

L'auteur propose un éclairage sur les enjeux liés à l'introduction des normes RPC, et en particulier de la norme 21 parmi les établissements actifs dans l'accueil de personnes en situation de handicap. En insistant sur le contexte au sein duquel évoluent ces institutions, il met en évidence les facteurs historiques et politiques pouvant influencer sur le travail de clarification réalisé par ces normes.

SAMY JOST

RÉFÉRENTIEL RPC ET PRÉSENTATION DES COMPTES DES EPH

Enjeux et objectifs selon la norme RPC 21

1. INTRODUCTION

Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2004, la *loi sur l'intégration des personnes handicapées (LIPH – K 136)* définit les axes poursuivis par le canton de Genève dans le cadre de la politique publique du handicap.

Dans ce contexte, les institutions actives dans ce domaine, occupent une place de premier ordre et répondent, au sens de la loi, à la dénomination d'*établissements accueillant des personnes handicapées (EPH)*. Ces institutions sont suivies par le *département de la solidarité et de l'emploi (DSE)* [1].

Parmi les objectifs fixés en matière de suivi financier des institutions, la LIPH entend:

→ rendre plus équitable l'allocation de subventions cantonales, notamment s'agissant des coûts de fonctionnement et en particulier des coûts de personnel qui représentent les trois quarts des charges d'exploitation; → garantir aux pouvoirs publics une connaissance complète des charges et des ressources de financement des établissements d'accueil en rendant accessible l'ensemble des budgets et des comptes qui doivent être présentés de manière claire, homogène et continue.

S'agissant du financement des EPH, celui-ci provient de quatre sources principales:

→ un «prix de journée» facturé aux résidents par l'institution pour la prestation d'accueil en hébergement; → les «recettes propres» générés par l'institution, provenant des ventes de produits fabriqués dans les ateliers ou des prestations effectuées pour des tiers; → les «dons et legs non affectés» reçus par l'institution; → une «indemnité cantonale de fonctionnement», subsidiaire aux autres sources de financement [2].



SAMY JOST, CERTIFIED GOVERNMENT AUDITING PROFESSIONNAL (CGAP), DÉPARTEMENT DE LA SOLIDARITÉ ET DE L'EMPLOI (DSE), CANTON DE GENÈVE, GENÈVE

Dans ce sens, l'article 21 let. f de la LIPH prévoit que les titulaires de l'autorisation d'exploitation [3] tiennent leur comptabilité et leurs statistiques conformément aux directives du département afin de pouvoir bénéficier du soutien financier de l'État.

Si les dispositions de la LIPH s'appliquent uniquement aux institutions reconnues en tant qu'EPH par le DSE, il convient de préciser que les règles de l'article 21 LIPH s'insèrent dans le dispositif de règles comptables et financières de l'État de Genève.

Au sein de ce dispositif, la *loi sur la gestion administrative et financière (LGAF)* de l'État de Genève, du 7 octobre 1993 (D 105 – LGAF) et la loi sur les indemnités et les aides financières, du 15 décembre 2005 (LIAF – D 111) occupent une place centrale [4].

La LIAF prévoit en effet, à son article 12 al. 3 let. a, que le bénéficiaire d'une subvention tienne à disposition, pour chaque exercice annuel, son dernier budget et ses comptes révisés conformément aux dispositions prévues par la LGAF [5].

Dans ce sens, dès l'exercice 2006, le DSE a pris la décision que les EPH du canton de Genève présentent leurs états financiers selon le référentiel comptable RPC et en particulier la norme 21 [6].

2. ENJEUX

Il convient de rappeler que les enjeux financiers liés à la politique du handicap dans le canton de Genève sont conséquents: pour l'exercice 2008, le montant d'indemnités de fonctionnement versées aux institutions s'est élevé à F 160 millions [7].

Fort de ces montants, la question du référentiel à appliquer aux EPH s'est posée avec d'autant plus d'acuité qu'il s'agissait de disposer d'informations financières homogènes et de qualité, permettant notamment de procéder à des comparaisons entre institutions.

L'orientation retenue par le DSE a ainsi été motivée par le souci d'accroître l'intelligibilité d'états financiers d'institutions, jusqu'ici strictement présentés selon le cadre légal minimum, soit le code des obligations dont les exigences ne sont pas aussi détaillées que celles prévues par les normes RPC.

Il convient de rappeler, qu'outre pour les destinataires habituels (donateurs, sponsors, etc.), les états financiers des

institutions sont d'une grande utilité aux autorités responsables du subventionnement et du suivi de ces entités (Grand Conseil, Conseil d'État, département de tutelle, Inspectorat des finances, Cour des comptes), ceci afin d'obtenir l'assu-

«L'orientation retenue par le DSE a été motivée par le souci d'accroître l'intelligibilité d'états financiers d'institutions.»

rance raisonnable que les fonds publics sont utilisés conformément aux buts pour lesquels ils ont été alloués.

Ainsi, les dispositions de la LGAF et de la LIAF s'appliquent en plein aux organismes subventionnés par l'État de Genève (EPH inclus), ce qui n'est pas sans conséquences sur la gestion de ces entités.

À titre d'exemple, nous citerons l'article 36 al. 3 LGAF (repris à l'article 17 al. 1 de la LIAF) qui prévoit le caractère supplétif des subventions de l'État à toute autre source de financement (principe de subsidiarité) et pose clairement le principe de non-thésaurisation de subventions [8].

Par ailleurs, la LIAF prévoit que toute subvention versée par l'État de Genève trouve son fondement dans une loi de financement (principe de légalité) et fasse l'objet d'un contrat écrit de droit public (ou contrat de prestations).

Ces contrats précisent notamment les modalités de collaboration entre l'entité et l'État de Genève et définissent les objectifs fixés aux institutions dans la réalisation des prestations subventionnées. Ces objectifs sont liés à des valeurs cibles mesurées par le biais d'indicateurs de performance.

Outre la réalisation de prestations, tous les contrats contiennent une clause de répartition du résultat comptable de l'institution (traitement des bénéfices et pertes), ceci au regard du principe de non-thésaurisation mentionné précédemment.

De ce fait, les éléments entrant dans la détermination du résultat comptable sont d'une importance cruciale [9]: chaque résultat doit être analysé et interprété avec diligence, d'une part au regard de la réalité de gestion de l'entité subventionnée, de la spécificité du secteur d'activité, et d'autre part, sous l'angle du respect des principes comptables définis dans les lois cantonales. Dans ce sens, le choix du référentiel de présentation comptable adéquat est capital.

Précisons finalement que l'organe de révision se doit d'être totalement au fait des spécificités réglementaires cantonales afin qu'une opinion d'audit conforme aux normes RPC mais également aux exigences cantonales (LGAF, LIAF) puisse être délivrée en bonne et due forme.

3. FACTEURS EXOGÈNES DE COMPLEXIFICATION

Suite à l'introduction en 2006 du référentiel RPC (et notamment de la norme 21), il faut relever les progrès réalisés dans la présentation des états financiers des EPH: à titre d'exemple, une lecture parallèle du compte d'exploitation mis en

relation avec le tableau des flux de trésorerie a permis d'améliorer considérablement la compréhension de la performance financière d'une institution.

Il demeure toutefois des éléments externes que les institutions ne peuvent maîtriser et, malheureusement, qui influencent de manière négative et significative le travail de clarification réalisé par l'introduction des normes RPC.

Les deux exemples présentés dans les prochains paragraphes sont propres à la réalité des EPH et, dans ce sens, ne sont pas généralisables à l'ensemble des entités subventionnées par l'État de Genève.

Notre propos sera seulement d'illustrer de quelle manière deux niveaux de décisions (fédéral et intercantonal) peuvent influencer une institution opérant dans une réalité a priori définie sur un plan strictement cantonal.

4. PRATIQUE DE L'OFAS EN MATIÈRE DE VERSEMENT DE SUBVENTIONS

Jusqu'à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2008, de la nouvelle péréquation financière et répartition des charges entre la Confédération et les cantons (RPT), les subsides fédéraux prévus à l'article 73 de la loi sur l'assurance-invalidité (AI) étaient versés aux EPH par l'*Office fédéral des assurances sociales* (OFAS).

La pratique de l'OFAS avait cette particularité que les versements de subventions pour une année N avaient en réalité deux ans de décalage. Du point de vue comptable, cela signifie que sur un exercice N, une institution recevait:

→ une «avance» correspondant au maximum à 80% du montant qu'elle aurait dû recevoir en N-1; → un solde (généralement 20%) correspondant au règlement pour l'année N-29 [10].

Ce procédé implique que le principe de délimitation des exercices n'a jamais pu être pleinement respecté et contraignait les institutions à enregistrer ces subventions selon le principe de caisse [11].

Évidemment, dès que les institutions modifièrent leur pratique comptable en enregistrant ces opérations selon le

«Les dispositions de la LGAF et de la LIAF s'appliquent en plein aux organismes subventionnés par l'État de Genève, ce qui n'est pas sans conséquences sur la gestion de ces entités.»

principe d'échéance, une conséquence directe fut la constatation d'un double produit sur le même exercice, impactant de ce fait fortement le résultat de l'exercice de transition.

Aujourd'hui encore, compte tenu du principe de non thésaurisation des dispositions cantonales (LGAF, LIAF), la présence de résultats reportés constitués par ce biais ne manque pas de soulever régulièrement nombre de questions.

À noter que, dès le transfert de compétence entre la Confédération et les cantons au 1^{er} janvier 2008, cette pratique s'est trouvée en partie résolue, les subventions ex-OFAS

étant dorénavant intégrées au budget de fonctionnement du canton de Genève qui verse mensuellement ces montants sur l'exercice correspondant.

Cet exemple démontre toutefois la circonspection dont doit faire preuve le lecteur des états financiers de ces institutions: malgré l'introduction des normes RPC pour une présentation plus fine, nous devons faire le constat que certains bilans d'EPH véhiculent encore des éléments issus de pratiques et d'un historique qu'ils doivent assumer, malgré eux et malgré les efforts entrepris.

5. CONVENTION INTERCANTONALE RELATIVE AUX INSTITUTIONS SOCIALES

Outre des prescriptions fédérales aujourd'hui abrogées, les EPH peuvent également être tributaires du contexte intercantonal et de son environnement politique.

Nous l'avons déjà évoqué, l'entrée en vigueur de la RPT le 1^{er} janvier 2008 a eu pour conséquence le transfert des prestations collectives de l'article 73 LAI de la Confédération aux cantons.

La Confédération se retirant du financement des institutions et les cantons devenant seuls compétents, la RPT a eu pour conséquence le déploiement de conventions intercantionales. L'objectif de ces conventions est, avant tout, de faire converger les pratiques cantonales afin de disposer de bases communes.

Tel est l'objet de la *Convention intercantonale relative aux institutions sociales (CIIS)* à laquelle le canton de Genève a formellement adhéré au 1^{er} janvier 2008.

Afin de ne pas entrer dans trop de détails, nous nous limiterons à mentionner que le principal objectif de la CIIS est de préciser les conditions d'accueil et de tarification des prix de séjours de personnes en situation de handicap qui résideraient dans un canton autre que leur canton d'origine (p. ex. une personne genevoise qui serait accueillie dans une institution du canton de Vaud). L'idée soutenue par la CIIS est en effet que le canton d'accueil refacture au canton de domicile le coût complet pour la prestation d'accueil des ressortissants accueillis [12].

Dès lors, les conditions de définition des prix de séjour pour l'accueil de ces personnes (accueil résidentiel et accueil de jour) sont précisées dans des directives d'application sur la compensation des coûts et la comptabilité analytique.

Ces directives indiquent la mise en place d'un plan comptable spécifique qui doit être implémenté dans les institutions (plan comptable CURAVIVA dans sa version remaniée 2008), les principes de calcul d'un coût complet selon la CIIS, les rubriques du plan comptable à prendre en compte (charges d'exploitation notamment), celles à laisser de côté, etc.

Précisons que ce plan comptable a été conçu afin d'être pleinement compatible avec le référentiel RPC 21: la plupart des institutions parties à la CIIS (et par conséquent, à la définition des prix CIIS) sont des organismes à but non lucratif, soit les principaux destinataires de la norme RPC 21.

Malgré cela, une première revue des comptes révisés 2008 a permis de relever que les facturations CIIS n'avaient pas toujours été correctement comptabilisées dans les institutions. Il en découle un risque de distorsions dans la dé-

termination du résultat comptable ainsi que son interprétation. Des mesures spécifiques ont dû être prises afin de remédier à cela, notamment l'émission de directives départementales de bouclage ainsi que la mise en place d'actions de suivi.

En outre, ce plan comptable reste à améliorer dans la mesure où il n'intègre pas toutes les rubriques comptables nécessaires aux opérations réalisées par les EPH. C'est par

«La présentation du résultat selon le découpage du compte d'exploitation avec une lecture parallèle du tableau des flux de trésorerie améliorent considérablement la compréhension de la performance et de la situation financières d'une institution.»

exemple le cas de l'enregistrement des subventions d'investissements en produits différés qui ne font pas l'objet de numéros de comptes spécifiques dans le plan comptable CURAVIVA. Dès lors, un enregistrement aléatoire peut modifier, de manière substantielle, la présentation du résultat selon RPC 21.

6. CONCLUSION

Il est indéniable que l'introduction du référentiel RPC (et en particulier la norme 21) a considérablement amélioré la présentation des états financiers des EPH.

À titre d'exemple, le découpage du compte d'exploitation en plusieurs niveaux identifie dorénavant clairement les opérations relevant de l'activité d'exploitation pure (soit les prestations que l'État souhaite avant tout subventionner), du résultat financier ainsi que des collectes et utilisations de dons. Le tableau de flux de trésorerie permet également d'affiner la compréhension du résultat comptable au regard des mouvements de liquidités sur un exercice.

Ainsi, l'analyse combinée des six éléments obligatoires selon RPC 21 [13] est particulièrement intéressante dans une optique de subventionnement. La mise en parallèle des informations présentées (résultat comptable, variation de trésorerie, variation du capital, rapport de performance) permet de mettre en lumière des éléments pertinents quant à l'appréciation du niveau (adéquat ou non) de subventionnement.

Néanmoins, ces actions de progrès peuvent, selon les circonstances, être entravées par des facteurs externes et indépendants de la volonté des institutions, comme le démontrent les deux exemples présentés dans le cadre de cet article.

Fort de ce constat, les états financiers de ces entités doivent être analysés avec toute la prudence et le discernement requis; il convient en effet de garder à l'esprit que ces institutions évoluent dans des contextes politiques et historiques particuliers, qu'il s'agit de prendre en compte afin que tout destinataire intéressé puisse pleinement tirer parti des informations produites. ■

Notes: 1) Les établissements accueillant des personnes handicapées (EPH) œuvrent dans le cadre de la politique cantonale en faveur des personnes en situation de handicap déployée au sein du DSE. La reconnaissance d'une institution en tant qu'EPH passe obligatoirement par la délivrance d'une autorisation d'exploitation au sens des articles 11 et suivants de la LIPH. **2)** Avec l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2008 de la réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (RPT), les prestations collectives de l'article 73 de la loi sur l'assurance-invalidité (LAI) ne sont plus versées par la Confédération mais par les cantons qui sont désormais seuls compétents en la matière. Ces montants ont ainsi été transférés dans le budget de fonctionnement du canton de Genève et viennent compléter le financement mentionné au point 4) ci-dessus. **3)** Le réseau genevois d'EPH est composé de 15 institutions actives dans l'accueil de personnes en situation de handicap. Ces entités revêtent principalement la forme de fondations (7), d'associations (6) et de sociétés coopératives (1), soit des personnes morales de droit privé. Finalement, une institution revêt la forme d'un établissement de droit public doté de la personnalité juridique (1). **4)** Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2006, la LIAF vient en complément de la LGAF, s'agissant de la réglementation des subventions accordées par l'État de Genève. **5)** Le principe posé par la LGAF (art. 1 al. 2) veut que les normes comptables internationales pour le secteur public (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), respectivement les normes comptables internationales par le sec-

teur privé (International Financial Reporting Standards – IFRS) soient appliquées pour l'État de Genève, les établissements cantonaux, les fondations cantonales de droit public ainsi que les institutions de droit privé dans lesquelles l'État possède une participation majoritaire au capital ou dans le financement de l'exploitation ou d'une représentation majoritaire au sein des organes supérieurs. Toutefois, les entités dont le volume des comptes ne justifie pas la soumission aux normes IPSAS, mais dont la subvention annuelle est supérieure à CHF 200000, peuvent présenter leurs comptes conformément aux normes Swiss GAAP RPC (12 al. 3 let. a LIAF). **6)** Cette recommandation a pour but spécifique d'améliorer la force d'expression et la comparabilité des comptes annuels et des rapports des organisations sociales d'utilité publique à but non lucratif. **7)** Ces chiffres sont basés sur les lois de financement 10219 et 10220 en faveur des EPH pour les exercices 2008 et 2009. **8)** S'agissant du canton de Genève, le principe de subsidiarité figure explicitement à l'article 8 de la LIAF. S'agissant des EPH du canton de Genève, ce principe figure à l'article 18 let. d LIPH. Précisons que le principe de subsidiarité est mentionné dans la plupart des législations d'autres cantons: art. 6 de la loi sur les subventions du canton de Vaud (LSubv), du 22 février 2005; art. 10 de la loi sur les subventions (LSubv) du canton du Jura, du 29 octobre 2008; art. 11 de la loi sur les subventions (LSub) du canton de Fribourg, du 17 novembre 2009. **9)** Le découpage en plusieurs niveaux du compte d'exploitation selon RPC 21 (indiquant les résultats intermédiaires 1 et 2, les résultats an-

nuels 1 et 2) a indubitablement permis de clarifier les éléments intervenant dans la détermination du résultat. Cependant, l'interprétation de celui-ci demeure fréquemment sujet à controverse compte tenu de la multiplicité des sources de financement des EPH ainsi que de leur poids respectif, selon que le résultat soit excédentaire ou déficitaire. **10)** Les modalités de versements des prestations collectives de l'assurance-invalidité étaient définies dans deux circulaires fédérales, soit la circulaire sur les subventions pour l'exploitation des ateliers d'occupation permanente pour handicapés (page 28, point 12 «versement d'acomptes») ainsi que la circulaire sur les subventions pour l'exploitation des homes, des logements collectifs et centres de jour pour handicapés (page 33, point 14 «versement d'acomptes»). **11)** Outre les difficultés comptables d'enregistrer les produits sur l'exercice correspondant, cette manière de procéder posait aux institutions un nombre certain de problèmes, notamment en termes de gestion des liquidités. Celles-ci devaient en effet trouver des solutions afin d'assurer leur cycle d'exploitation, généralement par le biais de prêts consentis auprès d'intermédiaires financiers, voire auprès de l'État. Dans tous les cas, cela se traduisait par une augmentation des charges d'intérêts en défaveur de l'institution. **12)** Pour l'exercice 2008, ce sont 7 institutions genevoises qui ont accueilli des personnes en situation de handicap provenant d'autres cantons. **13)** Ces 6 éléments obligatoires sont le bilan, le compte d'exploitation, le tableau des flux de trésorerie, le tableau de variation du capital, l'annexe et le rapport de performance.

ZUSAMMENFASSUNG

Swiss GAAP FER 21 und Rechnungslegung in Einrichtungen für Behinderte

Ab dem Geschäftsjahr 2006 hat das Genfer Solidaritäts- und Arbeitsdepartement entschieden, dass die Genfer Behinderteneinrichtungen ihre Rechnung gemäss den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung und insbesondere der Empfehlung 21 vorlegen müssen, die sich spezifisch mit der Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen befasst.

Diese Neuausrichtung zielte auf eine bessere Lesbarkeit der Jahresrechnungen von Einrichtungen ab, die bisher nur im gesetzlich anwendbaren Rahmen des Obligationenrechts erstellt wurden, dessen Rechnungslegungsvorschriften nicht die gleiche Detailgenauigkeit wie die Swiss GAAP FER aufweisen.

Die ersten Ergebnisse zeigen eindeutige Fortschritte in der Offenlegung der Rechnung der Behinderteneinrichtungen. Sie bringen mehr Klarheit, Homogenität und Kontinuität in den vorgelegten Budgets und Rechnungen. Die Swiss GAAP FER erlauben der öffentlichen Hand einen genaueren Einblick in Einnahmen und Ausgaben der Einrich-

tungen und verbessern somit die Zuteilung der kantonalen Zuwendungen.

Trotzdem verbleiben einige externe Faktoren, auf welche die Einrichtungen keinen Einfluss haben und welche die mit der Einführung der Swiss GAAP FER erreichte Klärung erheblich beeinflussen können.

Dies betrifft z. B. Entscheidungen ausserhalb des kantonalen Einflussbereichs, wie die Subventionen der Eidgenossenschaft oder die in den interkantonalen Vereinbarungen enthaltenen Mechanismen, denen sich die Behinderteneinrichtungen beugen müssen.

Angesichts dieser Feststellung müssen die Jahresrechnungen der Behinderteneinrichtungen mit gebotener Vor- und Umsicht beurteilt werden. Es ist daran zu denken, dass sich diese Institutionen in besonderen politischen und historischen Kontexten weiterentwickeln, die mit in Betracht gezogen werden müssen, damit alle Betroffenen vollen Nutzen aus den vorgelegten Informationen ziehen können. SJ/CHW