

DIRECTIVE

RÉGLEMENTANT L'INFORMATION FINANCIÈRE, SOCIALE ET DES ACTIVITÉS AINSI QUE LES PRINCIPES COMPTABLES ET LES QUALIFICATIONS ET L'INDÉPENDANCE DU CONTRÔLEUR DES COMPTES RELATIFS À LA FORMULE DE REPORTING DES COMPTES DES ÉTABLISSEMENTS MÉDICO-SOCIAUX (EMS) Y COMPRIS DES DIVISIONS C POUR MALADES CHRONIQUES DES HÔPITAUX, DES HOMES NON MEDICALISÉS (HNM) ET DES CENTRES DE TRAITEMENT ET DE RÉADAPTATION (CTR) RECONNUS D'INTÉRÊT PUBLIC

Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010

annule et remplace la directive du 1^{er} janvier 2009

En révision

RENSEIGNEMENTS

Service des assurances sociales et de l'hébergement (SASH)
Section Economie
Avenue des Casernes 2, 1014 Lausanne
(021) 316.52.61/67
courriel : sash.bdfa@vd.ch

TABLE DES MATIÈRES

1.	INTRODUCTION	5
1.1	RÈGLEMENT (RCCMS)	5
	Champ d'application	5
	Modifications applicables dès le 1 ^{er} janvier 2009	5
1.2	COMPTABILITÉ ET REPORTING (Art. 4 & 8, RCCMS)	6
	Formule de Reporting :	6
	Analyse, contrôle et surveillances des aspects juridiques, économiques, comptables et financiers des établissements et entités (Art. 15 à 18, RCCMS)	6
2.	LES PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES AUX ÉTABLISSEMENTS MÉDICO-SOCIAUX	8
2.1	PRINCIPES FONDAMENTAUX.....	8
2.2	L'ORGANISATION COMPTABLE	10
	A/ Distinction entre section d'exploitation, d'investissement et hors exploitation : ...	10
	B/ Les règles dans le cadre de regroupement d'établissements :	10
	C/ Les règles d'enregistrement dans le cadre des raisons individuelles et les sociétés de personnes physiques :	11
2.3	PRINCIPES D'ÉVALUATION FONDAMENTAUX.....	11
	A/ Créances à risques :	12
	B/ Titres cotés faisant partie de l'actif circulant :	12
	C/ Stocks :	12
	D/ Acomptes versés :	12
	E/ Immobilisations financières :	12
	F/ Immobilisations corporelles :	12
	G/ Immobilisations incorporelles :	13
	H/ Donations ou échanges :	13
3.	LA NOMENCLATURE DU PLAN DES COMPTES COMMENTÉE	14
4.	LES OBJETS SPÉCIFIQUES	59
4.1	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	59
4.2	SUBVENTIONS, REDEVANCES ET CONTRIBUTIONS À L'INVESTISSEMENT MOBILIER ET IMMOBILIER.....	62
4.3	TRANSACTIONS DE LEASING.....	63
4.4	PROVISIONS	64

4.5	OPÉRATIONS HORS BILAN	65
5.	ANNEXE.....	66

En révision

1. INTRODUCTION

1.1 RÈGLEMENT (RCCMS)

Le règlement du 7 mai 2008 fixant les normes relatives à la comptabilité, au contrôle des comptes et à l'analyse des établissements médico-sociaux et des divisions pour malades chroniques des hôpitaux et des centres de traitement et de réadaptation reconnus d'intérêt public (RCCMS) définit les règles relatives à :

- la comptabilité et reporting (art. 4 à 8),
- la révision des comptes (art. 9 à 14) et
- à l'analyse, contrôle et surveillance des aspects juridiques, économiques, comptables et financiers des établissements et entités (art. 15 à 18).

Conformément à l'article 4, le Service des assurances sociales et de l'hébergement (SASH) fixe annuellement les directives comptables applicables aux établissements. La présente directive entre en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Elle annule et remplace la précédente.

CHAMP D'APPLICATION

Le RCCMS s'applique à tous les établissements médico-sociaux (ci-après les établissements), à toutes les divisions pour malades chroniques des hôpitaux et des centres de traitement et de réadaptation reconnus d'intérêt public définis à l'article premier dans la mesure où ils exploitent des lits C (sauf le CHUV) et aux homes non médicalisés.

Les entités, de quelque forme juridique que ce soit, gérant un ou plusieurs établissements sont également concernées.

Plusieurs établissements disposant chacune d'une exploitation propre peuvent se rassembler et se constituer en une entité. Pour ces entités assurant la gestion administrative et la comptabilité pour l'ensemble des activités de plusieurs établissements, juridiquement indépendants ou non, une organisation comptable particulière doit donc être mise en place. Le département doit être informé de cette organisation. Les obligations comptables de l'entité diffèrent partiellement cependant de celles, spécifiques, des établissements qui lui sont rattachés.

Les articles du règlement relatifs à la révision des comptes (art. 9 à 14) ne s'appliquent pas aux divisions C des hôpitaux et aux centres de traitement ou de réadaptation.

MODIFICATIONS APPLICABLES DÈS LE 1^{ER} JANVIER 2009

- Le plan comptable n'est pas modifié (seuls quelques comptes ne sont plus accessibles).
- Rappel : les règles d'enregistrement comptable dans le cadre des raisons individuelles et autres sociétés de personnes physiques – cf. § 2.2 C/
- Des précisions relatives à des cas spécifiques d'imputation ont été apportées dans certains comptes.

1.2 COMPTABILITÉ ET REPORTING (Art. 4 & 8, RCCMS)

FORMULE DE REPORTING :

Au sens de l'**article 6** du règlement, la formule de « Reporting » de l'établissement à remplir sous forme informatisée se compose :

- le bilan ;
- le compte d'exploitation ;
- le compte d'investissement ;
- le compte hors exploitation ;
- les annexes (*informations complémentaires/immobilisations corporelles, incorporelles et financières/excédents sur contributions de l'Etat à l'investissement, provisions et réserves/Frais, prestations, apports et prélèvements privés de l'exploitant, de la direction et autres*) ;
- la statistique des activités ;
- la statistique du personnel et des salaires ;
- la répartition du personnel (multi-sites, multi-activités) ;
- la déclaration d'intégralité.

Le SASH a également pour compétence de modifier annuellement la formule de « Reporting ».

ANALYSE, CONTRÔLE ET SURVEILLANCES DES ASPECTS JURIDIQUES, ECONOMIQUES, COMPTABLES ET FINANCIERS DES ETABLISSEMENTS ET ENTITÉS (ART. 15 À 18, RCCMS)

Les établissements du secteur médico-social sont des gestionnaires de services.

Cela signifie souvent :

- la gestion d'une ou plusieurs activités à caractère médico-social ;
- l'existence de financements publics ou parapublics par le biais de conventions ou de subventions ;
- des relations avec les administrations (autorité de tarification, administration de contrôle, etc.) ;
- la nécessité de déterminer des coûts par activité, etc.

Partant, l'analyse de l'établissement peut porter sur les caractéristiques suivantes :

- les formes juridiques ;
- la séparation des formes privées et d'exploitation ;
- le financement, en particulier l'affectation des montants alloués directement et indirectement par les assurances ou régimes sociaux ;
- la rémunération maximale des fonds propres investis au sein des formes juridiques à but lucratif ;
- l'organisation générale de l'établissement.

Délivrance des prestations financées

Dans le cadre de l'appréciation juridique, économique, comptable et fiscale de l'établissement, toute activité rattachée à la mission médico-sociale, financée directement ou indirectement par les assurances ou régimes sociaux et délivrée sous quelle que forme que ce soit par un établissement reconnu d'intérêt public au sens de l'article 4 LPFES, peut faire également l'objet d'une analyse approfondie dans les limites exposées à l'article 16 RCCMS.

Prestations externalisées

Toute prestation définie au sein de la feuille de calcul du standard SOHO et ayant une influence au niveau du calcul tarifaire socio-hôtelier peut être également soumise à vérification si cette dernière a été externalisée en toute ou partie par l'établissement (sous-traitance, coentreprise, alliance, collaboration, etc.), et ceci indépendamment de la forme contractuelle retenue.

Procédure d'audit et appui extérieur

L'intervention par le département est à formuler clairement à l'établissement au moyen d'une lettre qui lui parviendra avant la date de visite. Cette lettre précise les objectifs de l'analyse et les éventuels documents nécessaires à la vérification que l'établissement doit mettre à disposition. Les domaines à auditer ainsi que la technique utilisée sont exposés. A l'issue des travaux, un entretien final permet d'opérer un bilan d'ensemble avant la rédaction du rapport d'audit par le département. Ce dernier est expédié généralement dans les trente jours. La direction de l'établissement ou tout organe compétent prend ensuite position et procède aux ajustements sollicités voire exigés, ceci dans un délai raisonnable.

Le département peut procéder au sein des établissements à la vérification des données comptables et financières, le recours éventuel à des appuis extérieurs étant de sa compétence.

2. LES PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES AUX ÉTABLISSEMENTS MÉDICO-SOCIAUX

2.1 PRINCIPES FONDAMENTAUX

Les principes fondamentaux de la formule de « Reporting » sont :

- **l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats ;**
L'objectif principal est de permettre la comparabilité de la formule de « Reporting » de l'établissement et d'assurer une base fiable tant à comptabilité financière qu'à la comptabilité analytique.

Le reporting annuel doit respecter l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'établissement. En particulier, les réserves de remplacement et les réserves latentes supplémentaires admises par le code des obligations dans le cadre des sociétés anonymes sont proscrites.

Font exception à cette règle les immobilisations et le fonds de rénovation des immeubles de l'exploitation principale pour lesquels l'existence de réserves latentes est admise.
- **la continuité de l'exploitation ;**
L'application du principe de continuité de l'exploitation à la formule de « Reporting » signifie que la poursuite de l'activité de l'entité dans un avenir prévisible est possible. Ce principe de continuité de l'exploitation n'est plus valable si la liquidation de l'entité est envisagée ou inévitable, s'il y a intention de réduire sensiblement l'étendue des activités ou si cela apparaît comme nécessaire.
- **l'importance relative ;**
Doivent être considérés comme présentant de l'importance tous les éléments dont l'incidence sur l'évaluation ou la présentation de la formule de « Reporting », aussi bien que sur certaines rubriques de celle-ci, est telle qu'elle pourrait influencer les destinataires de ce « Reporting » dans leurs décisions concernant l'entité.

Si le critère mentionné ci-dessus n'est pas suffisant pour juger si un élément est important ou non, il peut être judicieux de le comparer à une valeur de référence appropriée et de juger ainsi de son importance.

Lorsque le cumul d'éléments non importants influence d'une manière significative la formule de « Reporting », il en sera tenu compte.
- **la délimitation correcte des exercices comptables.**
La délimitation des exercices comptables est correcte si toutes les charges nécessaires à la réalisation des produits afférents à l'exercice sont prises en considération (rattachement des charges aux produits).

L'établissement du reporting annuel doit tenir compte des principes suivants :

- **l'intégralité ;**
Tous les faits économiques qui ont un effet sur les capitaux engagés doivent avoir été pris en compte.
- **la clarté ;**
Les enregistrements passés en comptabilité doivent être lisibles ; les faits et les opérations doivent être désignées de manière précise et être présentées tant avec netteté qu'avec un renvoi précis aux justificatifs.
- **la prudence ;**
La formule de « Reporting » répond au principe de prudence lorsque :
 - les produits ne sont pris en compte que lorsqu'ils sont réalisés ;
 - les pertes et les charges pour risques prévisibles, non exactement déterminées, sont prises en considération quand leur origine se trouve dans l'exercice de référence ou dans un exercice antérieur et ceci même si elles ne sont connues qu'après la date de clôture, mais avant l'établissement du bilan (principe d'imparité).
- **la permanence dans la présentation (méthode brute), dans l'information fournie et dans l'évaluation ;**
La formule de « Reporting » répond au principe de la permanence lorsque les comptes de l'exercice de référence sont établis selon les mêmes principes que ceux utilisés pour établir les comptes donnés en comparaison. Cette permanence se réfère aussi bien à la présentation de ces comptes dans leur ensemble qu'à l'information fournie et à l'évaluation des différentes rubriques.
- **la non compensation (principe de la présentation à la méthode brute).**
La formule de « Reporting » répond au principe de la non compensation lorsque les actifs et les passifs ainsi que les charges et les produits ne sont compensés que dans des cas objectivement fondés et s'il n'en résulte pas une présentation trompeuse.

Les ristournes annuelles obtenues sont enregistrées directement en diminution des comptes de charges, même si elles concernent des exercices antérieurs. Par contre, les restitutions qui ne sont pas considérées comme pérennes (p. ex. participations aux bénéficiaires sur contrat d'assurances) doivent être comptabilisées dans les recettes d'exploitation (compte No 68900).

Les ventes à des tiers et au personnel sont comptabilisées au crédit des comptes de produits, qu'elles soient effectuées au prix coûtant ou au prix du marché.
- **Les éléments constitutifs d'une rubrique de l'actif ou du passif doivent être évalués séparément.**
L'évaluation séparée ne signifie pas que chaque poste doit être évalué individuellement. Pour les marchandises par exemple, l'évaluation peut se faire par article ou par groupe d'articles (méthodes d'évaluation simplifiées). La méthode choisie doit être utilisée uniformément pour toute la rubrique.

2.2 L'ORGANISATION COMPTABLE

L'établissement constitue la personne morale, support juridique des activités. La mise en place d'une organisation comptable doit donc s'attacher à répondre, en premier lieu, aux obligations comptables auxquelles l'établissement pourrait être soumis. Les modalités d'organisation minimales et générales de la comptabilité à mettre en œuvre sont les suivantes :

- une comptabilité tenue par chaque établissement, d'une façon indépendante ;
- une comptabilité unique avec une ventilation analytique par établissement et par section dans le cas d'un regroupement ou similaire.

A/ DISTINCTION ENTRE SECTION D'EXPLOITATION, D'INVESTISSEMENT ET HORS EXPLOITATION :

Les différents textes applicables au secteur médico-social imposent que les opérations relatives à un établissement soient retracées en des sections différentes :

- une section d'exploitation qui enregistre toutes les charges et les produits liés à l'exploitation médico-sociale (comptes de classe 3, 4 et 6) ;
- une section d'investissement qui retrace les opérations d'investissement et ses sources de financement au titre d'un exercice (comptes de classe 5) ;
- une section de hors exploitation qui enregistre toutes les charges et les produits n'étant pas reconnus comme liés à l'exploitation (comptes de classe 7).

Si l'établissement gère plusieurs prestations de natures différentes (ou s'il y a plusieurs financeurs), il doit individualiser les charges et produits de chacune d'entre elles (UAT/UATp, PSAC, etc.).

B/ LES RÈGLES DANS LE CADRE DE REGROUPEMENT D'ÉTABLISSEMENTS :

Les obligations comptables pour les établissements regroupés (ou les entités) sont les suivantes :

- **Obligation de tenir pour chaque établissement juridiquement indépendant ou non une comptabilité distincte de celle des autres établissements appartenant au même organisme.**

Cette comptabilité comprend, au minimum, toutes les opérations liées à l'exécution des charges et produits de l'exploitation, à la part de l'investissement comme aux activités en hors exploitation. Elle s'applique dans le cas d'un établissement juridiquement non indépendant. Les actifs et passifs ne seront donc pas publiés de manière spécifique au sein de la formule de « Reporting ».

En revanche, si l'établissement est juridiquement indépendant, toutes les opérations à caractère patrimonial doivent être présentées sous la forme d'un bilan. Dans ce cas, la comptabilité propre à un établissement juridiquement indépendant doit être organisée de telle sorte que l'autorité de contrôle puisse déterminer notamment :

- Le montant et la nature des ressources de financement affectées à l'établissement ;
- Le montant et la nature des dettes ;
- Le montant et la nature des biens immobilisés affectés à l'établissement ;
- Le montant et la nature des actifs circulants ;
- Le montant et la nature des disponibilités, y compris les mouvements de trésorerie entre l'établissement et le siège ou l'entité.

La formule de « Reporting » de chaque établissement juridiquement indépendant sera donc publiée de manière intégrale.

- **Obligation de rattacher la comptabilité propre à chaque établissement juridiquement indépendant ou non à la comptabilité principale de l'entité ou du siège.**

Cette obligation s'applique dans tous les cas de figure. L'entité doit pouvoir présenter des comptes consolidés reprenant l'ensemble des activités des établissements juridiquement indépendants ou non.

Dans le cas d'un ou d'établissement(s) juridiquement non indépendant(s), les positions patrimoniales (actifs et passifs) seront publiées de manière consolidée, ceci dans le cadre d'une formule de « Reporting » propre à l'entité ou au siège.

C/ LES RÈGLES D'ENREGISTREMENT DANS LE CADRE DES RAISONS INDIVIDUELLES ET LES SOCIÉTÉS DE PERSONNES PHYSIQUES :

- **La raison individuelle**

Au plan du droit civil, les biens commerciaux et les biens privés de l'exploitant ne forment pas deux patrimoines séparés. Toutefois, au regard des articles 957 & 959, CO et 3 RCCMS, la comptabilité de l'entreprise individuelle traitera exclusivement des biens représentant la fortune commerciale des créances et des dettes de l'entreprise et des opérations de nature économique et juridique s'y rapportant.

Toute dépense privée, tels, à titre d'exemple, les honoraires (revenus et salaires), l'impôt personnel, l'AVS, doit être inscrit, *en cours d'exercice exclusivement*, au sein d'un compte privé réservé à cet effet. Les prélèvements privés après clôture de l'exercice ne sont *en principe* pas autorisés.

- **Les sociétés de personnes physiques**

Sont considérées comme sociétés de personnes physiques, la société simple, la société en nom collectif et la société en commandite simple. Les associés et les commandités sont indéfiniment responsables (569 & 607, CO).

Chaque associé dispose d'un compte courant débité, en cours d'exercice exclusivement, de chaque prélèvement privé et crédité des honoraires (revenus et salaires), des intérêts sur les mises de fonds et autres produits qui lui sont dus.

2.3 PRINCIPES D'ÉVALUATION FONDAMENTAUX

La base d'évaluation dans la formule de « Reporting » est la valeur historique (coût d'acquisition ou coût de revient), sous déduction des amortissements et corrections de valeurs nécessaires.

Des dérogations aux méthodes d'évaluation mentionnées ci-après sont possibles à condition d'être justifiées objectivement. Elles doivent être précisées dans l'annexe I-P « Faits significatifs » ou IX « Commentaires ».

A/ CRÉANCES À RISQUES :

Les créances prescrites doivent être amorties et ne peuvent par conséquent plus figurer au bilan. Les créances à risques doivent être évaluées individuellement.

Lorsque l'évaluation individuelle des créances à risques n'est pas possible, les critères d'ajustements forfaitaires sont les suivants :

<u>Factures émises :</u>	<u>Provision :</u>
depuis plus de deux ans	100%
depuis plus d'un an et moins de deux ans	50%
depuis plus de six mois et moins d'un an	10%
depuis plus de trois mois et moins de six mois	5%
depuis moins de trois mois	0%

Ces critères d'ajustements forfaitaires ne s'appliquent pas aux créances envers l'Etat, la CEESV et les assureurs.

B/ TITRES COTÉS FAISANT PARTIE DE L'ACTIF CIRCULANT :

Les titres cotés en bourse peuvent être évalués au plus au cours moyen qu'ils ont enregistré le dernier mois précédant la date de clôture.

C/ STOCKS :

Les stocks sont évalués au coût d'acquisition, de fabrication ou de transformation ou, si celle-ci est plus basse, à la valeur d'aliénation réalisable. Le calcul du coût d'acquisition ou de fabrication peut se faire à l'aide d'un calcul approximatif simplifié.

D/ ACOMPTES VERSÉS :

Lors de l'évaluation d'acomptes versés, il est nécessaire d'apprécier la solvabilité et la capacité du destinataire à fournir la prestation convenue, les sûretés éventuelles, ainsi que l'utilisation conforme des acomptes.

E/ IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES :

Les immobilisations financières sont maintenues au coût d'acquisition, aussi longtemps que la capacité de rendement durable n'est pas réduite.

F/ IMMOBILISATIONS CORPORELLES :

Les immobilisations corporelles sont évaluées conformément aux principes mentionnés au chapitre « Objets spécifiques » des présentes directives.

G/ IMMOBILISATIONS INCORPORELLES :

Les amortissements des immobilisations incorporelles sont calculés sur leur durée d'utilisation économique et non sur des critères légaux comme par exemple la durée de la protection du droit de propriété intellectuelle.

Les frais de fondation, d'augmentation du capital et d'organisation doivent être amortis linéairement sur cinq ans.

H/ DONATIONS OU ÉCHANGES :

Les transactions de donation ou d'échange seront portées au bilan ou au compte de résultat à la valeur de marché, à la date de la donation ou de l'échange.

Les donations monétaires se rapportant exclusivement à un objet spécifique, par exemple une immobilisation, ne sont pas portées en diminution du prix d'achat ou de revient, mais au compte hors exploitation, avant d'être attribuées au compte No 21221 « réserves à but spécifique ».

L'amortissement d'une immobilisation ayant été financée en tout ou partie par une donation est porté au compte hors exploitation, la réserve à but spécifique étant dissoute par le biais du compte hors exploitation pour un montant identique.

En révision