

GUIDE DE RÉVISION APPLICABLE AUX INSTITUTIONS HOSPITALIÈRES

Cette contribution a été réalisée par Messieurs :

E. BERTELS

E. D'HAENS

P. LURKIN

L. TOELEN

F. WILMET

et coordonnées par :

B. THEUNISSEN

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS	5
INTRODUCTION	9
Chapitre I: ENVIRONNEMENT DU CONTRÔLE ET CYCLE DES OPÉRATIONS	15
§ 1: Méthodologie générale	15
§ 2: Procédures particulières	26
Chapitre II: CONTRÔLE DES COMPTES ANNUELS	35
§ 1: Bilan	35
A.I. Frais d'établissement	35
A.II. Immobilisations incorporelles	40
A.III. Immobilisations corporelles	45
A.IV. Immobilisations financières	57
A.V. Créances à plus d'un an	63
A.VII. Créances à un an au plus	63
A.VI. Stocks et commandes en cours d'exécution	71
A.VIII. Placements de trésorerie	76
A.IX. Valeurs disponibles	79
A.X. Comptes de régularisation de l'actif	80
P.I. Dotations, apports de dons en capital	82
P.II. Plus-values de réévaluation	84
P.III. Réserves	86
P.IV. Résultat reporté	88
P.V. Subsidés d'investissement	89
P.VI. Primes de fermeture	92
P.VII. Provisions pour risques et charges	95
P.VIII. Dettes à plus d'une an	98
P.IX. Dettes à un an au plus	102
P.X. Comptes de régularisation du passif	107

§ 2: Compte de résultats	109
R.I. Produits d'exploitation	109
R.II. Coût des produits d'exploitation	116
R.IV. Produits financiers	133
R.V. Charges financières	134
R.VII. Resultats exceptionnels	135
R.VIII.Charges exceptionnelles	137

Chapitre III:
ASPECTS SPÉCIFIQUES

141

§ 1: Questionnaire spécifique concernant la perception centrale	141
§ 2: Questionnaire relatif aux risques spécifiques liés aux médecins hospitaliers	144
§ 3: Rattrapages	146
§ 4: Le Conseil d'entreprise dans le secteur des soins de santé	150

AVANT PROPOS

1. ORIGINE DE L'ETUDE

C'est à la demande de la Commission de Surveillance de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises que la commission «contrôle des hôpitaux» a été mise en place pour étudier la problématique du contrôle révisoral dans les entreprises hospitalières.

C'est ainsi que le groupe de travail a poursuivi une réflexion efficace et approfondie sur un ensemble de points sensibles auxquels chaque réviseur d'hôpitaux peut se trouver confronté.

Pratiquement, la Commission «contrôle des hôpitaux» a réalisé ses travaux en deux temps:

- 1) La mise au point d'un avant-projet de recommandation destiné aux réviseurs d'entreprises des institutions hospitalières. Nous espérons que celui-ci sera soumis dans les meilleurs délais au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.
- 2) La rédaction d'un guide de révision des institutions hospitalières. Dans l'avant-projet de recommandation, il est stipulé ce qui suit: «Dans ses travaux de contrôle, il est recommandé que le réviseur d'entreprises auprès des institutions hospitalières, se base sur le »Guide de Révision des Institutions Hospitalières« de l'I.R.E. Tout écart significatif par rapport aux principes, procédures et techniques de contrôle décrits dans ce guide devra être justifié dans les documents de travail du commissaire-réviseur ou du réviseur d'entreprises».

Un autre aspect important, qui n'est pas étranger à la demande de la Commission de Surveillance, c'est l'aspect «honoraires». Compte tenu de la politique de financement de l'hôpital et la philosophie du prix de journée, une contribution aux honoraires révisoraux est prise en considération dans la couverture du prix de journée (partie indexée).

Le niveau d'intervention fixé par le Ministère de la Santé Publique est insuffisant pour que le réviseur puisse en toute indépendance assumer sa mission conformément aux normes générales de révision. De plus, il est souvent considéré à tort, tant par les gestionnaires que par certains confrères, comme un barème. Ceci constitue en effet un danger. C'est pourquoi:

- 1° la hauteur des honoraires proposés par le réviseur doit rester indépendante du niveau d'intervention du M.S.P.,
- 2° la couverture des honoraires par le M.S.P. ne peut pas être envisagée sérieusement en retenant comme seul et unique critère le nombre de lits au sein de l'institution.

C'est pourquoi nous proposons ci-après quatre paramètres à prendre en considération pour déterminer le budget et l'horaire annuel, à savoir:

- durée moyenne de séjour en fonction du nombre de lits;
- nombre de services médico-techniques;
- existence ou non d'un système de perception centrale;
- existence ou non d'un Conseil d'Entreprise.

Cette approche nous semble resserrer plus étroitement la réalité économique de l'hôpital, base sur laquelle le réviseur pourra fixer son niveau d'intervention.

La certification des comptes ne se déduit pas du seul examen des comptes annuels, mais nécessite des interventions souvent importantes et d'un coût parfois élevé. La recherche de solutions techniques est donc indispensable.

2. OBJECTIF ET STRUCTURE DU GUIDE DE RÉVISION

Il convient d'emblée de mettre en exergue que le présent Guide de Révision n'a pas pour but d'établir des règles figées et arbitraires. Au contraire, l'objet principal de cette étude est de mettre à la disposition des confrères chargés de la révision des comptes du secteur hospitalier, un ouvrage de référence devant permettre de renforcer la qualité des travaux de révision.

Le présent document retrace dans son chapitre premier l'environnement du contrôle dans le secteur hospitalier et met en évidence les opérations particulières liées aux cycles économiques développés au sein de l'hôpital.

Ensuite, dans le deuxième chapitre, le document propose pour chaque rubrique du bilan, des comptes annuels et du compte de résultats, un questionnaire de contrôle avec la définition de l'objectif et du contenu de chaque rubrique.

Enfin, dans son troisième chapitre, les aspects spécifiques liés à la révision des comptes des hôpitaux sont analysés, à savoir le système de perception centrale des honoraires médicaux, le statut du médecin hospitalier, les rattrapages et les Conseils d'Entreprises, plus particulièrement l'application de la Circulaire Ministérielle du 19 mars 1984.

Afin d'être le plus complet possible, nous avons jugé utile de reprendre en annexe un ensemble de documents susceptibles de faciliter la mission du «réviseur hospitalier»:

- Un exemple de rapport du réviseur d'entreprises à l'organe statutairement compétent sur les comptes annuels de l'exercice;
- Un exemple de rapport du réviseur d'entreprises adressé au Conseil Médical, relatif aux opérations de perception centrale des honoraires;
- Un exemple du rapport du réviseur d'entreprises relatif aux opérations de perception des honoraires par une ASBL distincte de l'hôpital;
- Un exemple de rapport du réviseur d'entreprises adressé au Conseil d'Entreprise portant sur les informations économiques et financières.

Nous espérons que ce guide de révision constituera une référence utile pour les réviseurs d'entreprises chargés de la certification des comptes d'institutions hospitalières.

Je tiens à remercier tout particulièrement les membres de la Commission «Contrôle des Hôpitaux», Messieurs E. BERTELS, E. D'HAENS, P. LURKIN, L. TOELEN et F. WILMET, qui ont collaboré activement à l'élaboration du présent document et m'ont soutenu dans sa coordination.

Enfin, je tiens aussi à remercier vivement Messieurs E. CREMER et E. VAN MEENSEL, qui ont assuré le secrétariat de la Commission.

Baudoin THEUNISSEN,
Président de la Commission
«Contrôle des Hôpitaux»

INTRODUCTION

L'introduction du présent guide de révision situe le contexte dans lequel cet outil de contrôle doit être utilisé. Elle aborde les aspects fondamentaux suivants:

- 1) Relation entre la transparence des chiffres et le secret professionnel
- 2) Commentaires introductifs sur les difficultés d'exercice de la mission du réviseur
- 3) Difficulté de l'interprétation de la loi sur les hôpitaux

1. TRANSPARENCE ET SECRET PROFESSIONNEL

En tant que Réviseurs chargés du contrôle des entreprises hospitalières, nous sommes souvent confrontés dans l'exercice de nos missions révisorales à des situations bien différentes d'une institution à l'autre. La volonté de la transparence des chiffres et des données financières ne fait pas l'unanimité des gestionnaires, tant administratifs que médicaux.

Dans notre société où tout se veut transparent, l'information est flux, elle circule, est échangée et publiée.

Des zones d'ombres prétendues protégées par le secret, sont de moins en moins tolérées. Dans cette optique nous pouvons d'ailleurs nous poser la question de savoir pourquoi le législateur n'a pas imposé que les comptes annuels des hôpitaux soient publiés.

Il ne faut pas mal interpréter la notion de secret qui est la condition même d'un ensemble de professions. Il s'agit bien du secret professionnel. Le devoir de secret professionnel respecté par le médecin protège le malade et la pratique médicale. De même, pour le réviseur d'entreprises, celui-ci ne pourrait accomplir ses missions de vérification si les confidences qui lui sont faites n'étaient assurées d'un secret absolu.

2. COMMENTAIRES INTRODUCTIFS SUR LES DIFFICULTÉS D'EXERCICE DE LA MISSION DU REVISEUR.

Le secteur des soins de santé présente encore des zones d'ombres et des situations ambiguës qui risquent de placer le réviseur d'entreprises face à de lourdes responsabilités.

1) En matière d'inventaire des immobilisations corporelles

Dans plusieurs entreprises hospitalières, il apparaît particulièrement difficile d'élaborer un inventaire précis des biens immobilisés. Cette situation nous semble paradoxale comparativement aux efforts qui doivent être déployés afin de gérer les immobilisés au sein d'un hôpital sur le plan de la comptabilité, c'est-à-dire le suivi efficace des intérêts intercalaires, des amortissements, des possibilités de subsides, ainsi que sur le plan technique, c'est-à-dire par exemple la maintenance et l'entretien relativement coûteux du matériel médical.

2) En matière de stocks

Les hôpitaux réalisent au moins annuellement un inventaire physique des stocks repris au bilan.

Il est toutefois relativement peu fréquent qu'un établissement possède un inventaire permanent pour chaque stock valorisé en fin d'année.

Les gestionnaires d'hôpitaux sont néanmoins conscients des avantages que procure cet outil de gestion, notamment lorsqu'il s'agit de maîtriser les coûts en matière de consommation et de stockage des produits pharmaceutiques, de produits stériles et non stériles, ainsi que du petit matériel technique.

La rareté d'un outil performant de tenue et de gestion des stocks conduit le gestionnaire à évaluer les inventaires au prix mentionné sur la dernière facture. Cette méthode s'écarte du prescrit du droit comptable qui laisse l'opportunité aux gestionnaires d'appliquer l'une des quatre méthodes légales, à savoir :

- la méthode du prix d'achat historique,
- la méthode du prix moyen pondéré,
- la méthode L.I.F.O.,
- la méthode F.I.F.O.

C'est pourquoi, la méthode de l'inventaire permanent tend à se généraliser :

- en premier lieu au niveau des produits pharmaceutiques et de nursing,
- en second lieu, au niveau des produits techniques et ceci principalement pour les institutions relativement importantes,
- en troisième lieu, à tous les autres stocks présentant une valeur moins significative.

3) *En matière de facturation ainsi que des créances et dettes à un an au plus :*

- Le suivi des comptes «organismes assureurs» n'est pas toujours aisé en raison notamment du volume parfois important des rejets à traiter.
De plus, le circuit de traitement de ces rejets ne se fait pas toujours en toute transparence.
- Il arrive encore trop souvent que le délai de facturation aux Organismes Assureurs reste long. Une relation coordonnée entre le Service Administratif chargé de collecter les données nécessaires à la facturation et les médecins ainsi que le personnel soignant chargés de leur fournir ces données, est à promouvoir.
- Les patients qui ne sont pas en règle de mutuelle constituent en volume et en valeur un contentieux souvent important dont le traitement et le recouvrement ne sont pas chose aisée, vu le montant peu élevé de certaines créances.
- La difficulté de mettre en place les dispositifs de contrôle interne ne permet pas encore aujourd'hui d'obtenir l'intime conviction que tous les actes techniques aient bien fait l'objet de l'établissement d'une facture et d'un suivi adéquat.
- Le contrôle des comptes réciproques entre les hôpitaux et les organismes assureurs nous incite à attirer l'attention particulière des responsables, afin qu'une procédure de rapprochement systématique soit mise en place. La technique de validation des soldes qui consiste à transmettre aux organismes assureurs, à la demande du réviseur d'entreprises, une confirmation de solde donne rarement à ce dernier satisfaction quant aux résultats obtenus.

- En ce qui concerne les rattrapages, vu les nombreuses possibilités d'interprétation et le manque de transparence des critères retenus pour leur établissement définitif, il n'est pas possible pour le réviseur de se prononcer sur leur niveau, à moins que le gestionnaire hospitalier ne soit en possession du document officiel du Ministère de la Santé Publique avant que les comptes ne soient arrêtés par l'organe de gestion compétent.
- En matière d'achats et de comptes fournisseurs, la règle comptable qui consiste à recevoir et numéroter toutes les factures au sein de la comptabilité dès leur réception, n'est pas systématiquement appliquée.

4) *En matière de valeurs disponibles*

A titre d'exemple, les acomptes reçus des patients font souvent l'objet d'émission de chèques au porteur, généralement remis à l'encaissement en tant que tels.

5) *En matière de fonds propres*

En règle générale, la reconstitution historique des fonds propres ne se fait pas sans difficulté.

6) *En matière de personnel*

Dans les complexes hospitaliers de grande dimension, dont parfois les unités de soins sont dispersées sur le plan géographique, les gestionnaires sont confrontés à des difficultés de recensement amplifiées encore par la coexistence de personnels de statuts et catégories différents. Cet aspect est surtout rencontré dans les institutions publiques de soins.

7) *En matière informatique*

D'une part, des institutions de soins disposent de possibilités qu'elles n'exploitent pas toujours de façon optimale, puisque le financement du prix de journée ne prévoit pas les moyens nécessaires et suffisants. D'autre part, plusieurs institutions sont dans l'obligation de revoir les fondements de leur informatique afin de pouvoir gérer de manière plus efficace et avec une plus grande fiabilité les données comptables.

8) *En matière de perception centrale des honoraires médicaux*

En règle générale, les dispositifs de contrôle interne doivent être renforcés d'autant plus qu'au sein d'un même hôpital il peut exister plusieurs systèmes de rémunération. La transparence totale n'existe pas toujours sur la question.

9) *En matière de règle d'évaluation*

Les règles d'évaluation régissant les éléments des comptes annuels ne font pas l'objet d'une formulation écrite systématique.

En effet, ces règles d'évaluation doivent faire l'objet d'un écrit arrêté par le Conseil d'Administration suite à l'application de l'article 4 de la loi du 23 décembre 1963 modifié par l'Arrêté Royal 407 du 18 avril 1986 qui prévoit l'organisation des nouvelles dispositions légales pour la comptabilité et qui rend applicable aux hôpitaux certains articles de la loi comptable du 17 juillet 1975 organisant les comptes annuels.

3. *Difficulté d'interprétation de la loi sur les hôpitaux*

Dans l'exécution de sa mission, le réviseur hospitalier établit trois rapports distincts adressés respectivement:

- 1) à l'organe statutairement compétent,
- 2) au Conseil Médical,
- 3) au Conseil d'Entreprise.

Au cours de nos travaux, nous avons été confrontés à une difficulté d'interprétation de la loi sur les hôpitaux, coordonnée le 7 août 1987 et plus particulièrement de l'article 82 relatif au rapport du réviseur d'entreprises. Selon le 2° de l'alinéa premier, le réviseur indique « si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et administratives applicables ».

Il y a lieu d'attirer l'attention sur le fait que le terme « administratives » se lit « bestuursrechtelijke » dans la version néerlandaise, ce qui correspond très exactement à « réglementaires » dans l'article 65 des lois sur les sociétés ou dans l'article 75 de l'Arrêté Royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés.

Ce point n'est pas d'une importance mineure étant donné le nombre important d'actes administratifs pouvant avoir une influence sur la comptabilité ou les pièces justificatives d'écritures comptables.

En date du 25 février 1991, nous avons demandé au Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adresser une lettre au Ministre des Affaires Sociales afin de nous éclairer sur l'interprétation qu'il convient de donner à ce texte.

La réponse du Ministère était formulée dans les termes suivants: «Je vous signale que dans la version française du texte de la loi sur les hôpitaux, à l'article 82, 2°, il y a lieu d'interpréter le terme »administrative« dans le sens »réglementaire«.

Nous nous réjouissons de cette collaboration et de la réponse positive reçue du Ministre des Affaires Sociales.

Baudoin THEUNISSEN,
Président de la Commission
«Contrôle des Hôpitaux»

ENVIRONNEMENT DU CONTRÔLE ET CYCLES DES OPÉRATIONS.

§ 1. MÉTHODOLOGIE GÉNÉRALE

Dans le secteur des soins de santé comme dans tout autre secteur, le contrôle des comptes annuels doit s'inscrire dans un ensemble de procédés intégrés de contrôle. D'une façon générale on peut distinguer trois phases dans la révision. Les travaux de contrôle s'effectuent dans un ordre chronologique selon le schéma de contrôle général reproduit à la fin du §1; ils se répartiront pendant la durée de la révision.

La démarche de contrôle décrite ci-dessous est en principe valable pour une mission ponctuelle aussi bien que pour une mission continue. Dans le premier cas, toutes les activités mentionnées devront évidemment être accomplies en une fois.

Première étape:

Cette première phase du contrôle consiste dans la programmation des travaux, la collecte des informations importantes, la description du système de contrôle interne et son évaluation. Sur cette base, le réviseur élaborera son programme de révision ou programme de travail.

Deuxième étape:

La seconde phase consiste en l'exécution de divers contrôles de procédures ou d'opérations dans le but d'évaluer les risques d'erreurs dans les comptes annuels.

Troisième étape:

Dans cette troisième étape, on range traditionnellement les contrôles de la comptabilité et des comptes annuels, ainsi que des contrôles complémentaires nécessaires pour déboucher sur la certification des comptes.

Ces différents travaux vont s'effectuer en trois phases successives et ordonnées. L'évaluation du résultat des travaux effectués dans une phase déterminée formera la base de l'organisation des travaux de la phase suivante.

Ainsi, dans la première étape, la probabilité d'erreurs aura été étudiée et dans la seconde étape les contrôles du réviseur auront essentiellement pour but de vérifier dans quelle mesure ces erreurs se sont effectivement produites. De façon exceptionnelle, par exemple dans de petits dossiers, des contrôles relatifs à des erreurs potentielles pourraient ne pas être effectués dans la seconde phase mais uniquement dans la troisième. En cette matière, il faudra nécessairement se laisser guider par les objectifs à atteindre.

Les propositions figurant dans ce guide de contrôle doivent être comprises comme une démarche de révision et non comme une méthode définitivement établie. Sur base des données rassemblées au cours du contrôle, des décisions doivent être prises concernant les procédés de révision et leur étendue, en un mot, le réviseur doit établir son plan de travail. Sur cette base, il déterminera les méthodes qui lui permettront d'atteindre son objectif.

1. OBJECTIFS DU CONTRÔLE

L'objectif d'un processus de révision intégrée est de déterminer les procédés de contrôle, à savoir les moyens par lesquels une opinion fondée sur les comptes annuels pourra être obtenue de la façon la plus efficace et la plus rationnelle. L'objectif est que toutes les vérifications nécessaires soient effectuées mais aussi qu'aucune vérification inutile ne soit opérée.

2. PREMIÈRE ÉTAPE: PLANNING

Dans cette étape, le réviseur aura pour but d'établir un plan de révision et un programme de travail. Au moyen des informations rassemblées dans cette phase et du jugement du contrôle interne qui en découle, il sera possible d'établir un plan de contrôle. De façon générale, il s'agira de déterminer la nature et la structure de l'activité de l'institution.

Ensuite, il s'agira d'examiner dans quelle mesure ces activités sont traitées de façon informatisée. Cet ensemble d'informations sera rassemblé et résumé dans le dossier permanent du réviseur.

Les principaux éléments du contrôle à effectuer sont:

- Déterminer de façon claire la portée de la mission de contrôle du réviseur (une lettre de mission est souhaitable);
- Rassembler les données concernant le secteur dans lequel s'exerce l'activité de l'institution ainsi que la structure de cette dernière;
- Déterminer les possibilités du contrôle, le risque de révision lié à l'accomplissement de la mission ainsi que le niveau (provisoire) du seuil de la signification;
- Inventorier les principales activités exercées par l'institution, la disponibilité de diverses catégories d'éléments probants, ainsi que la potentialité que certaines erreurs apparaissent;
- La description de l'organisation administrative et des mesures de contrôle interne destinées à prévenir des erreurs potentielles;
- La vérification de l'existence d'une description écrite du système d'organisation administrative et du contrôle interne;
- L'évaluation des contrôles internes existants;
- L'élaboration d'un plan de contrôle: la détermination d'un programme de travail, ainsi que du recours éventuel à des procédures d'audit informatique.

3. STRUCTURE ET NATURE DES ACTIVITÉS

Une documentation doit être rassemblée concernant la structure juridique, et le cas échéant, la structure du groupe dans lequel l'institution opère, les prescriptions réglementaires particulières concernant le secteur, l'organisation et la structure de l'institution en ce qui concerne les achats, les prestations de services, les décomptes d'honoraires (service de perception centrale), les établissements, les moyens de financement etc...

Cette documentation sera nécessaire pour évaluer le risque de révision dans l'exécution de la mission, pour déterminer le besoin d'une

compétence particulière pour l'exercice de la révision, ainsi que pour identifier des problèmes éventuels dans la récolte des éléments probants. Par ailleurs, l'ensemble de cette information permettra au réviseur d'évaluer les points qui méritent une attention particulière dans la description du système de contrôle interne. Enfin, il faudra également effectuer l'inventaire des méthodes d'évaluation utilisées par l'établissement;

L'information visée ci-dessus sera collectée lors de différentes visites au siège et aux établissements de l'institution, des discussions avec la direction et le personnel, de la prise de connaissance des informations sectorielles, des comptes annuels et de la structure de l'institution, sa situation en comparaison avec des institutions comparables, la nature des activités exercées, l'examen des situations financières intermédiaires, des budgets, procès-verbaux des réunions des comités de direction, conseil d'administration et assemblée générale.

La connaissance acquise sur la structure de l'institution et la nature de son activité permettra au réviseur de se former un jugement sur le risque de révision lié à l'exécution de sa mission. L'analyse du risque de révision conduit à distinguer d'une part les risques inhérents à l'environnement économique et aux aspects financiers et d'autre part les risques découlant de la structure organisationnelle de l'institution.

On peut considérer qu'il y aura des indices de risque dans les situations suivantes, par exemple:

- insuffisance des ressources ou des moyens financiers;
- situation générale du secteur (mesures gouvernementales portant sur certaines activités);
- cash-flow insuffisant (par rapport aux investissements nécessaires);
- dépendance très forte des mesures à prendre par les autorités;
- manque de direction au sein de l'institution;
- désaccord au sein de la direction de l'institution;
- intérêt direct éventuel de la direction dans certaines activités;
- une direction de moins bonne réputation;

- des intérêts opposés pour certains membres de la direction, ou des gestionnaires.

4. DÉTERMINATION DES POSSIBILITÉS DE CONTRÔLE, DU RISQUE DE RÉVISION ET ÉTABLISSEMENT PROVISOIRE DU SEUIL DE SIGNIFICATION

La connaissance acquise permet au réviseur d'effectuer une évaluation initiale du caractère contrôlable de l'institution et de son risque de révision. Il permet également de définir un seuil provisoire de signification.

Le caractère contrôlable dépendra largement de la disponibilité suffisante d'éléments probants mais également du caractère intègre des gestionnaires. Des indications contraires pourraient découler par exemple du fait que la direction refuse de transmettre au réviseur certains documents indispensables pour le contrôle (des procès-verbaux de réunions par exemple), ou encore du fait que le réviseur constate que certaines opérations importantes ne figurent apparemment pas dans la comptabilité (à l'initiative de la direction ou sous le couvert de la direction) ou encore du défaut de traces des opérations effectuées ou des pièces justificatives etc...

Les conditions dans lesquelles fonctionne l'institution peuvent être telles qu'un risque de révision tout à fait normal soit constaté. Il faudra alors déterminer si les risques réels sont acceptables, c'est-à-dire, dans quelle mesure ces risques peuvent être diminués par l'exécution de la mission du réviseur.

La fixation d'un seuil de signification provisoire à ce stade n'empêche pas dans la suite des travaux de contrôle de s'interroger de façon continue sur sa pertinence et sur la nécessité éventuelle d'y apporter des modifications.

5. IDENTIFICATION DES PRINCIPALES ACTIVITÉS, DES ÉLÉMENTS PROBANTS ET DES ERREURS POTENTIELLES

La détermination des principales activités de l'institution est importante pour l'élaboration d'un plan de contrôle. On considérera

comme activité principale celle qui influence de façon importante le contenu des comptes annuels.

Il s'agit ici de l'élaboration d'un dossier au moyen d'un inventaire des pièces disponibles et non encore de leur contrôle.

Parmi les activités principales on pourra déterminer par exemple le prix de journée, la vente de produits pharmaceutiques, les actifs corporels, les recettes d'honoraires - au comptant ou comme débiteur -, les mouvements internes de fonds, l'achat de produits pharmaceutiques, l'acquisition d'actifs corporels, les paiements aux créanciers, les emprunts, les prestations du personnel (traitement et salaire du personnel soignant, des médecins, etc.), les clefs de répartition des coûts, etc...

Après que l'inventaire des principales activités ait été effectué, le réviseur devra déterminer les activités qui sont traitées par le système administratif existant (et celles qui ne le sont pas bien que certaines décisions spécifiques existent, par exemple le caractère recouvrable des débiteurs). Une description complète du système administratif doit être établie. Pour les opérations non routinières, des éléments probants alternatifs devront être recherchés, notamment au moyen des procédures d'inventaire et des procédures de confirmation auprès de tiers.

A cette étape de la révision il est important d'analyser les possibilités que des erreurs puissent se produire. Ceci permettra par la suite de déterminer quels sont les procédés de contrôle qui permettraient de découvrir d'éventuelles erreurs ou même de les prévenir (voir ci-après).

6. DESCRIPTION DE L'ORGANISATION ADMINISTRATIVE

Dans la description de l'organisation administrative et du contrôle interne, on examinera la façon dont les erreurs potentielles peuvent être prévenues ou mises à jour. De même les éléments probants du réviseur (en quelque sorte des moyens de preuve) doivent être identifiés par catégorie d'opérations.

Ces descriptions peuvent être effectuées sous la forme de diagramme de circulation (flow chart) ou sous forme descriptive.

On utilisera comme source d'information, les instructions internes disponibles, différentes entrevues et discussions avec des responsables, des visites sur place, etc..

Ces systèmes de description sont nécessaires pour pouvoir se faire un jugement sur le système de contrôle interne. Sur cette base, on pourra élaborer un plan de contrôle et un programme de travail. Le niveau de détail de la description des systèmes dépend de l'objectif poursuivi. La description des systèmes doit être faite par cycle important d'informations. On mentionnera les départements, les personnes et les systèmes concernés par les opérations. Nous citerons en particulier le cycle des prestations, de la facturation, des débiteurs et recettes, le cycle des achats, des créditeurs et paiements, le cycle des salaires, traitements et honoraires des médecins, etc...

Lors de la description il faudra prêter particulièrement attention aux mesures de contrôle interne intégrées dans le système. On s'interrogera sur l'existence éventuelle d'un département d'audit interne au sein de l'institution. En outre, on tiendra compte des données quantitatives, qui permettront notamment de déterminer l'importance des flux de transactions et d'arrêter le choix des méthodes de sondages.

Bien entendu, dans la mesure où des modifications auraient été apportées au système d'organisation administrative pendant l'exercice sous révision, il appartiendra de déterminer dans quelle mesure ces modifications ont influencé le contrôle de façon positive ou négative.

7. VÉRIFICATIONS DE L'EXISTENCE EFFECTIVE DE L'ORGANISATION ADMINISTRATIVE

Sur la base de la description du système, le contrôle interne fera l'objet d'une évaluation et le réviseur établira son plan de contrôle et son programme de travail. Il est dès lors important de vérifier si l'organisation administrative telle qu'elle a fait l'objet d'une description, fonctionne réellement. Cette vérification s'appuie sur des procédures dites de walk-through, à savoir l'observation d'un nombre limité d'opérations du début à la fin de leur traitement administratif afin de déterminer dans quelle mesure ce traitement correspond aux principes préalablement décrits.

En cas de divergences, il s'agira d'en tirer les conclusions nécessaires.

8. EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

Le contrôle interne doit être évalué afin de déterminer si le système peut prévenir l'apparition d'erreurs potentielles et les corriger. De cette manière, le réviseur d'entreprises déterminera dans quelle mesure il peut s'appuyer sur le contrôle interne.

Le contrôle interne comprend d'une part des mesures destinées à contrôler l'exactitude, le caractère complet et ponctuel de l'enregistrement et du traitement des opérations et d'autre part des mesures de contrôle destinées à garantir que les opérations sont approuvées ou ratifiées.

Cette évaluation pourra être effectuée au départ de la description de l'organisation administrative. Les conclusions qui en ont été tirées ne peuvent avoir qu'un caractère provisoire. Jusqu'à cette étape des travaux, on n'a pu tirer que des présomptions (non vérifiées) de l'existence de contrôles internes. Le résultat en est une vraisemblance de fiabilité des données générées par le système administratif. Dans un stade ultérieur, l'évaluation provisoire doit effectivement être testée par rapport au fonctionnement effectif.

Le jugement du contrôle interne comprend la détermination des erreurs potentielles, l'analyse de la description effectuée mettant en évidence les éléments de contrôle interne susceptibles de prévenir les erreurs potentielles ou de les découvrir, la détermination de la fiabilité attendue des différents points de contrôle reconnus, la détermination des erreurs potentielles dont le système de contrôle interne ne tiendrait pas compte (et qui dès lors peuvent demeurer cachées).

D'une façon générale, sept catégories de fautes potentielles peuvent être identifiées:

- opérations enregistrées irrégulières;
- opérations enregistrées incomplètes;
- opérations non approuvées;
- opérations traitées de façon incorrecte en ce qui concerne leur montant;
- opérations enregistrées dans un compte erroné;

- opérations enregistrées dans la mauvaise période;
- opérations enregistrées de façon erronée.

Après avoir identifié des erreurs potentielles, dans les circonstances concrètes et spécifiques de l'institution, il conviendra de vérifier les mesures présentes dans l'organisation administrative afin de prévenir l'apparition de ces erreurs ou le dépistage et la correction des fautes qui se produiraient néanmoins (mesures préventives et détection).

Sur base des informations obtenues, il est possible de se former un jugement concernant les possibilités de prévenir des erreurs qui n'auraient pas été détectées par le contrôle interne. Cette évaluation débouche sur une conclusion concernant la vraisemblance de fiabilité des différentes mesures de contrôle interne. Dans la deuxième phase du processus de révision, après avoir effectué des contrôles de procédures, un jugement définitif pourra être formulé. La vraisemblance de fiabilité peut être élevée, basse ou moyenne.

Si le contrôle interne est jugé fiable, c'est-à-dire si l'on s'attend à ce qu'aucune faute ne demeure non détectée, la fiabilité sera jugée élevée. Au contraire, la fiabilité sera basse lorsqu'il est possible que subsistent dans l'administration des erreurs non détectées. Le système de contrôle sera raisonnablement fiable lorsque l'on peut s'attendre à ce que, en dépit du risque de subsistance de fautes non découvertes dans l'administration, le total de ces fautes n'ait pas un effet important sur les comptes annuels, il s'agira alors d'une fiabilité moyenne.

En général, on doit considérer que plus le nombre de mesures de contrôle interne augmente, plus la probabilité que subsistent des erreurs non prévues ou non découvertes diminue. On vise ici les mesures à caractère préventif aussi bien que les mesures destinées à détecter des erreurs qui se seraient produites. Les unes et les autres sont nécessaires.

Le résultat de ce jugement sur l'existence d'erreurs potentielles et l'existence de contrôles internes destinés à les prévenir ou à les découvrir formeront la base de l'établissement d'un plan de contrôle. Dans ce jugement, il conviendra également d'effectuer une première évaluation des chiffres, le plus souvent sur base de l'information interne intermédiaire. Il s'agira d'en faire une analyse approfondie,

afin de connaître en temps voulu les évolutions de la situation financière et des résultats, ce qui peut avoir de l'influence sur l'évaluation du niveau de contrôle interne et sur le plan de contrôle à établir.

Dans la mesure où l'ensemble des mesures de contrôle interne ne permettrait pas de détecter certaines erreurs systématiques, il ne sera pas possible de s'appuyer sur le système administratif pour ce type d'erreurs. Ceci ne signifie pas que de telles erreurs existent effectivement; il n'existe cependant aucune certitude suffisante du caractère correct des informations générées par le système administratif. Dans de telles situations, il ne sera pas possible de s'appuyer sur le contrôle interne. Un contrôle direct des données devra être opéré (ce qui pourra éventuellement se réaliser dans la seconde phase de la révision au moyen de contrôles d'opérations).

Il est recommandé de communiquer à la direction de l'institution au moyen d'une lettre de recommandations, les faiblesses constatées dans l'organisation administrative ainsi que tout autre recommandation destinée à améliorer l'efficacité du système. On pourra parler d'inefficacité par exemple lorsque certains documents subissent des traitements inutiles, ou sont rédigés en un trop grand nombre de copies, lorsqu'il y a production de biens ou de documents inappropriés, des instructions incomplètes au personnel, une organisation erronée des activités, une délégation fautive de responsabilités, un matériel de bureau insuffisant ou vieilli, etc...

9. CONTENU DU PLAN DE CONTRÔLE ET DU PROGRAMME DE TRAVAIL

Le résultat final des travaux et le jugement du contrôle interne débouche sur l'établissement d'un plan de contrôle et d'un programme de travail. Si, au départ des informations rassemblées, le réviseur estime pouvoir vérifier les comptes annuels, il pourra tirer certaines conclusions en ce qui concerne les mesures de contrôle interne sur lesquelles il pourra s'appuyer. Ces conclusions permettront dans une large mesure de déterminer le contenu du plan de contrôle. Si le réviseur conclut qu'il peut s'appuyer sur certaines parties du contrôle interne, il lui sera nécessaire de vérifier son fonctionnement effectif. Ceci se réalise au moyen de tests de procédure (deuxième phase du processus d'audit). Dans les autres cas, il devra recourir essentiellement à des tests de validation.

Sur base de l'information rassemblée, il est primordial de pouvoir déterminer la méthode de contrôle la plus efficace et efficiente, ainsi que le niveau du seuil de significations.

Dans le plan de contrôle, le réviseur établira les programmes de contrôle plus détaillés et définira les techniques de contrôles ainsi que le moment où ces contrôles devront être exécutés. Il existe un lien entre les principales activités, les rubriques des comptes annuels et l'organisation administrative. Il va de soi que la décision d'exécuter certaines vérifications dans la deuxième ou dans la troisième phase du processus d'audit est une décision particulièrement importante. Il s'agira principalement de déterminer la méthode la plus appropriée.

SCHÉMA GÉNÉRAL DE REVISION

PHASE I Contenu de la mission

Connaissance générale du secteur et de l'institution



Détermination de faisabilité du contrôle, du risque de révision et du niveau d'importance relative



Identification des activités principales, des éléments probants, les erreurs potentielles



Description de l'organisation administrative



Tests de conformité de l'organisation administrative



Evaluation du contrôle interne
Etablissement du programme de travail

PHASE II Contrôle intermédiaire

Important appui sur le contrôle interne: contrôles de procédure
Faiblesse du contrôle interne: vérification de validation



Evaluation des risques de fautes dans les comptes annuels

PHASE III Contrôle des postes critiques (contrôles clés)

Appréciation des chiffres
Contrôle complémentaire des comptes annuels



Contrôle des événements après clôture de l'exercice
Examen des comptes annuels et du rapport de gestion
Traduction des résultats du contrôle

Attestation du réviseur d'entreprise.

§ 2. PROCÉDURES PARTICULIÈRES

L'objectif de la présente section est d'attirer l'attention sur certains points spécifiques aux établissements hospitaliers. Cela est réalisé sous forme de questionnaire synthétique. Toutes les procédures et méthodes de travail qui seraient d'application normale pour toutes les entreprises ne seront dès lors pas mentionnées ci-dessous.

1. ENREGISTREMENT DES PATIENTS À L'ACCUEIL

- information relative à l'affiliation à une mutuelle et modifications ultérieures éventuelles;
- encaissement et suivi des acomptes payés par les patients;
- procédure d'information des mutuelles sur les engagements de paiement;
- quelle procédure est prévue pour le cas où la mutuelle refuserait son intervention?
- quelle procédure est prévue pour les patients qui ne sont pas affiliés à une mutuelle (par exemple les étrangers)?

2. FACTURATION

- L'imputation de la facturation au centre de coût est-elle effectuée de façon exacte?
- Y a-t-il correspondance entre le nombre de journées d'hospitalisation et la facturation totale?
- Y a-t-il correspondance entre le nombre de journées d'hospitalisation en chambre individuelle et les suppléments comptés aux patients?
- Le décompte des montants forfaitaires pour médicaments à charge du patient, correspond-t-il avec le nombre de journées de soins?
- Comment les dépenses personnelles de chaque patient (téléphone, T.V., linge,...) sont-elles suivies? Sont-elles facturées à temps et de manière exacte?
- Comment les prestations médicales et paramédicales sont-elles suivies? Sont-elles traitées de façon correcte et ponctuelle par les services de facturation et comptabilisées de la même manière?

- Comment et quand les rectifications positives et négatives des notes de médicaments sont-elles facturées et enregistrées? Ceci se réalise-t-il au moyen d'une pièce justificative complémentaire ou par remplacement du document portant le même numéro?
- Comment les recettes en provenance des patients non-assurés sont-elles enregistrées en comptabilité?
- Tous les coûts à charge de tiers (par exemple communauté religieuse, maison de repos) sont-ils refacturés de façon appropriée?
- Ces coûts sont-ils calculés correctement sur base de conventions écrites? Ceci se produit-il de façon ponctuelle et est-ce traduit de façon correcte en comptabilité?
- La rémunération des prestations des élèves des écoles d'infirmières est-elle correcte et conforme aux prescriptions du ministère?
- Est-elle acquittée ponctuellement?
- Comment la répartition des coûts de la cuisine centrale est-elle opérée?

3. SUIVI DES CLIENTS

Les questions qui suivent sont applicables aussi bien aux particuliers qu'aux mutuelles.

- L'existence d'une créance est-elle constatée dans la comptabilité clients au départ des copies des factures ou l'enregistrement se produit-il sur base d'un traitement complètement informatisé?
- Existe-t-il un système valable d'enregistrement complet et ponctuel des créances lorsque les prestations sont effectuées par différents services: procédure jour-patient, patient-résident. Une facturation est-elle établie dès le départ d'un patient?
- Existe-t-il un suivi suffisant des acomptes reçus des mutuelles? Un lien est-il établi avec les factures? La comptabilité du paiement des patients et des mutualités est-elle effectuée par des personnes qui sont indépendantes de celles qui comptabilisent les créances?
- Comment les corrections apportées aux états introduits auprès de l'INAMI sont-elles analysées, suivies et enregistrées?
- Comment les contestations avec les mutuelles, qui sont parfois signalées après plusieurs mois, sont-elles suivies et enregistrées? Comment l'opération est-elle effectuée avec le médecin?

4. ACHATS

- Comment s'effectuent les procédures d'achat?
- Existe-t-il une séparation claire des fonctions incompatibles?
- Qui décide de l'achat des appareils?
- Existe-t-il une approbation du conseil central sur proposition du chef de service?
- Tous les achats sont-ils effectivement destinés à l'hôpital?
- Dispose-t-on d'une gestion appropriée des stocks?
- Les achats - en particulier pour les produits médicaux- sont-ils consacrés au bon service? Comment et quand ceci se produit-il?
- En ce qui concerne les investissements, il faudra vérifier si l'allocation au prix de journée a été effectuée à temps et pour le montant exact;
- Tous les dossiers de subvention sont-ils introduits à temps et comptabilisés correctement dans le résultat?

5. ADMINISTRATION DES PRESTATIONS MÉDICALES

Les personnes chargées de tenir l'administration des prestations médicales sont-elles suffisamment distinctes et indépendantes de la facturation, l'encaissement, le paiement et l'enregistrement des paiements?

Traitements des prestations médicales:

- Imputation au départ du secrétariat du médecin; vérification de l'imputation; comment le programme réagit-il à l'utilisation de codes erronés, le médecin reçoit-il communication des codes erronés? Que se passe-t-il lorsque certains codes (par exemple de différents services) sont incompatibles (par exemple anesthésie sans opération)? Une liste des codes utilisés est-elle soumise au médecin? Celui-ci doit-il attester son caractère exact et complet?
- L'encodage se produit-il de façon centralisée, y-a-t-il des documents spéciaux prénumérotés par médecin? Ceux-ci sont-ils signés et datés? Existe-t-il une procédure telle que ces documents soient traités rapidement: liste pour attestation médicale avec éventuellement document double exemplaire, l'un pour le médecin, l'autre pour la facturation et renvoi d'une liste totalisée au médecin pour attestation?

Comment se produit le traitement des codes fautifs? Le médecin doit-il attester les modifications apportées?

Les clefs de répartition entre le médecin et l'hôpital sont-elles définies par écrit et contresignées? Existe-t-il une répartition entre le pool et/ou le médecin qui travaille dans le pool? Y-a-t-il des contrats écrits?

La procédure pour l'imputation des coûts d'utilisation d'un appareillage par le médecin, fait-elle l'objet d'une justification de la part du médecin?

Fait-elle l'objet d'une comptabilisation correcte?

En cas de refus des prestations par la mutuelle, le paiement est-il également refusé au médecin?

6. PERCEPTION CENTRALE

Procédure d'utilisation du montant de la perception centrale des honoraires conformément à l'article 140 de la loi sur les hôpitaux.

Les honoraires perçus de façon centrale sont affectés:

- 1° au paiement aux médecins hospitaliers des sommes qui leur sont dues conformément à la réglementation qui leur est applicable en exécution de l'article 131;
- 2° à la couverture des frais de perception des honoraires, conformément au règlement de service;
- 3° à la couverture des frais occasionnés par les prestations médicales, qui ne sont pas financées par le prix de la journée d'hospitalisation;
- 4° à titre de contribution à la mise en oeuvre de mesures de nature à maintenir ou à promouvoir l'activité médicale de l'hôpital.

Les objectifs généraux de contrôle auxquels la perception centrale doit satisfaire peuvent être synthétisés de la façon suivante:

6.1. Les opérations enregistrées sont réelles et toutes les opérations qui se sont produites sont enregistrées.

Ceci signifie entre autre que:

- Seules les prestations réelles ont été enregistrées;
- Aucune prestation réciproque compatible n'a été facturée;
- Les livraisons autres que des prestations médicales sont complètement facturées.

Pour garantir cet objectif de contrôle, il est nécessaire que le système administratif présente les caractéristiques suivantes:

- Un contrôle des attestations médicales sur la correspondance entre le diagnostic et les codes de prestations - INAMI- mentionnés;
- Une relation entre les journées d'hospitalisation et les forfaits de médicaments;
- Une relation entre les journées d'hospitalisation en chambre individuelle et le supplément facturé;
- L'utilisation des pages prénumérotées du registre des patients.

6.2. Les opérations sont automatisées et approuvées

Ceci suppose que le système soit établi de façon à ce que:

- Les tarifs soient approuvés par le gestionnaire et ses prescriptions respectées;
- La correction de la tarification et l'information des patients sont-elles garanties?
- Les adaptations, telles que des notes de crédit, sont-elles approuvées?
- Les dépenses de caisse et paiements sont-ils approuvés?

6.3. Les opérations sont correctement évaluées

Le système prévoit que les créances non-récupérées sont identifiées en temps voulu et sont provisionnées;

- L'information est obtenue en ce qui concerne les affiliations aux mutuelles.

6.4. Les opérations sont enregistrées pour le montant exact, à la période exacte et dans le compte exact

Ceci suppose que:

- les prestations soient facturées rapidement et à charge du patient qu'elles concernent;
- les prestations soient facturées ponctuellement et de façon correcte aux mutuelles;
- les recettes de caisse soient enregistrées sans retard et déposées à la banque;
- les recettes de caisse soient créditées au bon compte client;

- les montants encaissés soient reversés ponctuellement de façon correcte;
- les dépenses de caisse soient enregistrées sans retard.

7. CYCLE DU PERSONNEL

Dans le secteur non-marchand, le travail à temps partiel et la rotation rapide du personnel sont fréquents.

Par conséquent les points suivants devront faire l'objet d'une vérification:

- Tout le personnel est-il effectivement employé dans l'hôpital?
- Les frais de personnel sont-ils alloués au bon service (par exemple personnel d'entretien);
- Comparez les frais de personnel avec le personnel effectif de chaque service;
- Le personnel de cadre correspond-t-il aux normes de personnel du Ministère de la Santé Publique?
- Les frais de personnel sont-ils correctement ventilés entre différentes catégories (médecins, salariés, cadres, personnel soignant, paramédical et autre)?
- Les médecins en formation sont-ils bien soumis au statut d'employés mais avec une réglementation particulière à l'ONSS?
- Les provisions pour pensions et engagements similaires sont-elles correctement comptabilisées?

8. ALLOCATION DES CHARGES ET PRODUITS

Le nouveau plan comptable a apporté une modification fondamentale dans l'enregistrement des charges et des produits.

L'art. 3 prévoit:

Les charges et les produits des hôpitaux font l'objet d'un enregistrement comptable en fonction, *d'une part, de leur nature* (comptabilité générale, classe 6 et 7 des comptes), *d'autre part, des centres de frais* qu'ils concernent (comptabilité de gestion).

En vue de l'application de l'aliéna précédent chaque opération constituant une charge ou un produit doit faire l'objet d'un codage se composant de deux sous-ensembles. Le premier, de cinq chiffres au moins, est le compte de charge ou de produit par nature, auquel l'opération correspond; le second, de trois chiffres, identifie le centre de frais auquel la charge ou le produit est afférent.

Ce système fera apparaître dans la comptabilité, le coût de revient de chaque service (Art.4 §1. de la loi sur les hôpitaux).

Pour les hôpitaux psychiatriques une difficulté particulière apparaît, à savoir que pour les services A,T et Q, il faudra faire apparaître un centre de coûts séparé pour l'hospitalisation complète, les soins de jour et de nuit, afin de faire ressortir le coût de revient de ces services dans la comptabilité (voir art.77 de la loi sur les hôpitaux).

Pour le calcul des prix de journée, il est très important que toutes les charges et tous les produits soient alloués correctement au bon service; en conséquence une attention particulière devra être portée à:

- l'emploi de numéros de compte exacts;
- la clef de répartition des coûts communs à répartir.

Selon la nature des centres de coûts, la répartition se fera selon le nombre de mètres carrés, l'effectif du personnel, le nombre de kilos de buanderie-lingerie, le nombre de journées d'alimentation y compris les journées d'hospitalisation. Ces clefs de répartition doivent être vérifiées.

9. DIVERS

- Comment les recettes de la cafétéria et du magasin sont-elles établies et reprises dans la comptabilité?
- Dans les hôpitaux psychiatriques, l'argent de poche des patients est-il confié à un administrateur ou donné en garde à l'hôpital?
- Comment cet argent est-il géré?
- Les intérêts sont-ils ponctuellement et correctement attribués?
- Comment ceci est-il traité en comptabilité?

- Dans les institutions psychiatriques surtout, on peut trouver des thérapies d'occupation et diverses prestations à l'avantage des tiers. Comment les achats et ventes qui en découlent sont-ils suivis et traités en comptabilité?
- Dans les hôpitaux, certains fonds spéciaux sont parfois constitués. Il faudra vérifier la décision, la comptabilisation et leur utilisation;
- Les charges financières sont-elles comptabilisées de façon ponctuelle et exacte en vue de leur traitement correct dans le prix de journée?

CHAPITRE II:

PROGRAMME DE TRAVAIL INSTITUTIONS HOSPITALIERES

§ 1 BILAN

A.I. FRAIS DE CONSTITUTION

A. Objectif du contrôle

Le contrôle concernant cette rubrique vise à déterminer:

- que les montants y enregistrés l'ont été conformément à l'A.R. du 14 décembre 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des institutions hospitalières;
- que les montants enregistrés en comptabilité correspondent à la réalité;
- que les frais de restructuration éventuels répondent aux conditions prévues (A.R. du 8 octobre 1976, art.24, alinéa 3) et sont dûment justifiés;
- que les règles d'évaluation sont cohérentes avec celles appliquées pour l'exercice antérieur;
- que les amortissements sont suffisants et calculés selon des méthodes cohérentes, sauf circonstances exceptionnelles et conformément à l'A.R. du 14 décembre 1987.

B. Plan comptable

Les comptes relevant de la rubrique des frais de constitution sont:

- 200. Frais de constitution et d'apports
- 202. Autres frais d'établissement
- 203. Intérêts intercalaires
 - 2030 Intérêts intercalaires sur partie non subsidiée
 - 2031 Intérêts intercalaires sur partie subsidiée
- 204. Frais de restructuration

C. Contenu

La rubrique des frais de constitution comporte notamment les frais de démarrage. Ces frais englobent notamment les frais de nettoyage, de

chauffage, d'assurance, etc, engagés avant la mise en service proprement dite d'une construction ou d'un département nouveau. En principe, les hôpitaux ont le choix d'inscrire ou non à l'actif les investissements dont le coût unitaire est inférieur à 10.000 FB, T.V.A. incluse. Dans cette hypothèse, il s'agira dès lors d'un coût imputable à 100% au centre de frais concerné pendant l'exercice d'acquisition. Si toutefois les frais concernés mineurs font partie d'un ensemble plus important, il faudra les inscrire à l'actif. C'est ainsi que les frais de premier établissement, de même que les frais engagés lors de transformations importantes, devront être également enregistrés en frais de constitution. Ces frais englobent donc notamment les premiers achats de draps, de vaisselle et d'autres accessoires. Les remplacements seront enregistrés en frais.

Par dérogation à l'A.R. du 8 octobre 1976, les intérêts intercalaires seront enregistrés parmi les frais de constitution et non sous la valeur d'acquisition des immobilisations corporelles et incorporelles concernées.

Les amortissements seront effectués aux taux définis par la loi à savoir :

- Frais de constitution et d'apport : 33%
- Autres frais de constitution : 33%
- Intérêts intercalaires : 10%
- Frais de restructuration : 33%

Les amortissements ne prendront cours qu'au 1^{er} janvier de l'année qui suit la mise en service de l'acquisition. Si toutefois, la mise en service a lieu au mois de janvier, on peut amortir à partir du 1^{er} jour du mois.

Lorsque le taux d'amortissement applicable est de 33%, celui-ci sera de 34% pendant l'exercice de premier amortissement.

Seule la méthode des amortissements linéaires est autorisée.

Les acquisitions effectuées antérieurement et ayant donné lieu à des amortissements en 1988 ou antérieurement continuent à être amorties au taux applicable pour l'exercice concerné.

D. Questionnaire

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

1. Vérifiez la composition des sous-rubriques et la concordance avec les données du grand livre (comptes 200 à 204). Comparez les soldes de début avec l'exercice antérieur et les soldes de clôture avec les comptes annuels.
2. Faites un tableau des mutations dans cette rubrique établi comme suit (ou faites-le vous remettre par le client)
 - soldes initiaux;
 - augmentations, diminutions, transferts de l'exercice;
 - soldes de clôture.
3. a. Demandez le détail des mutations et confrontez les transactions les plus importantes avec les documents justificatifs: factures, notes d'honoraires du notaire, décomptes, contrats d'emprunt, analyse des coûts, compétences, etc.
3. b. Tous les frais de constitutions supérieurs à 10.000 FB (T.V.A.comprise) ont-ils été enregistrés à l'actif?
3. c. De nouvelles constructions ou sections ont-elles été mises en service? Si oui, les frais de nettoyage, de chauffage, d'assurance, etc. antérieurs à la mise en service ont-ils été enregistrés à l'actif? Les menus frais de premier établissement mais faisant partie d'un ensemble plus important ont-ils été enregistrés à l'actif?

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

3. d. Examinez avec la direction si des rénovations importantes ont été réalisées dans certains services. Vérifiez la manière d'enregistrer les frais. Envisagez éventuellement d'inscrire à l'actif les frais d'aménagement.
4. a. Les intérêts intercalaires ont-ils été enregistrés à l'actif? Si oui, obtenez le détail et vérifiez si ces intérêts sont susceptibles d'être enregistrés à l'actif.
4. b. Vérifiez si les intérêts inscrits à l'actif sont subventionnables ou non.
5. a. Si des frais de restructuration sont enregistrés à l'actif, ceux-ci sont-ils suffisamment documentés, approuvés par les organes compétents et justifiés?
5. b. Répondent-ils aux conditions prévues à l'art.24,alinéa 3 de l'A.R.du 8 octobre 1976. (Modification importante, effet durable et positif au niveau du rendement).
5. c. Les frais enregistrés à l'actif ont-ils été dûment crédités (comptes 649-669--6503-et 72) et visiblement déduits des frais?
6. a. Vérifiez les calculs des amortissements et comparez le total avec le débit enregistré en frais d'amortissement et frais financiers.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
6. b.	S'il existe un poste en perte de manière permanente dans l'institution, ou si des frais enregistrés à l'actif ne paraissent plus justifiés, envisagez s'il n'y a pas lieu de pratiquer un amortissement exceptionnel.	
6. c.	A-t-on appliqué les taux d'amortissement prévus par la loi, à savoir : – frais de constitution et apport : 33% linéaire – autres frais d'établissement : 33% linéaire – intérêts intercalaires : 10% linéaire – frais de restructuration : 33% linéaire.	
6. d.	Les acquisitions ayant fait l'objet d'amortissements en 1988 et antérieurement continuent-elles à être amorties aux taux pratiqués à l'époque ?	
6. e.	Les amortissements ne sont-ils appliqués qu'à partir de l'année suivant l'acquisition ou la mise en service ?	
6. f.	A-t-on eu recours à la mesure exceptionnelle pour l'amortissement des actifs lorsque l'acquisition ou la mise en service est intervenue en janvier ?	
6. g.	Pour le pourcentage d'amortissement linéaire de 33% a-t-on pratiqué, lors du premier enregistrement d'un amortissement, le taux de 34% ?	

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
7. La présentation de ces actifs dans les comptes annuels, est-elle claire, cohérente et fidèle?			
8. Procédure de contrôle complémentaire:			
9. Observations:			

A.II. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

A. Objectif du contrôle

Le contrôle de cette rubrique a pour but de vérifier que:

- les postes enregistrés l'ont été conformément au droit comptable dans l'institution qui en est propriétaire;
- l'existence des montants capitalisés dans le bilan
- les règles d'évaluation sont cohérentes avec celles de l'exercice antérieur;
- les amortissements sont suffisants et calculés selon des méthodes cohérentes, sauf circonstances exceptionnelles et conformément à l'A.R. du 14 décembre 1987

B. Plan comptable

Dans l'A.R. du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les immobilisations incorporelles sont enregistrées sous:

C. Contenu

L'A.R. ne comportera pas d'autres précisions. Généralement, il s'agit d'une rubrique qui ne se rencontre pas souvent dans le secteur hospitalier, sauf en ce qui concerne l'enregistrement à l'actif des frais de logiciel d'application.

Le taux d'amortissement annuel prévu par la loi est de 33% linéaire. La première année les amortissements s'enregistrent à concurrence de 34%.

Le premier amortissement ne peut intervenir que pendant l'exercice suivant l'année d'acquisition. Exceptionnellement, les acquisitions faites en janvier peuvent donner lieu à un amortissement pendant l'exercice d'acquisition, et ce à concurrence d'une année complète.

D. Questionnaire

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
1. Vérifiez la composition des sous-rubriques et la concordance des données avec les inscriptions du grand-livre (compte n°21). Comparez les soldes de départ avec l'exercice antérieur et les soldes de clôture avec les comptes annuels			
2. Faites le tableau des mutations enregistrées dans cette rubrique en fonction de la répartition suivante (ou demandez au client de le fournir): - solde de départ; - augmentations, diminutions et transferts en cours d'exercice; - soldes de clôture.			

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

3. a. Demandez le détail des mutations et contrôlez les principales transactions avec les pièces de documentation: factures, contrats, analyses de coûts, approbations par les personnes autorisées, procès-verbaux des réunions, etc...

3. b. Si des frais de recherche et de développement ont été comptabilisés à l'actif, contrôlez-les au moyen des documents justificatifs et contrôlez leur autorisation.

- l'inscription à l'actif des dits frais est-elle conforme aux règles d'évaluation arrêtées?
- le montant inscrit à l'actif n'est-il pas supérieur à la valeur d'utilisation ou au rendement futur pour l'entreprise?
- les frais inscrits à l'actif ont-ils été comptabilisés correctement au compte 72?

3. c. Contrôlez si le contenu de cette rubrique est conforme aux dispositions légales.

3. d. Informez-vous sur la méthode d'inventaire des éléments de cette rubrique. L'institution est-elle encore propriétaire des marques, brevets, etc (demandez éventuellement confirmation)

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
		<p>3. e. Évaluez la durée de vie estimée sur base de la durée de vie technique et économique et vérifiez si d'éventuelles modifications dans la durée de vie sont encore proportionnées raisonnablement à la valeur comptable nette à la date de clôture du bilan.</p>
		<p>3. f. Si des immobilisations incorporelles ont été cédées, vérifiez :</p> <ul style="list-style-type: none"> - si la cession était dûment autorisée - si la valeur vénale est bien justifiée; - si les résultats (plus ou moins-values) ont été correctement traités.
		<p>4. a. Vérifiez les calculs des amortissements et comparez le total avec le débit enregistré au compte 6301 (frais d'amortissement).</p>
		<p>4. b. Le pourcentage linéaire légal a-t-il été correctement appliqué (33%) pour l'amortissement des immobilisations incorporelles?</p>
		<p>4. c. Pour les immobilisations incorporelles faisant l'objet d'un premier amortissement, le taux de 34% a-t-il été appliqué?</p>
		<p>4. d. L'amortissement n'a-t-il été acté que pendant l'exercice suivant l'acquisition?</p>

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
4.	e.	Pour les acquisitions effectuées en janvier a-t-on eu recours à la règle d'exception?
4.	f.	Faut-il éventuellement procéder à des amortissements et/ou réductions de valeur exceptionnels avec un débit à enregistrer au compte 6601 (amortissements exceptionnels)?
4.	g.	Doit-on pratiquer la reprise de réductions de valeur éventuellement actées antérieurement sur les actifs à durée de vie illimitée (par le crédit du compte 7600), si à la fin de l'exercice elles sont supérieures aux montants résultant d'une évaluation actuelle (article 19, dernier alinéa A.R. art.28.3)?
4.	h.	Notez la motivation justifiant une absence d'amortissement pour les éléments à durée de vie illimitée. Contrôlez sa pertinence.
4.	i.	Les amortissements enregistrés sont-ils admis par le Ministère de la Santé publique? Sinon, mention dans le dossier de révision concernant le calcul de la révision du coût de la journée d'hospitalisation.
5.	Contrôles croisés entre les dossiers du bilan et l'état des immobilisations incorporées dans l'annexe (tableau I).	

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
6. La présentation et l'évaluation de ces éléments d'actif dans les comptes annuels sont-elles claires, cohérentes et fidèles?			
7. Procédures de contrôles complémentaires:			
8. Observations			

A.III. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

A. Objectif du contrôle

Le contrôle de cette rubrique vise à s'assurer que:

- les montants figurant à cette rubrique sont enregistrés conformément au droit comptable;
- les montants figurant dans le bilan sont réels, sur base de la présence dans l'entreprise et qu'ils portent sur la totalité des Immobilisations corporelles dont l'entreprise détient le droit de propriété (à l'exception des contrats de crédit-bail enregistrés à l'actif);
- les règles d'évaluation ont été appliquées de manière cohérente;
- les acquisitions de l'exercice sont susceptibles d'être enregistrées en capital;
- des acquisitions ou améliorations importantes n'ont pas été enregistrées en frais;

- les cessions ou les déclassements ont été dûment écartés;
- les réévaluations éventuelles sont justifiées;
- les amortissements sont suffisants, calculés selon des méthodes cohérentes, sauf circonstances exceptionnelles et conformément à l'arrêté royal du 14 décembre 1987 relatif aux comptes annuels des hôpitaux;
- les soldes sont raisonnables au regard de la durée de vie estimée des actifs concernés.

B. Plan comptable

L'A.R. du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux propose la répartition suivante pour les Immobilisations corporelles:

22. Terrains et constructions

- 220. Terrains
- 221. Constructions
- 222. Terrains bâtis
- 223. Autres droits réels sur des immeubles
- 224. Grosses réparations et gros entretiens
- 225. Agencement des immeubles.

23. Matériel d'équipement médical

24. Matériel d'équipement non médical et mobilier

- 240. Mobilier
- 241. Matériel
- 242. Matériel roulant
- 243. Matériel et mobilier informatiques.

25. Immobilisations détenues en location-financement et droits similaires.

252. Terrains et constructions

- 2520. Terrains
- 2521. Constructions

253. Matériel d'équipement médical.

254. Matériel d'équipement non médical et mobilier

- 2540 Mobilier
- 2541 Matériel
- 2542 Matériel roulant
- 2543 Matériel et mobilier informatiques.

26. *Autres immobilisations corporelles*

260. Equipement de réserve

261. Autres

27. *Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés*

270. Immobilisations en cours

271. Acomptes versés

C. Contenu

Le compte constructions ne comporte pas uniquement tous les frais de construction des immeubles (en ce compris les honoraires, taxes et frais administratifs) mais aussi les frais d'aménagement des abords de la construction

S'il est impossible de distinguer la valeur du terrain et des constructions, on enregistrera l'ensemble au poste « terrains bâtis ».

L'ancienne législation sur les hôpitaux permettait également d'inscrire au bilan les biens immeubles dont l'institution hospitalière n'était pas propriétaire mais qu'elle utilisait pour l'exploitation de ses services et de les amortir (et donc de les faire subventionner par le biais du prix de la journée d'hospitalisation). Cette fiction mise en place par la loi sur les hôpitaux, paraît une aberration juridique en termes de droit comptable. Il faudra donc veiller à ce que la situation ait été régularisée depuis, de manière à ce que l'institution, pour ce qui est des postes inscrits au bilan, soit ou bien le plein propriétaire, ou l'usufruitier (ou le propriétaire économique).

Les grands travaux de réparation et les frais de grand entretien étaient inscrits dans les comptes correspondants, à l'exception toutefois du mobilier, des équipements médicaux et non médicaux, inscrits aux divers comptes respectifs (à mettre en relation avec le subventionnement de la journée d'hospitalisation).

La distinction entre matériel médical et non médical ne manque pas d'importance, puisque le matériel médical sera subventionné par le biais d'un élément distinct intégré dans le prix de journée d'hospitalisation.

Il s'ensuit que le contrôle de la présence physique et de la nature du matériel est important.

Le logiciel système devra être enregistré dans le mobilier de traitement informatique.

Tous les équipements acquis non encore affectés à l'exploitation hospitalière devront être enregistrés dans la rubrique réserve d'équipements.

Les taux d'amortissements prévus par la loi sont les suivants :

Constructions:	3%
Autres droits réels sur biens immeubles:	3%
Grandes réparations - grand entretien:	10%
Aménagement des constructions:	3%
Matériel pour équipements médicaux:	20%
Matériel pour équipements non médicaux et mobilier:	10%
Matériel roulant:	20%
Matériel et mobilier pour traitement informatique:	20%

Si le taux d'amortissement est de 3%, la première année un taux de 4% sera appliqué. Seuls les amortissements linéaires sont autorisés. Les amortissements commencent à partir du 1er janvier de l'exercice suivant celui de la mise en service des actifs. Dans l'hypothèse où la mise en service effective intervient en janvier, les amortissements pourront prendre effet au 1er de ce mois.

Pour les constructions qui, au moment de leur acquisition et en raison de leurs caractéristiques techniques, sont destinées à une durée d'utilisation probablement inférieure à celle correspondant aux taux d'amortissements prévus ci-dessus, les amortissements s'étaleront sur la durée d'utilisation probable.

Lorsque la durée d'un droit d'usufruit, de superficie ou de bail emphytéotique est supérieure à celle correspondant aux taux prévus ci-dessus, leur valeur d'acquisition s'étalera sur la durée dudit droit.

Les immobilisations d'équipement, les actifs en cours de réalisation et les avances faites ne sont pas susceptibles d'amortissement.

Par dérogation au taux prévu de 20% pour les équipements médicaux, un taux de 10% linéaire pourra être pratiqué sur base annuelle, sous réserve d'une autorisation préalable accordée par le Ministre national de la Santé publique.

D. Questionnaire

1. Vérifiez la composition des sous-rubriques et la concordance avec les enregistrements dans le grand-livre (chopes n°22 à 27). Comparez les soldes de début avec l'exercice précédent, les soldes de clôture avec les comptes annuels.
2. Faites le tableau (ou faites-le faire par le client ou utilisez le tableau III dans l'annexe) des mutations enregistrées dans cette rubrique avec la répartition suivante:
 - solde de début (valeur d'acquisition, plus-values et amortissements);
 - augmentations, diminutions et transferts en cours d'exercice;
 - soldes de clôture;
 - méthodes et taux d'amortissement.

Inventaires

3. a. S'il existe un registre (inventaire permanent) de ces actifs, réconciliez-le avec les comptes du grand livre.
3. b. Informez-vous sur la date du dernier inventaire physique et si le registre des immobilisations a été adapté. Si aucun inventaire n'a été fait récemment, faites une recommandation en ce sens.
3. c. Si l'inventaire physique a été fait:
 - examinez le caractère satisfaisant de la procédure;

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

- vérifiez le caractère complet de l'inventaire;
 - vérifiez si le registre a été adapté le cas échéant à cet inventaire et éventuellement aussi le grand-livre?
3. d. Pour les biens immobiliers, il faut demander périodiquement (tous les x ans), une attestation
- au cadastre, aux fins d'établir les droits de propriété;
 - auprès du conservateur des hypothèques, pour connaître la situation hypothécaire du bien.

Investissements

4. a. Demandez le détail des acquisitions avec mention des données suivantes: date d'acquisition, numéro de la facture, fournisseur, description, valeur d'acquisition, méthode et/ou taux d'amortissement, et le subside en capital éventuellement obtenu ou demandé. Comparez les totaux avec le tableau en 2.a.
4. b. Sélectionnez un nombre représentatif d'investissements.
4. c. Pour les opérations sélectionnées:
- comparez la facture d'acquisition avec les documents justificatifs;
 - * bon de commande approuvé (par l'organe ou la personne autorisée)

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

- * notes de livraisons ou contrats d'exécution
 - * procès-verbaux, autorisations, etc....
 - * autres (à spécifier)
 - vérifiez s'il s'agit vraiment d'un investissement. Vérifiez le caractère médical/non médical de l'investissement.
4. d. Pour les investissements importants, vérifiez si ceux-ci s'inscrivent dans le budget de l'hôpital tel qu'établi.
4. e. Les factures ont-elles été approuvées par une personne techniquement compétente? L'investissement correspond-il aux normes techniques?
4. f. Pour les Immobilisations corporelles produites par l'institution:
- Vérifiez la composition et le caractère raisonnable des frais enregistrés à l'actif.
 - Confrontez les postes activés avec les factures, bons de livraison du magasin, justifications des prestations horaires et les frais indirects imputés.
 - L'investissement a-t-il été budgétisé, respectivement approuvé?
 - Informez-vous si les montants inscrits à l'actif ne sont pas supérieurs à la valeur d'utilisation pour l'entreprise (test dit d'utilité)

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

5. Comparez le montant inscrit à l'actif avec le montant enregistré en compte de résultats (C.R. - I.C.- compte 72)

4. g. Pour les contrats de crédit-bail repris dans la sous-rubrique III-D :

1. Contrôlez s'ils sont conformes aux critères applicables en la matière (voir les dispositions de l'A.R.).
2. Comparez les montants inscrits à l'actif avec les postes correspondants du passif au Passif VIII-A.3.en IX.A.,compte tenu des paiements déjà effectués.

4. h. Des immobilisations corporelles ont-elles été acquises par rente viagère. Si oui, ont-elles été capitalisées conformément au droit comptable (A.R., art.26,2)

4. i. Vérification du droit de propriété:

1. S'assurer de la présence des principes actifs (au moyen d'observations, de visites, d'interrogations, de consultation de plans et d'inventaires permanents,etc..)
2. vérifier les droits de propriété de l'entreprise sur des biens immobiliers, au moyen de:
 - une demande d'information au conservateur des hypothèques.

- l'examen des feuilles d'impôts (précompte immobilier) et la comparaison avec les données cadastrales.
 - les actes notariés et/ou les contrats de construction, etc..
 - les polices d'assurances.
3. Ces éléments d'actif sont-ils suffisamment assurés?
Mentionner la valeur assurée par couverture en la comparant avec la valeur comptable nette dans le dossier de révision.

Réévaluations

5. Des éléments d'actif ont-ils été réévalués en cours d'exercice? Si oui
1. Ces réévaluations se fondent-elles sur une plus-value certaine et permanente?
Se basent-elles sur un rapport d'expertise?
 2. La décision a-t-elle été prise par l'organe de gestion compétent?
 3. La réévaluation est-elle justifiée dans une annexe?
 4. Est-elle conforme aux règles d'évaluation?
 5. A-t-elle été enregistrée correctement?

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

6. Les plus-values exprimées ont-elles été également amorties (au moins depuis l'exercice 1984) sur la durée de vie économique restant à courir?
6. Vérifiez les comptes de frais d'entretien et de réparation pour vous assurer que des immobilisations corporelles à capitaliser n'ont pas été erronément enregistrées en frais.

Désinvestissements

7. Sélectionnez tous les désinvestissements dépassant un montant initial de valeur d'acquisition de....

Vérifiez:

- si la vente était autorisée;
- si la valeur de cession est justifiée;
- si les résultats (moins ou plus-values) ont été correctement traités (moins-values en C.R. - VIII.D.)
- compte 763, sauf en cas de réalisation courante
- compte 643, respectivement 741
- si les amortissements actés ont été suffisants, et si non, leur influence éventuelle au niveau des autres actifs encore en service;
- si les tableaux d'amortissement et l'inventaire permanent ont été adaptés.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

Informez-vous auprès de la direction technique, etc. sur les déclassements pour vérifier si tous les désinvestissements ont été raisonnablement enregistrés ou si les actifs déclassés ont été transférés à la sous-rubrique II.E. avec une valeur adaptée.

Amortissements

8. a. Vérifiez les calculs des amortissements et comparez avec le total du débit enregistré en C.R.II.D. comptes 6302 et 6305.
 - Les méthodes et taux d’amortissement sont-ils identiques à ceux de l’exercice antérieur? Si non, notez la justification de la modification intervenue.
 - Les amortissements pratiqués sont-ils suffisants? Si non, envisagez s’il n’y a pas lieu de procéder à des amortissements complémentaires et/ou exceptionnels et/ou à des réductions de valeur (dont le débit sera enregistré en C.R.VIII.A. compte 660)

8. b. A-t-on effectué une reprise sur amortissements enregistrés antérieurement? Si oui, cette reprise est-elle dûment justifiée?

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

8. c. Les amortissements enregistrés sont-ils légalement autorisés? Si non, en prendre note dans le contrôle de révision à propos du calcul de la journée d'hospitalisation.

8. d. Les actifs acquis au cours de l'exercice antérieur ont-ils fait l'objet d'un premier amortissement au cours de l'exercice sous revue?

8. e. Conformément à la loi sur les hôpitaux des amortissements n'ont-ils pas été pratiqués pendant l'exercice d'acquisition? Pour les actifs acquis en janvier, utilise-t-on la règle d'exception prévue?

8. f. Conformément à la loi, des amortissements n'ont-ils pas été pratiqués sur les réserves d'équipement, les actifs en cours de réalisation et les avances payées?

8. g. Pour les actifs qui font l'objet d'un enregistrement de subsides en capital au Passif VI:

- ceux-ci sont-ils imputés selon un schéma d'amortissement identique?
- ont-ils été correctement crédités en C.R. VI.C.- compte 753?

Comptes annuels

9. a. Effectuez des références croisées avec l'Etat III des immobilisations corporelles dans l'annexe.

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
10. La présentation et l'évaluation de ces actifs dans les comptes annuels sont-elles claires, cohérentes et fidèles?			
11. Procédures de contrôle complémentaires:			
12. Observations:			

A.IV. IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

A. Objectif

Le contrôle de cette rubrique a pour but de s'assurer que:

- les montants figurant à cette rubrique sont enregistrés conformément au droit comptable;
- les montants repris sont réels économiquement et juridiquement;
- les règles d'évaluation ont été appliquées de manière cohérente;
- les réductions de valeur nécessaires sont actées;
- les informations reprises dans l'annexe sont correctes et complètes.

B. Plan comptable

L'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux ne comporte pas de rubrique spéciale qui dérogerait au plan comptable général pour les immobilisations financières. Celles-ci sont donc enregistrées comme suit:

28 Immobilisations financières

280. Participations et actions

- 2800 Valeur d'acquisition
- 2801 Montants non appelés (-)
- 2808 Plus-values actées
- 2809 Réductions de valeur actées

281. Créances

- 2810 Valeur nominale
- 2817 Créances douteuses
- 2819 Réductions de valeur actées (-)

288. Cautionnements versés en numéraire

C. Contenu

La loi sur les hôpitaux ne contient pas d'autres précisions concernant cette section et la loi ne prévoit pas d'exception dérogeant au droit comptable

D. Questionnaire

1. Vérifiez la composition des sous-rubriques avec les données du grand-livre (comptes 280 à 288). Comparez les données de ce tableau avec les comptes et sous-comptes du grand-livre.
2. Faites le tableau des mutations dans cette rubrique (ou faites-vous remettre le détail par titre de l'état I dans l'annexe)
 - soldes de début (valeur d'acquisition, plus-values, réductions de valeur et montants non appelés).
 - augmentations, diminutions et transferts opérés en cours d'exercice;
 - soldes de clôture.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

3. a. Par participation ou par groupes d'actions détenues d'un montant de 10% du capital souscrit, contrôlez:
- la dénomination et le siège de la société;
 - le nombre et le % des actions détenues directement;
 - le nombre et le % des actions détenues par les filiales et les sous-filiales (au total);
 - les données des derniers comptes annuels disponibles:
 - * la date de clôture des comptes annuels;
 - * la devise dans laquelle les comptes annuels ont été établis;
 - * les fonds propres (capital, fonds propres, plus-values de réévaluation, réserves + ou - bénéfiques ou pertes reportés);
 - * résultat net du dernier exercice clôturé
 - les dividendes et intérêts perçus;
 - les intérêts perçus;
 - pour les titres cotés en bourse la valeur boursière à la date du bilan et à la date la plus récente;
 - pour les titres non cotés: la valeur intrinsèque (telle qu'elle résulte des comptes annuels) et la valeur de marché estimée.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

Investissements

4. a. S'il existe un registre (inventaire permanent) de ces actifs, vérifiez la réconciliation avec les comptes du grand-livre.
4. b. Le droit de propriété a-t-il été contrôlé?
 Au moyen de:
 - les comptages des actions/titres détenus en portefeuille par l'institution
 - la confirmation par les institutions gardant les actions/titres en dépôt;
 - les bordereaux d'achat des valeurs achetées mais non encore livrées;
 - l'inscription dans le registre des actionnaires (demandez une copie ou confirmation);
 - pour les montants importants donnés en garantie, contrôlez les justificatifs afférents (téléphone, télex, douane, secrétariat social, raccordements, etc...)
4. c. Contrôlez les achats et les ventes au moyen de contrats, éventuellement les actes notariés, les décomptes des tiers et les paiements effectués ou reçus;
4. d. Vérifiez si la transaction a été approuvée par l'organe ou la personne compétente, et si les résultats ont été correctement enregistrés lors de la réalisation (moins-values en C.R.-VII.D.- compte 763)

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

Produits

5. a. Contrôlez le caractère complet et correct des produits financiers générés par ces éléments d'actif.
5. b. Vérifiez la concordance des données enregistrées sous 5.a. avec les produits financiers enregistrés en compte de résultats et avec les montants à recevoir enregistrés dans les comptes de régularisation.

Evaluation

6. a. Déterminez les évaluations pratiquées et faites-vous une opinion sur leur caractère plausible.
6. b. Vérifiez si les règles d'évaluation sont identiques avec celles de l'exercice antérieur
6. c. Vérifiez si en cas de moins-values ou de dépréciation durable, des moins-values suffisantes ont été enregistrées.
6. d. Des participations/actions ont-elles été réévaluées pendant l'exercice sous revue.
Si oui:
 - ces réévaluations se fondent-elles sur une plus-value certaine et durable?
 - la décision a-t-elle été prise par l'organe de gestion compétent?

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
<ul style="list-style-type: none"> - la décision est-elle justifiée dans l'annexe? - la réévaluation est-elle conforme aux règles d'évaluation? - la réévaluation a-t-elle été correctement enregistrée? 			
<p>6. e. Existe-t-il des participations/actions ayant fait par le passé l'objet d'une réévaluation qui, selon des informations récentes, ne serait plus justifiée? Si oui, vérifiez s'il y a eu reprise de la plus-value de réévaluation.</p>			
<p>7. La présentation et l'évaluation de ces actifs dans les comptes annuels, sont-elles claires, cohérentes et fidèles?</p>			
<p>8. Procédures de contrôle complémentaires:</p>			
<p>9. Observations:</p> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/>			

A.V. CREANCES A PLUS D'UN AN

A.VII CREANCES A UN AN AU PLUS

A. Objectif du contrôle

Le contrôle de la présente rubrique vise à assurer que:

- les montants enregistrés à cette rubrique sont effectifs et comprennent les créances auxquelles l'hôpital a droit en termes juridiques et économiques;
- les montants enregistrés à cette rubrique sont conformes au droit comptable;
- les règles d'évaluation n'ont pas changé par rapport à l'exercice antérieur;
- les réductions de valeur requises ont été actées pour les créances dont le paiement à la date d'échéance est incertain;
- les informations reprises dans l'annexe sont correctes et complètes.

B. Plan comptable

L'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux donne, en ce qui concerne les créances, la ventilation suivante:

40. Créances pour prestations

- 400. Patients
- 402. Organismes assureurs
- 403. Montants de rattrapage
- 404. Produits à recevoir
- 406. Acomptes versés
- 407. Créances douteuses
- 409. Réductions de valeur actées (-)

41. Autres créances

- 411. T.V.A. à récupérer
- 412. Impôts et précomptes à récupérer
- 413. Déficit à charge des communes
- 414. Produits à recevoir
- 415. Médecins, dentistes, personnel soignant et paramédicaux

- 4150 Médecins
- 4151 Dentistes
- 4152 Personnel soignant
- 4153 Paramédicaux
- 416. Créances diverses
- 417. Créances douteuses
- 418. Cautionnements versés en numéraire
- 419. Réductions de valeurs actées (-)

C. Contenu

Dans l'annexe 3 à l'arrêté royal du 14.08.1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, sont reprises les définitions suivantes pour le contenu et les mouvements de comptes:

402. Organismes assureurs:

Sous ce terme, il faut comprendre tous les organismes assureurs qui interviennent pour le compte du patient au titre de tiers tels que les Mutualités, la Caisse auxiliaire d'Assurance-Maladie-Invalidité, la Société nationale des Chemins de fer belges, les Centres publics d'aide sociale, l'Institut national des Invalides de guerre, l'Office de Sécurité sociale d'Outre-Mer, les entreprises d'assurance, etc.....

403-404 Montant de rattrapage

Ces comptes doivent être mouvementés de la façon suivante:

- a) Au 31 décembre de chaque année, l'institution doit estimer le rattrapage de l'année écoulée:
 - dans le cas d'un rattrapage positif, l'écriture sera:
 - 403. Montant de rattrapage
 - à 7010. Montant à recevoir:
 - dans le cas d'un rattrapage négatif, l'écriture sera:
 - 7011. Montant à restituer
 - à 444. Montant de rattrapage.
- b) Lorsque le rattrapage est facturé, l'écriture sera:
 - dans le cas d'un rattrapage positif:
 - 400. Patients
 - 402. Organismes assureurs à
 - à 403. Montant de rattrapage
 - 70. Chiffre d'affaires

- dans le cas d'un rattrapage négatif:
 - 443. Montant de rattrapage
 - 400. Patients
 - 402. Organismes assureurs
 - à 70. Chiffre d'affaires.

c) Les comptes 403 ou 443 doivent être adaptés en fonction de la notification du montant définitif de rattrapage, ces mêmes comptes sont soldés quand la facturation est terminée. Dans ces deux cas, ce sont les comptes 669. Charges afférentes à des exercices antérieurs, ou 769. Produits afférents à des exercices antérieurs, qui doivent être utilisés.

406. *Acomptes versés:*

Il s'agit d'acomptes versés par l'institution.

D. Questionnaire

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
1. Vérifiez la composition des sous-comptes et la concordance avec les données du grand-livre.			
2. Toutes les créances sont-elles enregistrées dans les comptes appropriés, comme prévu par le plan comptable légal relatif aux hôpitaux.			
3. Calculez la moyenne des créances patients à recevoir par rapport au chiffre d'affaires. Comparez avec la moyenne des exercices antérieurs.			
4. Comparez l'âge des créances à recevoir avec l'âge de l'exercice antérieur et demandez des explications concernant les écarts significatifs.			

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
5. Comparez les débiteurs douteux de l'exercice sous revue avec le même poste de l'exercice antérieur et vérifiez les réductions de valeur actées.			
6. Vérifiez les additions de la liste des soldes des fonds de patients et réconciliez le total avec les comptes du grand-livre.			
7. Évaluez l'opportunité de demander des confirmations de solde aux tiers.			
8. Demandez une confirmation directe des créances sur: <ul style="list-style-type: none"> - administrateurs; - personnel de direction; - membres du personnel (avances) 			
9. Faites la synthèse des résultats de la procédure de confirmation de solde.			
10. Si des confirmations de solde ne sont pas demandées, ou si la procédure a donné des résultats insuffisants, envisagez de contrôler les moyennes des créances à recevoir à la date de bilan au moyen d'un contrôle de bonne fin.			
11. La distinction a-t-elle été faite correctement entre les créances pour prestations et les autres créances?			
12. Une distinction claire a-t-elle été faite entre les créances à plus d'un an et les créances à moins d'un an?			

13. Les créances pour lesquelles un plan de remboursement a été convenu, couvrant une période de plus de douze mois, ont-elles bien été enregistrées en créances à plus d'un an?
14. Quelle procédure est prévue en cas de refus d'intervention de la mutualité?
Quelle est la situation pour les personnes non affiliées à une mutuelle?
15. Les créances ont-elles bien été ventilées en fonction de leur destination, à savoir mutualités, organismes assureurs, C.P.A.S.?
16. Contrôlez l'évolution, les soldes non apurés et les retards dans les diverses créances enregistrées au compte Organismes assureurs.
17. Vérifiez l'évolution des comptes que les diverses mutuelles ont à l'hôpital.
18. Quel suivi a-t-on prévu pour les acomptes versés par les mutuelles?
19. Quel est le traitement prévu pour les corrections apportées par les mutuelles aux factures de l'hôpital?
20. Les factures aux mutuelles sont-elles établies dans les délais prévus (mensuellement pour les hôpitaux généraux et trimestriellement pour les institutions psychiatriques)?

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
21. Les numéros de compte renvoient-ils à l'origine de la créance (centre de frais) et ce en vue de la comptabilisation ultérieure éventuelle de réductions de valeur à imputer au centre de frais concerné.			
22. Tous les montants de rattrapage ont-ils été actés, éventuellement aussi les pénalités?			
23. A-t-on présenté le calcul du prix de la journée d'hospitalisation? A-t-il été tenu compte pour ce calcul des éléments constitutifs tels que définis au Chapitre IV de l'arrêté ministériel du 02.08.1986?			
24. Pour le contrôle des montants de rattrapage enregistrés a-t-il été tenu compte des quata de journées d'hospitalisation autorisés pour l'exercice sous revue?			
25. Contrôlez les autres créances non payées au moyen de la documentation ou des justificatifs externes.			
26. La rente et/ou l'escompte sur les créances à durée initiale de plus d'un an a-t-il été correctement imputé? Le traitement des rentes ou de l'escompte promérité a-t-il été fait correctement dans les comptes annuels (art 27 bis,3, de l'A.R.)?			
27. Les créances avec une durée initiale de plus d'un an mais échéant dans l'exercice à venir ont-elles été transférées correctement vers la rubrique d'actif VII?			

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
28. S'il reste des débiteurs avec des soldes créditeurs, examinez la raison de cette situation.		
29. Obtenez l'historique des soldes patients ouverts. – Vérifiez l'exactitude de ce relevé; – Concentrez l'attention aux montants les plus anciens et les plus importants; – Discutez les montants échus non liquidés avec le directeur et appréciez le caractère suffisant de la moins-value actée.		
30. Demandez l'analyse des comptes «moins-values actées». Comparez les soldes de début d'exercice avec l'exercice antérieur; – au moyen de sondages, vérifiez si les réductions ont été approuvées par une personne autorisée; – confrontez les dotations enregistrées avec les comptes de résultats.		
31. Vérifiez si des réductions de valeur enregistrées antérieurement mais devenues superflues ne doivent pas être reprises.		
32. Y-a-t-il dans l'hôpital des médecins qui exercent la profession avec un statut d'indépendant? Les contrats avec les médecins vous ont-ils été présentés?		

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
33. A-t-on vérifié le mode de calcul et d'enregistrement des contributions à payer par les médecins au titre de frais de fonctionnement pour les services auto-financés?			
34. Toutes les dépenses à charge de tiers sont-elles facturées correctement (notamment la communauté religieuse, l'école d'infirmiers, le home de vieillards,...)?			
35. Si l'hôpital fait appel aux prestations des élèves d'une école d'infirmiers, une rémunération est-elle calculée et est-elle conforme aux directives de la Santé Publique?			
36. Des avances ont-elles été versées à des médecins et/ou à des membres du personnel? Vérifiez les concordances et les conditions.			
37. Toutes les interventions publiques relatives au personnel ont-elles été reçues ou prévues, telles celles du Fonds National de reclassement social des handicapés, le congé-éducation, etc....?			
38. Vous a-t-on présenté le détail des acomptes versés à l'hôpital au titre d'hospitalisation et de frais pharmaceutiques?			
39. Avez-vous bien vérifié s'il n'y a pas compensation entre les montants à recevoir et les dettes, les droits et engagements, les charges et les produits?			
40. Y a-t-il concordance entre le nombre de journées de soins et la facturation?			

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
41. Les revenus relatifs aux patients non assurés sont-ils bien enregistrés?			
42. Y a-t-il concordance entre le nombre de journées de soins dans les chambres à une ou deux personnes et les suppléments facturés?			
43. Le nombre de montants forfaitaires à charge des patients correspond-t-il au nombre de journées de soins?			
44. La ventilation de la facturation en fonction des centres de frais est-elle faite correctement?			

A.VI. STOCKS ET COMMANDES EN COURS

A. Objectif

Il convient d'établir dans quelle mesure:

- les stocks sont physiquement présents;
- les stocks appartiennent à l'hôpital;
- les stocks sont vendables ou utilisables;
- les stocks sont évalués de manière systématique en conformité avec les règles d'évaluation établies;
- les réductions de valeur nécessaires sont établies pour les moins-values sur stocks.

B. Plan comptable

L'arrêté royal du 14 août 1987 fixe le plan comptable minimum normalisé des hôpitaux et impose la ventilation suivante des stocks:

31. Approvisionnements et fournitures

- 310 Produits pharmaceutiques
- 311 Autres produits médicaux
- 312 Fournitures diverses
- 313 Produits et petit matériel d'entretien
- 314 Produits énergétiques
- 315 Fournitures de bureau et informatiques
- 316 Lingerie, literie et buanderie
- 317 Denrées alimentaires et fournitures de cuisine
- 319 Réductions de valeur actées

36. Acomptes versés sur achats pour stocks

- 360 Acomptes versés
- 369 Réductions de valeurs actées

37. Commandes en cours d'exécution

C. Contenu

Dans l'annexe 3 de l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, on lit le commentaire suivant:

31 Approvisionnements et fournitures

Les comptes de stock reçoivent les écritures constatant les résultats d'inventaire. Ils sont débités au début de l'exercice de la valeur des stocks à cette date. Ils sont débités ou crédités en fin d'exercice des variations de stocks intervenues au cours de la période couverte par les comptes annuels. Toutefois, les comptes de stock et de variations de stocks, peuvent également être mouvementés périodiquement en cas de tenue d'un inventaire permanent.

37 Commandes en cours d'exécution

Nonobstant la ventilation du stock total dans le plan comptable, des détails supplémentaires seront requis dans le but de renvoyer au centre de coûts et ceci afin de se conformer à la comptabilisation des variations de stocks figurant au compte 609.

L'utilisation du compte «Commandes en cours d'exécution» concerne des productions réalisées au sein de l'établissement. Il est difficilement envisageable qu'il trouve une application directe dans un hôpital général. Dans un hôpital psychiatrique, ces commandes peuvent concerner des prestations à des firmes extérieures dans le cadre d'un projet d'ergothérapie.

D. Questionnaire

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
1. a. Prenez un contact préalable avec l'hôpital afin d'obtenir une compréhension de l'organisation des inventaires		
1. b. Consultez la description de l'organisation administrative des stocks, l'appréciation du contrôle interne et les résultats éventuels de contrôles antérieurs;		
1. c. Évaluez les procédures d'inventaire programmées afin de déterminer si elles sont adéquates et proposez d'éventuelles améliorations ou éclaircissements.		
2. Procédez au sondage nécessaire et réunissez les informations nécessaires afin d'établir dans quelle mesure les instructions d'inventaire ont été suivies soigneusement.		
3. Notez toutes les données qui méritent un examen ultérieur, pour le contrôle des évaluations, ainsi que pour la coupure des exercices (cut-off).		

4. Si les inventaires sont gérés au moyen de fiches permanentes de quantités ou si les données sont adaptées périodiquement aux vérifications physiques, effectuez un nombre suffisant de sondages et comparez-les avec les fiches permanentes d'inventaire afin d'évaluer la fiabilité du système.
5. Vérifiez que les stocks en consignation qui n'appartiennent pas à l'hôpital sont séparés des stocks propres.
6. Si l'hôpital a des stocks propres en consignation de tiers, envisagez une visite afin de confirmer la présence de ces actifs ou la demande d'une confirmation.
7. Après avoir effectué le comptage d'une partie géographique des magasins, procédez à un examen général des fiches d'inventaire utilisées afin de s'assurer de leur caractère complet.
8. Comparez les informations réunies pendant la prise d'inventaire à propos des derniers envois et livraisons avant l'inventaire, ainsi que des derniers envois et livraisons après inventaire, avec le traitement comptable qui est fait, afin d'établir que toutes les factures sont comptabilisées dans l'exercice approprié.
9. Comparez les comptages opérés pendant la prise d'inventaire ou autres données résultant de l'observation, avec les listes définitives d'inventaire.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
10.	Assurez-vous que les règles d'évaluation sont les mêmes que celles de l'exercice précédent et évaluez leur caractère acceptable. Évaluez l'influence des modifications sur les résultats de l'exercice.	
11.	Sélectionnez un nombre défini de rubriques pour contrôle des prix et vérifiez ces prix avec les factures d'achat.	
12.	Jugez si la règle du prix inférieur d'acquisition ou de marché a été respectée.	
13.	Évaluez le caractère adéquat des réductions de valeur enregistrées pour tenir compte d'une faible rotation des stocks ou de l'évolution attendue des prix.	
14.	Assurez-vous du traitement comptable des stocks acquis en devises, au regard des principes généralement admis de comptabilisation et de traitement dans les comptes annuels. Évaluez les règles d'évaluation retenues en la matière.	
15.	Notez et évaluez les engagements d'acquisition ou de vente importante, ainsi que les contrats à terme.	
16.	La présentation et l'évaluation des stocks et commandes en cours dans les comptes annuels sont-elles claires, systématiques et fidèles?	

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
17. Tous les stocks sont-ils correctement repris en comptabilité de manière telle que le numéro de compte renvoie aux diverses destinations de coûts ?			
18. Les variations de stocks sont-elles bien reprises au compte 609, et non plus dans les différents comptes de coûts ?			
19. Les réductions de valeurs sur stocks sont-elles correctement reprises en comptabilité et traitées sur le compte 631, « Réductions de valeurs sur stocks » ?			
20. Avez-vous consigné vos constatations et formulé des propositions d'améliorations à la direction ?			

A.VIII. PLACEMENTS DE TRESORERIE

A. Objectifs du contrôle

Le contrôle de cette rubrique a pour but de s'assurer que :

- les montants figurant à cette rubrique sont enregistrés conformément au droit comptable;
- les montants repris sont réels économiquement et juridiquement;
- les règles d'évaluation ont été appliquées de façon cohérente;
- les réductions de valeur nécessaires ont été actées;
- les informations reprises dans l'annexe sont correctes et complètes.

B. Plan comptable

L'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux donne la ventilation suivante :

- 51. Actions et parts
- 52. Titres à revenu fixe
- 53. Dépôts à terme.

C. Contenu

La loi sur les hôpitaux et les arrêtés d'exécutions, publiés jusqu'à présent, ne précisent rien à propos de cette rubrique. Nous considérons dès lors que la loi comptable est applicable.

D. Questionnaire

1. Demandez le détail de cette rubrique, de préférence sous la forme d'un tableau des mutations en début et en fin d'exercice, avec, par titre (action, obligation ou dépôt à terme) les données suivantes:
 - la dénomination exacte
 - la durée, la date du coupon, le taux d'intérêt;
 - la date et le prix d'acquisition
 - la valeur nominale
 - les réductions de valeur éventuellement actées;
 - la valeur de réalisation à la date du bilan(la valeur boursière pour les titres non cotés en bourse);
 - les montants non appelés;
 - droits financiers promérités non encore perçus en début et en fin d'exercice;
 - les dividendes et intérêts reçus en cours d'exercice;
 - les transactions d'acquisition et de cession en cours d'exercice, avec indication des bénéfiques ou des pertes réalisés.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

2. Sélectionnez un certain nombre de transactions en vue de contrôler les documents d'achat et de vente.
3. Vérifiez si les plus ou moins-values réalisées ont été correctement calculées et intégrées dans les comptes annuels.
4. Observez la manière de faire l'inventaire des titres conservés dans l'institution.
5. Etablissez des confirmations de solde, à savoir:
 - confirmations bancaires;
 - état des fonds établis par les institutions dépositaires des titres;
6. Comparez la valeur comptable des titres à:
 - la cotation en bourse à la date du bilan pour les valeurs cotées en bourse,
 - pour les titres non cotés: la publication trimestrielle des valeurs non cotées dans le Moniteur belge ou d'autres données.
7. Contrôlez si les réductions de valeur nécessaires (éventuellement les réductions de valeur supplémentaires) ont été actées.
8. Vérifiez si les produits financiers de placements de trésorerie sont raisonnables par rapport aux actifs concernés.
9. Vérifiez par sondage le prorata à la fin de l'exercice et comparez le total avec les montants inscrits dans les comptes de régularisation.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

A.IX. LIQUIDITES

A. Objectif du contrôle

Le contrôle de cette rubrique a pour but de s'assurer que:

- les montants figurant à cette rubrique sont enregistrés conformément au droit comptable;
- les montants repris sont réels économiquement et juridiquement;
- les règles d'évaluation ont été appliquées de façon cohérente;
- les réductions de valeur nécessaires ont été actées;
- les informations reprises dans l'annexe sont correctes et complètes;

B. Plan comptable

L'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux donne la ventilation suivante:

54. Valeurs échues à l'encaissement

55. Etablissements de crédit

550-559 Comptes ouverts auprès des divers établissements à subdiviser en

... 0 - Comptes courants

... 1 - Chèques émis (-)

... 9 - Réductions de valeur actées (-)

56. Office des Chèques postaux

560. Compte courant

561. Chèque émis (-)

57. Caisses

570-577. Caisses espèces

578. Timbres

58. Virements internes.

C. Contenu

La loi sur les hôpitaux et les arrêtés d'exécutions, publiés jusqu'à présent, ne précisent rien à propos de cette rubrique. Nous considérons dès lors que la loi comptable est applicable.

D. Questionnaire

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
1. Demandez à l'institution d'envoyer une confirmation bancaire normalisée à toutes les institutions bancaires.			
2. Vérifiez si les données des lettres de confirmation reçues correspondent aux données dans le grand-livre. S'il faut procéder à une réconciliation, la discuter avec les responsables de l'institution.			
3. Vérifiez si la conversion des soldes en devises a été faite aux taux valables à la date du bilan.			
4. Vérifiez si les transports de fonds sont suffisamment sûrs, éventuellement assurés.			
5. Si le compte 58. «Transferts internes» présente un solde, vérifiez le contrôle de bonne fin des montants inscrits.			

A.X. COMPTES DE REGULARISATION DE L'ACTIF

A. Objectif du contrôle

Le contrôle de cette rubrique a pour but de s'assurer que:

- les montants figurant à cette rubrique sont enregistrés conformément au droit comptable;
- les montants repris sont réels économiquement et juridiquement;
- les règles d'évaluation ont été appliquées de façon cohérente;
- les réductions de valeurs nécessaires ont été actées;
- les informations reprises dans l'annexe sont correctes et complètes.

B. Plan comptable

L'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux donne la ventilation suivante:

- 490 Charges à reporter
- 491 Produits acquis

C. Contenu

La loi sur les hôpitaux et les arrêtés d'exécutions, publiés jusqu'à présent, ne précisent rien à propos de cette rubrique. Nous considérons dès lors que la loi comptable est applicable.

D. Questionnaire

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
1. Contrôlez la réconciliation des comptes bancaires avec le grand livre des comptes généraux.			
2. Comparez les soldes ouverts avec l'exercice antérieur et appréciez le caractère raisonnable des fluctuations intervenues.			
3. Contrôlez le caractère complet de la rubrique au moyen de la révision des autres postes de bilan à délimiter en ce qui concerne les charges à reporter et les produits acquis.			
4. Comparaison des proratas calculés dans les autres sections, notamment en ce qui concerne: – les polices d'assurance; – les intérêts anticipés; – les loyers payés d'avance; – les contrats d'entretien payés non encore terminés...;			

P.I. DOTATIONS, APPORTS ET DONNS EN CAPITAL

A. Objectifs du contrôle

Le contrôle sera axé sur les points suivants afin de déterminer si:

1. Les montants qui figurent dans la comptabilité comme capital, réserves, résultat reporté et plus-values de réévaluation se trouvent dans la rubrique bilantaire correcte et sont libellés correctement. Nous devons également nous assurer que les obligations statutaires et légales relatives à la tenue de la comptabilité et des comptes annuels sont respectées scrupuleusement.
2. Les mouvements dans les comptes de dotations, apports et dons en capital ont été approuvés et comptabilisés correctement dans les comptes durant l'année comptable en vigueur.

B. Plan comptable

Dans l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les dotations, apports et dons en capital sont catalogués comme suit:

10. Dotation, apports et dons en capital.

C. Contenu

L'annexe 3 à l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, contient la définition suivante pour le contenu et les mouvements de ce compte:

«Doivent être comptabilisés dans ce compte les dotations et les apports par des tiers lors de la constitution de l'institution hospitalière ou ultérieurement et destinés à constituer les «capitaux propres» de celle-ci.

En ce qui concerne les dons il y a lieu de distinguer les dons en capital et les dons courants, les premiers devant être comptabilisés dans le compte 10, les seconds étant comptabilisés au compte de résultats parmi les produits.

Par dons en capital, il faut entendre des dons d'immobilisations (immeubles, terrains,...) ou de sommes destinées à contribuer durablement au financement de l'institution.

D. Questionnaire

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
		1. Préparez le dossier de travail principal.
		2. Vérifiez si le dossier permanent est encore à jour pour cette rubrique.
		3. Lors de la première approche du bilan, il convient d'analyser la rubrique du capital dans sa totalité.
		4. En cas de modifications dans la structure du capital au cours de l'exercice écoulé, il convient de vérifier si toutes les dispositions légales et statutaires ont été respectées.
		5. Vérifiez que dans les dons en capital, seuls soient repris les dons en immobilisations corporelles (bâtiments - terrains) ou les montants destinés à contribuer au financement durable de l'institution.
		6. Vérifiez si la différence entre la valeur d'emphytéose et la valeur actuelle des canons futurs a été reprise sous cette rubrique.
		7. Vérifiez si les dons courants sont repris en résultat.
		8. Rédigez un mémo sur les recherches effectuées et donnez les conclusions.

P.II. PLUS-VALUES DE REEVALUATION

A. Objectif

Le contrôle de cette rubrique a pour but de déterminer que:

- les montants repris sous cette rubrique sont conformes aux normes comptables;
- les réévaluations sont justifiées;
- les règles d'évaluation sont appliquées de façon continue;
- les réévaluations sont opérées sur décision des organes compétents;
- l'information figurant dans l'annexe est correcte et complète.

B. Plan comptable

Dans l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les plus-values de réévaluation sont cataloguées comme suit:

- 12. Plus-values de réévaluation
 - 121. Plus-values de réévaluation sur immobilisations corporelles
 - 122. Plus-values de réévaluation sur immobilisations financières.

C. Contenu

L'annexe 3 à l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, contient les définitions suivantes pour le contenu et les mouvements des comptes:

«Par plus-values de réévaluation il faut entendre les plus-values non réalisées, exprimées dans les comptes sur éléments de l'actif immobilisé corporel et financier, conformément à l'article 34 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, modifié par l'arrêté royal du 12 septembre 1983 relatifs aux comptes annuels des entreprises».

D. Questionnaire

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
1. Obtenez ou établissez un tableau des mouvements des comptes de plus-values de réévaluation au cours de l'exercice.			
2. Pointez les soldes d'ouverture avec les feuilles de travail avec les soldes précédents et les soldes de clôture avec la balance des comptes généraux.			
3. Contrôlez les mouvements sur base des pièces justificatives.			
4. Vérifiez que ces opérations ont été effectuées en conformité avec les prescriptions légales.			
5. Vérifiez la justification et le bien-fondé de la réévaluation (caractère certain et durable).			
6. Contrôlez le calcul des investissements des plus-values de réévaluation et leur imputation en compte de résultats.			
7. Vérifiez que la plus-value de réévaluation se rapportant à des immobilisations cédées a été annulée.			
<i>Documentation</i>			
1. Documents de travail.			
2. Redressements à proposer (summary sheet).			
3. Mémo: résumé des contrôles effectués (référence au programme de contrôle) et conclusions des contrôles.			

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

4. Point en suspens

P.III. RESERVES

A. Objectif du contrôle

Le contrôle a pour but de déterminer si les montants qui figurent dans la comptabilité comme réserves se trouvent dans la rubrique bilantaire correcte et sont libellés, approuvés et comptabilisés correctement.

Nous devons également nous assurer que les obligations statutaires et légales relatives à la tenue de la comptabilité et des comptes annuels sont respectées scrupuleusement durant l'année comptable en vigueur.

B. Plan comptable

Dans l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les réserves sont cataloguées comme suit:

13. Réserves

130. Réserve légale

130. Réserves indisponibles

133. Réserves disponibles

C. Contenu

L'annexe 3 à l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux définit les réserves comme suit:

«Par réserves, il faut entendre les bénéfices maintenus dans l'établissement, autres que les bénéfices reportés à l'exercice suivant. Elles sont alimentées exclusivement par affectation du résultat via le tableau des affectations et des prélèvements qui fait suite au compte de résultats».

D. Questionnaire

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
1. Etablissez la feuille de travail principale concernant les réserves en partant des données de l'exercice précédent.			
2. Vérifiez si le solde de début d'exercice est identique à celui de clôture de l'exercice précédent.			
3. Vérifiez si tous les changements afférents aux comptes de réserves ont bien été approuvés par l'Assemblée Générale ou l'organisme statutairement compétent et si la comptabilisation est correcte.			
4. Vérifiez si toutes les dispositions légales et/ou statutaires concernant les réserves ont été respectées. Par réserves, la loi vise les bénéfices conservés dans une institution, bénéfices autres que ceux reportés à l'exercice suivant. Elles sont exclusivement constituées par l'affectation des résultats via le tableau des affectations et prélèvements qui est la suite du compte de résultats.			
5. Vérifiez le cas échéant la comptabilisation des réserves (réserve légale, réserves indisponibles, réserves disponibles).			
6. Ecrivez les appréciations et les conclusions dans un mémo.			

P.IV. BENEFICES - PERTES REPORTEES

A Objectif du contrôle

Le contrôle a pour but de déterminer si:

Les montants qui figurent dans la comptabilité comme résultat reporté se trouvent dans la rubrique bilantaire correcte et sont libellés, approuvés et comptabilisés correctement.

Nous devons également nous assurer que les obligations statutaires et légales relatives à la tenue de la comptabilité et des comptes annuels sont respectées scrupuleusement durant l'année comptable en vigueur.

B. Plan comptable

Dans l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les bénéfices/pertes reportés sont catalogués comme suit:

14. Résultat reporté

A. Contenu

L'annexe 3 à l'arrêté royal du 14 août 87 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, contient la définition suivante pour le contenu et les mouvements du compte de résultat reporté:

«Le résultat reporté peut, le cas échéant, présenter un solde débiteur; en ce cas, il est présenté dans les comptes annuels au passif avec un signe négatif.

D. Questionnaire

1. Etablissez la feuille de travail principale.
2. Vérifiez si les dispositions de l'Assemblée Générale concernant les résultats sont conformes aux dispositions légales et statutaires.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

3. Vérifiez si toutes les modifications ainsi que leurs applications correspondent à une décision de l'Assemblée Générale
4. Vérifiez si la comptabilisation des bénéfices ou pertes reportés est exacte.
5. Ecrivez les appréciations et conclusions dans un mémo.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

P.V. SUBSIDES D'INVESTISSEMENT

A. Objectifs du contrôle

Les objectifs du contrôle concernant les subsides d'investissement sont les suivants:

1. Les subsides d'investissement sont repris pour le montant correct au bilan et le transfert au compte de résultats est comptabilisé de façon acceptable et de la même manière que l'année précédente.
2. Le respect des conditions relatives à l'obtention de subsides d'investissement.

B. Plan comptable

Dans l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les subsides d'investissement sont catalogués comme suit:

15. Subsides d'investissement
 150. Montants obtenus
 1500. Etat, Communauté, Région
 1501. Province
 1502. Ville, Commune
 1503. C.P.A.S.
 1504. Autres pouvoirs publics

- 159. Montants transférés aux résultats (-)
- 1590. Etat, Communauté, Région
- 1591. Province
- 1592. Ville, Commune
- 1593. C.P.A.S.
- 1594-1599. Autres pouvoirs publics

C. Contenu

L'annexe 3 à l'arrêté royal du 14 août 87 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, contient les définitions suivantes pour le contenu et les mouvements des comptes:

«Sont comptabilisés dans ce compte les subsides d'investissement obtenus des pouvoirs publics en considération d'investissement en immobilisations. Il font l'objet d'une réduction échelonnée, par imputation au compte » Autres produits financiers« au rythme de la prise en charge des amortissements (à 100%) afférents aux immobilisations, pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus, et le cas échéant, à concurrence du solde, en cas de réalisation ou de mise hors service de ces immobilisations. Les subsides dont l'obtention n'est pas rattachée à des investissements en immobilisation, tels que: subsides d'exploitation, subsides en capital et intérêts sont, lors de leur obtention, imputés selon le cas au compte »Autres produits d'exploitation« ou au compte »Autres produits financiers«.

D. Questionnaire

1. Etablissez la feuille de travail principale concernant les subsides d'investissement.
2. Vérifiez que le solde de début d'exercice est identique à celui de clôture de l'exercice précédent.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
<p>3. Vérifiez que tous les subsides d'investissements octroyés soient bien exprimés. Il convient de vérifier si l'octroi de subsides est lié à d'éventuelles conditions qui sont ou non remplies.</p> <p>4. Vérifiez le paiement des subsides.</p> <p>5. Vérifiez que les subsides octroyés correspondent à des investissements réalisés et que le système correspondant de prise en bénéfices soit exécuté correctement par imputation au compte «Autres produits financiers» au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour lesquelles ils ont été obtenus, et, le cas échéant, à concurrence du solde, en cas de réalisation ou de mise hors service de ces immobilisations.</p> <p>6. Vérifiez si la comptabilisation des subsides d'investissement est exacte.</p> <p>Ne reprend-t-on pas des subsides qui ne concernent pas des investissements en immobilisations corporelles tels que subsides d'exploitation, subsides en capital ou en intérêts?</p> <p>7. Ecrivez les appréciations et les conclusions dans un mémo.</p>			

P.VI. PRIMES DE FERMETURE (compte 18)

A. Objectif du contrôle

Le contrôle consiste à vérifier si les primes de fermeture nécessaires ont été reprises pour le montant total dès la notification ministérielle.

B. Plan comptable

Dans l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les primes de fermeture sont cataloguées comme suit:

- 18. Primes de fermeture
 - 180. Primes relatives aux immobilisations.
 - 181. Primes relatives aux frais de fonctionnement.
 - 189. Montants transférés aux résultats(-)

C. Contenu

L'annexe 3 à l'arrêté royal du 14 août 87 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, contient les définitions suivantes pour le contenu et les mouvements des comptes:

1. Comptes 180 et 181:

Ces primes constituent des indemnités de dédommagement payées par l'intermédiaire du Fonds de construction d'institutions hospitalières et médico-sociales, conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 19 mai 1987 fixant les conditions d'octroi de l'indemnisation pour la non-exécution de projets de construction d'hôpitaux ou des services hospitaliers, ainsi que le mode de calcul de l'indemnisation.

L'indemnisation portant sur les frais liés à la fermeture totale ou partielle d'un hôpital peut être octroyée pour couvrir deux types de dépenses:

- a) les dépenses relatives aux frais de fonctionnement;
- b) les dépenses relatives aux biens mobiliers et immobiliers.

Le même compte (180) est également utilisé pour les primes accordées en cas de non-mise en exploitation de lits.

Lors de la notification ministérielle de la décision d'octroi d'indemnités ou au plus tard lors du versement de l'avance, il y a lieu de procéder aux écritures comptables sur base d'une estimation à 100%.

La correction s'effectue lors de la notification définitive du montant de l'indemnité.

II. 189 Montants transférés aux résultats:

- a) Les primes relatives aux immobilisations font l'objet de réductions échelonnées par imputations aux postes 744 à 9 ou 764 à 8 au rythme de la prise en charge des amortissements sur immobilisations ou le cas échéant à concurrence du solde lors de la désaffectation ou de la réalisation de celles-ci.
- b) L'amortissement de la prime relative aux frais de fonctionnement doit se faire à 100% au 31 décembre de l'année au cours de laquelle l'indemnisation a été perçue. Il est à noter que les frais de fonctionnement découlant de la fermeture de lits doivent être provisionnés l'année de la fermeture lorsque les paiements s'étalent sur plusieurs exercices.

D. Questionnaire

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
<ul style="list-style-type: none"> - primes relatives aux immobilisations (compte 180) ou accordées en cas de non-mise en exploitation de lits; - primes relatives aux frais de fonctionnement; - montants transférés aux résultats (-). <ol style="list-style-type: none"> 1. Etablissez la feuille de travail principale. 2. Vérifiez que le solde de début d'exercice est identique à celui de clôture de l'exercice précédent. 3. Vérifiez si les conditions pour l'attribution de primes de fermeture ont été remplies: 			

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
<ul style="list-style-type: none"> - frais engagés pour des projets pour lesquels il existe un accord de principe et dont on se décharge totalement ou partiellement de l'exécution. - frais concernant des fermetures totales ou partielles d'un hôpital ou d'une partie de celui-ci. - frais concernant la non-mise en service d'un hôpital ou d'une partie de celui-ci. <p>4. Vérifiez si la prime de fermeture est comptabilisée (à 100%) au moment de la notification ministérielle de la décision d'octroi d'indemnités ou au plus tard lors du versement de l'acompte.</p> <p>5. Vérifiez si les corrections nécessaires ont été effectuées lors de la notification définitive.</p> <p>6. Vérifiez si les primes relatives aux immobilisations ont été prises en résultat par l'imputation aux comptes 744 à 9 ou 764 à 8 en concordance avec les amortissements sur immobilisations ou, le cas échéant, selon le solde de désaffectation ou de réalisation.</p> <p>7. Vérifiez que les primes relatives aux frais de fonctionnement ont été prises pour la totalité en résultat de l'exercice au cours duquel l'indemnité a été perçue. Il est à noter que les frais de fonctionnement</p>		

déoulant de la fermeture de lits doivent être provisionnés l'année de la fermeture lorsque les paiements s'étalent sur plusieurs exercices.

8. Vérifiez si la comptabilisation des primes de fermeture est correcte.
9. Ecrivez les appréciations et les conclusions dans un mémo.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

P.VII. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES (compte 16)

A. Objectif du contrôle

Le contrôle doit être organisé de manière telle que l'on puisse répondre aux exigences suivantes:

Des provisions adéquates sont constituées pour les risques et charges qui ont trouvé naissance au cours de l'exercice comptable ou au cours des années antérieures, même quand elles ne sont connues qu'après la date de clôture.

L'évaluation des risques et des coûts repose sur une base acceptable et est appliquée de la même manière que l'année précédente.

B. Plan comptable

Dans l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les provisions pour risques et charges sont cataloguées comme suit:

16. Provisions pour risques et charges
 160. Provisions pour pensions et obligations similaires
 162. Provisions pour gros travaux d'entretien
 163. Provisions pour arriérés de rémunération
 - 164-169. Provisions pour autres risques et charges

C. Contenu

L'annexe 3 à l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, contient les définitions suivantes pour le contenu et les mouvements des comptes:

160. Provisions pour pensions et obligations similaires:

Sont portées sous cette rubrique, les provisions constituées par l'hôpital pour couvrir les pensions de retraite et de survie, les pré-pensions et autres pensions et rentes dont le paiement lui incombe en vertu d'engagements stipulés en faveur des membres ou anciens membres de son personnel ou en faveur de ses dirigeants ou anciens dirigeants.

162. Provisions pour gros travaux d'entretien:

Il s'agit des provisions pour des réparations importantes périodiques ou non aux toitures, aux murs extérieurs, aux châssis, chauffage, recouvrement de sols, peinture des bâtiments, etc...

163. Provisions pour arriérés de rémunérations:

Sont reprises sous cette rubrique, les seules rémunérations dont la débiton pour la période écoulée est prévue en raison d'accords de programmation sociale, mais qui ne revêtent pas encore un caractère certain à défaut d'avoir obtenu les confirmations ou accords requis.

D. Questionnaire

1. Etablissez la feuille de travail principale.
2. Vérifiez si le solde début d'exercice est identique au solde de clôture de l'exercice précédent.
3. Analysez les provisions comptabilisées:

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
<ul style="list-style-type: none"> - vérifiez que toutes les mutations par rapport au solde de départ correspondent à des écritures dans le grand livre; - examinez l'origine, l'ampleur et la nature de la mutation sur base d'une analyse détaillée des pièces justificatives; - attachez une attention particulière aux dispositions de l'A.R. du 14.12.87 quant à la classification et au contenu des différents types de provisions pour risques et charges - vérifiez que la comptabilisation soit correcte dans le compte de résultats (dotation, utilisation, bénéfice/perte d'exploitation, résultats exceptionnels,...); - analysez le mode de calcul utilisé pour déterminer la dotation. <p>4. En se basant sur les différents risques inhérents à l'institution, examinez si toutes les provisions nécessaires ont bien été constituées.</p> <p>5. Demandez éventuellement une déclaration écrite des organes compétents attestant qu'il n'y a pas d'autres risques et frais que ceux repris dans les comptes annuels.</p>		

6. Vérifiez si la comptabilisation des provisions pour risques et charges est correcte.
7. Ecrivez les appréciations et les conclusions dans un mémo.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

P.VIII DETTES A PLUS D'UN AN

A. Objectifs du contrôle

1. Exhaustivité des dettes à plus d'un an à la date des comptes annuels.
2. Présentation correcte dans les comptes annuels.
3. Information complémentaire adéquate dans l'annexe notamment au plan des garanties.
4. Respect des conditions et contraintes liées à l'octroi des emprunts

B. Plan comptable

Dans l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les dettes à plus d'un an sont cataloguées comme suit:

17. Dettes à plus d'un an.
 170. Emprunts subordonnés
 171. Emprunts obligataires non subordonnés
 172. Dettes de location financement et assimilées
 173. Etablissements de crédit
 174. Autres emprunts
 175. Dettes relatives aux achats de biens et services
 1750. Fournisseurs
 1751. Effets à payer

- 177. Avances Ministère de la Santé publique
- 178. Cautionnements reçus en numéraire
- 179. Dettes diverses

C. Contenu

L'annexe 3 à l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, contient la définition suivante pour le contenu et les mouvements des comptes:

17. Dettes à plus d'un an:

Sont classées sous ce poste, les dettes qui ont un terme contractuel supérieur à un an. Les dettes ou la fraction des dettes à plus d'un an qui viennent à échéance dans les douze mois doivent être extraites de ce compte et portées sous le compte 42 en fin d'exercice.

177. Avances Ministère de la Santé publique:

Il s'agit des avances récupérables octroyées par le Ministre de la Santé publique en application de l'arrêté royal du 2 juin 1976 fixant les modalités d'octroi d'avances aux hôpitaux. Le remboursement total ou partiel de ces avances intervient en cas de fermeture totale ou partielle de l'institution hospitalière. Il peut éventuellement s'effectuer suivant la procédure prévue aux articles 26 et 31 de l'arrêté royal du 19 mai 1987 dont question au commentaire du compte 18.

Par ailleurs on renvoie aux commentaires du compte 18 en ce qui concerne le traitement comptable.

D. Questionnaire

1. Etablissez ou revoyez le papier de travail formalisant l'interface entre les conclusions de l'évaluation du contrôle interne et les procédures de validation.
2. Préparez le papier de travail de tête (leadschedule) = L/S.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

3. Vérifiez si la partie des dettes est effectivement supérieure à un an.
4. Vérifiez si la partie des dettes à plus d'un an échéant dans l'année est transférée à la rubrique des dettes à un an au plus (rubrique IX.A.).
5. Analysez les emprunts comme suit:
 - description de l'emprunt avec mention du prêteur, du taux d'intérêt et du tableau de remboursement;
 - pour les nouveaux emprunts, reprendre la date de souscription, le montant et les pièces bancaires justificatives;
 - remboursement du montant principal, avec date d'échéance, montant et référence aux pièces bancaires justificatives.
6. Vérifiez l'évaluation de la rubrique 177 (Avance Ministère de la Santé publique) en cas de fermeture totale ou partielle de l'établissement.
7. Vérifiez la comptabilisation du décompte d'intérêts.
 - a. Solde au début d'exercice des intérêts à payer ou intérêts payés d'avance (rubriques X Actif et Passif)
 - b. Paiement des intérêts en cours d'exercice, date, montant et reprise de la pièce bancaire justificative.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

7. c. Montant des intérêts relatifs à l'exercice en cours (vérification de la rubrique 65 (charges financières) du compte de résultats).
7. d. Solde à la clôture de l'exercice des intérêts à payer et intérêts payés d'avance.
7. e. Respect des dispositions mentionnées à l'A.R. du 06.11.87 relatif aux dettes à plus d'un an sans intérêt ou à intérêt anormalement bas.
8. Demandez confirmation aux créanciers.
9. Vérifiez si les charges sont bien reflétées dans les résultats et si elles sont relatives à l'exercice.
10. Assurez-vous que les informations complémentaires sont correctement actées dans l'annexe.
11. Vérifiez le cas échéant l'évaluation des comptes en devises par rapport aux règles d'évaluation.
12. Vérifiez éventuellement si les droits et engagements hors bilan en ce qui concerne les dettes, sont repris dans l'annexe et comptabilisés dans des comptes d'ordre.
13. Préparez un mémorandum reprenant les paramètres suivants:
 - a. travail effectué;
 - b. constatations;
 - c. conclusions.

P.IX DETTES A UN AN AU PLUS

A. Objectif du contrôle

1. Exhaustivité des dettes à un an au plus, connues ou attendues, actées à la date des comptes annuels pour leur montant exact.
2. Présentation correcte dans les comptes annuels.
3. Information complémentaire adéquate dans l'annexe notamment au plan des garanties.

B. Plan comptable

Dans l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, les dettes à un an au plus sont cataloguées comme suit:

42. Dettes à plus d'un an échéant dans l'année.
 420. Emprunts subordonnés
 421. Emprunts obligataires non subordonnés
 422. Dettes de location financement et assimilées
 423. Etablissement de crédit
 424. Autres emprunts
 425. Dettes relatives aux achats de biens et services
 4250. Fournisseurs
 4251. Effets à payer
 427. Avances Ministère de la Santé publique
 428. Cautionnements reçus en numéraire
 429. Dettes diverses
43. Dettes financières
 - 430 à 434. Etablissements de crédit
 - 435 à 439. Autres Emprunts
44. Dettes courantes
 440. Fournisseurs
 441. Effets à payer
 443. Montants de rattrapage
 444. Factures à recevoir
 445. Médecins, dentistes, personnel soignant et paramédicaux
 4450. Médecins
 4451. Dentistes
 4452. Personnel soignant
 4453. Paramédicaux

- 45. Dettes fiscales, salariales et sociales
 - 450. Dettes fiscales estimées
 - 451. T.V.A. à payer
 - 452. Impôts de taxes à payer
 - 453. Précomptes retenus
 - 454. Office national de la Sécurité sociale
 - 455. Rémunérations
 - 456. Pécules de vacances
 - 459. Autres dettes sociales
- 46. Acomptes reçus
 - 460. Acomptes patients
 - 461. Autres acomptes
- 47. Dettes découlant de l'affectation du résultat
- 48. Dettes diverses
 - 481. Dépôts patients reçus en numéraire
 - 488. Cautionnement

C. Contenu

L'annexe 3 à l'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux, contient la définition suivante pour le contenu et les mouvements de compte:

443: Montant de rattrapage

461: autres avances:

Les montants versés par des organismes assureurs et assimilés pour des factures présentées, doivent être comptabilisés en compte 402 organismes assureurs.

D. Questionnaire

1. Etablissez ou revoyez la feuille de travail formalisant l'interface entre les conclusions et l'évaluation du contrôle interne et les procédures de validation.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
<p>2. Préparez le papier de travail de tête (leadschedule) = L/S.</p> <p>3. Dettes financières:</p> <p>3. a. Etablissez la concordance des soldes relatifs à ces dettes financières avec les contrats et les comptes du grand livre d'une part et avec les journaux auxiliaires d'autre part.</p> <p>3. b. Joignez les copies des derniers extraits. Vérifiez les comptes 65 et la rubrique V des comptes de résultat en correspondance avec les décomptes des intérêts et la retenue du pré-compte.</p> <p>3. c. Demandez des confirmations de soldes aux établissements financiers.</p> <p>3. d. Vérifiez si les charges sont bien reflétées dans les résultats et si elles sont relatives à l'exercice.</p> <p>4. Dettes courantes:</p> <p>4. a. Vérifiez si le solde de la balance fournisseur correspond à celui du grand livre.</p> <p>4. b. En cas d'une comptabilité non-informatisée, sélectionnez par sondage, un certain nombre de soldes de la balance, et comparez-les avec les comptes individuels des fournisseurs.</p>		

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

4. c. Vérifiez si les comptes fournisseurs avec un solde débiteur sont repris sous la rubrique VII.B à l'actif du bilan (autres créances commerciales).

4. d. Examinez les soldes débiteurs avec la plus grande attention.

4. e. Demandez des confirmations de solde aux fournisseurs. Comparez les soldes créditeurs avec les confirmations de soldes et expliquez les écarts éventuels.

4. f. Vérifiez si les effets à payer ont été comptabilisés en tant que tels.

4. g. Examinez les différentes transactions entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle le comptable clôture ses travaux de contrôle;

- factures d'achat à recevoir
- notes de crédit à établir.

5. Indiquez les références adéquates avec les procédures de contrôle au niveau des résultats.

6. a. Testez les enregistrements et examinez la justification des soldes des rattrapages.

6. b. Vérifiez l'impact des rattrapages sur les différentes rubriques des résultats.

6. c. Liez le contrôle ci-avant au respect des modalités du prix de journée d'hospitalisation.

7. Contrôlez les dettes courantes vis-à-vis:
- des médecins
 - des dentistes
 - du personnel infirmier;
 - des paramédicaux.
7. b. Demandez quelques conventions aux médecins concernant le contenu des honoraires en relation avec les livraisons de prestations déterminées. Faites à l'aide de ces conventions un contrôle de concordance.
7. c. Faites concorder le compte courant du personnel infirmier avec l'état des salaires et les frais pour services et prestations supplémentaires.
8. Acomptes reçus sur des commandes
- Vérifiez si les montants repris sont en relation avec des livraisons et/ou prestations qui ont effectivement lieu après la date de clôture.
9. Dettes salariales et sociales:
9. a. Vérifiez les comptes suivants:
- O.N.S.S. à payer;
 - Précompte professionnel à payer;
 - Impôts à payer;
 - Pécules de vacances.
9. b. Demandez éventuellement des confirmations de soldes aux différentes instances en s'assurant que le dernier trimestre soit bien repris.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
10. Autres dettes: Analysez les montants repris avec les pièces justificatives.		
11. Vérifiez le cas échéant l'évaluation des comptes en devises par rapport aux règles d'évaluation.		
12. Vérifiez si tous les renseignements repris dans l'annexe sont exacts.		
13. Préparez un memorandum reprenant les paramètres suivants: a. travail effectué; b. constatations; c. conclusions.		

P.X. COMPTES DE REGULARISATION DU PASSIF

A. Objectifs du contrôle

Le contrôle de cette rubrique a pour but de s'assurer que:

- les montants figurant à cette rubrique sont enregistrés conformément au droit comptable
- les montants repris sont réels économiquement et juridiquement
- les règles d'évaluation ont été appliquées de façon cohérente
- les informations reprises dans l'annexe sont correctes et complètes

B. Plan comptable

L'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux donne la ventilation suivante:

49. Comptes de régularisation et comptes d'attente

492. Charges à imputer

493. Produits à reporter.

C. Contenu

La loi sur les hôpitaux et les arrêtés d'exécutions, publiés jusqu'à présent, ne précisent rien à propos de cette rubrique. Nous considérons dès lors que la loi comptable est applicable.

D. Questionnaire

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
1. Vérifiez la conformité entre les comptes détaillés et le grand-livre.			
2. Comparez les soldes ouverts avec l'exercice antérieur et appréciez le caractère raisonnable des fluctuations intervenues.			
3. Contrôlez le caractère complet de la rubrique au moyen de la révision des autres postes de bilan à délimiter en ce qui concerne les charges à reporter et les produits acquis.			
4. Comparaison des proratas calculés dans les autres sections, notamment en ce qui concerne: <ul style="list-style-type: none">- les polices d'assurance;- les intérêts anticipés;- les loyers payés d'avance;- les contrats d'entretien non encore terminés....			

§ 2 COMPTE DE RESULTATS

R I PRODUITS D'EXPLOITATION

A. Objectif du contrôle

Le contrôle de cette rubrique vise à assurer que:

- tous les produits ont été prévus ou enregistrés;
- tous les produits ont été enregistrés dans la période correspondante;
- tous les produits ont été enregistrés sous le compte approprié;
- il n'y a pas eu de compensation entre produits et charges

B. Plan comptable

L'A.R. du 14.08.1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux donne, en ce qui concerne les produits d'exploitation, la répartition suivante:

70. Chiffre d'affaires

- 700. Prix de la journée d'hospitalisation
- 701. Rattrapage estimé de l'exercice en cours
 - 7010. Montants à recevoir
 - 7011. Montants à restituer(-)
- 702. Suppléments des chambres
 - 7020. Suppléments chambres à deux lits
 - 7021. Suppléments chambres à un lit
- 703. Forfaits conventions I.N.A.M.I.
- 705. Produits pharmaceutiques et assimilés
- 709. Honoraires médecins, dentistes, personnel soignant et paramédicaux.
 - 7090. Médecins
 - 7091. Dentistes
 - 7092. Personnel soignant
 - 7093. Paramédicaux.

72. Production immobilisée

- 74. Autres produits d'exploitation
 - 740. Subsidés d'exploitation
 - 741. Plus-values sur réalisations courantes d'immobilisations corporelles.
 - 743. Récupération de frais y compris les contractuels subventionnés.
 - 744.-749. Produits d'exploitation divers.

C. Contenu

L'article 6 de l'A.R. du 8 octobre 1976 prescrit un principe comptable primordial, à savoir l'interdiction de compensations entre avoirs et dettes, entre droits et engagements, entre frais et produits (...) sauf dans les cas prévus par le présent arrêté.

Comme le prévoit l'A.R. du 14 décembre 1987; Chapitre premier, cet article s'applique également aux hôpitaux.

Le nouveau plan comptable applicable aux hôpitaux témoigne de la prise en compte de ce principe notamment sur les points suivants:

- La part du médecin conventionnellement attribuée dans les honoraires bruts devra être débitée au compte de frais 619 et non être déduite du compte 709.
- Les charges récupérées, en ce compris les contractuels subventionnés, devront être enregistrées expressément dans le compte de produits 743 et non être déduites du compte de frais correspondant.
- Les reprises d'amortissement exceptionnel, de réductions de valeur et de provisions devront être enregistrées en compte de produits 760.-762.
- Le transfert de subsidés d'investissement (subsidés en capital) au résultat devra être crédité en compte de produits 753, et non être déduit du compte de frais amortissements.

Ce n'est que dans quelques cas que le nouveau plan comptable prévoit une compensation, mais à chaque fois avec des sous-comptes clairement mentionnés:

- les reprises en affectations du compte 631-637;
- l'enregistrement du montant de rattrapage: à recevoir (7010), à rembourser (7011).

D. Questionnaire

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
<p>1. Vérifiez le prix de la journée d'hospitalisation (compte n° 700) enregistré en chiffre d'affaires au moyen des journées d'hospitalisation réalisées et les prix de journées accordés par le M.S.P. et l'I.N.A.M.I.</p> <ul style="list-style-type: none"> - demandez les renseignements concernant le nombre de journées; - celles-ci sont-elles inférieures au plafond autorisé? - demandez les lettres accordant les forfaits de l'I.N.A.M.I. - justifiez les écarts. <p>2. - Les montants de rattrapage pour l'exercice en cours sont-ils prévus et enregistrés au compte n° 701?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vérifiez les données intégrées dans cette estimation, et plus particulièrement concernant: <p>A. les investissements</p> <p>B. B.1. Frais communs B.2. Frais médicaux</p> <p>C. Divers</p> <ul style="list-style-type: none"> - Demandez les documents externes concernant l'imputation totale ou partielle et le traitement des éléments de coût. - Demandez la correspondance I.N.A.M.I. pour les montants définitifs. 		

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
<p>3. Les prix facturés au titre de supplément pour une chambre à deux personnes sont-ils conformes aux données I.N.A.M.I.? Faites des calculs extra-comptables.</p>		
<p>4. Les forfaits imputés, tels notamment:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le mini-forfait; - le maxi-forfait; - le super-forfait; - le forfait dialyse; - le forfait de glycémie; - le forfait d'oxygénothérapie à domicile - le forfait pour défibrillateurs cardiaques implantables sont-ils conformes aux montants autorisés 		
<p>tels que repris dans la correspondance avec l'I.N.A.M.I.?</p>		
<p>5. Les produits pharmaceutiques sont facturés aux tarifs du remboursement. Le pourcentage total des bénéfices réalisés sur les diverses catégories de produits pharmaceutiques se rapproche-t-il des taux de l'exercice antérieur et est-il comparable?</p>		
<p>6. La facturation du sang se fait-elle au prix coûtant?</p>		
<p>7. La facturation des plâtres se fait-elle conformément à la nomenclature et non en fonction de l'utilisation?</p>		
<p>8. La facturation des matériaux de synthèse s'effectue-t-elle aux prix réglementés?</p>		

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
<p>9. Le forfait pharmacie est-il correctement enregistré? Vérifiez le nombre de journées multiplié par le prix forfaitaire par journée.</p> <p>10. L'hôpital facture-t-il des frais supplémentaires pour par ex. : – le forfait d'utilisation de la morgue; – le transport de malades; – le transport d'organes? Demandez les tarifs et vérifiez si ceux-ci sont appliqués de manière correcte et systématique.</p> <p>11. Vérifiez les procédures et le mode d'enregistrement sur base desquels les honoraires médicaux sont compris dans le chiffre d'affaires de l'hôpital.</p> <p>12. Comparez le compte 709 (honoraires médicaux perçus) et le compte 619 (honoraires médecins), tant globalement qu'au niveau des sous-comptes des médecins. Demandez les conventions conclues individuellement avec les médecins et vérifiez si les retenues sont conformes à celles-ci.</p> <p>13. La facturation des prestations accomplies par le personnel infirmier de la maternité est-elle conforme aux données I.N.A.M.I.?</p> <p>14. La facturation de personnel paramédical (les kinésithérapeutes, par exemple) se fait-elle sur base de la nomenclature?</p>		

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
15.	La comptabilisation des productions immobilisées passe-t-elle par le crédit du compte 72? Demandez les détails et la composition de ce montant immobilisé. Vérifiez le calcul des salaires appliqués.	
16.	Au compte 740, seuls peuvent être inscrits les subsides de fonctionnement du Fonds national de reclassement social des handicapés (FNRSH). Vérifiez les documents du Fonds national de reclassement social. Vérifiez si aucun subside d'investissement n'est inscrit au compte n° 740.	
17.	Vérifiez les documents relatifs aux contractuels subventionnés.	
18.	Les remboursements à effectuer par les médecins ont-ils été correctement calculés et imputés à la période correcte? Demandez les contrats relatifs aux: – interventions des médecins dans les frais de secrétariat – interventions des spécialistes dans les salaires des assistants en formation?	
19.	Les contrats conclus entre l'A.S.B.L. Hôpital et les tiers (par exemple une congrégation religieuse) ont-ils été correctement repris dans les comptes annuels?	
20.	Le supplément «produits pharmaceutiques» et plus particulièrement le matériel de stérilisation, qui ne peut être recouvert à charge du patient, a-t-il été correctement calculé et correctement repris dans le compte de produits?	

21. Tous les services accomplis par l'hôpital pour compte de tiers ont-ils été intégrés dans les produits?

Exemples:

- Intervention dans l'administration
- Photocopies - timbres-poste
- Indemnité pour occupation de locaux.
- Interventions téléphone
- Indemnité parking
- Frais de restaurant
- Distributeurs automatiques
- Logement de tiers.

Quel suivi existe-t-il pour le système?

22. L'intervention d'élèves de l'école d'infirmières est-elle correctement reprise dans le compte de résultats?

Demandez la convention. Vérifiez les données de base et les enregistrements.

23. La vente de matériel de seconde main et le produit de matériel de récupération ont-ils été correctement repris dans le compte de résultats?

Demandez les factures.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

R.II CHARGES D'EXPLOITATION

A. Objectif

Le contrôle des frais vise à :

- apprécier le caractère équitable et raisonnable des comptes de frais;
- constater la permanence dans le mode de classement et dans l'enregistrement des comptes de frais;
- constater que tous les frais de l'exercice sont raisonnablement comptabilisés;
- constater que les frais enregistrés appartiennent bien à l'exercice;
- constater que les principes qui débouchent sur la détermination des résultats sont conformes au droit comptable.

B. Plan comptable

60. *Approvisionnements et fournitures*

600. Achats de produits pharmaceutiques

6000. Spécialités pharmaceutiques

6001. Lait maternel

6002. Produits courants

6003. Produits stériles

6004. Produits pour prescriptions magistrales

6005. Sang, plasma, dérivés

6006. Plâtre et bandes plâtrées

6007. Matériel de synthèse

6009. Divers

601. Achats d'autres produits médicaux

6010. Disposable et petit matériel médical

6011. Gaz médicaux

6012. Bandages pansements non stériles

6013. Produits de suture

6014. Matériel de prélèvement

6015. Réactifs

6016. Produits radio-isotopes

6017. Films et produits révélateurs

6019. Divers

- 602. Achats fournitures diverses
 - 6020. Fournitures spécifiques au culte
 - 6021. Fournitures spécifiques à la morgue
 - 6029. Divers

- 603. Achats de produits et de petit matériel d'entretien
 - 6030. Produits d'entretien, nettoyage et toilette
 - 60300. Produits d'entretien
 - 60301. Produits de nettoyage
 - 60302. Produits de toilette et assimilés
 - 60303. Produits de lessive
 - 60304. Produits de vaisselle
 - 6031. Petit matériel
 - 60310. Petit matériel d'entretien
 - 60311. Petit matériel de nettoyage
 - 60312. Petit matériel de toilette et assimilés
 - 6039. Divers

- 604. Achats de combustibles, calories, énergie et eau
 - 6040. Chauffage
 - 60400. Charbon
 - 60401. Electricité
 - 60402. Gaz
 - 60403. Mazout
 - 60404. Vapeur
 - 60409. Divers

 - 6041. Autres destinations
 - 60410. Charbon
 - 60411. Electricité
 - 60412. Gaz
 - 60413. Mazout
 - 60414. Vapeur
 - 60415. Carburant pour véhicule
 - 60419. Divers

 - 6042. Eau

605. Achats de fournitures de bureau et informatiques

- 6050. Fournitures de bureau
- 6051. Fournitures informatiques
- 6052. Imprimés
- 6059. Divers

606. Achats de lingerie, literie, buanderie

- 6060. Linge
- 6061. Literie
- 6062. Vêtements de travail
- 6063. Disposable
- 6064. Petit matériel de buanderie
- 6069. Divers

607. Achats de denrées et fournitures de cuisine

- 6070. Denrées alimentaires
- 6073. Boissons
- 6074. Produits diététiques
- 6075. Vaisselle disposable
- 6076. Autre vaisselle
- 6077. Petit matériel de cuisine
- 6079. Divers

609. Variations de stocks (même subdivisions et suffixes que 600 à 607)

61. *Services et fournitures accessoires*

610. Loyers, charges locatives et redevances emphytéotiques

- 6102. Terrains et constructions
- 6103. Matériel d'équipement médical
- 6104. Matériel d'équipement non médical et mobilier
 - 61040. Mobilier
 - 61041. Matériel
 - 61042. Matériel roulant
 - 61043. Matériel et mobilier informatiques

- 611. Services extérieurs
 - 6111. Frais médicaux
 - 61110. Prestations médicales exécutées à l'extérieur
 - 61111. Prestations fournies par les écoles d'infirmières, de paramédicaux
 - 6112. Services généraux extérieurs
 - 61120. Services de surveillance, garde et sécurité
 - 6113. Services extérieurs d'entretien et de nettoyage
 - 61130. Service d'entretien
 - 61131. Service de nettoyage
 - 6115. Services extérieurs en matière administrative
 - 61150. Secrétariat social
 - 61151. Bureau de comptabilité
 - 61152. Service informatique
 - 6116. Services extérieurs de buanderie-lingerie
 - 6117. Services extérieurs d'alimentation
 - 6118. Services extérieurs d'internat
- 612. Frais généraux
 - 6120. Frais de transports par tiers
 - 61200. Transports internes
 - 61201. Transports externes
 - 61202. Transports du sang
 - 61203. Transports de patients
 - 61204. Déplacement du personnel
 - 6121. Assurances non relatives au personnel
 - 61210. Assurance incendie
 - 61211. Assurance responsabilité civile
 - 61212. à 61219. Autres
- 613. Entretien et réparations
 - 6130. Entretien et réparations des terrains et abords
 - 61300. Contrats de maintenance
 - 61301. à 61309. Autres prestations

- 6131. Entretien et réparations des immeubles
 - 61310. Contrats de maintenance
 - 61311. à 61319. Autres prestations
- 6132. Entretien et réparations des immeubles par destination
 - 61320. Contrats de maintenance
 - 61321. à 61329. Autres prestations
- 6133. Ascenseurs
 - 61330. Contrats de maintenance
 - 61331. à 61339. Autres prestations
- 6134. Chaufferie
 - 61340. Contrats de maintenance
 - 61341. à 61349. Autres prestations
- 6135. Entretien et réparations d'équipement médical
 - 61350. Contrats de maintenance
 - 61351. à 61359. Autres prestations
- 6136. Entretien et réparations de mobilier
 - 61360. Contrats de maintenance
 - 61361. à 61369. Autres prestations
- 6137. Entretien et réparations de matériel
 - 61370. Contrats de maintenance
 - 61371. à 61379. Autres prestations
- 6138. Entretien et réparations de matériel roulant
 - 61380. Contrats de maintenance
 - 61381. à 61389. Autres prestations
- 6139. Entretien et réparations de matériel et mobilier informatiques
 - 61390. Contrats de maintenance
 - 61391. à 61399. Autres prestations
- 615. Administration
 - 6150. Bureau et administration
 - 61500. Frais d'expédition
 - 61501. Téléphone, télégramme, télex
 - 61503. Frais de recrutement du personnel

- 6151. Relations publiques
 - 61510. Congrès, sessions de formation
 - 61511. Réception et frais de représentation
 - 61512. Frais d'affiliation aux organisations hospitalières
 - 61513. Autres cotisations
 - 61514. Frais de fonctionnement des différents conseils et comités
- 6152. Frais de justice et de recouvrement de créances
- 6159. Divers
- 616. Honoraires non médicaux
 - 6160. Avocats
 - 6161. Réviseur d'entreprises
 - 6162. Autres
- 618. Personnel intérimaire
 - 6180. Personnel médical
 - 6181. Personnel salarié
 - 6182. Personnel administratif
 - 6183. Personnel soignant
 - 6184. Personnel paramédical
 - 6185. Autre personnel
- 619. Rétributions des médecins, dentistes, personnel soignant et paramédical
 - 6190. Médecins
 - 6191. Dentistes
 - 6192. Personnel soignant
 - 6193. Paramédical
- 62. *Rémunérations et charges sociales*
 - 620. Rémunérations et avantages sociaux directs
 - 6200. Personnel médical
 - 62000. Personnel médical
 - 62001. Personnel médical stagiaire O.N.E.M.
 - 62002. Personnel médical contractuel subventionné

- 6201. Personnel salarié
 - 62010. Personnel salarié
 - 62011. Personnel salarié stagiaire O.N.E.M.
 - 62012. Personnel médical contractuel subventionné

- 6202. Personnel administratif
 - 62020. Personnel administratif
 - 62021. Personnel administratif stagiaire O.N.E.M.
 - 62022. Personnel administratif contractuel subventionné

- 6203. Personnel soignant
 - 62030. Personnel soignant
 - 62031. Personnel soignant stagiaire O.N.E.M.
 - 62032. Personnel soignant contractuel subventionné

- 6204. Personnel paramédical
 - 62040. Personnel paramédical
 - 62041. Personnel paramédical stagiaire O.N.E.M.
 - 62042. Personnel paramédical contractuel subventionné

- 6205. Autre personnel
 - 62050. Autre personnel
 - 62051. Autre personnel stagiaire O.N.E.M.
 - 62052. Autre personnel contractuel subventionné

- 621. Cotisations patronales d'assurances sociales
 - 6210. Personnel médical
 - 62100. Personnel médical
 - 62101. Personnel médical stagiaire O.N.E.M.
 - 62102. Personnel médical contractuel subventionné

 - 6211. Personnel salarié
 - 62110. Personnel salarié
 - 62111. Personnel salarié stagiaire O.N.E.M.
 - 62112. Personnel salarié contractuel subventionné

- 6212. Personnel administratif
 - 62120. Personnel administratif
 - 62121. Personnel administratif stagiaire O.N.E.M.
 - 62122. Personnel administratif contractuel subventionné
- 6213. Personnel soignant
 - 62130. Personnel soignant
 - 62131. Personnel soignant stagiaire O.N.E.M.
 - 62132. Personnel soignant contractuel subventionné
- 6214. Personnel paramédical
 - 62140. Personnel paramédical
 - 62141. Personnel paramédical stagiaire O.N.E.M.
 - 62142. Personnel paramédical contractuel subventionné
- 6215. Autre personnel
 - 62150. Autre Personnel
 - 62151. Autre personnel stagiaire O.N.E.M.
 - 62152. Autre personnel contractuel subventionné
- 622. Primes patronales pour assurances extra-légales
- 623. Autres frais de personnel
 - 6230. Personnel médical
 - 62300. Personnel médical
 - 62301. Personnel médical stagiaire O.N.E.M.
 - 62302. Personnel médical contractuel subventionné
 - 6231. Personnel salarié
 - 62310. Personnel salarié
 - 62311. Personnel salarié stagiaire O.N.E.M.
 - 62312. Personnel salarié contractuel subventionné
 - 6232. Personnel administratif
 - 62320. Personnel administratif
 - 62321. Personnel administratif stagiaire O.N.E.M.
 - 62322. Personnel administratif contractuel subventionné

- 6233. Personnel soignant
 - 62130. Personnel soignant
 - 62131. Personnel soignant stagiaire O.N.E.M
 - 62132. Personnel soignant contractuel subventionné
- 6234. Personnel paramédical
 - 62340. Personnel paramédical
 - 62341. Personnel paramédical stagiaire O.N.E.M.
 - 62342. Personnel paramédical contractuel subventionné
- 6235. Autre personnel
 - 62350. Autre personnel
 - 62351. Autre personnel stagiaire O.N.E.M.
 - 62352. Autre personnel contractuel subventionné.
- 624. Pensions de retraite et survie
- 63. *Amortissements, réductions de valeur et provisions pour risques et charges*
 - 630. Dotations aux amortissements et réductions de valeur sur immobilisations
 - 6300. Sur frais d'établissement
 - 63000. Frais de constitution et d'apports
 - 63002. Autres frais d'établissements
 - 63003. Intérêts intercalaires sur partie non subsidiée
 - 63004. Intérêts intercalaires sur partie subsidiée
 - 63005. Frais de restructuration
 - 6301. Sur immobilisations incorporelles
 - 6302. Sur constructions
 - 63021. Sur constructions
 - 63022. Sur terrains bâtis
 - 63023. Sur autres droits réels sur immeubles
 - 63024. Sur grosses réparations et gros entretiens
 - 63025. Sur agencement des immeubles
 - 6303. Sur matériel d'équipement médical

- 6304. Sur matériel d'équipement non médical et mobilier
 - 63040. Mobilier
 - 63041. Matériel
 - 63042. Matériel roulant
 - 63043. Matériel et mobilier informatiques
- 6305. Sur immobilisations détenues en location financement et droits similaires
 - 63050. Constructions
 - 63051. Matériel d'équipement médical
 - 63052. Mobilier
 - 63053. Matériel d'équipement non médical
 - 63054. Matériel roulant
 - 63055. Matériel et mobilier informatiques
- 631. Réductions de valeurs sur stocks
 - 6310. Dotations
 - 6311. Reprises (-)
- 633. Réductions de valeur sur créances à plus d'un an
 - 6330. Dotations
 - 6311. Reprises (-)
- 634. Réductions de valeur sur créances à un an au plus
 - 6340. Dotations
 - 6341. Reprises (-)
- 635. Provisions pour pensions et obligations similaires
 - 6350. Dotations
 - 6351. Reprises (-)
- 636. Provisions pour grosses réparations et gros entretiens
 - 6360. Dotations
 - 6361. Utilisations et reprises (-)
- 637. Provisions pour autres risques et charges y compris provisions salariales
 - 6370. Dotations
 - 6371. Utilisations et reprises

64. *Autres charges d'exploitation*

640. Charges fiscales

- 6400. Précompte immobilier
- 6401. Taxes sur véhicules
- 6402. Taxes sur force motrice
- 6403. Taxe sur personnel occupé
- 6404. Taxe sur patrimoine
- 6405. Taxes diverses

643.- 648. Charges d'exploitation diverses

C. Contenu

Approvisionnement et fournitures

Dans cette rubrique seront enregistrés tous les achats de marchandises, de petit matériel et fournitures, en les ventilant sous un certain nombre de rubriques de 600 à 607 en fonction de la nature des frais exposés. Les variations des stocks seront enregistrées dans un compte distinct (609) avec une ventilation et des rubriques identiques à celles des comptes de frais.

En ce qui concerne les comptes 600-601, Achats de produits pharmaceutiques et autres produits médicaux, il faut rappeler que les fournitures consommées des comptes 6002, 6003 et 6013 voient leurs valeurs majorées de 10%, au moins une fois l'an à la clôture de l'exercice. En ce qui concerne les prescriptions magistrales (6004), la majoration est de 100%.

Les produits stériles et le linge à usage unique sont enregistrés respectivement sous les rubriques 6003 et 6063 et non sous la rubrique 6010 disponible et petit matériel médical.

Les fournitures informatiques, n° 6051, comportent les supports magnétiques, les listings et le petit matériel non amortissable.

La rubrique disponible, n° 6063, comporte tous les linges à usage unique, tels que les langes, les alèzes, les champs opératoires....

Services et fournitures accessoires

Sous cette rubrique, seront enregistrés les prestations et services fournis par des tiers. Les principaux comptes sont les numéros 610 à 619. Le personnel intérimaire n'est pas enregistré à la rubrique 62

Frais de personnel, mais à la présente rubrique, numéro 618 (facturation par tiers).

Pour ce qui est du compte 619 Rémunérations des médecins, dentistes, personnel infirmier et paramédical, on rappellera que cette rubrique ne concerne pas uniquement les personnes extérieures, mais également les médecins, les dentistes, le personnel infirmier et paramédical contractuellement attachés à l'hôpital et non salariés.

Le compte numéro 610, Loyer, charges locatives et redevances emphytéotiques concerne la location de biens qui en cas d'acquisition auraient fait l'objet d'amortissements. Dans ce sens, la location de linge ou de vaisselle doit être enregistrée respectivement aux sous-rubriques 6116 et 6117.

La rubrique 611 Services extérieurs comprend les services réguliers ou permanents assurés par des firmes extérieures en remplacement de services pouvant être assurés par l'institution elle-même, comme la cuisine, la buanderie, le nettoyage de sol et des vitres.

Les contrats d'entretien prévus aux comptes 613 portent sur la couverture d'interventions occasionnelles liées à certains biens immobiliers, comme les appareils médicaux, les ordinateurs, l'installation de chauffage, l'ascenseur, le jardin.

La rubrique 61200 Transports internes concerne les transports autres que ceux des patients, effectués par des tiers à l'intérieur d'un même ensemble hospitalier. Le compte 61201 Transports externes comporte les transports autres que les transports de patients, effectués par des tiers à l'extérieur d'un même ensemble hospitalier.

Les déplacements de service du personnel, à l'exception des déplacements sur le chemin du travail, sont enregistrés au compte 61204 Déplacements du personnel.

Rémunérations et charges sociales

A cette rubrique seront enregistrés les frais de personnel sous les numéros 620 à 624. Il s'agit des rémunérations allouées, à l'exclusion de toute forme d'honoraires.

620. Rémunérations et avantages sociaux directs:

Cette rubrique comprend le salaire brut de base, les salaires garantis, les allocations de foyer et de résidence, l'allocation pour prestations extraordinaires ainsi que les pécules de vacances alloués et les primes de fin d'année.

621. Cotisations patronales d'assurances sociales

Les cotisations patronales pour les assurances sociales comprennent l'O.N.S.S.

622. Primes patronales pour assurances extra-légales

Les primes patronales pour assurances extra-légales, comprennent notamment les assurances-groupe, etc.

623. Autres frais de personnel

Cette rubrique comprend l'assurance-loi, la médecine du travail, les abonnements sociaux, etc.

624. Pensions de retraite et de survie

Cette rubrique comprend notamment l'enregistrement mensuel de la cotisation supplémentaire pour la prépension conventionnelle.

On notera que les vêtements professionnels sont enregistrés au compte 6062, vêtements de travail et non à la rubrique de rémunérations et charges sociales.

Les rubriques ci-dessus seront chaque fois ventilées en fonction des catégories de personnel bien connues, à savoir, le personnel médical, salarié, administratif, infirmier, paramédical et autres. Les comptes seront par ailleurs sous-ventilés en personnel, personnel stagiaire ONEM, personnel contractuel subventionné.

Un certain nombre de frais de personnel à ventiler (tels l'assurance-loi, la médecine d'entreprise, etc.) peuvent être enregistrés à la réception de la facture à un compte distinct sous la catégorie concernée, en combinaison avec un centre de frais «frais en attente d'affectation». Les comptes seront alors liquidés à la fin de la période comptable.

Amortissements, réductions de valeur et provisions pour risques et charges

Les amortissements et les réductions de valeur sur immobilisations seront enregistrés au compte 630.

Les sous-comptes de cette rubrique ont une ventilation identique à celle des immobilisations. Les réductions de valeur sur immobilisations seront actées si la valeur de réalisation est inférieure à la valeur comptable nette.

Les réductions de valeur sur stocks, les créances à plus d'un an et les créances à un an au plus seront enregistrées respectivement aux comptes 631, 633 et 634. Les réductions de valeur sur stocks devront être actées en comptabilité. Les mutations sur le compte de bilan 31 Stocks doivent, une fois par année, avoir comme compte de contre-passation la rubrique 609 Variations de stocks et 631 réductions de valeur sur stocks.

Les réductions de valeur sur créances seront prises en charge par l'exercice et ne pourront être compensées par les produits concernés.

Le compte Provisions pour pensions et obligations similaires, rubrique 635, comprend la provision initiale pour les cotisations à liquider dans le futur, entièrement prise en charge par l'exercice de la mise à la retraite, (en débit) la provision constituée à reprendre à la fin de la période (en crédit), et l'adaptation, à la fin de la période comptable, de la provision restante (soit en plus [débit. soit en moins [crédit.).

Le paiement effectif des cotisations sera inscrit à charge de la rubrique 624 Pensions de retraite et de survie.

La rubrique 637 Provisions pour autres risques et charges, en ce compris, les provisions salariales, comprendra notamment la provision pour pécules de vacances, pour salaires en retard de paiement...

Autres charges d'exploitation

Comprennent les charges fiscales, rubrique 640 et les charges d'exploitation diverses n°s 643 à 648

D. Questionnaire

- Généralités
1. Consultez les résultats des contrôles antérieurs et les résultats des tests de contrôle interne de l'exercice sous revue. Conclusion relative à la probabilité d'erreurs.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

2. Réconciliez les comptes de frais avec le grand-livre. Examinez les écarts éventuels, ainsi que les enregistrements de clôture ou de redressement de fin d'exercice.
3. Les frais enregistrés s'inscrivent-ils dans le cadre de l'exploitation ?
4. En fonction des résultats des tests de contrôle interne, examinez les justifications des enregistrements importants en comptes de frais (concordance avec les factures d'achats, les paiements, les documents justificatifs, etc...)

Stocks et fournitures

5. Au moyen de statistiques, du budget, des analyses, etc; formulez une appréciation comparative en classant les achats par mois et par section.
Comparez avec les exercices antérieurs et avec les budgets.
Appréciez les fluctuations importantes.
6. En analysant les divers comptes de frais, vérifiez si tous les achats sont bien destinés à l'hôpital, imputés au service concerné et enregistrés dans le compte correspondant.
7. Au moyen du stock initial, des achats et du stock final, déterminez le coût des marchandises utilisées. Confrontez-le avec le chiffre d'affaires comptabilisé.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
<p>8. Vérifiez si les achats internes entre les diverses sections ou centres de l'institution sont corrects. Ces transactions ont-elles été éliminées dans les totaux?</p> <p>Services, marchandises diverses, rémunérations et autres frais d'exploitation.</p> <p>9. Évaluez les frais d'exploitation. Vérifiez s'ils ont été correctement classés. Vérifiez la cohérence avec l'exercice antérieur.</p> <p>10. Comparez les divers comptes de charges avec les exercices antérieurs et avec le budget. Appréciez et expliquez les différences importantes.</p> <p>11. Réconciliez les postes résultant de cette analyse des actifs et des passifs avec les comptes de résultats:</p> <ul style="list-style-type: none"> – amortissements; – affectations, augmentations et prélèvements de provisions; – réductions de valeur sur stocks, sur créances commerciales. Concentrez l'attention sur les délais de prescription; – Créances définitivement perdues; – Mouvements de stocks; – Plus ou moins-values lors de la réalisation d'immobilisations <p>12. Sélectionnez les comptes de frais suivants et examinez dans le détail le caractère raisonnable et complet des documents justificatifs:</p>		

Compte n°	Libellé	Période	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
Examinez postes dont le montant dépasse:	Examinez surtout les honoraires, les commissions, le loyer, les assurances, les frais de déplacement et de représentation, les frais d'entretien				
13.	Vérifiez la cohérence entre certains postes: – les charges locatives et les contrats de bail; – les honoraires avec l'état 325.50				
14.	Contrôlez la conformité entre l'administration des salaires et rémunérations (rémunérations et charges sociales enregistrées en comptes de frais) et les états récapitulatifs 325 et déclarations O.N.S.S.				
15.	Vérifiez s'il n'y a pas lieu d'enregistrer à l'actif les postes les plus importants d'entretien et de réparation, pour les amortir sur plusieurs exercices.				
16.	Vérifiez si la ventilation des centres de frais communs à répartir a été faite conformément aux clefs de répartition prévues (nombre de mètres carrés, en fonction des effectifs, du nombre de kilos de lessive, du nombre de journées d'alimentation, du nombre de journées d'hospitalisation).				

R.IV. PRODUITS FINANCIERS

A. Objectif

Le contrôle de cette rubrique a pour objet de déterminer:

- que tous les produits ont été correctement enregistrés ou prévus,
- que tous les produits sont comptabilisés au bon exercice;
- que tous les produits sont comptabilisés dans la rubrique appropriée,
- qu'aucune compensation n'a été opérée entre des produits et des charges;

B. Plan comptable

L'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux donne la ventilation suivante des produits financiers:

- 75. Produits financiers
 - 750. Produits des immobilisations financières
 - 753. Subsidés en capital et en intérêts
 - 759. Produits financiers divers.

C. Contenu

Ces rubriques ne méritent aucun commentaire supplémentaire. En ce qui concerne la compensation entre produits et charges nous nous référons à la section des produits d'exploitation.

D. Questionnaire

1. Vérifiez le caractère complet et justifié des produits financiers (demandez le détail de ces charges).
2. Vérifiez que les produits financiers s'articulent aux rubriques correspondantes du bilan. Il conviendra de recalculer les intérêts à payer afin de vérifier leur exactitude.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

R.V. CHARGES FINANCIERES

A. Objectif

Le contrôle des charges financières a pour but:

- d'évaluer le caractère régulier et raisonnable des comptes de charge;
- l'établissement d'une règle de continuité constante de classification et de comptabilisation des comptes de charge;
- la confirmation du caractère raisonnable de toutes les charges enregistrées au cours de l'exercice;
- la confirmation que toutes les charges enregistrées appartiennent à l'exercice;
- la confirmation du fait que les principes qui président à l'enregistrement des charges dans le résultat sont conformes au droit comptable.

B. Plan comptable

L'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux donne la ventilation suivante des charges financières:

- 65 Charges financières
 - 650 Charges des emprunts d'investissement
 - 6500 Intérêts
 - 656 Charges des crédits à court terme
 - 6560-6569 Organismes financiers
 - 657-659 Charges financières diverses

C. Contenu

656 En ce qui concerne les charges des crédits à court terme, il est suggéré le cas échéant de ventiler ces charges selon les organismes financiers et autres prêteurs rendant un service identique. Ces rubriques ne méritent aucun commentaire supplémentaire.

D. Questionnaire

1. Vérifiez le caractère complet et justifié des charges financières (demandez le détail des charges).
2. Vérifiez que les charges financières s'articulent aux rubriques correspondantes du bilan. Il conviendra de recalculer les intérêts à payer afin de vérifier leur exactitude.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

R.VII. RESULTATS EXCEPTIONNELS

A. Objectifs

Le contrôle de cette rubrique a pour objet de déterminer:

- que tous les produits ont été correctement enregistrés ou prévus;
- que tous les produits sont comptabilisés au bon exercice;
- que tous les produits sont comptabilisés dans la rubrique appropriée;
- qu'aucune compensation n'a été opérée entre des produits et des charges.

B. PLAN COMPTABLE

Le plan comptable minimum normalisé des hôpitaux donne la ventilation suivante des rubriques de produits exceptionnels:

- 76. Produits exceptionnels
- 760. Reprise d'amortissements et de réductions de valeur
- 761. Reprise de réductions de valeur sur immobilisations financières
- 762. Reprise de provisions pour risques et charges exceptionnels
- 763. Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés
- 764 à 768. Autres produits exceptionnels
- 769. Produits relatifs aux exercices antérieurs.

C. Contenu

769 En ce qui concerne les produits afférents aux exercices antérieurs, on notera que toutes les charges et tous les produits afférents aux exercices antérieurs doivent être comptabilisés dans des comptes des rubriques «charges et produits exceptionnels».

D. Questionnaire

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
1. Vérifiez la nature de ces produits et assurez-vous qu'ils ne comprennent aucun produit de l'activité habituelle de l'hôpital.			
2. Etablissez le lien entre les reprises d'amortissements enregistrés et les rubriques correspondantes du bilan. Évaluez le caractère correct de l'enregistrement et de la valeur.			
3. Etablissez un lien entre les reprises de réductions de valeur et de provisions et les rubriques correspondantes du bilan. Jugez le caractère correct de l'enregistrement et de la valeur.			
4. Etablissez le lien entre les plus-values sur réalisations enregistrées et les rubriques correspondantes du bilan. Évaluez le caractère exact de la comptabilisation et de la valeur.			

R.VIII. CHARGES EXCEPTIONNELLES

A. Objectif

Le contrôle de ces charges a pour but:

- d'évaluer le caractère régulier et raisonnable des rubriques de charge;
- d'établir des règles continues en ce qui concerne l'enregistrement sur les comptes de charge;
- d'établir le caractère raisonnable de toutes les charges enregistrées au cours de l'exercice;
- d'établir que toutes les charges enregistrées appartiennent bien à l'exercice comptable;
- d'établir que les règles pour la fixation du résultat sont conformes au droit comptable.

B. Plan comptable

L'arrêté royal du 14 août 1987 relatif au plan comptable minimum normalisé des hôpitaux donne la ventilation suivante des charges exceptionnelles:

- 660 Amortissements et réductions de valeurs exceptionnelles
- 661 Réductions de valeurs sur immobilisations financières
- 662 Provisions pour risques et charges exceptionnels
- 663 Moins-values sur réalisations d'actifs immobilisés
- 664 à 668 Autres charges exceptionnelles
- 669 Charges relatives aux exercices antérieurs
 - 6690 Approvisionnement et fournitures relatifs aux exercices antérieurs
 - 6691 Services et fournitures relatifs aux exercices antérieurs
 - 6692 Rémunérations et charges sociales relatives aux exercices antérieurs
 - 6693 Amortissements relatifs aux exercices antérieurs
 - 6694 Autres charges d'exploitation relatives aux exercices antérieurs
 - 6695 Charges financières relatives aux exercices antérieurs.

C. Contenu

Il convient de remarquer que les reprises sur les comptes 660 à 662 ne sont pas créditées aux comptes de charges eux-mêmes (comme les comptes 631 à 637) mais sur les comptes de produits 760-762. Vu le caractère exceptionnel de ces résultats, il n'y a aucun lien avec l'activité normale de l'hôpital et ces comptes seront- normalement- peu utilisés.

En ce qui concerne le compte 669 «Charges relatives aux exercices antérieurs», il faut remarquer que toutes les charges qui ont trait à un exercice antérieur doivent être comptabilisées dans cette rubrique.

D. Questionnaire

	oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques
1. Examen de la nature des charges et vérification de ce qu'elles ne comportent aucune charge relevant de l'activité habituelle de l'hôpital.			
2. Examinez de façon détaillée et récoltez des éléments probants de tous les enregistrements supérieurs aux montants de...F.			
3. Etablissez le lien entre les amortissements exceptionnels enregistrés et les rubriques correspondantes du bilan. Portez un jugement sur le caractère correct de l'enregistrement et de la valeur.			
4. Etablissez le lien entre les réductions de valeur et provisions exceptionnelles enregistrées et les rubriques correspondantes du bilan. Portez un jugement sur le caractère correct de l'enregistrement et de la valeur.			

5. Etablissez le lien entre les moins-values sur réalisations et les rubriques correspondantes de l'actif. Portez un jugement sur le caractère correct de l'enregistrement et de la valeur.

oui/ non	na	référence dossier de travail et remarques

ASPECTS SPECIFIQUES

§ 1. QUESTIONNAIRE SPECIFIQUE CONCERNANT LA PERCEPTION CENTRALE

a. Perception centrale par l'hôpital

- 1) Y a-t-il une séparation en plusieurs comptes pour les hospitalisations et patients ambulatoires?
- 2) Quel service administratif s'occupe de la perception?
- 3) Demander les contrats des médecins;
- 4) Prendre note du statut du médecin;
- 5) Faire un inventaire des documents administratifs du service et en conserver une copie;
- 6) Vérifier si les signatures exactes sont utilisées;
- 7) Quelles sont les exigences de forme requises dans le service?
- 8) Qui modifie les données de tarification lorsqu'elles sont incorrectes?
- 9) Quels frais sont comptés pour:
 - la tarification;
 - la facturation;
 - l'envoi;
- 10) Utilise-t-on le terme: «perception pour compte du médecin»?
- 11) Vérifier qu'il existe mensuellement des états récapitulatifs et des comptes soumis aux médecins.
- 12) Quelle est la fréquence des versements faits aux médecins?
- 13) Quelle est la procédure lorsqu'un patient quitte l'hôpital?
- 14) Existe-t-il une date déterminée pour transmettre les données aux services?

- 15) Vérifier les arrêtés de l'I.N.A.M.I.?
- 16) Comptabilise-t-on un plus haut coût de revient lorsque les données entrent tardivement?
- 17) Dans quel délai les données sont-elles envoyées à l'institution d'assurance?
- 18) Y-a-t-il un écart de temps avec l'envoi de la facture au patient?
- 19) Dans quel délai les observations sont-elles transmises au service?
- 20) A quel moment les honoraires sont-ils normalement versés?
- 21) Y-a-t-il une procédure prévue lorsque l'hôpital connaît des problèmes de liquidité?
- 22) Certains médecins utilisent-ils des prêts sans intérêt?
- 23) Les honoraires sont-ils versés à d'autres que ceux qui ont effectué les prestations?
- 24) A quelle somme se monte le coût de la perception centrale?
- 25) Le service est-il auto-suffisant?
- 26) Qui traite les litiges?
- 27) Qui peut avoir connaissance des décomptes?

b. Perception centrale par le conseil médical

- 1) Y-a-t-il une séparation en plusieurs comptes pour les hospitalisations et patients ambulatoires?
- 2) Quel service administratif s'occupe de la perception?
- 3) Demander les contrats des médecins;
- 4) Prendre note du statut du médecin;
- 5) Faire un inventaire des documents administratifs du service et en conserver une copie;
- 6) Vérifier si les signatures exactes sont utilisées;
- 7) Quelles sont les exigences de forme requises dans le service?
- 8) Qui modifie les données de tarification lorsqu'elles sont incorrectes?

- 9) Quels frais sont comptés pour:
 - la tarification;
 - la facturation;
 - l'envoi,....
- 10) Existe-t-il une règle destinée à couvrir les coûts qui ne seraient pas compris dans le prix de journée?
- 11) Utilise-t-on le terme: « perception pour compte de médecin»?
- 12) Vérifier si le conseil médical travaille avec un service bureau et si oui, demander le contrat avec ce bureau.
- 13) Vérifier si les relations juridiques entre le conseil médical et le service bureau sont en ordre.
- 14) Qui est responsable en cas de clôture tardive des comptes avec l'hôpital?
- 15) Vérifier s'il existe des états récapitulatifs et des comptes mensuels soumis aux médecins.
- 16) Quelle est la fréquence des versements effectués par le conseil médical?
- 17) Dans quel délai les données sont-elles envoyées à l'institution d'assurances?
- 18) Dans quel délai les remarques sont-elles transmises aux services?
- 19) Existe-t-il une procédure lorsque l'hôpital a des problèmes de liquidité?
- 20) Certains médecins bénéficient-ils de prêts sans intérêt?
- 21) Les honoraires sont-ils versés à des personnes autres que celles qui effectuent des prestations?
- 22) Qui traite les litiges?
- 23) Qui peut avoir connaissance des décomptes? Réviseur, expert-comptable, expert.....
- 24) Pour les rubriques des comptes annuels, il est renvoyé aux autres sections du programme de contrôle.

§ 2. QUESTIONNAIRE RELATIF AUX RISQUES SPECIFIQUES LIES AUX MEDECINS HOSPITALIERS.

A. EMBAUCHE

1. Le statut pécuniaire, fiscal et social du médecin hospitalier est-il clairement défini et périmétré, notamment par catégories?
2. Quelles sont les conventions et règlements relatifs au statut ci-avant?
3. Comment est traitée la «propriété des honoraires» ?

B. PRODUCTION ET FACTURATION

1. Quel est le circuit et quelles sont les procédures couvrant la production des actes médicaux et la facturation de ceux-ci?
2. Au niveau comptable, quelles sont les mesures adoptées pour assurer raisonnablement
 - l'exhaustivité;
 - la réalité;
 - la coupure (cut off)

des opérations couvrant le cycle supra.

C. PERCEPTION CENTRALE

1. Quels sont la «philosophie» et le système adoptés par le corps des médecins à l'égard de la perception centrale?
2. Quelles sont les procédures comptables adoptées?
3. Peut-on déterminer à tout moment le propriétaire des montants encaissés?

D. REMUNERATIONS ET RETROCESSION DES HONORAIRES

1. Les rémunérations sont-elles liées à ou indépendantes de la perception centrale supra?
2. Quel est l'impact du principe déontologique stipulant que le médecin « conserve la propriété de ses revenus» ?
3. Dans le cas de sociétés professionnelles, établit-on des fiches 251.50 au nom de la société ou à celui du médecin associé?

E. FONDS DE PROMOTION

1. Quelle est l'application faite des dispositions de l'article 140 §1er 4° de la loi du 23 décembre 1963?
2. Quelles sont les opérations couvertes par les fonds de promotion?
3. a. Quelles sont les procédures comptables mises en place?
b. Quelles sont les rubriques de comptes annuels influencées par ces opérations?
4. Quels sont les risques fiscaux et sociaux éventuels tant dans le chef de l'hôpital que dans celui de l'intéressé, liés à ces opérations?
5. Qui est le détenteur des fonds de promotion?

F. PRATIQUES PERSONNALISEES (clientèle privée ou mixte)

1. Quel est le système mis en place?
2. Comment s'articule-t-il avec:
 - a. la rétrocession des honoraires;
 - b. la perception centrale;
 - c. les fonds de promotion?

G. DONNS

1. a. Quel est le système mis en place notamment en ce qui concerne les attestations fiscales?
b. Quelles sont les catégories de dons?
2. Quels sont les bénéficiaires effectifs?
3. Quelles sont les procédures comptables les traduisant?
4. Quelles sont les rubriques des comptes annuels influencées?

H. REMBOURSEMENTS DES FRAIS PROFESSIONNELS

1. Quels sont les frais professionnels remboursés ou supportés par l'hôpital?
2. Comment ces frais sont-ils imputés dans les comptes de l'hôpital?

3. Quelle est l'attitude de l'hôpital à l'égard des demandes de renseignements fiscaux?

I. INVESTISSEMENTS PERSONNALISES

1. Quels sont les investissements personnalisés c-à-d ceux qui ne sont pas achetés et payés au nom et pour compte de l'hôpital?
2. Comment sont financés ces investissements?
3. Qui en est le propriétaire?
4. L'hôpital dispose-t-il d'un inventaire?
5. Quelles sont les procédures comptables utilisées?

J. CONTRATS EXTERIEURS

1. Quelles sont les diverses catégories de contrats extérieurs (ex. contrat de recherche avec un médecin)?
2. Qui est autorisé à nouer de tels contrats?
3. L'hôpital dispose-t-il d'un inventaire exhaustif des contrats en cours?
4. Quels sont les impacts de ces contrats sur le patrimoine et les résultats de l'hôpital?

K. PROPRIETE DES HONORAIRES

1. Impact du code de déontologie
2. Fonctionnement du compte 7090 « Honoraires médecins » du P.C.M.N. (A.R. du 14 août 1987).
3. Traitement des sociétés professionnelles.

§ 3. LES RATRAPAGES

L'Arrêté Ministériel du 28 novembre 1990 redéfinit les composantes, les modes de calcul du budget des hôpitaux.

1. Budget - Prix journée

Précédemment, le budget prévisionnel était facultatif, maintenant il est obligatoire. Les composantes susceptibles de modifications sont limitées aux composantes non contrôlables par le gestionnaire (ex.: taux d'intérêt, nombre de journées réalisées,...)

Un principe fondamental est que, dans les mêmes circonstances, le budget 1991 est inchangé par rapport au budget 1990. Ceci signifie que si le quota normatif, actuellement d'application, est différent du quota historique, le prix de journée sera modifié de façon à ce que le budget reste le même (toutes choses égales par ailleurs). Ces différentes notions seront expliquées plus loin.

Le budget se décompose comme suit: (ceci est appelé communément, «le drap de lit»)

Partie A	Partie B	Partie C
1. Charges d'investissement	1. Frais pour services communs	1. Frais de pré-exploitation. Frais de constitution d'ASBL. Frais d'actes hypothécaires
2. Charges crédits financiers à court terme	2. Frais pour services cliniques	2. Montants de rattrapage
3. Charges générales non indexées	3. Frais de fonctionnement des services médico-techniques désignés par le Ministère	3. Suppléments chambres particulières
4. Charges d'investissement pour certains services	4. Frais de restructuration + série de coûts	4. Surplus de recettes pour un exercice déterminé
	5. Frais de fonctionnement de l'officine hospitalière	

La partie B est la seule partie indexée du budget.

Chacune des parties est traitée suivant des techniques qui lui sont propres, des modalités précises définies dans les textes de lois.

Si l'on parle du budget normatif dans le secteur hospitalier, c'est parce que le budget de chaque hôpital est fixé par le Ministère sur base de 7 groupes préfixés en fonction de leur taille (sauf pour les hôpitaux universitaires).

Chaque hôpital se voit donc octroyer un budget pour une période de 3 ans.

Cette attribution de points se fait suivant des techniques précises (points différents suivant les services, comparaison au niveau national,...). Ces points serviront de base au calcul de la partie B2 du budget. Pour la partie B1, on se référera à la notion «d'unité d'oeuvre», pour d'autres parties encore à des forfaits ou encore à d'autres notions.

2. Quota

Le quota normatif de chaque hôpital est fixé en fonction de la capacité (nombre de lits) de chacun de ses services et des normes minimales de taux d'occupation pour chacun des services.

Les taux d'occupation sont en 1991 fixés comme suit:

Services	Taux d'occupation
V	90%
C.D.G.L	80%
A.T.K	80%
B.H.S	80%
N	75%
E.M.	70%

ou V = traitement affections longue durée
C = chirurgie
D = médecine interne
G = gériatrie
L = traitement maladies contagieuses
A = neuropsychiatrie obs.
T = psychiatrie de traitement
K = neuropsychiatrie infantile
B = traitement de la tuberculose en hôpital général
H = hospitalisation simple
S = spécialités
N = néonatal intensif
E = pédiatrie
M = maternité

Le fait qu'un hôpital ne puisse atteindre le taux d'occupation fixé par le Ministère de la Santé Publique, pourrait le voir contraindre à devoir arrêter l'activité du service.

En conséquence, l'article 40 de l'Arrêté Royal du 8 octobre 1976 s'applique, puisque:

« Dans les cas où, en exécution ou non d'une décision de mise en liquidation, l'entreprise renonce à poursuivre ses activités ou lorsque la perspective de continuité de ses activités, visée à l'article 15, alinéa 3 ne peut être maintenue, les règles d'évaluation sont adaptées en conséquence et, notamment:

- a) les frais d'établissement doivent être complètement amortis;
- b) les immobilisations et les actifs circulants font, le cas échéant, l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur additionnelles pour en ramener la valeur comptable à la valeur probable de réalisation;
- c) des provisions sont formées pour faire face aux charges inhérentes à la cessation des activités, notamment au coût des indemnités à verser au personnel.

L'alinéa 2 est également applicable en cas de fermeture d'une branche d'activité ou d'un établissement de l'entreprise, en ce qui concerne les actifs, les passifs et les engagements relatifs à cette branche d'activité ou à cet établissement.

« L'article 15, alinéa 3 stipule que » sans préjudice de l'application de l'article 40, ces règles sont établies et les évaluations sont opérées dans une perspective de continuité des activités de l'entreprise.»

3. Rattrapage

Le budget sera revu d'office si le quota des journées d'hospitalisation est non réalisé ou dépassé.

Les rattrapages à la hausse ou à la baisse résultent de la révision à posteriori de certains éléments du budget.

Si le nombre de journées réalisé est inférieur au quota, l'hôpital a droit dans certaines conditions à un rattrapage positif (indemnisations des frais fixes); si le nombre de journées réalisé est supérieur au quota, le rattrapage est négatif. Chaque partie du budget est revue suivant des règles qui lui sont propres.

Le réviseur doit disposer d'un document signé par le comité de gestion de l'hôpital lui communiquant le montant du rattrapage et les différentes étapes qui lui permettent l'obtention de ce montant.

Vu les nombreuses possibilités d'interprétation et le manque de transparence des critères retenus pour l'établissement définitif du montant de rattrapage, il n'est pas possible pour le réviseur de se prononcer sur le niveau du rattrapage.

Dans la pratique, le montant de rattrapage fait aussi l'objet de négociations avec le Ministère de la Santé Publique.

Il est néanmoins utile de rappeler que ce montant de rattrapage intervient souvent de manière importante dans le compte de résultats.

C'est pourquoi le Commissaire-Réviseur émettra une réserve dans son rapport de certification pouvant par exemple être formulée de la manière suivante:

«Le montant des rattrapages, tel qu'enregistré au compte de résultats et qui s'élève à FB....., a été estimé. Il ne nous est pas possible de nous prononcer sur son niveau. Bien que celui-ci ait été calculé selon les règles du prix de journée, étant donné la marge d'interprétation dans la procédure utilisée, celui-ci ne peut être validé qu'en possession du document officiel du Ministère de la Santé Publique ».

§ 4. LE CONSEIL D'ENTREPRISE DANS LE SECTEUR DES SOINS DE SANTE

A. Loi du 20 septembre 1948 en ce qui concerne les conseils d'entreprises

La circulaire ministérielle du 19 mars 1984 adapte l'arrêté royal du 27 novembre 1973 relatif aux informations à fournir aux conseils d'entreprises aux besoins du secteur de santé. La base juridique de l'information économique et financière réside dès lors dans l'arrêté royal du 27 novembre 1973 précité.

Le réviseur d'entreprises doit jouer un rôle pédagogique et didactique auprès du conseil d'entreprise (on se référera en particulier aux travaux parlementaires sur la réforme du revisorat de 1985). C'est pourquoi le rapport annuel établi à l'intention du conseil d'entreprise porte également sur l'explication et les commentaires des comptes annuels, effectués sur une base pédagogique.

Le conseil d'entreprise reçoit quatre catégories d'informations:

- l'information de base;
- l'information annuelle;
- l'information périodique;
- l'information occasionnelle.

La succession des *informations périodiques* doit permettre de suivre l'évolution de l'activité tout au long de l'année.

L'*information de base* est fournie tous les quatre ans, immédiatement après les élections sociales. L'information de base est mise à jour chaque année et communiquée au conseil d'entreprise en même temps que les comptes annuels, le rapport de gestion et le rapport des commissaires. Cet ensemble forme l'*information annuelle*.

Enfin, certaines décisions importantes peuvent être prises au cours de l'exercice où des événements externes importants peuvent se produire, ceci donnera lieu à une information appelée occasionnelle.

Délais

Le législateur a fixé des délais d'ordre public. Ainsi l'information annuelle doit être communiquée et discutée dans les trois mois qui suivent la clôture de l'exercice.

Dans le secteur des soins de santé, on constate généralement une certaine difficulté pour satisfaire aux délais imposés des discussions de l'information annuelle. Ceci résulte de la complexité des différents services en relation avec le traitement des facturations et le délai important d'attribution du prix de journée par les autorités, ainsi que des différentes circulaires y relatives.

En pratique il est quasiment impossible que le réviseur d'entreprises puisse commencer ses contrôles sur les comptes annuels dans ce délai de trois mois, d'autant plus qu'il ne disposera le plus souvent que d'un projet de comptes annuels.

L'expérience démontre que l'inspection du Ministère des Affaires Economiques prend ces circonstances difficiles en considération et n'établit aucune sanction à condition que l'information soit communiquée aussi rapidement que possible. Il est cependant recommandé aux réviseurs de faire mention de ses difficultés de façon expresse dans son rapport au conseil d'entreprise.

En ce qui concerne l'information périodique, on considérera qu'elle doit être communiquée dans le courant du trimestre qui suit.

B. QUESTIONNAIRE SUR LE CONTROLE DES INFORMATIONS FOURNIES AUX CONSEILS D'ENTREPRISES: INFORMATIONS DE BASE

L'arrêté royal du 27.11.1973 prescrit de donner des informations sur les dix éléments suivants:

1. LE STATUT DE L'ENTREPRISE

1.1. Statuts

Ceci comprend le texte de l'acte constitutif et les modifications jusque et y compris la dernière année. Il est également recommandé de mettre à la disposition des membres du conseil d'entreprise une série de documents législatifs réglementaires et des circulaires du Ministère de la Santé Publique relatifs au fonctionnement des hôpitaux.

1.2. Direction

Il conviendra de remettre au conseil d'entreprise les données suffisantes en ce qui concerne la direction:

- la liste des membres de l'assemblée générale;
- du conseil d'administration et du comité de direction;
- le responsable de la gestion journalière;

Le réviseur vérifiera si ces données sont encore actuelles et si les publications nécessaires sont intervenues, dans la mesure où il s'agit d'une A.S.B.L.

1.3. Moyens financiers

Il conviendra de donner des informations en ce qui concerne les moyens financiers disponibles pour l'institution hospitalière, et notamment:

1. les fonds propres:

- le patrimoine social, y compris les bénéfices réservés, la base étant constituée par le capital initial, le nom du ou des créanciers et l'évolution;

- les aides diverses, y compris les dons et les legs, pour autant qu'il y ait confusion de patrimoine;
- les subsides;
- les participations éventuelles;
- la liste des principaux actionnaires (dans le cas d'une société commerciale) ou des principaux membres de l'A.S.B.L. (avec indication des personnes qui représentent les associations membres de l'A.S.B.L.).

2. le montant des emprunts:

- à long terme (3 ans et plus): durée, taux (exemple: emprunt de construction....);
- à moyen terme (de 1 à 3 ans): durée, taux (exemple: emprunt pour équipement médical et non-médical, gros travaux d'entretien,....)

Ces informations peuvent être complétées par l'indication des organismes prêteurs et les conditions de l'emprunt.

3. Compte tenu de l'importance des crédits de caisse dans le mode de financement des hôpitaux, il est indiqué de fournir certaines informations à ce propos.

1.4. Conventions ayant des conséquences fondamentales et durables sur la situation de l'entreprise

Il s'impose de communiquer les points essentiels en ce qui concerne les principales conventions et en particulier celles qui concernent les relations avec l'INAMI, avec les médecins, avec les propriétaires, les contrats de bail à long terme, les contrats de leasing et d'assistances diverses. Il conviendra également de communiquer les points essentiels de l'accord relatif à la perception centrale des honoraires médicaux.

2. LA POSITION CONCURRENTIELLE

L'information qu'il convient de communiquer au conseil d'entreprise en ce qui concerne la position concurrentielle comprendra les éléments suivants:

- 1) La liste des établissements de la région hospitalière exerçant le même type d'activité;
- 2) Les points forts et les points faibles de l'hôpital en ce qui concerne entre autres:
 - la liste des services de base et des spécialités prestés dans l'établissement;
 - un aperçu des prix de revient;
- 3) Les débouchés.
A cet égard on mentionnera une statistique du nombre des patients et l'évolution.
- 4) Le chiffre d'affaires mentionnant entre autres l'évolution du montant global de la facturation et des autres recettes diverses pour les cinq dernières années.

3. PRODUCTION ET PRODUCTIVITE

- 1) L'évolution du nombre de journées d'entretien facturées par service au cours des cinq dernières années, auxquelles on ajoutera une comparaison avec les statistiques d'occupation sur ce même délai.
- 2) L'évolution du nombre de consultations par groupe d'actes techniques;
- 3) L'âge moyen des patients;
- 4) L'évolution de la valeur ajoutée ventilée par frais de personnel, amortissements et charges financières;
- 5) L'évolution de la rentabilité économique brute;
- 6) L'évolution selon les centres de coût, service clinique, consultation, service technique;
- 7) Les résultats d'exploitation par département;
- 8) Le nombre d'heures de travail par jour d'hospitalisation;
- 9) Le chiffre d'affaires par nombre de personnes employées à temps plein;

Il est recommandé que le réviseur mentionne dans son rapport, sans que ceci doive être considéré comme une réserve, que certaines données n'ont pas pu être complètement contrôlées. Ceci sera

notamment le cas lorsqu'un ensemble de statistiques sont délivrées lors de la réunion même du conseil d'entreprise. Dans la mesure où ceci serait demandé, il pourrait, les cas échéant, procéder au contrôle de ces données avant la réunion suivante.

4. LA STRUCTURE FINANCIERE

En ce qui concerne la structure financière, les informations suivantes doivent être communiquées au conseil d'entreprise :

- 1) des commentaires relatifs au plan comptable utilisé;
- 2) des commentaires relatifs aux comptes annuels des cinq dernières années;
- 3) l'évolution des ratios mentionnée dans la circulaire ministérielle du 19 mars 1984 et en particulier en ce qui concerne la rentabilité, la solvabilité et la liquidité;
- 4) des commentaires sur les différentes rubriques du compte de résultats;
- 5) l'analyse des autres ratios proposée par la banque nationale.

5. BUDGET ET CALCUL DU PRIX DE REVIENT

Les informations suivantes doivent être communiquées au conseil d'entreprise en ce qui concerne les méthodes suivies pour l'établissement du budget et le calcul du prix de revient :

- 1) L'évolution du budget d'exploitation et du budget des investissements;
- 2) Un commentaire des méthodes de calcul du prix de revient divisé en trois groupes:
 - les services cliniques;
 - les consultations;
 - les services techniques.
- 3) Un commentaire des circulaires relatives à la révision du budget des moyens financiers sur les cinq dernières années.
- 4) Une attention particulière sera attachée au système de rattrapage.

Il paraît clair que certains éléments paraissant dans cette rubrique n'ont pas de relation directe avec le système comptable. Le réviseur mentionnera, conformément au schéma de rapport au conseil d'entreprise l'opinion qu'il peut donner en ce qui concerne les perspectives futures. Il fera bien d'attirer l'attention sur le fait que la fréquence des circulaires ministérielles rend l'appréciation des perspectives futures très aléatoire.

6. FRAIS DE PERSONNEL

Les informations suivantes doivent être fournies en ce qui concerne les coûts de personnel:

- 1) Evolution du coût du personnel pour les différentes catégories de personnel sur les cinq dernières années
 - personnel médical?
 - personnel salarié?
 - personnel administratif?
 - personnel soignant?
 - personnel paramédical?
 - autre personnel?
- 2) Une synthèse des coûts de personnel total sur les cinq dernières années en ce qui concerne:
 - l'entretien,
 - l'administration,
 - les soins,
 - les services paramédicaux,
 - les autres frais de personnel.

7. LE PROGRAMME ET LES PERSPECTIVES GENERALES D'AVENIR

Les informations suivantes doivent être fournies au conseil d'entreprise en ce qui concerne les perspectives générales d'avenir:

- 1) Les aspects relatifs aux équipements et au moyen organisationnel: nouveau service, rationalisation, mesures de réorganisation et de restructuration;
- 2) Les aspects sociaux, l'évolution du degré d'occupation des postes de travail;

- 3) Les aspects relatifs à la recherche;
- 4) Les investissements projetés;
- 5) Projets d'extension, financement des investissements projetés: nature et montant.

Il paraît évident que certains éléments de ces rubriques ne sont pas directement en relation avec le système comptable. Le réviseur mentionnera dans son rapport, conformément au projet de rapport annexé à la norme sur la certification des informations fournies au conseil d'entreprise, qu'il ne peut certifier sans réserves les perspectives d'avenir. Il ajoutera que la fréquence des circulaires ministérielles rend d'ailleurs ces perspectives d'avenir difficilement prévisibles.

8. LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

Pour autant que la direction soit au courant, il lui appartient de donner des indications sur les tests cliniques ou autres que l'hôpital ou ses médecins se sont engagés vis-à-vis des firmes pharmaceutiques, à réaliser avec certains médicaments;

On mentionnera, les moyens mis en oeuvre, les personnes concernées dans l'institution, l'orientation de la recherche.

9. LES AIDES PUBLIQUES

Les informations suivantes seront données au conseil d'entreprise en ce qui concerne l'évolution des subsides:

- les subsides du ministère de la santé publique;
- les financements du prix de journée;
- les subsides d'investissements;
- les interventions des pouvoirs publics dans certains frais personnels: CST, stagiaires,...

10. L'ORGANIGRAMME

Les informations suivantes doivent être fournies au conseil d'entreprise en ce qui concerne l'organigramme:

- 1) La réalité de l'organisation interne de l'hôpital;
- 2) La définition des fonctions des personnes qui sont reprises à l'organigramme;
- 3) Les noms des membres constituant le conseil médical, ainsi que leurs prérogatives.

ANNEXE

RAPPORT DU REVISEUR D'ENTREPRISES SUR LES COMPTES CLOTURES A LA DATE DU 31 DECEMBRE 199...

Rapport rédigé en application de l'article 82 de la loi sur les hôpitaux coordonnée le 7 août 1987

Mesdames,
Messieurs,

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur la mission de révision des comptes annuels de , arrêtés au 31 décembre 199 . . . , que nous exerçons en vertu de notre mandat de Commissaire Réviseur.

La Direction et ses collaborateurs nous ont fourni aimablement les explications et informations demandées que nous avons estimées nécessaires ou utiles à l'accomplissement de notre mandat.

Nos investigations et contrôles ont notamment trouvé l'appui d'une organisation administrative comportant un système de contrôle interne approprié à la nature et à l'étendue des activités de l'Institution.

«Le montant des rattrapages, tel qu'enregistré au compte de résultats et qui s'élève à FB , a été estimé. Il ne nous est pas possible de nous prononcer sur son niveau. Bien que celui-ci ait été calculé selon les règles du prix de journée, étant donné la marge d'interprétation dans la procédure utilisée, il ne peut être validé qu'en possession du document officiel de Ministère de la Santé Publique».

Au terme de nos travaux de contrôle, exécutés conformément aux normes générales de révision édictées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, sous réserve du montant des rattrapages, nous sommes d'avis que:

- la comptabilité est tenue à jour et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables;
- les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 199.. avec un bilan totalisant BEF et un compte de résultats dégagant un bénéfice (une perte) de l'exercice de BEF donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'Institution.

Bruxelles, le

.
Commissaire Réviseur.

RAPPORT DU REVISEUR D'ENTREPRISES RELATIF AUX OPERATIONS DE PERCEPTION CENTRALE DES HONORAIRES

Exercice d'activité 199 . . .

Rapport rédigé en application de l'article 84 de la loi sur les hôpitaux coordonnée le 7 août 1987

Mesdames,
Messieurs,

Conformément aux dispositions légales et réglementaires qui s'appliquent à votre Institution, nous avons l'honneur de vous faire part de la manière dont nous avons rempli le mandat de surveillance que vous nous avez confié en ce qui concerne les opérations de perception centrale des honoraires en 199 . . .

La Direction et ses collaborateurs nous ont fourni aimablement les explications et informations demandées que nous avons estimées nécessaires ou utiles à l'accomplissement de notre mandat.

Nos investigations et contrôles ont notamment trouvé l'appui d'une organisation administrative comportant un système de contrôle interne approprié à la nature et à l'étendue des activités de l'Institution, plus particulièrement en ce qui concerne les opérations de perception centrale des honoraires médicaux.

Le montant des rattrapages, tel qu'enregistré au compte de résultats et qui s'élève à BEF , a été estimé. Il ne nous est pas possible de nous prononcer sur son niveau. Bien que celui-ci ait été calculé selon les règles du prix de journée, étant donné la marge d'interprétation dans la procédure utilisée, celui-ci ne peut être validé qu'en possession du document officiel du Ministère de la Santé Publique.

Au terme de nos travaux de contrôle, exécutés conformément aux normes générales de révision édictées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, sous réserve du montant des rattrapages, nous sommes d'avis que:

- la comptabilité est tenue à jour et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables;
- les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 199 . . . avec un bilan totalisant BEF et un compte de résultats dégageant un bénéfice (une perte) de l'exercice de BEF donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'Institution;
- les opérations de perception centrale des honoraires s'inscrivent adéquatement dans les structures de la Clinique.

Bruxelles, le

.
Commissaire-Réviseur

RAPPORT DU REVISEUR D'ENTREPRISES RELATIF AUX OPERATIONS DE PERCEPTION CENTRALE DES HONORAIRES PAR UNE A.S.B.L.

Mesdames,
Messieurs,

Conformément à la décision de l'Assemblée Générale, j'ai l'honneur de vous faire rapport sur la manière dont j'ai rempli le mandat de surveillance que vous m'avez confié et notamment en ce qui concerne les opérations de perception centrale des honoraires en

La Direction et ses collaborateurs m'ont fourni aimablement les explications et informations demandées que j'ai estimées nécessaires ou utiles à l'accomplissement de mon mandat.

La tenue des livres de recettes et de dépenses permet à l'ASBL d'établir une situation des entrées et sorties comme prévue par la loi sur les ASBL.

Néanmoins, la mise en place d'un système de comptabilité en partie double en application du droit commun comptable est hautement souhaitable pour le suivi des opérations de l'ASBL.

Mes investigations et contrôles ont trouvé l'appui d'une bonne organisation dans les opérations de perception centrale des honoraires médicaux.

En conclusion, je peux raisonnablement attester, conformément aux normes générales de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, que les comptes arrêtés à la date du 31 décembre 199... se clôturent par un excédent de recettes sur les dépenses de BEF

Bruxelles, le

.....
Commissaire-Réviseur

RAPPORT DU REVISEUR D'ENTREPRISES au Conseil d'Entreprise relatif aux informa- tions économiques et financières annuelles communiquées au Conseil d'Entreprise

1. Mission

Nous avons pris connaissance des documents écrits remis au Conseil d'Entreprise. Ceux-ci contiennent l'information économique et financière annuelle en date du 31 décembre 199..

En ce qui concerne les comptes annuels soumis à l'Assemblée Générale, nous vous demandons de prendre connaissance du rapport qui y est annexé et qui reflète notre opinion précise à leur sujet.

Nous avons obtenu de la direction de l'hôpital toutes les informations et les explications requises pour notre contrôle, non seulement celles provenant de l'hôpital lui-même mais également, lorsque cela était nécessaire et possible, celles provenant de personnes et d'institutions extérieures à l'hôpital.

Nous avons examiné, selon les normes usuelles de la profession, si les informations économiques et financières requises par la loi ont été complètement communiquées, si elles donnent une image claire et correspondent à la réalité. Il s'agit des informations économiques et financières qui résultent notamment de:

- l'arrêté Royal du 27 novembre 1973 relatif aux informations économiques et financières des entreprises;
- la Circulaire Ministérielle du 19 mars 1984 relative au secteur hospitalier
- la législation relative à l'expansion économique régionale;
- la réglementation en vigueur concernant la politique de modulation salariale.

Nous avons également examiné si l'information présentée répond aux dispositions de l'article 1er de l'Arrêté Royal du 27 novembre 1973 et si l'information requise a été donnée pour l'entité juridique.

L'information économique et financière telle que prévue par l'Arrêté Royal du 27 novembre 1973 renferme des informations qui doivent normalement permettre d'établir le rapport entre les données économiques et financières et de comprendre l'incidence de ces données sur la politique de l'entreprise en matière d'organisation, d'emploi et de personnel.

2. Observations particulières

En ce qui concerne les informations économiques et financières, il convient d'émettre la réserve générale suivante qui ne trouve pas sa raison d'être dans l'entreprise mais bien dans la nature de l'information requise. En effet, les données qui suivent n'ont pu être que partiellement vérifiées parce qu'elles reposent sur des informations dont il ne nous est pas possible de vérifier techniquement ou matériellement le caractère complet, c'est-à-dire:

- la position concurrentielle et les débouchés,
- la production par rapport à la productivité.

En ce qui concerne les informations relatives aux perspectives d'avenir, il va de soi que nous ne pouvons nous porter garants de leurs réalisations, ni même des hypothèses sur lesquelles elles se basent. Nous pouvons néanmoins affirmer qu'elles ont été établies de manière rationnelle et qu'elles ne présentent aucune contradiction évidente avec les informations dont nous avons connaissance et l'évolution générale à laquelle on peut raisonnablement s'attendre.

3. Conclusion

Sur base des résultats de notre examen et compte tenu des observations particulières qui précèdent, nous certifions, conformément aux normes relatives à la mission du Réviseur d'Entreprises auprès du Conseil d'Entreprise, que l'information économique et financière transmise au Conseil d'Entreprise de l'hôpital est fidèle et complète, c'est-à-dire qu'elle:

- contient les informations requises par les dispositions réglementaires;
- concorde avec les données comptables et autres documents vérifiables tels que définis dans la description de notre mission;
- ne contient pas d'incohérence par rapport aux données dont nous avons eu connaissance au cours de nos contrôles.

Le présent rapport est adressé aux membres du Conseil d'Entreprise de l'hôpital pour répondre aux prescriptions de l'article 15 bis, 2° de la loi du 20 septembre 1948 portant sur l'organisation de l'économie et ne peut être utilisé à d'autres fins.

Bruxelles, le

.....
Réviseur d'Entreprise