



DIE SPITÄLER DER SCHWEIZ  
LES HÔPITAUX DE SUISSE  
GLI OSPEDALI SVIZZERI

Partie intégrante du manuel  
REKOLE® – comptabilité de gestion à l'hôpital, 3<sup>e</sup> édition 2008

## Nouveau chapitre 7 La comptabilité des immobilisations

Pascal Besson  
novembre 2012

## Contenu

7.1	Amortissements au bilan et amortissements calculés .....	3
7.2	Définitions.....	5
7.2.1	Investissements et immobilisations .....	5
7.2.2	Amortissements, base d'amortissement et durée d'utilisation économique moyenne normative .....	5
7.2.3	Objets en leasing .....	9
7.2.4	Méthode d'amortissement .....	10
7.2.5	Objets en location.....	12
7.3	Délimitations au sein des immobilisations.....	12
7.4	Données de base par immobilisation.....	14
7.5	Catégories d'immobilisations et détermination de la base d'amortissement .....	15
7.5.1	Biens immobiliers (catégories d'immobilisations A0 / A1-An / B1).....	17
7.5.2	Installations fixes (catégories d'immobilisations : C1 / C2).....	19
7.5.3	Biens mobiliers (catégorie d'immobilisations D1 / D2 / D3 / D4) .....	20
7.5.4	Immobilisations médico-techniques (catégories d'immobilisations E1 / E2).....	21
7.5.5	Immobilisations informatiques (catégorie d'immobilisations F1 / F2).....	21
7.5.6	Immobilisations financières et immobilisations incorporelles .....	22
7.6	Détermination des bases d'amortissement pour les amortissements calculés (résumé)....	22
7.7	Intérêts calculés .....	23
7.7.1	Actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation comme base de calcul .....	23
7.7.2	Détermination de la base de calcul .....	26
7.7.3	Méthode de calcul des intérêts.....	27
7.8	Charges d'utilisation des immobilisations déterminante selon l'OCP (REK 10_014).....	28
7.8.1	Définitions des investissements OCP et différences avec REKOLE® .....	29
7.8.2	Délimitation au sein des immobilisations .....	30
7.8.3	Données de base supplémentaires par immobilisation .....	30
7.8.4	Détermination de la base d'amortissement.....	31
7.8.5	Procédé d'amortissement .....	32
7.8.6	Catégories d'immobilisations conformes à l'OCP.....	34
7.8.7	Détermination des intérêts calculés sur les actifs immobilisés.....	35
7.8.8	Prescriptions OCP pour le passage au financement par forfait lié aux prestations.....	37
7.9	Détermination des charges d'utilisation des immobilisations (CUI) hospitalières déterminantes pour l'AOS, en tant que part des charges déterminantes pour l'AOS .....	39
7.10	Utilisation des charges d'utilisation des immobilisations pour les coûts relatifs (groupeur SwissDRG) .....	45

## 7 La comptabilité des immobilisations

---

La comptabilité des immobilisations doit pouvoir répondre à plusieurs questions qui ont un caractère tant financier que de gestion. Les informations contenues dans la comptabilité des immobilisations poursuivent notamment :

- des objectifs en matière de comptabilité financière (établissement du tableau des immobilisations, mise en œuvre d'analyses concernant le parc et le droit fiscal) ;
- des objectifs en matière de comptabilité analytique (détermination des valeurs calculées) ;
- des objectifs opérationnels (conduite et gestion des immobilisations).

La comptabilité des immobilisations a pour but de saisir tous les éléments des actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation.

Elle établit la composition de ces éléments en termes de nature, de volume et de valeur. Elle donne la situation des immobilisations en début et en fin d'exercice annuel et constitue l'instrument central pour déterminer les amortissements calculés. Elle sert aussi à déterminer les intérêts calculés sur les actifs immobilisés.

Les considérations qui suivent concernent fondamentalement la comptabilité analytique et se basent sur les principes suivants :

- principe de continuité de l'exploitation (going concern) ;
- principe de causalité des charges ;
- principe de délimitation au sein des immobilisations (cf. chapitre 7.3 Délimitations au sein des immobilisations), appelé également principe d'unité de matière (le concept d'unité de matière est déjà utilisé en droit public et il ne sera donc plus utilisé dans les développements qui vont suivre sur la comptabilité des immobilisations) ; principe de nécessité pour l'exploitation.

Au besoin, il sera fait référence à la comptabilité financière.

Au chapitre 7.8 Charges d'utilisation des immobilisations déterminante selon l'OCP, l'attention est portée sur les points dont il faut tenir compte pour garantir une détermination des coûts d'utilisation des immobilisations conforme à l'OCP. Par ailleurs, une procédure de calcul est présentée (voir chapitre 7.9 Détermination des charges d'utilisation des immobilisations (CUI) hospitalières déterminantes pour l'AOS en tant que part des charges déterminantes pour l'AOS), et permet, à titre de modèle, de déterminer les coûts d'utilisations des immobilisations conformes à l'OCP. La procédure de calcul est présentée en tenant compte du futur financement lié aux prestations et eu égard aux futurs systèmes de rémunérations (p. ex. SwissDRG pour la somatique aiguë).

### 7.1 Amortissements au bilan et amortissements calculés

Les objectifs de la comptabilité financière et de la comptabilité analytique sont fondamentalement différents quant à la détermination des amortissements et des intérêts sur les éléments du bilan.

Dans le cadre de la comptabilité financière, on parle d'amortissements au bilan<sup>1</sup>. Les amortissements au bilan reflètent, en premier lieu, les exigences légales en matière d'évaluation des actifs immobilisés. Pour des raisons fiscales, on amortit souvent, en comptabilité financière, sur la base de la valeur comptable de l'immobilisation (valeur résiduelle). Les exigences

<sup>1</sup> Nadig L, Kostenrechnung als Führungsinstrument: Grundlagen, Schulthess, Zürich, 2000, S. 113

minimales en matière de comptabilité commerciale (entre autres les prescriptions concernant le bilan) sont définies dans le Code des obligations (art. 957 ss. CO). Les standards de présentation des comptes, tels que Swiss GAAP RPC, apportent des précisions à ce sujet<sup>2</sup>. Le but principal de Swiss GAAP RPC est de favoriser la comparabilité des comptes annuels et de compléter le contenu en termes d'informations ainsi que le concept de la présentation des comptes en Suisse, ceci pour les rapprocher du niveau international usuel. Les standards de présentation des comptes des Swiss GAAP RPC imposent comme principe suprême de refléter la situation effective du patrimoine, des finances et des résultats (True and Fair View)<sup>3</sup>. En matière d'amortissements au bilan, on trouve au premier plan l'évaluation des actifs immobilisés.

Par rapport au principe de continuité, l'amortissement au bilan n'est pas approprié en comptabilité analytique<sup>4</sup>.

Dans la comptabilité analytique, les amortissements doivent aussi être calculés de manière pertinente. Au premier plan, on ne trouve pas l'évaluation des actifs immobilisés effectifs, mais :

- une détermination périodique de la perte de valeur et de l'intensité de l'utilisation des immobilisations
- la détermination exacte des prix de revient<sup>5</sup> des unités finales d'imputation
- assurer des acquisitions pour leur remplacement (conservation de la substance).

Par amortissements calculés, on entend les charges de la comptabilité analytique qui doivent être effectivement imputées sur les prestations. De ce fait, ils sont toujours définis en adoptant le point de vue des prestations. Ils correspondent d'une part aux coûts d'utilisation effectifs des immobilisations liés aux prestations et d'autre part aux intérêts calculés sur les actifs immobilisés.

Si les amortissements calculés sont différents des amortissements au bilan, il est nécessaire de procéder aux ajustements qui en découlent<sup>6</sup>.

La renonciation aux amortissements calculés permettrait une harmonisation de la comptabilité financière et analytique dans le domaine des amortissements planifiés. Cependant, elle impliquerait entre autres la conséquence suivante : la comptabilité analytique ne prendrait plus aucun amortissement en compte relatifs aux immobilisations encore en exploitation, et complètement amorties au bilan. Cela entraînerait une baisse des prix de revient des prestations réalisées à l'aide de ces immobilisations. Si les prix demeureraient fixes, cela entraînerait une augmentation brutale des marges et respectivement, si la fixation des prix était basée sur les coûts, cela entraînerait une baisse des prix de l'offre. Afin d'éviter ces effets, les amortissements calculés sont appliqués en comptabilité analytique<sup>7</sup>.

Le montant des amortissements au bilan peut être différent de celui des amortissements calculés, ceci pour deux raisons :

- la durée d'utilisation effective d'un bien d'investissement sujet à dépréciation s'écarte des durées d'utilisation économiques prévues (en droit fiscal, les durées d'utilisation ne se basent pas sur les circonstances effectives, comme p. ex. Swiss GAAP RPC, mais sur des considérations fiscales).

<sup>2</sup> Swiss GAAP RPC 2 et 18

<sup>3</sup> Etat : 1<sup>er</sup> janvier 2009, Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes, Cp 1477, 8021 Zurich

<sup>4</sup> Rösli B.: Das Betriebliche Rechnungswesen Bd. 1: Grundlagen; 5. Ausgabe, Verlag SKV, Zürich, 2004, S. 109

<sup>5</sup> Le prix de revient pour une unité finale d'imputation comprend la somme des coûts de matière, des coûts de fabrication, des frais d'administrations et de distribution, et des coûts d'utilisation des immobilisations. Dans la comptabilité analytique des coûts complets, les prix de revient d'une unité finale d'imputation comprennent tous les coûts, donc aussi ceux qui sont fixes.

<sup>6</sup> Nadig L., Kostenrechnung als Führungsinstrument: Grundlagen, Schulthess, Zürich, 2000, S. 113

<sup>7</sup> Stegmüller-/Balzer, Horváth&Partner, Kalkulatorische Kosten: Fossilien im harmonisierten Rechnungswesen auf Basis der IFRS?, in Controller-Berater, Haufe Verlag, Freiburg, 2/2008, S. 449-466

- pour les amortissements au bilan, le calcul doit être basé sur les coûts d'acquisition ; pour les amortissements calculés, le calcul doit, en règle générale, être basé sur les coûts de remplacement afin de tenir compte de la conservation de la substance.

## 7.2 Définitions

### 7.2.1 Investissements et immobilisations

Par investissement, on entend l'achat ou la construction d'une immobilisation. Les immobilisations sont des valeurs qui sont détenues dans la perspective d'une utilisation de longue durée. Les immobilisations sont utilisées pendant plus de 12 mois.

Les biens de consommation et les objets d'usage courant ne sont pas des immobilisations.

Les immobilisations peuvent être classées en trois catégories :

- les immobilisations corporelles
- les immobilisations financières
- les immobilisations incorporelles.

### 7.2.2 Amortissements, base d'amortissement et durée d'utilisation économique moyenne normative

L'amortissement reflète la perte de valeur des immobilisations corporelles (p. ex. les biens immobiliers, les installations médico-techniques, le mobilier, etc.) ou incorporelles (p. ex., les licences, les brevets, le développement de logiciels propres, etc.) durant une période comptable. Les amortissements poursuivent quatre objectifs :

- une évaluation correcte de l'actif immobilisé en fonction de la forme juridique de l'entreprise
- une détermination périodique de la perte de valeur des immobilisations
- la prise en compte de l'utilisation effective des immobilisations
- assurer des acquisitions de remplacement par l'effet des amortissements sur les possibilités internes de financement.

Les diminutions de la valeur effective d'une immobilisation peuvent être attribuées à différents facteurs :

- usure par l'utilisation
- changements techniques et économiques
- dommages liés à la non-utilisation ou à l'immobilisation
- écoulement du temps
- détérioration
- destruction.

Pour calculer le montant annuel de l'amortissement, on a besoin de deux informations :

- la base d'amortissement
- la durée d'utilisation économique moyenne normative.

Le montant de l'amortissement s'établit selon la formule suivante :

$$\text{Montant de l'amortissement annuel} = \frac{\text{Base d'amortissement}}{\text{Durée d'utilisation économique moyenne normative en années}}$$

### Types de bases d'amortissement

La base d'amortissement est la valeur initiale d'un investissement (valeur d'acquisition, prix de revient, valeur d'assurance incendie, valeur de remplacement, etc.) qui sert de base pour déterminer les valeurs d'amortissement annuelles.

### La valeur d'acquisition / prix de revient

La valeur d'acquisition est la somme de toutes les dépenses (somme des investissements) engagées pour acquérir un bien prêt à être utilisé. Elle est calculée à partir du prix d'achat, sous déduction des réductions du prix et en ajoutant les frais annexes d'achat ; pour les immeubles p. ex., les coûts de viabilisation, les droits de mutation, les frais de notaire et de justice.

Si un objet du patrimoine ou un bien économique est fabriqué totalement ou partiellement en interne, le prix de revient est déterminant pour le calcul. Le prix de revient correspond à la somme des coûts de matériel et de fabrication. Pour le déterminer, il est nécessaire d'avoir recours à la comptabilité analytique de l'entreprise.

Les coûts d'acquisition sont, avec les coûts de revient, aussi désignés comme coûts historiques. En tant que tels, ils sont opposés aux valeurs actuelles ou aux valeurs de remplacement.

	Somme des investissements
+/-	Frais d'acquisition
+	Frais d'installation
+	Prestations propres
+/-	Eventuels produits de la
	vente et frais d'élimination
=	<b>Valeur d'acquisition</b>

La somme des investissements est composée des éléments suivants<sup>8</sup> :

- le prix d'achat moins les réductions du prix d'achat (rabais, remise) ;
- les frais directement imputables (pas les frais généraux !) qui sont engagés pour faire parvenir le bien en cause au lieu prévu et faire en sorte qu'il soit propre à l'utilisation qui a été prévue par la direction :
  - frais annexes d'achat (droits d'entrée, droits de douane, frais de transport et d'expédition, frais d'emballage) ;
  - coûts de mise en état de fonctionnement
    - Pour les machines et installations : les coûts de préparation du lieu d'implantation, la construction de fondations, des modifications architectoniques, y compris les honoraires des architectes et des ingénieurs, les coûts du montage de l'équipement sur place.
    - Pour les véhicules : le transport du véhicule, les coûts d'homologation, les plaques d'immatriculations ainsi que les aménagements spéciaux.
    - Pour les immeubles : droits de mutation, frais de notaire et émolument du registre foncier, commission de courtage, coûts de viabilisation, éventuellement coûts de démolition d'un bâtiment existant. ;
- les prestations propres (frais d'installation) ;

<sup>8</sup> IAS / IFRS n° 16.16 ss

- les coûts estimés initialement de l'enlèvement (éventuellement nécessaire) de l'équipement à la fin de son utilisation (frais d'élimination), dans la mesure où ces frais doivent être supportés par l'institution elle-même en raison d'obligations contractuelles ou légales;
- les intérêts pour des crédits à court ou moyen terme, dans la mesure où ils sont imputables à l'immobilisation en question ;
- les produits de la vente.

Dans la comptabilité analytique, les produits de la vente et les frais d'élimination devraient être pris en compte lorsque l'immobilisation est portée dans la comptabilité des immobilisations. Ainsi l'amortissement calculé de la valeur d'acquisition, corrections incluses, est aussi effectué pendant la durée d'utilisation normative (REK 10\_013).

La valeur résiduelle (négative ou positive) à la fin de la durée d'utilisation ne devrait être prise en compte pour calculer les amortissements et les intérêts calculés que lorsqu'une valeur résiduelle est usuelle, comme p. ex. les produits de liquidation, les frais d'élimination, les frais de démontage, etc. Par ailleurs, la valeur résiduelle n'est prise en compte au moment de l'acquisition que si une évaluation plausible de celle-ci est possible.

La valeur d'acquisition n'inclut pas :

- les frais de la mise en exploitation (différence avec coûts de mise en état de fonctionnement)
- les frais d'introduction d'un nouveau produit ou d'une nouvelle prestation de service ;
- les frais de transfert de l'exploitation ou d'une immobilisation (y compris les frais de formation des collaborateurs) ;
- les charges de réparation ou de maintien en état d'une immobilisation ;
- la part afférente aux frais administratifs et les autres frais généraux indirects.

Si l'impôt préalable ne peut pas être réclamé, par exemple en cas de décomptes avec taux forfaitaires, le montant (TVA comprise) doit être retenu pour la valeur de l'investissement et les frais d'installation.

### **La valeur d'assurance incendie**

Par valeur d'assurance incendie, on entend la valeur à neuf d'une immobilisation, si elle devait être fabriquée à neuf maintenant, sous déduction de la dépréciation en raison de l'âge, de l'utilisation et de l'usure.

Dans le domaine des assurances, la valeur d'assurance incendie est également utilisée comme valeur actuelle (valeur actuelle = valeur d'acquisition - amortissements effectués + correction de valeur)<sup>9</sup>.

La valeur d'assurance incendie présente les avantages suivants pour l'évaluation des biens immobiliers :

- en tant que valeur actuelle réelle, elle est réexaminée et adaptée à l'état effectif du bâtiment. Elle se comporte donc de manière dynamique ;
- l'évaluation est faite selon des règles uniformes et reconnues sur le plan national, et est effectuée de façon professionnelle. La méthode d'évaluation se base sur des prix de référence au m<sup>3</sup> pondéré. La pondération reflète les différents éléments des bâtiments évalués, conformément aux normes de la Société suisse des ingénieurs et des architectes (normes SIA), ce qui a une importance centrale pour les hôpitaux, puisqu'ils sont constitués

<sup>9</sup> Dans le domaine de la comptabilité financière, la valeur actuelle d'un bien économique est la somme des amortissements planifiés à ce jour, sous déduction de la valeur d'acquisition. Si le bien économique gagne de la valeur au cours du temps, p. ex. grâce à une réparation, rénovation ou extension, il faut procéder à une correction de valeur. La valeur de la correction se compose du travail fourni (il peut également avoir été fourni par les propres collaborateurs d'une entreprise) et de la valeur du matériel utilisé.

d'éléments très différents. C'est pourquoi cette approche normative devrait être très proche de la réalité dans son application aux différentes institutions ;

- l'évaluation est faite par des instances neutres ;
- il est tenu compte des particularités régionales ;
- la valeur d'assurance incendie convient bien comme base pour des modèles de calcul des tarifs et de formation des prix uniformes sur le plan national et peut également être utilisée pour la gestion de l'hôpital.

En règle générale, la valeur d'assurance incendie comprend également :

- les coûts de planification de la construction ;
- les travaux d'étude du projet de construction ;
- la préparation des travaux ;
- les mesures provisoires telles que la protection de certaines parties des bâtiments contre la poussière et les émissions de salissures, le débranchement d'installations du bâtiment et la mise en place de mesures provisoires (électricité, eau, chauffage, climatisation, etc.) ;
- les mesures de protection (toit provisoire, rampes provisoires, sécurisation des accès, etc.).

Si les coûts de construction susmentionnés ne sont pas inclus dans la valeur d'assurance incendie, ils doivent être déterminés et ajoutés à la valeur d'assurance incendie<sup>10</sup>.

### Types de durées d'utilisation

La *durée d'utilisation économique* est un laps de temps qui est utilisé dans l'entreprise. Elle représente la durée pendant laquelle il est économiquement judicieux d'utiliser une immobilisation encore utilisable d'un point de vue technique. La durée d'utilisation économique d'une immobilisation est atteinte lorsqu'il est plus avantageux d'acquérir une immobilisation en remplacement que de poursuivre les travaux de maintenance. La durée d'utilisation économique est en règle générale plus courte que la durée d'utilisation technique.

La *durée d'utilisation technique* d'une immobilisation est un laps de temps pendant lequel l'immobilisation est techniquement apte à être utilisée conformément à son but. Si l'on accepte les travaux de maintenance dont l'importance est le plus souvent plus que proportionnelle, la durée d'utilisation technique d'une immobilisation est presque illimitée ; cependant les coûts de maintenance augmentent. L'utilisation de l'immobilisation jusqu'à la fin de la durée d'utilisation technique n'est, en définitive, pas économique.

Pour ce motif, la méthode d'amortissement en comptabilité de gestion est basée sur la durée d'utilisation économique parce que celle-ci représente, en cas d'exploitation normale, la durée d'utilisation objective prévisible. REKOLE® définit des *durées d'utilisation économiques moyennes normatives* ; celles-ci ne se rapportent pas à une immobilisation déterminée mais à des catégories d'immobilisation déterminées qui acquièrent de ce fait un caractère moyen normatif.

La *durée d'utilisation effective* d'une immobilisation ne correspond que rarement à la durée d'utilisation économique moyenne normative par catégorie d'immobilisations. D'une part parce que les catégories d'immobilisations comprennent différents composants d'immobilisations avec des durées d'utilisation différentes (exemple : le gros œuvre d'un bâtiment d'une durée d'utilisation de 80 ans et les fenêtres d'une durée d'utilisation de 20 ans). D'autre part, parce que la durée d'utilisation effective dépend de la qualité spécifique des différentes immobilisations acquises.

<sup>10</sup> Premières valeurs expérimentales, fondées sur le CFC : 15 % de la valeur d'assurance incendie. Dans une étude de PWC, Besoin élevé d'investissement, financement incertain, 2010 / étude de PWC sur les immobilisations des hôpitaux, (en allemand) page 20.



Pour les immobilisations usagées (occasions), la durée d'utilisation économique moyenne normative est réduite de l'âge de l'immobilisation.

### **Approche par composants et différentes durées d'utilisation des parties d'une immobilisation**

L'approche par composants (component approach) décrit, selon l'IAS 16<sup>11</sup>, correspond à la méthode selon laquelle un bien est divisé, lors de son acquisition, en plusieurs composants. L'amortissement des composants respecte alors la durée d'utilisation différente, spécifique à chacun d'eux. La division de l'immobilisation en composants distincts est impérative s'il s'agit de les considérer, du point de vue de leur valeur, comme significatifs par rapport à la valeur globale du bien (voir chapitre 7.3 Délimitations au sein des immobilisations).

Les catégories d'immobilisations de REKOLE<sup>®</sup> sont caractérisées par des durées d'utilisation économiques moyennes normatives spécifiques (voir tableau au chapitre 7.5 Catégories d'immobilisations et détermination de la base d'amortissement). Elles doivent aussi, dans la mesure du possible, être respectées en adoptant l'approche par composants. Si l'hôpital opte pour l'approche par composants, il devrait s'assurer que la somme des amortissements annuels calculés des composants d'un immeuble corresponde au montant d'amortissement annuel que l'on aurait obtenu si l'immeuble avait été considéré comme une seule immobilisation. En pratique, un écart non-significatif est toléré.

Il est prévisible que les durées d'utilisation économiques moyennes normatives fixées aujourd'hui pour les catégories d'immobilisations devront être adaptées à l'avenir en raison, p. ex., de développements technologiques qui influencent la durée d'utilisation économique de certaines immobilisations spécifiques et par conséquent la durée d'utilisation économique moyenne normative d'une catégorie d'immobilisations.

### **7.2.3 Objets en leasing**

Fondamentalement, on distingue deux sortes de leasing :

- le leasing d'exploitation (operating lease)
- le leasing de financement (finance lease).

Avec le leasing d'exploitation, ni les risques essentiels ni les contre-prestations occasionnées ne sont transférés au possesseur (preneur de leasing). Dans la comptabilité analytique, un leasing opérationnel est traité comme une location.

Avec le leasing de financement, les risques essentiels et les contre-prestations occasionnées sont transférés au possesseur (preneur de leasing). Si une transaction présente une ou plusieurs des caractéristiques suivantes, il s'agit fondamentalement d'un leasing de financement :

- le bien en leasing devient la propriété du preneur de leasing à la fin de la durée du leasing ;
- le preneur de leasing a une option d'achat à un prix clairement en dessous du prix du marché ;
- la durée du contrat de leasing correspond fondamentalement à la durée d'utilisation de l'immobilisation en cause ;
- la valeur actuelle des redevances du leasing correspond environ à la valeur du marché de l'objet en cause ;
- l'objet du leasing présente des caractéristiques tellement particulières que, sans modifications importantes, seul le preneur du leasing peut en faire usage.

---

<sup>11</sup> IAS16 : 12-14, 43

Un leasing de financement est traité dans la comptabilité analytique comme une immobilisation propre (porté dans la comptabilité des immobilisations : frais d'amortissement et charge d'intérêts calculés).

L'amortissement de l'objet en leasing est opéré de manière linéaire à partir de la valeur d'acquisition. Pour les redevances de leasing de moins d'une année (mensuelles, trimestrielles), la part d'intérêt et d'amortissement peut être répartie de manière linéaire, de façon à ce qu'elle reste inchangée au cours de l'année.

Si l'impôt préalable ne peut pas être réclamé, il faut activer le prix payé y compris la TVA. Les redevances de leasing sont également soumises à la TVA ; la part d'amortissement peut être comptabilisée dans le compte engagements de leasing.

## 7.2.4 Méthode d'amortissement

L'amortissement est opéré de manière linéaire.

L'amortissement d'une immobilisation commence le premier du mois de sa mise en service. Cette solution reflète au mieux l'utilisation des ressources dans le temps (dans le cas particulier, la dépréciation effective de l'immobilisation). En cas de mise en service par étapes, il est procédé à un amortissement par étapes.

### **Imputation aux centres de charges des amortissements calculés**

Une fois les ajustements établis, les amortissements calculés sont imputés aux centres de charges (en distinguant entre les biens immobiliers et mobiliers).

Si une comptabilisation univoque n'est pas possible, les amortissements calculés correspondants sont comptabilisés sur le centre de charges obligatoire 01 Infrastructure puis reportés.

### **Les amortissements calculés sont imputés linéairement aussi longtemps que l'immobilisation est utilisée (au sens de l'utilité pour l'exploitation)**

Les amortissements calculés sont déterminés au moyen de la durée d'utilisation économique moyenne normative et sont appliqués de manière linéaire tant que l'immobilisation est utilisée. Il n'y a donc pas d'amortissements extraordinaires au bilan, d'amortissements exceptionnels au bilan, même si cela est possible en comptabilité financière.

Le but des amortissements calculés n'est pas l'évaluation objective de poste du bilan, mais l'évaluation objective de l'utilisation des immobilisations (intensité de l'utilisation) relative à la fourniture d'une prestation définie. Au premier plan figure l'approche économique de la consommation des ressources et la formation d'une base de décision pour permettre de comparer les alternatives.

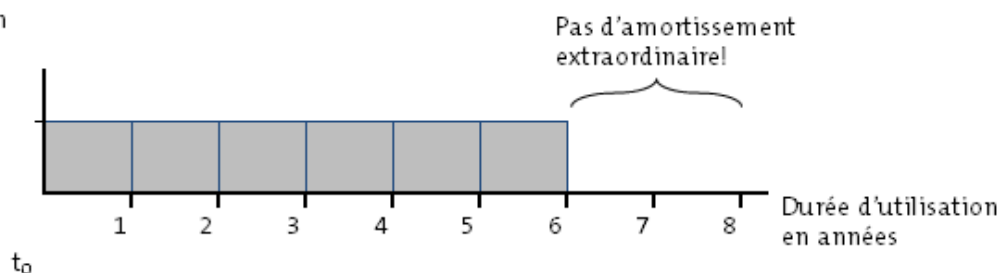
### **Exemples :**

Si, par exemple, la durée d'utilisation effective d'une installation est plus brève (6 ans) que celle fixée de manière économique moyenne normative (8 ans) p. ex. en raison d'une mise au rebut prématurée, il ne faut pas procéder à des amortissements extraordinaires ni à des amortissements calculés dans la comptabilité analytique pendant la 7<sup>e</sup> et la 8<sup>e</sup> année.

Du point de vue calculé : les coûts qui doivent être pris en compte dans la comptabilité analytique pour l'utilisation de cette immobilisation, qui est mise au rebut après 6 ans, correspondent au montant de l'amortissement annuel pendant les 6 années durant lesquelles

l'immobilisation est utilisée. Il n'est pas permis de poursuivre l'amortissement calculé durant la 7<sup>e</sup> et la 8<sup>e</sup> année puisque l'immobilisation n'est plus utilisée pour l'exploitation.

Montant de  
l'amortissement  
annuel calculé de  
l'immobilisation  
en CHF

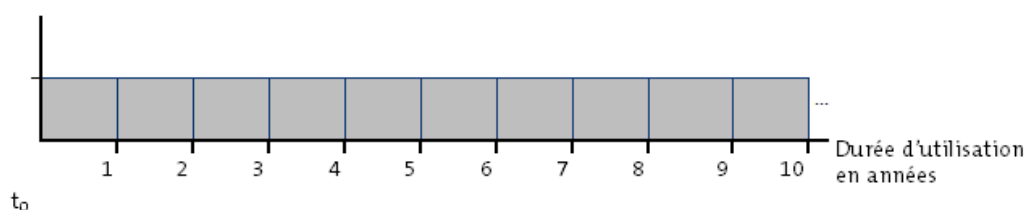


Du point de vue du bilan : par amortissements extraordinaires, on entend l'amortissement exceptionnel ou hors période de la valeur résiduelle pendant la 6<sup>e</sup> année. Les amortissements extraordinaires doivent être opérés dans la comptabilité financière<sup>12</sup>.

Ces procédés d'amortissement différents (au bilan et calculé) conduisent à des ajustements.

Si, par exemple, la durée d'utilisation effective d'une immobilisation est plus longue (10 ans) que la durée économique normative (8 ans), la valeur d'amortissement annuel calculé sera prise en compte en comptabilité analytique jusqu'au moment où l'immobilisation en question ne sera plus utilisée (dans notre exemple, deux ans de plus).

Montant de  
l'amortissement  
annuel calculé de  
l'immobilisation  
en CHF



Dans ce cas, il est possible (en respectant Swiss GAAP RPC), et aussi judicieux du point de vue de l'évaluation de l'immobilisation, de prolonger dans la comptabilité financière la durée d'utilisation dès qu'il apparaît qu'elle sera trop courte. La conséquence est que les amortissements au bilan doivent être réduits pendant la durée d'utilisation restante pour permettre une évaluation effective des biens.

La différence entre le procédé d'amortissement en comptabilité financière et celui en comptabilité analytique conduit à des ajustements.

<sup>12</sup> Swiss GAAP RPC : RPC 2 et 18

### **Pas soumis au procédé d'amortissement**

Dans la comptabilité analytique, les immobilisations financières (p. ex. les titres, papiers-valeurs, participations, emprunts, cédules hypothécaires) ne sont pas prises en compte dans le processus d'amortissement ; elles le sont toutefois dans la détermination de l'intérêt calculé sur les actifs immobilisés.

Les terrains nécessaires à l'exploitation ne sont également pas amortis, puisqu'en règle générale ils ne subissent pas de perte de valeur. Toutefois, ils sont pris en compte pour la détermination de l'intérêt calculé sur les actifs immobilisés.

### **7.2.5 Objets en location**

Les coûts de la location d'immobilisations doivent être traités de manière identique aux amortissements calculés dans la comptabilité analytique. Les locations de ces immobilisations engendrent certes des coûts d'utilisation, mais elles ne sont pas considérées comme des actifs immobilisés et ne font pas partie de la comptabilité des immobilisations.

Les rentes pour le droit de superficie comme les loyers sont pris en compte dans la comptabilité analytique via le groupe principal de comptes 44. Les droits de superficie ne peuvent pas être présentés dans la catégorie d'immobilisations A0 en tant que biens immobiliers puisque le superficiaire n'est pas propriétaire du terrain. Le superficiaire (par exemple un hôpital) ne jouit dès lors que d'un droit, et pour l'exercer, il paie une rente (loyer).

## **7.3 Délimitations au sein des immobilisations**

Les immobilisations dont la valeur d'acquisition se situe en dessous de CHF 10'000 (cf. OCP) sont amorties dans l'année<sup>13</sup>, cela signifie que les valeurs d'acquisitions sont entièrement comptabilisées en charges d'exploitation de la période comptable considérée. Dans la comptabilité des charges par nature, elles sont comptabilisées dans le groupe de comptes 440<sup>14</sup>. Ainsi, les bases sont déterminées pour assurer le relevé annuel des charges d'utilisation des immobilisations par cas pertinent pour l'AOS suivant l'OCP. Dans ce cadre-là, les calculs à posteriori ne sont pas exclus (*REK 12\_004*).

Comme l'OCP traite les immobilisations de manière différenciée selon leur valeur d'acquisition, la question de savoir quand des parties d'une immobilisation doivent être considérées comme une immobilisation en soi a une importance particulière. Mais l'OCP ne fournit pas de plus amples explications sur ce point.

REKOLE® précise qu'une immobilisation composée de plusieurs parties est considérée comme une unique immobilisation si les différentes parties ne peuvent être utilisées qu'ensemble et, qu'en règle générale, elles sont également remplacées ensemble (*REK 10\_016*).

Les quatre exemples simplifiés suivants sont destinés à illustrer les définitions mentionnées ci-dessus :

<sup>13</sup> OCP art. 10, al. 5

<sup>14</sup> Cf. commentaire sur le groupe principal de comptes 44 au chapitre 5.4 Charges de matériel, de marchandises, de services de tiers et autres charges d'exploitation, in Salzmann / Besson, Règles de comptabilisation y. c. Plan comptable, 7<sup>e</sup> édition 2012, H+ Les hôpitaux de Suisse, 2011

**Exemple 1 : traitement des grands projets (REK 10\_016)**

Description de cas	Interprétation
<p>Un hôpital (chiffre d'affaires annuel : CHF 85 mio.) doit réaliser une nouvelle construction dans l'aile de son bâtiment des lits d'un coût global d'env. CHF 24 mio. Les 24 mio. se répartissent ainsi :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 30 % (env. CHF 8 mio.) : mobilier (tels lits, petit mobilier etc.) et appareils, dont le prix à l'unité est &lt; CHF 10'000.</li> <li>- 70 % (env. CHF 16 mio.) : immeubles.</li> </ul>	<p>Cette nouvelle construction doit être considérée comme grand projet et portée en tant que tel dans la comptabilité des immobilisations (les parties sont utilisées ensemble). Il faut tenir compte des catégories d'immobilisations définies. L'application de l'approche par composants n'est pas exclue.</p>

**Exemple 2 : acquisition de 100 lits de soins**

Description de cas	Interprétation
<p>Le prix d'acquisition par lit est de CHF 6'000. Le montant pour l'acquisition de 100 lits de soins est de CHF 600'000. Dans notre cas, l'hôpital a pu agrandir son bâtiment hospitalier. La question posée est de savoir si l'acquisition de 100 lits doit être amortie en tant que charges sur l'année d'acquisition selon la règle de l'OCP (valeur d'acquisition par objet &lt; CHF 10'000), ou si dans ce cas l'acquisition de 100 lits de soins peut être considérée comme un seul objet acquis qui peut être amorti en 10 ans en tant que bien mobilier (conformément à la catégorie d'immobilisations D1) ?</p>	<p>Chacun des lits de soins a une valeur inférieure à la limite OCP et doit être amorti dans l'année pour le financement dans le domaine de l'AOS.</p> <p>Pour les achats groupés d'immobilisations (hormis les pièces d'usure) dont la valeur par objet est inférieure à la valeur OCP, mais dont le montant d'achat (somme de la valeur de tous les objets) est supérieur à la valeur OCP, le montant d'achat est considéré comme une immobilisation et amorti en conséquence (portée à la charge d'un seul exercice l'acquisition de 100 lits de soins entraînerait des distorsions sur la détermination des coûts). L'acquisition des 100 lits de soins doit être traitée comme un bien mobilier qui est classé dans la catégorie d'immobilisation D1.</p>

**Exemple 3 : annexe de trois étages pour des services d'hospitalisation supplémentaires**

Description de cas	Interprétation
<p>L'hôpital X construit un bâtiment hospitalier supplémentaire de trois étages sur son terrain. Le bâtiment nouvellement construit contient notamment deux ascenseurs pour les lits et un ascenseur pour les personnes. Le bâtiment ne peut pas remplir la fonction pour laquelle il est destiné sans ces ascenseurs.</p>	<p>Quand bien même le corps du bâtiment et les ascenseurs présentent des durées d'utilisation très différentes, il peut s'agir ici d'une seule immobilisation.</p> <p>Toutefois et en raison de leurs durées d'utilisation très différentes, il est néanmoins judicieux d'entrer séparément les différents composants dans la comptabilité des immobilisations (cf. IAS/IFRS 16, approche par composants).</p> <p>Grâce à cette façon de procéder, le traitement</p>

	des investissements de remplacement dans la comptabilité des immobilisations est fortement simplifié.
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Exemple 4 : acquisition d'un scanner et des mises à niveau requises (logiciel), trois ans plus tard.**

Description de cas	Interprétation
L'hôpital X achète un scanner d'une valeur de CHF 1 600 000. Après trois ans, un nouveau logiciel de mise à niveau est acquis pour un prix de CHF 200 000. L'appareil proprement dit reste inchangé.	Etant donné que lors de l'achat d'appareils médico-techniques, c'est la valeur d'acquisition qui est amortie, l'acquisition séparée d'une mise à niveau pendant la durée d'utilisation économique moyenne normative de l'appareil (8 ans) doit être considérée séparément (prise en compte de l'immobilisation, amortissement, etc.). Pour les mises à niveau de logiciels, la catégorie d'immobilisations E2 Mise à niveau de logiciels a été prévue (cf. chapitre 7.5.4 Installations médico-techniques).

## 7.4 Données de base par immobilisation

Afin d'atteindre les objectifs de la comptabilité analytique, il est recommandé de saisir les données de base pour chaque immobilisation, avec par exemple au moins le contenu suivant :

Numéro de l'immobilisation	Code d'identification de l'immobilisation
Désignation	Description de l'immobilisation
Catégorie de l'immobilisation	A0–F2 (voir le tableau au chapitre suivant)
Base d'amortissement	Valeur d'acquisition / de revient, valeur d'assurance incendie
Durée d'utilisation économique moyenne normative	En années
Mise en service	Mois, année
Numéro du centre de charges	Numéro et, le cas échéant, code du centre de charges
Nécessité pour l'exploitation	Oui/non
Caractéristiques techniques	Instructions et intervalles d'entretien
Correction de valeur	Suivi des corrections

A des fins relevant de la gestion d'entreprise, d'autres indications peuvent être saisies par immobilisation, telles que par exemple les durées d'utilisation spécifiques à l'immobilisation (afin d'appliquer l'approche par composants).

Pour des raisons financières, d'autres données de base comme, par exemple, la valeur comptable d'une immobilisation devraient également être renseignées (cf. chapitre 7.8.3 Données de base supplémentaires par immobilisation).

## 7.5 Catégories d'immobilisations et détermination de la base d'amortissement

### La nécessité pour l'exploitation d'une immobilisation

Une activité est considérée comme faisant partie de l'exploitation ou comme hors exploitation, en fonction des circonstances concrètes et de son importance pour l'hôpital au moment de son enregistrement.

On entend par activité hors exploitation toute activité ne présentant aucun lien causal avec l'activité métier de l'entreprise.

Les charges et les produits exceptionnels sont caractérisés par le fait qu'ils sont uniques en leur genre et d'une importance hors norme pour l'entreprise. En règle générale, ils sont en rapport avec l'activité d'exploitation. En cas de doute, on partira du caractère ordinaire des charges ou des produits.

Le tableau ci-après représente les catégories d'immobilisations et leurs caractéristiques respectives. La structure alphanumérique permet une bonne lisibilité ; elle ne correspond pas à une structure existante (comme p. ex. le CFC ou le CFH). La structure n'est pas obligatoire.

Pour des raisons de clarté, certaines immobilisations ont été classées dans des catégories d'immobilisations distinctes, quand bien même elles sont soumises à des durées d'utilisation économiques moyennes normatives identiques.

Catégories d'immobilisations		Taux en %	Durée d'utilisation économique moyenne normative en années
Biens immobiliers			
A0	Terrains bâtis et non bâtis, droits de superficie	---	---
A1-An	Bâtiments hospitaliers et autres bâtiments (p.ex. bâtiments administratifs, immeubles d'habitation, immeubles du pers.)	3,0 %	33 1/3
B1	Bâtiments provisoires (non pris en compte dans la valeur d'assurance incendie.)	$\frac{100 \%}{\text{duési}^*}$	duési*
Installations fixes			
C1	Installations d'exploitation générale (installations de chauffage, de ventilation, de climatisation et de refroidissement, installations sanitaires et électriques, y compris le câblage.)	5,0 %	20
C2	Installations spécifiques aux immobilisations (non prises en compte dans la valeur d'assurance incendie.)	5,0 %	20
Biens mobiliers			
D1	Mobilier et installations (y compris de stockage)	10,0 %	10
D2	Machines de bureau et systèmes de communication	20,0 %	5
D3	Véhicules	20,0 %	5
D4	Outils et appareils (exploitation)	20,0 %	5
Immobilisations médico-techniques			
E1	Appareils, machines, instruments (y.c. les logiciels acquis avec l'appareil)	12,5 %	8
E2	Mises à niveau de logiciels	33,3 %	3
Immobilisations informatiques			
F1	Matériel (serveurs, PC, imprimantes, etc.)	25 %	4
F2	Logiciels (licences achetées, comme p. ex. pour les systèmes d'exploitation)	2 5%	4
Valeurs incorporelles		$\frac{100 \%}{\text{duési}^*}$	duési*
Seulement si elles subissent une dépréciation, telle que p. ex. l'expiration d'un brevet ou d'une licence. Les marques et autre goodwill (clientèle, raison sociale, logos, etc.) ne sont pas amortis.			
Immobilisation financières		---	---
Immobilisations à long terme dans des entreprises tierces ou des projets d'investissement (titres, papiers-valeurs, participations, emprunts, cédules hypothécaires)			

\*duési = Durée d'utilisation économique spécifique à l'immobilisation



### 7.5.1 Biens immobiliers (catégories d'immobilisations A0 / A1-An / B1)

#### A0 : terrains bâtis et non bâtis, droits de superficie

Sont saisis ici les terrains bâtis et non bâtis. Pour les terrains bâtis, seule la valeur du terrain est saisie ; la valeur du/des bâtiment/s doit être déclarée dans les catégories A1–An.

Sont compris dans la valeur d'acquisition du terrain :

- les travaux d'excavation, de nivellement et d'aménagement ;
- les plantations qui sont exécutées sur ce terrain ;
- les travaux de renforcement du terrain comme l'enfoncement de pilotis, les travaux de stabilisation, d'étanchéisation, d'ancrage du terrain et de consolidation des fouilles ;
- toutes les installations qui se trouvent à l'extérieur des bâtiments (p. ex., les murs de soutènement, les protections contre le vent ou contre les regards indiscrets) doivent être ajoutées à la valeur du terrain.

Les terrains bâtis et non bâtis ne sont pas pris en considération dans la détermination des amortissements calculés.

Les droits de superficie ne sont pas présentés dans la catégorie d'immobilisations A0 puisque le superficiaire n'est pas propriétaire du terrain. Le superficiaire ne jouit que d'un droit, et pour pouvoir l'exercer, il doit payer une rente (loyer). L'indemnité pour le droit de superficie est pris en compte dans la comptabilité analytique via le groupe de comptes 444 Autres Loyers (y compris leasing opérationnel).

#### A1–An : bâtiments hospitaliers et autres bâtiments

Sont saisis dans les catégories A1–An les bâtiments de l'hôpital (p. ex. le bloc opératoire et le bâtiment des lits), ainsi que les autres bâtiments, comme par exemple les bâtiments administratifs, les immeubles d'habitation pour le personnel.

#### La valeur d'assurance incendie en tant que valeur actuelle réelle

Dans les pays avec un taux d'inflation traditionnellement bas, comme la Suisse, la valeur d'acquisition est suffisante pour calculer la base de l'amortissement des immobilisations à court et à moyen terme. Pour les biens de longue durée (p. ex., les bâtiments), il faudrait utiliser la valeur de remplacement car, en raison de l'inflation, après 50 ou 100 ans, la valeur d'acquisition diffère considérablement de la valeur de remplacement. Pour des biens d'investissements à long terme, il faudrait également tenir compte de l'inflation comme facteur de coût soit en indexant les valeurs d'acquisition, soit en les réévaluant au minimum à la valeur actuelle réelle.

En outre, le fait qu'en Suisse la valeur d'acquisition d'un bâtiment hospitalier n'est souvent pas connue<sup>15</sup>, ou alors de nature hétérogène (donations, prix du marché, valeur d'estimation officielle, etc.), conforte l'opinion qu'il est nécessaire de réaliser l'évaluation des bâtiments, au moyen de la valeur actuelle réelle.

La valeur d'assurance incendie est prise comme base de l'évaluation pour les catégories d'immobilisations A1-An. Ceci permet de respecter l'art. 49, al. 7 LAMal et notamment la tenue d'une comptabilité analytique selon des principes méthodiques uniformes.

<sup>15</sup> Etude de KPMG - Rapport concernant les coûts d'utilisation des immobilisations des hôpitaux et cliniques en Suisse, (en allemand) sur mandat de SwissDRG, 7/2010

### Répartition de la valeur d'assurance incendie entre les catégories A1-An et C1 selon l'approche par composants ou selon des taux normatifs empiriques

La valeur d'assurance incendie tient compte des catégories d'immobilisations A1-An et C1 et les évalue. Mais les durées d'utilisation économiques moyennes normatives des deux catégories sont différentes :

- catégories d'immobilisations A1-An,  
bâtiments hospitaliers et autres bâtiments : 33 1/3 ans
- catégorie d'immobilisations C1,  
installations d'exploitation générales : 20 ans

Un hôpital dispose de bâtiments équipés différemment, car ces bâtiments doivent servir à des buts également différents. Ceci entraîne respectivement des répartitions proportionnelles déterminantes différentes entre les deux catégories d'immobilisations A1-An et C1<sup>16</sup>.

Afin de réaliser la répartition proportionnelle spécifique à l'hôpital de la valeur d'assurance incendie entre les catégories d'immobilisations A1-An et C1, il est recommandé de définir différents types de bâtiments, caractérisés par le fait que la répartition proportionnelle de la valeur d'assurance incendie est différente.

Afin de réaliser cette structure des parties d'un bâtiment, nous recommandons :

1. d'utiliser la structure standard des parties de bâtiment selon la définition du Centre suisse d'étude pour la rationalisation de la construction CRB<sup>17</sup> ;
2. d'attribuer toutes les parties des bâtiments de l'hôpital aux deux catégories d'immobilisations A1-An et C1 et de déterminer la répartition proportionnelle spécifique à l'hôpital ;
3. de recourir aux taux spécifiques à l'hôpital (par catégorie d'immobilisations et types de bâtiment) pour déterminer les valeurs d'assurance incendie relatives aux types de bâtiment.

Si cette répartition détaillée de la valeur d'assurance incendie entre les différents types de bâtiment n'est pas possible (solution facultative), la valeur d'assurance incendie est répartie entre les catégories d'immobilisations A1-An et C1 selon la pondération suivante entre les catégories d'immobilisations A1-An et C1<sup>18</sup> (exigence minimale) :

Types de bâtiments	Catégorie de l'immobilisation		Valeur d'assurance incendie de l'hôpital
	A1-An	C1	
Répartition de la valeur d'assurance incendie entre tous les types de bâtiment	65%	35%	100%

**Pour les nouvelles constructions, la valeur d'assurance incendie peut aussi être utilisée**  
Pour les nouvelles constructions et pour des motifs de praticabilité, c'est également la valeur d'assurance incendie qui est utilisée comme base d'évaluation et non la valeur d'acquisition.

L'utilisation de deux bases d'évaluation différentes dans la comptabilité analytique pour un même bâtiment est vouée à l'échec. En outre, pour les nouvelles constructions, la valeur d'assurance incendie correspond à la valeur d'acquisition (eu égard aux précisions sur le

<sup>16</sup> Etude de PWC, Besoin élevé d'investissement, financement incertain, 2010 / étude de PWC sur les immobilisations des hôpitaux, (en allemand) page 13.

<sup>17</sup> Centre suisse d'étude pour la rationalisation de la construction, [www.crb.ch](http://www.crb.ch)

<sup>18</sup> Découle de l'étude de PWC, Besoin élevé d'investissement, financement incertain, 2010 / étude de PWC sur les immobilisations des hôpitaux, (en allemand) page 13.

contenu de la valeur d'assurance incendie au chapitre 7.2.2 Amortissements, base d'amortissement et durée d'utilisation économique moyenne normative).

### **B1 : bâtiments provisoires**

On entend par là des mesures en vue de l'utilisation provisoire des locaux.

La construction d'un bâtiment provisoire indépendant est considérée comme un bâtiment en soi.

Les bâtiments provisoires ne sont pas pris en compte dans la valeur d'assurance incendie d'un bâtiment ; ils remplissent une fonction provisoire. Comme la valeur d'acquisition des bâtiments provisoires est toujours connue et que leur durée d'utilisation économique est brève ou de moyenne durée, les immobilisations de la catégorie B1 sont évaluées à leur valeur d'acquisition.

Comme ses caractéristiques dépendent fortement du cas d'espèce et qu'elle répond à des besoins très divers, il est difficile de fixer une durée d'utilisation économique moyenne normative à l'échelle nationale pour cette catégorie d'immobilisations. C'est pourquoi nous recommandons de reprendre les durées d'utilisation économiques fixées de manière spécifique par l'hôpital.

La location de locaux de remplacement n'est comprise ni dans la valeur de l'ancien bâtiment, ni dans celle du nouveau. Elle doit être classée comme charge d'utilisation des immobilisations dans le groupe principal de comptes 44 Charges d'utilisation des immobilisations<sup>19</sup>.

Les interventions faites sur les bâtiments existants pour créer des locaux provisoires peuvent être traitées comme des charges d'entretien et de réparation (rubrique du groupe principal de comptes 43 Entretien, réparations d'installations à durée illimitée, d'installations, de biens de consommation et de biens à usage courant<sup>20</sup>) ou comme des charges d'utilisation des immobilisations (rubrique du groupe principal de comptes 44). Dans la mesure où il s'agit d'un investissement, ces interventions faites sur des bâtiments doivent figurer dans les catégories d'immobilisations A1-An. Elles peuvent modifier la valeur du bâtiment existant.

Les mesures provisoires destinées à assurer la continuité de l'exploitation ne sont pas considérées comme faisant partie des bâtiments provisoires et doivent figurer dans les catégories d'immobilisations A1–An.

## **7.5.2 Installations fixes (catégories d'immobilisations : C1 / C2)**

### **C1 : installations d'exploitation générales**

Sont saisies ici les installations essentielles du bâtiment, qui sont prises en compte dans la valeur d'assurance incendie. Il s'agit des installations de base sanitaires, électriques, de chauffage, de ventilation, de climatisation et de refroidissement.

Ces installations sont en règle générale présentes dans tout type de bâtiment, les spécifications d'installation étant dépendantes de l'affectation du bâtiment.

La distinction entre les catégories d'immobilisations C1 et C2 est documentée précisément et tenue à jour par les différentes assurances incendie immobilières<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Salzmann / Besson, Règles de comptabilisation y. c. Plan comptable, 7e édition 2012, H+ Les hôpitaux de Suisse, 2011

<sup>20</sup> Salzmann / Besson, Règles de comptabilisation y. c. Plan comptable, 7e édition 2012, H+ Les hôpitaux de Suisse, 2011

<sup>21</sup> Comme exemple, voir assurance immobilière et mobilière de la GVZ, l'assurance des bâtiments de Zurich

## **C2 : installations spécifiques aux immobilisations**

Il s'agit d'installations supplémentaires spécifiques aux immobilisations qui sont indispensables en raison d'une utilisation spéciale du bâtiment ou de parties du bâtiment. Il s'agit d'installations comme la ventilation des salles blanches, la cage de Faraday, les systèmes de sécurité (installations d'alarme, contrôle d'accès), les installations de traitement de l'eau, les installations d'archivage, des installations de restauration, de câblage pour les télécommunications, etc.<sup>22</sup>

La catégorie d'immobilisations C2 n'est pas prise en compte dans la valeur d'assurance incendie.

Elle doit, de ce fait, faire l'objet d'une évaluation séparée. REKOLE® prescrit la valeur d'acquisition comme base d'amortissement. La durée d'utilisation économique moyenne normative de ces immobilisations est de 20 ans.

## **7.5.3 Biens mobiliers (catégorie d'immobilisations D1 / D2 / D3 / D4)**

En raison de la durée d'utilisation économique moyenne normative relativement courte de la catégorie d'immobilisations D, ces immobilisations sont amorties sur la base de la valeur d'acquisition ou de revient.

### **D1 : mobilier, installations (y compris pour le stockage)**

Sont saisis ici les installations et le mobilier. Font partie de cette catégorie toutes les sortes de mobiliers (équipements de bureau, tables, chaises, étagères, systèmes de stockage, etc.).

### **D2 : machines de bureau, systèmes de communication**

Sont saisis ici tous types de machines de bureau et de systèmes de communication : caisses enregistreuses, les centraux téléphoniques, les photocopieuses et les fax (hormis les appareils multifonctions imprimantes/photocopieurs et les équipements informatiques. Voir catégorie d'immobilisations F1 Matériel informatique).

Pour les systèmes de communication, le câblage doit être saisi dans les catégories d'immobilisations C1 et C2 (en fonction du type d'installations et du fait qu'il en soit tenu compte dans la valeur d'assurance incendie).

### **D3 : véhicules**

Sont saisis ici tous les types de véhicules soumis à immatriculation (y compris les ambulances, les véhicules du SMUR)<sup>23</sup> -

- .

### **D4 : outils, appareils**

Sont saisis ici les outils et les appareils destinés à des activités techniques et d'entretien, p. ex. : tondeuses à gazon, tronçonneuses, tours, scies, perceuses.

<sup>22</sup> Voir assurance immobilière et mobilière de la GVZ, l'assurance des bâtiments de Zurich

- <sup>23</sup> automobiles, motos, petits véhicules motorisés, véhicules motorisés à trois roues et ceux à un essieu, remorques (plaque d'immatriculation à fond blanc et caractères noirs) ;  
- véhicules de travail (plaque de contrôle à fond bleu clair et caractères noirs), véhicules spéciaux<sup>23</sup> (plaque de contrôle à fond brun clair et caractères noirs) ;  
- véhicules agricoles (plaque de contrôle à fond vert clair et caractères noirs) ;  
**motocycles légers et quadricycles légers à moteur (plaque de contrôle à fond jaune et caractères noirs), selon** Ordonnance réglant l'admission des personnes et des véhicules à la circulation routière (Ordonnance réglant l'admission à la circulation routière, OAC) du 27 octobre 1976 (état le 1<sup>er</sup> janvier 2011), art. 82, RS 741.51

### 7.5.4 Immobilisations médico-techniques (catégories d'immobilisations E1 / E2)

En raison de la durée d'utilisation économique relativement courte des catégories d'immobilisations E1 et E2, ces immobilisations sont amorties sur la base de la valeur d'acquisition ou de revient.

#### **E1 : appareils, machines, instruments**

Sont saisies ici toutes les immobilisations médico-techniques. Les instruments médicaux qui ont le caractère de petit mobilier (p. ex. statifs à perfusion, vélos, ergonomètres, électrocardiographes, spiromètres, etc.) ne doivent pas être rangés parmi les biens d'immobilisations ou les immobilisations médico-techniques. Ces objets doivent être saisis dans le groupe de charges par nature 401 Matériel, instruments, ustensiles, textiles<sup>24</sup>.

Compte tenu de la délimitation au sein des immobilisations, il y a distinction dans le traitement des appareils et des logiciels (approche par composants) pour l'acquisition d'appareils médico-techniques (IRM, scanner, etc.). Ces immobilisations médico-techniques (appareils et logiciels) sont saisies en tenant compte de leur durée d'utilisation économique spécifique, et conduisent à des amortissements calculés dans la comptabilité analytique (comptabilisation dans le groupe de comptes 442 Amortissements<sup>25</sup>).

Le traitement des acquisitions de mises à niveau de logiciels pour des installations médico-techniques est expliqué à la catégorie d'immobilisations E2.

#### **E2 : mises à niveau de logiciels d'immobilisations médico-techniques existantes**

Sont saisies ici les acquisitions de mise à niveau de logiciels d'appareils médico-techniques existants, ce qui conduit à des amortissements calculés dans la comptabilité analytique (comptabilisation dans le groupe de comptes 442 Amortissements).

Les mises à niveau de logiciels se différencient des mises à jour de logiciels en ce qu'elles entraînent une extension des fonctionnalités d'une immobilisation existante.

Afin de tenir compte de la durée d'utilisation plus brève des mises à niveau de logiciels, comparée à celle de l'appareil, ainsi que de leur prix d'acquisition élevé, elles sont activées séparément. Ce procédé s'impose, puisque les appareils médico-techniques sont enregistrés à leur valeur d'acquisition, et non à leur valeur de remplacement.

Les mises à jour de logiciels médico-techniques n'entraînent pas d'extension des fonctionnalités de l'installation existante. Elles sont comptabilisées comme des charges, ce qui conduit à prendre en compte les frais effectifs dans la comptabilité analytique (comptabilisation dans le groupe de comptes 430 Entretien, réparations d'installations à durée illimitée, d'installations, de biens de consommation et de biens à usage courant<sup>26</sup>).

### 7.5.5 Immobilisations informatiques (catégorie d'immobilisations F1 / F2)

En raison de la durée d'utilisation économique relativement courte de la catégorie d'immobilisations F, ces immobilisations sont amorties sur la base de la valeur d'acquisition ou de revient.

<sup>24</sup> Salzmann / Besson, Règles de comptabilisation y. c. Plan comptable, 7e édition 2012, H+ Les hôpitaux de Suisse, 2011

<sup>25</sup> Salzmann / Besson, Règles de comptabilisation y. c. Plan comptable, 7e édition 2012, H+ Les hôpitaux de Suisse, 2011

<sup>26</sup> Salzmann / Besson, Règles de comptabilisation y. c. Plan comptable, 7e édition 2012, H+ Les hôpitaux de Suisse, 2011

**F1 : matériel informatique**

Est saisi ici le matériel informatique dont la valeur d'acquisition est supérieure à la limite d'activation de l'OCP. En font notamment partie les serveurs et les PC, y compris les logiciels qui constituent des parties intégrantes du système, les imprimantes, y compris imprimantes multifonctions (mais pas les photocopieuses ou les fax purs), les écrans, les éléments constitutifs d'un réseau.

Le câblage des systèmes de communication qui doit être saisi dans les catégories d'immobilisations C1 et C2 (en fonction du type d'installations et du fait qu'il en soit tenu compte dans la valeur d'assurance incendie).

**F2 : logiciels**

Sont saisis ici tous les logiciels achetés (paiement unique), y compris les mises à niveau qui ne peuvent pas figurer dans la catégorie d'immobilisations E2.

Les logiciels intégrés ne sont pas saisis (cf. les catégories d'immobilisations E1 ou F1). Les redevances annuelles d'utilisation et de maintenance des logiciels ne sont pas saisies. Elles sont considérées en comptabilité analytique via le groupe de comptes 478 Frais informatiques<sup>27</sup>.

**7.5.6 Immobilisations financières et immobilisations incorporelles****Immobilisations financières**

Ainsi que nous l'avons relevé plus haut, les immobilisations financières (p. ex. les titres, papiers-valeurs, participations, emprunts, cédules hypothécaires) ne sont pas prises en compte pour la détermination des amortissements calculés puisqu'elles ne sont pas sujettes à dépréciation.

**Immobilisations incorporelles**

Si des immobilisations incorporelles sont soumises à une dépréciation, ce sont les coûts d'acquisition ou de revient qui seront retenus pour déterminer la base de l'amortissement.

Comme leurs caractéristiques dépendent fortement du cas d'espèce et que les immobilisations incorporelles répondent à des besoins très divers, il est difficile de fixer une durée d'utilisation économique moyenne normative à l'échelle nationale. C'est pourquoi nous recommandons de reprendre les durées d'utilisation fixées de manière spécifique par l'hôpital.

**7.6 Détermination des bases d'amortissement pour les amortissements calculés (résumé)**

Catégories d'immobilisations	Base d'amortissement
A1–An et C1	Valeur d'assurance incendie
B1, C2, D, E et F	Valeur d'acquisition ou de revient

Les immobilisations financières et la catégorie d'immobilisation A0 Terrains bâtis ou non bâtis, droits de superficie, ne font pas l'objet d'un amortissement calculé.

Si des immobilisations incorporelles sont soumises à une dépréciation, ce sont les coûts d'acquisition ou de revient qui seront retenus pour déterminer la base d'amortissement.

<sup>27</sup> Salzmann / Besson, Règles de comptabilisation y. c. Plan comptable, 7e édition 2012, H+ Les hôpitaux de Suisse, 2011

Vous trouverez de plus amples informations dans les descriptions des différentes catégories d'immobilisations au chapitre 7.5 Catégories d'immobilisations et détermination de la base d'amortissement.

## 7.7 Intérêts calculés

Les ressources sont disponibles sous forme de capitaux propres et de capitaux étrangers pour financer les actifs (actifs immobilisés et actifs circulants). Alors que les tiers qui prêtent des capitaux perçoivent des intérêts, ceux qui apportent des capitaux propres attendent une rémunération convenable, comparable à celle qu'ils auraient reçue par le biais d'autres placements (coût d'opportunité des capitaux propres).

Les coûts des capitaux sont pris en compte dans la comptabilité analytique à titre d'intérêts calculés. On ne fera pas de distinction entre les capitaux propres et étrangers, car le mode de financement n'est pas déterminant dans le calcul des intérêts à caractère économique. Le taux d'intérêt est appliqué ici sur l'intégralité des actifs nécessaires à l'exploitation, indépendamment de leur financement par des capitaux propres ou étrangers.

Les intérêts sur les capitaux étrangers pour les actifs circulants et les actifs immobilisés figurent dans le compte de résultat (groupe principal de comptes 46). Dans le cadre de la comptabilité financière, on renonce à faire une distinction entre les intérêts sur les capitaux étrangers pour les actifs circulants et pour les actifs immobilisés (cf. chapitre 4.7.4 Charges de matériel, de marchandises, de services de tiers et autres charges d'exploitation<sup>28</sup>). La raison principale est qu'il est difficile d'attribuer les intérêts à verser sur les capitaux étrangers à l'un ou à l'autre de ces deux éléments de l'actif, puisque l'on ne sait pas exactement à quoi ont servi les capitaux étrangers à l'actif du bilan (*REK 05\_014*).

Dans le cadre de la comptabilité analytique, lors de la détermination des intérêts calculés, la distinction entre actifs circulants et actifs immobilisés est possible. Ainsi, les intérêts calculés des actifs immobilisés figurent dans le groupe de comptes 448 Charges des intérêts calculés sur les actifs immobilisés<sup>29</sup>, tandis que les intérêts calculés des actifs circulants se trouvent dans le groupe de comptes 468 Charges des intérêts calculés sur les actifs circulants<sup>30</sup> (*REK 05\_014*).

Enfin, dans la comptabilité analytique, la détermination des intérêts se base sur la structure du patrimoine (actifs au bilan), c'est-à-dire sur l'utilisation du capital. Dans la comptabilité financière par contre, celle-ci se fait sur la base de la structure de financement (passifs au bilan). La différence entre les intérêts calculés et les charges d'intérêts fait l'objet d'un ajustement.

### 7.7.1 Actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation comme base de calcul

Comme il n'est pas facile à déterminer quel est le capital investi dans l'exploitation, on prend comme référence les actifs.

Le patrimoine des actifs nécessaire à l'exploitation ne peut toutefois pas être déterminé uniquement à l'aide des actifs au bilan. Ces derniers contiennent également des éléments hors exploitation. En outre, les positions de l'actif sont généralement sous-évaluées.

<sup>28</sup> Salzmann / Besson, Règles de comptabilisation y. c. Plan comptable, 7e édition 2012, H+ Les hôpitaux de Suisse, 2011

<sup>29</sup> Salzmann / Besson, Règles de comptabilisation y. c. Plan comptable, 7e édition 2012, H+ Les hôpitaux de Suisse, 2011

<sup>30</sup> Salzmann / Besson, Règles de comptabilisation y. c. Plan comptable, 7e édition 2012, H+ Les hôpitaux de Suisse, 2011



Le capital nécessaire à l'exploitation peut, de ce fait, être déterminé à partir du bilan, en se basant sur le patrimoine nécessaire à l'exploitation suivant la règle : actifs = passifs et en s'assurant au préalable de ne pas prendre en compte les parts de patrimoine hors exploitation (actif neutre).

Une activité est considérée comme faisant partie de l'exploitation, comme hors exploitation ou exceptionnelle, en fonction des circonstances concrètes et de son importance pour l'hôpital du point de vue de son enregistrement.

On entend par activité hors exploitation toute activité ne présentant aucun lien causal avec l'activité métier de l'entreprise.

Les charges et les produits exceptionnels sont caractérisés par le fait qu'ils sont uniques en leur genre et d'une importance hors norme pour l'entreprise. En règle générale, ils sont en rapport avec l'activité principale de cette dernière. En cas de doute, on partira du caractère ordinaire des charges ou des produits.

Les actifs immobilisés qui sont nécessaires à l'exploitation comprennent :

- les actifs immobilisés amortissables (sujets à dépréciation)
- les actifs immobilisés qui ne sont pas amortissables (non-sujets à dépréciation).

### **Actifs immobilisés amortissables nécessaires à l'exploitation**

Pour les actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation qui sont sujets à dépréciation, la doctrine majoritaire<sup>31</sup> considère qu'il faut prendre la moitié de la valeur de l'immobilisation comme base pour le calcul de l'intérêt calculé (méthode de la valeur moyenne). La raison pour laquelle la méthode de la valeur moyenne est préférable à la méthode de la valeur résiduelle réside dans le fait qu'avec la méthode de la valeur résiduelle, les intérêts calculés diminuent avec le temps pendant toute la durée d'utilisation et ne représentent pas une charge constante sur les différentes périodes et que, par conséquent, en admettant des conditions de production identiques, les prix de revient par pièce baissent d'année en année. En appliquant la méthode de la valeur moyenne, les intérêts calculés restent constants avec l'écoulement du temps.

### **Exemple**

Valeur d'acquisition de l'immobilisation : CHF 100'000

Durée d'utilisation : 5 ans.

Au début de la durée d'utilisation, CHF 100'000 sont affectés à l'immobilisation, à la fin de la durée d'utilisation, CHF 0 ; ce qui représente en moyenne pendant toute la durée d'utilisation CHF 50'000  $([100'000 + 0] \div 2)$ .

De cette manière, chaque période comptable est grevée de manière égale (continuité du résultat du calcul) et une durée d'utilisation, le cas échéant mal évaluée, n'a pas d'effets indésirables sur les charges d'intérêts.

La somme des intérêts calculés sur toute la durée de vie des biens d'investissements sujets à dépréciation est identique avec les deux procédés (méthode de la valeur moyenne et résiduelle).

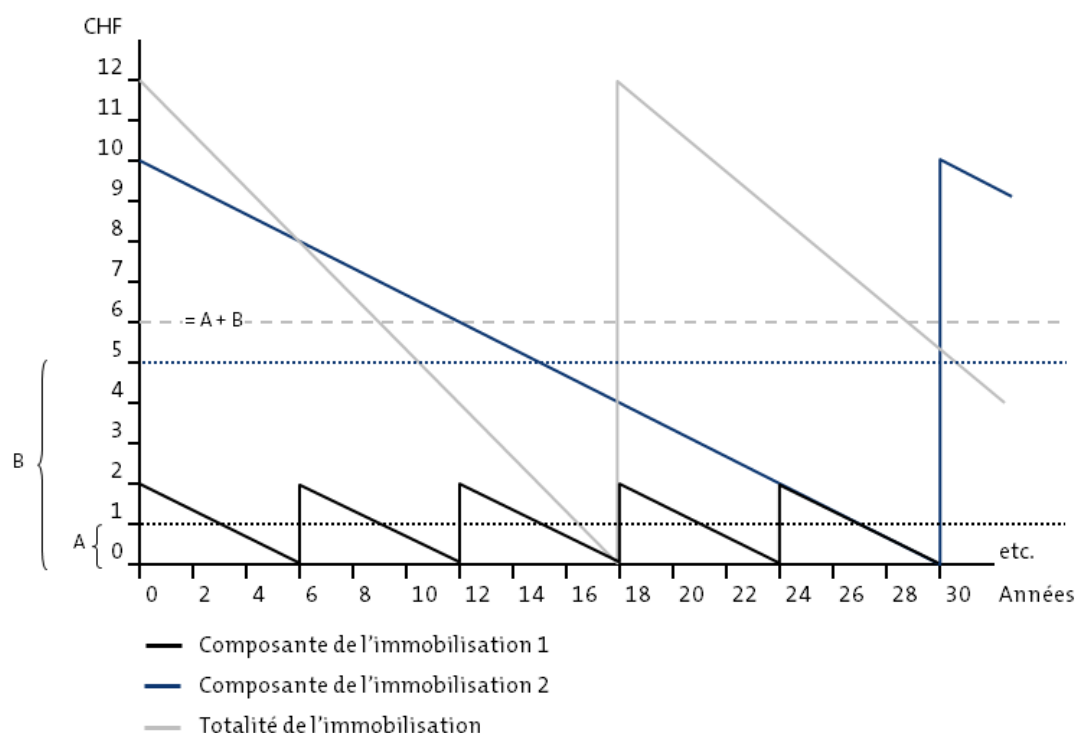
Comme base pour calculer les intérêts calculés des catégories d'immobilisations A1–An et C1, on prend la moitié de la valeur d'assurance incendie indexée sur l'année de mise en service. Dans le cas de nouvelles constructions, on peut utiliser la moitié de la valeur d'acquisition.

<sup>31</sup> Trepp / Hauri / Längin, Betriebliches Rechnungswesen mit Controlling, 4<sup>e</sup> édition, éditeur : Hirschi / Trepp / Zulliger, 2010, p. 47-50



Comme base pour calculer les intérêts calculés des catégories d'immobilisations B1, C2, D, E et F, on prend la moitié de la valeur d'acquisition.

Le graphique suivant montre que le principe de la moitié de la valeur est également valable pour des immobilisations dont les différents éléments ont des durées d'utilisation différentes. Pour de telles immobilisations (le plus souvent des bâtiments), certaines composantes sont renouvelées en permanence, au cours de la durée de vie moyenne, alors que d'autres ne le sont que rarement (exemple avec deux composantes) :



Les lignes tracées montrent l'évolution de la valeur des deux composantes de l'immobilisation tout au long de la durée d'utilisation. En appliquant le principe de la continuité de l'exploitation, l'immobilisation est normalement remplacée à l'issue de la durée d'utilisation.

La ligne en tirets A+B représente la valeur moyenne des deux composants des immobilisations, et elle indique donc le capital investi.

Si l'on considère ces deux composants comme une seule immobilisation, leurs valeurs d'acquisition sont additionnées. Ce qui conduit également à une addition des valeurs moyennes des deux composants (lignes en pointillés A et B). Ces deux approches conduisent donc au même résultat, à savoir 50 % de la valeur d'acquisition.

La réunion des composants d'une immobilisation a pour résultat une nouvelle durée d'utilisation normative. Et la nouvelle dépréciation annuelle correspond à la somme des dépréciations annuelles des composants.

#### **Actifs immobilisés non amortissables (REK 06\_020)**

Il s'agit principalement de terrains ou de participations (placements financiers). Ces actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation qui ne sont pas sujets à dépréciation sont considérés comme non-amortissables. Partant de là ils sont considérés à leur pleine valeur.

Jusqu'à présent le terrain n'était pas pris en considération, alors que ce sera le cas à l'avenir. Les motifs principaux résident dans le fait que le terrain était, en règle générale, mis à disposition et n'était, de ce fait, pas considéré comme facteur de production. Avec la révision de la LAMal et le nouveau financement hospitalier, les terrains seront désormais intégrés dans la fixation de prix puisque le lieu de production a une influence notable sur le prix<sup>32</sup> :

- avec un terrain valant CHF 400 par m2, les intérêts calculés pour le terrain nécessaire à l'exploitation correspondent, pour un hôpital déterminé, à 18 % de ses coûts globaux d'utilisation des immobilisations par cas ;
- si la valeur du terrain est augmentée selon le modèle à CHF 1'600 par m2, les intérêts calculés pour le terrain nécessaire à l'exploitation de ce même hôpital correspondent à 47 % des coûts globaux d'utilisation des immobilisations.

En Suisse, l'évaluation des terrains bâtis par m2 varie pour certains hôpitaux existants entre zéro (donation) jusqu'à au moins CHF 2'500<sup>33</sup>. La dispersion est conséquente ; il faut donc en tenir compte pour les comparaisons entre exploitations ainsi que pour le financement des prestations hospitalières.

Pour évaluer des terrains, il faut, comme pour les autres catégories d'immobilisations, tenir compte de différents aspects :

- une vision en coûts complets ;
- la formation des prix des différentes prestations fournies par l'hôpital ;
- le principe de la continuité de l'exploitation (going concern) et le principe de l'importance relative ;
- le traitement sur un pied d'égalité des hôpitaux publics, subventionnés par des collectivités publiques, et privés.

L'évaluation des terrains nécessaires à l'exploitation acquis par l'hôpital se base sur la valeur d'acquisition. Si celle-ci n'est pas connue, on utilise une approche normative plausible, par exemple, des valeurs de terrains viabilisés dans une situation comparable.

Si les immobilisations financières sont nécessaires à l'exploitation, elles sont évaluées à leur valeur d'acquisition et elles sont prises en compte dans le calcul des intérêts calculés.

### 7.7.2 Détermination de la base de calcul

La base de calcul des intérêts calculés des actifs circulants et des actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation est présentée ci-après :

- montant moyen du capital lié aux actifs;
- montant moyen des actifs immobilisés.

Pour déterminer les deux valeurs moyennes, il faut employer la méthode de la valeur moyenne décrite plus haut. Les formules suivantes sont utilisées :

$$\text{Etat moyen du capital investi dans les actifs circulants} = \frac{\text{état de départ} + 12 \text{ états en fin de mois}}{13}$$

<sup>32</sup> Etude de PWC, Besoin élevé d'investissement, financement incertain, 2010 / étude de PWC sur les immobilisations des hôpitaux, (en allemand) page 23-25.

<sup>33</sup> Etude de PWC, Besoin élevé d'investissement, financement incertain, 2010 / étude de PWC sur les immobilisations des hôpitaux, (en allemand) page 23-25.

$$\text{Etat moyen du capital investi dans les actifs immobilisés (REK 10_015)} = \frac{\text{Base d'amortissement (coûts d'acquisition ou valeur d'assurance incendie indexée rétroactivement)}}{2}$$

$$\text{Etat moyen du capital investi dans les actifs immobilisés (si une valeur résiduelle est attendue à la fin de la durée d'utilisation) (REK 10_015)} = \frac{\text{Base d'amortissement (coûts d'acquisition ou valeur d'assurance incendie indexée) rétroactivement} \pm \text{valeur résiduelle}}{2}$$

En résumé, le patrimoine portant des intérêts comprend les actifs suivants :

Détermination des actifs effectifs nécessaires à l'exploitation	
Total des actifs selon le bilan	<u>Actifs immobilisés :</u> 1. Actifs immobilisés non amortissables pris en compte à 100 % 2. Actifs immobilisés amortissables pris en compte à 50 % (demi-base d'amortissement : demi-valeur d'acquisition ou demi-valeur d'assurance incendie rétro-indexée) <u>Actifs circulants :</u> les liquidités, débiteurs, stocks de marchandises et actifs transitoires sont pris en compte à la valeur moyenne entre le bilan initial et le bilan de clôture.
- Actifs hors exploitation	
= Actifs nécessaires à l'exploitation officiels	
+ Réserves latentes sur les actifs nécessaires à l'exploitation	
<b>= Actifs effectifs nécessaires à l'exploitation</b>	

La détermination du capital nécessaire à l'exploitation en se basant sur les actifs effectifs nécessaires à l'exploitation sous déduction des capitaux étrangers sans intérêts (p. ex. les engagements à l'égard des fournisseurs et les acomptes de clients) est une ancienne méthode qui n'est plus recommandée car de ce fait l'effet de financement indésirable, tel que le type de financement (crédits plus ou moins chers, voire sans intérêts) et la structure de financement (rapport entre les capitaux étrangers et les fonds propres), se fait sentir<sup>34</sup>.

### 7.7.3 Méthode de calcul des intérêts

Avec la méthode de la valeur moyenne, la détermination des intérêts calculés annuels se fait selon la formule suivante :

<sup>34</sup> Trepp / Hauri / Längin, Betriebliches Rechnungswesen mit Controlling, 4<sup>e</sup> édition, éditeur : Hirschi / Trepp / Zulliger, 2010, p. 49

$$\text{Intérêts calculés par an} = \frac{\text{Actifs effectifs nécessaires à l'exploitation}}{\text{Actifs effectifs nécessaires à l'exploitation}} \times \text{Taux d'intérêt calculé en \%}$$

Pour déterminer le taux d'intérêt calculé, REKOLE® recommande la méthode de taux d'intérêt CMPC. L'OCP prescrit quant à elle le taux d'intérêt calculé.<sup>35</sup>

### Imputation des intérêts calculés aux centres de charges

Lors de l'imputation des intérêts calculés sur les centres de charges, il faut partir du principe qu'à la différence des amortissements calculés, il n'existe ici aucun lien direct entre les intérêts calculés et le lieu où la prestation est fournie. Il faut procéder de la manière suivante :

- l'attribution des intérêts calculés au titre des actifs immobilisés s'effectue proportionnellement sur la moitié de la valeur des immobilisations des différents centres de charges ;
- les intérêts calculés au titre des actifs circulants sont attribués au centre de charges obligatoire Comptabilité.

On ne peut faire valoir les intérêts calculés sur les actifs immobilisés, comme les amortissements calculés, qu'aussi longtemps qu'une immobilisation est utilisée au sens d'une nécessité pour l'exploitation (REK 10\_015).

## 7.8 Charges d'utilisation des immobilisations déterminante selon l'OCP

Le chapitre suivant apporte des explications complémentaires sur les exigences de l'OCP en matière de détermination des coûts d'utilisation des immobilisations dans le cadre du financement de l'AOS. Il présente de quelle manière REKOLE® met en œuvre les prescriptions légales et d'exécution, et où il existe des différences. Enfin, il présente de quelle manière les coûts d'utilisation des immobilisations pertinents pour l'AOS sont déterminés en les liant aux prestations et conformément aux lois et ordonnances grâce à REKOLE®.

L'OCP fixe des conditions cadres spécifiques pour le financement de l'AOS. Eu égard aux coûts d'utilisation des immobilisations, ces prescriptions s'écartent pour partie des principes de la comptabilité analytique. Pour cette raison, les prescriptions de l'OCP ne sont pas compatibles en tout point avec la solution de branche REKOLE®. Cette solution vise une détermination des coûts rigoureuse, objective et économique.

L'art. 1 OCP définit les objectifs de la détermination des coûts (y c. les coûts d'utilisation des immobilisations nécessaires à l'exploitation) et du classement des prestations. Le but en est de fournir les bases permettant de déterminer les prestations et les coûts de l'assurance obligatoire des soins, en relation avec les traitements hospitaliers et ambulatoires à l'hôpital et dans les maisons de naissance.

Dans le commentaire sur la modification de l'OCP, il est précisé que des prescriptions sont nécessaires pour déterminer les coûts d'utilisation des immobilisations, ceci car les coûts ainsi présentés seront utilisés pour la détermination du tarif. Ces prescriptions doivent limiter les répercussions sur les coûts à charge de l'assurance obligatoire des soins.<sup>36</sup>

<sup>35</sup> OCP art. 10a, al. 4 et Expertise WWZ, prescription du taux d'intérêt calculé dans l'OCP), Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum (WWZ) de l'Université de Bâle, version du 11 septembre 2008, mandat de l'Office fédéral de la santé publique OFSP

<sup>36</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, p. 2

Ainsi, l'OCP n'a pour objectif que de garantir la détermination des coûts pertinents pour l'AOS nécessaires pour fournir une prestation AOS. Les coûts qui ne sont pas à la charge de l'AOS ne doivent pas être pris en considération.

### **Pas de subventionnement croisé de l'activité AOS**

Les aspects de refinancement d'une immobilisation pertinents pour l'AOS feront dès 2012 partie intégrante des coûts d'utilisation des immobilisations. L'activité AOS doit, à long terme, s'autofinancer. Ces nouveaux aspects doivent être intégrés dans la formation des prix. C'est un des effets de la révision de la LAMal et du passage du financement d'objets au financement par prestations. Le motif principal est que dans le cas contraire, la pérennisation à long terme de l'activité AOS serait rendue dépendante des autres activités hospitalières, et ceci à leurs dépens : le domaine de l'assurance complémentaire ainsi que les autres activités hospitalières devraient à eux-seuls financer les nouvelles acquisitions et les remplacements.

REKOLE® permet de déterminer les coûts complets occasionnés effectifs (prix de revient) d'une prestation hospitalière (y c. les aspects de refinancement) et de présenter de manière univoque les coûts pertinents pour l'AOS.

## **7.8.1 Définitions des investissements OCP et différences avec REKOLE®**

L'art. 8 OCP définit les investissements comme étant des immobilisations nécessaires pour remplir le mandat de prestations. Ce dernier comprend toutes les prestations dont la fourniture est réglée contractuellement entre l'exploitation et le canton et sur la base duquel elle est inscrite sur la liste cantonale des hôpitaux<sup>37</sup>. Par conséquent, l'utilisation des immobilisations d'exploitation annexes et les parts correspondantes de terrain qui ne sont pas nécessaires pour remplir le mandat de prestations ne doivent pas être pris en compte<sup>38</sup>.

Les opérations de location ou de remboursement sont assimilées aux opérations d'achat. Les opérations de location et de remboursement doivent être présentées séparément en tant que coûts d'utilisation des immobilisations.

Cette dernière exigence est remplie par REKOLE®, puisque la comptabilité des charges par nature présente séparément les charges par nature correspondantes, les locations et les opérations de remboursement, et qu'elles sont ainsi justifiables :

Coûts d'utilisation des installations	
443	Coûts des loyers (y c. leasing opérationnel) selon la LAMal <sup>39</sup> .
444	Autres coûts des loyers (y compris leasing opérationnel).

De cette manière, le législateur veut garantir et attester qu'au poste Location et opérations de remboursement ne figurent pas des coûts qui seraient nettement supérieurs aux coûts nécessaires si l'objet en question avait été acquis<sup>40</sup>. Il reste encore à définir la méthode par laquelle le législateur entend contrôler cette intention et, le cas échéant, procéder à des corrections de coûts. Le fait est que l'application de mesures réglementaires dans ce domaine, eu égard à l'égalité de traitement entre hôpitaux et à l'activité économique, sera difficile : les

<sup>37</sup> LAMal, Art. 39, al.1, let. e

<sup>38</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, p. 5

<sup>39</sup> Les locations et les opérations de leasing sur des immobilisations dont la valeur d'acquisition se situe en dessous de la valeur limite OCP (voir art. 10 al. 5 OCP)

<sup>40</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, p. 5

contrats de location peuvent aussi comprendre, par exemple, l'entretien et les frais de réparation (groupe principal de compte 43) ainsi que des parts de terrain, etc. Mettre sur pied d'égalité la location et l'acquisition en propre d'une immobilisation corporelle constituerait de ce fait une réduction biaisée des états de fait.

Différence d'évaluation des loyers	
OCP :	Possibilité de plafonnement calculé des loyers :
Approche :	les loyers annuels ne sont pas beaucoup plus élevés que les amortissements annuels que l'on ferait valoir dans le cas de l'acquisition de l'objet en question.
Méthode :	inconnue.
REKOLE® :	les loyers dus correspondent aux coûts effectifs (pas de plafonnement).

Un leasing de financement est traité dans la comptabilité analytique comme une immobilisation propre qui est portée dans la comptabilité des immobilisations (voir chapitre 7.2.3 Objets en leasing). Les amortissements et intérêts calculés correspondants sont portés dans les charges par nature 442 Amortissements et 448 Charges des intérêts calculés sur les actifs immobilisés.

## 7.8.2 Délimitation au sein des immobilisations

Pour le calcul des coûts d'utilisation des immobilisations, les hôpitaux et les maisons de naissance doivent tenir une comptabilité des immobilisations selon l'art. 10, al. 5 OCP. Sont assimilés aux investissements, les objets d'une valeur d'achats de CHF 10'000 francs ou plus<sup>41</sup>.

Dans le commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, il est établi que le montant de CHF 10'000 représente la limite à partir de laquelle une acquisition doit être portée dans la comptabilité des immobilisations. Il appartient à l'hôpital de choisir si ce montant limite doit aussi être utilisé comme limite d'activation.

REKOLE® satisfait à cette exigence dans le sens où la valeur limite OCP a déjà été mise en évidence au chapitre 7.3 Délimitation au sein des immobilisations.

Différences de délimitation au sein des immobilisations
Aucune.

## 7.8.3 Données de base supplémentaires par immobilisation

En plus des données de base minimales REKOLE® par immobilisation déjà mentionnées, les données de base suivantes doivent être enregistrées pour chaque immobilisation selon l'art. 10a, al. 1 :

- la valeur comptable de l'immobilisation au début de l'année ;
- le taux d'amortissement ;
- l'amortissement annuel ;
- la valeur comptable de l'immobilisation à la fin de l'année ;
- le taux d'intérêt calculé ;
- l'intérêt calculé annuel ;
- les coûts annuels d'utilisation de l'immobilisation comme somme des amortissements annuels et des intérêts calculés annuels.

<sup>41</sup> OCP art. 10, al. 5

#### Différences dans les données de base

Aucune.

Les données de base prescrites par l'OCP en plus de celles de REKOLE® servent à des fins financières.

### 7.8.4 Détermination de la base d'amortissement

Les immobilisations nécessaires à l'exploitation et à l'accomplissement du mandat de prestation de l'institution peuvent, selon l'art. 10a al. 2 OCP, être prises en compte au maximum à leur valeur d'achat.

Ceci entraîne une différence entre REKOLE® et les prescriptions de l'OCP quant à la méthode d'évaluation :

- REKOLE® évalue les catégories d'immobilisations A1-An et C1 avec une valeur actuelle réelle : la valeur d'assurance incendie (voir chapitre 7.5.1 Biens immobiliers).
- les catégories d'immobilisations B, C2, D, E et F, ainsi que les valeurs incorporelles sont évaluées avec la valeur d'acquisition.
- l'OCP prescrit dans tous les cas la valeur d'acquisition.

#### Différences de détermination de la base d'amortissement

OCP :	toujours la valeur d'acquisition
REKOLE® :	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Catégories d'immobilisations A1-An + C1 : valeur d'assurance incendie (valeur actuelle réelle)</li> <li>2. Catégories d'immobilisations B à F : valeur d'acquisition</li> <li>3. Valeurs incorporelles : valeur d'acquisition</li> </ol>

#### Rétro-indexation de la valeur d'assurance incendie lorsque la valeur d'acquisition d'un bâtiment n'est pas connue

Pour déterminer la base d'évaluation, l'OCP prescrit toujours la valeur d'acquisition, sans expliquer comment procéder lorsque cette valeur n'est pas disponible ou est inconnue.

Afin que la solution de branche REKOLE® satisfasse également dans le cas présent aux exigences légales, il faut saisir dans la comptabilité des immobilisations pour les catégories d'immobilisations A1-An et C1, outre la valeur d'assurance incendie, également les valeurs d'acquisition correspondantes de ces biens immobiliers et mobiliers. Si leurs valeurs d'acquisition ne sont pas connues, REKOLE® recommande de déduire la valeur d'acquisition en rétro-indexant la valeur d'assurance incendie à l'année de mise en service de l'immobilisation (méthode d'estimation). Avant la rétro-indexation, il faut s'assurer que la valeur d'assurance incendie tienne compte de tous les éléments de la construction nécessaires. Informations supplémentaires à ce sujet au chapitre 7.5.1 Biens immobiliers (catégories d'immobilisations A0 / A1-An / B1).

#### Différences en cas de non-disponibilité des valeurs d'acquisition (méthode d'estimation)

OCP :	aucune indication
REKOLE® :	rétro-indexation de la valeur d'assurance incendie à l'année de la mise en service.

### 7.8.5 Procédé d'amortissement

#### Approche OCP

Les amortissements annuels maximaux d'une immobilisation ne peuvent, en principe, qu'être effectués :

- de manière linéaire,
- sur la valeur d'acquisition,
- pendant la durée d'utilisation prévue,
- jusqu'à une valeur résiduelle de zéro<sup>42</sup>.

Ainsi, le procédé d'amortissement OCP implique des caractéristiques qui ne correspondent ni à des amortissements basés sur la gestion d'entreprise (calculés) ni à des amortissements au bilan (y c. les amortissements exceptionnels<sup>43</sup> et les amortissements extraordinaires).

Selon la présentation dans le tableau ci-dessous, les prescriptions de l'OCP s'y opposent et doivent de ce fait être considérées comme mesures de régulation :

---

<sup>42</sup> OCP, Art. 10a, al. 3

<sup>43</sup> Swiss GAAP RPC 18



Caractéristiques du procédé d'amortissement de l'OCP :	Conformément à	
	Procédé d'amortissement calculé (REKOLE®)	Procédé d'amortissement au bilan (Swiss GAAP RPC)
Les amortissements annuels sont linéaires.	✓	✗ Les amortissements sont linéaires, dégressifs ou proportionnels aux prestations <sup>44</sup>
La durée d'amortissement correspond à la durée d'utilisation prévue.	✗ La durée d'amortissement peut être plus courte ou plus longue que la durée d'utilisation économique normative moyenne.	✗ Il est prévu un contrôle du maintien de la valeur et l'adaptation de la durée d'utilisation prévue.
Des catégories d'immobilisations <sup>45</sup> sont prévues mais pas définies.	✗ Sont définies.	✗ RPC ne prévoit pas des catégories d'immobilisations.
La durée d'amortissement prend fin lorsque, dans la COFI, la valeur résiduelle devient nulle.	✗ L'amortissement s'effectue tant que l'immobilisation est utilisée.	✓
Perte de l'immobilisation avant la fin de la durée d'utilisation : le cas n'est pas réglé.	✗ En cas de perte de l'immobilisation (p. ex. mise au rebut), la poursuite des amortissements est impossible.	✗ En cas de perte de l'immobilisation (p. ex. mise au rebut), amortissement de la valeur résiduelle dans l'année.
La base d'amortissement est toujours la valeur d'acquisition.	✗ Les biens mobiliers et immobiliers sont évalués à la valeur d'acquisition, au prix de revient ou à la valeur actuelle réelle.	✗ Les immobilisations corporelles sont saisies au coût d'acquisition ou de revient (initial recognition).

✓ : correspond

✗ : diffère. Les incompatibilités sont succinctement présentées du point de vue de REKOLE® ou de Swiss GAAP RPC.

### Du point de vue de l'exploitation

Le calcul par unité finale d'imputation place au premier plan la détermination relative à la gestion d'entreprise des prix de revient d'une prestation hospitalière fournie. Dans ce cadre, les amortissements calculés font partie des prix de revient et sont donc imputés aux prestations.

Les principes de gestion d'entreprise sont appliqués afin que le calcul par unité finale d'imputation ne subisse pas de distorsion et que le prix de revient d'une prestation hospitalière puisse être déterminé objectivement. Il s'agit notamment de s'assurer que l'intensité de l'utilisation des immobilisations soit déterminée en relation avec les prestations. C'est la seule

<sup>44</sup> Swiss GAAP RPC 18

<sup>45</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, p. 5, sur l'art. 10a, al. 5

manière de s'assurer de l'objectivité des coûts engendrés et d'assurer une différenciation du tarif selon la nature et l'intensité de la prestation<sup>46</sup>.

### **Du point de vue du bilan**

Les amortissements au bilan font partie d'un procédé dont le but est l'évaluation objective des actifs immobilisés financiers. La valeur de tous les éléments de l'actif ne peut y figurer pour un chiffre dépassant celui qu'ils représentent pour l'entreprise à la date du bilan<sup>47</sup>. Les comptes annuels sont dressés conformément aux principes régissant l'établissement régulier des comptes, de manière à donner un aperçu aussi sûr que possible du patrimoine et des résultats de la société<sup>48</sup>.

Eu égard aux directives Swiss GAAP RPC, une immobilisation peut être amortie tant qu'elle est utilisée ; cependant, cela n'est pas possible sans adaptation périodique de la durée d'utilisation<sup>49</sup>, ce qui entraîne une hausse / baisse périodique des amortissements au bilan annuels. Les principes Swiss GAAP RPC suivants (liste non exhaustive) sont certes corrects du point de vue de l'évaluation effective de la valeur résiduelle ou de la dévalorisation future d'une immobilisation, mais ne sont pas conforme aux prescriptions de l'OCP:

- les valeurs d'amortissement annuelles peuvent baisser au cours du temps selon Swiss GAAP RPC : en considérant toute la durée d'utilisation de l'immobilisation, l'imputation des amortissements au bilan n'est pas linéaire mais dégressive ;
- en cas de mise au rebut anticipée d'une immobilisation, selon les Swiss GAAP RPC et le CO, la valeur résiduelle de l'immobilisation doit être amortie l'année de la mise au rebut. L'amortissement à zéro sur l'ensemble de la durée d'utilisation (prévu par l'OCP) n'est pas possible dans ce cas.

### **L'OCP et le procédé régulateur d'amortissement**

Les recommandations de REKOLE® quant à la comptabilité analytique, qui respectent les principes de la gestion d'entreprise, ne peuvent pas être intégralement revendiquées pour le financement de l'AOS.

Les recommandations Swiss GAAP RPC, qui se conforment à des principes financiers selon le principe de true and fair value, ne peuvent pas être intégralement revendiquées pour le financement de l'AOS.

Dans le but du financement de l'AOS, le législateur a édicté des réglementations spéciales.

Afin d'atteindre les objectifs de la comptabilité financière et analytique d'un hôpital et de respecter également les prescriptions légales pour le financement des prestations AOS, un hôpital doit garantir trois procédés d'amortissement dans sa comptabilité des immobilisations :

- le procédé d'amortissement au bilan,
- celui relatif à la gestion d'entreprise et
- celui de régulation (OCP).

## **7.8.6 Catégories d'immobilisations conformes à l'OCP**

L'OCP n'impose aucune exigence par rapport à la structure des catégories d'immobilisations et à des durées d'utilisation uniformes. A l'art. 10a al. 1 OCP figure une énumération exhaustive des

<sup>46</sup> OAMaI, art. 59d Forfaits liés aux prestations, al. 4

<sup>47</sup> CO Art. 960. Vous trouverez d'autres prescriptions aux art. 957–963 CO (obligation de tenir une comptabilité, règles concernant le bilan, principes régissant l'établissement du bilan, signature, obligation de conserver les livres, obligation de produire, dispositions pénales).

<sup>48</sup> CO Art. 662a, al. 1. D'autres prescriptions applicables aux sociétés anonymes se trouvent aux art. 620–763 CO.

<sup>49</sup> Swiss GAAP RPC 18

indications par immobilisation qui doivent être saisies dans la comptabilité des immobilisations. Ce faisant, la durée d'utilisation prévue par immobilisation doit être déterminée. Dans le commentaire sur l'OCP, il est toutefois précisé que par catégorie d'immobilisations, les hôpitaux fixent une durée d'utilisation uniforme<sup>50</sup>.

REKOLE® se conforme à ces prescriptions.

Les catégories d'immobilisations et les durées d'utilisation économiques moyennes normatives définies par REKOLE® (voir chapitre 7.5 Catégories d'immobilisations et détermination de la base d'amortissement) font partie de l'approche de la gestion d'entreprise dans laquelle la durée de vie économique de l'immobilisation est évaluée objectivement.

Les catégories d'immobilisations REKOLE® et les durées d'utilisations économiques moyennes normatives correspondantes peuvent être utilisées dans la comptabilité des immobilisations pour les buts du financement de l'AOS. Couplés au procédé d'amortissement prescrit par l'OCP, les amortissements pertinents pour l'OCP peuvent être déterminés dans la comptabilité des immobilisations en tant que somme des amortissements annuels ou par objet<sup>51</sup>.

Différences entre catégories d'immobilisations	
OCP :	aucune indication.
REKOLE® :	défini.

Au chapitre 7.9 Détermination des charges d'utilisation des immobilisations (CUI) hospitalières déterminantes pour l'AOS en tant que part des charges déterminantes pour l'AOS, se trouve l'explication, entre autres, de la méthode à utiliser afin de déterminer les amortissements pertinents pour l'AOS à partir de la somme de l'amortissement d'exploitation annuel.

### 7.8.7 Détermination des intérêts calculés sur les actifs immobilisés

Conformément à l'art. 10a, al. 4 OCP, les intérêts calculés des immobilisations nécessaires pour la fourniture des prestations hospitalières sont calculés selon la méthode de la valeur moyenne. Le taux d'intérêt est défini dans l'article et devrait être contrôlé périodiquement. Les intérêts calculés doivent être saisis chaque année pour chaque immobilisation<sup>52</sup>.

Le commentaire sur l'OCP précise que les intérêts calculés sont déterminés à partir de la moitié de la valeur initiale. Ainsi, les intérêts calculés restent constants au cours du temps. L'alternative serait de calculer l'intérêt calculé sur la valeur résiduelle de l'immobilisation à la fin de la période de décompte considérée. Le désavantage de cette dernière méthode est que l'intérêt calculé baisse au cours du temps, en parallèle avec la valeur résiduelle, et que la comptabilité analytique présenterait des coûts décroissants bien que l'infrastructure n'ait pas changé<sup>53</sup>.

REKOLE® soutient cette position et le choix de la méthode de la valeur moyenne car cette dernière se conforme aux principes de la gestion d'entreprise (constance des intérêts calculés au cours du temps et par conséquent dans le calcul).

Le commentaire sur l'OCP<sup>54</sup> précise encore que le taux d'intérêt calculé doit être fixé sur la base du taux moyen des coûts du capital (moyenne pondérée entre engagement des fonds propres et des capitaux étrangers). Il a deux composantes :

<sup>50</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, sur l'art. 10a, p. 5 et dans le commentaire sur l'OCP du 1.2.2008 sur l'art. 10a, p. 7

<sup>51</sup> OCP, art 10a, al.1 let. j

<sup>52</sup> OCP, art. 10a, al. 4

<sup>53</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, p. 5

<sup>54</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, p. 5, 6

- la première composante est le taux d'intérêt sans risques pour lequel est utilisé le rendement moyen pendant le 60 derniers mois des obligations de la Confédération avec une durée de 10 ans ;
- la deuxième composante est l'indemnité tenant compte des risques pour le domaine hospitalier. Elle peut être considérée comme relativement stable. Le taux d'intérêt calculé est fixé sur la base du taux moyen des coûts du capital (moyenne pondérée entre engagement des fonds propres et des capitaux étrangers)<sup>55</sup>.

Le commentaire sur l'OCP indique encore que des intérêts calculés sont appliqués aux actifs immobilisés investis (dans le commentaire sur l'OCP, cette notion est désignée par capital immobilisé), mais pas aux actifs circulants (dans le commentaire sur l'OCP, cette notion est désignée par capital circulant)<sup>56</sup>. Il n'y a pas d'autres explications sur cette restriction de l'application du taux d'intérêt CMPC aux seuls actifs immobilisés. Rien n'explique pourquoi les actifs circulants investis ne sont pas aussi financés ainsi. Il est probable que cette restriction doit être mise en relation avec le fait qu'aujourd'hui déjà, dans le cadre du financement de l'AOS, les intérêts calculés sur les actifs circulants sont pris en compte de manière normative dans le cadre de la détermination des coûts hospitaliers d'exploitation standardisés (COEXS)<sup>57</sup>.

### Conclusion

Aussi bien REKOLE® que l'OCP se réfèrent à la colonne des actifs du bilan de l'hôpital pour définir la base de calcul pertinente pour la détermination des intérêts calculés sur les actifs immobilisés.

REKOLE® se réfère au taux d'intérêt fixé dans l'OCP qui est déterminé par la méthode CMPC.

Dans la comptabilité des immobilisations et conformément à l'art. 10a, al. 1 let. j OCP, les intérêts calculés annuels sur les actifs immobilisés doivent être déterminés en tant que somme des intérêts calculés annuels. REKOLE® se conforme à cette prescription.

#### Différences dans la détermination des intérêts calculés sur les actifs immobilisés.

Aucune.

L'application correcte du taux d'intérêt CMPC pour calculer les intérêts calculatoires d'une entreprise signifie toutefois qu'aussi bien les actifs immobilisés que les actifs circulants soient pris en compte dans la base de calcul. Cette façon de faire présuppose une modification de la pratique de la Surveillance des prix :

#### Différences de bases de calcul lors de l'application<sup>58</sup>

OCP :	se réfère uniquement aux actifs immobilisés nécessaire à l'exploitation.
REKOLE® :	se réfère aux actifs nécessaires à l'exploitation, comprenant les actifs immobilisés et les actifs circulants.

Afin d'atteindre les buts de la comptabilité analytique et de respecter les prescriptions légales pour le financement des prestations AOS, un hôpital doit déterminer dans sa comptabilité des immobilisations les intérêts calculés sur les actifs immobilisés selon l'OCP et selon REKOLE®.

<sup>55</sup> WWZ Expertise Prescription du taux d'intérêt calculé dans l'OCP, Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum (WWZ) de l'Université de Bâle, version du 11 septembre 2008 sur mandat de l'Office fédéral de la santé publique OFSP, p. 15.

<sup>56</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, p. 5

<sup>57</sup> Notion tirée de la pratique de la Surveillance des prix : dans Spitaltarife - Praxis des Preisüberwachers bei der Prüfung von stationären Spitaltarifen, Surveillance des prix, décembre 2006, p. 10

<sup>58</sup> WWZ Expertise Prescription du taux d'intérêt calculé dans l'OCP, Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum (WWZ) de l'Université de Bâle, version du 11 septembre 2008 sur mandat de l'Office fédéral de la santé publique OFSP, p. 15.

Au chapitre 7.9 Détermination des charges d'utilisation des immobilisations (CUI) hospitalières déterminantes pour l'AOS en tant que part des charges déterminantes pour l'AOS, se trouve l'explication de la méthode à utiliser afin de déterminer les intérêts calculés sur les actifs immobilisés pertinents pour l'AOS à partir de la somme des intérêts calculés annuels.

## 7.8.8 Prescriptions OCP pour le passage au financement par forfait lié aux prestations

### Alinéa 1

Les dispositions finales des modifications de l'OCP du 22 octobre 2008 prescrivent que les investissements réalisés avant le passage à la rémunération des hôpitaux au moyen de forfaits liés aux prestations peuvent être inclus dans la détermination des coûts, si au moment du passage une immobilisation est inscrite à sa valeur comptable actuelle dans la comptabilité des immobilisations de l'hôpital ou de la maison de naissance.

Cette exigence est motivée par la conviction du législateur que cette mesure permettra d'atteindre les objectifs suivants<sup>59</sup> :

- en vue de l'élaboration des structures tarifaires, des données fiables sur les coûts d'exploitation et les coûts d'investissements doivent être mises à disposition ;
- il faut garantir que les immobilisations déjà amorties ne le seront pas encore une fois ;
- de cette manière, l'on évite que les coûts présentés par les hôpitaux soit excessifs et qu'ainsi, au moment du passage aux structures tarifaires uniformes, des coûts trop élevés n'entrent dans les calculs.

Les exigences de l'alinéa 1 poursuivent encore deux autres objectifs :

- que les coûts d'investissements de l'AOS soient calculés selon une méthode uniforme et que les données soient comparables,
- la comparaison du caractère économique des hôpitaux s'en trouvera facilitée<sup>60</sup>.

Le fait est que lors du passage et du point de vue de l'OCP les charges d'utilisation des immobilisations à charge du financement de l'AOS sont quasiment mises sur pied d'égalité avec les amortissements au bilan d'un hôpital (selon le CO), locations et opérations de remboursement en sus<sup>61</sup>.

#### Différences dans la détermination de la base d'évaluation au moment du passage

Pour les investissements réalisés avant le 1.1.2012 :

OCP :	base d'évaluation des immobilisations	=	valeur comptable
REKOLE® :	base d'évaluation des immobilisations	=	valeur d'acquisition ou valeur d'assurance incendie

Ces exigences ne peuvent pas être appliquées à la comptabilité analytique hospitalière. Cela entraînerait une distorsion de l'ensemble de la comptabilité analytique par unité finale d'imputation, entre autres la détermination des coûts par cas.

<sup>59</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, p. 6

<sup>60</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, p. 3

<sup>61</sup> OCP art. 8

Cependant ces exigences peuvent être appliquées sans autre dans la comptabilité des immobilisations de l'hôpital en sus des exigences calculatoires. Les coûts d'utilisation des immobilisations pertinents pour l'OCP déterminés de cette manière peuvent en définitive, dans le cadre de la détermination des coûts pertinents pour l'AOS, être utilisés à la place des valeurs calculées. Grâce aux informations issues de la comptabilité analytiques UFI relatives aux divers types de tarifs / activités, les charges d'utilisation des immobilisations déterminantes pour l'AOS peuvent être mises en relation avec les divers types de tarifs / activités (voir chapitre 7.9 Détermination des charges d'utilisation des immobilisations (CUI) hospitalières déterminantes pour l'AOS en tant que part des charges déterminantes pour l'AOS).

### **Alinéa 2**

L'alinéa 2 des dispositions finales de l'OCP prescrit qu'au moment du passage, la valeur comptable selon l'alinéa 1 ne doit pas dépasser la valeur comptable qui aurait résulté de la détermination de valeur selon l'article 10a.

L'al. 2 a pour objectif de fixer un plafond en comparant la valeur comptable actuelle et la valeur comptable de l'immobilisation qui aurait résulté d'un calcul depuis la date de l'achat jusqu'au moment du passage selon l'art. 10a de l'ordonnance<sup>62</sup>.

Cette exigence peut être satisfaite au niveau de la comptabilité des immobilisations et n'affecte pas la comptabilité analytique d'un hôpital pour autant que la détermination des coûts d'utilisation des immobilisations stationnaires pertinents pour l'AOS respecte la méthode du chapitre 7.9 Détermination des coûts d'utilisation des immobilisations (CUI) stationnaires déterminants pour l'AOS en tant que part des coûts déterminants pour l'AOS.

### **Alinéa 3**

Enfin l'al. 3 des dispositions finales de l'OCP prescrit que l'amortissement sur la valeur comptable doit être effectué avec la durée d'utilisation résiduelle prévue.

Cette exigence peut être satisfaite au niveau de la comptabilité des immobilisations en la mettant sur un pied d'égalité avec l'amortissement usuel sur la valeur d'acquisition pendant la durée d'utilisation prévue (les amortissements annuels restent les mêmes). Cette exigence n'affecte pas la comptabilité analytique d'un hôpital.

L'al. 3 de l'OCP précise encore qu'au moment du passage et aux fins de détermination des intérêts calculés, la valeur d'acquisition doit être remplacée par la valeur comptable. Le commentaire sur l'OCP ajoute encore que cette réglementation trouve application pendant la phase transitoire. Par contre il n'y a pas de définition de la phase transitoire.

#### **Différences dans la détermination de la base de calcul des intérêts calculés pendant le passage**

Au moment du passage et applicable pendant la période transitoire<sup>63</sup> la base de calcul est déterminée de la manière suivante:

OCP :	sur la moitié de la valeur comptable au lieu de la moitié de la valeur d'acquisition.
REKOLE® :	sur la moitié de la valeur d'acquisition ou sur la moitié de la valeur d'assurance incendie rétro-indexée.

<sup>62</sup> Commentaire sur l'OCP du 22 octobre 2008, p. 6

<sup>63</sup> La phase transitoire n'est pas définie par le législateur par rapport à cette déclaration.

Cette exigence de l'OCP peut être mise en œuvre dans la comptabilité des immobilisations. Cette mesure de régulation a pour conséquence que les coûts effectifs à charge de l'AOS sont plafonnés et que seule une partie des intérêts calculés est financée par l'AOS.

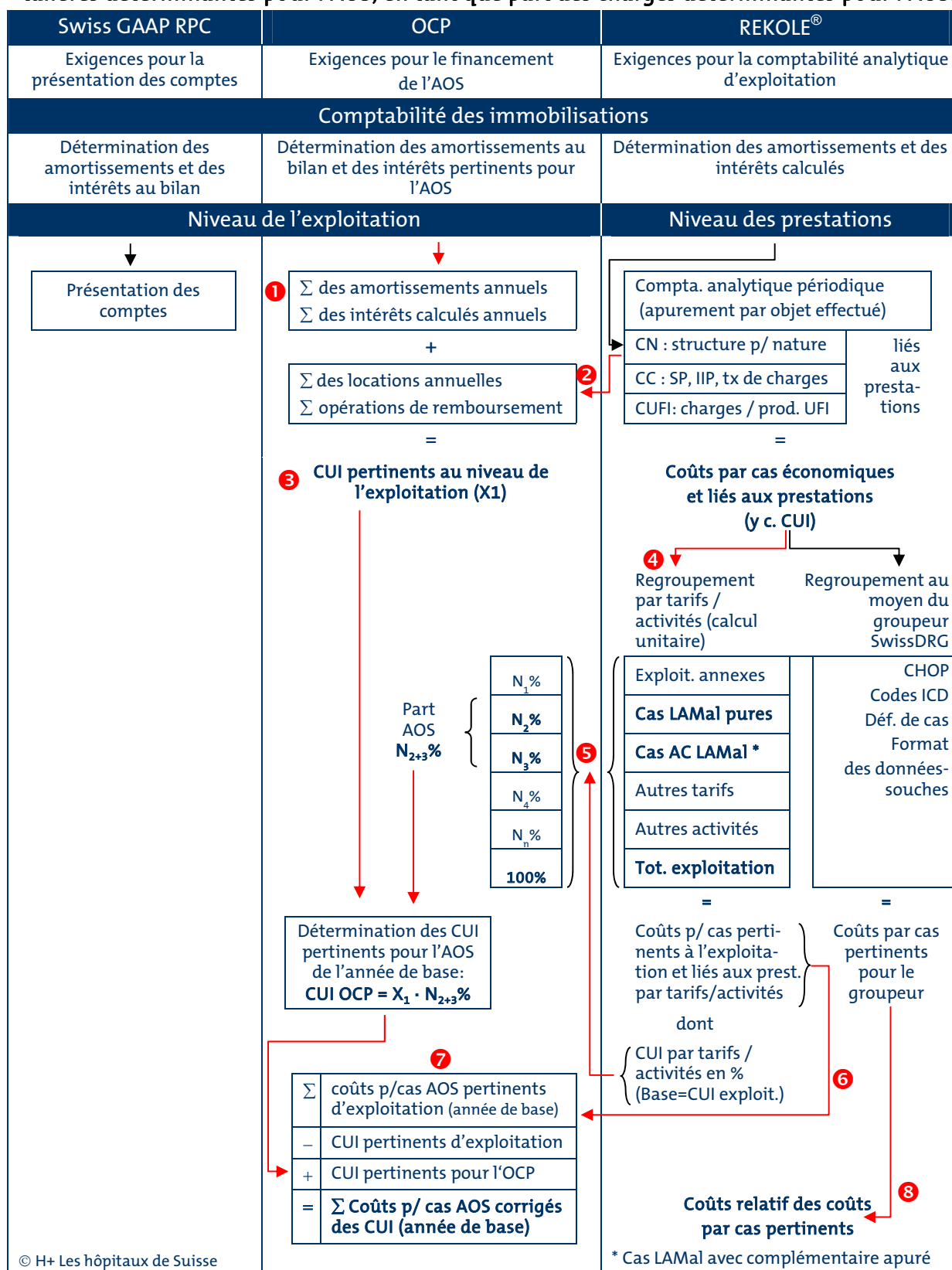
### **7.9 Détermination des charges d'utilisation des immobilisations (CUI) hospitalières déterminantes pour l'AOS, en tant que part des charges déterminantes pour l'AOS**

Ce chapitre présente un modèle qui permet de déterminer les coûts pertinents pour l'AOS au moyen de la comptabilité des immobilisations et de la comptabilité analytique d'un hôpital. Les explications portent en particulier sur le moyen qui permet de déterminer les charges d'utilisation des immobilisations pertinentes pour l'AOS. Sachant que les charges d'utilisation des immobilisations sont, pour la plupart, déterminées au niveau de la comptabilité des immobilisations, celles-ci se réfèrent uniquement à l'entreprise dans son ensemble. Elles ne peuvent se référencer aux différents cas traités. Le présent chapitre explique :

- comment les charges d'utilisations des immobilisations pertinentes pour l'AOS sont intégrées dans la détermination des charges d'exploitation pertinentes pour l'AOS à la place des charges d'utilisation des immobilisations calculées ;
- comment les charges d'utilisations des immobilisations pertinentes pour l'AOS sont réparties sur les divers types de tarifs / activités en respectant le lien de causalité.

Ci-après vous trouverez une illustration qui présente le déroulement complet de la détermination des données et qui reflète les relations entre les différentes sources de données. Puis vous trouverez un tableau qui présente la détermination d'un cas chiffré simplifié :

**Illustration : détermination des charges d'utilisation des immobilisations (CUI) hospitalières déterminantes pour l'AOS, en tant que part des charges déterminantes pour l'AOS.**





**Tableau : détermination des charges d'utilisation des immobilisations (CUI) hospitalières déterminantes pour l'AOS en tant que part des charges déterminantes pour l'AOS.**

Exemple : hôpital Exemple		CHF	% (arrondi)
<b>Var.</b>	<b>Comptabilité des immobilisations (1.1.-31.12), Exclus les locations et leasing opérationnels</b>		
1	Amortissements et intérêts au bilan (Swiss GAAP RPC) :	80'000'000	
2	Amortissements et intérêts réglementaires (OCP) :	70'000'000	
3	Coûts d'utilisation des installations calculés (REKOLE®):	<b>98'000'000</b>	
	<b>Comptabilité des charges par nature</b>		
4	Locations et leasing opérationnel	50'000'000	
	<b>Calcul périodique par unité finale d'imputation REKOLE®</b>	148'000'000	
5	+/- ajustement du calcul périodique / unitaire	+2'000'000	
5a	<b>Calcul unitaire REKOLE® par UFI</b>	150'000'000	
	<b>Calcul unitaire REKOLE® par UFI : composante des CUI regroupée par types de tarifs / activités</b>		
6	Exploitations annexes	5'000'000	3
7	Cas hospitalier LAMal pures (pertinents pour l'AOS)	30'000'000	20
8	Cas AC <sup>64</sup> apurés LAMal (pertinents pour l'AOS)	25'000'000	17
9	Tarif hospitalier SCTM	30'000'000	20
10	Tarif hospitalier SCTM avec AC	10'000'000	7
11	Autres répondants	5'000'000	3
12	Cliniques de jour Psychiatrie	10'000'000	7
13	Soins de longue durée	5'000'000	3
14	Enseignement universitaire et recherche	10'000'000	7
15	Autres mandats (y c. prestations d'intérêt général)	5'000'000	3
16	Activité ambulatoire	15'000'000	10
17	<b>Total CUI (REKOLE®)</b>	<b>150'000'000</b>	<b>100</b>
18	Dont locations et leasing opérationnel (var. 4)	50'000'000	
	<b>Détermination des CUI pertinents pour l'AOS</b>		commentaire
19	Amortissements et intérêts pertinents pour l'AOS [(var. 2) x (var. 7 + 8 en %)]	25'900'000	37% de la var. 2
20	Locations et leasing opérationnel pertinents pour l'AOS [(var. 4) x (var. 7 + 8 en %)]	18'500'000	37% de la var. 4
21	<b>Total</b>	<b>44'400'000</b>	

### Détermination des charges d'exploitation pertinentes

Par charges d'exploitation pertinentes pour les tarifs, on entend les coûts qui doivent être financés dans le cadre d'une loi ou d'un tarif. L'étendue et le procédé de détermination des coûts d'exploitation pertinents pour les tarifs peuvent varier selon les lois, tarifs ou financeurs :

<sup>64</sup> AC : assurés avec assurances complémentaires

lorsqu'on parle de CUI pertinents pour l'AOS, il est question de CUI qui se rapportent à la LAMal et à ses ordonnances. Les procédés de détermination des charges d'exploitation pertinentes pour les tarifs ont, du moins à ce jour, une connotation historique.

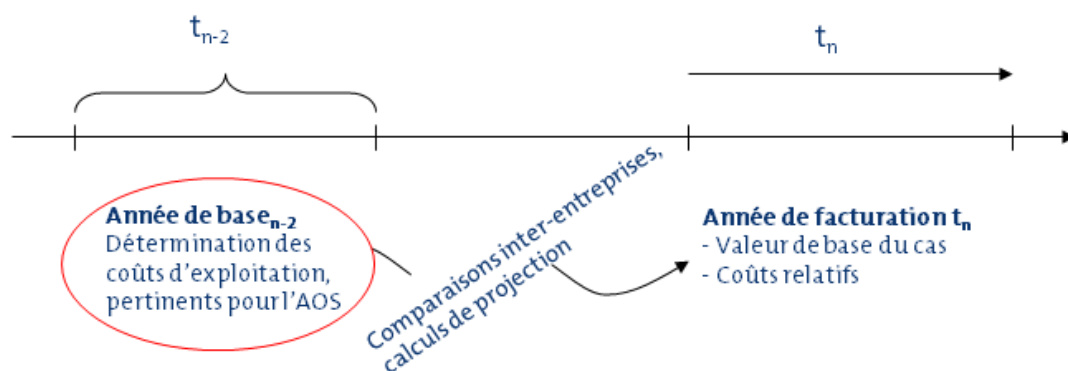
Les explications suivantes se réfèrent, à titre d'exemple, à la LAMal et seulement à l'apurement des CUI, à savoir :

- détermination des CUI pertinents pour l'AOS ;
- intégration des CUI pertinents pour l'AOS dans les coûts d'exploitation pertinents pour l'AOS de l'année de base.

Ne font pas partie de ce chapitre les autres corrections et projections (entre autres, la compensation du renchérissement) des coûts d'exploitation de l'année de base pour déterminer finalement les coûts d'exploitation pertinents pour la facturation à l'AOS.

### Année de base et année de facturation

Pour effectuer le calcul des coûts d'exploitation stationnaires pertinents pour l'AOS de l'année de facturation  $t_n$ , il faut se servir, comme situation initiale, des données d'exploitation de la clôture de l'année de base  $t_{n-2}$  :



### Sources de données : la comptabilité des immobilisations et la comptabilité des charges par nature

Le texte suivant se rapporte à l'illustration et au tableau "Détermination des charges d'utilisation des immobilisations (CUI) hospitalières déterminantes pour l'AOS en tant que part des charges déterminantes pour l'AOS". Les chiffres ❶ à ❸ font référence à l'illustration, les variables 1 à 21 au tableau.

❶ Une partie des coûts d'utilisation des immobilisations pertinents pour l'OCP peut être présentée comme somme des amortissements annuels et des intérêts calculés annuels sur les actifs immobilisés dans la comptabilité des immobilisations, conformément à l'art. 10a al. 1 let. j (var. 2).

❷ Les autres coûts d'utilisation des immobilisations (locations et transactions de leasing opérationnel, var. 4) ne sont pas portés dans la comptabilité des immobilisations. Il en est tenu compte de manière équivalente aux charges dans la comptabilité analytique, et ce comme charges par nature spécifiques.

❸ La somme de l'amortissement annuel et des intérêts calculés annuels sur les actifs immobilisés tiré de la comptabilité des immobilisations et les charges par nature Locations et leasing opérationnel de la comptabilité des charges par nature se rapportent à l'ensemble de

l'hôpital : au niveau de la comptabilité des immobilisations et de la comptabilité des charges par nature, il n'est pas possible de déterminer les coûts d'utilisation des immobilisations pour certaines activités comme p. ex. l'activité AOS ou les prestations d'intérêt général, et encore moins pour certaines unités finales d'imputation.

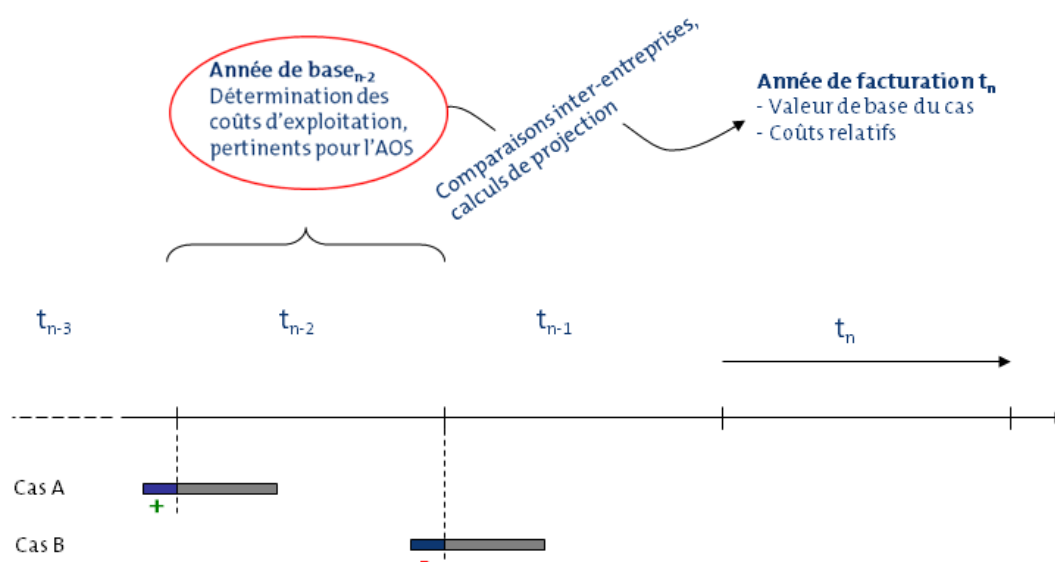
④ Afin de mettre en relation les données de la comptabilité des immobilisations avec certaines activités, des informations de la comptabilité analytique sont nécessaires. La comptabilité analytique par unités finales d'imputation et des possibilités d'évaluations efficaces permettent de déterminer les CUI pertinents pour des types de tarifs / activités spécifiques, comme par ex. :

- les CUI pertinents pour l'AOS
- la part des CUI pour la LAA/LAI/LAM
- la part des CUI pour l'activité ambulatoire
- la part des CUI pour les autres mandats spécifiques.

### Du calcul périodique au calcul unitaire par unité finale d'imputation<sup>65</sup>

Dans le système de rémunération DRG, les coûts par cas DRG se retrouvent au premier plan. Comme le financement de l'AOS sera lié aux cas dès 2012, les CUI pertinents pour l'AOS devront être déterminés par cas et non plus par période<sup>66</sup>. Cela requiert une comptabilité des ajustements entre calcul périodique et calcul unitaire par unité finale d'imputation : la base des coûts hospitaliers AOS pertinente pour l'année  $t_n$  correspond à la somme des coûts par cas AOS qui ont été occasionnés par les cas AOS sortis pendant l'année  $t_{n-2}$ .

Le passage du calcul périodique au calcul unitaire par unité finale d'imputation concerne aussi les CUI et consiste, d'une part, à ajouter la part des coûts de l'année précédente ( $t_{n-3}$ ) pendant laquelle les patients ont été en traitement (cas A), mais qui sont sortis seulement l'année suivante  $t_{n-2}$  qui sert d'année de base. D'autre part, les coûts afférents à l'année de base  $t_{n-2}$  pour les patients sortis l'année suivante ( $t_{n-1}$ ) doivent être déduits (cas B).



<sup>65</sup> Unité finale d'imputation = cas administratif et mandat

<sup>66</sup> Par période, il faut comprendre l'année comptable (1.1. – 31.12.)

Une fois la comptabilité des ajustements terminée, on dispose des coûts d'utilisation des immobilisations unitaires pour l'année de base  $t_{n-2}$  (var. 5a).

### **Calcul unitaire par unité finale d'imputation et regroupement des cas / mandats administratifs selon les tarifs et activités**

⑤ Ces coûts d'utilisation des immobilisations unitaires peuvent être présentés par types de tarifs / activités en tant que regroupement de cas et mandats administratifs. En outre, il est possible de les mettre en relation entre eux (parts proportionnelles par types de tarifs / activités : var. 6 à 16).

Par exemple les regroupements selon les types de tarifs / activités suivants sont possibles :

- exploitations annexes
- cas LAMal exclusivement stationnaires
- cas LAMal stationnaires des assurés avec assurance complémentaire
- tarif hospitalier SCTM
- tarif hospitalier SCTM avec assurance complémentaire
- autres répondants
- cliniques de jour
- soins de longue durée
- enseignement universitaire et recherche
- autres mandats (y c. prestations d'intérêt général)
- activités ambulatoires (peuvent être réparties selon le type de tarif)

⑥ Les CUI provenant du calcul unitaire par unité finale d'imputation sont évalués et imputés selon les principes de la gestion d'entreprise à laquelle ils sont destinés. Leur imputation et leur regroupement sont liés aux prestations et garantissent ainsi que leur répartition parmi les différents types de tarifs / activités soit causale, retraçable et justifiable (var. 6 à 16).

Le processus de regroupement des cas / mandats administratifs dans les différents types de tarifs / activités n'affecte pas le degré de détail des composantes de coûts du relevé de l'unité finale d'imputation<sup>67</sup> REKOLE® ni la traçabilité : entre autres, la part objective liée aux prestations des coûts d'utilisation des immobilisations par types de tarifs / activités peut toujours être présentée avec exactitude (var. 6 à 16).

### **Détermination des CUI pertinents pour l'AOS**

A présent, toutes les informations permettant de déterminer les coûts d'utilisation des immobilisations pertinents pour l'AOS sont disponibles.

La variable 21 correspond aux CUI pertinents pour l'AOS. Elle se base d'une part sur les prescriptions de régulation pour la détermination des amortissements et des intérêts de l'OCP qui sont calculés dans la comptabilité des immobilisations (niveau de l'hôpital) et, d'autre part, sur les principes de la gestion d'entreprise s'appliquant à la comptabilité analytique par unité finale d'imputation, grâce à laquelle les CUI d'exploitation peuvent être regroupés par types de tarifs / activités.

⑦ Afin que les prescriptions de l'OCP soient prises en compte, une partie de ces CUI d'exploitation doivent être corrigés, soit être déduits et être remplacés par les CUI qui ont été évalués selon l'OCP.

<sup>67</sup> Besson, REKOLE Comptabilité de gestion à l'hôpital, chapitre 9.8 Relevé de l'unité finale d'imputation du cas administratif, H+ Les hôpitaux de Suisse, 3<sup>e</sup> édition, 2008

Ce remplacement des CUI basés sur la gestion d'entreprise par les CUI pertinents pour l'AOS concerne :

- l'amortissement des immobilisations > CHF 10'000 ;
- les intérêts calculés sur les actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation ;
- les locations et les transactions de leasing dans la mesure où il est constaté qu'au poste « Location et opérations de remboursement » figurent des coûts qui seraient nettement supérieurs aux coûts nécessaires si l'objet en question avait été acquis<sup>68</sup>.

Cependant il ne concerne pas :

- les acquisitions d'immobilisations < CHF 10'000 ;
- les locations et les transactions de leasing dans la mesure où il est constaté qu'au poste « Location et opérations de remboursement » figurent des coûts qui ne seraient pas nettement supérieurs aux coûts nécessaires si l'objet en question avait été acquis<sup>69</sup>.

Ce remplacement peut être effectué pour tous les types de tarifs / activités, si auparavant, il est convenu que l'OCF jouisse d'une application dépassant le cadre de l'AOS et de la LAMal. Le remplacement s'effectue toujours de manière proportionnelle aux valeurs CUI tirées de la comptabilité analytique par unité finale d'imputation. Ceci permet de garantir en proportion la juste imputation des coûts occasionnés (lien avec les prestations) par types de tarifs / activités. Dans notre exemple, la détermination n'est présentée que pour les activités pertinentes pour l'AOS (var. 19 et 20).

## 7.10 Utilisation des charges d'utilisation des immobilisations pour les coûts relatifs (groupeur SwissDRG)

Retenons ce qui suit :

- afin de déterminer les coûts pertinents pour l'AOS, le législateur édicte des prescriptions (OCF) pour limiter les conséquences sur les coûts à charge de l'AOS ;
- l'OCF du 1<sup>er</sup> janvier 2009 et REKOLE® poursuivent des buts différents : l'OCF applique une approche de comptabilité financière à la comptabilité des immobilisations, alors que REKOLE® adopte l'approche de la comptabilité analytique de gestion d'entreprise ;
- le but de REKOLE® a toujours été de créer un instrument de gestion qui soutienne la gestion hospitalière en termes de coûts, et ce dans l'intérêt des groupes interlocuteurs des hôpitaux. A cette fin, REKOLE® s'appuie toujours sur les prescriptions légales pour autant qu'elles ne rendent pas impossible une gestion hospitalière responsable et économique ;
- dans les prescriptions de l'OCF sur les investissements, le législateur se contredit lui-même dans le sens où l'OCF précise que la comptabilité analytique doit permettre une justification appropriée des coûts des prestations<sup>70</sup> et fixe en même temps des réglementations qui permettent de réaliser les objectifs de la comptabilité financière, mais en aucun cas les exigences de la comptabilité analytique. Toutefois les charges légales peuvent être présentées et évaluées dans la comptabilité des immobilisations dans un cercle d'évaluation séparé et peuvent être intégrées dans les coûts d'exploitation pertinents pour l'AOS via une comptabilité à part. Pour ces deux motifs, il est tenu compte des prescriptions de l'OCF dans une comptabilité à part et non dans la comptabilité analytique hospitalière.

<sup>68</sup> Commentaire sur l'OCF du 22 octobre 2008, p. 5). Il reste encore à définir la méthode par laquelle le législateur prévoit de contrôler cette intention et, le cas échéant, de procéder à des corrections de coûts.

<sup>69</sup> Commentaire sur l'OCF du 22 octobre 2008, p. 5). Il reste encore à définir la méthode par laquelle le législateur prévoit de contrôler cette intention et, le cas échéant, de procéder à des corrections de coûts.

<sup>70</sup> OCF art. 9 al. 2

Une raison centrale supplémentaire pour laquelle la comptabilité analytique hospitalière doit respecter les critères de la gestion d'entreprise réside dans le système même des forfaits liés aux prestations (DRG, etc.<sup>71</sup>).

**8** Dans SwissDRG, l'intensité de l'utilisation des ressources engagées pour fournir un traitement déterminé est exprimée par un coût relatif spécifique à chaque DRG. Les coûts relatifs (plus d'un millier dans SwissDRG) sont en relation entre eux : l'augmentation d'un coût relatif entraîne automatiquement une baisse relative de tous les autres coûts relatifs. La somme de tous les coûts relatifs est toujours égale à 1.

La détermination des poids relatifs<sup>72</sup> du système SwissDRG est réalisée au plan national. Le calcul des poids relatifs se base sur les coûts par cas DRG. Ces coûts par cas sont déterminés annuellement par les hôpitaux du réseau<sup>73</sup> et remis à SwissDRG SA.

Ces coûts par cas doivent être déterminés selon des principes uniformes nationaux de gestion d'entreprise. SwissDRG a édicté à cette fin des spécifications pour les données<sup>74</sup>. Dans ce cadre, les coûts d'utilisation des immobilisations, tout comme d'autres types de coûts par cas, doivent être déterminés selon une méthode uniforme basée sur la gestion d'entreprise.

L'objectif est de présenter objectivement les différentes intensités d'utilisation des ressources engagées (frais de personnel, frais de matériel et utilisation des immobilisations) dans les différents coûts relatifs DRG et de répondre correctement aux exigences légales<sup>75</sup> : les traitements conservateurs utilisent moins intensément les immobilisations que les traitements invasifs.

La solution de branche REKOLE® tient compte des principes, règles et méthodes de la gestion d'entreprise qui permettent de déterminer des coûts complets objectifs liés aux cas ou aux mandats. REKOLE® a un caractère national et peut être mise en œuvre par chaque hôpital, clinique ou institution, et ce indépendamment de l'organe responsable.

Le respect de principes reposant sur la gestion d'entreprise pour calculer les poids relatifs SwissDRG garantit que les poids relatifs se comporteront entre eux, au cours du temps, de manière objective et juste quant à l'imputation, conférant ainsi à la structure tarifaire (groupeur SwissDRG) robustesse et constance.

Les exigences minimales de REKOLE® (évaluation et imputation des charges par nature ainsi que détermination des coûts par cas) constituent, eu égard à la détermination des pondérations de coûts SwissDRG, une situation initiale optimale, uniforme et nationale pour déterminer les poids relatifs.

<sup>71</sup> Dans le domaine somatique aigu, le financement des prestations s'appuie sur DRG. On peut continuer à faire valoir des forfaits par jour, p. ex. en psychiatrie, mais cette forme de rémunération devra également être construite sur un système de classification uniforme à l'avenir (voir Message concernant la révision partielle de la loi fédérale sur l'assurance-maladie (financement hospitalier, du 15 septembre 2004, p. 5533-5534).

<sup>72</sup> Dans Méthode de calcul : détermination de cost-weights, cas déviants, structure tarifaire, SwissDRG SA, 2009

<sup>73</sup> Liste des hôpitaux du réseau : voir [http://www.swissdrg.org/assets/pdf/Erhebung2010/20101116\\_Liste\\_der\\_NWS\\_2010\\_-\\_FR.pdf](http://www.swissdrg.org/assets/pdf/Erhebung2010/20101116_Liste_der_NWS_2010_-_FR.pdf)

<sup>74</sup> SwissDRG Relevé 2010, Format et contenu des données, 2009, SwissDRG SA, Berne, Suisse

<sup>75</sup> OAMaI, art. 59d Forfaits liés aux prestations, al. 4