

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2019/03 – Financement des hôpitaux : traitement comptable du forfait de conservation et du forfait stratégique

Avis du 13 mars 2019¹

- I. Considérations générales
- II. Description des subventions d'investissement
- III. Traitement comptable
 - A. Dispositions comptables pertinentes
 - B. Traitement comptable du forfait de conservation et du forfait stratégique : inscription au compte 737 Subsidés d'exploitation

I. Considérations générales

1. Le présent avis précise le traitement comptable à réserver par les hôpitaux au subventionnement de leurs infrastructures conformément à l'arrêté du 14 juillet 2017 du Gouvernement flamand portant subventionnement des infrastructures hospitalières, compte tenu de la réglementation existante le 13 mars 2019.

2. Cet arrêté entend introduire un nouveau modèle de financement pour les infrastructures hospitalières. Ce nouveau modèle de financement se compose d'un forfait de conservation et d'un forfait stratégique, octroyés aux exploitants d'hôpitaux agréés à charge du Fonds flamand de l'Infrastructure affectée aux Matières personnalisables (ci-après : VIPA).

II. Description des subventions d'investissement

3. Le modèle de financement des infrastructures hospitalières qui font l'objet du présent avis consiste en des subventions sous la forme d'un forfait de conservation et d'un forfait stratégique. Ces subventions sont octroyées en compensation des coûts supportés par les hôpitaux dans le cadre des investissements dans l'infrastructure nécessaires au respect des obligations découlant de la mission de base des hôpitaux de l'hôpital agréé, qui doit être exécutée conformément à la réglementation fédérale et communautaire applicable.²

4. L'objectif du forfait de conservation est de tenir en exploitation l'infrastructure mobilière et immobilière existante. Le forfait de conservation n'est lié à aucun investissement particulier et est accordé pour une durée indéterminée.

5. Le forfait stratégique a quant à lui pour but de couvrir les frais liés à la construction neuve entière des hôpitaux, l'extension de leur capacité et leur reconditionnement³, ainsi que les premiers investissements mobiliers liés à la construction neuve, l'extension ou le reconditionnement des hôpitaux. Le forfait stratégique est accordé pour une durée indéterminée.

6. Le montant des forfaits est déterminé par le Gouvernement flamand. En vertu de sa compétence réglementaire, le Gouvernement flamand a la possibilité d'augmenter, de réduire ou de supprimer (annuellement) tous les forfaits.⁴ Pour l'octroi du forfait tant de conservation que stratégique, il est tenu compte de différents paramètres, comme le nombre de lits/places, les quartiers opératoires/salles d'opération ou encore le nombre de bunkers de radiothérapie. Ces deux forfaits sont accordés dans le cadre d'un plan maître pour une durée indéterminée. Les montants déterminés par paramètre pour le forfait de conservation sont adaptés chaque année à l'indice santé. Le forfait stratégique n'est adapté que pour une part de 16 % à l'indice santé lissé.

7. L'Institut des comptes nationaux (ICN) a émis un avis⁵ en ce qui concerne la neutralité SEC (système européen des comptes nationaux et régionaux) du nouveau mécanisme de financement. L'hypothèse de base de l'avis ICN est l'octroi de forfaits annuels pour une période indéterminée et l'absence d'octroi de garanties publiques sur le financement que les hôpitaux obtiendraient pour leurs dépenses d'investissement.⁶ Etant donné qu'une subvention annuelle est octroyée pour une durée indéterminée, aucune créance inconditionnelle ne naît dans le chef des institutions concernées, cf. l'avis de l'ICN :

« Les aides à l'investissement en espèces sont enregistrées au moment où le paiement doit avoir lieu (SEC 4.162). En règle générale, lorsqu'il existe une obligation de paiement et que les montants sont certains, l'aide à l'investissement doit être comptabilisée au moment de la naissance de l'obligation, quel que soit le schéma de paiement. Dans la pratique, une telle obligation naît lorsqu'une créance inconditionnelle survient à l'encontre du bénéficiaire et que le montant est certain.

Dans le système pour les hôpitaux, le législateur (en l'occurrence le Gouvernement flamand) peut à tout moment modifier les montants, et les forfaits sont accordés pour une durée indéterminée, de sorte qu'en termes SEC, aucune obligation de paiement inconditionnelle ne naît pour la prise en charge des investissements réalisés par les hôpitaux, même si l'adhésion au forfait stratégique

est liée à un investissement, dont le montant total est certain. En d'autres termes, le fait que, chaque année, le Gouvernement flamand approuve les paiements annuels et qu'il est en mesure de les modifier voire de les arrêter, génère une conditionnalité suffisante pour que les paiements soient étalés sur plusieurs années et enregistrés dans les comptes publics au moment où ils sont officiellement fixés pour chaque période (année) » (nous traduisons).

8. L'ICN a indiqué que l'octroi de garanties gouvernementales n'est pas considéré comme étant neutre au regard du SEC. Actuellement, aucune garantie gouvernementale n'est prévue.

III. Traitement comptable

A. Dispositions comptables pertinentes

9. Les articles 83 à 85 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins fixent les obligations comptables des hôpitaux concernés. L'article 84 prévoit notamment : « Les articles 2 à 4, 6 à 9, 10, § 1^{er}, 11, 1^o et 3^o de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, sont applicables aux hôpitaux. ». Le Roi règle l'application aux hôpitaux des arrêtés pris en exécution des dispositions visées à l'article 84 précité. Dans cette optique, l'AR du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux a été adopté, ainsi que l'AR du 19 juin 2007 relatif aux comptes annuels des hôpitaux. Ce dernier dispose que, sans préjudice de l'application d'autres dispositions légales ou réglementaires particulières, le Livre II de l'AR du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après : AR C.Soc.) est applicable aux hôpitaux⁷.

10. La Commission fait remarquer qu'en ce qui concerne les amortissements à opérer par les hôpitaux, le Roi a prévu des règles spécifiques dérogeant à l'AR C.Soc.⁸ Celles-ci n'influencent toutefois en rien le traitement comptable des subventions visées par le présent avis.

B. Traitement comptable du forfait de conservation et du forfait stratégique : inscription au compte 737 Subsidés d'exploitation

11. A moins que l'AR du 19 juin 2007 relatif aux comptes annuels des hôpitaux n'en dispose autrement, les règles de l'AR C.Soc. trouvent à s'appliquer.

12. En ce qui concerne le traitement comptable du forfait de conservation et du forfait stratégique, la Commission renvoie en premier lieu à son avis 2009/3 - [Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années](#). La Commission renvoie plus particulièrement au traitement comptable des subventions alternatives VIPA. Dans ce contexte, la Commission estime que l'initiateur d'un projet, en l'occurrence un hôpital, ne dispose, lors de l'octroi d'un accord de principe, d'aucune créance à l'égard du Fonds, mais seulement du droit de pouvoir solliciter, pendant vingt années successives, dans le cadre d'un plan maître prédéfini, l'octroi de subventions annuelles. L'initiateur ne peut donc comptabiliser de créance qu'à partir du moment où les subventions annuelles ont été déterminées, en non à partir de l'approbation du plan maître.⁹

13. Par analogie avec la position prise sur les subventions VIPA susmentionnées, la Commission estime que le forfait de conservation et le forfait stratégique ne sont pas immédiatement comptabilisés en tant que créance au moment de l'approbation du plan maître concernant le forfait de conservation ou le forfait stratégique. La comptabilisation au titre de créance n'a lieu qu'au moment où le forfait stratégique ou le forfait de conservation est déterminé. A fortiori, un forfait de conservation ou stratégique ne donne en aucun cas lieu à un droit de créance sur le VIPA. Il ne peut donc être question de comptabiliser une créance sur le VIPA en raison de l'absence d'un engagement ferme de la part de l'autorité chargée d'octroyer les subventions, sauf lorsque les subventions ont déjà été accordées.

14. Ni le forfait de conservation ni le forfait stratégique ne sont limités dans le temps. Ces subventions dépendent d'un certain nombre de paramètres, comme le nombre de lits/places, les quartiers opératoires/salles d'opération ou encore le nombre de bunkers de radiothérapie. Ces paramètres fluctuent d'année en année, en fonction des chiffres effectifs. En ce qui concerne le forfait de conservation et le forfait stratégique, la Commission considère que les subventions octroyées ne peuvent en aucun cas être comptabilisées en tant que subsides en capital, étant donné qu'elles ont pour but de couvrir les frais de fonctionnement annuels de l'hôpital et les frais qui en découlent. Les subventions octroyées ne constituent donc pas une forme de financement alternative par l'intermédiaire de l'autorité chargée d'octroyer les subventions pour l'acquisition de biens d'investissement, mais ont pour but la compensation des obligations découlant de la mission de base des hôpitaux de l'hôpital agréé conformément à la réglementation fédérale et communautaire applicable.¹⁰ Selon la Commission, le forfait de conservation et le forfait stratégique doivent être comptabilisés au compte 737 Subsidés d'exploitation au moment où leur montant est fixé.

15. La Commission fait remarquer qu'en complément aux règles fixées aux articles 83 à 85 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins, les revenus et coûts en lien avec les investissements d'infrastructures nécessaires à l'exécution des obligations découlant de la mission hospitalière de base de l'hôpital agréé, visées à l'article 2, alinéa 3 de l'arrêté précité du 14 juillet 2017, doivent être repris de manière séparée et transparente dans les comptes de l'hôpital.¹¹

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 27 novembre 2018 sur le site de la CNC.

² Voir également l'article 2, alinéa 3 de l'arrêté du Gouvernement flamand portant subventionnement des infrastructures hospitalières. À cet article s'est ajouté, compte tenu de l'avis 61.651/3 du 10 juillet 2017 du Conseil d'État, le passage « pour garantir l'accès aux soins de santé à haute qualité, abordables et accessibles à tous, les frais étant largement mis à charge de structures collectives ».

³ Par « reconditionnement », l'on entend les travaux de démantèlement entier ou partiel d'un bâtiment, ou la modification de services impliquant la réaffectation de services ou fonctions, y compris l'adaptation nécessaire approfondie de l'infrastructure (article 1^{er} de l'arrêté du 14 juillet 2017 du Gouvernement flamand portant subventionnement des infrastructures hospitalières).

- 4 Voir également la note de bas de page 2 de l'avis du 16 janvier 2017 de l'Institut des Comptes Nationaux (ci-après : ICN).
- 5 Avis du 16 janvier 2017 concernant un nouveau modèle de financement du secteur hospitalier.
- 6 Voir également la note de bas de page 3 de l'avis de l'ICN du 16 janvier 2017.
- 7 Article 1^{er} de l'AR du 19 juin 2007 relatif aux comptes annuels des hôpitaux.
- 8 Article 2 de l'AR du 19 juin 2007 relatif aux comptes annuels des hôpitaux.
- 9 Exemple 2 de l'avis CNC 2009/3 susmentionné.
- 10 Voir également l'article 2, alinéa 3 de l'arrêté du Gouvernement flamand portant subventionnement des infrastructures hospitalières.
- 11 Article 30 de l'arrêté du Gouvernement flamand portant procédure de subvention des infrastructures hospitalières.