

SPF SANTÉ PUBLIQUE
SÉCURITÉ DE LA CHAÎNE ALIMENTAIRE
ET ENVIRONNEMENT

Bruxelles, le 11 mars 2021

Direction générale Soins de santé

CONSEIL FÉDÉRAL DES
ÉTABLISSEMENTS HOSPITALIERS

Réf : CFEH/D/532-4 (*)

Avis du CFEH relatif aux propositions de modifications du plan comptable annuel des hôpitaux

Au nom du Président,
Margot Cloet

Annick Poncé
Directeur général a.i.

(*) Le présent avis a été approuvé par la plénière le 11/03/2021 (via zoom meeting) et ratifié par le Bureau à cette même date.

1. Rétroactes

Le droit comptable général des sociétés et des Associations & Fondation (A&F) a été réformé en profondeur par :

<i>ANCIEN et abrogé</i>	<i>NOUVEAU</i>
- <i>Loi du 27 juin 1921 sur les ASBL (modifiée par la loi du 2 mai 2002)</i>	- Arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 - III.95 du code de droit économique (CDE)
- <i>Arrêté royal du 26 juin 2003 relatif aux petites ASBL</i>	- Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations
- <i>Arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux (très) grandes ASBL</i>	- Arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (CSA)

Les règles comptables sectorielles pour les hôpitaux, dont la plupart sont des ASBL, sont fixées par l'AR du 19 juin 2007 (*MB 29/6/07*) relatif aux comptes annuels des hôpitaux.

L'arrêté royal du 14 août 1987 détermine le plan comptable minimum normalisé des hôpitaux.

Il est constaté que les hôpitaux ASBL relèvent de dispositions comptables différentes aboutissant à des formes différentes de comptes annuels.

Le CFEH a analysé l'équivalence définie par l'art. 3:47, § 5, 1° du CSA (loi du 23 mars 2019) entre les règles comptables sectorielles et le droit comptable général pour les A&F. Les principales différences portent sur la présentation et la structure des comptes annuels et sur les règles d'évaluation.

Le présent avis se concentre sur ces différents éléments.

2. Modifications quant à la présentation et la structure des comptes annuels

Les modifications proposées par le CFEH seront d'application dans le plan comptable des hôpitaux à partir du 01 janvier 2023 et dans la collecte Finhosta concernant l'exercice 2023, collecté en 2024.

a) Comptes bilantaires

1) Modifications quant à la présentation et la structure des comptes annuels

a. Comptes bilantaires

- Réserves et Fonds affectés

Le plan comptable minimum normalisé des hôpitaux prévoit la rubrique « III Réserves 13 » alors que les A&F utilisent « IV Fonds affectés 13 ».

Les termes « réserve légale », « réserves indisponibles » et « réserves disponibles » de la réglementation des hôpitaux sont dérivés de la distribution des bénéfices en sociétés et n'ont aucun sens dans le contexte des établissements à profit social.

Les fonds affectés représentent les ressources financières attribuées par l'Assemblée générale pour certains projets statutaires à profit social et qui sont donc allouées à cette fin ("réservés"). Ces fonds peuvent être le fruit de décisions pour lesquelles les gains des A&F seront utilisés, ils peuvent aussi provenir par exemple d'une collecte de fonds.

Le CFEH propose d'adapter le plan comptable minimum normalisé des hôpitaux :

JUSQU'AU 31/12/2022		A PARTIR DU 01/01/2023	
13	Reserves	13	Fonds affectés et autres réserves
130	Reserve legale	130	Fonds affectés pour investissements
131	Reserves indisponibles	131	Fonds affectés pour passif social
		132	Réserves immunisées
133	Reserves disponibles	139	Autres fonds affectés et autres réserves

○ Provisions

Certaines rubriques de provisions prévues dans le droit comptable général des A&F font défaut pour les hôpitaux.

Le CFEH propose de créer les rubriques faisant défaut et de modifier le plan comptable minimum normalisé des hôpitaux de la manière suivante:

JUSQU'AU 31/12/2022		A PARTIR DU 01/01/2023	
16	Provisions pour risques et charges	16	Provisions et impôts différés
160	Provisions pour pensions et obligations similaires	160	Provisions pour pensions et obligations similaires
		161	Provisions pour charges fiscales
162	Provisions pour gros travaux d'entretien	162	Provisions pour grosses réparations et gros entretien
163	Provisions pour arrieres de remuneration	163	provisions pour obligations environnementales
164-169	Provisions pour autres risques et charges	164	provisions pour arrieres de rémunération
		164-165	Provisions pour autres risques et charges
		167	Provisions pour subsides et legs à rembourser et pour dons avec droit de reprise
		168	Provision pour impôts différés (non applicable à ce stade)

Les provisions sont présentées dans la structure des comptes conformément au modèle complet pour associations et fondations mis à disposition par la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique.

10 à 15	FONDS SOCIAL
16	PROVISIONS ET IMPOTS DIFFÉRÉS
17/42/48/49	DETTES
	TOTAL DU PASSIF

- Frais intercalaires (voir aussi dans modification point 2.c)

Selon le plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les frais intercalaires sont repris en rubrique 203 sous la classe 2 « Frais d'établissement ».

Dans le droit comptable commun des A&F, les intérêts intercalaires font partie des immobilisations concernées en sous-classe 21/22 à 27.

Le CFEH propose d'adapter le plan comptable hospitalier et de les reprendre sous les immobilisations concernées.

Cette modification concerne uniquement les nouveaux frais intercalaires activés à partir du 01/01/2023. Les frais intercalaires activés avant le 31/12/2022 (et donc liés aux investissements qui datent d'avant le 31/01/2022) suivra l'ancien système.

b. Compte de résultats:

- Cotisations, dons, legs et subsides

Le plan comptable minimum normalisé des hôpitaux classe la rubrique 740 « Subsidés d'exploitation » dans la sous-classe 74 « Autres produits d'exploitation ». Le droit comptable des A&F prévoit à cette fin la sous-classe 73 « Cotisations, dons, legs et subsides » relevant des « Produits d'exploitation ».

Le plan comptable minimum normalisé des hôpitaux classe les « Subsidés en capital et en intérêts » en rubrique 753, ce qui relève des produits financiers. Le droit comptable général des A&F prévoit à cette fin la sous-classe 73 « Cotisations, dons, legs et subsides » relevant des « Produits d'exploitation ».

Le CFEH propose d'adapter le plan comptable minimum normalisé des hôpitaux au plan comptable prescrit dans le droit comptable général des A&F, ce qui apparaît dans le modèle complet pour associations et fondations mis à disposition par la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique.

Cette modification se traduirait de la manière suivante¹:

¹ ** Il convient de rappeler l'avis du CFEH/D/531-1.

Le Plan Comptable Minimum Normalisé des Hôpitaux prévoit l'usage de la rubrique 741 Financement forfaitaire de l'infrastructure de l'entité fédérée pour la comptabilisation des forfaits déterminés par le gouvernement flamand (montant forfaitaire stratégique et forfait de conservation).

Le plan comptable minimum normalisé des associations et fondations prévoit de comptabiliser les « Plus-value sur la réalisation actuelle des immobilisations corporelles » en rubrique 741, ce qui ne correspond pas à la nature des forfaits du Gouvernement flamand.

Les membres du groupe de travail plan comptable du CFEH proposent de comptabiliser les montants forfaitaires déterminés par le Gouvernement de la région flamande dans les comptes 744 à 749 (produits d'exploitation divers). Ce changement sera d'application pour la clôture annuelle des résultats financiers 2020.

Jusqu'au 31/12/2022		Apd 01/01/2023	
73	Cotisations, Dons et Legs	73	Cotisations, dons, legs et subsides
		730	Cotisations
730	Cotisations (versement) membres associés	7300	Cotisations (versements) membres associés
730	Cotisations (versements) membres associés	7301	Cotisations (versements) membres adhérents
732	Dons sans droit de reprise (+/-)	731	Dons
733	Dons avec droit de reprise (+/-)	7310	Dons sans droit de reprise (+/-)
		7311	Dons avec droit de reprise (+/-)
734	Legs sans droit de reprise (+/-)	732	Legs
735	Legs avec droit de reprise (+/-)	7320	Legs sans droit de reprise (+/-)
		7321	Legs avec droit de reprise (+/-)
		733	Subsides
		7330	Subsides en capital et en intérêt
		7331	Subsides d'exploitation
		7332	Montants compensatoires destinés à réduire le coût salarial
74	Autres produits d'exploitation	74	Autres produits d'exploitation
740	Subsides d'exploitation	-	
741	Financement forfaitaire de l'infrastructure de l'entité fédérée (jusque 2019)** Plus-values sur réalisations courantes d'immobilisations corporelles	741	Plus-values sur réalisations courantes d'immobilisations corporelles
742	Plus-values sur réalisation de créances sur prestations	742	Plus-values sur réalisation de créances sur prestations
743	Recuperation de frais, y compris les contractuels subventionnés	743	Recuperation de frais, y compris les contractuels subventionnés
7430	Recuperation des frais afférents aux contractuels subventionnés	7430	Recuperation des frais afférents aux contractuels subventionnés
7431	Recuperation autres frais de personnel	7431	Recuperation autres frais de personnel
7432	Intervention du fonds sectoriel	7432	Intervention du fonds sectoriel
7433	Autres recuperations des frais	7433 à	Autres recuperations des frais
à 7439		7439	
744	Produits d'exploitation divers	744 à	Produits d'exploitation divers
à 749		749	
75	Produits financiers	75	Produits financiers
750	Produits des immobilisations financières	750	Produits des immobilisations financières
751	Produits des actifs circulants	751	Produits des actifs circulants
752	Plus-values sur réalisation d'actifs circulants	752	Plus-values sur réalisation d'actifs circulants
753	Subsides en capital et en intérêts	-	-
754	Différences de change	754	Différences de change
755	Écarts de conversion de devises	755	Écarts de conversion de devises
756	Produits financiers divers	756 à	Produits financiers divers
à 759		759	

- Classes 76-66, passage à la notion de produits et charges non récurrents

Les nouveaux modèles du compte de résultats, suite à la Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et l'Arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (CSA), ne prévoient plus de rubriques pour les produits exceptionnels et les charges exceptionnelles.

Ces résultats doivent être qualifiés dès la clôture des comptes 2020, selon leur nature, en tant que résultats d'exploitation ou résultats financiers. Afin de souligner la différence par rapport à l'ancien

système, il a été décidé d'utiliser le terme « résultats non-récurrents » au lieu du terme « résultats exceptionnels ».

Les règles comptables sectorielles pour les comptes annuels pour les hôpitaux, dont la plupart sont des ASBL, sont fixées par l'AR du 19 juin 2007. Dans le schéma actuel des comptes PCMN hospitalier, il y a plusieurs sous-comptes définis dans les rubriques exceptionnelles.

En vue d'atteindre l'équivalence définie par l'art. 3:47, § 5, 1° du CSA et du dépôt des comptes annuels, il faut un reclassement des sous-comptes utilisés dans les hôpitaux.

Afin de prévoir un délai suffisant pour l'analyse approfondie des comptes PCMN hospitalier, des modifications réglementaires et de la communication vers les hôpitaux des conséquences de l'usage des produits et charges récurrents/non-récurrents, le CFEH propose pour les exercices comptables 2020, 2021 et 2022 que les éléments non-financiers qui se trouvent dans les sous-comptes exceptionnels des comptes PCMN hospitalier, seraient reclassés dans les rubriques des produits et charges d'exploitation non-récurrents (76A et 66A), et que les éléments financiers seraient reclassés dans les rubriques des produits et charges financiers (76B et 66B).

A partir de l'exercice comptable de 2023, il est proposé :

- De considérer les frais généraux, de personnel (ONSS, arriérés ou autres) ou de frais financiers (intérêts débiteurs sur emprunts ou autres, commissions de réservation ou autres, ...) relatifs aux **exercices antérieurs comme récurrents** parmi les charges d'exploitation ou financières (60-65).

Dans les faits, « si on avait pu comptabiliser ces charges durant l'exercice concerné », elles auraient clairement impacté directement l'exploitation ou le financier.

Dans la mesure où les charges ont une réelle nature exceptionnelle, comptabilisation dans un sous-compte distinct à caractère « non-récurrent », car il s'agit de « corrections » relatives au passé, qui ne vont pas, à priori, se reproduire chaque année dans la même ampleur. Ce seront alors des comptes #66 qui seront utilisés.

Le même raisonnement est à suivre dans le cas de produits relatifs aux exercices antérieurs (70-75).

Un membre du GT considère que tous les produits et charges relatifs aux exercices antérieurs devraient être par définition non-récurrents: ils sont supposés n'avoir pas pu être raisonnablement anticipés et provisionnés à la clôture du compte de l'exercice comptable dont ils relèvent. Ce membre propose d'utiliser des comptes de produits et charges d'exploitation non-récurrents (76A et 66A) pour les produits et charges d'exploitation relatifs aux exercices antérieurs, et des comptes de produits et charges financiers non-récurrents (76B et 66B) pour les produits et charges financiers relatifs aux exercices antérieurs.

- De considérer la comptabilisation de l'impact des notifications des révisions parmi les **produits ou les charges non-récurrents**, car il s'agit clairement d'éléments, souvent significatifs, qui, sauf exceptions, ne risquent pas de se reproduire chaque année, l'hôpital étant en l'occurrence tributaire du rythme de clôture de la part du SPF Santé publique, que celui-ci peut parfois s'étaler sur plusieurs années. Enfin, les règles des révisions ne sont pas toujours connues lors de la clôture.

Il s'agira du compte #769 Autres produits d'exploitation non-récurrents dans les comptes annuels format ASBL en cas d'impact positif (montant définitif notifié > estimation comptabilisé) et du compte #669 Autres charges d'exploitation non-récurrentes dans les comptes annuels format ASBL en cas d'impact négatif (montant définitif notifié < estimation comptabilisé).

Le CFEH réitère la nécessité de comptabiliser en exercice en cours l'impact des éléments révisables du BMF dans l'année comptable dans laquelle le traitement et l'approbation du CFEH peuvent être considérés comme définitifs.

L'échéance de 2023 se justifie par la nécessité d'informer le secteur, d'adapter les processus et logiciels comptables. En plus, le CFEH invite l'administration à fournir des exemples utiles aux hôpitaux pour clarifier la notion « non-récurrent » et « récurrent » dans la comptabilité.

Enfin, le CFEH propose d'adapter la structure des comptes PCMN afin d'ajouter un digit pour comptabiliser les charges ou produits relatifs aux exercices antérieurs, mais à comptabiliser à partir de 2023 comme produits et charges récurrents. Le GT Plan comptable soumettra une proposition en ce sens au CFEH.

c) Annexes

Plusieurs annexes ou parties d'annexes font défaut dans la réglementation sectorielle relative à la comptabilité des hôpitaux (l'AR du 19 juin 2007),

Le CFEH propose d'intégrer les différentes annexes prévues dans le droit comptable commun des A&F. Cette modification ne requiert pas d'adapter les requêtes Finhosta.

2. Modification des règles d'évaluation

Afin de prévoir un délai suffisant pour l'élaboration des propositions et la période de transition progressive et graduelle, le CFEH préconise que toutes les modifications des règles d'évaluation (point a à d) ne soient d'application pour les nouveaux investissements dépensés qu'à partir de l'exercice 2023.

Cela laissera le temps nécessaire pour adapter le cadre juridique de la comptabilité hospitalière à cette situation, permettra aux hôpitaux de libérer la marge nécessaire dans les budgets d'exploitation, et offrira le temps de mettre en œuvre les adaptations liées aux logiciels. Il n'y a pas d'impact sur la comptabilisation des nouveaux investissements acquis avant la date d'application.

Les modifications des règles d'évaluation seront d'application dans la comptabilité des hôpitaux à partir du 01 janvier 2023 et dans la collecte Finhosta concernant l'exercice 2023, collecté en 2024.

a. Revue des durées légales d'amortissement

Les durées légales d'amortissements des hôpitaux sont reprises dans l'AR du 19 juin 2007 (MB 29 juin 2007) relatif aux comptes annuels des hôpitaux.

Vu que ces règles ne concordent pas avec celles du droit comptable commun, le CFEH propose d'harmoniser les règles d'évaluation.

Le CFEH est disposé à revoir les durées légales d'amortissement pour certains équipements médicaux et certaines immobilisations incorporelles. Le CFEH suggère que le SPF Santé publique lance une étude sur la durée de vie économique d'un panel d'équipements médicaux et certaines immobilisations incorporelles sur la base de candidatures volontaires d'hôpitaux.

Dans le cas exceptionnel où l'application des règles d'évaluation ne conduirait pas au respect du prescrit du Code de droit économique et des dispositions sectorielles, l'organe de gestion a la possibilité d'y déroger moyennant une justification reprise en annexe du schéma des comptes BNB. Il conviendrait de confirmer clairement cette faculté dans le texte de l'AR de comptes annuels hôpitaux.

L'estimation de l'influence de cette dérogation sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation doit être indiquée parmi les règles d'évaluation dans l'annexe relative aux comptes de l'exercice au cours duquel cette dérogation est introduite pour la première fois.

b. Taux d'amortissement pro rata

Les durées légales d'amortissements des hôpitaux sont reprises dans l'AR du 19 juin 2007 (MB 29 juin 2007) relatif aux comptes annuels des hôpitaux. Conformément à l'art. 2, les immobilisations corporelles ne sont amorties qu'à partir de l'exercice comptable suivant (sauf en cas de mise en état d'exploitation effective au cours du mois de janvier).

La loi portant réforme de l'impôt des sociétés (25 décembre 2017, art. 38) indique que la première annuité d'amortissement portant sur des immobilisations acquises ou constituées pendant l'exercice comptable n'est prise en considération à titre de frais professionnels qu'en proportion de la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées. L'article concerné entre en vigueur le 1^{er} janvier 2020 et est applicable aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2020. Par ailleurs le droit comptable² commun pour les sociétés, les A(l)SBL et les fondations a toujours souligné que les amortissements sont comptabilisés à partir de l'exercice dans lequel les immobilisations sont acquises.

Ceci implique qu'il faut modifier l'AR du 19 juin 2007 relatif aux comptes annuels des hôpitaux, vu que les immobilisations corporelles et incorporelles et frais d'établissement n'y sont pas amorties prorata temporis de l'année de l'investissement. Cette modification permettra de mettre fin aux contradictions entre législations. Par ailleurs, les réviseurs d'entreprises sont aujourd'hui contraints d'émettre une opinion avec réserve dans le rapport sur les comptes annuels, ou avec ajout d'un paragraphe d'observation ou d'un paragraphe relatif à d'autres points ou une remarque en 2^{ème} partie de leur rapport.

Le CFEH propose d'intégrer les modifications suivantes dans l'AR du 19 juin 2007 :

- Les immobilisations corporelles et incorporelles et frais d'établissement sont amorties prorata temporis l'année de l'investissement ; à savoir uniquement pour la durée restant à courir de l'exercice comptable par rapport à la durée de l'exercice comptable complet.
- Cette modification concerne uniquement les nouveaux investissements dépensés à partir de 2023. La durée d'amortissement des immobilisés acquis avant le 31/12/2022 est inchangée.

L'impact financier de cette **harmonisation** ne se limitera pas qu'à l'année de transition mais influence le résultat de manière négative pour une période équivalant à la durée d'amortissement de chaque

² 29 avril 2019, AR portant exécution du Code des sociétés et des associations (art 3.6, 3.24 et 3.26)

type d'investissements (rythme d'investissement équilibré). Il s'agit d'un décalage dans le temps des charges non décaissées des amortissements.

Depuis la 6ème réforme de l'Etat, il n'y a plus de parallélisme entre les financements et les durées d'amortissements des immobilisés des entités fédérées.

Un membre du GT plan comptable considère qu'il y a disproportion entre d'une part l'objectif d'harmonisation et d'autre part la surcharge administrative et informatique, ainsi que l'alourdissement comptable anormal de la charge annuelle d'amortissement pendant les années nécessaires à la transition, renvoyant une image déformée du compte de résultats.

c. Frais Intercalaires

Actuellement, la durée légale de l'amortissement des frais intercalaires est reprise dans l'AR du 19 juin 2007, à savoir 10 années. Avoir 33 ans pour les amortissements des bâtiments n'exclut pas un taux de 10 ans pour les frais intercalaires qui vont se trouver dans la même rubrique du bilan.

Le CFEH propose d'adapter à terme le rythme d'amortissement des nouveaux intérêts intercalaires.

Il est préférable que cette modification ne s'applique qu'à partir du moment où la revue des durées légales d'amortissement et le taux d'amortissement prorata soient intégrés de manière définitive dans le cadre juridique.

Si le Ministre de la Santé publique décide de ne pas adapter l'AR du 19 juin 2007, il reste techniquement possible de comptabiliser les frais intercalaires en 10 ans dans la nature comptable des immobilisations concernées.

Si le Ministre de la Santé publique décide d'adapter l'AR du 19 juin 2007 en précisant que les durées d'amortissements des frais intercalaires suivent le principal (pour des travaux 33 ans etc.), ce changement impactera les charges d'amortissement. Dans ce cas, il est suggéré :

- Que le rythme d'amortissement ne soit adapté que pour les nouveaux intérêts intercalaires.
- Que l'investissement et les charges d'intercalaires des années antérieures soient reclassés en « one shot » dans le compte y afférent et sans modifier le rythme d'amortissement. Ce point doit être documenté dans l'annexe de la publication des comptes annuels.

Le CFEH précise que cette modification n'influence pas le financement des hôpitaux.

d. Etudes liées à un projet immobilier

Le CFEH propose de laisser à l'appréciation du gestionnaire la faculté ou non d'incorporer certaines charges dans l'inscription à l'actif de constructions.

De manière usuelle ou pragmatique :

- Si une étude ne donne pas suite à un projet immobilier, celle-ci est comptabilisée en frais généraux (one shot).
- Si une étude aboutit à un projet, celle-ci sera activée.

Ce point ne nécessite pas d'adaptation du Plan comptable minimum normalisé des hôpitaux.

+++++