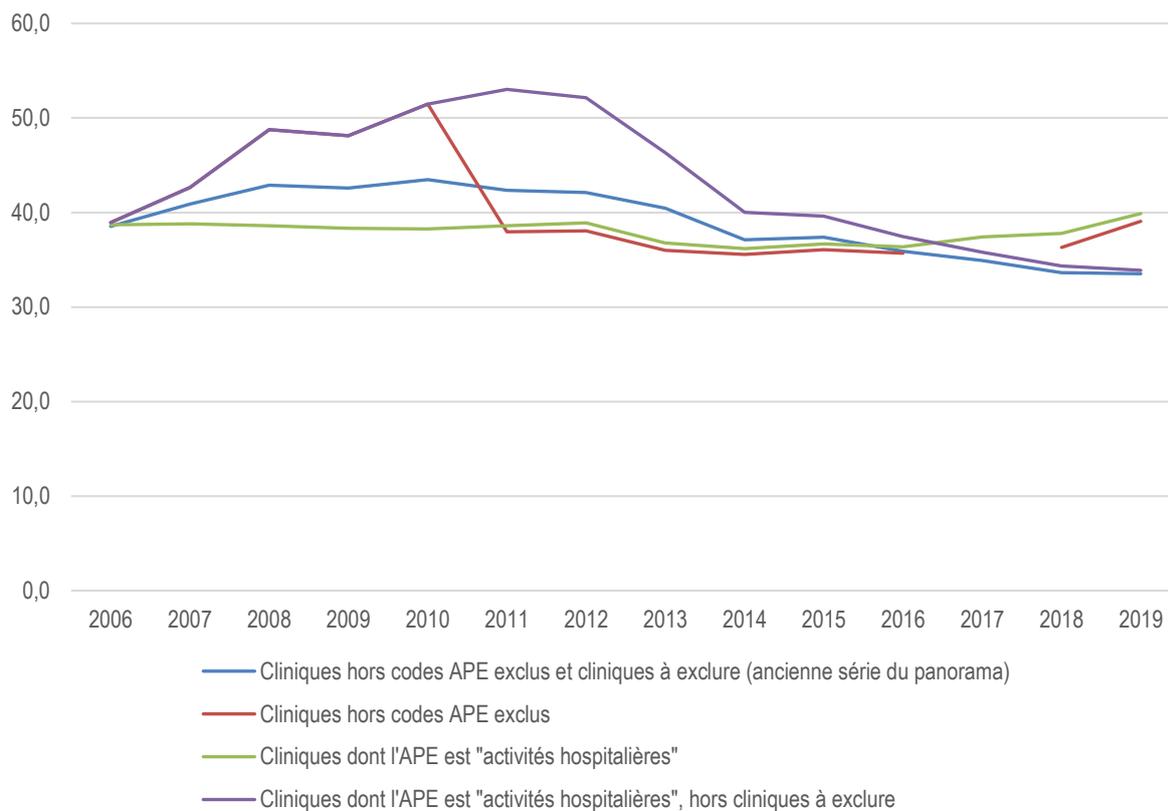
Figure 3 • Effort d'investissement des cliniques privées depuis 2006 en pourcentage du chiffre d'affaires



Note > Les séries sont calculées à partir des données des cliniques du champ SAE dont les comptes annuels sont disponibles, et redressées sur l'ensemble des cliniques de la SAE par calage sur marge. Les montants d'investissement comportent beaucoup de valeurs manquantes (10 % à 15 % des cliniques dont les comptes annuels sont disponibles suivant les années), aussi les estimateurs calculés en conservant les 4 cliniques à exclure ne sont pas suffisamment fiables et ne sont pas présentés.

Sources > DREES, SAE 2006 à 2019 ; données des comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce extraites le 20 novembre 2020.

Figure 4 • Taux d'endettement des cliniques privées depuis 2006 en pourcentage des capitaux permanents (y compris résultat net)



Note > Les séries sont calculées à partir des données des cliniques du champ SAE dont les comptes annuels sont disponibles, et redressées sur l'ensemble des cliniques de la SAE par calage sur marge. Les estimateurs calculés en conservant les 4 cliniques à exclure nécessitent de relâcher les seuils de convergence du calage sur marge, alors que les séries calculées en excluant ces cliniques convergent plus rapidement. En particulier, les estimateurs pour 2017 des deux séries conservant ces 4 cliniques sont très peu fiables. L'estimateur du taux d'endettement calculé à partir des comptes annuels des cliniques hors codes APE exclus sans exclure ces 4 cliniques est aberrant et n'est pas présenté.

Sources > DREES, SAE 2006 à 2019 ; données des comptes annuels déposés aux greffes des tribunaux de commerce extraites le 20 novembre 2020.

Annexe 3. Présentation des catégories d'établissements de santé dans Finess

CODE	LIBELLÉ	PUBLIC	PRIVÉ
101	Centre hospitalier régional (C.H.R.)	X	
106	Centre hospitalier, ex Hôpital local	X	
109	Établissement de santé privé autorisé en SSR		X
114	Hôpital militaire	X	
115	Services de santé des armées	X	
122	Établissement de soins obstétricaux et chirurgico-gynécologiques		X
127	Hospitalisation à domicile	X	X
128	Établissement de soins chirurgicaux		X
129	Établissement de soins médicaux		X
131	Centre de lutte contre le cancer (CLCC)		X
141	Centre de dialyse		X
146	Structure d'alternative à la dialyse en centre		X
156	Centre médico-psychologique (CMP)	X	X
161	Maison de santé pour maladies mentales		X
292	Centre hospitalier spécialisé dans la lutte contre les maladies mentales (CHS)	X	X
355	Centre hospitalier non dénommé ailleurs (CH)	X	
362	Établissement de soins de longue durée (SLD)	X	X
365	Établissement de soins pluridisciplinaires		X
366	Atelier thérapeutique	X	X
412	Appartement thérapeutique	X	X
415	Service médico-psychologique régional (SMPR)	X	X
422	Traitement spécialisé à domicile	X	X
425	Centre d'atelier thérapeutique à temps partiel (CATTP)	X	X
426	Syndicat interhospitalier (SIH)	X	
430	Centre de postcure pour malades mentaux	X	X
433	Établissement sanitaire des prisons	X	
444	Centre de crise ou d'accueil permanent	X	
695	Groupement de coopération sanitaire de moyens - GCS-Exploitant	X	X
696	Groupement de coopération sanitaire de moyens GCS-Moyens	X	X
697	Groupement de coopération sanitaire - Établissement de santé GCS-ES	X	X
698	Autre établissement soumis aux dispositions de la loi hospitalière		X
699	Entité ayant autorisation	X	X

899	Entité juridique gestionnaire de centre de dialyse		X
999	Catégorie indéterminée	X	X

Source > DREES, nomenclatures de la SAE 2020.

Annexe 4. Glossaire

Les termes définis sont communs aux secteurs public et privé, sauf mention contraire.

- **Budget principal** [secteur public uniquement] : il présente les opérations financières correspondant à l'activité sanitaire hors soins de longue durée des établissements de santé, couvrant le court et moyen séjour, l'hospitalisation à domicile et la psychiatrie.
- **Budget annexe** [secteur public uniquement] : distinct du budget principal, il présente les opérations financières relatives aux activités de soins de longue durée ou aux activités non sanitaires des hôpitaux publics, notamment des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (Ehpad), des instituts de formation, des services de soins infirmiers à domicile (SSIAD). Les différents budgets annexes sont définis dans [l'annexe 2.3 de l'instruction budgétaire et comptable M21](#).
- **Budget global** [secteur public uniquement] : ensemble des budgets (budget principal et budgets annexes) du secteur public, consolidés des flux internes entre les différentes unités : par exemple, la rétrocession de médicaments d'un service de l'hôpital à un USLD rattaché à cet hôpital ne sera pas comptabilisée dans les ventes de l'hôpital.
- **Recettes** : ensemble des produits d'un établissement, incluant les produits directement liés à l'activité de l'établissement (produits d'exploitation), ceux liés aux opérations financières (produits financiers) et ceux liés aux opérations exceptionnelles, telles que des cessions immobilières (produits exceptionnels). Les recettes excluent les flux internes à l'établissement : par exemple, la rétrocession de médicaments d'un service de l'hôpital à un USLD rattaché à cet hôpital ne sera pas comptabilisée dans les ventes de l'hôpital. Dans les budgets principal et annexes du secteur public, elles correspondent plus précisément à la somme des comptes de produits (commençant par le chiffre 7 de la nomenclature M21). Dans le budget global du secteur public, cette somme exclut le compte 7087 qui correspond aux remboursements de frais par les comptes de résultat annexe, afin de ne pas comptabiliser de flux financiers internes à l'entité juridique.
- **Dépenses** : ensemble des charges d'un établissement, incluant les charges directement liées à l'activité de l'établissement (charges d'exploitation), celles liées aux opérations financières (charges financières) et celles relatives aux opérations exceptionnelles (charges exceptionnelles). Elles excluent les flux internes à l'établissement : par exemple, l'achat de médicaments à un hôpital par un USLD rattaché à cet hôpital ne sera pas comptabilisé dans les dépenses de l'hôpital. Dans les budgets principal et annexe du secteur public, elles correspondent plus précisément à la somme des comptes de charges (commençant par le chiffre 6 de la nomenclature M21). Dans le budget global du secteur public, cette somme est majorée du compte 7087 qui correspond aux remboursements de frais par les comptes de résultat annexe (afin de ne pas comptabiliser de flux financiers internes à l'entité juridique).
- **Chiffre d'affaires (CA)** [secteur privé uniquement] : il correspond aux produits de la vente de biens et de services par l'entité juridique, et est égal aux produits bruts d'exploitation, dont on soustrait la production stockée et immobilisée et les subventions d'exploitation.
- **Autres charges et produits de gestion courante** : il s'agit de charges et de produits liés à l'activité de l'établissement mais qui ne sont pas directement reliés à son cœur d'activité. Ils comprennent ainsi les redevances pour concessions, brevets, ou licences, les redevances de crédit-bail, les loyers perçus par les établissements, notamment lorsqu'ils logent leur personnel, etc. Ils entrent dans le calcul du résultat d'exploitation et de la marge brute mais pas dans celui de l'excédent brut d'exploitation. Dans le secteur public, ils correspondent aux comptes 75 (autres produits de gestion courante) et 65 (autres charges de gestion courante). Dans le secteur privé, ils correspondent à la case « autres achats et charges externes » de la liasse fiscale.
- **Produits d'exploitation** : produits directement liés à l'activité de l'établissement, par exemple les paiements de l'Assurance maladie pour la prise en charge de patients ou les suppléments payés par les patients pour avoir une chambre individuelle.
- **Produits courants de fonctionnement** : produits directement liés à l'activité de l'établissement, hors produits calculés, qui ne sont pas des produits encaissés mais correspondent à des opérations comptables. Les produits courants de fonctionnement sont donc égaux aux produits d'exploitation hors reprises sur amortissements, dépréciations et provisions.
- **Produits bruts d'exploitation** : produits directement liés au cœur d'activité de l'établissement, hors produits calculés qui ne sont pas des produits encaissés mais correspondent à des opérations comptables. Les produits brut d'exploitation sont donc égaux aux produits courants de fonctionnement à l'exclusion de certains produits de gestion courante dénommés « autres produits de gestion courante », par exemple les redevances pour concessions ou brevets, les revenus immobiliers, notamment issus de la location d'appartements à certains salariés. Les autres produits de gestion

courante représentent une faible part des produits courants de fonctionnement (environ 2 % entre 2006 et 2019 [Richet, 2022]).

- **Résultat d'exploitation** : il fait référence aux recettes et dépenses liées à l'activité de l'établissement. Il correspond à l'excédent brut d'exploitation auquel sont ajoutés les autres produits et charges de gestion courante (qui ne correspondent pas au cœur d'activité de l'établissement, mais sont quand même liés à son fonctionnement, par exemple les loyers payés par les salariés logés par l'établissement) ainsi que les produits et charges calculés (qui sont des concepts comptables, et qui correspondent aux dotations aux amortissements, dépréciations et provisions et aux reprises). Pour le public, il inclut les produits sur exercices antérieurs à la charge de l'Assurance maladie quand ce compte existe en comptabilité hospitalière (en 2005 et à partir de 2012). Pour le privé, selon le plan comptable général, le résultat d'exploitation inclut les produits sur exercice antérieurs à la charge de l'Assurance maladie.
- **Résultat financier** : il concerne les recettes et les dépenses qui se rapportent directement à l'endettement et aux placements financiers des établissements.
- **Résultat exceptionnel** : il comprend notamment les opérations de gestion ou des opérations de capital (cessions d'immobilisation), ainsi que les dotations aux amortissements et aux provisions pour les opérations exceptionnelles. Il n'inclut pas les produits sur exercices antérieurs à la charge de l'Assurance maladie, sauf lorsque ces comptes ne sont pas isolables : pour le public, c'est le cas entre 2006 et 2011.
- **Résultat net** : solde final entre les dépenses et les recettes de l'exercice. Dans le secteur public, il correspond à la somme des résultats d'exploitation, exceptionnel et financier. Dans le secteur privé, il faut ajouter à cette somme les impôts sur les bénéfices ainsi que les participations des salariés aux résultats de la clinique, participations qui permettent de redistribuer aux salariés une partie des bénéfices réalisés par la clinique et qui sont calculées directement à partir des bénéfices.
- **Excédent brut d'exploitation (EBE)** : aussi appelé marge d'exploitation, il s'agit du solde généré par l'activité courante de l'établissement, sans prendre en compte la politique d'investissement et la gestion financière. Il correspond au résultat d'exploitation, hors produits et charges calculés (qui sont des concepts comptables, et qui correspondent aux dotations aux amortissements, dépréciations et provisions, ainsi qu'aux reprises), et hors autres produits et charges de gestion courantes (qui ne correspondent pas au cœur d'activité de l'établissement, mais sont quand même liés à son fonctionnement, par exemple les loyers payés par les salariés logés par l'établissement).
- **Marge brute** (ou résultat courant de fonctionnement) : différence entre les produits courants de fonctionnement et les charges courantes de fonctionnement. Symétriquement aux produits courants de fonctionnement, les charges courantes de fonctionnement sont définies comme les charges d'exploitation dont sont retirées les charges calculées (dotations aux amortissements, provisions et dépréciations). La marge brute correspond donc à la somme de l'EBE et des autres produits et charges de gestion courante (qui ne correspondent pas au cœur d'activité de l'établissement, mais sont quand même liés à son fonctionnement, par exemple les loyers payés par les salariés logés par l'établissement).
- **Taux de marge brute** : il rapporte la marge brute aux produits courants de fonctionnement. Ce concept, fréquemment utilisé en comptabilité hospitalière, peut prêter à confusion pour les habitués de la comptabilité privée. En effet, en comptabilité privée, la marge brute désigne la différence entre le prix de vente hors taxe d'un bien et son coût de revient. Les taux de marge brute ne sont pas directement comparables entre les établissements privilégiant le recours au crédit-bail et ceux recourant à l'emprunt pour financer leurs investissements. En effet, cette décision ne reflète pas les mêmes choix économiques et le recours au crédit-bail a un impact non négligeable sur la marge brute et sur les ratios liés à l'investissement (ATIH, 2021).
- **Effort d'investissement** : investissements rapportés aux recettes.
- **Capacité d'autofinancement (CAF)** : ensemble des ressources générées par l'établissement qui restent à disposition à la fin de son exercice comptable pour assurer son financement, son investissement et les dividendes versées aux actionnaires (pour les cliniques privées à but lucratif). Dans le secteur public, la CAF est définie précisément en comptabilité hospitalière par l'arrêté du 7 mai 2012, comme le résultat net hors produits et charges calculés et non décaissés (dotations aux amortissements et provisions pour risques et charges et reprises). Par symétrie avec le secteur public, la même définition est reprise dans le secteur privé.
- **Dotation aux amortissements** : charge qui ne correspond à aucun décaissement mais constate, comptablement, la dépréciation que subit une immobilisation dans le temps. Cette charge est ainsi déduite du bénéfice imposable, et ce, chaque année pendant une durée d'amortissement fixée lors de l'inscription au bilan de l'immobilisation.
- **Taux de vétusté des investissements** : montant des amortissements, ou perte de valeur comptable des immobilisations au fil du temps, rapporté à la valeur brute des immobilisations. Cet indicateur n'est pas calculable dans le privé car les données sur les amortissements ou immobilisations sont insuffisamment renseignées.
- **Encours de la dette** : montant total des emprunts contractés.

- **Capitaux permanents** : ils incluent les capitaux propres (hors résultat de l'exercice comptable), les provisions pour risques et charges et l'encours de la dette.
- **Taux d'endettement** : encours de la dette rapporté aux capitaux permanents, auxquels ont été ajoutés le résultat net.
- **Ratio d'indépendance financière** : encours de la dette rapporté aux capitaux permanents. Le terme « d'indépendance » financière, bien que contrintuitif, est fixé réglementairement (article D.6145-70 du code de la santé publique). Un ratio d'indépendance financière élevé sera signe d'un poids important de la dette dans les capitaux permanents.
- **Durée apparente de la dette** : encours de la dette rapporté à la capacité d'autofinancement (CAF). Il correspond donc au nombre d'années qui serait nécessaire à l'entreprise pour rembourser sa dette si elle y consacrait l'intégralité de sa capacité d'autofinancement.

Les dossiers de la DREES
N° 3 • juillet 2022

Apprécier la situation économique des établissements de
santé

Directeur de la publication
Fabrice Lenglard

Responsable d'édition
Valérie Bauer-Eubriet

ISSN
2495-120X

Ministère des Solidarités et de la Santé
Direction de la recherche, des études, de l'évaluation et des statistiques (DREES)

14 avenue Duquesne - 75 350 Paris 07 SP
Retrouvez toutes nos publications sur drees.solidarites-sante.gouv.fr et nos données sur www.data.drees.sante.fr
