
Filière Directeur d'hôpital

Promotion : **2011-2013**

Date du Jury : **Décembre 2012**

**Le contrôle interne comptable, levier
de performance pour l'hôpital
L'exemple du Centre hospitalier Guillaume
Régnier**

François de BOYSSON

Remerciements

Je remercie chaleureusement Anne LEROUX-TARDIF, Directrice des affaires financières et du système d'information du Centre hospitalier Guillaume Régnier, mon maître de stage, pour la confiance qu'elle m'a témoignée et le soutien qu'elle m'a apporté dans la réalisation de ce mémoire.

J'adresse en second lieu mes plus vifs remerciements à Louis BREULS de TIECKEN, Directeur des affaires financières et de la contractualisation interne à l'Etablissement public de santé mentale de Lille-Métropole, qui m'a fait bénéficier généreusement de son expérience en matière de renforcement du contrôle interne comptable.

Je remercie aussi Sébastien FIRROLONI, directeur d'hôpital et *Senior manager* au cabinet *Grant Thornton*, dont les éclairages sur l'apport de la démarche qualité au contrôle interne m'ont été précieux.

Que Claude-Anne DOUSSOT-LAYNAUD, professeur à l'Institut du Management de l'EHESP, et Daniel LE RAY, Directeur adjoint au CHU de Nantes, mon encadrant mémoire, soient remerciés des pistes qu'ils m'ont données pour la conduite de ce travail.

Que Chantal LE DEIST, attaché d'administration à la Direction des affaires financières, et Gérard INESTA, Trésorier de l'établissement, trouvent ici l'expression de ma gratitude pour le temps qu'ils ont bien voulu consacrer à répondre à mes questions.

Enfin, je n'oublie pas dans mes remerciements Bernard GARIN, Directeur du Centre hospitalier Guillaume Régnier, ainsi que les membres de l'équipe de direction, pour l'accueil qu'ils m'ont réservé au sein de l'établissement.

Sommaire

Introduction.....	1
1 Le contrôle interne comptable et financier : une démarche de maîtrise des risques appliquée à la qualité des comptes.....	5
1.1 Un pré-requis pour la certification des états financiers.....	5
1.1.1 Le contrôle interne : origines et évolution du concept	5
1.1.2 Une activité de maîtrise des risques, dont le contrôle n'est qu'une composante	10
1.1.3 Le contrôle interne comptable et financier : un dispositif visant à donner une assurance raisonnable quant à la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes 11	
1.1.4 Le dispositif de contrôle interne, premier champ d'investigation du certificateur	12
1.2 Le contrôle interne comptable et financier, un facteur de performance	13
1.2.1 La finalité du contrôle interne : l'atteinte des objectifs de l'organisation.....	13
1.2.2 Un vecteur d'optimisation des processus et de fiabilisation des outils de pilotage	14
1.3 L'hôpital, un terrain favorable au déploiement du contrôle interne	16
1.3.1 Le cadre légal de fonctionnement des EPS est déjà imprégné de contrôle interne	16
1.3.2 Une parenté avec la démarche qualité et gestion des risques à exploiter ...	17
2 Au Centre hospitalier Guillaume Régnier : des dispositifs à unifier en un système structuré et documenté par processus	22
2.1 L'analyse préalable des risques de non-qualité comptable	22
2.1.1 Les risques comptables identifiés dans le secteur public	22
2.1.2 Les risques propres aux établissements publics de santé	24
2.1.3 Analyse des risques au CHGR	27
2.1.4 Typologie des dispositifs de contrôle à déployer ou renforcer	43
2.2 Le management de la démarche de contrôle interne comptable : forces et faiblesses du CH Guillaume Régnier.....	44
2.2.1 Une méthodologie bien documentée	45

2.2.2	Un pilotage national, une feuille de route claire et un dispositif d'appui	46
2.2.3	Des points d'ancrage du contrôle interne à capitaliser dans la démarche...	47
2.2.4	Transversalité et démarche qualité : des problématiques émergentes dans les directions fonctionnelles du CHGR	50
2.2.5	Des dispositifs de contrôle épars, hétérogènes et non connus de tous	52
3	Consolider une organisation en mode projet incarnant la transversalité du contrôle interne comptable.....	53
3.1	Le référentiel de contrôle interne.....	53
3.2	La gouvernance du dispositif de maîtrise des risques	54
3.2.1	Le pilotage du système de contrôle interne	54
3.2.2	L'architecture opérationnelle : référents par cycle et référent « contrôle interne »	55
3.3	Le plan d'action	59
3.3.1	Un espace de communication interne	59
3.3.2	Les actions prioritaires de maîtrise des risques	59
3.3.3	La formation des acteurs.....	61
	Conclusion	63
	Bibliographie	65
	Liste des annexes	73

Liste des sigles utilisés

AMF :	Autorité des marchés financiers
ANAP :	Agence nationale d'appui à la performance des établissements de santé et médico-sociaux
BFR :	Besoin en fonds de roulement
CAF :	Capacité d'autofinancement
CAP :	Contrôle allégé en partenariat
CET :	Comptes épargne – temps
CHD :	Contrôle hiérarchisé de la dépense
CHGR :	Centre hospitalier Guillaume Régnier
COBIT:	Control Objectives for Information & related Technology
COSO:	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRP :	Compte de résultat principal
CSAPA :	Centre de soins, d'accompagnement et de prévention en addictologie
DAF :	Dotation annuelle de fonctionnement
DAFSI :	Direction des affaires financières et du système d'information
DGFIP :	Direction générale des finances publiques
DGOS :	Direction générale de l'offre de soins
DHAG :	Direction de l'hospitalisation et des affaires générales
DPT :	Direction des plans et travaux
DSE :	Direction des services économiques
EMR :	Echelle de maturité de la gestion des risques
EPRD :	Etat des prévisions de recettes et de dépenses
EPSM :	Etablissements publics de santé mentale
FRNG :	Fonds de roulement net global
GED :	Gestion électronique de documents
HAS :	Haute autorité de santé
HPST:	Hôpital, patients, santé, territoires
IFAC :	International federation of accountants
IFACI :	Institut français de l'audit et du contrôle internes
IQCL :	Indice de qualité des comptes locaux
LOLF :	Loi organique relative aux lois de finances
LOLFSS :	Loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale
LRU :	Loi relative aux libertés et responsabilités des universités
MAS :	Maison d'accueil spécialisée

MCO :	Médecine, chirurgie, obstétrique
NEP:	Norme d'exercice professionnel
OMS :	Organisation mondiale de la santé
PPI :	Plan pluriannuel d'investissement
RCI :	Référentiel de contrôle interne
SEC :	Securities and Exchange Commission
SOX :	Sarbanes-Oxley Act
T2A :	Tarifcation à l'activité

Introduction

Avec la loi « Hôpital, patients, santé, territoires » (HPST) du 21 juillet 2009, qui prévoit la certification des comptes de certains établissements de santé à compter de 2014, le service public hospitalier est entré de plain-pied dans le grand mouvement vers la transparence financière engagé en France, depuis 2001, dans le secteur public

Ce mouvement de fond, qui s'inscrit dans une logique d'amélioration de la performance des services publics, est désormais érigé au rang de norme constitutionnelle par l'article 47-2 de la Constitution du 4 octobre 1958, aux termes duquel « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* »¹. Dans la recherche d'une plus grande sincérité des comptes publics, la certification, exercice bien connu des entreprises privées, apparaît désormais comme un instrument privilégié. D'autres entités du secteur public ont ainsi précédé les hôpitaux : l'Etat et la sécurité sociale, d'abord, dont les comptes sont certifiés depuis 2006 en vertu respectivement de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), et de la loi organique du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale (LOLFSS). Les universités, ensuite, depuis 2009, conformément à la loi du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU). Enfin, de nombreux opérateurs de l'Etat, sur des fondements juridiques divers, ont été progressivement soumis à l'obligation de faire certifier leurs comptes.

S'agissant des établissements de santé, pour départager ceux qui seraient certifiés et ceux qui ne seraient tenus qu'à une « fiabilisation » de leurs comptes, la DGOS, dans un projet de décret, a fixé un seuil financier de 100 M€ de produits constaté pendant trois exercices consécutifs sur le compte de résultat principal. 125 à 140 établissements seraient ainsi concernés par la certification². Les comptes compris entre 100 et 700 M€, comme ceux CHGR, seraient certifiés par un commissaire aux comptes ; au-delà de 700 M€, le certificateur serait la Cour des comptes. Les états financiers soumis à certification sont les comptes annuels, constitués du bilan, du compte de résultat consolidé et de l'annexe. En revanche, la balance ne sera pas certifiée, ni les éléments à caractère budgétaire du compte financier, c'est-à-dire l'exécution de l'état des prévisions de recettes

¹ Article 47-2 de la Constitution du 4 octobre 1958, créé par la loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Ve République.

² CABANIS J.-N, 2012, « La certification des comptes : une grande réforme est en marche », *Les Cahiers hospitaliers*, n° 290, p. 5.

et de dépenses (EPRD)³. La certification s'appliquant à compter de l'exercice 2014, le calendrier des travaux préparatoires est particulièrement serré, puisque le bilan d'ouverture de l'exercice 2014 sera le bilan de clôture de l'année 2013, qui devra en conséquence être fiabilisé.

Un chantier d'ampleur s'ouvre donc pour le Centre hospitalier Guillaume Rénier (CHGR) de Rennes. Situé sur le territoire de santé n° 5 de la région Bretagne, le CHGR est un établissement public de santé monodisciplinaire en psychiatrie de 2 017 lits et places, gérant neuf secteurs de psychiatrie générale, trois intersecteurs de psychiatrie infanto-juvénile et un secteur de psychiatrie en milieu pénitentiaire. A cette structuration géographique, classique en santé mentale, s'ajoutent plusieurs dispositifs intersectoriels, dont une fédération d'hospitalisation en pédopsychiatrie et un service pour adolescents. L'activité de l'établissement comporte également un important volet médico-social, constitué d'un Centre de soins, d'accompagnement et de prévention en addictologie, d'une unité de soins de longue durée, d'un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes et d'une maison d'accueil spécialisée⁴. Enfin, l'hôpital abrite un institut de formation en soins infirmiers et une école d'aides-soignants. Doté d'un budget principal de 113 M€ et de sept budgets annexes, soit un compte de résultat de 142 M€ toutes activités confondues, le CHGR dispose d'un patrimoine de 173 M€ en valeur brute⁵. Il emploie, enfin, 2 333 agents, dont une centaine de personnels médicaux.

La lecture des rapports de certification des entités publiques ayant précédé les hôpitaux montre que le contrôle interne comptable et financier - que l'on peut définir, en première approche, comme le dispositif visant à maîtriser les risques pesant sur la qualité de l'information financière - est un critère d'appréciation fondamental pour le certificateur, et que la levée des réserves portant sur l'effectivité de ce contrôle est une œuvre de longue haleine. Le déploiement du contrôle interne, constitue donc, avec la fiabilisation du bilan d'ouverture 2014, l'un des volets majeurs du projet de certification des comptes.

Aussi le Centre hospitalier Guillaume Rénier s'est-il mis en ordre de marche pour être en mesure d'aborder sereinement l'échéance fixée par le législateur. Cette contrainte, incontournable, ne saurait toutefois être invoquée seule pour susciter l'adhésion durable

³ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DES SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2011, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, [enligne] 50 p., [visité le 05.10.2012], disponible sur Internet : http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_fiabilisation_comptes-2.pdf, p43.

⁴ L'établissement est par ailleurs membre majoritaire d'un groupement d'intérêt public gérant un établissement et service d'aide par le travail.

⁵ Source : compte financier 2011.

des acteurs de l'établissement. Pour faire naître une réelle dynamique de changement, la conduite du projet de renforcement du contrôle interne comptable doit faire appel à des leviers de mobilisation autres que normatifs. Il importe de démontrer en quoi le contrôle interne, au-delà de l'obligation légale, peut contribuer à l'amélioration de la gestion de l'établissement. Il s'agit également de dissiper un double malentendu : celui, d'une part, selon lequel la qualité des comptes serait une affaire de purs comptables, alors qu'elle intéresse l'organisation de l'hôpital ; celui, d'autre part, qui entoure la notion de contrôle interne, trop souvent réduit au contrôle tout court.

Quels peuvent-être les apports du contrôle interne comptable et financier au management et à la performance d'un établissement public de santé ? Quels sont les risques liés à la chaîne de travail comptable à l'hôpital Guillaume Rénier? En quoi le déploiement d'un système de contrôle interne comptable peut-il améliorer la maîtrise de ces risques? Sur quels acquis s'appuyer pour conduire le projet de renforcement du contrôle interne ? Quelle organisation, quelle méthode et quelle communication adopter pour accompagner le changement organisationnel et culturel induit par la démarche ?

Tels sont les enjeux abordés dans ce mémoire, rédigé parallèlement au pilotage opérationnel du projet de certification des comptes, qui constituait l'un de mes dossiers de stage au CHGR. La méthodologie employée a reposé essentiellement sur :

- une revue de la documentation budgétaire et comptable (états financiers, rapports du directeur et du comptable, indicateurs de qualité comptable, etc.),
- une analyse des éléments de procédure existant dans l'établissement,
- une analyse des cartographies des risques élaborées par les directions fonctionnelles dans le cadre du projet de certification,
- des entretiens avec des acteurs internes et externes de l'établissement.

La première partie apporte un éclairage théorique sur la notion de contrôle interne comptable et financier, sa contribution à la performance des organisations et son lien avec d'autres démarches connues des établissements de santé (I). La deuxième contient un diagnostic des risques d'insincérité comptable au CHGR, ainsi que de l'environnement à prendre en compte dans le management du projet d'amélioration de la maîtrise de ces risques (II) La dernière propose des recommandations concrètes pour la conduite du projet (III).

1 Le contrôle interne comptable et financier : une démarche de maîtrise des risques appliquée à la qualité des comptes

1.1 Un pré-requis pour la certification des états financiers

1.1.1 Le contrôle interne : origines et évolution du concept

La notion de contrôle interne trouve son origine dans le monde de l'expertise comptable et de l'audit externe. Dès les années 1960, l'Ordre français des experts-comptables et la Compagnie des commissaires aux comptes l'ont empruntée aux auditeurs anglo-saxons, et souligné la contribution décisive des dispositifs de contrôle interne à la production d'états financiers réguliers, sincères et fidèles. En 1977, l'Ordre français des experts-comptables adoptait cette définition : « *le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre d'appliquer les instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci* »⁶. L'universalité du concept est déjà contenue dans ces lignes : issu du champ comptable, le contrôle interne ne s'y limite pas ; son domaine s'étend à chacune des activités de l'entreprise. Cette approche globale explique sa compatibilité avec d'autres démarches plus ciblées (qualité, contrôle de gestion), son acclimatation dans les secteurs d'activité les plus divers et, partant, son succès auprès du management.

Dans les années 1980, à la suite de scandales financiers aux Etats-Unis, la notion de contrôle interne a évolué sous l'impulsion de la commission présidée par le sénateur Treadway, qui cherche à doter les chefs d'entreprises américains d'un cadre conceptuel favorisant une meilleure maîtrise de leurs activités. La commission publie en 1992 un premier référentiel de contrôle interne, connu sous le nom de COSO I⁷. Cinq composantes du contrôle interne y sont identifiées pour une bonne maîtrise de l'entreprise. *L'environnement de contrôle*, c'est-à-dire la culture dans laquelle se déploie le contrôle interne, doit être caractérisé par une éthique incarnée au plus haut niveau par le management, une organisation reposant sur des délégations de pouvoir claires et une gestion transparente des ressources humaines. *L'évaluation des risques* est un préalable indispensable à leur maîtrise par des *activités de contrôle*, qui comportent notamment,

⁶ RENARD J., 2012, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Paris : Eyrolles, pp.2-3.

⁷ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

mais pas seulement, les procédures et les actes de vérification. Enfin, les éléments du contrôle interne doivent faire l'objet d'un *pilotage* à chaque niveau de l'organisation, ainsi que d'une *information* et d'une *communication* garantissant la connaissance de ces éléments par tous les acteurs concernés. Le COSO I est couramment résumé par une pyramide à trois étages reposant sur un socle – l'environnement de contrôle – et une charpente – l'information et la communication⁸ :



Pour couronner l'ensemble, le COSO définit le contrôle interne comme « *un processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs* ». Cette définition mérite d'être citée à double titre : d'une part, elle souligne à nouveau l'universalité du contrôle interne, qui ne concerne pas seulement l'entreprise privée mais toute « organisation », et tout le monde en son sein (« le personnel »). D'autre part, le contrôle interne ne garantit pas l'élimination des risques pesant sur l'atteinte des objectifs ; il donne seulement une assurance raisonnable quant à leur maîtrise. Ce dernier aspect fait directement écho à la mission du commissaire aux comptes, chargé de fournir une « assurance raisonnable » que les comptes soumis à son examen ne comportent pas « d'anomalie significative »⁹.

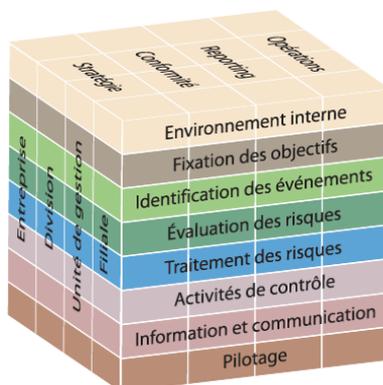
Une étape supplémentaire dans l'approfondissement du concept de contrôle interne est franchie avec la parution, en 2004, du COSO II, qui actualise la première version de 1992. Ce référentiel met l'accent sur la nécessité d'une gestion globale des risques (*Enterprise Risk Management*) en amont du contrôle interne, qui prend alors appui sur elle. L'évaluation des risques, dans ce nouveau schéma, doit s'apprécier par rapport à des objectifs dûment fixés, être précédée d'une identification des événements susceptibles

⁸ Ibid., pp. 54-55.

⁹ COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, « NEP-200. Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes », in COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, 2012, *Table synthétique des normes d'exercice professionnel* [en ligne], 199 p., [visité le 01.10.2012], disponible sur Internet : https://www.cncf.fr/sections/documentation_profes/documentation_de_ref/norme_et_doctrine_pr/table_synthetiques_d/table_des_normes, p.14.

d'affecter l'organisation, et déboucher sur un traitement des risques identifiés. A la pyramide du COSO I succède alors un cube, qui associe aux éléments du contrôle interne, au nombre de huit désormais, les domaines (face supérieure du cube) et niveaux de mise en œuvre du contrôle (face de côté).

Le cube du COSO II



Le cube se lit ainsi : le contrôle interne, dans ses huit composantes, intéresse à la fois les objectifs stratégiques, opérationnels, de fiabilité du *reporting* et de conformité réglementaire. Il s'exerce au niveau de l'organisation, de ses divisions, de ses unités de gestion et de ses filiales.

L'actualisation du COSO s'est inscrite dans un contexte à nouveau marqué, aux Etats-Unis et en Europe, par des scandales financiers mettant au jour des pratiques de manipulation comptable dans plusieurs grands groupes (affaires Enron, Worldcom, Parmalat). Entre autres mesures destinées à restaurer la confiance dans la qualité de l'information financière, le *Sarbanes-Oxley Act*, adopté en juillet 2002 à la suite de ces affaires, renforce le rôle du contrôle interne dans la production des états financiers. Il impose à la direction générale de toute société cotée d'engager sa responsabilité sur la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier, dont l'efficacité doit être évaluée chaque année et validée par un commissaire aux comptes. Le COSO s'est dès lors imposé comme référentiel d'évaluation du contrôle interne sur la place de New-York, sur la recommandation de la *Securities and Exchange Commission* (SEC), autorité américaine de régulation des marchés financiers¹⁰.

De son côté, le régulateur français, l'Autorité des marchés financiers (AMF), a préféré élaborer son propre « cadre de référence » sur le contrôle interne¹¹, en faisant la synthèse

¹⁰ AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS, 2007, *Le dispositif de contrôle interne – Cadre de référence* [en ligne], 65 p. [visité le 10.10.2012], disponible sur Internet : http://www.amf-france.org/documents/general/7602_1.pdf, p.4.

¹¹ AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS, 2010, *Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne – Cadre de référence* [en ligne], 36 p. [visité le 11.08.2012], disponible sur Internet : http://www.amf-france.org/documents/general/9545_1.pdf.

du COSO II et d'autres référentiels¹². Ce document, paru en 2007 et mis à jour en 2010, est destiné aux entreprises faisant appel public à l'épargne soumises aux obligations de la loi de sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003¹³. En vertu de cette loi – pendant français du *Sarbanes-Oxley Act* - le président du conseil d'administration ou de surveillance des sociétés faisant appel public à l'épargne « *rend compte, dans un rapport [...] des procédures de contrôle interne mises en place par la société* »¹⁴. Le cadre de référence de l'AMF prend en compte, par ailleurs, les exigences de deux directives européennes¹⁵, qui prévoient que les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé décrivent, dans leur rapport de gestion, les caractéristiques de leurs systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, et créent un comité d'audit chargé d'en suivre l'efficacité. Ces prescriptions sont désormais intégrées dans le Code de commerce. Le champ du rapport du président du conseil de surveillance est étendu aux procédures de gestion des risques, dans la droite ligne du COSO II, et un comité d'audit composé exclusivement de membres du conseil de surveillance, placé sous la responsabilité de celui-ci, est institué¹⁶. Ce comité est chargé du suivi des « *questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières* ».

Elaboré par un « Groupe de place », le cadre de référence de l'AMF se présente donc comme un guide pour l'élaboration du rapport du président du conseil de surveillance, ainsi que pour l'établissement d'un système de gestion des risques et de contrôle interne. Il s'agit d'un référentiel spécialisé, axé sur le contrôle interne comptable et financier, puisqu'est en cause la fiabilité des informations financières. Il offre, d'une part, un cadre conceptuel sur les principes généraux de contrôle interne et de gestion du risque et, d'autre part, des outils opérationnels - deux questionnaires et un guide d'application – pour en faciliter la mise en œuvre.

Dans la logique du COSO dont il s'inspire, le cadre de référence distingue cinq composantes du contrôle interne, précédées de deux « préalables » où l'on retrouve les éléments de « l'environnement de contrôle » défini plus haut. En premier lieu, « *les grandes orientations en matière de contrôle interne sont déterminées en fonction des objectifs de la société* », objectifs qui doivent être clairement définis, déclinés et communiqués au sein de l'organisation. En second lieu, « *le contrôle interne est d'autant*

¹² Comme le référentiel britannique de contrôle interne « Turnbull Guidance » et la norme ISO 31000 : 2009.

¹³ Loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière.

¹⁴ Article 117 de la loi, codifié aux articles L. 225-37 et L. 225-68 du Code de commerce.

¹⁵ Directives 2006/43/CE et 2006/46/CE du 17 mai et du 14 juin 2006, transposées dans le droit national par la loi n° 2008-649 du 3 juillet 2008 portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire et l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 relative aux commissaires aux comptes.

¹⁶ Article L. 823-19 du Code de commerce.

plus pertinent qu'il est fondé sur des règles de conduite et d'intégrité portées par les organes de gouvernance et communiquées à tous les collaborateurs » : l'importance d'un cadre éthique partagé au plus haut niveau est à nouveau soulignée.

Suivent les cinq composantes du contrôle interne, récapitulées dans le tableau ci-dessous :

Les 5 composantes du contrôle interne dans le cadre de référence de l'AMF¹⁷

1. *« Une organisation comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des systèmes d'information, sur des procédures ou modes opératoires, des outils et des pratiques appropriés »*
2. *« La diffusion en interne d'informations pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités »*
3. *« Un dispositif de gestion des risques visant à recenser, analyser et traiter les principaux risques identifiés au regard des objectifs de la société »*
4. *« Des activités de contrôle proportionnées aux enjeux propres à chaque processus, et conçues pour s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs »*
5. *« Une surveillance permanente portant sur le dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement »*

S'agissant du rôle des acteurs, la responsabilité de la direction générale sur la qualité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques est nettement affirmée. Elle s'applique à la conception, la mise en œuvre, la surveillance continue et l'adaptation des dispositifs de contrôle interne, ainsi que l'information en temps utile du conseil de surveillance et du comité d'audit.

Enfin, comme dans le COSO II, le processus de gestion des risques est décomposé en trois étapes - identification, analyse et traitement du risque – et logiquement situé en amont du contrôle interne, qui constitue l'une des modalités de traitement du risque.

¹⁷ AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS, 2010, op. cit., pp. 8-11.

1.1.2 Une activité de maîtrise des risques, dont le contrôle n'est qu'une composante

Le contrôle interne souffre parfois d'une connotation négative, qui peut entraîner une réaction de méfiance, sinon de rejet. Or, comme l'explique Jacques RENARD, « *le contrôle interne est la traduction plus qu'imparfaite d' « internal control »*. On a oublié dans les années 1940, lorsque le mot a été emprunté aux comptables anglo-saxons, que « *to control* » signifiait avant tout « *maîtriser* » et non pas « *vérifier* », d'où les multiples interprétations erronées »¹⁸. L'image qu'il convient d'avoir à l'esprit à propos du contrôle interne, plutôt que celle de l'inspecteur, est celle du footballeur qui, pour maîtriser le jeu, doit « contrôler » le ballon¹⁹.

L'objet de cette maîtrise, c'est le risque, que le cadre de référence de l'AMF définit comme « *la possibilité qu'un événement survienne et dont les conséquences seraient susceptibles d'affecter les personnes, les actifs, l'environnement, les objectifs de la société ou sa réputation* »²⁰. Ses composantes sont la gravité, c'est-à-dire les conséquences de l'impact, et la probabilité que l'évènement se produise. Face au risque, quatre stratégies sont possibles, au terme d'une analyse coût/bénéfice qu'il appartient au gestionnaire du risque de mener: l'acceptation (le risque peut être la contrepartie d'une opportunité), le transfert (par l'assurance ou l'externalisation), l'évitement (par la cessation de l'activité à risque) et la réduction, par le renforcement du contrôle interne²¹.

Parce que le risque est multiforme et peut naître à tout échelon de l'organisation, le contrôle interne est une activité intégrée à la chaîne de travail, mise en œuvre par les opérationnels, même si le management en reste le maître d'ouvrage. Au sein de cette activité, les actes de vérification ne sont qu'un élément parmi d'autres. La typologie des dispositifs de contrôle interne – ou « activités de contrôle » selon la terminologie du COSO - définie par Jacques RENARD dans son ouvrage *Théorie et pratique de l'audit interne*, est éclairante de ce point de vue. Six catégories de dispositifs y sont distinguées :

- les objectifs assignés à l'entité ou au service,
- les moyens (humains, financiers, techniques),
- les systèmes d'information et de pilotage,
- l'organisation, qui doit être gouvernée par le principe de séparation des tâches,
- les méthodes et procédures,
- la supervision hiérarchique.

¹⁸ RENARD J., 2012, op.cit., p.2.

¹⁹ COHEN A.-G., 2008, *Contrôle interne et audit publics*, 2^e édition, Paris : LGDJ, Lextenso éditions, 218 p., p. 44.

²⁰ AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS, 2010, op. cit., p. 6.

²¹ RENARD J., 2007, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Paris : Editions d'organisation, 479 p., p. 143-145.

Le contrôle interne ne se réduit donc pas à la supervision, qui n'est d'ailleurs que l'une des modalités, ultime, des tâches de vérification effectuées au sein de la chaîne de travail. A cet égard, le *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, élaboré conjointement par la Direction générale de l'offre de soins (DGOS) et la Direction générale des finances publiques (DGFIP), rappelle que le contrôle le plus fréquent est celui qu'exerce tout opérationnel sur ses propres opérations. Cet « *autocontrôle* » est permanent car « *lié à l'exécution de la tâche* »²². Vient ensuite le « *contrôle mutuel* », « *exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent ou par une entité sur les opérations d'une autre entité* ». Ce type de contrôle met en application le principe de séparation des tâches, « *dans la mesure où la taille et les ressources dont dispose la structure le permettent* ». En effet, la mise en place d'une stricte séparation des tâches peut se révéler coûteuse dans des organisations de taille petite ou moyenne. Trois solutions existent alors pour prévenir les risques induits par les cumuls de fonctions : « *faire tourner les tâches* » en instaurant la polyvalence entre opérateurs, ce qui favorise la continuité du service, « *faire tourner les personnes* » en recourant à la mutation, ou « *renforcer la vérification* » par l'encadrement, autrement dit la supervision²³. Le contrôle de supervision, comme le précise le *Guide de fiabilisation*, s'exerce de deux manières différentes : il peut être « *contemporain* », c'est-à-dire intégré à la procédure dont il conditionne la poursuite, comme l'autocontrôle et le contrôle mutuel (cas de la validation d'un bordereau de liquidation au vu des pièces justificatives), ou « *a posteriori* », ayant alors pour objet de vérifier, par sondage, le respect des procédures par les opérationnels.

1.1.3 Le contrôle interne comptable et financier : un dispositif visant à donner une assurance raisonnable quant à la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes

Noyau originel du contrôle interne, le contrôle interne comptable et financier en est aujourd'hui l'une de dimensions, appliquée à la qualité des comptes. Le *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* le définit ainsi: « *Sous-ensemble du contrôle interne, qui, se définit comme l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux. Ces dispositifs recherchent la maîtrise des activités ayant une dimension financière et/ou patrimoniale pour prévenir les risques comptables dont la survenance pourrait avoir un impact sur l'objectif de qualité comptable. Cet objectif est apprécié tout au long de la chaîne de travail, c'est-à-dire, ici, des opérations initiales jusqu'à leur enregistrement comptable.* »

²² DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DES SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2011, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, [enligne] 50 p., [visité le 05.10.2012], disponible sur Internet :http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_fiabilisation_comptes-2.pdf, p. 36 s.

²³ RENARD J., 2007, op. cit., p. 164.

L'un des intérêts de cette définition est de mettre l'accent sur le rôle préventif du contrôle interne, celui qui agit sur la probabilité du risque²⁴. Cette dimension doit être prise en considération dans les travaux de correction des écritures comptables, destinés à fiabiliser le bilan d'ouverture de l'exercice 2014. Ces travaux devront en effet être sécurisés, par la mise en place de dispositifs visant à empêcher la reproduction dans le temps des anomalies constatées dans les comptes. Ainsi, les opérations d'inventaire physique des immobilisations et de fiabilisation de l'actif gagneront à la définition préalable de procédures d'inventaire, de gestion des mouvements et de mise au rebut, afin de préserver le bénéfice des corrections effectuées. La conduite du projet de certification des comptes suppose donc que les chantiers de fiabilisation des comptes et de déploiement du contrôle interne soient menés concomitamment.

1.1.4 Le dispositif de contrôle interne, premier champ d'investigation du certificateur

Dans sa démarche de certification, le commissaire aux comptes accorde une importance fondamentale au dispositif de contrôle interne comptable et financier. En témoigne le nombre d'occurrences du terme « contrôle interne » dans les Normes d'exercice professionnel (NEP) applicables à l'audit des comptes dans le cadre de la certification des comptes. La NEP 200, déjà citée, demande au certificateur d'obtenir, en toute indépendance, une assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'« *anomalie significative* ». Est significative, selon la norme, toute « *information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur* » de cette information. La détection de ces anomalies par un contrôle exhaustif des enregistrements comptables n'étant pas envisageable, pour des raisons de coût et de délai, l'auditeur légal adopte une approche par les risques, du même ordre que celle qui doit présider à la mise en œuvre du contrôle interne. Le risque d'anomalies significatives, propre à l'entité auditée²⁵, se décompose en un risque inhérent et un risque lié au contrôle. Le risque inhérent désigne « *la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.* » Le risque lié au contrôle, ou risque résiduel, « *correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu* ». L'évaluation du risque d'anomalie significative par le certificateur suppose dès lors une analyse approfondie du dispositif de contrôle interne comptable et financier.

²⁴ RENARD J., 2012, op.cit. p. 92. Le contrôle interne a également une dimension « protectrice » lorsqu'il tend à réduire l'impact du risque.

²⁵ Le « risque d'audit », lui, est propre au certificateur, car il ajoute au risque d'anomalies significatives celui d'une non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes.

C'est l'objet de la phase de prise de connaissance de l'organisation par le commissaire aux comptes, régie par la NEP 315²⁶. Elle s'étend à « *tous les éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit* » : environnement de contrôle, dispositif d'évaluation et de traitement des risques, procédures de contrôle, système d'information et de communication. Cette phase détermine l'ampleur des diligences à effectuer par le certificateur et, par conséquent, le coût de sa mission. De la première appréciation portée par le commissaire aux comptes sur le contrôle interne dépend, en effet, la nature et l'étendue des tests d'audit à réaliser, comme l'indique la NEP 330. Lorsque le contrôle interne lui semble fonctionner efficacement, l'auditeur peut privilégier les « tests de procédure » pour corroborer cette hypothèse, en usant de techniques comme les demandes d'information, les procédures analytiques²⁷, l'observation physique, ou la réexécution de certains contrôles. Dans le cas contraire, des « contrôles de substance » approfondis seront mis en œuvre, notamment des « tests de détail » consistant à contrôler, par sondage ou non, les éléments d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe.

Au-delà de la planification des procédures d'audit, le niveau de contrôle interne influence l'opinion du certificateur sur les comptes et peut justifier de sa part un refus de certification « *pour limitation* »²⁸, lorsque les insuffisances du contrôle interne sont telles qu'elles nuisent à l'« auditabilité » des comptes. La structuration d'un dispositif de contrôle interne formalisé revêt donc une importance fondamentale pour un établissement public de santé engagé dans une démarche de certification des comptes.

1.2 Le contrôle interne comptable et financier, un facteur de performance

1.2.1 La finalité du contrôle interne : l'atteinte des objectifs de l'organisation

La maîtrise des risques comptables peut sembler, en première analyse, n'avoir qu'un lointain rapport avec la performance d'un établissement de santé. Celle-ci, comme le rappelle l'Agence nationale d'appui à la performance des établissements de santé et médico-sociaux (ANAP), en se fondant sur la définition de l'Organisation mondiale de la

²⁶ COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, 2012, « NEP-315. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives », in COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, op. cit., p.42.

²⁷ Id., « NEP-500. Caractère probant des éléments collectés Les procédures analytiques », p. 66 : les procédures analytiques « *consistent à apprécier des informations financières à partir de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ; et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues* ».

²⁸ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2011, op.cit., p 48-49.

santé (OMS)²⁹, comporte « *trois dimensions complémentaires : la qualité des soins et de service, les conditions de travail des personnels, l'efficacité économique* »³⁰. Pourtant, sur le critère de l'efficacité économique au moins, c'est-à-dire du meilleur rapport possible entre les résultats atteints et les moyens mis en œuvre, l'apport d'une démarche de qualité comptable à la performance est loin d'être négligeable.

Le cadre de référence de l'AMF exprime cette contribution du contrôle interne « *à la maîtrise [des] activités, à l'efficacité [des] opérations et à l'utilisation efficiente [des] ressources* » en rappelant ses quatre objectifs :

- a) la conformité aux lois et règlements,
- b) l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale,
- c) le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs,
- d) la fiabilité des informations financières³¹.

Ces quatre objectifs ont pour finalité ultime l'atteinte des objectifs de l'organisation, comme le rappelle, dans le secteur public, le *Cadre de référence du contrôle interne comptable de l'Etat* : « *l'amélioration de l'efficacité constitue [...] un objectif clé de tout dispositif de contrôle interne, en permettant aux services de maîtriser le risque de ne pas atteindre leurs objectifs* »³².

1.2.2 Un vecteur d'optimisation des processus et de fiabilisation des outils de pilotage

De surcroît, si son objet premier est la fiabilité de l'information financière, le contrôle interne comptable entraîne des bénéfices qui dépassent la qualité des comptes, car il touche aux questions d'organisation. S'intéressant, en amont des enregistrements comptables, aux opérations déterminant leur fait générateur (le processus d'acquisition d'une immobilisation, de recrutement du personnel, etc.), il suscite une réflexion sur la sécurité, mais aussi l'efficacité des procédures. La réalisation d'un organigramme fonctionnel permet ainsi de « *s'interroger sur le fonctionnement optimal du processus sous revue en évitant les redondances de tâches, des contrôles inutiles qui en affectent la*

²⁹ « Selon l'OMS (Organisation mondiale de la santé), la performance d'un système de santé se mesure à sa capacité à améliorer l'état de santé de la population, à répondre aux attentes des personnes et des clients du système et à assurer un financement équitable, en utilisant au mieux des ressources limitées. »

³⁰ Site de l'ANAP : www.anap.fr.

³¹ AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS, 2010, op.cit., p. 8.

³² MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ÉTAT, 2010, *Cadre de référence du contrôle interne comptable de l'Etat*, [en ligne], 74 p., [visité le 12.08.2012], disponible sur internet :

<http://www.performance->

[publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/comptabilite/cadre_de_reference_Etat.pdf](http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/comptabilite/cadre_de_reference_Etat.pdf), p.9.

fluidité »³³. Le déploiement du contrôle interne comptable est donc l'occasion pour une organisation de passer en revue ses missions et ses objectifs, d'évaluer les risques associés et de rationaliser les processus et les pratiques de contrôle.

Par la fiabilisation, la simplification et la documentation des circuits de dépenses et de recettes, le contrôle interne réduit ainsi « *les coûts de non qualité* », comme le risque d'erreurs, de contentieux, ou encore les retards de paiement entraînant des intérêts moratoires³⁴. Il peut également, bien que la recherche d'économies ne soit pas sa vocation première, éviter la comptabilisation de charges indues : le contrôle à la source des éléments variables de paie contribue à la maîtrise des dépenses de personnel ; l'inventaire physique des immobilisations et son rapprochement avec l'inventaire comptable permet de vérifier qu'aucune charge d'amortissement n'est passée pour des biens inexistantes. Ainsi, un bon dispositif de maîtrise des risques allie atteinte des objectifs et réduction des coûts non désirés, ce qui est le propre de l'efficience.

Des états financiers issus d'un contrôle interne comptable robuste sont, par ailleurs, le gage d'une analyse et d'un pilotage fiables de la performance. L'analyse de la performance doit en effet pouvoir se fonder sur des données comptables « brutes » reflétant objectivement la situation financière et patrimoniale d'une entité. A cette condition, « *les informations contenues dans le haut comme dans le bas de bilan, les données du compte de résultat et de l'annexe, vont directement permettre de prendre des décisions de gestion* »³⁵. Ainsi, dans les établissements de santé, elles permettent de suivre des indicateurs tels que le taux de renouvellement des immobilisations ou le taux de vétusté des équipements (haut de bilan), qui orienteront la politique de gestion des actifs immobilisés, ou encore le taux de rotation des dettes fournisseurs (bas de bilan), qui est l'un des déterminants du besoin en fonds de roulement et, *in fine*, de la trésorerie³⁶. La performance économique d'un établissement s'apprécie, quant à elle, au travers d'indicateurs obtenus à partir d'informations comptables retraitées pour les besoins de l'analyse de gestion³⁷, comme par exemple en psychiatrie, le coût hors personnel d'une journée d'hospitalisation ou le coût de personnel par entretien médical et non médical. Le contrôle interne comptable, en garantissant une comptabilité générale de qualité, contribue donc à la fiabilité des outils (comptabilité analytique, contrôle de gestion) dont

³³ MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ÉTAT, 2010, op. cit., p.13.

³⁴ Ibid., p.9.

³⁵ Ibid., p.8.

³⁶ MINISTERE DE LA SANTE, DE LA FAMILLE ET DES PERSONNES HANDICAPEES, MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, 2003, *Guide de présentation du tableau de bord des indicateurs financiers des établissements publics de santé*, [en ligne], 38 p. [visité le 29.09.2012], disponible sur Internet : <http://www.sante.gouv.fr/tableau-de-bord-des-indicateurs-financiers-des-eps-tbfepeps-guide-de-presentation.html>, pp. 15-27.

³⁷ MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ÉTAT, 2010, op. cit., p.8.

elle est le support. Il conditionne la pertinence des décisions prises sur leur fondement, notamment en matière de pilotage des budgets.

Enfin, et cet aspect n'est pas négligeable dans un contexte de restriction du crédit, le contrôle interne, en fiabilisant l'information financière émise par un établissement de santé, améliore l'image de celui-ci auprès des institutions bancaires et réduit le coût de son financement. De ce point de vue, comme le souligne Christophe MAZIN, « *la formalisation du contrôle interne à travers une convention de partenariat [entre ordonnateur et comptable] par exemple représente une garantie intéressante pour le financeur* »³⁸.

1.3 L'hôpital, un terrain favorable au déploiement du contrôle interne

« *La culture de contrôle n'est guère à l'honneur à l'hôpital. C'est un fait et le mot même est banni de la sémantique du monde hospitalier qui lui préfère les termes de consensus, d'indépendance professionnelle, de volontariat ou d'auto-évaluation* ». Ces mots de Josette RAZER et Philippe DURETTE, dans l'introduction de leur ouvrage sur *La maîtrise des risques à l'hôpital*³⁹, donnent la mesure de l'effort à accomplir pour créer un environnement de contrôle en milieu hospitalier, puisque le contrôle interne, comme le souligne le COSO, est d'abord affaire de culture. Pourtant, les choses ont évolué depuis le début des années 2000 où cet ouvrage a été publié, et les établissements publics de santé ont des atouts à faire valoir dans leur démarche de maîtrise des risques.

1.3.1 Le cadre légal de fonctionnement des EPS est déjà imprégné de contrôle interne

Le *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* donne plusieurs illustrations de cette réalité. Le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable introduit une séparation systématique la fonction de décision (engagement de la dépense) et la fonction financière (actes de paiement et de recette), qui ne peuvent être confondues sans risques. Les contrôles du comptable sur la qualité de l'ordonnateur, la disponibilité des crédits, l'imputation comptable, la validité de la créance et l'existence des pièces justificatives⁴⁰ sont un élément majeur du dispositif de contrôle interne comptable public⁴¹.

³⁸ MAZIN C., 2012, « La certification des comptes des hôpitaux : la recherche de la vérité, de la transparence », *Les cahiers hospitaliers*, n°290, pp. 10-12., p.12.

³⁹ RAZER J., DURETTE P., 2000, *La maîtrise des risques à l'hôpital. L'apport du contrôle interne*, Rueil-Malmaison : Doin Editeurs - Editions Lamarre, 82 p., p. 13.

⁴⁰ Prévues à l'article D.1617-19 et listées par l'annexe I du Code général des collectivités territoriales.

⁴¹ MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE, MINISTERE DE LA SANTE, DE LA JEUNESSE, DES SPORTS ET DE LA VIE ASSOCIATIVE, Instruction budgétaire et

Le *Guide* mentionne également « *les obligations s'appliquant aux agents publics en vertu de leur statut* ». On peut penser ici à l'obligation de se consacrer exclusivement à la fonction⁴², qui se traduit par un encadrement strict des cumuls d'activités publiques et privées, ou aux dispositions du Code pénal réprimant les manquements au devoir de probité des fonctionnaires, notamment à l'égard des fournisseurs⁴³. Parmi les « *contrôles imposés par la réglementation* » figure le contrôle des opérations de dépense incombant à l'ordonnateur⁴⁴. Les « *obligations liées à la tenue de la comptabilité et à la reddition annuelle des comptes* » comme le rattachement des charges et produits à l'exercice, la tenue d'une comptabilité-matières, la réalisation d'un inventaire physique annuel des immobilisations et des stocks, sont autant d'éléments structurants pour un dispositif de contrôle interne comptable et financier.

1.3.2 Une parenté avec la démarche qualité et gestion des risques à exploiter

A) La certification des comptes, une démarche qualité

La notion même de qualité comptable suggère immédiatement un parallèle possible avec l'approche qualité familière à l'univers hospitalier. Certes, le manuel de certification V2010 de la Haute autorité de santé (HAS) n'aborde pas la question de la qualité des comptes en tant que telle. La partie du manuel consacrée au « *management des ressources* » prévoit un critère de qualité de la gestion budgétaire (4.a), aux termes duquel « *l'établissement conduit une analyse des coûts dans le cadre de ses procédures de responsabilisation budgétaire interne* » et « *les objectifs prévisionnels de dépenses et de recettes sont suivis infra-annuellement* »⁴⁵. Les outils de contrôle de gestion et de suivi budgétaire, qui sont ici visés, ont bien un lien avec la sincérité des comptes : instruments de détection des anomalies comptables, donc de contrôle interne, leur fiabilité dépend en retour de la qualité des enregistrements comptables sur lesquels ils se fondent (cf. 1.1.4). Mais, dans le manuel de la HAS, la sincérité et l'image fidèle des comptes ne font pas l'objet d'une évaluation spécifique.

Pourtant, la démarche de certification des comptes est bien une affaire de qualité, et le contrôle interne, le moyen d'atteindre l'objectif de qualité comptable. De surcroît,

comptable applicable aux établissements publics de santé (M21), Tome 2 : le cadre budgétaire [en ligne], version consolidée 2009 [visité le 12.08.2012], disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/M21_tome_2_sept_2009.pdf, pp. 78 s.

⁴² Article 25 de la loi n°83-634 du 13 juillet 1983 relative aux droits et obligations du fonctionnaire.

⁴³ Délits de corruption passive (article 432-11), de prise illégale d'intérêt (432-12), de favoritisme (432-14), etc.

⁴⁴ Article 30 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

⁴⁵ HAUTE AUTORITE DE SANTE, 2011, Manuel de certification des établissements de santé V2010 [en ligne], [visité le 04.10.2012], disponible sur Internet :

http://www.has-sante.fr/portail/plugins/ModuleXitiKLEE/types/FileDocument/doXiti.jsp?id=c_1037208, p. 26.

l'approche du qualificateur⁴⁶ et celle du contrôleur interne présentent d'évidentes similarités : décomposition de l'activité en processus, identification des écarts par rapport à un référentiel, planification d'actions correctrices, mise en œuvre et évaluation de ces actions, selon le modèle bien connu de la roue de Deming (*Plan, Do, Check, Act*).

Ainsi, la chaîne de production de l'information comptable est découpée en cycles comptables par catégorie d'opérations, dont le déroulement est décomposé en processus. On entend ici par processus un « *ensemble de procédures réalisées par différents services et acteurs, participant d'une même activité, placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun* », selon la définition qu'en donne la Direction générale des finances publiques⁴⁷. Les procédures sont elles-mêmes décomposés en tâches, qui regroupent des opérations comptables de base. Par exemple, le cycle de gestion des immobilisations peut être découpé en processus « acquisition », « valorisation et d'inventaire », « cession et mise au rebut », etc. Le processus « acquisition » se décline en procédures de commande, de livraison/réception, de réception des factures, de mandatement et de paiement⁴⁸.

L'efficacité des processus au regard de l'objectif de qualité comptable doit ensuite être évaluée à l'aune d'un référentiel, constitué principalement, pour les hôpitaux publics « certifiables », de l'instruction M21, du plan comptable général (PCG)⁴⁹ et des critères définis par les normes d'exercice professionnel des commissaires aux comptes. Ces critères ou « assertions » d'audit, décrits par la NEP 500, sont les suivants :

- **critère de réalité** : « les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité » ;
- **critère d'exhaustivité** : « toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés » ;
- **critère de mesure** : « les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés » ;

⁴⁶ Du moins, dans les démarches normées d'assurance qualité, de type HAS ou ISO, débouchant sur une certification.

⁴⁷ DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2009, *Vademecum sur la mise en œuvre du cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux*, [en ligne], 25 p. [visité le 05.10.2012], disponible sur Internet : http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/gestionpublique/Operateurs_de_l_Etat/Vademecum.pdf, p. 21.

⁴⁸ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, *Cartographie type du cycle des immobilisations* [visité le 01.10.2012] disponible sur Internet : http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/Cartographie_immos_V8def_nov11.pdf.

⁴⁹ Règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable. Le plan comptable général, norme du secteur privé, s'applique aux établissements publics de santé dans le silence de la M21.

- **critère de séparation des exercices** : « *les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période* », c'est-à-dire celle de leur fait générateur ;
- **critère de classification** : « *les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats* », c'est ici la bonne imputation comptable qui est visée.

A ces assertions, s'ajoutent deux principes issus de la comptabilité publique :

- **le principe de régularité**, selon lequel les enregistrements comptables, justifiés par une pièce, doivent découler d'opérations conformes aux lois et règlements,
- **le principe de sincérité**, qui veut que les règles comptables soient appliquées d'une manière traduisant la connaissance que les responsables de l'entité ont de la réalité des opérations inscrites en compte⁵⁰.

Combinés, l'ensemble de ces critères et principes concourent à l'objectif d'une « image fidèle » de la situation financière et du patrimoine, visé par l'article 47-2 de la Constitution et l'article 120-1 du PCG. L'évaluation du contrôle interne comptable à l'aune de ces exigences normatives relève de l'audit interne, s'il existe, et de l'audit externe dit « légal », exercé par le commissaire aux comptes. De la même manière, dans une démarche de type HAS, le système de management de la qualité est soumis à une double évaluation : interne, avec l'autoévaluation, et externe avec la certification.

Ce constat d'une forte convergence entre contrôle interne et qualité est partagé par l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI) qui, au terme d'une comparaison technique entre le référentiel de l'AMF et les normes ISO, conclut à la nécessité d'éviter la juxtaposition des deux activités, pour favoriser « *un management intégré de la performance* »⁵¹. Jacques RENARD renchérit sur ce point en affirmant que « *d'ici peu, on ne devrait plus nettement voir de différence entre management par la qualité et contrôle interne*⁵² ». Quelques différences subsistent selon lui, l'une d'elles étant que « *le contrôle interne est aujourd'hui de plus en plus associé à une culture de management des risques, approche peu présente dans la qualité, qui raisonne davantage en termes d'amélioration et de démarche de progrès*⁵³ ». Or, c'est justement une particularité du secteur hospitalier que d'associer démarche qualité et gestion des risques.

⁵⁰ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2011, op. cit., p.15.

⁵¹ IFACI, *Contrôle interne et qualité, pour un management intégré de la performance*, Paris : IFACI, Cahiers de la recherche, 64 p., p. 42.

⁵² RENARD J., 2007, op. cit. p. 83.

⁵³ Ibid., p. 84.

B) Le contrôle interne comptable, une activité de gestion des risques associés aux comptes

Le cadre de référence de l'AMF, décrit plus haut, souligne la dépendance réciproque du contrôle interne et de la gestion des risques. Le contrôle interne s'appuie sur l'identification et l'évaluation des risques issue du dispositif de gestion des risques ; celui-ci, en retour, laisse au contrôle interne la maîtrise des risques jugés inacceptables et qui ne peuvent être traités par un autre moyen⁵⁴.

A l'hôpital, le concept de gestion du risque s'applique avant tout, comme on peut s'y attendre, aux risques associés aux soins. La loi HPST de 2009 prévoit ainsi qu'une politique d'amélioration de la qualité, de la sécurité des soins et de la gestion des risques est arrêtée conjointement par le directeur et le président de la commission médicale d'établissement (CME)⁵⁵. Mais, bien que centrée sur le soin et l'accueil du patient, cette politique ne doit pas être conçue de manière isolée par rapport aux autres domaines fonctionnels de l'établissement. La circulaire d'application du décret du 12 novembre 2010 relatif à la lutte contre les événements indésirables associés aux soins précise, à cet égard, que l'organisation de la gestion des risques « *doit rechercher un fonctionnement transversal et décloisonné pour que les interactions entre la gestion des risques associés aux soins et celle des différents autres risques (techniques, environnementaux, etc.) soient identifiées et gérées de manière optimale* »⁵⁶.

Le manuel V2010 révisé de la HAS s'inscrit dans la même logique globale. La gestion des risques y est centrée sur la gestion des risques associés aux soins, qui fait l'objet de critères propres (critères 8.a et s.), mais ne s'y résume pas. Le critère 1.a « *Valeurs, missions et stratégie de l'établissement* » rappelle que « *l'établissement s'attache au développement d'un management global et coordonné des risques (risques associés aux soins, risques professionnels, risques techniques et environnementaux)* » ; le critère 5.b évalue la sécurité du système d'information et le critère 6.a la sécurité des biens et des personnes. Or, la politique de sécurité du système d'information et de sécurité des biens sont des éléments du contrôle interne comptable, en tant qu'ils contribuent à la sauvegarde des actifs et à la fiabilité des informations financières (cf. les objectifs du contrôle interne exposés au 1.1.4).

⁵⁴ AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS, 2010, op.cit., p 7.

⁵⁵ Article 10 de la loi, codifié à l'article L. 6143-1 du Code de la santé publique.

⁵⁶ MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE. Circulaire n° DGOS/PF2/2011/416 du 18 novembre 2011 en vue de l'application du décret 2010-1408 du 12 novembre 2010 relatif à la lutte contre les événements indésirables associés aux soins dans les établissements de santé [en ligne], [visité le 11.08.2012], disponible sur Internet :

http://www.has-sante.fr/portail/upload/docs/application/pdf/2011-12/circulaire_11_11_application_decret_ei_11_10_es.pdf, p. 2.

Enfin, contrôle interne et gestion des risques à l'hôpital ont en commun une approche conceptuelle et méthodologique très voisine. Le critère 8.d du manuel de la HAS relatif à l'évaluation des risques *a priori* précise ainsi que le risque lié au danger identifié doit être évalué au regard de sa fréquence et de sa gravité potentielle, ainsi que des mesures de maîtrise mises en œuvre, définition où l'on retrouve les deux composantes du risque dans les référentiels de contrôle interne, le risque inhérent et le risque de contrôle.

Pour conclure sur les liens entre contrôle interne comptable et gestion des risques à l'hôpital, s'il est clair que la non-qualité comptable ne constitue pas à proprement parler un risque associé aux soins⁵⁷, il n'en demeure pas moins que la fiabilité des comptes peut améliorer l'environnement général de l'activité hospitalière. La sécurisation des circuits de gestion, le renforcement de la crédibilité de l'établissement auprès de ses partenaires et de sa tutelle, voire l'identification de marges de manœuvre financières, sont favorables à la qualité des soins.

Surtout, la démarche de qualité et de sécurité des soins présente des similitudes avec la démarche de maîtrise des risques comptables dont il serait dommageable de ne pas tirer parti. Les trois piliers du contrôle interne : organisation de l'activité, documentation des procédures et des risques, traçabilité des opérations⁵⁸, sont des éléments consubstantiels à la démarche qualité, dont la logique d'amélioration continue se retrouve, réciproquement, dans les plans d'amélioration du contrôle interne. La qualité apporte en outre une vision des processus non seulement comme un découpage de l'activité, mais aussi comme un « ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie »⁵⁹. Cet accent mis sur l'activité de transformation en vue d'un produit final, et la relation client-fournisseur qu'elle implique, peuvent être transposés avec profit au contrôle interne de la chaîne d'information comptable. En retour, comme le soulignent J. RAZER et P. DURETTE, « la maîtrise des risques, au sein de tous les secteurs de l'hôpital, devient un impératif auquel les directions hospitalières et les professionnels de santé doivent faire face. Par son universalité, le contrôle interne est l'outil qui répond le mieux à la prise en considération de cette nouvelle exigence »⁶⁰.

⁵⁷ Le guide de *Mise en œuvre de la gestion des risques associés aux soins* de la HAS distingue trois catégories de risques associés aux soins : la première directement liée aux soins (coordination des soins, actes médicaux, hygiène, etc.), la seconde liée aux activités de soutien dont dépendent les soins (gestion du personnel, maintenance des équipements, achats et logistique, système d'information), la troisième liée à l'environnement et à la vie hospitalière (sécurité des biens et des personnes, etc.).

⁵⁸ MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT, 2010, *Cadre de référence du contrôle interne comptable de l'État*, pp. 22-23.

⁵⁹ ORGANISATION INTERNATIONALE DE NORMALISATION, *Glossaire – Termes et abréviations* [visité le 01.10.2012] disponible sur : <http://www.iso.org/sites/ConsumersStandards/fr/5-glossary-terms.htm>.

⁶⁰ RAZER J., DURETTE P., 2000, op. cit., p. 22.

2 Au Centre hospitalier Guillaume Régnier : des dispositifs à unifier en un système structuré et documenté par processus

2.1 L'analyse préalable des risques de non-qualité comptable

L'approche par les risques habituellement pratiquée en audit comptable et financier⁶¹, illustrée dans plusieurs études sur la certification des comptes des établissements de santé⁶², consiste à évaluer successivement :

- les risques liés au secteur d'activité considéré et à l'environnement de l'entité,
- les risques propres à l'entité, tirés de l'analyse de sa gouvernance, de son organisation, de son mode de financement, de sa politique d'investissement et de sa situation financière, sans oublier « *les éléments pertinents de contrôle interne* ».

Cette phase de prise de connaissance permet notamment à l'auditeur de mieux appréhender les catégories d'opérations à examiner, les risques associés et les procédures d'audit à mettre en œuvre. Sont par exemple distinguées les opérations répétitives de montant unitaire faible, nécessitant un système d'information fiable et des contrôles par sondage, et les opérations spécifiques de montant unitaire élevé, qui doivent être contrôlées de manière exhaustive. En transposant cette démarche au Centre hospitalier Guillaume Régnier, on examinera d'abord les risques propres au secteur public et aux établissements publics de santé en particulier, puis les risques inhérents au CHGR.

2.1.1 Les risques comptables identifiés dans le secteur public

A) Au sein de l'Etat

Dans son rapport sur la certification des comptes de l'Etat sur l'exercice 2011, soit le sixième exercice soumis à certification, la Cour des comptes maintient sept « réserves substantielles » sur les comptes de l'Etat⁶³, dont l'une porte sur les insuffisance des dispositifs de contrôle interne et d'audit interne, qui ne mettent pas les ministères « *en situation de porter une appréciation suffisamment étayée sur leur degré de maîtrise des*

⁶¹ COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, « NEP-315. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes », in COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, op. cit., p.42.

⁶² BARRERE C., 2011, *Première certification des établissements publics de santé : nouvelle mission pour le commissaire aux comptes*, Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, 164 p.

RICHARD, J.-R., 2010, « *Objectif 2014* », *Préparer la certification des comptes : l'exemple du Centre hospitalier de Versailles*, Mémoire professionnel : Ecole des hautes études en santé publique, 76 p.

⁶³ Réserves sur les systèmes d'information financière et comptable, les dispositifs ministériels d'audit et de contrôle internes, les produits régaliens, les passifs d'intervention et autres passifs financiers, les actifs et passifs du ministère de la défense, les participations et autres immobilisations financières, le patrimoine immobilier.

risques comptables et financiers » et entraînent « *une limitation générale dans l'étendue des vérifications de la Cour et des incertitudes sur la qualité des comptes de l'Etat* »⁶⁴. La Cour prend acte de la mise en place d'une gouvernance structurée et effective du contrôle interne dans les ministères, ainsi que de l'existence de cartographies des risques et de plans d'action actualisés et bien articulés. Mais cette avancée en termes de pilotage de la démarche de contrôle interne « *ne s'est pas encore traduite par des avancées suffisantes au plan opérationnel* » selon elle. Elle constate que les référents désignés dans les administrations n'ont pas la disponibilité insuffisante pour se consacrer au déploiement du contrôle interne, que les cartographies des risques, non exhaustives, n'ont pas toujours été élaborées de manière suffisamment collective et que la majorité des ministères n'ont pas atteint les objectifs fixés dans les plans d'actions.

Cette réserve persistante émise par la Cour des comptes, après six années de certification, illustre bien le caractère progressif d'une démarche de renforcement du contrôle interne, et l'influence du niveau de maîtrise des risques sur l'opinion du certificateur.

B) Dans les universités

Le rapport public annuel 2012 de la Cour des comptes, dans son chapitre consacré à l'évolution des universités vers l'autonomie à la suite de la loi LRU de 2007⁶⁵, consacre plusieurs développements à la sincérité des comptes et au dispositif de contrôle interne comptable de ces établissements. Sur le plan de la qualité comptable, plusieurs « faiblesses persistantes » des universités sont soulignées. L'absence d'inventaire physique des immobilisations, l'incertitude concernant le périmètre et des biens contrôlés et leur statut juridique, l'absence d'approche par « composants »⁶⁶ empêchent de valoriser le patrimoine et entachent la fiabilité de l'actif. De nombreuses anomalies affectent également l'amortissement des immobilisations, qui n'est pas exhaustif – tous les biens n'y sont pas soumis – ni toujours conforme à la réglementation s'agissant des taux et des dates de début d'amortissement. En outre, au passif, l'origine du financement des biens (subventions, dons, etc.) n'est pas correctement retracée. La Cour note par ailleurs un respect insuffisant du principe de séparation des exercices, en pointant

⁶⁴ COUR DES COMPTES, 2012, *Certification des comptes de l'Etat, exercice 2011*, Paris : La documentation française, 97 p., p. 27.

⁶⁵ COUR DES COMPTES, 2012, « Le passage aux responsabilités et compétences élargies de sept universités parisiennes : une mise en œuvre difficile », in COUR DES COMPTES, *Rapport public annuel*, Paris : La documentation française, pp. 317-329.

⁶⁶ L'approche par composant est ainsi définie par le Plan comptable général (art. 311-1) : « *si dès l'origine, un ou plusieurs [des éléments constitutifs d'un actif] ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.* »

notamment le solde trop élevé, à la clôture, des comptes d'attente⁶⁷. Enfin, les provisions pour risques et charges apparaissent insuffisantes, tandis que les congés à payer et les comptes épargne – temps (CET) ne sont pas provisionnés.

Sur le plan du contrôle interne comptable et financier, le dispositif de maîtrise des risques est considéré comme insuffisamment mature, en raison, d'abord, de la rareté des cartographies des risques et des plans d'actions correctrices dans les universités contrôlées. La politique de formation est jugée faible, et trop centrée sur les directions financières et l'agence comptable des établissements, alors que la qualité des procédures dépend de l'implication de l'ensemble des acteurs de la chaîne comptable et financière. La Cour en tire la conclusion que les directions des universités se sont peu impliquées dans le projet de renforcement du contrôle interne. Enfin, en matière de gestion des ressources humaines, les logiciels de gestion administrative ne permettent pas de suivre les emplois affectés et sont rarement interfacés avec les logiciels de paie. Il en résulte des risques d'erreur de gestion et une vérification difficile du respect des plafonds d'emploi.

Ces observations de la Cour des comptes sont d'autant plus riches d'enseignements qu'elles concernent des entités proches, par leur autonomie juridique, des établissements publics de santé, et soumises comme le CHGR à l'obligation de certification par un commissaire aux comptes.

2.1.2 Les risques propres aux établissements publics de santé

A) Le risque de fraude à l'hôpital

Si le contrôle interne n'est certainement pas synonyme d'inspection (cf. 1.1.2.), il n'en a pas moins gardé, de ses origines historiques, un rôle de prévention du risque de fraude. Cet aspect fait d'ailleurs l'objet d'une attention spécifique du commissaire aux comptes, conformément à la NEP 240 relative à la prise en considération du risque de fraudes lors de l'audit des comptes⁶⁸.

L'hôpital, comme toute organisation, présente des zones à risque de ce point de vue. La Direction de l'inspection générale de l'Assistance publique – Hôpitaux de Paris⁶⁹ en a dressé une liste générale qui comporte, avec les opérations de commande publique, les

⁶⁷ Les comptes d'attente sont destinés à enregistrer provisoirement les dépenses et les recettes qui ne peuvent être imputées de façon certaine à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées.

⁶⁸ « Lors de la planification et de la réalisation de son audit, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes et conçoit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation. Ces anomalies peuvent résulter d'erreurs mais aussi de fraudes. »

⁶⁹ DURETTE P., RAZER J., 2000, op.cit, p. 73-77.

activités associatives financées par l'hôpital, la gestion des fonds des majeurs protégés, l'activité libérale des praticiens hospitaliers, les variables de paie, les avantages en nature. Le CHGR peut être concerné dans chacun de ces domaines, et plus largement dans toute activité où n'est pas assurée la séparation des fonctions incompatibles : fonction de décision, fonction d'enregistrement comptable, fonction financière (actes de paiement et de recette), fonction d'exécution et de détention des biens⁷⁰.

B) Les observations de la Cour des comptes sur la fiabilité des comptes des hôpitaux

La Cour des comptes a évoqué en 2007, dans son rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale, la question de la sincérité des comptes hospitaliers⁷¹. Elle rappelait que la mise en place de l'EPRD dans les hôpitaux n'a pas mis fin à l'antagonisme entre contrainte budgétaire et objectif de qualité comptable, malgré la suppression de la règle antérieure de vote et d'exécution du budget en équilibre : certains crédits demeurent limitatifs⁷², et le déficit prévisionnel demeure autorisé s'il est compatible avec le plan global de financement pluriannuel⁷³. Des pratiques visant à masquer des déficits, ou au contraire des excédents, peuvent donc perdurer.

S'agissant des déficits, la Cour pointait en premier lieu les reports de charges, qui peuvent prendre de multiples formes : reports sur le compte « autres charges sur exercices antérieurs » (6728), reports dits « sauvages » consistant à mandater en n+1 des charges correspondant à un service fait au cours de l'année n, report du paiement de la taxe sur les salaires, ou encore non utilisation des comptes de charges à payer. Les charges apparaissaient également sous-estimées par le maintien à l'actif de créances irrécouvrables admises en non-valeur (sur le compte 415), sans apurement systématique par la création d'une charge au compte de résultat (sur le compte 654)⁷⁴. Enfin, des dotations aux amortissements, provisions et dépréciations insuffisantes contribuaient aussi à minorer les charges de l'exercice.

En sens inverse, des situations budgétaires excédentaires étaient parfois dissimulées par la constitution de provisions mal justifiées et non reprises, utilisées comme réserves sans fondement réglementaire⁷⁵. Le rattachement de charges à payer fictives, dû notamment à

⁷⁰ RENARD J., 2012, op. cit., pp. 138-139.

⁷¹ COUR DES COMPTES, 2007, « La fiabilité des comptes des hôpitaux », in COUR DES COMPTES, *Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, Paris, pp 93-118.

⁷² Crédits de personnel et des comptes de résultat annexes.

⁷³ Article R. 6145-11 du Code de la santé publique.

⁷⁴ Cette pratique est aujourd'hui interdite : le débit du compte 415 par l'ordonnateur doit être accompagné d'un mandat correspondant sur le compte 654.

⁷⁵ L'instruction M21 distingue désormais les provisions réglementées (compte 14) assimilées à des réserves par dérogation au plan comptable général (provisions pour renouvellement des immobilisations, CET, ou propre assureur) et les provisions couvrant un risque (compte 15), qui doit alors être justifié.

une surestimation des restes à mandater sur les engagements de l'exercice, avait également pour effet de fausser le résultat. De même, l'apurement tardif des comptes d'attente, dont le solde devrait en principe être nul après la journée complémentaire, conduisait à maintenir à l'actif des recettes à classer qui auraient dû figurer en produits au compte de résultat. Enfin, le compte de résultat principal (CRP), finançant l'activité sanitaire, supportait parfois indûment des charges relevant des budgets annexes, en dépit de l'interdiction de financer ces budgets par le budget hospitalier.

Au-delà des pratiques nuisant à la sincérité du résultat, la Cour soulignait, comme dans le cas des universités, le manque de fiabilité de l'actif des établissements de santé, dû en particulier à l'absence d'inventaire physique annuel détaillé chez l'ordonnateur.

- C) Les observations des chambres régionales des comptes sur les établissements publics de santé mentale

Dans l'évaluation des risques de non-qualité comptable du CHGR, les rapports d'observations définitives des chambres régionales des comptes (CRC) sur la fiabilité des comptes des établissements psychiatriques méritent également d'être mentionnés. La structure patrimoniale et budgétaire des établissements publics de santé mentale (EPSM) se distingue en effet sur plusieurs points de celle des hôpitaux de médecine, chirurgie, obstétrique (MCO), financés majoritairement par la tarification à l'activité (T2A) :

- la faible part des produits liés à l'activité en comparaison de la dotation annuelle de fonctionnement (DAF) induit une moindre variabilité des recettes, et donne un caractère moins stratégique à la sécurité de la chaîne de facturation et de recouvrement,
- le patrimoine immobilier est important et dispersé, du fait de l'activité extrahospitalière des secteurs de psychiatrie, ce qui peut élever le coût de l'inventaire physique ;
- en revanche, l'investissement hors immobilier est plus faible que dans les établissements MCO, qui ont davantage d'équipements médicaux lourds à financer ; les stocks sont aussi relativement moins importants (usage unique moins répandu, modestie du plateau technique, absence de blocs opératoires...) ;
- la part majorée des dépenses de personnel dans le budget d'exploitation (80% au CHGR, contre 60 à 70% dans les hôpitaux généraux) nécessite un contrôle interne vigilant sur ce poste,
- enfin, les fonds déposés par les malades, qui incluent les fonds gérés au titre des majeurs protégés, constituent une ressource de trésorerie non négligeable pour les établissements, dont la contrepartie figure en dette au passif (compte 463).

Le tableau ci-dessous récapitule le nombre d'observations des CRC relatives à la qualité des comptes, dans les 20 rapports publiés sur les EPSM de 2009 à 2012 (le détail de l'exploitation de ces rapports figure en annexe II). Il donne une indication de la hiérarchie des risques comptables inhérents selon les juridictions financières⁷⁶.

Synthèse des points de contrôle des CRC sur les EPSM

Points de contrôle	Nombre d'occurrences	%
Reports de charges dont :	24	24%
- charges sur exercices antérieurs	11	
- report de la taxe sur les salaires	6	
- non rattachement de charges	7	
Provisions dont:	24	24%
- provisions réglementées	9	
- provisions pour risques et charges	9	
- reprises sur provisions	6	
Risque d'irrecouvrabilité dont :	17	17%
- restes à recouvrer	8	
- admissions en non-valeur	4	
- dépréciation des comptes de tiers	5	
Fonds déposés:	9	9%
Immobilisations:	7	7%
Régularisation des comptes d'attente :	6	6%
Remarques diverses dont :	12	12%
- charges et produits constatés d'avance	3	
TOTAL	99	100 %

La fréquence des contrôles relatifs aux reports de charges, aux provisions et aux fonds déposés est conforme aux remarques qui précèdent. Les risques comptables associés au traitement des créances irrécouvrables sont examinés avec attention, malgré la faible part relative des recettes d'activité dans les EPSM. Curieusement, l'actif immobilisé est peu abordé.

2.1.3 Analyse des risques au CHGR

Concernant le Centre hospitalier Guillaume Régnier, le dernier rapport de la Chambre régionale des comptes de Bretagne, datant de 2007 et portant sur les exercices 1999 à 2004⁷⁷, relève assez peu d'anomalies en matière de fiabilité des comptes. Il fait état d'une

⁷⁶ Il s'agit bien ici de risques inhérents, estimés *a priori*. Le recensement a en effet porté sur la récurrence des points de contrôle dans les rapports, et non sur le nombre d'anomalies effectivement constatées par les chambres.

⁷⁷ CHAMBRE REGIONALE DE COMPTES DE BRETAGNE, 2007, *Rapport d'observations définitives sur la gestion du Centre hospitalier Guillaume Régnier, Rennes* [en ligne], 17 p. [visité le 12.10.2012], disponible sur Internet :

<http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Etablissement-hospitalier-public-Centre-hospitalier-Guillaume-Regnier-de-Rennes-Ille-et-Vilaine>

reprise insuffisante des provisions pour dépréciation de comptes de tiers, d'un apurement insuffisant des comptes d'attente à la clôture de l'exercice, et de l'imputation de dépenses d'investissement en charges d'entretien et réparations (pour un montant de 67 K€ en 2004), qui minore d'autant le résultat.

L'analyse approfondie et actualisée des risques nécessite donc un bref examen de l'évolution récente de la structure budgétaire et financière de l'établissement, ainsi qu'une revue des principaux cycles comptables. Les indicateurs de qualité comptable issus de la Trésorerie seront également examinés.

A) Les indicateurs financiers du CHGR

La situation financière d'un établissement de santé, comme le montre le rapport de 2007 de la Cour des comptes, peut influencer les pratiques comptables dans un sens contraire à la sincérité. Celle du Centre hospitalier Guillaume Rénier s'est détériorée récemment.

Sur le cycle d'exploitation, l'évolution du résultat consolidé laisse apparaître une tendance à la dégradation à compter de l'exercice 2011, comme le montre le tableau ci-dessous.

Exercice	2009	2010	2011	2012 (EPRD)
Résultat CRP (K€)	0,3	1 108	-409	- 737
Résultat consolidé (K€)	323	1 792	-515	-

Le net excédent constaté en 2010 sur le compte de résultat principal – qui représente 80% des financements de l'établissement⁷⁸ - s'explique notamment par d'importantes notifications de crédits par l'Agence régionale de santé (ARS) au dernier trimestre 2010, non consommés sur l'exercice, ainsi que des crédits de financement de la maison d'accueil spécialisée (MAS) constatés en fin de période. Le résultat consolidé 2011 est déficitaire, malgré la situation excédentaire de la plupart des budgets annexes, en raison principalement de la reprise de l'excédent cumulé sur le budget de la MAS. Le résultat du CRP devient également négatif, à hauteur de 0,3% des produits.

Toutes choses égales par ailleurs, l'établissement anticipe une dégradation tendancielle de ses résultats d'exploitation, du fait du poids des charges de personnel (81% des charges) et de la progression attendue des charges d'amortissement et de frais

⁷⁸ L'établissement est doté de 7 budgets annexes : USLD, EHPAD, accueil familial pour personnes âgées, maison d'accueil spécialisée (MAS), service d'éducation spécialisée et de soins à domicile (SESSAD), centre de soins, d'accompagnement et de prévention en addictologie (CSAPA), Institut de formation des professionnels paramédicaux.

financiers, liée à la poursuite d'un ambitieux plan pluriannuel d'investissement (PPI)⁷⁹. En effet, si le taux de renouvellement des immobilisations est aujourd'hui satisfaisant (7,2%)⁸⁰, le parc immobilier, en raison du manque de dynamisme des investissements passés, demeure en partie vétuste et doit faire l'objet d'un programme de rénovation de structures intra-hospitalières. Pour assurer la soutenabilité de ce programme, l'établissement doit parvenir à dégager sur son exploitation des ressources d'autofinancement suffisantes, dans une situation où sa capacité d'autofinancement (CAF) nette⁸¹ est appelée à diminuer avec la montée en charge des remboursements d'emprunts. C'est pourquoi, en dépit de critères de résultat comptable et de couverture du capital des emprunts par la CAF satisfaisants au plan réglementaire⁸², l'ARS a décidé, en juillet 2012, de placer le CHGR en contrat de retour à l'équilibre. Un plan de maîtrise des charges, en particulier sur le titre I (dépenses de personnel), est en cours d'élaboration dans ce cadre. Cet effort sur le cycle d'exploitation s'impose pour maintenir les ratios d'endettement dans la limite des valeurs-cibles⁸³, dans la perspective de la levée de nouveaux emprunts pour financer le PPI.

S'agissant des équilibres bilanciaux, l'exercice 2011 est marqué par une chute brutale de la trésorerie nette habituellement élevée, en dépit d'un besoin en fonds de roulement (BFR) en diminution. Cet état de fait s'explique par un fonds de roulement net global (FRNG) devenu négatif à hauteur de 1,5 M€⁸⁴, en raison du déficit consolidé constaté sur l'exercice et d'un moindre recours à l'emprunt pour financer l'investissement.

Exercice	2009	2010	2011	2012 (prév.)
FRI (K€)	-5 471,9	-9 149,2	-14 514, 7	-
FRE (K€)	8 174, 6	12 447,9	13 001, 1	-
FRNG (K€)	2 702, 7	3 298, 8	-1 513, 6	- 2 357
BFR (K€)	316,5	1328,6	752,9	734
Trésorerie nette (K€)	2 836,2	1 970,2	-2 266,5	- 3 091

⁷⁹ Sans compter la mise en œuvre de la convergence tarifaire sur les structures pour personnes âgées, qui risque de compromettre l'équilibre des budgets annexes concernés.

⁸⁰ Le taux de renouvellement des immobilisations rapporte le montant des investissements réalisés au cours de l'exercice au total de l'actif immobilisé.

⁸¹ La CAF correspond à la part des produits d'exploitation encaissables non consommée par l'activité, qui reste disponible pour financer le remboursement des emprunts et l'investissement. La CAF nette (du remboursement des emprunts) est donc le solde de la CAF disponible pour financer l'investissement.

⁸² Article D. 6143-39 du Code de la santé publique.

⁸³ Le taux d'indépendance financière, qui rapporte le montant des dettes à moyen et long terme aux capitaux permanents (capitaux propres et dettes financières) doit demeurer inférieur à 50% - ce qui signifie que l'encours de dette ne doit pas dépasser les capitaux propres -, selon la norme fixée par la circulaire n° DHOS/F2/CNAMTS/2009/295 du 23 septembre 2009 relative à l'équilibre financier des établissements de santé. Il s'établit à 37,8% au CHGR en 2011.

⁸⁴ La trésorerie nette est la différence entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement. Le fonds de roulement est la différence entre les financements stables et les biens stables. Le besoin en fonds de roulement est la différence entre les valeurs d'exploitation (stocks et créances à court terme) et les dettes à court terme. Il traduit le décalage entre l'encaissement des recettes et le décaissement des dépenses.

Comme l'indique la circulaire n° DHOS/F2/CNAMTS/2009/295 du 23 septembre 2009 relative à l'équilibre financier des établissements de santé, un FRNG négatif signifie que « les ressources stables de l'établissement sont inférieures à l'actif immobilisé constitué, donc ne couvrent pas ses besoins à long terme » et que « l'établissement doit donc financer une partie de ses emplois à long terme à l'aide de ressources à court terme ce qui lui fait courir un risque important d'insolvabilité »⁸⁵. Ce déséquilibre de la structure financière, qui peut être toléré transitoirement, doit être rapidement résorbé par l'accroissement des ressources à long terme pour retrouver un fonds de roulement excédentaire. Néanmoins, malgré une trésorerie nette négative, le CHGR n'a pas eu besoin jusqu'ici, si ce n'est ponctuellement et sur de courtes durées, de recourir à des crédits de trésorerie, car il bénéficie de fonds gérés et déposés abondants et en augmentation (3,6 M€ en 2011).

Sous l'angle de la qualité comptable, la situation budgétaire et financière de l'hôpital rapidement esquissée permettrait d'anticiper *a priori* les risques suivants :

1. Le risque de report de charges, compte tenu des tensions budgétaires et de la volonté affichée de maîtriser la progression des dépenses de personnel. Ce risque ne saurait toutefois être surestimé. D'une part, le déficit est récent, et reste très inférieur au seuil d'alerte de la tutelle fixé à 2% du total des produits du CRP⁸⁶. D'autre part, les indicateurs de reports de charges du *Guide de présentation du tableau de bord des indicateurs financiers* des EPS n'indiquent pas d'anomalie dans le cas du CHGR : sur la période 2009-2011, le taux de charges sur exercices antérieurs⁸⁷ est nul, et le taux de mandatement de la taxe sur les salaires toujours supérieur à 9% (9,8%)⁸⁸. Des reports de charges « sauvages » évoqués par la Cour des comptes (cf. 2.1.2)⁸⁹ ne sont pas à exclure, mais leur détection suppose un contrôle par échantillonnage des dépenses mandatées sur une année donnée, pour identifier celles correspondant à un service fait au cours de l'année précédente. Le rattachement des charges à l'exercice est effectif, si

⁸⁵ MINISTERE DU TRAVAIL, DE LA FAMILLE, DE LA SOLIDARITE ET DE LA VILLE, MINISTERE DE LA SANTE ET DES SPORT, CAISSE NATIONALE D'ASSURANCE MALADIE DES TRAVAILLEURS SALARIES. Circulaire n° DHOS/F2/CNAMTS/2009/295 du 23 septembre 2009 relative à l'équilibre financier des établissements de santé [en ligne], [visité le 12.10.2012], disponible sur Internet : http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/circulaire_295_230909.pdf, p. 54.

⁸⁶ Article D. 6143-39 du Code de santé publique.

⁸⁷ Le taux de charges sur exercice antérieurs rapporte les charges du compte 6728 « autres charges sur exercices antérieurs » à l'ensemble des charges courantes de fonctionnement. Il mesure le report de charges au seul niveau comptable. Au-delà de 0,2%, il est considéré comme révélant de sérieuses tensions budgétaires.

⁸⁸ Le taux de mandatement de la taxe sur les salaires rapporte le débit du compte 6311 « taxe sur les salaires » aux débits des comptes 641 et 642 « Rémunération du personnel » médical et non médical. Il est communément admis qu'un taux inférieur à 9% est le signe de report de charges occultes.

⁸⁹ Ils peuvent consister, par exemple, à annuler en fin d'année n des engagements pour lesquels le service à bien été fait avant le 31 décembre, puis à réengager et mandater ces dépenses sur l'exercice suivant.

l'on en croit l'indice de qualité des comptes locaux (IQCL)⁹⁰ produit par le comptable en 2011 : sur l'ensemble des items relatifs au rattachement⁹¹, le CHGR est bien noté. Enfin, le risque de non apurement des créances irrécouvrables admises en non-valeur peut être écarté, car les demandes d'admissions en non-valeur sont mandatées chaque année par l'ordonnateur (crédit du compte 415 par le débit du compte de charges 654). Fin 2011, le solde du compte 4152 était donc nul.

2. Le risque d'une politique de provisionnement dictée par des considérations budgétaires. On constate dans le tableau figurant page 29 une évolution contrastée du fonds de roulement entre 2009 et 2011, qui n'est peut-être pas due uniquement à l'évolution elle aussi heurtée du résultat et de la dette. Les provisions et les dépréciations alimentent en effet elles aussi le fonds de roulement. Or le rapport du directeur sur le compte financier 2011 souligne qu' « *après une année 2010 au cours de laquelle le résultat de l'exercice avait permis de réaliser des dotations aux provisions conséquentes, l'année 2011 est marquée par un recul des dotations aux provisions réalisées* »⁹². La vérification du respect du principe de prudence dans le provisionnement et de la justification des dotations et des reprises opérées s'impose donc.

B) L'indice de qualité comptable issu de la Trésorerie (IQCL)

Sur l'indice de qualité des comptes locaux déjà évoqué, le CHGR obtient, en 2011, un score de 17,3, supérieur au score hospitalier national (15,9) et à celui des établissements publics de santé bretons (17,1).

Si l'on détaille les scores par domaine comptable (A, B, C, D), l'établissement atteint la note maximale sur les domaines A (haut de bilan) et B (comptes de tiers), mais se situe légèrement en deçà de la moyenne des établissements bretons pour les opérations complexes (C) et nettement en dessous des moyennes nationale, régionale et départementale en matière de délai de passation (D). Dans ces deux derniers domaines, le CHGR est pénalisé sur les items suivants :

N° item	Intitulé de l'item	Objet du contrôle
C14	Suivi des mouvements sur comptes de provision	Vérifier que les comptes de provisions pour risques et charges (c/15) sont régulièrement movimentés en vue de constituer ou de reprendre mais également de réajuster des provisions en fonction de la réalité du risque
D02	Intégration du budget	Intégration des prévisions budgétaires dans les délais (présence

⁹⁰ L'indice de qualité des comptes locaux (IQCL) est un instrument de sensibilisation à la qualité comptable, issu d'un contrôle automatisé des balances définitives au travers d'items portant sur quatre domaines comptables : le haut de bilan (A), les comptes de tiers (B), les opérations dites « complexes » comme le rattachement des charges et produits ou les opérations sur provisions (C), et les délais de passation des opérations (D). Chacun de ces domaines se voit appliquer une pondération différente dans la note finale.

⁹¹ Items C1, C2, C3, C4.

⁹² Rapport du directeur sur le compte financier 2011, p. 10.

		du c/64 ou du c/73 avant le 30/06)
D07	Passation des amortissements avant la journée complémentaire	Anticipation de la régularisation comptable des cessions (c675 ou 281)
D08	Amortissement des subventions reçues dès le vote du budget (30 septembre)	Anticipation de la comptabilisation des reprises sur subventions amortissables (c/777)
D09	Amortissement des subventions reçues avant la journée complémentaire	Anticipation de la comptabilisation des reprises sur subventions amortissables (c/777)
D11	Régularité du mandatement	Lissage effectif des émissions de mandats au chapitre des charges générales (taux de consommation du chapitre 011 > 40% au 31/07)
D12	Régularisation des rattachements de produits	Vérifier la contre-passation des comptes de rattachement en début d'exercice N+1
D13	Régularisation des rattachements de charges	Vérifier la contre-passation des comptes de rattachement en début d'exercice N+1

L'item C14 confirme l'observation faite au paragraphe précédent sur les provisions, qui méritent un examen attentif. Sur les items D11 à D13, des progrès sont envisageables en lissant davantage les mandatements par un suivi budgétaire à périodicité mieux définie, et en anticipant les régularisations de rattachement, aujourd'hui effectuées au mois de février n+1. Dans quatre autres rubriques, le mauvais score du CHGR est moins significatif : sur l'item D02, le retard d'intégration des prévisions budgétaires est surtout lié à la tardiveté des notifications de crédits ; quant aux items D07 et D08, ils sont plus adaptés aux collectivités territoriales qu'aux établissements hospitaliers⁹³.

Enfin, les conclusions tirées de l'IQCL doivent être interprétées avec précaution, car la construction des notes obéit à des conventions qui peuvent parfois être discutées⁹⁴.

C) Les zones de faiblesses identifiées à partir des cartographies des risques

Pour compléter ces premières approches des risques de non qualité comptable, un travail d'évaluation des risques et a été entrepris au CHGR à partir du printemps 2012, sur la base des cartographies types des risques élaborées conjointement par la DGOS et la DGFIP pour accompagner le *Guide de fiabilisation*⁹⁵. Complétées par les directions fonctionnelles de l'établissement, elles ont été présentées aux groupes de travail par

⁹³ Il est par exemple moins aisé pour un EPS de passer ses amortissements avant la journée complémentaire, comme le prévoit l'item D07. En effet, contrairement aux collectivités locales, qui amortissent leurs biens à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant leur mise en service – et disposent donc d'un certain délai pour passer les écritures d'amortissement -, un EPS amortit ses biens au *pro rata temporis*, c'est-à-dire dès la date de leur mise en service. Transmettre au comptable avant le 31 décembre la liste de l'ensemble des biens à amortir, y compris ceux acquis en fin d'année, est assez difficile à l'ordonnateur.

⁹⁴ Par exemple, certains items pour lesquels aucun mouvement comptable n'est enregistré ne sont pas pris en considération dans le score, alors que des opérations peuvent avoir eu lieu dans la réalité sans être comptabilisées. Ainsi, sur l'item A20 « suivi des travaux en régie » qui vise à s'assurer que les comptes adéquats sont utilisés pour comptabiliser la production immobilisée de l'hôpital, le CHGR n'est pas pénalisé parce qu'aucune écriture comptable n'a été passée. Ces travaux ne sont donc pas valorisés, en contradiction avec le critère comptable d'exhaustivité, mais le score n'en tient pas compte.

⁹⁵ Cartographies disponibles en ligne : <http://www.sante.gouv.fr/la-fiabilisation-et-la-certification-des-comptes-des-etablissements-publics-de-sante.html>.

cycle comptable constitués autour de l'équipe projet « Certification », puis au comité de pilotage. Enfin, elles ont bénéficié du regard extérieur du cabinet de commissaires aux comptes *Grant Thornton*, venu réaliser un audit « flash » des comptes au mois de septembre 2012. Après quelques précisions sur l'organisation financière de l'établissement, leurs éléments saillants seront examinés.

Sur les six cycles comptables définis par le *Guide de fiabilisation*, seuls trois seront abordés en raison des enjeux qu'ils comportent et de leur caractère prioritaire pour l'établissement : les cycles relatifs aux immobilisations (89% de l'actif du bilan), aux dépenses de personnel (81% des charges du CRP), ainsi qu'aux achats stockés et non stockés (13% des charges). Une attention particulière sera également portée aux provisions et aux dépréciations, en raison de leur caractère transversal. Le cycle des recettes ne sera pas abordé, car la dotation annuelle de fonctionnement constitue l'essentiel du financement en psychiatrie (85% des produits du CRP), sans risque comptable particulier identifié. Enfin, les fonds déposés, s'ils constituent une manne pour la trésorerie de l'établissement et un enjeu important en termes de responsabilité personnelle du receveur, ne représentent pas un cycle prioritaire du point de vue de la maîtrise des risques comptables.

a) *Eléments sur l'organisation financière du CHGR*

Le circuit de la dépense au CHGR repose sur une délégation de signature aux directeurs adjoints pour l'engagement, la liquidation et le mandatement – à l'exception de la Directrice des services économiques qui, en tant que comptable-matières, ne peut qu'engager et liquider conformément à la réglementation. Le mandatement a été décentralisé en 2011 de la Direction des affaires financières et du système d'information (DAFSI) vers les autres directions fonctionnelles, dans le cadre d'un travail visant à sécuriser le paiement des fournisseurs à bonne date. De fait, la plupart des fournisseurs du CHGR sont payés selon le délai réglementaire de 50 jours et le montant des intérêts moratoires est quasi nul en 2011 (47€). Cette décentralisation évite, de plus, un goulot d'étranglement à la DAFSI, qui n'était d'ailleurs pas en mesure d'exercer un réel contrôle sur la liquidation effectuée dans les services. Elle n'en présente pas moins un certain risque quant à la fiabilité des comptes fournisseurs et à la réalité de la dette. Toutefois, si la recentralisation du mandatement devait être envisagée dans le cadre de la certification, elle devrait être associée à la dématérialisation des factures, qui permet un gain de temps, comme à l'EPSM de Lille-Métropole,.

Par ailleurs, l'établissement se caractérise par un nombre important de régies : régies d'avances et de recettes dans les unités de soins pour l'argent de poche et les menues dépenses des patients, régie de recettes des écoles pour l'encaissement des frais d'inscription, régies d'avances pour certaines activités thérapeutiques (culinothérapie), régies d'avances et de recettes aux services économiques (cartes de self, etc.).

b) *Le cycle des immobilisations*

La gestion de l'actif immobilisé relève de deux directions différentes au CHGR: la Direction des plans et travaux (DPT) pour les biens immobiliers, la Direction des services économiques (DSE) pour les biens mobiliers. L'intégration des immobilisations à l'inventaire comptable, par la création d'une fiche d'immobilisation, ainsi que leur sortie, sont réalisées par la (DAFSI) pour le parc immobilier, et par la DSE s'agissant des autres biens.

Sur le processus « acquisitions », plusieurs zones de faiblesse ont été relevées. L'absence de procédures écrites couvrant les différentes phases du processus, de la commande au mandatement, constitue un premier risque. Le cumul par les mêmes gestionnaires des tâches de passation de la commande (édition du bon de commande, engagement comptable), de liquidation et de mandatement nécessiterait, à défaut d'une séparation de tâches probablement coûteuse au regard du bénéfice attendu, un renforcement du contrôle de supervision exercé par le directeur adjoint sur la liquidation⁹⁶. Par ailleurs, l'imputation comptable des dépenses est déterminée par les gestionnaires et contrôlée par la DAFSI, après mandatement, sur la base des fiches budgétaires, mais la distinction entre immobilisations et charges n'a pas fait l'objet d'une règle interne claire et formalisée. L'approche par composant - qui vise à distinguer, au sein d'un actif, les éléments ayant une utilisation et une durée d'amortissement différentes⁹⁷ -, n'a pas été définie non plus au CHGR. Certes, le *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* recommande de l'appliquer avec discernement, en rappelant que « *les méthodes d'acquisition des immobilisations (principalement par des marchés publics et lots distincts) et leurs méthodes de comptabilisation spécifiques (suivi très détaillé des différents éléments d'immobilisations selon la nomenclature de la M21) aboutissent au même résultat* »⁹⁸. Cela suppose néanmoins que les subdivisions des comptes 213 (constructions sur sol propre), et 215 (installations techniques) soient « *scrupuleusement*

⁹⁶ Le détail des principaux risques de la cartographie « immobilisation » et de cette analyse de la séparation de tâches figure en annexe III.

⁹⁷ Instruction M21, Tome 1, p. 24.

⁹⁸ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DES SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2011, op. cit., pp. 20-21.

respectées » lors de l'intégration des biens à l'actif⁹⁹, en fonction de la nature des travaux mis en service, pour pouvoir appliquer des règles d'amortissement différenciées. Pour respecter cette condition, le CHGR doit, comme le recommande le guide, assurer un suivi extracomptable des marchés allotis, mais aussi formaliser des règles d'imputation comptable et de libellé des mandatements¹⁰⁰. La notion d'« installations générales, agencements, aménagements de constructions » doit également faire l'objet d'une acception commune à la DAFSI et à la DPT, dans le respect de la M21.

En ce qui concerne l'intégration des immobilisations, celle-ci se fait, pour les biens immobiliers, par la transmission du procès-verbal de réception à la DAFSI, qui crée une fiche d'immobilisation dans le logiciel de gestion économique et financière GEF. La trésorerie, de son côté, effectue le virement du compte 23 « immobilisations en cours » au compte 21 « immobilisations corporelles » et ajuste l'état de l'actif, sur la base des fiches d'immobilisation que lui communique la DAFSI. Deux risques peuvent être pointés dans le déroulement de ces opérations : d'une part, l'absence de communication, dans GEF, entre les modules de mandatement et d'inventaire comptable, oblige à ressaisir les données du mandat pour créer la fiche d'immobilisation correspondante, ce qui peut être source d'erreurs. D'autre part, dans le module d'inventaire comptable, le calcul des amortissements se fait automatiquement en fonction de la date de mise en service enregistrée dans la fiche, mais il n'est pas suffisamment sécurisé. En effet, des valeurs nettes comptables négatives ont pu être constatées sur des fiches d'immobilisations concernant des biens mobiliers, ce qui signifie que ces biens ont été amortis au-delà leur valeur brute, pour un montant global certes modeste (34 K€), mais qui pourrait être plus important, y compris en sens inverse (sous-amortissement), sans être détecté¹⁰¹. La source de ce dysfonctionnement doit donc être identifiée et un dispositif de contrôle interne mis en place, afin de ne pas fausser la sincérité de l'actif et du résultat.

S'agissant du processus de valorisation et d'inventaire des biens, la faiblesse principale de l'établissement réside dans l'absence d'inventaire physique, et de rapprochement de cet inventaire avec l'inventaire comptable côté ordonnateur (fiches d'immobilisations) et côté comptable (état de l'actif), ainsi qu'avec la comptabilité générale. L'instruction M21 prévoit qu'« à l'inventaire, a minima annuel, l'établissement procède au recensement de

⁹⁹ Qui consiste à ventiler le compte 23 « immobilisations en cours » dans les comptes d'immobilisations corporelles (21) concernés.

¹⁰⁰ Les mandatements sur le compte 23 sont, en effet, souvent globalisés et leur libellé ne permet pas toujours de connaître la décomposition précise de la dépense.

¹⁰¹ La trésorerie ne peut détecter d'anomalies dans le montant individuels des amortissements que sur les comptes d'immobilisations qu'elle suit en détail (comptes 211, 212, 2131, 2141).

ses éléments actifs, ainsi qu'à leur évaluation »¹⁰², et qu' « à la clôture de l'exercice le responsable des services économiques dresse un inventaire des immobilisations corporelles comptabilisées au compte 21 »¹⁰³. Au CHGR, la mise en œuvre de ces obligations se limite à la tenue de l'inventaire comptable par la création d'une fiche d'immobilisation lors de l'acquisition d'un bien, ainsi qu'au contrôle annuel de la concordance entre les montants mandatés en investissement et les fiches créées. Le receveur vérifie, de son côté, la concordance entre la balance comptable et les fiches transmises par l'ordonnateur, puis entre l'état de l'actif et la balance¹⁰⁴. En revanche, le recensement physique de l'ensemble des biens figurant à l'actif, et son rapprochement avec les fiches d'immobilisations et les données du bilan n'a été entrepris qu'à partir de l'été 2012. Ce recensement, d'abord ciblé sur le parc immobilier et un site pilote pour les biens mobiliers, révèle sans surprise un certain nombre d'écarts¹⁰⁵. Il permet également de faire le point sur le périmètre des biens contrôlés par l'établissement et devant figurer à son bilan¹⁰⁶.

Pour éviter de perdre le bénéfice des opérations de recensement en cours et en optimiser le déroulement, des procédures d'inventaire et de gestion des mouvements de biens sont à rédiger sans tarder. Ainsi, le transfert de mobilier d'une unité fonctionnelle à une autre doit être systématiquement porté à la connaissance de la DSE, afin que celle-ci puisse enregistrer le changement d'affectation¹⁰⁷ du bien dans la fiche d'immobilisation concernée. Une réflexion sur l'adéquation du système d'information aux exigences de la tenue de l'inventaire doit être également menée, en lien avec l'éditeur McKesson. En effet, la DSE s'est équipée de douchettes pour la reconnaissance des codes-barres dont sont étiquetés peu à peu les biens mobiliers, mais il n'existe pour le moment pas d'interface entre ce système d'enregistrement et les fiches d'immobilisations gérées dans le module GEF Immobilisations¹⁰⁸.

En ce qui concerne les sorties d'immobilisations, il n'existe pas de procédure écrite ni de dispositif de contrôle interne garantissant la sortie exhaustive de l'actif des biens mis au rebut, perdus ou détruits. L'analyse en cours des fiches d'immobilisations du parc immobilier montre que les travaux de rénovation de même nature sont cumulés, pour un même bâtiment, sans que l'intégration à l'actif des nouveaux travaux se traduise par la

¹⁰² Instruction M21, tome 2, p. 91.

¹⁰³ Instruction M21, tome 3, p. 20.

¹⁰⁴ Des anomalies sur les écritures d'amortissement passées sur l'application Hélios peuvent en effet survenir.

¹⁰⁵ Actes manquants, écarts de valeur, difficultés de localisation, fiches à supprimer ou à transférer...

¹⁰⁶ Doivent figurer au bilan de l'hôpital l'ensemble des biens qu'il contrôle, quelle que soit leur origine : biens acquis en propre, mais également dons, legs, biens reçus en affectation. Les biens affectés ou mis à disposition doivent également figurer au bilan dans un compte spécifique (24).

¹⁰⁷ A fois géographique et analytique, puisque l'unité fonctionnelle combine ces deux aspects.

¹⁰⁸ En revanche, les numéros d'inventaire figurant avec les codes-barres sur les étiquettes sont les mêmes que ceux des fiches d'immobilisation, ce qui facilitera la mise en place d'une interface.

sortie des anciens déjà amortis. Enfin, si la destruction de bâtiments est en principe signalée par la DPT à la DAFSI, les installations techniques obsolètes ne font pas l'objet d'une mise au rebut systématique. La même observation vaut pour les biens mobiliers, en l'absence de procédure de mise au rebut entre les services utilisateurs et la DSE. La liste des immobilisations extraite de GEF contient encore, par exemple, des ordinateurs, téléviseurs, magnétoscopes, ou machines à écrire datant des années 1980. La procédure de mise au rebut à écrire est à relier à la procédure d'acquisition, car il ne devrait pas être possible de remplacer un bien sans sortir préalablement de l'actif le bien obsolète, détruit ou perdu.

Parallèlement à l'inventaire physique, le rapprochement en cours des biens inventoriés avec les fiches d'immobilisations, la comptabilité générale et l'état de l'actif du comptable devra être poursuivi. Dans cette opération de réconciliation de l'inventaire physique et de la comptabilité, le financement des biens (subventions, dons, legs) devra être retracé en prenant soin de distinguer :

- d'une part, les compléments de dotation non affectés à un équipement déterminé, qui doivent être enregistrés sur le compte 102 « apports », et demeurent durablement dans les fonds propres de l'établissement,
- d'autre part les subventions d'équipement, comptabilisées sur le compte 131, et normalement reprises au compte de résultat au rythme de l'amortissement des immobilisations qu'elles financent.

Au CHGR, la pratique comptable a longtemps conduit à imputer sur le compte 102 (16,3 M€ en 2011) des subventions répondant plutôt aux caractéristiques du compte 131 (377K€). Des corrections d'écritures sont donc à anticiper sur ce point.

c) Le cycle des achats

Les achats d'exploitation sont, comme les acquisitions d'immobilisations, concentrées sur deux directions : la DPT pour les charges afférentes au parc immobilier (entretien, maintenance, assurance, etc.) et la DSE pour le reste.

Sur ce cycle comptable, les remarques générales formulées à propos des immobilisations peuvent être transposées : des éléments de procédure existent, en particulier un guide pratique du Code des marchés publics à la DSE, mais aucune procédure d'achat commune aux deux directions n'a encore été définie. Les procédures de livraison /réception et d'inventaire des stocks n'ont pas davantage été formalisées. Les agents des

magasins des services économiques chargés de la réception des matières premières, fournitures et produits n'ont pas été spécialement habilités pour cette tâche, comme le prescrit la M21¹⁰⁹, ni les cadres de santé qui réceptionnent les biens sur les sites extérieurs de l'établissement. Des supports formalisés d'expression des besoins (« bons blancs¹¹⁰ »), de commande et de réception sont utilisés, mais leur circuit n'est pas entièrement maîtrisé : en principe, seuls les cadres et les contremaîtres des services techniques sont autorisés à émettre des bons blancs, mais cette règle n'est pas écrite, et il arrive que des bons émanent de personnes non autorisées. La DSE est alors contrainte de relancer par téléphone les services concernés pour s'assurer de l'existence d'une autorisation.

Un suivi budgétaire des engagements est réalisé, mais sans périodicité bien définie, d'où un risque de pratiques contraire à la qualité comptable en cas d'insuffisance de crédits en fin d'exercice : imputation de charges sur des comptes de classe 2, report de charges « sauvages », etc.

Une autre difficulté découle de l'absence d'interface entre GEF et DATAMEAL, logiciel de gestion des repas des patients, qui oblige, d'une part, les services économiques à ressaisir dans GEF les commandes émises par la cuisine dans DATAMEAL et, d'autre part, les magasins alimentaires à effectuer une double réception des produits livrés, dans DATAMEAL puis dans GEF. Ce dysfonctionnement, qui occasionne une perte de temps et des risques d'erreurs, a été signalé à McKesson par le service informatique, en attente d'une réponse de l'éditeur.

En ce qui concerne les achats stockés, des dotations par unité ont été définies pour certains produits (produits courants d'entretien, couches à usage unique, etc.) et formalisées par écrit entre la DSE, les magasins et les cadres de santé. La quantité à livrer mensuellement est donc connue des magasins, qui émettent un bon blanc auprès de la DSE lorsque le stock « de sécurité » est atteint, afin de renouveler la commande. En dehors des dotations, les demandes ponctuelles des unités font l'objet d'un bon blanc signé par les cadres, validé par la Directrice adjointe ou l'attaché des services économiques, puis transmis aux magasins pour effectuer le retrait¹¹¹. Les sorties du stock sont enregistrées sur support papier puis transcrites dans GEF au moins une fois par mois, pour l'édition de la balance de stock mensuelle.

¹⁰⁹ Instruction M21, tome 3, p. 12 : « la réception doit en principe être effectuée dans les magasins placés sous l'autorité du responsable des services économiques par des agents spécialement habilités à contrôler la conformité des livraisons avec le détail des bons de commande tant sur le plan quantitatif que sur le plan qualitatif. »

¹¹⁰ Pour les achats autres qu'alimentaires et pharmaceutiques.

¹¹¹ Des dotations par unité existent également pour les médicaments, mais le renouvellement des commandes dans GEF est automatisé depuis le logiciel GENOIS, en fonction de l'état du stock de la pharmacie.

Enfin, un inventaire des stocks est dressé annuellement par les cinq magasins¹¹², mettant au jour de faibles écarts – essentiellement imputables à la pharmacie - entre le stock théorique et le stock physique (10 K€ en 2011, pour un montant d'achats stockés de 5,6 M€ sur le compte de résultat principal, soit 0,17%). Cet inventaire des stocks n'en constitue pas moins, avec l'absence de procédure écrite et les problèmes d'interface informatique, une zone à risque dans le processus des achats stockés. En effet, la séparation des tâches n'est pas assurée dans la réalisation de l'inventaire, puisque celui-ci est effectué par les magasiniers eux-mêmes, sans contrôle d'un agent des services économiques. On peut, en outre se demander si le cloisonnement des magasins en cinq entités séparées n'est pas source d'hétérogénéité des pratiques et de redondance des tâches, donc de moindre d'efficacité du contrôle interne.

d) *Le cycle du personnel*

Sur le cycle des dépenses de personnel, qui constituent le principal poste d'exploitation, la faille majeure du contrôle interne a trait à la fiabilité des données transmises à la DRH sur les éléments variables de paie, les congés et les frais de déplacement.

S'agissant des éléments variables de paie et des congés, une observation générale sur le système d'information peut être faite. Le logiciel de gestion du temps de travail, GESTOR, ne couvre qu'environ 60% de l'établissement ; dans les autres services¹¹³, les plannings de travail sont tenus sur un tableur Excel, ce qui présente un premier risque en termes d'intégrité et de traçabilité des données. En outre, même sur GESTOR, la DRH n'est pas en mesure d'avoir un décompte centralisé et en temps réel des droits à congés, des jours pris et du solde restant par agent.

En ce qui concerne les indemnités de nuit, WE et jours fériés et la prime dite « de contagion »¹¹⁴ les données déclarées par l'encadrement sont saisies dans le logiciel de gestion des ressources humaines EVRH – par import direct de GESTOR pour les services couverts par le logiciel, et par saisie manuelle des états mensuels Excel pour les autres - sans vérification à la DRH. En outre, les plannings mensuels GESTOR sont souvent modifiés par les cadres postérieurement à la bascule mensuelle dans EVRH, sans que ces éléments, qui reflètent la réalité du service fait, soient récupérés et pris en compte rétroactivement dans la paie¹¹⁵.

¹¹² Pharmacie, ateliers, produits alimentaires, produits à usage unique, droguerie.

¹¹³ Services administratifs, psychiatrie infanto-juvénile et service pour adolescents notamment.

¹¹⁴ Indemnité pour travaux dangereux, insalubres, incommodes ou salissants.

¹¹⁵ Seules les omissions font aujourd'hui l'objet d'une demande de régularisation par les cadres pour les agents concernés, mais les plannings mensuels modifiés ne sont pas communiqués en intégralité, ce qui empêche de détecter, le cas échéant, le trop perçu pour d'autres agents.

Pour ce qui est des heures supplémentaires¹¹⁶ et des congés annuels et RTT, leur gestion repose exclusivement sur l'encadrement direct des agents. La DRH n'ayant pas la maîtrise du décompte des congés non pris au 31 décembre et non placés en CET, l'évaluation des charges de remplacement¹¹⁷ à rattacher pour les agents partant en congé ou en récupération au mois de janvier n+1 peut en être faussée. Il en va de même pour l'alimentation des CET : la DRH se fonde sur les éléments déclarés par les cadres, sans avoir connaissance directe du solde des droits à congé.

Pour remédier à cette situation de « payeur aveugle », le remplacement de GESTOR par un autre logiciel de gestion du temps de travail, couvrant l'ensemble de l'établissement et permettant la remontée de l'ensemble des données à la DRH, est d'ores et déjà programmé. Un appel d'offre est en cours pour acquérir ce logiciel, l'expérimenter en 2013, et le déployer effectivement au 1^{er} janvier 2014, soit le premier exercice soumis à certification.

En matière de déplacement et de repas (450 K€), les ordres de mission et les états de frais signés par les cadres sont transmis à la DRH, qui en saisit les éléments dans le logiciel EVRH, sans vérification des éléments déclarés. Il n'existe pas de contrôle de cohérence, par exemple, sur le kilométrage : certains agents déclarent par exemple un nombre de km très stable sur l'ensemble de l'année, périodes de congés comprises.

Une autre lacune du contrôle interne apparaît au stade du contrôle de la paie avant engagement. En effet, les événements individuels affectant la paie sont contrôlés lorsqu'une pièce justificative est transmise par le service de l'agent concerné ; lorsque les justificatifs sont omis, aucune vérification n'est opérée. Une requête dans le logiciel EVRH listant tous les changements intervenus au cours du mois (arrivée d'un contractuel, passage en temps partiel, etc.) serait donc à mettre en place à la cellule paie, pour s'assurer que tous les justificatifs correspondants ont bien été produits. Ce dispositif de contrôle s'impose d'autant plus que les tâches de constitution du dossier individuel et de saisie dans EVRH des éléments du dossier¹¹⁸ ne sont pas séparées à la cellule recrutement. Toutefois, afin d'éviter les contrôles redondants, il conviendra de prendre en compte le plan de contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD)¹¹⁹ en cours d'expérimentation à la Trésorerie, qui doit être déployé au 1^{er} janvier 2013. Ce plan, non encore validé par la

¹¹⁶ Récupérées en quasi-totalité, payées dans certains cas (astreintes informatiques notamment).

¹¹⁷ Compte 6145.

¹¹⁸ Hors éléments variables de paie.

¹¹⁹ Le contrôle hiérarchisé de la dépense consiste, pour le comptable public, à réserver les contrôles exhaustifs aux dépenses de montant unitaire élevé, nécessitant un suivi fin (marchés de travaux, emprunts), et à exercer un contrôle par échantillonnage sur les dépenses courantes inférieures à un seuil financier déterminé, ainsi que sur certains éléments de la paie.

Direction régionale des finances publiques (DRFiP), définit les contrôles à exercer par le comptable sur le fichier des virements de paie transmis par l'ordonnateur. Il prévoit notamment un contrôle mensuel exhaustif de la liste des entrants/sortants et des changements de RIB, un contrôle par sondage des frais de déplacement supérieurs à 150€, des variations du montant net à payer supérieures à 30%, des changements d'indice et de certains éléments variables de paie. La chaîne de contrôle doit donc être repensée en lien étroit avec le comptable, du fait générateur jusqu'au dénouement des opérations.

Enfin, les dossiers individuels des agents devraient être numérotés, comme l'exige la loi du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires. Celle-ci dispose que « *le dossier du fonctionnaire doit comporter toutes les pièces intéressant la situation administrative de l'intéressé, enregistrées, numérotées et classées sans discontinuité* » (article 18). Cette absence de numérotation des dossiers est à corriger car elle peut occasionner des erreurs et des doublons dans la saisie.

e) *Les provisions*

Les provisions n'ont pas encore fait l'objet de règles formalisées et ont pu obéir, parfois, à une logique d'opportunité budgétaire plutôt qu'à une véritable politique de provisionnement.

Les provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations (4 M€ sur le compte 142) retracent des versements de l'ARS destinés à couvrir les surcoûts d'amortissement et de charges financières liés aux investissements réalisés dans le cadre du CPOM. Elles sont régulièrement reprises, mais leur suivi n'est pas documenté par une pièce probante ligne par ligne, comme l'exigerait un commissaire aux comptes.

En ce qui concerne les provisions réglementées pour comptes épargne-temps (1,67 M€ sur le compte 143), la règle a consisté jusqu'ici à provisionner l'ensemble des jours stockés au 30 septembre, dans la limite des crédits disponibles sur chaque budget¹²⁰, en valorisant les jours sur la base d'un coût moyen par catégorie de personnel. Plusieurs observations peuvent être formulées sur cette pratique : d'abord, la politique de provisionnement ne doit normalement pas être déterminée par des considérations budgétaires ; ensuite, bien que les règles relatives aux provisions pour CET n'aient pas encore été publiées, il semble que le principe de prudence incite à prendre en compte les jours stockés au 31 décembre, plutôt qu'au 30 septembre.

¹²⁰ Sur le budget du CSAPA en 2011, aucune provision pour CET n'a été passée faute de crédits.

Au sein des provisions pour risques et charges, une provision pour gros entretien¹²¹ de 799 K€ a été constituée sur le compte 1572, dont l'essentiel provient d'une dotation antérieure à 2001, sans autre justification apparente qu'une situation d'excédent budgétaire à l'époque. Les provisions passées en 2009 et 2010, en revanche, couvrent des charges de gros entretien correspondant à des travaux bien identifiés de sécurité et d'accessibilité. Mais elles ne sont pas justifiées par un plan pluriannuel d'entretien sur 2 à 5 ans, comme le prescrit la M21, et leur reprise, effectuée en fonction de l'avancement des travaux, devrait également être documentée et formalisée dans ce document.

S'agissant pour terminer des dépréciations de compte de tiers, la provision de 500 K€ qui apparaît au bilan 2011 couvre principalement (470 K€) le risque lié au non recouvrement de la créance de sectorisation psychiatrique sur l'Etat. Cette créance, dont la Trésorerie ne retrouve pas les titres et pour laquelle aucune réponse ministérielle n'a été reçue, présente un risque élevé et devrait, en conséquence, être provisionnée à 100% (774 K€).

f) *Observations générales sur le système d'information comptable du CHGR*

Au-delà des problèmes d'interface et de sécurité logique dans les applications, évoqués plus haut, la gestion des habilitations informatiques constitue une problématique transversale et majeure en matière de contrôle interne. Au CHGR, cette gestion est à réexaminer sous l'angle de la qualité comptable, car elle a jusqu'ici été guidée par le souci d'assurer la continuité du service, plutôt que de définir, processus par processus, les restrictions d'accès nécessaires à la séparation des tâches et à l'intégrité des données comptables. Les listes de profils informatiques demandés aux informaticiens de la DAFSI pour la réalisation d'organigrammes fonctionnels sur les processus comptables, montrent bien que la distribution des habilitations a été, en effet, assez large¹²².

Ce travail est à programmer en lien avec la démarche d'amélioration de la sécurité du système d'information relancée en 2012. Centrée jusqu'ici sur le critère de disponibilité des données, avec comme axe prioritaire la sécurisation du réseau et du bloc d'accès, elle devra également s'intéresser, dans la perspective de la certification des comptes, à la question de l'intégrité des informations financières et comptables. L'utilisation d'un

¹²¹ Selon la M21, une provision pour gros entretien ou grandes révisions (PGE) est « destinée à couvrir des charges d'exploitation importantes ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement ». Tome I, p.19.

¹²² Ces listes récapitulent les droits informatiques correspondant à chaque « dialogue » des applications de gestion. Il faut ensuite croiser ces listes avec le nom des agents détenteurs des droits et leur rôle dans la chaîne d'information comptable, pour mettre en évidence les risques liés à des habilitations trop largement définies.

référentiel de contrôle interne des systèmes d'information, comme celui annexé au *Cadre de référence du contrôle interne comptable des établissements publics nationaux*¹²³ - qui s'inspire des normes *Control Objectives for Information & related Technology* (COBIT) -, est recommandée à cet égard.

2.1.4 Typologie des dispositifs de contrôle à déployer ou renforcer

Des observations qui précèdent, on peut conclure que les risques de non qualité de l'information comptable ressortissent à l'une ou plusieurs des familles de dispositifs de contrôle interne suivants, pour reprendre la typologie déjà citée de J. RENARD (cf. 1.1.2.) :

1. Les objectifs : c'est le cas par exemple des politiques de provisionnement et de gros entretien, qui n'ont pas encore été clairement explicitées et formalisées.

2. Les moyens : l'effort nécessaire de formation des agents à la qualité comptable et au contrôle interne comptable et financier entre dans cette catégorie. En relèvent aussi l'acquisition du nouveau logiciel de gestion du temps de travail, et celle, éventuelle, d'un logiciel de gestion des immobilisations pour faciliter la réalisation de l'inventaire.

3. Les systèmes d'information et de pilotage sont également concernés dans l'amélioration des interfaces entre applications et l'amélioration du *reporting* budgétaire. Les contrôles embarqués dans les applications sont un élément majeur du contrôle interne, qu'il convient de connaître, d'analyser et, le cas échéant, d'approfondir¹²⁴. Par ailleurs, les systèmes d'information concourent à la maîtrise des risques en assurant la traçabilité des acteurs, des opérations et des contrôles associés. Celle-ci conditionne la continuité de la piste d'audit¹²⁵ et donc l'« auditabilité » des comptes par le certificateur.

4. L'organisation de la fonction comptable et financière doit assurer une séparation adéquate des tâches sur les processus d'acquisition d'immobilisation, d'achats

¹²³ DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2009, *Cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux*, [en ligne], 70 p., [visité le [12.10.2012], disponible sur Internet : http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/gestionpublique/Operateurs_de_l_Etat/CadreReference.pdf, pp. 36-46.

¹²⁴ *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* annexé à la circulaire interministérielle n° DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011, relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé, p. 29.

¹²⁵ Remonter la piste d'audit consiste, pour le certificateur, à suivre le cheminement d'une opération depuis son dénouement jusqu'à son fait générateur, en examinant les justificatifs produits et les contrôles exercés aux étapes clés du processus.

d'exploitation et d'inventaire des stocks. Elle doit également garantir une suppléance pour toutes les tâches indispensables à la continuité du service. La séparation des tâches et la suppléance doivent être documentées dans des organigrammes fonctionnels, qui décrivent, pour chaque processus comptable et chaque tâche, l'acteur en charge de la tâche, son suppléant le cas échéant, et les habilitations dont il dispose dans le système informatique pour effectuer ses opérations.

5. La formalisation des méthodes et procédures est sans doute le chantier majeur qui attend le CHGR, en commençant par celles qui comportent les plus forts enjeux (acquisition des immobilisations, achats, inventaire et mise au rebut des immobilisations, gestion et contrôle de la paie, etc.). Une procédure doit décrire précisément les opérations dont elle se compose et leur enchaînement, les contrôles qui y sont intégrés (autocontrôles, contrôles mutuels), ainsi que les acteurs impliqués et applications informatiques dans lesquelles ils opèrent. A cet égard, le *Guide du renforcement du contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics de santé* récemment élaboré par la DGFIP recommande d'associer, aux fiches de procédures, des logigrammes permettant de visualiser le déroulement des opérations et de repérer les redondances et cloisonnements éventuels entre acteurs¹²⁶.

6. Enfin, le contrôle de supervision hiérarchique a été évoqué à propos de la supervision des opérations de liquidation des dépenses, comme palliatif à l'absence d'une stricte séparation des tâches.

Comme on le voit, ce ne sont pas seulement des tâches de vérification et de supervision qu'il convient de mettre en place, mais bien un système de maîtrise des risques, formé de dispositifs articulés et cohérents. Tout l'enjeu de la conduite du projet de renforcement de la maîtrise des risques au CHGR est de le faire comprendre, en s'appuyant sur les ressources existant dans l'établissement.

2.2 Le management de la démarche de contrôle interne comptable : forces et faiblesses du CH Guillaume Régnier

Le projet de maîtrise des risques comptables et financiers au CHGR peut s'appuyer sur des ressources internes et externes non négligeables ; il lui revient, en contrepartie,

¹²⁶ DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2012, *Guide du renforcement du contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics de santé*, Paris, 53 p., p. 32.

d'accomplir les mutations culturelles et organisationnelles induites par ce chantier éminemment transversal.

2.2.1 Une méthodologie bien documentée

A) Une démarche transversale, portée au plus haut niveau

Une documentation abondante est aujourd'hui disponible sur la méthode de mise en œuvre du contrôle interne comptable, grâce à l'expérience de la certification des comptes accumulée par les services de l'Etat et ses opérateurs. Les différents guides cités dans ce mémoire en témoignent.

Un préalable de la démarche consiste à définir des structures collégiales de gouvernance collégiale au plus haut niveau de l'établissement¹²⁷, conformément aux principes du COSO relatifs à l'environnement de contrôle et au pilotage du dispositif de contrôle interne. Ces structures doivent comprendre un niveau de supervision et un niveau d'appui, de type comité de pilotage, qui doit associer l'ensemble des directions « métier » concernées par le projet. Le comité de pilotage doit être placé sous la responsabilité conjointe du chef d'établissement, pour traduire l'implication de la Direction générale dans la démarche, et du comptable, chargé avec l'ordonnateur de la tenue des comptes.

Le pilotage opérationnel du projet gagne à s'appuyer sur un référent « contrôle interne » placé à un niveau élevé de la hiérarchie, et relayé par des correspondants dans les directions fonctionnelles.

B) Une démarche pluriannuelle, un arbitrage bénéfices/risques permanent

La mise en œuvre du contrôle interne est une démarche progressive, qui doit être planifiée en respectant plusieurs étapes clés¹²⁸ :

- Une appréciation de l'environnement de contrôle et des facteurs de réussite du projet. Sur ces aspects, l'implication de la Direction générale et du management, la sensibilisation du personnel et l'adéquation des moyens sont déterminants.
- Le choix d'un référentiel de contrôle interne, c'est-à-dire de la structure du dispositif de maîtrise des risques que l'on souhaite adopter.
- Une évaluation collégiale des risques à l'aide de cartographies des risques par processus, identifiant pour chaque procédure et chaque tâche les risques découlant d'une exécution défailante de la tâche, le niveau de ces risques (produit de leur impact financier et de leur fréquence), et les dispositifs de contrôle interne

¹²⁷ DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2012, op. cit., p. 15.

¹²⁸ RENARD J., 2012, op. cit., pp. 169-196.

à mettre en place pour les maîtriser. La notion de « granularité » du contrôle interne est ici fondamentale : l'évaluation des risques et la sélection des dispositifs de contrôle doivent être réalisés au niveau adéquat, ni trop large, ni trop fin, sous peine de négliger certains risques importants ou, au contraire, de rendre étouffant le contrôle interne. A cette granularité adaptée doit être associée une approche coût/bénéfice dans la mise en place des dispositifs, compte tenu du temps et des moyens disponibles, et de la nécessité de ne pas entraver le déroulement de l'activité. On estime généralement, par exemple, que la séparation des tâches, au-delà de trois acteurs par processus, génère un manque de communication entre acteurs et de fluidité des opérations dissuasifs¹²⁹.

- Une organisation du travail planifiant dans le temps le déploiement des dispositifs avec le management des processus concernés, en commençant si possible par une « zone test ».
- Une communication permanente sur l'avancement de la mise en œuvre du plan d'action défini, pour maintenir la mobilisation des acteurs.

Dans le cadre de la préparation des hôpitaux à la certification des comptes, la mise en application de ces principes fait l'objet d'un accompagnement interministériel ambitieux. Le Centre hospitalier Guillaume Régnier n'aborde donc pas la démarche dans un contexte d'improvisation.

2.2.2 Un pilotage national, une feuille de route claire et un dispositif d'appui

La Direction générale de l'offre de soins (DGOS), la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et la Cour des comptes se sont organisées en mode projet depuis 2009 pour accompagner les établissements de santé à la fiabilisation et à la certification de leurs comptes. Cette collaboration s'est concrétisée notamment par la mise en place de trois groupes de travail au niveau national, dont l'un est dédié au contrôle interne comptable et financier¹³⁰. Des commissaires aux comptes, des représentants des établissements (directeurs financiers, médecins DIM comptables) et l'Institut du management de l'EHESP y ont été associés.

Plusieurs outils ont été diffusés dans le cadre de ces travaux, au cours de l'année 2011 : le *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, sept fiches pratiques pour la

¹²⁹ DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2012, op. cit., p. 31.

¹³⁰ Les deux autres groupes travaillent sur les questions juridiques et comptables (notamment l'adaptation de la M21) et les systèmes d'information.

réalisation des travaux comptables de fiabilisation¹³¹, ainsi que les cartographies types déjà mentionnées pour cinq des six cycles comptables identifiés. Le CHGR a commencé depuis plusieurs mois à utiliser ces outils, en travaillant sur sa cartographie des risques et la fiabilisation de l'inventaire des immobilisations. Le *Guide de fiabilisation* fixe un « macro-planning indicatif » 2011-2014 des actions à mener tant sur le plan du contrôle interne que de la fiabilisation comptable, dont les établissements sont invités à s'inspirer pour l'élaboration de leurs propres plans d'action.

En complément de cette documentation, le niveau de pilotage national se décline en région avec un comité de pilotage réunissant des représentants de l'ARS, de la DRFiP et des établissements. Des groupes de travail par cycle comptable doivent en outre se réunir pour permettre l'échange de bonnes pratiques entre établissements, dont certains sont désignés comme référents pour un cycle donné – le CHGR sera ainsi le référent du cycle « fonds déposés ». Le lancement de ces instances est attendu pour l'automne 2012.

Enfin, le CHGR s'est porté candidat et a été retenu dans le cadre de l'offre d'accompagnement de la DGFIP lancée en mai 2012, initialement réservée aux seuls Centres hospitaliers universitaires. Y participent à la fois l'ordonnateur (la DAFSI) et le comptable de l'établissement, ce qui garantit la cohésion de la démarche, essentielle à sa réussite. Il bénéficie dans ce cadre d'un appui documentaire et méthodologique renforcé, que nous évoquerons plus loin. Cet appui est d'autant plus précieux que le projet de certification des comptes est mené, dans les établissements, à moyens constants.

Mais le CHGR peut aussi compter sur ses atouts propres, qui doivent être préservés et développés.

2.2.3 Des points d'ancrage du contrôle interne à capitaliser dans la démarche

Tout d'abord, le contrôle interne n'est pas à mettre en place *ex nihilo* à Guillaume Régnier. Il existe déjà, car aucune organisation ne peut fonctionner sans un degré minimum de maîtrise des risques. Les faiblesses du dispositif identifiées plus haut (cf. 2.1.3.) ne doivent pas occulter cette réalité, l'enjeu étant de formaliser l'existant et de le faire évoluer. C'est pourquoi le terme de « renforcement » est en définitive préférable à celui de « déploiement » du contrôle interne.

¹³¹ Fiches relatives à l'ajustement entre l'inventaire et l'actif, au traitement comptable du risque de non recouvrabilité, aux corrections d'erreurs sur exercices antérieurs, etc. Ces fiches intègrent les modifications de la M21 à anticiper.

Ensuite, l'engagement de la Direction générale dans la démarche ne fait pas de doute. Le Directeur a exprimé l'importance qu'il attachait au projet lors des différents comités de pilotage qui se sont tenus depuis le printemps 2012 ; il a validé l'inscription d'une enveloppe de crédits de formation significative, dans le pré-plan de formation 2013 ; enfin, il a appuyé le recours à un prestataire pour la réalisation de l'audit « flash » des comptes, et porté la candidature de l'établissement à l'offre d'accompagnement de la DGFIP.

Le CHGR a en outre la chance de bénéficier d'une Trésorerie dédiée, où le comptable met progressivement en œuvre un dispositif de contrôle interne propre au réseau de la DGFIP. Ce dispositif est décrit dans le *Guide du contrôle interne comptable et financier dans le secteur public local*, qui prévoit notamment que « le comptable procède annuellement à l'identification des risques propres aux activités de sa trésorerie afin d'élaborer un plan de contrôle interne annuel (PCI) »¹³². L'identification des risques par le comptable peut notamment s'appuyer sur les indicateurs de qualité comptable dont il dispose (IQCL, contrôles comptables automatisés¹³³) et sur les restitutions du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD). Cependant, il n'en est pas encore fait une utilisation partagée avec l'ordonnateur pour cartographier les risques et définir un plan d'action de contrôle interne.

De surcroît, le partenariat ordonnateur-comptable vient d'être renforcé, au CHGR, par la signature d'une convention de service comptable et financier le 20 septembre 2012. La convention consacre l'un de ses cinq axes à la préparation à la certification des comptes, et prévoit plusieurs actions intéressant directement le contrôle interne comptable :

- la réalisation d'un diagnostic commun sur les processus comptables à enjeux, à l'aide des indicateurs de qualité comptable de la Trésorerie et des cartographies des risques de la DGOS et de la DGFIP, débouchant sur un plan d'action de fiabilisation des états financiers,
- le déploiement d'un dispositif de maîtrise des risques, comportant la réalisation d'organigrammes fonctionnels, de fiches de procédures et de dossiers de preuve traçant les actes de contrôle interne réalisés sur la chaîne comptable,
- la dématérialisation des échanges entre ordonnateur et comptable, expérimentée d'abord sur les actes, les arrêtés en matière de ressources humaines et les pièces relatives aux marchés publics. Cette expérimentation sera menée parallèlement à la préparation du passage au protocole d'échange standard d'Hélios (PES V2)

¹³² DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2010, op. cit., p.29.

¹³³ Les contrôles comptables automatisés intégrés dans l'application Hélios restituent tout au long de l'année un état d'anomalies relatif à 72 points de contrôle.

avant le 1^{er} janvier 2015, qui permettra de dématérialiser complètement les titres et mandats et leurs pièces justificatives. La dématérialisation, en favorisant la fluidité de la transmission d'informations entre les logiciels du CHGR et l'application Hélios, minore le risque de rupture de la piste d'audit inhérent à la séparation ordonnateur/comptable,

- l'expérimentation du contrôle allégé en partenariat (CAP) sur une ou plusieurs chaînes de dépense à déterminer, les frais de déplacement, entre autres, étant pressentis. Selon les termes de l'arrêté du 11 mai 2011¹³⁴, le CAP a pour objet, après vérification par un audit conjoint ordonnateur/comptable de l'efficacité des contrôles opérés sur la chaîne comptable, de dispenser l'ordonnateur de produire au comptable les pièces justificatives, pour les mandats unitaires inférieurs ou égaux à 400€. En contrepartie, l'ordonnateur s'engage sur un dispositif de contrôle interne garantissant la maîtrise des risques dans ses services. Comme le contrôle hiérarchisé de la dépense dont il constitue le prolongement, le CAP est donc un moyen de repenser les contrôles sur l'ensemble de la chaîne comptable.

S'agissant des deux premières actions mentionnées (diagnostic et documentation des risques et de l'organisation), il convient de rappeler que le CHGR, dans le cadre de son projet de certification, a déjà réalisé un premier travail sur les cartographies des risques et les organigrammes fonctionnels. Ces documents doivent encore être améliorés en association plus étroite avec le comptable, mais ils témoignent d'une véritable prise de conscience des risques.

Enfin, les acteurs de l'établissement sont aujourd'hui mobilisés dans la démarche de renforcement du contrôle interne. L'organisation en mode projet validée en mai 2012, détaillée en annexe I, est aujourd'hui bien identifiée. Elle est structurée en trois niveaux :

- un comité de pilotage (COPIL) présidé par le Directeur de l'établissement, en lien avec le Trésorier, qui inclut les directions fonctionnelles (DAFSI, DPT, DSE, Direction de l'hospitalisation et des affaires générales - DHAG), la Direction des soins et la Direction qualité et gestion des risques ;
- une équipe projet, composée des collaborateurs directs (ingénieur qualité, attachés, adjoints des cadres) des directeurs adjoints membres du COPIL, et de l'adjointe du Trésorier. L'équipe projet assiste au COPIL et lui rend compte de ses travaux ;

¹³⁴ Arrêté du 11 mai 2011 pris en application du préambule de l'annexe I du code général des collectivités territoriales portant fixation des modalités de justification des dépenses des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé.

- six groupes de travail – un par cycle comptable – co-animés par le responsable de l'équipe projet, l'attachée de la DAFSI et le référent nommé pour chaque cycle parmi les membres de l'équipe projet. Un informaticien de la DAFSI est également désigné comme correspondant informatique pour chaque cycle dont il gère les applications « métier » (GEF, EVRH, McKPH, GAM pour la gestion administrative des patients...).

Il faut souligner que ces acteurs, ainsi que la majorité des gestionnaires et des cadres des services techniques (soit environ 70 personnes), ont été sensibilisés à la démarche d'amélioration du contrôle interne comptable, au cours d'une journée d'information animée par le cabinet *Grant Thornton*. Lors de cette présentation, comme dans les actions de communication menées sur le projet auprès des instances de l'hôpital¹³⁵ et à la réunion annuelle des cadres, le parallèle entre certification des comptes et démarche qualité a été souligné. La Direction qualité, intégrée à l'organigramme du projet, est partie prenante de la démarche depuis l'origine.

Ces éléments favorables ne doivent cependant pas masquer les progrès qui restent à accomplir pour susciter un bon environnement de contrôle interne dans l'établissement.

2.2.4 Transversalité et démarche qualité : des problématiques émergentes dans les directions fonctionnelles du CHGR

- A) Une organisation en pôles récente, une gestion en mode projet à développer

Comme le relève l'autodiagnostic réalisé par le CHGR en juillet 2012, préalablement à la négociation du prochain contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens avec l'ARS, la culture de la transversalité doit encore progresser au CHGR. Le fonctionnement de l'établissement s'est en effet longtemps caractérisé par un fort cloisonnement entre directions fonctionnelles, une multiplicité de services cliniques peu coordonnés et l'absence d'outils de pilotage performants. En 2011, l'établissement a saisi l'occasion du redécoupage sectoriel opéré en 2009 pour engager un rapprochement progressif entre secteurs de psychiatrie, qui s'est accompagné du regroupement des directions administratives en trois pôles de « management support » : pôle ressources humaines et organisation des soins (DRH, Direction des affaires médicales, Direction des soins), pôle ressources patients (DHAG, DAFSI et Direction Qualité) et pôle achats, logistique et

¹³⁵ Conseil de surveillance, Directoire, Commission médicale d'établissement (CME), Commission des soins infirmiers, de rééducation et médico-techniques (CSIRMT).

travaux (DSE et DPT). Mais les effets de cette réorganisation récente ne se manifesteront qu'avec le temps. En témoigne le nombre encore limité des dossiers gérés en mode projet, en dehors des projets structurants de l'établissement (projet d'établissement, projet médical, schéma directeur du système d'information, préparation de la certification HAS...).

Ce risque de cloisonnement existe non seulement au sein des services de l'ordonnateur, mais également entre ordonnateur et comptable. Le management du projet de maîtrise des risques devra donc être attentif à ce que le chantier soit mené de concert des deux côtés de la chaîne comptable, en prenant appui sur la CSCF.

B) Une faible acculturation des services administratifs à la démarche qualité

La qualité est un allié naturel du contrôle interne, comme la première partie de ce mémoire s'est efforcée de le démontrer. Toutefois, dans ce domaine, le CHGR travaille à rattraper un retard lié à son entrée tardive dans la démarche, par rapport à la moyenne des établissements publics de santé. Il n'a ainsi été certifié « V1 » par la HAS qu'en 2006, « V2 » qu'en 2009, et la visite de certification V2010 est prévue pour octobre 2013. En comparaison, l'EPSM de Lille-métropole, déjà bien avancé dans son projet de certification des comptes, peut s'appuyer sur une culture « qualité » attestée par une certification HAS V2010 sans recommandation ni remarque, et la certification ISO 9001 (version 2008) de nombreuses activités, y compris support.

Le retard du CHGR est plus accusé dans les services administratifs, où la démarche qualité reste une question émergente. Les résultats de l'auto-évaluation à blanc V2010 sur les processus de management stratégique et des ressources le démontrent. Sur les critères 2e (indicateurs, tableaux de bord et pilotage de l'établissement), 4a (gestion budgétaire), 5a, 5b et 5c (système d'information, gestion documentaire), 6a (sécurité des biens et des personnes) et 6b (gestion des infrastructures et des équipements), le CHGR est coté « C » sur une échelle de notation allant de A à D. Sur le critère 4b (amélioration de l'efficacité), il obtient la cotation « D ». Or les processus concernés par ces critères sont bien au cœur de la production des données comptables et financières. Il est également significatif qu'aucun ou presque des processus concourant à la chaîne comptable ne soit intégré à la gestion électronique de documents (GED) de la Qualité, même si l'arborescence de la GED sur le site intranet du CHGR a été conçue pour les accueillir.

Plus généralement, et ce point est important à relever dans l'optique de la qualité des comptes, la relation « client-fournisseur » qui lie les services de soins et l'administration est caractérisée par son absence de réciprocité. Les unités de soins sont des clients bien identifiés des services support, mais n'ont pas nécessairement conscience de leur rôle de fournisseur de certains éléments entrants de la chaîne d'information comptable. Le manque de fiabilité des éléments variables de paie communiqués à la DRH, ou l'information non systématique de la DSE en cas de mouvements ou de mise au rebut de biens, sont des illustrations de ce constat (cf. 2.1.3). Mais la même observation vaut aussi pour les directions fonctionnelles.

2.2.5 Des dispositifs de contrôle épars, hétérogènes et non connus de tous

Le manque de formalisation des pratiques, est, on l'a vu, l'une des principales faiblesses du contrôle interne comptable au CHGR, qui devra consentir un important effort pour documenter son organisation et ses procédures. Cependant, des éléments de procédure existent dans les services, parfois nombreux comme à la DRH en matière d'absentéisme ou de paie, ou au service des frais de séjour. Mais ces éléments sont hétérogènes, non standardisés (notes de service, fiches-guides, courriers, courriels) et souvent rédigés au fil de l'eau en fonction des circonstances. Ils ne sont pas recueillis, ni connus de tous. Emanant de chaque direction fonctionnelle et, au sein de chaque direction, de l'encadrement ou d'agents isolés, ils n'ont pas été élaborés collégalement dans le cadre d'une approche par processus. Cette absence d'approche transversale ressort également de la manière dont les cartographies et les organigrammes fonctionnels ont été complétés, chaque agent ayant été sollicité pour telle procédure sur son segment d'expertise, sans véritable coordination par le responsable du processus. L'autorité des documents ainsi élaborés s'en trouve diminuée.

L'apport de la Direction qualité gestion des risques à la documentation des procédures comptables serait donc double : l'intégration des procédures dans une gestion documentaire unique contribuerait à la crédibilité du contrôle interne auprès du commissaire aux comptes ; l'appui méthodologique et le regard extérieur sur l'écriture des documents garantiraient la structuration par processus du dispositif.

La montée en puissance de la Direction qualité dans la conduite du projet est donc l'une des préconisations développées dans la dernière partie qui suit.

3 Consolider une organisation en mode projet incarnant la transversalité du contrôle interne comptable

L'organisation retenue au CHGR pour conduire la préparation à la certification des comptes, si elle ne semble pas devoir être remise en cause, doit être néanmoins être ajustée pour rendre sa gouvernance plus transparente et son pilotage plus efficace, tout en faisant une plus grande place à la Direction qualité et gestion des risques. Un plan d'actions prioritaires à mettre en œuvre doit être défini, ainsi qu'un plan de formation des acteurs au contrôle interne comptable et financier. Mais le choix d'un référentiel structurant le dispositif de maîtrise des risques s'impose au préalable.

3.1 Le référentiel de contrôle interne

Le référentiel de contrôle interne (RCI), socle du dispositif de maîtrise des risques qui en précise les objectifs et les modalités, est un élément important analysé par le certificateur. Comme l'explique J. TOUZARD, Directeur du contrôle interne et de l'organisation aux Hôpitaux de Saint-Maurice, lorsqu'un audit à blanc des comptes est réalisé, « *une partie de la démarche d'audit doit être réservée à l'évaluation du contrôle interne du double point de vue de la pertinence du référentiel et de son application effective et homogène* »¹³⁶. Le RCI doit comprendre une partie générale sur les principes du contrôle interne comptable, qui peut s'inspirer des définitions du COSO, reprises au plan international par l'IFAC (*International federation of accountants*) et par les instances françaises compétentes en la matière (Conseil supérieur des experts comptables et Compagnie nationale des commissaires aux comptes). Plutôt que le cadre de référence de l'Autorité des marchés financiers (AMF), le CHGR gagnerait à reprendre celui élaboré par la DGFIP dans le cadre de l'offre d'accompagnement, qui capitalise l'expérience du secteur public sur ce sujet.

Une deuxième partie du RCI doit être constituée, comme dans le cadre de référence de l'AMF, par une grille de contrôle interne listant, pour chaque cycle comptable, les questions à se poser pour évaluer l'existence et l'effectivité des mesures de maîtrise des risques. Dans cette démarche, le CHGR pourra s'appuyer sur « l'échelle de maturité de la gestion des risques » (EMR) proposée par la DGFIP, qui consiste en un questionnaire structuré en quatre parties (organisation, documentation, traçabilité, pilotage), permettant à l'établissement de s'autoévaluer en matière de contrôle interne sur une échelle de

¹³⁶ TOUZARD J., « L'opportunité de réaliser un audit à blanc et de créer une direction du contrôle interne », *Finances hospitalières*, 2012/1, n°54, p. 21.

cotation de 1 à 5. Le CHGR a également été sollicité pour tester un outil d'autodiagnostic du contrôle interne par cycle comptable, développé par l'ANAP en lien avec des commissaires aux comptes et des directeurs financiers hospitaliers.

La troisième et dernière composante du RCI à élaborer est un guide pratique de mise en œuvre par cycle, « *identifiant les objectifs en terme de critères de qualité comptable, les risques susceptibles de compromettre ces objectifs et les mesures de contrôle interne destinées à les maîtriser* »¹³⁷. Ce document, dont une trame sera également fournie au CHGR par la DGFIP, est à compléter en lien direct avec la cartographie des risques.

Le référentiel de contrôle interne sera le socle documentaire fondamental sur la base duquel l'établissement rendra compte de ses activités de maîtrise des risques au certificateur, mais aussi aux instances de gouvernance de la démarche.

3.2 La gouvernance du dispositif de maîtrise des risques

Elle se compose d'un échelon stratégique et de contrôle, et d'un échelon opérationnel.

3.2.1 Le pilotage du système de contrôle interne

A) Le comité de pilotage du projet

Le comité de pilotage, dans sa composition initiale, n'intégrait pas la Direction des soins. La montée en puissance de l'inventaire physique en 2013, et le manque de fiabilité constaté de l'information entrante relative aux éléments variables de paie, impliquent d'associer désormais étroitement la hiérarchie soignante à la démarche. La mise en place éventuelle, à terme, d'un inventaire décentralisé dans les unités de soins justifie aussi cette implication.

B) Le Conseil de surveillance

Le *Guide du renforcement du contrôle interne comptable* dans les EPS suggère de faire du directoire, élargi au comptable et au référent « contrôle interne », l'instance d'information sur les grandes orientations de la démarche de contrôle interne. Il faut relever à cet égard qu'en psychiatrie, l'absence de tarification à l'activité rend les

¹³⁷ MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT, 2010, op. cit., p. 36.

questions de qualité comptable moins sensibles pour le corps médical, majoritaire au Directoire du CHGR.

En outre, comme la première partie du mémoire l'a décrit, c'est au conseil de surveillance, s'il en existe un, que la direction générale des entreprises rend compte du dispositif de contrôle interne comptable, car il n'est pas juge et partie. Or, dans les hôpitaux publics, le conseil de surveillance, a toute légitimité pour exercer un rôle de supervision sur le contrôle interne. Ses compétences en matière financière, telles que listées par le Code de la santé publique¹³⁸, recouvrent non seulement l'audit du directeur sur l'EPRD et le programme d'investissement, mais également la nomination du commissaire aux comptes, la délibération sur le compte financier – dont les éléments non budgétaires seront certifiés – et la possibilité d'opérer, « à tout moment » les vérifications et les contrôles qu'il juge opportuns, en se faisant communiquer à cet effet tous documents. On peut donc envisager, comme à l'EPSM de Lille-Métropole, que le Directeur rende compte du dispositif de contrôle interne comptable au Conseil de surveillance, voire établisse, à son attention, un rapport annuel sur ce sujet.

A terme, avec l'élévation du degré de maturité de l'établissement en matière de maîtrise des risques comptables et financiers, un comité d'audit pourrait même être constitué au sein du Conseil de surveillance, sur la base du volontariat. Le comité d'audit, dans le droit des sociétés, est en effet chargé de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, le contrôle légal des comptes et l'indépendance des commissaires aux comptes. Un tel comité spécialisé du Conseil donnerait à celui-ci une expertise accrue dans son rôle de contrôle des états financiers de l'établissement. La Direction générale aurait cependant à déployer auprès de ce comité une certaine pédagogie, pour permettre à ses membres d'appréhender les aspects les plus techniques du rapport du commissaire aux comptes.

3.2.2 L'architecture opérationnelle : référents par cycle et référent « contrôle interne »

- A) Une coordination de premier niveau : les référents par cycle comptable

Le rôle des référents par cycle comptable est fondamental dans la démarche de renforcement du contrôle interne. Sans leur implication réelle dans la démarche, le référent « contrôle interne », chef du projet, ne sera pas correctement relayé dans les

¹³⁸ Article L. 6143-1 CSP.

directions opérationnelles. La détermination de la Direction générale et de l'équipe de direction peuvent créer les conditions de cette implication, mais elle devra sans cesse être encouragée par le référent, par une communication régulière sur les progrès réalisés dans la mise en œuvre du plan d'action et le rappel des échéances fixées.

En matière de contrôle interne, les référents de cycle devraient remplir deux missions principales : d'une part, la supervision de la documentation des procédures, en veillant à la coordination avec l'ensemble des acteurs concernés par chaque processus ; d'autre part, l'organisation de la documentation des comptes rattachés à leur cycle. Ces derniers éléments feront partie du « dossier de clôture », qui associe aux comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexe) les documents justifiant les opérations (grand livre, livre journal, pièces justificatives, etc.).

B) Le second niveau : le référent « contrôle interne »

a) *Son rôle*

Le référent « contrôle interne » qui reprendra au mois de novembre 2012 le pilotage du projet aura un rôle majeur d'impulsion et de coordination de la démarche, ainsi que de communication à tous les niveaux de l'établissement. Il assurera en outre le lien avec les services du comptable et les partenaires extérieurs de l'hôpital : ARS, DRFiP, DGFIP.

Sur le plan de la documentation du contrôle interne, il devrait avoir la responsabilité du « dossier permanent » remis au certificateur, comprenant tous les éléments généraux du dispositif de maîtrise des risques : référentiel de contrôle interne, compte rendus des instances de gouvernance et de pilotage de la démarche, cartographies des risques, organigrammes fonctionnels, guides de procédure, plans de contrôle de supervision, etc. En lien avec la DAFSI, il pourrait aussi superviser la production de certains éléments du dossier de clôture, comme la documentation des provisions.

b) *Son rattachement*

Le positionnement de la coordination du contrôle interne dans les organisations est un sujet de débat. A cet égard, l'IFACI constatait en 2008 qu'au sein des entreprises françaises, les services fonctionnels, dont la Qualité, assuraient de manière croissante « un rôle de support au contrôle interne », et que se développaient par ailleurs les fonctions d' « animateur ou coordinateur de contrôle interne » au sein des entités, rattachées directement à chaque direction ou partagées. Mais, souvent, ces réseaux de contrôle interne avaient été « placés sous la supervision du directeur financier, sans doute

en raison des exigences de SOX [la loi Sarbanes-Oxley évoquée en première partie], la fonction ayant essentiellement une activité de contrôle strictement financier »¹³⁹.

Ce dernier argument pourrait plaider, au CHGR, pour le rattachement du référent « contrôle interne » à la DAFSI. Mais d'autres arguments invitent à nuancer cette position :

- le contrôle interne comptable comporte une dimension organisationnelle et managériale, qui justifie un pilotage au niveau de la Direction générale, car cette dernière oriente, par ses priorités, la stratégie de l'établissement pour atteindre l'objectif de qualité comptable ;
- la logique encore très budgétaire des directions financières en milieu hospitalier peut être en décalage avec l'approche du certificateur. C'est ce qui amène J. TOUZARD à juger que *« le rattachement à la Direction des finances est peu souhaitable, car celle-ci n'aborde pas les problématiques comptables stricto sensu, ni les process comptables »¹⁴⁰* ;
- un risque de conflit demeure entre l'objectif de fiabilité des comptes et la contrainte budgétaire, malgré la mise en place de l'EPRD, comme on l'a vu. Aussi est-il préférable, selon le même auteur, d' *« éviter la mise en place d'un quelconque lien hiérarchique avec les finances, afin de garantir l'indépendance et la qualité du contrôle »*. On peut ajouter, sur ce point, que le contrôle interne ne doit surtout pas être apparaître aux services opérationnels comme une démarche déguisée de contrôle budgétaire, manifestant une volonté d'emprise de la Direction des finances.

L'IFACI se borne d'ailleurs à recommander que *« que les entités opérationnelles et fonctionnelles désignent un coordinateur ou animateur de contrôle interne, dédié ou non, assisté d'une équipe ou non en fonction de leur taille, et que cet agent adopte un mode de fonctionnement en réseau pour procéder à tous échanges d'information ou d'expériences utiles »*. La question du rattachement du contrôle interne demeure donc ouverte.

Un positionnement du référent au sein de la Direction qualité et gestion des risques peut se défendre, compte tenu des parallèles nombreux qui existent entre qualité et contrôle interne. Toutefois, il ne faut pas négliger le principal obstacle à un tel rattachement : même si la maîtrise des risques comptables est un sujet transversal, elle n'en suppose pas moins une certaine culture technique. Un pilotage de la démarche par la Direction

¹³⁹ INSTITUT FRANÇAIS DE L'AUDIT ET DU CONTROLE INTERNES, 2008, *L'urbanisme du contrôle interne*, pp. 13-19.

¹⁴⁰ TOUZARD J., op. cit., p.22.

qualité nécessiterait donc *a minima* un partage de moyens à conventionner avec la DAFSI (mise à disposition de l'attachée d'administration à hauteur de 0,1 à 0,2 ETP par exemple), sinon un recrutement complémentaire.

Une autre option, plus onéreuse, serait de créer une direction du contrôle interne à part entière, à l'instar des Hôpitaux de Saint-Maurice. Dans cet établissement, d'une taille comparable à celle du CHGR (2300 ETP, 143 M€ de budget de fonctionnement), la Direction du contrôle interne, dotée de deux ETP – un directeur adjoint et un cadre contractuel – a en charge le pilotage du projet de certification des comptes et le contrôle de légalité interne des marchés publics.

Cependant, même dans ce dernier scénario, l'association étroite de la Direction qualité est indispensable. C'est à elle qu'il revient d'écrire la « procédure des procédures », qui décrit la manière dont les procédures relatives à la chaîne comptable doivent être organisées, élaborées et validées. Elle devrait en outre apporter un appui méthodologique à la rédaction de ces procédures, en veillant spécialement au respect de l'approche par processus, et garantir la cohérence de l'architecture documentaire du contrôle interne dans la GED qualité.

C) L'audit interne : un aiguillon pour le contrôle interne

Le contrôle interne ne doit pas seulement être renforcé, il doit également être évalué. C'est d'abord le rôle du contrôle de supervision *a posteriori* (cf. 1.1.2), qui devrait être formalisé par le management dans un plan définissant son champ, ses modalités et sa périodicité¹⁴¹. Mais l'audit interne peut également y contribuer, en objectivant par des tests les écarts entre le référentiel comptable et la réalité constatée. Il ne s'agit pas ici de recommander la mise en place d'une *structure* d'audit dédiée, permanente et indépendante, comme elle doit l'être en principe. Une telle option n'est pas proportionnée aux moyens dont dispose aujourd'hui le CHGR, compte tenu de ses marges de manœuvre réduites par le programme d'investissement. Mais une *activité* d'audit épisodique, prenant appui sur la procédure d'audit interne « qualité » du CHGR¹⁴², peut tout à fait être envisagée. Un programme d'audit serait défini sur l'année, missionnant les auditeurs sur des durées très courtes (une à deux journées) pour tester l'existence et l'effectivité des procédures. Ce type de démarche ne peut toutefois se concevoir qu'avec l'appui de la Direction générale, des directions fonctionnelles et de la Direction des soins, et à un stade plus avancé du projet de certification. Il compléterait le dispositif d'audit

¹⁴¹ DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2012, op. cit, pp. 39 s.

¹⁴² Procédure « Audit interne » PRO-QGR-QUA-02.

conjoint ordonnateur/comptable prévu par la CSCF en 2014, dans le cadre de l'expérimentation du contrôle allégé en partenariat.

3.3 Le plan d'action

Les actions à mener à court et moyen termes pour conduire le renforcement du contrôle interne comptable se déclinent en trois axes : la communication, le déploiement de dispositifs de maîtrise des risques, la formation des acteurs.

3.3.1 Un espace de communication interne

Une documentation abondante a été rassemblée au fil du projet de certification des comptes : documents comptables, cartographies, organigrammes fonctionnels, procédures, guides méthodologiques, supports de sensibilisation, comptes rendus, etc. Elle gagnerait à être centralisée dans un espace dédié à la démarche de certification, sur le site intranet de l'établissement. Tous les acteurs concernés auraient ainsi accès aux mêmes informations sur la démarche et son état d'avancement. Au fil de leur validation, les documents de procédure mis en partage sur cet espace auront vocation à rejoindre, sur le même site, l'arborescence de la gestion documentaire qualité.

3.3.2 Les actions prioritaires de maîtrise des risques

Elles sont récapitulées, sur la base des observations formulées tout au long du mémoire, dans le tableau page suivante.

Le plan d'action proposé reste à affiner, voire à étaler si les échéances apparaissent trop ambitieuses aux services. Le retour d'expérience de la DGFIP pourra être sollicité à cet égard. La mise en œuvre du plan devra être suivie par des indicateurs généraux, comme le taux de réalisation des actions, ou plus ciblé dans les cas qui s'y prêteront (pourcentage de l'actif inventorié, par exemple). Le chef de projet veillera enfin à communiquer régulièrement les résultats obtenus aux groupes de travail par cycle, ainsi qu'au comité de pilotage.

Cycle	Action	Acteurs	Pilote	Echéance
Général	Approfondir l'évaluation du contrôle interne par cycle à l'aide de l'EMR et éventuellement l'outil ANAP	DPT/DSE/DAFSI/DRH/DS	RCI	2e semestre 2012
Général	Reprendre l'élaboration des cartographies des risques et organigrammes fonctionnels sur la base de la trame harmonisée de la DGFIP avec l'appui de la Direction Qualité/GDR	DPT/DSE/DAFSI/DRH/DS	RCI	1e semestre 2013
Général	Revoir les profils informatiques sur les processus à enjeu en lien avec l'écriture des organigrammes fonctionnels et des procédures	DAFSI/DSE/DPT/DRH/DS	RCI	2e semestre 2013
	Finaliser la procédure des procédures et définir l'architecture documentaire générale du contrôle interne	DQGDR/DAFSI/RCI	DQGDR	2e semestre 2012
Immobilisations	Rédiger une procédure d'inventaire physique annuel intégrant la question des déplacements de biens	DPT/DSE/DAFSI	DSE	2eme semestre 2012
Immobilisations	Solliciter McKesson pour mise en place d'une interface entre l'enregistrement des codes-barres et les fiches d'immobilisations, et résolution des problèmes de calcul d'amortissement (VNC négatives)	DAFSI/DSE	DAFSI	2e semestre 2012
Immobilisations	Réaliser l'inventaire du parc immobilier ou de l'ensemble des immobilisations si recours à un prestataire	DPT/DSE/DAFSI/DS	DPT	2e semestre 2013
Immobilisations	Rédiger une procédure d'approche par composant (suivi extra comptable des marchés allotis)	DPT/DSE/DAFSI	DPT	2e semestre 2012
Immobilisations	Rédiger une procédure d'imputation en classe 2 ou 6	DPT/DSE/DAFSI	DSE	2e semestre 2012
Immobilisations	Rédiger une procédure d'acquisition (de la commande au mandatement)	DPT/DSE/DAFSI	DPT/DES	2e semestre 2013
Immobilisations	Rédiger une procédure de mise au rebut liée à la procédure d'acquisition	DSE/DPT/DAFSI/DS	DSE	2e semestre 2013
Personnel	Numéroter séquentiellement les dossiers individuels	DRH	DRH	1e semestre 2013
Personnel	Réorganiser les procédures de gestion des éléments variables de paie (heures supp., congés, indemnités) parallèlement à l'acquisition du nouveau logiciel de GTT et en lien avec les restitutions du CHD	DRH/DS/DAFSI/CL	DRH	2e semestre 2013
Personnel	Mettre en place un contrôle renforcé sur les frais de déplacement dans la perspective de l'expérimentation en 2014 du contrôle allégé partenarial avec la Trésorerie	DRH/DS/DAFSI	CL	2e semestre 2012
Personnel	Refondre la procédure de contrôle de la paie avant engagement, et créer une requête listant les changements individuels, en lien avec les restitutions du CHD	DRH/DS/DAFSI/CL	DRH	1e semestre 2013
Achats	Rédiger une procédure commune d'achat	DPT/DSE/DAFSI	DSE	2e semestre 2013
Achats	Formaliser le suivi budgétaire (si possible mensualisé)	DPT/DSE/DAFSI	DAFSI	2e semestre 2012
Achats	Rédiger une procédure d'inventaire des stocks incluant une séparation des tâches	DSE	DSE	1e semestre 2014
Provisions	Rédiger une procédure de provisionnement des CET intégrant les modifications à venir de la M21	DRH/DAFSI	DRH	1e semestre 2013
Provisions	Elaborer un plan pluriannuel de gros entretien	DPT/DAFSI	DPT	2e semestre 2013

3.3.3 La formation des acteurs

Si la sensibilisation des agents peut être considérée comme acquise au CHGR, la démarche de contrôle interne ne sera pas crédible sans un important effort de formation.

Dans la lignée de la lettre circulaire du 6 juin 2011 de la DGOS relative aux axes et actions de formation nationales prioritaires à caractère pluriannuel¹⁴³, qui inclut parmi ses priorités la formation « aux impératifs documentaires de la certification des comptes » et au contrôle interne comptable et financier, le CHGR a inscrit dans son pré-plan de formation 2013 une enveloppe de 27 000 € pour l'axe institutionnel « Certification des comptes ».

Cette enveloppe financera quatre thèmes de formation : l'initiation à la comptabilité et à l'instruction M21, le contrôle interne comptable et financier, la réalisation de l'inventaire des immobilisations, la fiabilisation du bilan d'ouverture sur les opérations complexes. L'annexe IV décrit en détail la répartition prévisionnelle du public ciblé par thème de formation, qui s'est efforcée de graduer l'effort en fonction du niveau d'implication des agents concernés dans la démarche. La sélection des prestataires devra être faite en tenant compte de l'offre de formation gratuite proposée par l'EHESP et l'Ecole nationale des finances publiques (ENFiP) dans le cadre de sessions régionales¹⁴⁴.

Le pré-plan sera présenté à la commission consultative de la formation professionnelle le 16 octobre 2012.

¹⁴³ MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, Lettre circulaire N° DGOS/RH4/2011/210 du 6 juin 2011 relative aux axes et actions de formation nationales prioritaires à caractère pluriannuel, concernant l'ensemble des agents des établissements mentionnés à l'article 2 de la loi N°86-33 du 9 janvier 1986 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique hospitalière.

¹⁴⁴ Cette offre comprend un module comptable, un module relatif à des opérations spécialisées comme la comptabilisation de la TVA, et deux modules sur le contrôle interne comptable et financier.

Conclusion

La démarche de contrôle interne comptable et financier, parce qu'elle s'inscrit dans le temps et bouscule des habitudes acquises en touchant à l'organisation et, en définitive, à la manière dont chacun travaille, est un chantier structurant pour le CHGR en termes de qualité comptable, et au-delà. C'est en effet en obligeant les acteurs à documenter leurs opérations, à réexaminer les contrôles mis en place, à sortir du cloisonnement naturel induit par le principe hiérarchique, qu'elle contribuera le plus à l'amélioration de la performance de l'établissement. La culture des comptes sincères n'a d'ailleurs pas vocation à rester cantonnée dans les pôles de management support. Le contrôle interne, même comptable, est l'affaire de beaucoup, sinon de tous. On peut ainsi imaginer, à l'avenir, que les contrats passés avec les pôles cliniques incluent parmi leurs objectifs de qualité des indicateurs de qualité comptable, comme la fiabilité des données relatives aux éléments variables de paie, ou l'exhaustivité de inventaire des biens mobiliers, en cas d'inventaire décentralisé dans les unités. Sans oublier qu'avec la perspective, toujours repoussée mais maintenue, de la valorisation de l'activité en psychiatrie, les services de soins seront directement concernés par la qualité et de l'information comptable.

Mais, avant d'envisager l'avenir, il convient d'avoir à l'esprit les écueils auxquels peut se heurter une démarche qui s'apparente à course de fond. La sous-estimation des moyens humains et matériels à mobiliser, une définition trop floue ou irréaliste des priorités et des échéances, un co-pilotage ordonnateur/comptable insuffisant, peuvent conduire à un enlèvement rapide du projet. Deux tentations peuvent enfin survenir. Celle, d'abord, d'appliquer mécaniquement des concepts du contrôle interne comme la séparation des tâches, au risque de susciter un rejet des acteurs. Celle de l'attentisme, ensuite, que pourrait encourager l'anticipation d'un report de l'échéance de 2014 fixée par la loi. La Fédération hospitalière France (FHF) a, en effet, récemment officialisé cette demande auprès du Ministère de la Santé. Compte tenu de la lenteur du processus législatif, il n'est pas toutefois pas certain que cette demande, si elle est entendue, puisse aboutir. Le Président de la République a d'ailleurs demandé la parution rapide des décrets attendus sur la certification des comptes des hôpitaux. Au vu de l'ampleur du travail à accomplir, spéculer sur l'éventualité d'un report pour retarder le déploiement du contrôle interne ne serait pas de bonne politique.

Bibliographie

OUVRAGES

AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS, 2007, *Le dispositif de contrôle interne – Cadre de référence* [en ligne], 65 p. [visité le 10.10.2012], disponible sur Internet :

http://www.amf-france.org/documents/general/7602_1.pdf

AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS, 2010, *Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne – Cadre de référence* [en ligne], 36 p. [visité le 11.08.2012], disponible sur Internet :

http://www.amf-france.org/documents/general/9545_1.pdf

BERNARD F., GAYRAUD R., ROUSSEAU L., 2010, *Contrôle interne*, 3^e édition, Paris : Maxima, 325 p.

COHEN A.-G., 2008, *Contrôle interne et audit publics*, 2^e édition, Paris : LGDJ, Lextenso éditions, 218 p.

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2012, *Guide du renforcement du contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics de santé*, Paris, 53 p.

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2010, *Guide du contrôle interne comptable et financier dans le secteur public local*, [en ligne] 38 p., [visité le 05.10.2012], disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/Guide_controle_interne_comptable_et_financier_secteur_public_local.pdf

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2009, *Cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux*, [en ligne], 70 p., [visité le 12.10.2012], disponible sur Internet :

http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/gestionpublique/Operateurs_de_I_Etat/CadreReference.pdf

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2009, *Vademecum sur la mise en œuvre du cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux*, [en ligne], 25 p. [visité le 05.10.2012], disponible sur Internet :

http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/gestionpublique/Operateurs_de_l_Etat/Vademecum.pdf

DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DES SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2011, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, [en ligne] 50 p., [visité le 05.10.2012], disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_fiabilisation_comptes-2.pdf

DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, *Cartographie type du cycle des immobilisations* [visité le 01.10.2012] disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/Cartographie_immos_V8def_nov11.pdf.

DOUSSOT-LAYNAUD C.-L., GROLIER J., PEYRET P., 2009, *L'EPRD, gestion budgétaire et comptable des établissements de santé*, Rennes : Presses de l'EHESP, 543 p.

GRAND B., VERDALLE B., 2006, *Audit comptable et financier*, Paris : Economica, 111 p.

INSTITUT FRANÇAIS DE L'AUDIT ET DU CONTROLE INTERNES, 2008, *Contrôle interne et qualité, pour un management intégré de la performance*, Paris : IFACI, Cahiers de la recherche, 64 p.

INSTITUT FRANÇAIS DE L'AUDIT ET DU CONTROLE INTERNES, 2008, *L'urbanisme du contrôle interne*, Paris : IFACI, 22 p.

MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ÉTAT, 2010, *Cadre de référence du contrôle interne comptable de l'Etat*, [en ligne], 74 p., [visité le 12.08.2012], disponible sur internet :

http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/comptabilite/cadre_de_reference_Etat.pdf

MINISTERE DE LA SANTE, DE LA FAMILLE ET DES PERSONNES HANDICAPEES, MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, 2003, *Guide de présentation du tableau de bord des indicateurs financiers des établissements publics de santé*, [en ligne], 38 p. [visité le 29.09.2012], disponible sur Internet :

<http://www.sante.gouv.fr/tableau-de-bord-des-indicateurs-financiers-des-eps-tbfeps-guide-de-presentation.html>

NOIROT P., WALTER J., 2009, *Le contrôle interne*, AFNOR éditions, 163 p.

ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES ET DES COMPTABLES AGREES, 2005, *Le contrôle interne : les missions d'accompagnement de l'expert-comptable : approche par l'analyse des risques et documentation*, Paris : Expert-comptable média, 74 p.

PIGE B., 2009, *Audit et contrôle interne*, 3^e édition, Cormelles-le-Royal : EMS éditions, 319 p.

RENARD J., 2007, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 6^e édition, Paris : Editions d'organisation, 479 p.

RENARD J., 2012, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Paris : Eyrolles, 239 p.

RAZER J., DURETTE P., 2000, *La maîtrise des risques à l'hôpital. L'apport du contrôle interne*, Rueil-Malmaison : Doin Editeurs - Editions Lamarre, 82 p.

MEMOIRES

BARRERE C., 2011, *Première certification des établissements publics de santé : nouvelle mission pour le commissaire aux comptes*, Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, 164 p.

POMART M., 2012, *La certification des comptes va-t-elle améliorer la gouvernance de l'Etablissement public de santé mentale des Flandres*, Mémoire de master II : Université de Valenciennes et du Hainaut-Cambrésis, 36 p. (hors annexes).

RICHARD, J.-R., 2010, « *Objectif 2014* », *Préparer la certification des comptes : l'exemple du Centre hospitalier de Versailles*, Mémoire professionnel : Ecole des hautes études en santé publique, 76 p.

RAPPORTS

COUR DES COMPTES, 2012, « Le passage aux responsabilités et compétences élargies de sept universités parisiennes : une mise en œuvre difficile », in COUR DES COMPTES, *Rapport public annuel*, Paris : La documentation française, pp. 317-329.

COUR DES COMPTES, 2012, *Certification des comptes de l'Etat, exercice 2011*, Paris : La documentation française, 97 p.

COUR DES COMPTES, 2007, « La fiabilité des comptes des hôpitaux », in COUR DES COMPTES, *Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, Paris : La documentation française, pp 93-118.

CHAMBRE REGIONALE DE COMPTES DE BRETAGNE, 2007, *Rapport d'observations définitives sur la gestion du Centre hospitalier Guillaume Régnier, Rennes* [en ligne], 17 p. [visité le 12.10.2012], disponible sur Internet :

<http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Etablissement-hospitalier-public-Centre-hospitalier-Guillaume-Regnier-de-Rennes-Ille-et-Vilaine>

INSPECTION GENERALE DES FINANCES, 2009, *Rapport relatif à la structuration de la politique de contrôle et d'audit interne de l'Etat* [en ligne], 287 p.[visité le 12.08.2012], disponible sur Internet :

http://www.igf.finances.gouv.fr/webdav/site/igf/shared/Nos_Rapports/documents/Structuration_de_la_politique_d_audit_et_de_controle_internes_de_l_Etat.pdf

TEXTES OFFICIELS

COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES. *Table synthétique des normes d'exercice professionnel* [en ligne], 199 p., [visité le 01.10.2012], disponible sur Internet :

https://www.cncc.fr/sections/documentation_profes/documentation_de_ref/norme_et_doctrine_pr/table_synthetiques_d/table_des_normes

HAUTE AUTORITE DE SANTE. Manuel de certification des établissements de santé V2010 [en ligne], [visité le 04.10.2012], disponible sur Internet :

http://www.has-sante.fr/portail/plugins/ModuleXitiKLEE/types/FileDocument/doXiti.jsp?id=c_1037208

MINISTERE DU TRAVAIL, DE LA FAMILLE, DE LA SOLIDARITE ET DE LA VILLE, MINISTERE DE LA SANTE ET DES SPORT, CAISSE NATIONALE D'ASSURANCE MALADIE DES TRAVAILLEURS SALARIES. Circulaire n° DHOS/F2/CNAMTS/2009/295 du 23 septembre 2009 relative à l'équilibre financier des établissements de santé [en ligne], [visité le 12.10.2012], disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/circulaire_295_230909.pdf

MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE, MINISTERE DE LA SANTE, DE LA JEUNESSE, DES SPORTS ET DE LA VIE ASSOCIATIVE. Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé (M21), Tome 1 : le cadre comptable [en ligne], version consolidée 2009 [visité le 12.08.2012], disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/M21_tome_1_sept_2009.pdf

MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE, MINISTERE DE LA SANTE, DE LA JEUNESSE, DES SPORTS ET DE LA VIE ASSOCIATIVE. Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé (M21), Tome 1 : le cadre comptable [en ligne], version consolidée 2009 [visité le 12.08.2012], disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/M21_tome_1_sept_2009.pdf

MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE, MINISTERE DE LA SANTE, DE LA JEUNESSE, DES SPORTS ET DE LA VIE ASSOCIATIVE. Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé (M21), Tome 2 : le cadre budgétaire [en ligne], version consolidée 2009 [visité le 12.08.2012], disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/M21_tome_2_sept_2009.pdf

MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, MINISTERE DE L'EMPLOI ET DE LA SOLIDARITE. Instruction budgétaire et comptable applicable aux

établissements publics de santé (M21), Tome 3 : la tenue des comptabilités [en ligne], [visité le 12.08.2012], disponible sur Internet :

http://www.colloc.bercy.gouv.fr/colo_otherfiles_fina_loca/docs_som/m21_tome3_2000_18janv2007.pdf

MINISTERE DE LA SANTE ET DES SPORTS. Circulaire interministérielle n° DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en ligne], [visité le 11.08.2012], disponible sur Internet :

http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/10/cir_33932.pdf

MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE. Circulaire n° DGOS/PF2/2011/416 du 18 novembre 2011 en vue de l'application du décret 2010-1408 du 12 novembre 2010 relatif à la lutte contre les événements indésirables associés aux soins dans les établissements de santé [en ligne], [visité le 11.08.2012], disponible sur Internet :

http://www.has-sante.fr/portail/upload/docs/application/pdf/2011-12/circulaire_11_11_application_decret_ei_11_10_es.pdf

ARTICLES

AUMERAS P., « La certification des comptes et les commissaires aux comptes », *Finances hospitalières*, 2009/5, n°25, pp 12-17

CABANIS J.-N., « La certification des comptes : une grande réforme est en marche », *Les Cahiers hospitaliers*, 2012, n°290, pp. 5-6.

INSTITUT FRANÇAIS DE L'AUDIT ET DU CONTROLE INTERNES, 2004, « Audit interne – Qualité », *Prise de position IFACI*, Paris : IFACI, 8 p.

MAZIN C., « La certification des comptes des hôpitaux : la recherche de la vérité, de la transparence », *Les cahiers hospitaliers*, 2012, n°290, pp. 10-12.

MOUTENET P., « La certification des comptes des hôpitaux », *Finances hospitalières*, 2011/2, n°44, pp 18-22.

RICOUARD R., « Le contrôle interne, pilier de la maîtrise », *Gestions hospitalières*, 2008/5, n°476, pp 364-368.

PERRON-DUPUY M., WINICKI P., 2010, « Certification des hôpitaux : le compte à rebours a commencé ! » [interview croisée de Monique Thorel et Claude-Anne Doussot-Laynaud], *Les cahiers du management public*, n°19, pp 6-8.

TOUZARD J., « L'opportunité de réaliser un audit à blanc et de créer une direction du contrôle interne », *Finances hospitalières*, 2012/1, n°54, pp. 19-22.

SITES

COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, *La mission légale*. [visité le 01.10.2012], disponible sur : <http://www.cncc.fr/mission-legale.html>

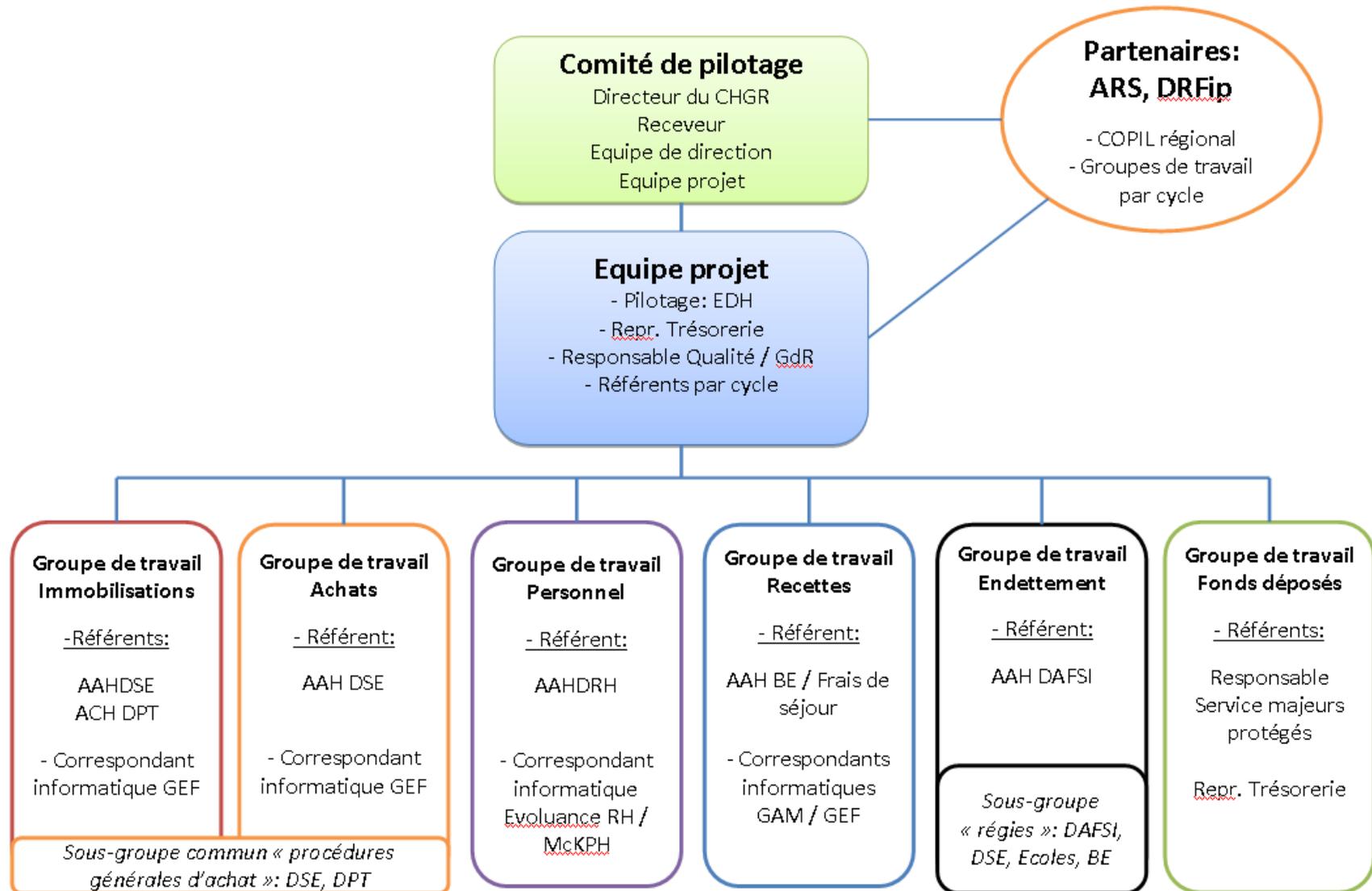
ORGANISATION INTERNATIONALE DE NORMALISATION, *Glossaire – Termes et abréviations* [visité le 01.10.2012] disponible sur :

<http://www.iso.org/sites/ConsumersStandards/fr/5-glossary-terms.htm>.

Liste des annexes

- Annexe I : Organigramme du projet de certification des comptes au CHGR**
- Annexe II : Observations des chambres régionales des comptes sur la fiabilité des comptes des établissements publics de santé mentale (2009-2012)**
- Annexe III : Cartographie des principaux risques du cycle « immobilisations »**
- Annexe IV : Formations à intégrer dans l'axe institutionnel « Certification des comptes » du plan de formation 2013**

Annexe I – Organigramme du projet de certification des comptes au CHGR



Annexe III – Cartographie des principaux risques du cycle « immobilisations »

1 – Biens immobiliers

CYCLE IMMOBILISATIONS (Direction des plans et travaux)					
Tâche	Risque	Impact financier	Fréquence	Mesures de CIC en place	Mesures de CIC à mettre en place
1. ACQUISITION DES IMMOBILISATIONS					
Général	Absence de règles et de procédures formalisées Absence de séparation des tâches incompatibles			Délégation de signature	Procédures écrites de distinction des dépenses de classe 2 et 6, d'acquisition, réception, liquidation, mandatement Organigrammes fonctionnels séparant les tâches
Constatation du service fait	Absence de vérification de l'avancement des travaux ou du bon fonctionnement de l'équipement	Fort	Faible	PV de réception pour les grosses opérations de travaux Sinon : constatation du service fait lors du contrôle de la facture ou de la demande d'acompte-avancement des travaux	Procédure écrite (réception) Systématiser les PV de réception
Liquidation	Absence de rapprochement bon de commande – bon de livraison – facture Non prise en compte des règles en matière de TVA	Fort Moyen	Faible Moyen	Vérification effectuée par le maître d'œuvre ou par le technicien de la DPT qui appose sa signature sur la facture	Procédures écrites (liquidation, TVA) Renforcement de la supervision de la liquidation
Mandatement	Non comptabilisation, double comptabilisation, erreur d'imputation, erreur de liquidation Absence de prise en compte à l'inventaire	Moyen Fort	Moyen Moyen	 Transmission à la DAFSI (fin juin/fin décembre) de l'état des opérations réceptionnées	Procédure écrite Procédure d'intégration à l'inventaire et de rapprochement fiches inventaire/états comptables
Comptabilisation par composants (art.311-2 PCG)	Non distinction des biens constituant des composants	Moyen	Fort		Procédure relative aux composants (définition, durée d'amortissement)
2. VALORISATION ET INVENTAIRE					
Valorisation des productions d'immobilisation	Absence de recensement et de valorisation des productions d'immobilisation	Moyen	Moyen		Procédure écrite et définition des travaux concernés
Recensement des provisions pour risques et charges	Méconnaissance des règles de provision Absence de provision	Moyen	Moyen	Fiche provision pour gros entretien constituée mais non justifiée	Plan pluriannuel de gros travaux
Inventaire physique	Non justification des droits et obligations liés aux biens inventoriés (propriété des biens notamment)	Moyen	Moyen	Début de recensement des biens immobiliers (terrains, agencements, bâtiments, IGAAC)	Procédure d'inventaire Recensement à poursuivre (installations, travaux et rattachement des financements) Rapprochement actes/fiches d'immobilisation/bilan
Inventaire comptable	Sous- ou surévaluation des biens inventoriés	Moyen	Moyen		Rapprochement inventaires ordonnateur/comptable/ balance
3. CESSIONS ET MISES AU REBUT					
Recensement des mises au rebut d'immobilisations,	Recensement non exhaustif des mises au rebut	Faible	Fort		Procédure écrite (fiche de proposition de réforme par le service utilisateur)
Décision de mise au rebut d'immobilisations	Détournement d'actif Absence de décision de mise au rebut	Faible	Faible Fort		Procédure écrite (décision de réforme, contrôle de l'autorisation par le service compétent)
Information du service financier de la mise au rebut	Enregistrement non exhaustif des mises au rebut	Faible	Fort		Procédure écrite (information systématique avec justificatifs)

2 – Biens mobiliers

CYCLE IMMOBILISATIONS (Direction des services économiques)					
Tâche	Risque	Impact financier	Fréquence	Mesures de CIC en place	Mesures de CIC à mettre en place
1. ACQUISITION DES IMMOBILISATIONS					
Général	Absence de règles et de procédures formalisées Absence de séparation des tâches incompatibles			Délégation de signature Guide de la commande publique (à valider)	Procédures écrites de distinction des dépenses de classe 2 et 6, d'acquisition, réception, liquidation, mandatement Organigrammes fonctionnels séparant les tâches
Commande	Non-respect des règles du CMP et des procédures Collusion entre service acheteur/fournisseur	Moyen Faible	Moyen Faible	Bons de commande pré-numérotés Visa par une personne autorisée	Procédure écrite
Constatation du service fait	Absence de vérification du bon fonctionnement de l'équipement	Fort	Faible	Réception des biens par les magasins, les cadres des structures extérieures ou les gestionnaires	Procédure écrite Habilitation des agents réceptionnant les biens (magasins/structures extérieures)
Liquidation	Absence de rapprochement bon de commande – bon de livraison – facture Non prise en compte des règles en matière de TVA	Fort Moyen	Faible Moyen	Liquidation supervisée par la directrice adjointe/l'AAH	Procédures écrites (liquidation, TVA) Renforcement de la supervision de la liquidation
Mandatement	Non comptabilisation, double comptabilisation, erreur d'imputation, erreur de liquidation Absence de prise en compte à l'inventaire	Moyen Fort	Moyen Moyen		Procédure écrite (notamment d'imputation en classe 2/6) Procédure d'intégration à l'inventaire et de rapprochement fiches inventaire/états comptables
2. VALORISATION ET INVENTAIRE					
Recensement des provisions pour risques et charges	Méconnaissance des règles de provision des provisions Absence de provision	Moyen	Moyen		
Inventaire physique	Non justification des droits et obligations liés aux biens inventoriés (propriété des biens notamment)	Moyen	Moyen	Etiquetage partiel des biens avec codes-barres Début de recensement des équipements et du mobilier (3 UF)	Procédure d'inventaire Etiquetage des biens à mettre en lien avec la base d'inventaire (reconnaissance des codes-barres) Recensement à poursuivre (autres UF et rattachement des financements) Rapprochement actes/fiches d'immobilisation/bilan
Inventaire comptable	Sous- ou surévaluation des biens inventoriés	Moyen	Moyen		Rapprochement inventaire ordonnateur/comptable/balance
3. CESSIONS ET MISES AU REBUT					
Recensement des mises au rebut d'immobilisations,	Recensement non exhaustif des mises au rebut	Faible	Fort		Procédure écrite (fiche de proposition de réforme par le service utilisateur)
Décision de mise au rebut d'immobilisations	Détournement d'actif Absence de décision de mise au rebut	Faible	Faible Fort		Procédure écrite (décision de réforme, contrôle de l'autorisation par le service compétent)
Information du service financier de la mise au rebut	Enregistrement non exhaustif des mises au rebut	Faible	Fort		Procédure écrite (information systématique avec justificatifs)

3 – Analyse de la séparation des tâches sur le processus « acquisition d'immobilisations »

a) A la Direction des plans et travaux

Analyse de la séparation des tâches Acquisitions d'immobilisations (DPT)							
Tâche	Services utilisateurs	Technicien	Maître d'œuvre	Gestionnaire	Directeur adjoint	DAFSI	Trésorier
Expression des besoins	X	X					
Autorisation de la commande					X		
Passation de commande				X			
Réception – constatation du SF		X	X				
Contrôle de l'avancement des travaux			X				
Contrôle des factures - liquidation		X		X			
Mandatement				X		X*	
Règlement des fournisseurs							X

* La DAFSI signe les bordereaux correspondant aux mandats émis informatiquement dans les directions.

On relève ici qu'un même gestionnaire établit le bon de commande, liquide et mandate. L'intervention d'un tiers (maître d'œuvre ou technicien) pour attester le service fait diminue le risque de fraude ou d'erreur, mais ce risque serait davantage maîtrisé, idéalement, si les opérations de liquidation étaient confiées à un autre gestionnaire que le précédent. Le contrôle des factures est, certes, en partie réalisé par le technicien, mais sans rapprochement systématique avec un bon de livraison ou un PV de réception. L'introduction d'une séparation de tâches au stade de la liquidation serait toutefois coûteuse. A défaut, il peut être envisagé de renforcer la supervision actuellement exercée par le directeur adjoint sur cette opération. La signature des bordereaux de liquidation serait accompagnée de contrôles ciblés (sur le prix, le fournisseur, la présence des pièces justificatives, etc.), réalisés le cas échéant *a posteriori*, par sondage.

b) A la Direction des services économiques

Analyse de la séparation des tâches Acquisitions d'immobilisations (DSE)							
Tâche	Services utilisateurs	Services logistiques	Ateliers	Gestionnaire	Directeur Adjoint/AAH	DAFSI	Trésorier
Expression des besoins	X	X					
Autorisation de la commande					X		
Passation de commande				X			
Réception – constatation du SF	X		X				
Contrôle des factures - liquidation				X	X		
Mandatement				X		X*	
Règlement des fournisseurs							X

* La DAFSI signe les bordereaux correspondant aux mandats émis informatiquement dans les directions.

La même recommandation peut être faite ici. Le binôme instauré entre les deux gestionnaires d'immobilisation permettrait éventuellement de mettre en place une séparation des tâches entre la passation de la commande et la liquidation, à condition de ne pas nuire à l'efficacité de la chaîne de travail.

Annexe IV - Formations à intégrer dans l'axe institutionnel « Certification des comptes » du plan de formation 2013

Thème de formation	DAFSI	DPT	DSE	DRH/DAM	Dir. Qualité	DHAG	Ecoles	Budgets annexes	Effectif total	Nbre groupes	Durée	Coût /gpe estim.	Commentaires
Formation de base à la comptabilité et à l'instruction M21	2 agents (chef centre inf. + 1 tech.)	5 agents (ACH + 3 adm. + 1 tech.)	2 agents (gestionnaires)	10 agents (AAH + 6 gestionnaires + agents FC)		5 agents (AAH BE + 4 adm. frais séjour)	2 agents (Dir. + 1 adm.)		26	2	3 j	1 200 €	Existence d'un module d'initiation dans le catalogue de formation continue EHESP (payant) plutôt destiné aux directeurs et cadres
Contrôle interne comptable et financier (CICF)	11 agents (DA + 5 adm. + chef centre inf. + 1 ingén. + 3 tech.)	14 agents (DA + 4 adm. + 9 tech.)	21 agents (DA + AAH + tous gestionnaires + 2 magasiniers + resp. cuisine, blanchisserie, transports)	11 agents (DA + AAH + tous gestionnaires + agents FC contrôleur gestion)	2 agents (DA + ingén.)	4 agents (DA + 2 AAH + ACH BE)	2 agents (Dir. + 1 adm.)	1 agent (DA)	66	5	3 j	1 200 €	Module « opérations à enjeux » de l'EHESP/ENFIP non payant mais limité à 2 personnes par EPS Module CICF « expert » de l'EHESP/ENFIP non payant mais probablement limité à 2 personnes par EPS
Réalisation de l'inventaire des immobilisations	2 agents (AAH + 1 adm.)	4 agents (DA + ACH + ingén.)	3 agents (DA + AAH + 1 gest. immo.)						9	1	1 j	1 200 €	Module « opérations à enjeux » de l'EHESP/ENFIP non payant mais limité à 2 personnes par EPS - ce module évoque l'ajustement inventaire/actif mais non les modalités de réalisation de l'inventaire physique
Préparation du bilan d'ouverture (opérations complexes)	4 agents (DA + AAH + 2 adm.)	2 agents (DA + ACH)		3 agents (2 DA + 1 adm.)					9	1	3 j	1 200 €	Module comptable « expert » de l'EHESP/ENFIP (non payant) à venir mais probablement limité à 2 personnes par EPS

de BOYSSON

François

Décembre 2012

Directeur d'hôpital

Promotion 2011-2013

**LE CONTROLE INTERNE COMPTABLE,
LEVIER DE PERFORMANCE POUR L'HOPITAL
L'exemple du Centre hospitalier Guillaume Rénier**

PARTENARIAT UNIVERSITAIRE :

Résumé :

La loi « Hôpital, patients, santé, territoires » du 21 juillet 2009 soumet les comptes de certains hôpitaux à certification. Le Centre hospitalier Guillaume Rénier, qui devrait être concerné, s'est donc engagé dans une démarche de renforcement du contrôle interne comptable, lequel peut se définir comme l'ensemble des dispositifs visant à maîtriser les risques pesant sur la qualité de l'information financière d'une organisation. Il s'agit en effet d'un élément clé d'appréciation pour le certificateur, mais aussi d'un facteur d'efficience pour les établissements publics de santé. Le présent mémoire apporte un éclairage théorique sur le contrôle interne comptable, sa contribution à la performance et ses liens avec la démarche qualité. Le cas du Centre hospitalier Guillaume Rénier est ensuite étudié sous l'angle de ses risques comptables et des forces et faiblesses à prendre en compte dans la conduite du projet. Enfin, des recommandations sont proposées pour consolider la démarche.

Mots clés :

LOI HPST, ETABLISSEMENT PUBLIC SANTE, CERTIFICATION COMPTES, COMMISSAIRE COMPTES, CONTROLE INTERNE, MAITRISE RISQUES, IMAGE FIDELE, QUALITE, PROCESSUS, PROCEDURE

L'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.