



**EHESP**

---

**Filière Attaché d'administration hospitalière**

Promotion : **2013**

Date du Jury : Décembre **2013**

---

**Le contrôle interne :**  
**Une nouvelle fonction transversale**  
**à l'hôpital**  
**L'exemple du Centre Hospitalier des Pays de Morlaix**

---

**Michelle NJALEU**

---

# Remerciements

---

Je tiens à témoigner ma gratitude aux personnes ci-après qui m'ont aidé dans la réalisation de ce mémoire.

Monsieur Jacques LOUARN, directeur des affaires financières d'analyse de gestion et du système d'information du Centre Hospitalier des Pays de Morlaix mon maître de stage, pour sa confiance et son soutien durant mon stage.

Madame Claude-Anne DOUSSOT-LAYNAUD, professeur à l'Institut du Management de l'EHESP, mon encadrant de mémoire, pour ses conseils et sa disponibilité.

Madame Céline VALAT, attachée d'administration à la direction des affaires financières, qui m'a consacré de son temps pour répondre à mes questions.

Enfin, un merci particulier à Monsieur Richard BREBAN, Directeur général du centre hospitalier des Pays de Morlaix, ainsi qu'aux membres de l'équipe de direction, pour l'accueil qui m'a été réservé, les conseils prodigués et le temps qu'ils m'ont consacré pendant la durée de mon stage.

---

# Sommaire

---

<b>Introduction.....</b>	<b>1</b>
<b>1 Le contrôle interne : Un outil du management des risques et objet de plusieurs enjeux .....</b>	<b>5</b>
1.1 L'approche conceptuelle et émergence du contrôle interne.....	5
1.1.1 Le contrôle interne : éléments de définitions .....	5
1.1.2 Son origine et son évolution .....	6
1.1.3 Le contrôle interne : un dispositif global, intégré et progressif .....	9
1.1.4 Une articulation avec les autres fonctions : contrôle de gestion et d'audit interne.....	10
1.2 Le contrôle interne : un objet d'enjeux transposés dans les établissements publics .....	11
1.2.1 Enjeu institutionnel et réglementaire.....	11
1.2.2 Enjeu de qualité comptable et financière.....	12
1.2.3 Un dispositif déjà intégré au sein de l'Etat et des universités.....	13
1.2.4 Le contrôle interne une opportunité pour l'hôpital .....	14
<b>2 Diagnostic des risques : le cas du Centre Hospitalier des Pays de Morlaix .....</b>	<b>17</b>
2.1 Les méthodes de travail utilisées.....	17
2.2 Analyse des risques sur la base de la cartographie.....	18
2.2.1 Analyse des différents cycles .....	19
2.3 Analyse des risques au regard de l'échelle de référence et du système de cotation.....	31
2.3.1 L'analyse des risques par les composantes de l'EMR au Centre Hospitalier des Pays de Morlaix .....	31
2.4 Les atouts et les limites du CHPM dans le pilotage de la démarche du contrôle interne .....	34
2.4.1 Le contrôle interne : un outil piloté au niveau national .....	34

2.4.2	Le contrôle interne : un appui pour le CHPM .....	35
2.4.3	Le contrôle interne, une culture, et une approche transversale absente au CHPM .....	36
<b>3</b>	<b>Les actions nécessaires pour un contrôle interne efficace .....</b>	<b>39</b>
3.1	Une structure de gouvernance optimale .....	39
3.1.1	Le choix d'un référentiel du contrôle interne (RCI) .....	39
3.1.2	Le pilotage au niveau stratégique et opérationnel .....	40
3.2	Les actions à mettre en place .....	43
3.2.1	La communication .....	44
3.2.2	Le déploiement du dispositif contrôle interne .....	44
3.2.3	La formation des acteurs .....	49
	<b>Conclusion.....</b>	<b>51</b>
	<b>Bibliographie .....</b>	<b>53</b>
	<b>Liste des annexes .....</b>	<b>I</b>

---

## Liste des sigles utilisés

---

<b>ACE</b>	Actes de consultations externes
<b>AMF</b>	Autorité des marchés financiers
<b>ARS</b>	Agence régionale de santé
<b>CET</b>	Comptes épargne-temps
<b>CHPM</b>	Centre Hospitalier des Pays de Morlaix
<b>COSO</b>	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
<b>DAF</b>	Direction des affaires financières
<b>DAFCGSI</b>	Direction des affaires financières, du contrôle de gestion et du système d'information
<b>DAFSI</b>	Direction des affaires financières et du système d'information
<b>DIM</b>	Département de l'information médicale
<b>DGFIP</b>	Direction générale des finances publiques
<b>DGOS</b>	Direction générale de l'offre de soins
<b>DSEL</b>	Direction des services économiques et logistiques
<b>DTST</b>	Direction des travaux et des services techniques
<b>DRFIP</b>	Direction régionale des finances publiques
<b>DRH</b>	Direction des ressources humaines
<b>EMR</b>	Echelle de maturité de la gestion des risques
<b>EPS</b>	Etablissements publics de santé
<b>EPRD</b>	Etat des prévisions de recettes et de dépenses
<b>HAS</b>	Haute autorité de santé
<b>HPST</b>	Hôpital, patients, santé, territoires
<b>IFAC</b>	International federation of accountants
<b>IFACI</b>	Institut français de l'audit et du contrôle interne
<b>LOLF</b>	Loi organique relative aux lois de finances
<b>LOLFSS</b>	Loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale
<b>LRU</b>	Loi relative aux libertés et responsabilités des universités
<b>M21</b>	Référentiel comptable applicable aux établissements publics de santé
<b>MCO</b>	Médecine, chirurgie, obstétrique
<b>PPI</b>	Plan pluriannuel d'investissement
<b>RCI</b>	Référentiel du contrôle interne
<b>SOX</b>	Sarbanes-Oxley Act
<b>T2A</b>	Tarifcation à l'activité

## Introduction

Le déficit de la Sécurité sociale lié à l'augmentation des dépenses de santé, a conduit les pouvoirs publics à mettre en place, une logique de rationalisation des coûts. Dans ce contexte, les établissements publics de santé doivent faire face aux difficultés économiques qui les conduisent, à concilier les principes d'économicité que sont : l'efficacité et l'efficience. Cela conduit à la rigueur et à la transparence dans le mode de gestion des établissements publics de santé, d'où l'utilité de la mise en place du contrôle interne.

La loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (HPST) énonce que : « *Les comptes des établissements publics de santé, dont la liste sera définie par décret, devront être certifiés* ». Cette certification se fait en application de l'article 47-2 de la Constitution qui stipule que « *Les comptes des établissements publics sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ». <sup>1</sup> L'objectif étant la maîtrise des dépenses de santé et, de la réduction du déficit de la Sécurité sociale.

D'autres organismes du secteur public ont ainsi précédé dans ce sens, les établissements publics de santé. L'Etat et la Sécurité sociale ont vu leurs comptes certifiés depuis 2006 en vertu de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001, relative à la loi de finances (LOLF) et de la loi organique du 2 août 2005, relative aux lois de financement de la sécurité sociale (LOLFSS). Quant aux universités, la certification est intervenue depuis 2009, conformément à la loi du 10 août 2007, relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU).

S'agissant des établissements publics de santé, la Direction générale de l'offre de soins a fait une distinction entre ceux qui seraient soumis à la certification d'une part et, ceux qui ne seraient tenus qu'à la fiabilisation de leurs comptes d'autre part. Elle a, dans un projet de décret, fixé un seuil financier de 100 millions d'euros de produits constatés pendant trois exercices consécutifs sur le compte de résultat principal. Actuellement, 125 à 140 établissements seront ainsi concernés par la certification<sup>2</sup>. Les comptes fixés entre 100 et 700 millions d'euros comme ceux du CHPM, seront certifiés par un commissaire aux comptes ; au-delà de 700 millions d'euros le certificateur serait la Cour des comptes.

---

<sup>1</sup> DGFIP, Cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des EPN, p.4

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

Les instruments financiers soumis à la certification sont les comptes annuels constitués du bilan du compte de résultat consolidé et de l'annexe. En revanche, la balance et l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD)<sup>3</sup> ne seront pas certifiés.

Le projet de certification des comptes a commencé au Centre Hospitalier des Pays de Morlaix (CHPM) et son application sera effective en 2014 telle que la loi du 21 juillet 2009 le prévoit. Le CHPM est un établissement pluridisciplinaire, de Médecine, Chirurgie, Obstétrique (MCO) et Psychiatrique avec une capacité d'accueil de 1300 lits et places, il est le deuxième opérateur de santé de Bretagne occidentale. Il accueille plus de 300 000 journées d'hospitalisations et 30 000 entrées aux urgences. Pour mener à bien ses missions, le CHPM s'organise autour de deux sites principaux, Plougonven et Morlaix. Doté d'un budget de 130 millions d'euros et de cinq budgets annexes, il emploie plus de 3000 salariés dont près de 200 médecins. Ses missions et ses actions de développement s'inscrivent dans le cadre d'une recherche de complémentarité avec les autres acteurs du territoire, les établissements sociaux et médico-sociaux et les acteurs libéraux. Il est membre de la Communauté Hospitalière de Territoire de Bretagne occidentale. L'activité du CHPM comporte également un volet médico-social, constitué d'un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes, d'un service de soins infirmiers à domicile, d'une unité de soins de longue durée, d'accompagnement et de prévention en addictologie, d'un Centre de soins. Enfin, il possède un institut de formation en soins infirmiers.

Afin de mieux aborder l'échéance fixée par le législateur dans le cadre de la certification des comptes, le CHPM s'est doté de moyens pour mettre en place le contrôle interne que l'on peut définir comme : *« l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents mis en œuvre par la direction à tous les niveaux de l'établissement pour maîtriser le fonctionnement des processus d'activités ; fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs tels que la fiabilité des informations comptables et financières, la conformité des opérations aux lois et règlements et l'optimisation des opérations, et de la qualité de gestion. Il est avant tout un prérequis de la bonne gestion des organisations »*<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> DIRECTION GÉNÉRALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION DES FINANCES PUBLIQUES, 2011, Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux, p 43

<sup>4</sup> DGOS, DGFIP, 2011, Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux, p 43

Le contrôle interne va permettre de fiabiliser l'information à travers la maîtrise des risques ; de rendre homogène les pratiques et d'améliorer la transparence et la communication sur la situation financière des établissements publics de santé, vis-à-vis de l'autorité de tutelle qu'est l'Agence Régionale de Santé, des prêteurs et des fournisseurs<sup>5</sup>. Par ailleurs, il est un outil qui va mettre en exergue les forces et les faiblesses des établissements publics de santé.

Au regard de ce qui précède, il importe de démontrer en quoi l'identification d'une véritable fonction du contrôle interne dans les hôpitaux, va constituer une plus-value pour ces établissements. L'intérêt professionnel de ce travail permet à l'Attaché d'administration hospitalière de coordonner le contrôle de tous les services, de mettre en relief les risques au regard de la fiabilisation de l'information. Cela nécessite l'acquisition des compétences managériales, d'évaluation des processus d'activités et une expertise en fondamentaux de gestion.

Quel est l'apport du contrôle interne sur la bonne gestion d'un établissement public de santé et plus précisément quel impact a-t-il sur la qualité comptable ? Sur l'évolution des procédures, et sur la performance de l'établissement ? Quels pourraient être les contours d'une telle fonction et ses effets ? On pourrait se poser la question de savoir pourquoi cette fonction a été identifiée tardivement ? Peut-il être utilisé comme un outil managérial, permettant d'améliorer et de maîtriser les processus d'activités au sein de l'hôpital ?

Tels sont les enjeux abordés dans ce mémoire, rédigé parallèlement à la réalisation du guide d'imputation des charges et à la participation au projet de certification des comptes qui constituaient entre autres mes missions au CHPM. La méthodologie employée a été basée essentiellement sur :

- la lecture des revues, des ouvrages (indicateurs de qualité comptable, rapports de la DGFIP, rapports d'audit, etc.),
- les entretiens avec des acteurs internes et externes de l'établissement,
- une analyse des éléments de procédure existant dans l'établissement,
- une analyse des cartographies des risques des directions fonctionnelles dans le cadre du projet de certification.

---

<sup>5</sup> Revue APM International, Certification des comptes des hôpitaux : des coûts initiaux importants mais des avantages par la suite, avril 2013



Dans une première partie, sera abordée l'approche théorique du contrôle interne comme outil de la maîtrise des risques de par son approche conceptuelle et de par ses enjeux (I). Dans une deuxième partie, Nous ferons un état des lieux des outils existants à travers le diagnostic des risques réalisés au centre hospitalier des Pays de Morlaix (II). Enfin, la troisième partie portera sur le renforcement du dispositif contrôle interne à travers les plans d'actions (III).

# **1 Le contrôle interne : Un outil du management des risques et objet de plusieurs enjeux**

## **1.1 L'approche conceptuelle et l'émergence du contrôle interne**

### **1.1.1 Le contrôle interne : éléments de définitions**

Selon le COSO<sup>6</sup>, le contrôle interne est le « *processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à pourvoir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs entrant dans les catégories suivantes : réalisation et optimisation des opérations ; fiabilité des informations financières ; Conformité aux lois et règlements en vigueur* ».

Pour L'IFAC<sup>7</sup> il est « *l'ensemble des politiques et procédures mis en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités* ». Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion ; la sauvegarde des actifs ; la prévention et la détection des irrégularités et inexactitudes ; l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables<sup>8</sup>.

Enfin selon l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) du « *Groupe Place* », la maîtrise des risques « *est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptées aux caractéristiques propre de chaque structure qui : contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources et doit lui permettre de prendre compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformités* ». C'est un dispositif qui consiste à assurer le respect des lois et des règlements, le bon fonctionnement des processus internes de la société et la fiabilité des informations financières.

---

<sup>6</sup> Committee of Sponsoring Organizations of Treadway

<sup>7</sup> L'International Federation of Accountants

<sup>8</sup> IFACI /Price Waterhouse Landwell & associés (2005), « Le management des risques d'entreprise », COSO II report

Ces différentes définitions du contrôle interne montrent une évolution de ce concept ayant pour but la transparence, la fiabilité des informations à travers la maîtrise des activités au sein d'une organisation qui reste une préoccupation majeure et actuelle des régulateurs publics et privés.

### 1.1.2 Son origine et son évolution

Venu des pays anglo-saxons, le contrôle interne va inspirer en France les experts comptables et la Compagnie des commissaires aux comptes français dans les années 1960. Ainsi en 1977, l'Ordre français des experts comptables définissait le contrôle interne comme « *un 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 côté 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* »<sup>9</sup>. Cette définition montre le caractère universel du contrôle interne qui s'applique à l'ensemble des activités de chaque organisation.

En 1992, suite aux scandales financiers aux Etats-Unis, le premier référentiel du contrôle interne est mise en place par la commission sous le nom de COSO I<sup>10</sup>. Ce dernier fait évoluer la notion du contrôle interne à travers l'ensemble des composantes qui permet d'apprécier la performance de la maîtrise des risques. L'objectif de ce référentiel est de bien contrôler les éléments mis en place et la manière dont ils fonctionnent. Cinq composantes sont identifiées par le COSO I. *L'environnement de contrôle*, qui est ce sur quoi le contrôle interne s'appuie pour se construire. *L'évaluation des risques* qui va nécessiter un travail en amont, afin d'anticiper et d'adapter le dispositif adéquates, c'est le *management des risques*<sup>11</sup>. *Les activités de contrôle* qui vont permettre de diminuer les risques au-delà de la mise en application des normes et des procédures. *La communication et l'information* qui vont favoriser la fluidité et l'aisance de l'information et la transparence. Enfin, *le pilotage* pour une meilleure coordination, évaluation et correction des dysfonctionnements.

---

<sup>9</sup> RENARD J, 2012, Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, PARIS : Eyrolles, p 2

<sup>10</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

<sup>11</sup> RENARD J, 2012, Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, PARIS : Eyrolles, p 59

Les objectifs du contrôle interne selon le COSO I sont au nombre de trois : *La réalisation et l'optimisation des opérations ; La fiabilité des informations financières ; La conformité aux lois et règlements en vigueur.*

*Les objectifs opérationnels* concernent l'optimisation et la sécurité des actifs. Ces derniers sont une performance en terme quantitatif pour la rationalisation des coûts et en terme qualitatif pour l'amélioration de l'image de l'établissement et un moyen de motivation du personnel. Par ailleurs, ils sont la protection des actifs matériels et humains, et leur utilisation constitue un moyen efficace permettant d'éviter, les risques d'erreurs, de fraudes et de détournements<sup>12</sup>.

Quant à *l'objectif de fiabilité des états financiers*, il est régi par les exigences légales, professionnelles et de la normalisation comptable qui consistent à rendre conforme les comptes annuels aux principes comptables<sup>13</sup> généralement admis. Cela permet d'éviter les malveillances ou l'amélioration fictive des comptes.

Enfin, *les objectifs de conformité aux lois et règlements* dépendent de l'environnement interne et surtout externe qui définissent les standards de comportement que l'entreprise devra intégrer dans ses objectifs; leur respect sur l'image de celle-ci<sup>14</sup>.

En somme, le COSO I a permis de faire évoluer le concept du contrôle interne. Cependant, afin de le renforcer, le COSO II est créé en 2004. Il est aussi appelé « *Management des risques* ». L'idée consiste à dire que pour la mise en place d'un contrôle interne rationnel, il est utile de résoudre de façon globale les problèmes liés aux risques puisque c'est de ces derniers que découle la construction du contrôle interne. Le COSO II ou *management des risques* selon son référentiel conduit la direction de l'établissement à déterminer quatre objectifs :

Les objectifs stratégiques liés à la stratégie de l'organisation ; les objectifs opérationnels; les objectifs informationnels liés à la fiabilité des informations, à la fiabilité du reporting qui vont au-delà de l'information financière et comptable et les objectifs de conformité aux lois et règlements en vigueur.

---

<sup>12</sup> EBONDO E, 2006, « La gouvernance d'entreprise: une approche par l'audit et le contrôle interne », Edition L'harmattan

<sup>13</sup> Les principes comptables sont : les principes de régularité, sincérité, d'exactitude, exhaustivité, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice.

<sup>14</sup> EBONDO E, 2006, op.cit

Le renforcement de ce référentiel COSO I s'est fait dans un contexte marqué par, les dysfonctionnements liés à la mauvaise gestion financière des grandes entreprises américaines et européennes. Ces derniers faisant suite à des fraudes comptables dans ses organisations parmi lesquelles figurent, Enron, Worldcom (Etats-Unis) et Vivendi (France). Ces dysfonctionnements ont conduit les pouvoirs publics à prendre certaines mesures telles que : restaurer la confiance dans la qualité de l'information comptable et financière des entreprises. C'est ainsi que l'ensemble du référentiel COSO, devient un outil indispensable à l'évaluation du contrôle interne aux Etats-Unis.

En France cependant, l'Autorité des marchés financiers, élabore aussi son « *cadre de référence* » sur le contrôle interne<sup>15</sup> avec la mise en place d'un *Groupe de Place*, qui s'inspire du COSO I et II et du *Turnbull Guidance*<sup>16</sup>. Selon ce dernier, les conditions qui relèvent d'un bon fonctionnement du système de contrôle interne sont :

- « *Une organisation adaptée comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des procédures, des systèmes d'information, des outils et des pratiques appropriées ;*
- *Une diffusion d'information et une communication dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités ;*
- *Les procédures de gestion des risques : visant à recenser et analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de la société et à s'assurer de l'exercice de procédures de gestion de ces risques ;*
- *Les activités de contrôle : proportionnées aux enjeux propres à chaque processus et conçues pour réduire les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de la société ;*
- *Une surveillance permanente : du dispositif du contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement. Cette surveillance, qui peut utilement s'appuyer sur la fonction d'audit interne de la société lorsqu'elle existe, peut conduire à l'adaptation du dispositif du contrôle interne. »<sup>17</sup>*

---

<sup>15</sup> AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS, 2010, les dispositifs de gestion des risques et du contrôle interne – Cadre de référence p 36

<sup>16</sup> Référentiel anglais du contrôle interne

<sup>17</sup> AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS, 2010, op.cit., p 8-11

C'est ainsi, que va naître d'une part, la loi américaine SOX (Sarbanes-Oxley) promulguée le 22 juillet 2002. Elle est régie par trois grands principes qui sont : l'exactitude et l'accessibilité de l'information comptable et financière ; la responsabilité des gestionnaires ; et l'indépendance des vérificateurs et auditeurs<sup>18</sup>. D'autre part, la loi française sur la sécurité financière d'août 2003, donc l'objectif est de moderniser les autorités de contrôle, renforcer la sécurité et la confiance des investisseurs tout en favorisant la transparence afin de mieux informer les actionnaires sur les procédures du contrôle interne. Cela a entraîné à une obligation d'information sur le contrôle interne dans les entreprises.

### **1.1.3 Le contrôle interne : un dispositif global, intégré et progressif**

Le contrôle interne est un dispositif ayant une démarche globale qui comprend plusieurs composantes : l'identification et la hiérarchisation des risques comptables à travers une cartographie des processus ; le renforcement du dispositif du contrôle interne à travers une organisation de la fonction comptable, de la documentation de l'organisation des procédures, des risques, de la garantie d'une traçabilité des acteurs et des opérations ; et enfin une évaluation du contrôle interne par un diagnostic des processus des acteurs de la fonction comptable.

Par ailleurs, il est selon une expression consacrée l'« affaire de tous » car, les opérationnels comme les décideurs des différents processus, participent au dispositif de maîtrise des risques. Pour exemple : les opérationnels qui sont chargés de procéder au suivi des stocks de médicaments, participent à la fiabilisation de ceux-ci en comptabilité à travers un suivi rigoureux des entrées et sorties des médicaments, et l'élimination du stock des médicaments périmés. C'est aussi une démarche conjointe du directeur et du comptable. En effet le partenariat entre l'ordonnateur et le comptable permet de donner toute son efficacité au dispositif en englobant tous les acteurs de la fonction comptable. Ceci montre que cette démarche conjointe ne se limite pas seulement au partenariat entre le comptable et la direction des affaires financières.

Ce dispositif de la maîtrise des risques consiste également à s'intéresser à l'ensemble des activités qui ont un impact sur les comptes de l'établissement. Les processus d'activités concernés sont ceux liés aux ressources humaines, aux finances, aux achats,

---

<sup>18</sup> Les principes de la loi SOX votée en Juillet 2002 par le congrès américain puis promulguée le 30 juillet 2002 par le président Bush. Cette loi est plus connue sous le nom de Public Company Accounting Reform and Investor Act et portant le nom de ses deux initiateurs Paul Sarbanes (sénateur) et Michael G. Oxley (représentant)

à la pharmacie, et aux travaux etc. il permet d'identifier les risques et de les classer par ordre d'importance en fonction des objectifs de la qualité comptable.

Enfin, le contrôle interne est un dispositif *consubstantiel*<sup>19</sup> à toute activité : d'une part il n'est pas un outil supplémentaire, mais intégré à l'activité. D'autre part, il ne remet pas en question le dispositif existant mais s'attache à l'améliorer, en structurant mieux l'organisation, en déterminant ses composantes à partir des risques et des enjeux, et en formalisant davantage pour améliorer son auditabilité. Pour une efficacité optimale, le contrôle interne doit faire l'objet de l'implication de toutes les directions pour impulser la dynamique, promouvoir, accompagner et coordonner ses actions au sein de l'établissement.

La démarche du dispositif contrôle interne doit cependant, être pragmatique et réaliste<sup>20</sup>. Il ne suffit pas de « faire du contrôle juste pour contrôler », mais de se doter des moyens permettant de le rendre plus pertinent au regard des objectifs fixés. Elle doit les prioriser, faire un arbitrage entre le coût et les résultats attendus, s'inscrire dans la durée, mettre en place ce qui est nécessaire et minimiser des risques n'ayant pas d'impact sur les finances de l'établissement.

#### **1.1.4 Une articulation avec les autres fonctions : contrôle de gestion et d'audit interne**

Dans une organisation, les fonctions supports telles que : le contrôle interne, le contrôle de gestion, l'audit interne, coexistent mais sont cependant distinctes. En ce qui concerne la fonction de la maîtrise des risques, c'est un outil de management qui a pour but de rendre conforme la loi et les règlements, d'optimiser la qualité des comptes et d'améliorer les pratiques professionnelles. Il est un système d'assurance qualité, car dans le cadre des processus d'activités il va mettre en place les jalons de contrôles, et s'assurer que le développement de ses processus soit conforme à la réglementation. Par ailleurs, il permet à chaque établissement de revoir son organisation en définissant les tâches de tout un chacun afin d'avoir les bonnes personnes au bon endroit. Tandis que le contrôle de gestion est un processus de pilotage dont la finalité est l'amélioration de la performance de l'établissement en confrontant les résultats obtenus aux objectifs fixés. Par exemple, le

---

<sup>19</sup> RENARD.J, 2012, Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, PARIS : Eyrolles, p 73

<sup>20</sup> DGOS, DGFIP, Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux, p 28

contrôle de gestion exploite les données d'activités et de recettes, vérifie le contenu des recettes et des dépenses qui peuvent entraîner les erreurs. Alors que l'audit interne est un outil qui va évaluer et mesurer l'efficacité et la pertinence du contrôle interne et du contrôle de gestion.

Au niveau du contrôle interne, tous les acteurs à l'échelon stratégique et opérationnel sont concernés. Alors qu'à l'échelle du contrôle de gestion, il n'y a qu'un responsable du service avec des objectifs de résultats fixés au niveau hiérarchique dans le but de faciliter le dialogue de gestion à travers les outils de reporting. Pour l'audit interne, les acteurs dédiés à la démarche sont bien distincts de ceux chargés du contrôle interne et du contrôle de gestion, car les objectifs sont fixés au niveau opérationnel et le dispositif se fait selon une programmation pluriannuelle.

Ces fonctions supports sont complémentaires, elles forment un ensemble cohérent au service de la qualité de gestion, du pilotage et de la performance. Par ailleurs, la qualité de l'information comptable, la sécurité des décisions prises sont les éléments communs à ces dispositifs.

Au regard des principes et des objectifs fixés par le contrôle interne et d'une expérimentation dans les autres entités publiques, il devient un enjeu majeur pour les établissements publics de santé.

## **1.2 Le contrôle interne : un objet d'enjeux transposés dans les établissements publics**

### **1.2.1 Enjeu institutionnel et réglementaire**

Dans le cadre de la mise en place du contrôle interne, prérequis à la certification des comptes et à la fiabilisation des informations comptables et financières, plusieurs outils juridiques ont été mis en place de la Constitution à la loi HPST en passant par la LOLF. L'objectif étant la transparence dans le mode de gestion afin d'améliorer la performance des services publics.

En effet, la Constitution dans son article 47-2 dispose que « *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* »<sup>21</sup>. Cela s'inscrit dans la recherche d'une plus grande sincérité des comptes publics. Aussi l'article 27, de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) aux termes duquel « *les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation* ». Cela implique la sincérité budgétaire qui influe sur la qualité des comptes.

Par ailleurs, la loi HPST du 21 juillet 2009, dans son article 17, inscrit le principe de la certification des comptes dans le code de Santé publique et prévoit l'entrée en vigueur de cette disposition au plus tard pour l'exercice 2014. Un projet national relatif à la fiabilisation des comptes de tous les EPS, préalable et indispensable à la certification des comptes, a été lancé en 2012 et porté par la direction générale de l'offre de soins (DGOS) et la direction générale des finances publiques (DGFIP).

## **1.2.2 Enjeu de qualité comptable et financière**

Le principe de *sincérité* qui est, l'application sincère des règles comptables afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés<sup>22</sup>, est un enjeu auquel les établissements publics de santé doivent faire face. Le respect de ce principe contribue à la gestion des organisations, ce qui entraîne l'implication de toute l'équipe de direction dans la démarche de la maîtrise des risques pour une efficacité du contrôle interne. Par ailleurs ce processus n'est pas uniforme, il doit être propre à chaque structure qui doit l'adapter en fonction de ses besoins, ses projets et de l'importance des effectifs. Plus précisément l'adapter à son environnement.

La fiabilisation de la qualité des comptes des établissements publics de santé fait que, les hôpitaux sont soumis aux dispositions institutionnelles citées ci-dessus. Cela les oblige à justifier l'utilisation des fonds publics qui est en quelque sorte une réponse à l'exigence qu'est *l'impératif démocratique*. Par ailleurs, elle est aussi pour les gestionnaires et les décideurs un outil d'information et de communication. La comptabilité à travers le bilan va permettre d'avoir une vision complète du patrimoine et des finances de l'établissement, ainsi que de son évolution à travers le compte de résultat. En outre, la qualité comptable est un moyen d'assurer plus de transparence sur la situation financière de l'établissement

---

<sup>21</sup> 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

<sup>22</sup> DGFIP Cadre de référence du contrôle interne comptable et financier des établissements publics de santé, septembre 2012

en connaissance d'actif et du passif. C'est dans cette logique que le contrôle interne garantit une fiabilité des informations.

Il participe à la gouvernance de l'établissement en améliorant la gestion des risques : bien plus que l'aspect comptable et financier, le contrôle interne s'inscrit dans une dynamique ayant des effets positifs sur l'ensemble de l'organisation. Il va être un moyen de répondre aux besoins opérationnels sur la performance des processus de gestion et de la réduction des coûts de non qualité.

### **1.2.3 Un dispositif déjà intégré au sein de l'Etat et des universités**

#### **Au niveau de l'Etat**

Dans son rapport paru en mai 2013 sur la certification des comptes de l'Etat de l'exercice 2012, la Cour des Comptes a émis sept réserves sur les comptes de l'Etat parmi lesquelles la réserve n°2 sur « *l'insuffisance effectivité et efficacité des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne* »<sup>23</sup>, malgré les améliorations faites au cours de l'année 2012. Cette insuffisance est liée au fait que les « *ministères ne sont cependant toujours pas en mesure de porter une appréciation suffisamment étayée sur leur degré de maîtrise des risques* »<sup>24</sup>. La Cour des comptes souligne toutefois des progrès fait au niveau du contrôle interne.

Les constats faits par la Cour des comptes sur les sept années consécutives de la réserve formulée sur la maîtrise des risques, amène à dire que, le renforcement du dispositif du contrôle interne au sein de l'Etat et de ses organisations, reste une priorité et un enjeu majeur auquel les établissements publics doivent se conformer, afin de le rendre plus efficace et performant.

#### **Au niveau des universités**

La loi LRU du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités, avait prévu la certification des comptes à partir de 2009. En effet, suite à la première vague des établissements soumis à la certification, la Cour des comptes a élaboré un rapport en 2012 sur les universités qui ont été certifiées. Dans ce dernier, elle met en exergue plusieurs limites donc :

---

<sup>23</sup> Cour des comptes, Rapport public annuel 2013 – Mai 2013

<sup>24</sup> Cour des comptes, Rapport public annuel -2013

- « *Des faiblesses comptables persistantes* »<sup>25</sup> sur la gestion des immobilisations qui ne permet pas d'avoir un inventaire physique garantissant la réalité et l'exhaustivité des biens. Sur la fiabilité du calcul d'amortissement dont les taux ne sont pas conformes à la loi, sur le principe de séparation des exercices comptables qui ne reflète pas l'image fidèle et sur le recensement des risques et des engagements pesant sur les comptes des universités avec la comptabilisation des provisions risques et charges, et ainsi que, la non traçabilité des comptes épargnes temps (CET). Par ailleurs, sur le plan de la maîtrise des risques comptables et financiers, elle souligne également des insuffisances dans la démarche du contrôle interne et une faible implication de la direction dans ce dernier.

Ces différentes faiblesses soulevées par la Cour des comptes, permettent d'identifier deux risques principaux auxquels les universités sont exposées : le défaut d'indépendance patrimoniale qui entrave l'autonomie des universités, et la maîtrise des dépenses du personnel<sup>26</sup>. De ces observations, la Cour des comptes a fait des recommandations dont la première concerne la sécurisation du cadre comptable et la deuxième le renforcement des dispositifs de maîtrise des risques<sup>27</sup>.

Ce constat fait par la Cour des Comptes, permet de dire que le contrôle interne comptable et financier n'a pas atteint son effectivité au sein des établissements publics et nécessite d'être renforcé davantage. Ce cas des universités peut servir d'exemple aux établissements publics de santé pour mieux optimiser et rendre plus efficace le dispositif du contrôle interne.

#### **1.2.4 Le contrôle interne une opportunité pour l'hôpital**

La gestion des risques est un dispositif déjà existant au sein des établissements publics de santé sous la forme de la démarche qualité. Depuis plusieurs années les hôpitaux sont soumis à la certification par la Haute autorité de santé (HAS). Ainsi dans le manuel de certification V2010 de la HAS, une partie est consacrée au « *management des ressources* » qui 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*

---

<sup>25</sup> Cour des comptes, Rapport public annuel 2012 - février 2012

<sup>26</sup> Rapport de la Cour des comptes 2012

<sup>27</sup> Rapport de la Cour des comptes

*responsabilisation budgétaire interne » et « les objectifs prévisionnels de dépenses et de recettes sont suivis infra-annuellement »<sup>28</sup>.*

Les outils de pilotage budgétaire dont ils s'agissent ici, permettent d'avoir un lien avec la sincérité des comptes : instruments de détection des anomalies comptables, donc du contrôle interne. Cependant, dans le manuel de la HAS, la sincérité et l'image fidèle des comptes ne font pas l'objet d'une évaluation<sup>29</sup>.

Par ailleurs, au sein des établissements de santé, il existe plusieurs fonctions supports : les ressources humaines, les finances, les services économiques et logistiques, les travaux et la gestion du patrimoine. Ces dernières sont constituées des processus d'activités imbriqués. La maîtrise des activités et des risques qui en découlent est un impératif pour l'hôpital qui se voit confronter à des exigences de qualité comptable, de sécurité, et de responsabilité. Ainsi, le déploiement du contrôle interne au sein de chaque fonction support est une démarche qui va, donner aux responsables une assurance raisonnable de la maîtrise des risques dans leur domaine d'intervention.

Aussi, l'existence du principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable au sein de l'hôpital montre une distinction entre la fonction de décision (engagement de la dépense) et une fonction financière (actes de paiement et de recette)<sup>30</sup> sans ambiguïté. Ce principe de séparation de fonction est un élément de la maîtrise des risques de par les contrôles effectués par le comptable sur la qualité de l'ordonnateur, sur l'imputation comptable et sur l'existence des pièces justificatives<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> HAUTE AUTORIT2 DE SANTE, 2011, Manuel de certification des établissements de santé V2010 [visité en ligne le 11.10.13], disponible sur internet :

[http://www.has-sante.fr/portail/plugins/ModuleXitiKLEE/types/FileDocument/doXiti.jsp?id=c\\_1037208](http://www.has-sante.fr/portail/plugins/ModuleXitiKLEE/types/FileDocument/doXiti.jsp?id=c_1037208),

p 26

<sup>29</sup> DE BOYSSON F, –Mémoire de l'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique, 2012, p 17

<sup>30</sup> DE BOYSSON F, -op.cit. p 16

<sup>31</sup> Prévues à l'article D.1617-19 et listées par l'annexe I du code général des collectivités territoriales

## **2 Diagnostic des risques : le cas du Centre Hospitalier des Pays de Morlaix**

### **2.1 Les méthodes de travail utilisées**

Plusieurs méthodes ont été utilisées dans la réalisation de ce travail. Il s'agit notamment du recoupement des lectures d'ouvrages, d'articles de presse, de rapports, et de la réalisation des entretiens semi-directifs. Par ailleurs, il m'a été donné de mener des observations et d'analyser des documents sur mon lieu de stage.

L'entretien semi-directif est une technique qualitative qui permet de centrer le discours des personnes interrogées autour des différents thèmes définis au préalable par l'enquêteur et consigné dans un guide d'entretien. Il peut venir compléter et approfondir des domaines de connaissances spécifiques liés à l'entretien non directif qui se déroule très librement à partir d'une question<sup>32</sup>.

Pendant mon stage, j'ai effectué des entretiens semi-directifs avec des personnes du pôle administratif du CHPM et par ailleurs, avec la responsable du contrôle interne du centre hospitalier universitaire de Reims, dont le guide figure à l'annexe I de ce rapport. Parmi les personnes interviewées au CHPM, figurent le directeur des affaires financières et d'analyse de gestion, le directeur des ressources humaines, l'ingénieur qualité, l'attaché d'administration hospitalière des finances, et l'attaché aux ressources humaines. Ces personnes ont été auditionnées sur les thématiques suivantes : L'émergence du contrôle interne ; l'état des lieux, et les plans d'actions et les préconisations. Ces interviews m'ont permis de comprendre, d'analyser, de voir les insuffisances, l'importance de cette fonction et son impact au sein d'un établissement public de santé.

S'agissant des observations, j'ai participé à plusieurs réunions organisées par le comité de pilotage du projet « certification » comprenant la direction générale, les directions fonctionnelles et les consultants. Mais aussi à des réunions au niveau régional organisées par la direction régionale des finances publiques (DRFIP) de Bretagne sur le contrôle interne comptable et financier auxquelles j'ai fait acte de présence.

---

<sup>32</sup> Site [wikipedia.org/wiki/Entretien\\_Semi\\_Directif](http://wikipedia.org/wiki/Entretien_Semi_Directif) [visité le 15.09.2013]

L'objet de ces réunions portait sur le renforcement du contrôle interne au sein de l'établissement après un diagnostic des risques fait sur les différents processus d'activité. Ce qui en ressort également de ses observations, c'est la manière d'élaborer les plans d'actions visant à réduire les risques selon leur importance. Mais également, les moyens que dispose l'établissement dans la mise en œuvre de ces actions.

De plus les rapports issus de plusieurs travaux au niveau national, et ceux réalisés au centre hospitalier des Pays de Morlaix sur le contrôle interne ont été des ressources sur lesquelles je me suis appuyée.

L'objectif de toutes ces démarches entreprises a permis, de montrer l'utilité de la fonction contrôle interne au sein de l'hôpital. La diversité des acteurs internes interrogés a été également un moyen de montrer la transversalité de ce dispositif qui ne relève pas que du domaine de la finance, mais de l'ensemble des processus d'activités de l'établissement qui ont un impact sur ses comptes. Cependant, on peut regretter le manque de recul des personnes en charge du contrôle interne au sein des hôpitaux.

## **2.2 Analyse des risques sur la base de la cartographie**

Il convient d'abord de définir la notion du risque et, de préciser ceux auxquels l'établissement peut être confronté.

Les risques sont des événements potentiels ne permettant pas d'atteindre un objectif, s'ils se réalisent<sup>33</sup>. Ils existent plusieurs sortes de risques :

- « *les risques inhérents liés à l'environnement de l'entité ou à la nature de ses activités parmi lesquels figurent : les erreurs inhérentes à toute activité humaine ; les lacunes de formation et de compétence de tout personnel ; l'absence de la prise en compte des évolutions technologiques et informatiques ; les manquements déontologiques.*

---

<sup>33</sup> DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, Cadre de référence du contrôle interne comptable et financier des établissements publics de santé, septembre 2012, p 17

- Les risques de contrôle liés au dysfonctionnement du dispositif de contrôle interne ;

- Les risques résiduels qui se définissent comme étant la part du risque inhérent qui subsiste après la mise en place du dispositif du contrôle interne. »<sup>34</sup>

Un risque inhérent doit être maîtrisé mais ne peut être supprimé, à la différence du risque de contrôle.

L'appréhension de cette notion de risque a permis de faire le choix de l'approche par risque utilisée lors du diagnostic réalisé au CHPM, d'où son analyse sur la base de la cartographie et de l'échelle de maturité des risques.

### **2.2.1 Analyse des différents cycles**

L'approche par risque choisie par le CHPM a permis de faire un travail d'évaluation des risques à partir de mai 2013. Elle a été réalisée sur la base des cartographies types des risques (annexe 3) élaborées conjointement par la DGOS et la DGFIP pour accompagner le *Guide de fiabilisation*<sup>35</sup>. Elles ont été alimentées par les informations des différentes directions fonctionnelles de l'établissement, ensuite présentées au comité de pilotage et aux groupes de travail constitués autour de l'équipe projet « Certification ». Enfin, elles ont fait l'objet d'un regard extérieur d'un cabinet de consultant expert dans le domaine. *Le guide de fiabilisation* a servi de support.

Par ailleurs, il définit six cycles comptables parmi lesquels : les cycles relatifs aux immobilisations qui représentent 89 % de l'actif du bilan, les dépenses du personnel qui représentent 81 % des charges du compte de résultat prévisionnel, les achats stockés et non stockés qui représentent 13 % des charges, les recettes dont l'essentiel du financement est issu de la T2A sur les activités MCO qui représentent la moitié des activités de l'établissement, à la trésorerie et le financement, les provisions, et le système d'information qui ne sera pas abordé.

Après une présentation succincte de l'organisation financière de l'établissement, les cycles de la cartographie des risques seront étudiés.

---

<sup>34</sup> DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, op.cit., p 18

<sup>35</sup> Cartographies disponibles en ligne : <http://www.sante.gouv.fr/la-fiabilisation-et-la-certification-des-comptes-des-etablissements-publics-de-sante.html>.

## **A) L'organisation financière du CHPM**

Au CHPM, le circuit de la dépense est sous la délégation de signature des directeurs adjoints en ce qui concerne l'engagement, la liquidation et le mandatement. Sauf la direction des services économiques et logistiques qui en tant que comptables-matières peut engager et liquider conformément à la réglementation. Le mandatement est centralisé à la direction des affaires financières, contrôle de gestion et du système d'information, mais la liquidation et la commande sont décentralisées vers les services gestionnaires. Toutefois, la plupart des fournisseurs sont payés selon le délai réglementaire de 50 jours et le montant des intérêts moratoires est peu significatif (980 €) en 2012. La centralisation du mandatement à la DAFSI présente tout de même un avantage dans le cadre de la fiabilité des comptes fournisseurs et à la réalité de la dette, mais elle n'a pas entraîné la dématérialisation des factures. Elles sont toujours signées de façon manuelle par le directeur des finances.

## **B) Le cycle des immobilisations**

Dans la nomenclature M21<sup>36</sup>, Les immobilisations correspondent à la classe 2. Ils concernent les opérations d'investissement, d'amortissement et du patrimoine de l'établissement. Sa gestion relève de trois directions fonctionnelles au CHPM : la direction des services économiques et logistiques (DSEL) pour les biens mobiliers, la direction des travaux et des services techniques (DTST) pour les biens immobiliers et la direction des affaires financières, analyse de gestion et du système d'information (DAFSI) pour l'inventaire comptable, la création des fiches d'immobilisations et leur sortie du patrimoine pour le parc immobilier.

Certains points forts du contrôle interne sont relevés sur ce cycle d'immobilisations. Par exemples : l'existence d'une procédure formalisée de demande d'investissements, car toutes les demandes sont centralisées à la direction des services économiques et logistiques qui juge de l'opportunité des dépenses ; le budget d'investissement est formalisé dans un plan quinquennal validé par les instances. De plus les commandes sont suivies par l'adjoint des cadres de la direction des services économiques dédiées aux investissements mobiliers dans un tableau Excel hors système. Ce suivi du plan pluriannuel d'investissement (PPI) permet d'assurer l'exhaustivité des entrées dans le

---

<sup>36</sup> Plan comptable des établissements publics de santé



module Madrid<sup>37</sup> et une supervision des mouvements d'entrées. La réception physique des biens est centralisée sur un quai de réception ce qui assure une séparation des fonctions entre la réception physique et la réception administrative dans Magh2<sup>38</sup>. Malgré ces points forts du contrôle interne qui réduisent les risques, plusieurs dysfonctionnements ont été constatés sur ce processus d'immobilisations.

En effet sur le processus « acquisitions » on a une incohérence non détectée en raison d'une absence de revue du fichier des immobilisations. Le module Madrid ne permet pas à ce jour d'extraire, un fichier des immobilisations sous Excel détaillé par bien avec leur numéro, leur libellé, la durée d'amortissement, la date d'entrée en service, la valeur brute et l'amortissement cumulé. Par ailleurs, le risque d'anomalie comptable constaté est lié au fait que la règle de distinction dépenses d'investissement et dépenses d'exploitation n'est pas formalisée et certaines imputations peuvent avoir pour origine les réflexions budgétaires (notamment sur certains gros entretiens). L'approche par composant qui vise à distinguer, au sein d'un actif les éléments ayant une utilisation et une durée d'amortissement différentes<sup>39</sup>, n'est pas appliquée au CHPM.

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 spécifique (suivi très détaillé des différents éléments d'immobilisations selon la nomenclature de la M21) aboutissent au même résultat* »<sup>40</sup> c'est-à-dire que, les subventions des comptes de construction sur sol propre (compte 213) et les installations techniques (215) soient « respectées » lors de l'intégration des biens à l'actif<sup>41</sup> en fonction de la nature des travaux mis en service, pour appliquer les règles d'amortissement différenciées.

---

<sup>37</sup> C'est un module dans le logiciel Magh2 qui permet gérer les investissements

<sup>38</sup> Logiciel de mandatement et de liquidation des dépenses

<sup>39</sup> Instruction M21, Tome 1, p 24

<sup>40</sup> DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, 2011 p 20-21

<sup>41</sup> Qui permet de ventiler le compte 23 « immobilisations en cours » dans les comptes d'immobilisations corporelles (21) concernés.

Afin de respecter cette contrainte le CHPM doit, comme le recommande le guide, définir une décomposition simple des bâtiments en construction (5 à 6 composantes, par exemple : structure /gros œuvres, installations techniques, électricité) mais aussi formaliser des règles d'imputation comptable et de libellé. Elles doivent toutefois, faire l'objet d'une approbation commune à la DAFSI et DTST dans le respect de la nomenclature M21.

En ce qui concerne le processus de valorisation et inventaires des biens, il y a un risque de sur évaluation de l'actif et de l'actif fictif, car le fichier des immobilisations ne fait pas l'objet d'une revue régulière afin de s'assurer de l'existence réelle des biens présentés à l'actif. Par ailleurs l'établissement n'a jamais procédé à un inventaire physique des actifs (sauf sur les catégories précises de biens, notamment véhicules et matériels d'entretien des jardins). Environ 64 % des immobilisations ont une valeur nette égale à zéro. Dans le cadre de la vérification de l'existence physique des biens et compte tenu du nombre élevé de fiches d'immobilisations (12000) dans le patrimoine du CHPM, il conviendrait de réaliser un inventaire des plus grosses valeurs. En effet, le contrôle des 46 fiches immobilisations ayant une valeur nette supérieure à 100 K€ permettrait de valider 85 % de la valeur nette globale du fichier d'immobilisations.

Par ailleurs les biens à déclasser sont suivis sur un fichier Excel à la DSEL, mais ce fichier n'est pas rapproché de Magh2. Les équipements biomédicaux sont suivis et tenus à jour dans une GMAO<sup>42</sup>. Toutefois, cette application n'est pas interfacée ni rapprochée du module Madrid de gestion des immobilisations. Pour éviter de perdre le bénéfice de suivi, le CHPM doit contrôler que tous les fichiers Excel des déclassements ont fait l'objet d'une réforme sur Magh2 et réalisé un rapprochement formalisé à la clôture entre les deux systèmes. Ainsi, le transfert de mobilier d'une unité fonctionnelle à une autre doit être systématiquement porté à la connaissance de la DSEL, afin que celle-ci puisse enregistrer le changement d'affectation du bien dans la fiche d'immobilisation concernée.

En ce qui concerne la date de mise en service du bien, la liste des chantiers mis en service est transmise à la direction des finances et à la fin de l'exercice avec une date de début d'amortissement fixée au 1er janvier N+1, ce qui entraîne un risque d'anomalie lié à la mise en service tardive de l'investissement d'où une insuffisance d'amortissement. Il serait opportun pour le CHPM dans la perspective d'une application du prorata temporis, de transmettre les procès-verbaux de réception à la DAF dans les meilleurs délais. Par ailleurs, un travail de recensement des durées d'amortissement moyennes pratiquées a été réalisé par la DAF dans le but d'établir l'annexe au compte financier. Cette annexe est

---

<sup>42</sup> Logiciel de la gestion de la maintenance assistée par ordinateur

utilisée par le service économique comme référence pour déterminer la durée d'amortissement à appliquer au bien, ce qui n'est pas sans impact sur le résultat de l'exercice et une sur ou sous-évaluation des dotations aux amortissements.

### **C) Le cycle du personnel**

Le cycle des dépenses du personnel qui correspond au titre 2 (charges du personnel) dans la M21, constitue le budget principal d'exploitation. Au CHPM certaines procédures sont formalisées, c'est le cas des décisions prises en Commission Administrative Paritaire (CAP). Toute décision d'avancement de grade, d'échelon ou de changement de service fait l'objet d'une décision en CAP. Le procès-verbal de décision fait l'objet d'une validation par les différents représentants, ce qui permet au service des ressources humaines (RH) de documenter les évolutions de traitement indiqué dans leur base RH. Par ailleurs, un suivi individualisé des heures est fait par la saisie et le suivi des plannings dans les outils Octime<sup>43</sup> pour le personnel non médical (PNM) et eGTT pour le personnel médical permet à l'établissement d'avoir une base de suivi individualisé des temps pour l'établissement de la paie.

D'autre part, la validation hiérarchique des affectations et plannings par le cadre et chef de service limite le risque d'imputation erronée (absence, week-end, jours fériés) et le guide du temps médical est remis à tous les praticiens, permettant une diffusion homogène des processus au sein de l'établissement et la responsabilisation des personnels dans leurs déclarations de temps. Si ces points sur les procédures de contrôle interne sont optimisés, il n'en demeure pas moins vrai que la procédure sur la formalisation et supervision des contrôles et la séparation des fonctions restent perfectibles.

Ainsi pour celles-ci, il existe déjà un certain nombre de check-list de contrôles des éléments de paie (avant traitement et après retour du SIB), mais ces dernières ne sont pas centralisées et supervisées par un responsable. Ensuite au niveau de la séparation des fonctions, les agents des services paie de la direction des ressources humaines (DRH) et de la direction des affaires médicales (DAM) collectent, saisissent puis contrôlent les éléments variables de paie. Ceci entraîne un risque d'anomalie et de fraude dans l'établissement des bulletins de paie. Il conviendrait donc au CHPM d'établir une check-list exhaustive de l'ensemble des contrôles réalisées par le service paie afin d'assurer que les contrôles définis ont été mis en œuvre, de conserver en appui de cette

---

<sup>43</sup> Logiciel de gestion des plannings

check-list dans un dossier, l'intégralité des états de contrôle sur lequel a été matérialisée la revue des gestionnaires afin d'en assurer la traçabilité.

Par ailleurs sur le système d'information, des observations sont faites également sur la séparation des tâches. Les agents intervenant dans le processus de paie des personnels médicaux et non médicaux (collecte et saisie des données variables, préparation et validation des bulletins de salaire) disposent des droits informatiques d'accès au formulaire de modification des fiches agents /praticiens dans AGIRH<sup>44</sup> et notamment des coordonnées bancaires. Le risque de fraude étant avéré, il conviendrait de restreindre la création et la modification des fiches agents dans AGIRH au service Gestion des Carrières ou recrutement en charge de la tenue des dossiers administratifs des agents/praticiens et ne pouvant intervenir dans la saisie des éléments de paie.

#### **D) Le cycle des achats**

Le cycle des achats porte sur plusieurs domaines (travaux, pharmacie, produits sanguins, analyses extérieures laboratoires, consommables laboratoires, atelier, cuisine, et magasin central) concentrées sur les directions suivantes : direction des services économiques et logistiques et la direction des travaux et des services techniques.

En ce qui concerne les achats travaux, les commandes ou devis papier sont visés par un responsable avant la saisie et, le service a très peu recours à la liquidation sans commande préalable sauf en cas d'urgence. Cependant, plusieurs défaillances ont été identifiées au niveau du contrôle interne. Toutes les personnes intervenant dans le processus de commande de la DTST ont, les droits informatiques permettant la modification des fiches fournisseurs dans Magh2 et, notamment des coordonnées bancaires. Les bons de commandes ou devis sont visés par un responsable avant la saisie par l'agent administratif dans Magh2. Ce visa est formalisé uniquement par papier. Ces dysfonctionnements qui entraînent le risque de fraude et de non-respect des procédures en vigueur dans l'établissement ont été signalés. Par ailleurs le budget sur lequel doit être affecté le bien est communiqué de façon orale au gestionnaire en charge de la saisie sur Magh2.

---

<sup>44</sup> C'est une application de la gestion des agents

Sur le rattachement des charges, la réception des travaux est saisie dans Magh2 uniquement lors de la liquidation de la facture et, les contrats de maintenance ne font pas l'objet d'engagement saisis dans Magh2. Les règles et méthodes comptables ne sont pas respectées entre la distinction des charges (classe 6) et des immobilisations (classe 2). En effet, la règle de distinction des dépenses d'investissement et des dépenses d'exploitation n'est pas formalisée. Pour exemple : Lors d'une opération relevant de la classe 6, les gestionnaires le font passer sur un compte de classe 2 et c'est le cas du compte 6231 : annonce et insertion. Ainsi, il est recommandé au CHPM, de transmettre aux services des règles d'imputation claires et de mettre en place un contrôle de la bonne application de cette procédure. Il a été fait par les fiches comptes (annexe 4) dans le guide d'imputation des charges.

Pour les achats pharmacie, l'établissement peut d'ores et déjà s'appuyer sur certains points tels que : la séparation des tâches, en effet la préparation de la commande fait par le gestionnaire est par la suite validée informatiquement par le pharmacien. Ensuite la réception physique et administrative est faite par l'aide du pharmacien. Enfin, la signature et le contrôle des factures également faits par ce dernier et la liquidation par l'adjoint administratif. De plus, tous les achats de la pharmacie sont affectés en budget principal. La réaffectation aux budgets annexes est faite, par l'utilisation de bons internes de demande de sortie de stock via le logiciel Phadis interfacé avec Magh2. Ces demandes internes sont directement reliées au budget correspondant. Et enfin, le service pharmacie dispose d'un inventaire permanent sous forme d'un listing reprenant les quantités, les valeurs en stock et les prix moyens. L'inventaire est réalisé une fois par an, mais les procédures restent insuffisantes sur certains processus.

Par exemple au niveau de la gestion hors-stock, les quantités présentes dans les services ne sont pas considérés en tant que tels dans les comptes, mais comme des achats consommés. Ces stocks ne sont donc pas suivis après leur transfert au service demandeur. Ceci entraîne un risque de détournement, de fraude et d'anomalie comptable (sous-évaluation de l'actif). S'il existe déjà un certain nombre de bonnes pratiques et de contrôles, il n'en demeure pas moins que les procédures ne sont pas toujours documentées et formalisées. Afin de permettre un suivi du stock réellement existant, il conviendrait au CHPM d'inventorier les produits présents dans les services, ou de mettre en place un système permettant un suivi de la destination de chaque médicament.

En ce qui concerne l'achats-consommables laboratoire, une insuffisance au niveau de la séparation des fonctions est constatée. L'intégralité du service DSEL a les droits informatiques d'accès au formulaire de création ou de commande des fiches fournisseurs dans Magh2. Il a été constaté également au niveau du système d'information, l'absence d'interface Gestock<sup>45</sup> et Magh2. Ceci induit de procéder par liquidation sans commande préalable, avec contrôle manuel des factures reçues et, ressaisies de ces dernières et non par rapprochement commande-réception. Au niveau des règles comptables hors-stock, le stock de produits de laboratoire est tracé et suivi en quantité et prix catalogue dans le logiciel Gestock, mais il ne fait pas l'objet d'une inscription valorisée au coût moyen pondéré en comptabilité générale à la clôture. La charge comptable est donc constatée uniquement lors de la liquidation sans commande préalable suite à la réception de la facture et non lors de la consommation réelle des produits, ce qui entraîne un risque de sous-évaluation de l'actif.

Pour le processus achats-cuisine, il y a une bonne rationalisation des achats, car le logiciel déployé dans l'ensemble des services permet de centraliser à J-7, les prévisions de fréquentation et donc de rationaliser les achats des matières nécessaires à la réalisation des repas. Par ailleurs, la possibilité pour les services d'annuler ou de compléter leur demande jusqu'au jour concerné permet à la cuisine d'éviter les pertes, et les détournements dans les services, mais il ne l'est pas toujours pour certains processus.

Ainsi au niveau de la séparation des fonctions en ce qui concerne les produits frais, sur la base des besoins exprimés par les services, des stocks disponibles et des menus saisis, WinRest<sup>46</sup> détermine et émet une proposition de commande des produits nécessaires à l'élaboration des repas. Au vue de la proposition, le responsable de la cuisine passe directement auprès des fournisseurs ses commandes par téléphone sans validation d'une tierce personne ou formalisation. Le responsable de la cuisine est également en charge de la réception informatique de la commande dans WinRest et de la tenue des stocks (inventaires). Pour les produits stockés c'est-à-dire entretiens et autres, les sorties de stocks sont générées par le responsable de la cuisine sur la base des quantités inventoriées chaque fin de mois par ce dernier. Ce dysfonctionnement entraîne un risque de détournement de marchandises et de fraude. Ainsi pour les produits frais, il conviendrait que la DSEL valide à minima, le rapprochement du bon de livraison original du fournisseur transmis par le responsable de la cuisine. Pour les produits stockés, les sorties de stocks doivent être saisies par une personne extérieure à la cuisine.

---

<sup>45</sup> Le logiciel de la gestion des stocks

<sup>46</sup> Le logiciel de commande de la cuisine

En ce qui concerne l'atelier, l'intégration du processus d'achat dans Magh2 permet de limiter les commandes injustifiées, ainsi que d'imputer le coût des pièces reçues sur l'exercice de leur réception. Cependant la séparation des tâches reste insuffisante. Car le responsable de l'atelier ou son assistant assure la préparation et la validation des commandes, la réception physique et informatique des marchandises, la validation de la facture par rapprochement avec le bon de commande et le bon de livraison ainsi que le traitement des litiges fournisseurs. Par ailleurs, l'accès au stock de pièces est insuffisamment limité, puisque les sorties de stock ne sont pas restreintes au seul responsable de l'atelier mais potentiellement à l'ensemble des intervenants, notamment pendant les périodes d'astreintes. Ces deux insuffisances augmentent le risque de fraude ou de détournement. Il conviendrait donc pour l'établissement de faire valider informatiquement les commandes et, leur envoi aux fournisseurs par la direction des services économiques, afin qu'elle exerce un contrôle sur l'opportunité de celle-ci.

Enfin au niveau du magasin central<sup>47</sup>, l'organisation mis en place entre le magasin et la DSEL en charge de la validation des commandes et de la facture, permet de limiter les risques de malveillance. Cependant à l'issue des inventaires, les écritures d'écart sur stock qui permettent de corriger le stock informatique au vu des quantités réellement inventoriées sont saisies et accessibles aux personnels ayant réalisé les comptages. Par ailleurs, le magasin fait l'objet d'inventaires réguliers, mais les quantités informatiques théoriques sont mentionnées sur les bordereaux de comptage, ce qui a pour effet d'orienter les comptages physiques en cas d'écart. Cet inventaire physique, avec l'absence de procédure écrite et de la séparation des tâches n'en constitue pas moins une zone à risque dans le processus achats stockés. Ce qui amène à s'interroger sur le fait que, le cloisonnement du magasin central en entités séparées n'est pas un facteur d'hétérogénéité des pratiques et de répétitions des tâches, mais un frein à l'efficacité du contrôle interne.

## **E) Le cycle recettes**

En ce qui concerne les recettes du CHPM, elles sont constituées des produits de l'activité d'hospitalisations et des actes, et de consultations externes. Le constat fait sur ce cycle a permis d'identifier les forces de l'établissement sur ce processus d'activité. En effet une traçabilité des flux de facturation est mise en place à travers l'exhaustivité des flux de

---

<sup>47</sup> C'est l'ensemble des entités : atelier, droguerie, produits à usage unique, papeterie et soins sans la pharmacie et le laboratoire

recettes qui fait l'objet d'une saisie dans Pastel<sup>48</sup>, y compris les recettes hors activités de type mise à disposition de personnel (formations, crèches, rétrocessions de médicaments, repas, etc.).

Par ailleurs, le cadrage des applications Pastel/GEF/Hélios<sup>49</sup> est réalisé à la clôture. Au niveau de la formalisation des procédures, celles concernant l'accueil des patients sont formalisées avec un accueil décentralisé pour les actes de consultations externes (ACE) et imagerie. Un classeur de modes opératoires est remis aux agents à leur arrivée. Les agents du bureau des entrées se rendent périodiquement dans les services afin de s'assurer des bonnes pratiques des assistants médico-administratifs (AMA) habilités à saisir les actes de consultations externes. Le taux de rejet sur les ACE est de 3,3 % et une cellule d'identité vigilance est en place pour traiter les doublons. Quant aux processus de recouvrement, ils sont efficaces malgré l'absence de régie. Ainsi, les admissions en non-valeur annuelle sont peu significatives (80 K€ en 2012).

Les comptes « recette à régulariser ou à ré imputer » sont régulièrement apurés et présentent des soldes non significatifs à la clôture. Le compte 4152 «créances irrécouvrables non passées en pertes» présente un solde non nul. Cependant, certaines limites ont été relevées. Il n'existe pas d'accueil administratif aux urgences. Seules les pièces minimales sont réunies par le personnel soignant et transmises ultérieurement au bureau des entrées pour être saisie dans Pastel et, les demandes de prise en charge sont réalisées le lendemain. Par ailleurs, sur l'activité séjour, le codage n'est pas centralisé, il est de la responsabilité de chaque praticien. La saisie est effectuée dans Médis. Divers contrôles de cohérence sont réalisés par le département de l'information médicale (DIM) dans Médis sur les résumés d'unité médicale (RUM). Toutefois en amont, les praticiens ne disposent pas d'une check-list des documents obligatoires assurant un codage efficace. De plus, au niveau des actes de consultations externes, des contrôles sont réalisés sur les dossiers sans actes et l'exhaustivité des actes pour un séjour n'est pas garantie. Ainsi, les risques qui subviennent de ses limites sont ceux de non exhaustivité des données relatives au patient, à la facturation et au codage, et le risque de pertes de recettes.

---

<sup>48</sup> Logiciel des recettes du bureau des entrées et de la direction des affaires financières et du système d'information

<sup>49</sup> Logiciel de la trésorerie



## F) Les provisions

Les provisions règlementées sont celles qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision. Elles sont comptabilisées en application de dispositions législatives ou réglementaires. Ils existent trois provisions règlementées : celles liées au renouvellement d'immobilisations<sup>50</sup>, à la mise en œuvre du compte épargne temps (CET)<sup>51</sup>, et au propre assureur<sup>52</sup>.

Pour les provisions Congés payés, le temps de travail fait l'objet d'une approche globale individuelle annualisée. La gestion des congés est réalisée via le portail intranet Octime. Les congés pris ne donnent pas lieu à aucune écriture valorisée sur le bulletin de salaire.

En ce qui concerne la provision pour gros entretien<sup>53</sup>, elle constitue un montant de 2 M € dans les comptes à la fin de l'exercice 2012. Elle est documentée par un programme pluriannuel de gros entretiens pour les années 2013 à 2017, et comprend certaines dépenses à caractère immobilisable. Mais elle n'est pas documentée et justifiée par un plan pluriannuel d'entretien antérieur comme le veut la M21.

S'agissant de la provision du CET (2530 K€), les sommes figurant dans le compte 143 ne correspondent pas à celle de la définition de la nomenclature M21, ce compte étant destiné à la comptabilisation des financements attribués à ce titre et non à l'engagement envers le personnel. Par ailleurs, les dotations annuelles au titre des personnels entrants sont calculées sur la base du taux journalier de 2009, et la provision constatée au 31 décembre 2012, ne correspond pas à l'évaluation de l'engagement en fonction du stock réel de jours à la date de clôture. Des remarques peuvent être formulées sur cette pratique au CHPM : d'une part la politique de provisionnement ne peut pas faire l'objet d'une considération budgétaire ; et bien que les règles relatives aux provisions pour le compte épargne temps ne soient pas encore publiées, le principe de prudence doit être un moyen d'incitation à la prise en compte des jours stockés au 31 décembre.

---

<sup>50</sup> Dotations budgétaires destinées à couvrir les surcoûts d'exploitation générés par les investissements

<sup>51</sup> Crédits alloués pour financer les droits à congés acquis

<sup>52</sup> Utilisé que par les établissements disposant d'une dérogation à l'obligation d'assurance (en pratique l'AP-HP uniquement)

<sup>53</sup> Selon la M21, une provision pour gros entretien ou grandes révisions (PGE) est « destinée à couvrir des charges d'exploitation importante 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 1, p 19

## **G) Le cycle Trésorerie et financements**

Quelques procédures du contrôle interne sur ce processus d'activité sont mises en place. En effet, concernant la politique de gestion du besoin en fonds de roulement (BFR), une politique d'allongement des délais de paiement fournisseurs a été formalisée dans l'objectif de porter le délai aux 50 jours réglementaires. Sur la documentation de l'arrêté des comptes, le CHPM dispose des tableaux Excel détaillant les soldes des comptes de subventions, provisions réglementées pour renouvellement d'immobilisations et emprunts mais, ces procédures demeurent insuffisantes pour assurer l'efficacité du contrôle interne. Ainsi, au niveau du suivi de la trésorerie, compte tenu d'une situation excédentaire de celle-ci, l'établissement n'établit pas de plan de trésorerie (en dehors du plan global du financement pluriannuel (PGFP)).

Le trésorier communique ponctuellement sur la situation de la trésorerie à la direction des finances. De plus, la souscription des emprunts et des contrôles de cadrage effectués sur les soldes d'emprunts, sur les intérêts entre Emirh, Finance active et Magh2, ne sont pas formalisés. Ceci ayant pour conséquences, les risques liés : au non-respect des procédures en vigueur dans l'établissement ; à l'absence de contrôle ; et à la non optimisation de la gestion de la trésorerie ou de la mauvaise anticipation des besoins.

S'agissant enfin des financements (subventions, provisions réglementées pour renouvellement d'immobilisations), les subventions d'investissement sont comptabilisées lors de leur encaissement, la direction des finances n'ayant pas l'assurance de disposer de l'exhaustivité des informations en amont. Un travail est actuellement en cours afin de justifier l'exhaustivité des soldes de subventions figurant au bilan. Ce travail d'analyse a permis de détecter des subventions d'exploitation en compte de classe 13 et l'impossibilité de reconstituer l'origine des sommes figurant dans les comptes 102 (environ 18 M€).

## **2.3 Analyse des risques au regard de l'échelle de référence et du système de cotation**

Dans la dynamique du suivi des établissements publics de santé (EPS) à l'évaluation de l'efficacité et l'effectivité du contrôle interne, la Direction générale des finances publiques offre un service d'accompagnement aux hôpitaux. L'idée consiste à aider les EPS dans la démarche du contrôle interne à travers l'outil qu'est l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR). Comme la cartographie des risques, elle va permettre de mettre en lumière les forces et faiblesses du contrôle interne au sein des établissements.

L'échelle de maturité de la gestion des risques « *entend permettre à tout acteur de comparer le contrôle interne de l'établissement à un schéma décrivant les différents paliers tendant vers un contrôle interne optimisé. Elle autorise ainsi, sur la base de cotation adossée à une échelle de référence, une auto évaluation de la maturité du contrôle interne au sein d'un établissement, distincte mais complémentaire de l'évaluation par l'audit* »<sup>54</sup>. Elle a pour finalité de nourrir la stratégie de maîtrise des risques de l'établissement, et permet de faire un diagnostic de cette dernière par l'ordonnateur et le comptable. Ainsi, les leviers opérationnels de la maîtrise des risques que sont : l'organisation ; la documentation ; la traçabilité et le pilotage vont être évalués à partir d'un système de notation (1 à 5) et sur le socle de cette échelle. L'objectif de l'établissement est d'atteindre la cible (5) et de se comparer avec celle de la moyenne des autres établissements publics de santé. Par ailleurs, la séparation des tâches est un élément fondamental de l'EMR (annexe 2).

### **2.3.1 L'analyse des risques par les composantes de l'EMR au Centre Hospitalier des Pays de Morlaix**

Chaque composante comprend des sous composants qui sont notés également de 1 à 5. Ensuite l'ensemble des notes attribuées à ces sous composants permet de calculer la note finale de l'établissement en sommant les notes attribuées, et en le divisant par le nombre de sous composant. Le choix fait pour l'analyse de chaque levier va se porter sur les sous processus ayant fait l'objet d'une évaluation des risques se situant, entre 1 et 3 par le centre hospitalier et le comptable. De plus, la notation attribuée par ces derniers à chaque composante et sous composant peut être différent ou égale.

---

<sup>54</sup> DGFIP SCL, Guide du renforcement du contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics de santé, septembre 2010, p 11

## **A) Le levier organisation**

La cotation de l'établissement est de 3,17 et celle du comptable est de 3 par rapport à la moyenne des EPS qui est de 3,23. Cela signifie que l'organisation au CHPM reste perfectible. En effet au niveau du périmètre du contrôle interne l'activité n'est pas cartographiée. Les points de contrôle sont mal définis ou faits de manière informelle. Car la plupart dépend des seuls acteurs dans leur réalisation. Toutefois, sur le levier organisation même si la note attribuée par l'établissement est différente de celle du comptable, elle se rapproche tout de même de celle de la moyenne des établissements publics de santé.

## **B) Le levier documentation**

Pour la moyenne des EPS la cotation est de 3,06. La notation du centre hospitalier est de 3 alors que celui du comptable est de 2,17. Par rapport à la moyenne, on constate un écart avec la notation du comptable. Cela s'explique par le fait que dans ce levier, la documentation sur les risques est absente au sein de l'établissement il a été noté à (1) par l'ordonnateur et le comptable. Par ailleurs, les guides de procédures sur la sphère financière et comptable sont incomplètes et /ou non actualisés. Il n'existe pas d'organigramme fonctionnel, mais qu'un seul organigramme hiérarchique. Or l'organigramme fonctionnel permet de faire la séparation des tâches qui est un élément fondamental de l'EMR. En ce qui concerne la formation, un dispositif existe pour que le personnel s'approprie la réglementation et les outils mis à disposition, mais il n'est pas organisé par manque de relais efficace.

## **C) Le levier traçabilité**

En ce qui concerne la traçabilité, la moyenne des établissements publics de santé est de 3,27 tandis que la note du CHPM est de 3,4. Elle est au-dessus de la moyenne et cela s'explique par un contrôle optimisé sur ce levier. Ainsi l'identification des acteurs, la traçabilité des opérations et des contrôles, l'archivage et les sauvegardes des données comptables, et des justifications sont bien suivis dans l'établissement et font l'objet de la disponibilité des éléments probants. Cependant, la note attribuée par le comptable en matière de traçabilité est de 2, ce qui est nettement inférieur à la moyenne des EPS, et en deçà de celle de l'établissement. L'observation faite par le comptable est différente de celle de l'ordonnateur et montre que de ce point de vue du comptable, le levier traçabilité

n'est pas optimal au CHPM. L'identification des acteurs n'est pas tracée sur les documents papiers. De plus, il n'existe pas une organisation pour la traçabilité des contrôles. Enfin le dispositif archivage et sauvegarde ne sont pas effectifs, mais les états financiers et le dossier de clôture respectent tout de même les prescriptions réglementaires.

#### **D) Le levier pilotage**

S'agissant de ce levier, la cotation moyenne des EPS est de 2,29, alors que celle du CHPM est de 1, 2. Cette note du CH est conjointe à celle du comptable. On peut constater que le levier de pilotage reste non optimisé dans l'ensemble. En effet, la structure de gouvernance repose que sur la direction or, il conviendrait d'assurer un relais au niveau des services opérationnels par des acteurs de pilotage. Par ailleurs, aucun plan d'action n'est pas encore mis en place et aucune évaluation ne permet d'assurer la qualité du contrôle interne à travers les indicateurs de qualité comptable et financière. Cette faible note du pilotage peut s'expliquer aussi culturellement. Le dispositif du contrôle interne étant nouveau au sein des EPS, il faut un temps d'adaptation, de familiarisation avec l'outil afin de mieux le piloter comme cela se fait dans les structures privés.

Des observations qui précèdent, on peut en déduire que le diagnostic des risques fait par la cartographie (approche par processus) et par l'échelle de maturité de la gestion des risques (approche organisationnelle) montrent que, la finalité de ces deux approches qui est l'amélioration continue du contrôle interne est la même. Elles sont similaires de par la démarche d'optimisation de la maîtrise des risques, des recommandations formulées, et de par le pilotage du dispositif comme outil managérial au service de la direction. En revanche, elles sont tout de même distinctes. L'EMR permet de comparer la démarche du contrôle interne par rapport à la moyenne des établissements. Elle a une approche globale par processus de l'évaluation du contrôle et se réalise de façon commune (ordonnateur et comptable) ce qui permet d'avoir un regard croisé. Enfin, elle a également une logique purement financière et comptable puisqu'elle est pilotée par la DGFIP. Alors que, l'évaluation par l'audit à travers la cartographie des risques a une approche transversale, l'ensemble des processus d'activité de toutes les directions fonctionnelles va être analysé et impliqué plusieurs acteurs.

En tout état de cause, ces deux analyses des risques montrent la nécessité de mettre en place un système de contrôle interne structuré et robuste. L'efficacité du dispositif concernant le contrôle interne au CHPM, sera la capacité de ce dernier à le faire comprendre, en s'appuyant sur des éléments dont il dispose dans l'établissement.

## **2.4 Les atouts et les limites du CHPM dans le pilotage de la démarche du contrôle interne**

Il existe plusieurs ressources internes et externes sur lesquelles, le CHPM peut s'appuyer pour mener à bien son projet sur la maîtrise des risques. En revanche, il doit faire face au changement que cela va entraîner sur le plan culturel et organisationnel.

### **2.4.1 Le contrôle interne : un outil piloté au niveau national**

Dans le cadre de la fiabilisation et de la certification des comptes, la Direction générale de l'offre de soins, la Direction générale des finances publiques et la Cour des comptes accompagnent les établissements publics de santé. Ce partenariat se traduit par les groupes de travail au niveau national, donc l'un porte sur le contrôle interne. L'institut du management de l'EHESP, l'ARS, les Directeurs financiers, le trésorier, et les commissariats aux comptes participent aux projets. Plusieurs outils ont également été créés pour accompagner les EPS : le Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux donc les établissements s'en inspirent pour mettre en place leur plan d'action et les cartographies des risques de tous les cycles comptables de l'hôpital.

Ce pilotage national, se décline également au niveau régional avec un comité de pilotage qui comprend : la Direction régionale des finances publiques (DRFIP), les établissements de la région, et les représentants de l'Agence régionale de santé. C'est le cas du comité régional de Bretagne, qui se réunit au moins une fois par mois.

L'offre de service de la DGFIP s'inscrit également dans cette démarche d'accompagnement du renforcement du contrôle interne. Elle ne se substitue pas à la démarche de la fiabilisation entreprise par la DGOS et DGFIP, mais se complète dans le cadre d'une approche par les enjeux. Le CHPM et les autres centres hospitaliers de Bretagne bénéficient de cette offre de la DGFIP. Ce comité de pilotage régional comprend au niveau des établissements : le DAF et le référent du contrôle interne, au niveau de la DGFIP : l'agent comptable, le directeur régional, l'administration centrale et la DGOS. L'offre s'articule autour de la sensibilisation à l'enjeu de la fiabilisation et de la certification ; de la formation des acteurs au contrôle interne ; de la première évaluation du contrôle interne et de la mise en œuvre du plan d'action et renforcement de la maîtrise des risques. De plus c'est une offre de service qui n'est pas coûteuse pour les établissements de santé.

## **2.4.2 Le contrôle interne : un appui pour le CHPM**

Au CHPM, le contrôle interne n'est pas un nouvel outil, il existait déjà mais sans être formalisé. De plus la prise en charge des patients, mission première des établissements de santé impose un minimum de maîtrise des risques à tous les niveaux de la structure y compris les fonctions supports. C'est la raison pour laquelle, le mot « renforcement » est approprié à cette démarche.

Le partenariat ordonnateur et comptable est à soulever aussi. Il est par ailleurs renforcé par la convention des services comptables et financiers, mais cette convention n'est pas encore signée par le CHPM. Ce dernier propose des actions visant à renforcer le contrôle interne telles que : la réalisation d'un diagnostic commun sur les processus comptables avec l'EMR, la dématérialisation des échanges entre ordonnateur et comptable, l'expérimentation du contrôle allégé en partenariat sur une ou plusieurs chaînes de dépenses à déterminer (exemple, celui des frais de déplacement).

Enfin le CHPM a fait appel à un cabinet expert dans le domaine pour l'accompagnement dans le renforcement de la mise en place du contrôle interne. Sur la base de l'audit réalisé, les objectifs et les priorités ont été déterminés. Ceci donne une ligne de conduite à tenir pour le CHPM dans la démarche du contrôle interne. De plus les directions fonctionnelles : DRH, DSEL, DTST, DAF, DAM sont fortement impliquées dans le projet.

Cependant ces atouts sur lesquels le CHPM peut d'ores et déjà s'adosser, ne doivent pas occulter le fait de mettre en place un changement culturel et organisationnel.

### **2.4.3 Le contrôle interne, une culture, et une approche transversale absente au CHPM**

#### **A) Une faible culture de la démarche d'amélioration continue de la qualité dans l'administration.**

La culture de la démarche qualité est très présente au sein l'établissement dans le domaine des soins, on peut le constater à travers une direction de la qualité et de la gestion des risques au CHPM. Elle a pour mission de faire certifier l'établissement par la Haute autorité de santé. Cette démarche est bien intégrée dans la culture des professionnels de santé qui à travers les procédures mises en place, les formations, et la réglementation, améliorent leurs pratiques professionnelles pour une meilleure prise en charge des usagers. Cependant dans les services administratifs on est loin de cette réalité. La notion de « contrôle » n'a pas une bonne perception dans la sphère administrative, elle est conçue comme une inspection, une idée de « rendre compte de ce l'on fait ». De plus c'est une notion qui est nouvelle, et vient juste d'être émergée avec le projet de la certification des comptes. Toutefois en comparaison avec le Centre hospitalier universitaire (CHU) de Reims, cette démarche qualité des comptes est bien avancée, car depuis 2009, une cellule de performance et d'audit interne a été mise en place au sein de la direction générale à la tête de laquelle se trouve un responsable du contrôle interne.

#### **B) Une organisation fonctionnelle qui reste à définir au CHPM**

Le fonctionnement et l'organisation des établissements publics de santé ont été longtemps marqués par le cloisonnement des services qui les composent et le CHPM n'a pas échappé à cette réalité. Depuis l'ordonnance du 2 mai 2005 relative à la nouvelle gouvernance interne, qui a permis la mise en place des pôles d'activités, et facilitée le décroisement des services entre les soignants et les administratifs, afin d'optimiser la qualité de prise en charge des patients. Elle a été renforcée par la loi HPST du 21 juillet 2009. Cette nouvelle gouvernance médico-administrative impulsée par cette loi, est bien intégrée aujourd'hui à l'hôpital. En revanche, la cellule administrative repose sur un organigramme hiérarchique et non fonctionnel d'où le risque de cloisonnement au sein de l'organisation. Cet organigramme hiérarchique est un frein à la séparation des fonctions élément fondamental de l'échelle de maturité des risques. De plus dans le projet d'amélioration continue de la qualité des comptes, toutes les directions fonctionnelles participent au projet sauf la direction de la qualité et de la gestion des risques au CHPM.



### **C) Une approche transversale limitée dans les services administratifs**

Le contrôle interne est un outil universel et transversal. Il concerne l'ensemble des processus d'activités et implique plusieurs acteurs, au niveau stratégique et opérationnel au sein de l'établissement. Le diagnostic des risques élaboré par la cartographie et l'échelle de maturité des risques montrent une absence de la transversalité au sein des directions de l'établissement. Les procédures du contrôle interne existantes au sein de la structure ne sont pas formalisées et sont très segmentées. Certains services sont plus ou moins avancés dans les procédures, c'est le cas des ressources humaines qui dans le cadre de l'accréditation avec l'HAS, a mis en place les procédures sur la qualité des informations données aux agents et sur la confidentialité. Au niveau de la paie, les procédures de sécurité sont également mises en place. Ces différentes procédures déployées au sein de chaque direction sont faites de manière isolées et par les agents de chaque service.

En somme, la faible acculturation du contrôle interne et le manque d'une organisation fonctionnelle pour séparer les tâches sont des faiblesses pour le CHPM. Il convient donc de faire des préconisations pour renforcer ce dispositif afin qu'il soit plus efficient et efficace.

### **3 Les actions nécessaires pour un contrôle interne efficace**

La préparation à la certification des comptes au CHPM est un moyen d'anticiper la venue du certificateur. Elle a permis à l'établissement de prioriser la démarche de l'amélioration continue des comptes. Ainsi, les différents diagnostics réalisés ci-dessus, ont mis en lumière les limites du contrôle interne sur les processus audités. Afin d'optimiser ce dispositif, le CHPM doit agir sur trois leviers importants que sont : la mise en place d'une structure de gouvernance en adéquation avec le projet, les plans d'actions issus du diagnostic des risques et enfin l'évaluation du dispositif déployé pour mesurer son efficacité.

#### **3.1 Une structure de gouvernance optimale**

L'efficacité de la maîtrise des risques au sein de l'établissement résulte de la mise en place d'une gouvernance qui se décline au niveau stratégique et opérationnel. Cependant, le choix d'un référentiel qui va être l'ossature du dispositif doit se faire en amont.

##### **3.1.1 Le choix d'un référentiel du contrôle interne (RCI)**

Le RCI est un outil qui va définir et normer le contrôle interne de l'établissement. Il décrit les risques et précise les mesures de contrôle attendues. Il se décline en RCI organisationnel et par processus, et il est destiné à l'encadrement pour son pilotage<sup>55</sup>. Dans le cadre de la certification des comptes, il va faire l'objet d'une grande attention de la part du certificateur. Ainsi selon J. TOUZARD, Directeur du contrôle interne et de l'organisation aux Hôpitaux de Saint-Maurice, « *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 lorsqu'un audit à blanc des comptes est réalisé* »<sup>56</sup>.

---

<sup>55</sup> DGFIP, Cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des EPN, p 22-23

<sup>56</sup> TOUZARD J, « L'opportunité de réaliser un audit à blanc et de créer une direction du contrôle interne ». Finances hospitalières, janvier 2012, n°54, p 21

En ce qui concerne le RCI organisationnel, il va être à la mise à disposition de la direction, la documentation identifiant les objectifs en termes de qualité comptable. Il ne norme pas les organisations mais définit les mesures de maîtrise des risques à adapter. Le COSO I et II peuvent être une source d'inspiration ici. Cependant, le mieux adapté pour le CHPM serait le référentiel élaboré par la DGFIP (l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR)) dans le cadre de l'offre de service d'accompagnement des établissements publics, qui a déjà fait l'objet d'une expérimentation au niveau de l'Etat et des collectivités territoriales. L'EMR a d'ailleurs été utilisé par le CHPM pour son autoévaluation.

S'agissant enfin du RCI par processus, il existe plusieurs ayant pour finalité, l'identification des risques et la définition des mesures attendues dans le cadre d'un processus. Chaque référentiel décrit par procédure et tâche les points sur : une référence réglementaire ; l'acteur concerné ; la synthèse des principaux points relatifs au fonctionnement de la procédure ; l'identification des principaux risques ; l'indication des modalités de détection de ces risques ; et l'énumération des dispositifs à mettre en œuvre<sup>57</sup>. Cette approche par processus a servi de base au CHPM pour l'analyse des différents cycles.

Ainsi, le référentiel du contrôle interne est un ensemble des documents, qui va permettre à l'établissement de justifier de la démarche de la maîtrise des risques entreprise, vis à vis du certificateur et des instances de gouvernance.

### **3.1.2 Le pilotage au niveau stratégique et opérationnel**

#### **A) Au niveau stratégique : La direction**

Le comité de pilotage doit comprendre l'ensemble des directions (une générale et plusieurs fonctionnelles). La composition de la structure à cet échelon stratégique, va impulser et favoriser la démarche au sein de chaque service compétent. Ce comité aura pour mission : de renforcer le pilotage du contrôle interne en impliquant les acteurs ; de définir la politique de contrôle et de définir la stratégie de couverture des risques au sein de l'établissement<sup>58</sup>. Par ailleurs, il doit être constitué d'un directoire associant le référent du contrôle interne et le comptable<sup>59</sup>. Au CHPM le comité est composé de la direction générale, la direction des affaires financières et du système d'information qui est le chef

---

<sup>57</sup> DGFIP, Cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des EPN, P.23

<sup>58</sup> DGFIP, Cadre de référence du contrôle interne comptable et financier des établissements publics de santé, septembre 2012, p 13

<sup>59</sup> DGFIP SCL, Guide du renforcement du contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics de santé, septembre 2012, p 15

de projet, la direction des ressources humaines, direction des affaires médicales, la direction des services techniques et de travaux, la direction des services économiques et logistiques et le comptable. Cependant, la direction de la qualité et de la gestion des risques et de la relation avec les usagers ne fait pas parti du comité de pilotage.

## **B) Au niveau opérationnel : le référent du contrôle interne**

Le référent contrôle interne est désigné par la direction, il est un acteur central du dispositif du renforcement de la maîtrise des risques au sein de l'établissement. Il est l'interlocuteur privilégié entre la hiérarchie et l'encadrement intermédiaire. Par ailleurs, il doit être disponible pour se dévouer à ses missions et doit être un expert dans le domaine, car il sera une force de propositions pour la direction. Sa mission s'articule autour :

- Du pilotage et de l'animation, il va coordonner les actions à mettre en œuvre et s'assurer qu'ils sont en adéquations avec les objectifs définis par la direction. Il va être le relais entre les acteurs externes (ARS, DGFIP, DRFIP, comptable) et internes (directions, les cadres des différents services). Il aura la responsabilité des dossiers (documents généraux) qui seront remis au commissariat aux comptes;
- De la sensibilisation et de la formation, il doit impulser la démarche au niveau opérationnel par les outils de communication et de formation ;
- De l'assistance, sa compétence et son expertise dans le domaine fait de lui un appui technique en cas des difficultés rencontrées au sein de l'établissement ;
- Du suivi, sans se substituer à l'audit, il va s'assurer de la réalité, de la cohérence et de la pertinence du contrôle interne mise en place dans les services<sup>60</sup>.

---

<sup>60</sup> DGFIP SCL, Vade-mecum sur la démarche de fiabilisation des comptes et de renforcement du contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics de santé, août 2012, p 7

### C) Son positionnement au sein de la structure

Certes, les contours de ce que peut être le rôle d'un référent de contrôle interne au sein de l'établissement sont bien définis, il n'en demeure pas moins vrai que, son rattachement fait l'objet d'un sujet à réflexion.

Tout d'abord, dans la démarche de l'accompagnement du renforcement du contrôle interne mise en place par la DGOS et DGFIP, c'est le directeur des affaires financières et du système d'information qui est responsable du projet. Parce qu'il s'agit de l'amélioration continue de la qualité des comptes de l'établissement dont il a la responsabilité. Ensuite, la relation ordonnateur et comptable qui permet de suivre et de contrôler les recettes et les dépenses engagées par l'établissement est un élément favorable pour le service financier.

Enfin, ce positionnement du référent contrôle interne avait fait l'objet d'une remarque de l'IFACI en 2008 au sein des sociétés françaises. Il constatait que les services fonctionnels, y compris le service Qualité assuraient de manière croissante « *un rôle de support au contrôle interne* » autour desquelles se développaient des nouvelles fonctions telles que, l'animation ou la coordination du contrôle interne aux seins des entreprises et rattachées directement à chaque direction. Toutefois, ces nouvelles fonctions avaient été « *placées sous la supervision du directeur financier, sans doute en raison des exigences de la loi SOX la fonction ayant essentiellement une activité de contrôle strictement financier* »<sup>61</sup>. Il devient légitime qu'il soit rattaché à la direction des finances.

De plus pour le directeur des finances et du système d'information du CHPM, « *le référent du contrôle interne doit être rattaché à la direction des finances, il doit travailler avec les cadres intermédiaires des autres directions de façon à pouvoir organiser la fonction du contrôle interne en amont des directions fonctionnelles. Il va être le relais entre les directions et en interne pour la partie Bureau des entrées qui concerne la production des recettes. C'est lui qui va être amené à rencontrer les différents interlocuteurs pour mettre en place le contrôle interne, parce qu'il n'est pas une affaire de la DAF, mais de tous.*»<sup>62</sup>

Ces différents arguments soulevés, peut amener à penser naturellement que la direction des finances serait le service adapté pour le rattachement du référent du contrôle interne, ce qui n'est pas le cas pour les personnes ci-dessous :

---

<sup>61</sup> INSTITUT FRANÇAIS DE L'AUDIT ET DU CONTRÔLE INTERNE, 2008, L'urbanisme du contrôle interne, p 13-19

<sup>62</sup> Propos recueillis lors de l'entretien avec le Directeur des finances, analyse de gestion et du système d'information du CHPM le 2 octobre 2013

- Pour J. TOUZARD, « *le rattachement à la direction des finances est peu souhaitable, car celle-ci n'aborde pas les problématiques comptables stricto sensu, ni les processus comptable car les orientations budgétaires des directions financières sont différentes de l'approche comptable du certificateur* »<sup>63</sup> ;
- C. PEREIRA, Chargé de mission à la Cellule Performance et Audit interne au Centre hospitalier universitaire de Reims, pense que « *le référent du contrôle interne doit être rattaché à la Direction générale pour avoir plus d'autonomie par rapport à sa fonction. Il doit avoir une réelle légitimité au sein de l'établissement* »<sup>64</sup>.
- Pour l'attaché d'administration hospitalière des ressources humaines du CHPM, « *il faut neutraliser la fonction du contrôle interne afin d'avoir une vision globale sur l'ensemble des activités supports de l'établissement. Le référent du contrôle interne doit être objectif, et pour cela la direction générale est le service idéal pour son rattachement car il sera mieux accepté dans les directions fonctionnelles* »<sup>65</sup>.

L'ensemble de ces points de vue soulevé sur le positionnement du référent contrôle interne au sein de l'établissement nous montre que, son rattachement à un service va dépendre de ses missions et de son champ d'intervention. Ainsi, la problématique de ce dernier au sein de l'hôpital reste ouverte.

### **3.2 Les actions à mettre en place**

Le plan d'action est un dispositif formalisé, tracé, définissant les acteurs responsables de la mise en œuvre des différentes actions et les échéances qui leur sont imparties. Il va permettre à l'établissement de détailler les mesures à mettre en œuvre pour fiabiliser les procédures et obtenir une assurance raisonnable en matière de qualité comptable et financière. Il doit être mené sur le court, moyen et long terme. Après la réalisation du diagnostic des risques au CHPM, les actions sont animées sur le court et moyen terme pour renforcer le contrôle interne et se déclinent en trois axes : la communication, la mise en place du dispositif de maîtrise de risque, et la formation des acteurs.

---

<sup>63</sup> TOUZARD J, « L'opportunité de réaliser un audit à blanc et de créer une direction du contrôle interne ». Finances hospitalières, janvier 2012, n°54, p 22

<sup>64</sup> Entretien réalisé le 4 juin 2013

<sup>65</sup> Entretien réalisé le 10 septembre 2013

### **3.2.1 La communication**

L'espace de communication interne sur le projet de la certification des comptes est bien identifié dans l'établissement. Elle contient l'ensemble de la documentation rassemblée, classée et numérotée par le cadre du service. Parmi ces documents classés : Les guides méthodologiques, les cartographies des cycles, les documents comptables, les documents législatifs et réglementaires, les procédures, les rapports, et les comptes rendus de réunion, etc. Cependant, tous les acteurs concernés par la certification n'ont pas accès à cette base documentaire. Il conviendrait de les mettre à la disposition des acteurs sur le réseau intranet de l'établissement. Ainsi ils auront accès aux informations sur les étapes d'avancement après leur validation.

### **3.2.2 Le déploiement du dispositif contrôle interne**

Sur la base des diagnostics des risques réalisés dans la deuxième partie du mémoire, les plans d'actions proposés sont classés selon l'importance des risques et il appartiendra au chef de projet de communiquer les résultats des indicateurs obtenus aux groupes de travail.

De manière plus générale, le centre hospitalier des Pays de Morlaix doit revoir son organisation. Pour cela, il devra mettre en place des organigrammes fonctionnels qui doivent permettre d'identifier les personnes ressources dans chaque direction, définir leur périmètre d'activité et les actions de contrôles. Ce plan d'action à mettre en œuvre concerne toutes les directions fonctionnelles (DAFSI, DRH, DAM, DSEL, DTST), et pourrait également s'appuyer sur l'organigramme fait par la Haute Autorité de Santé dans le cadre de l'accréditation des établissements publics de santé.

Par ailleurs, le CHPM devra mettre en place les actions permettant d'améliorer sa cotation afin d'être plus près de la cible (5) dans l'échelle de maturité de la gestion des risques. Par exemple :

- Pour le levier documentation et sur l'axe *Guide de procédure*, il doit s'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants tels que la documentation existante sur les procédures.

- Pour le levier traçabilité et sur l'axe *archivage et sauvegardes des données comptables et de justifications*, il doit s'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments sur les états financiers et dossier de clôture, et des archives.

- Pour le levier pilotage et sur l'axe structure de gouvernance, il doit conserver l'ensemble des comptes rendus de direction traitant de la gestion des risques.

Les plans d'actions à mettre en place pour les différents cycles de la cartographie des risques sont représentés dans le tableau ci-dessus.

Cycle	Actions	Acteurs	Pilote	Echéance
Immobilisations	Développer une extraction fiable permettant d'effectuer plus facilement le cadrage Magh2/Hélios	DAFSI/DSEL	DAFSI	1er semestre 2014
	Définir et transmettre aux services des règles d'imputation claires et mettre en place un contrôle de la correcte application de cette procédure	DAFSI/DSEL / DTST	DAFSI	1er semestre 2014
	Examiner et procéder au nettoyage du fichier d'inventaire des immobilisations	DSEL/DST	DAFSI	1er semestre 2014
	Mettre en place une supervision des nouvelles fiches immobilisations, sur l'imputation, la durée d'amortissement et la date de mise en service	DAFSI	DAFSI	1er semestre 2014
	Transmettre les PV de réception à la DAF dans les meilleurs délais	DSEL/DTST/ Biomed	DSEL /Biomed	1er semestre 2014
	Définir les durées par typologie de bien, mener une analyse et retenir une durée proche de la réalité économique	DAFSI/DSEL/ DTST/Biomed	DSEL /Biomed	1er semestre 2014



	Mettre en place le prorata temporis permettant d'amortir le bien à compter de sa mise en service réelle	DAFSI	DAFSI	1er semestre 2014
Personnel	Restreindre la création et la modification des fiches agents dans Agirh su service Gestion des carrières	DRH	DRH	1er semestre 2014
	Etablir une check-list exhaustive de l'ensemble du contrôle réalisé par le service paie	DRH	DRH	1er semestre 2014
	Etablir en collaboration avec la DAF la liste des comptes Magh2 / RH	DAFSI/DRH	DRH	1er semestre 2014
	Reclasser les sommes provisionnées en dettes sociales au compte 428 conformément à l'avis CNoCP	DAFSI/DRH	DRH	1er semestre 2014
	Documenter et formaliser la position retenue et partagée sur les dossiers contentieux en cours	DAFSI/DRH	DRH	1er semestre 2014
Achats	Restreindre la création et la modification des fichiers fournisseurs	DSEL/DTST	DSEL	1er semestre 2014
	Formaliser le budget d'imputation et le bon de commande	DSEL/DTST	DSEL	1er semestre 2014
	Définir et transmettre aux services des règles d'imputation claires	DAFSI/DSEL	DAFSI	1er semestre 2014
	Inventorier les produits présents dans les services et suivre la destination de chaque médicament	DSEL	DSEL	1er semestre 2014
	Rédiger les procédures concernant les principaux processus utilisés	DSEL	DSEL	1er semestre 2014

	Mettre en place une interface entre deux logiciels Gestock/Magh2	DSEL/DAFSI	DSEL	1er semestre 2014
	Mettre en place une gestion des stocks avec un traçage des entrées / sorties	DSEL	DSEL	1er semestre 2014
	Valider a posteriori le rapprochement du bon de livraison original du fournisseur transmis par les responsables de la cuisine	DSEL	DSEL	1er semestre 2014
	Restreindre à des personnes extérieures au processus de comptage les accès en écriture de corrections d'inventaire	DSEL	DSEL	1er semestre 2014
	Mettre en place des comptages à l'aveugle	DSEL	DSEL	1er semestre 2014
Recettes	Mettre en place un accueil administratif aux urgences	DAFSI	DAFSI	1er semestre 2014
	Sensibiliser le personnel médical à la nécessité de transmettre l'information médicale	DAFSI	DAFSI	1er semestre 2014
	Mettre en place une check-list des documents obligatoires du dossier médical	DAFSI	DAFSI	1er semestre 2014
	Mettre en place le bon niveau de documentation et de traçabilité des contrôles clés	DAFSI	DAFSI	1er semestre 2014
Provisions	Calculer la provision selon les modalités prévues dans les décrets et circulaires à venir	DAFSI/DRH	DAFSI	1er semestre 2014
	Recenser les soldes des congés (RTT et CP) non pris à la clôture afin de les valoriser au taux journalier individuel charges sociales incluses.	DRH/DAFSI	DRH	1er semestre 2014

Trésorerie /Financements	Formaliser le processus de souscription des emprunts	DAFSI	DAFSI	1er semestre 2014
	Etablir un plan de trésorerie mensuel	DAFSI	DAFSI	1er semestre 2014
	Formaliser les contrôles effectués et les centraliser dans un classeur	DAFSI	DAFSI	1er semestre 2014

### 3.2.3 La formation des acteurs

La formation est un outil d'amélioration de la qualité. Ainsi dans le cadre du projet de la certification et de la fiabilisation des comptes, elle va être une plus-value et rendre crédible la démarche de la maîtrise des risques impulsée par la direction. Au Centre hospitalier des Pays de Morlaix, les formations d'audit sont mises en place pour former les cadres de santé à la démarche qualité et de la gestion des risques. Ceci peut être une opportunité pour les agents qui devront être formés à la maîtrise des risques comptables.

La nécessité de former les acteurs à la démarche du contrôle interne est également renforcée par un circulaire du 6 juin 2011 de la DGOS, relative aux axes et actions de formations nationales prioritaires à caractère pluriannuel<sup>66</sup>, dont certaines portent sur « *les impératifs documentaires de la certification des comptes* » et sur le contrôle interne comptable et financier. Ainsi dans le cadre des sessions régionales, les formations sont offertes gratuitement par l'EHESP et l'Ecole nationale des finances publiques (ENRiP).

### 3.3 L'évaluation du dispositif déployé

Afin d'assurer le bon fonctionnement du contrôle interne, il doit être évalué pour le rendre plus pertinent. Une action qui est menée sans être évaluée génère les coûts et doit être prise en compte par la direction. L'évaluation de ces actions doit se faire à travers un audit interne. Ainsi, l'audit interne réalisé va permettre de mesurer l'efficacité du contrôle interne, permettre également à l'organisation de s'approprier de la « culture du contrôle interne », et de s'adapter aux normes de la certification des comptes lorsqu'elles seront créées.

De plus, l'audit interne est un outil qui permet de contribuer fortement au renforcement de la maîtrise des risques. Il se définit comme étant « *une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, il apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et*

---

<sup>66</sup> 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 formations 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.

*méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »<sup>67</sup> .*

Il est hiérarchiquement sous l'autorité de la direction. Au sein du CHPM, il serait opportun de mettre en place un comité d'audit pour renforcer la démarche de la maîtrise de risque. Il pourrait être composé du trésorier, de la DAFSI, DRH, DSEL, DTST. Ce comité aura pour mission de définir les contours du contrôle interne et de déterminer par ordre de priorité les risques suivis à l'aide de la cartographie élaborée au préalable. Il aura un rôle d'arbitrage sur l'évaluation du coût bénéfice/risque du contrôle interne. Ensuite, il sera amené à hiérarchiser les risques selon, leur impact sur l'organisation et sur la comptabilité de l'établissement. Enfin, formalisé les risques classés par leur importance en plan d'action. Au sein du CHPM, le comité de pilotage du projet de la certification pourrait se reconstituer pour former le comité d'audit en s'appuyant sur celui mis en place par la direction de la qualité et de la gestion des risques au niveau des soins.

Le renforcement du dispositif contrôle interne à travers les plans d'actions mis en œuvre et de leur évaluation, va permettre au CHPM d'être plus efficace et efficient. Il va être un gain en qualité pour l'établissement, car à travers l'amélioration de la qualité comptable, le CHPM va avoir la confiance des fournisseurs, de l'autorité tutelle (ARS) et gagner en crédibilité auprès des banques pour un accès au crédit. Cependant, le renforcement de cette maîtrise des risques n'est pas sans impact sur le temps consacré à sa mise en œuvre. La fiche de poste du référent désigné doit être revue afin de prendre en compte ses nouvelles missions, qui pourraient représenter environ 30 % de son temps de travail.

Aujourd'hui, il est difficile de mesurer le retour sur investissement du contrôle interne, car il n'a pas encore atteint sa phase de maturité au sein de l'établissement. Par ailleurs, l'organisation de chaque établissement public de santé étant différente, la charge de travail va dépendre de celle-ci et de sa taille.

---

<sup>67</sup> Version française de la définition internationale, approuvée par l'Institut Français de l'audit et du contrôle interne (IFACI) représentant français de l'Institut of Internal Auditors (IIA)

## Conclusion

Le contrôle interne s'impose aujourd'hui aux établissements publics de santé au regard des enjeux réglementaires et financiers. Il va permettre de maîtriser les risques et remettre en cause les pratiques professionnelles afin de leur permettre d'être efficace et efficient. De plus, son évaluation montre sa pertinence au sein de l'organisation. Le contrôle interne de par sa fonction transversale est une affaire de « tous ». Il devient un ensemble d'actions et de décisions à intégrer dans toutes les activités et dans les procédures au sein de l'établissement. Par ailleurs, il est complémentaire aux autres disciplines telles que le contrôle de gestion et l'audit, et doit par conséquent trouver sa place dans l'établissement.

Aussi, les établissements publics de santé soumis aux contraintes législatives et financières ne sont jamais dans une constance. Ils doivent en permanence évoluer et saisir les opportunités qui s'offrent à eux, et parallèlement trouver aussi les moyens d'être plus efficaces dans la rationalisation de leurs coûts. Toutefois, ils ont à leur disposition d'autres leviers de maîtrise des coûts souvent méconnus. Ceci concerne, les économies réalisées à moyens constants<sup>68</sup> à travers les pertes liées à des détournements, des erreurs et des défauts d'organisation. C'est pourquoi l'analyse de ces risques sur l'activité et son pilotage indépendamment de toutes contraintes quelconques, est une plus-value non négligeable pour les établissements publics de santé.

Le déploiement de ce dispositif pourrait induire une démarche de chargement culturel dans le corps des attachés d'administration hospitalière. En effet, il conviendra de prendre en considération cette démarche nouvelle qu'est l'amélioration continue de la qualité des comptes dans les missions à accomplir de l'attaché. Sans doute, le contrôle interne fera partir d'une des missions primordiales des attachés à l'avenir.

---

<sup>68</sup> RENARD J, 2012, Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Paris, Eyrolles, p 280

---

# Bibliographie

---

## OUVRAGES

GRENON A, RAZER J, 2003, « La maîtrise des activités à l'hôpital par le contrôle interne. Rueil-Malmaison » : Doin Editeurs – Editions Lamarre

BARBIER E. 1991, « L'audit interne, Pourquoi ? Comment ? », Les Éditions D'organisation

RENARD J. 2012, « Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne », Paris : Eyrolles

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

EBONDO E.2006, « La gouvernance d'entreprise: une approche par l'audit et le contrôle interne », Editions L'Harmattan, 350 pages

## MÉMOIRES

BOYSSON F, 2012 « Le contrôle interne comptable, levier de performance pour l'hôpital, L'exemple du Centre Hospitalier Guillaume Rognier », Mémoire professionnelle : Ecole des hautes études en santé publique

RICHARD J R, 2010 « « Objectif 2014 » Préparer la certification des comptes : l'exemple du Centre Hospitalier de Versailles », Mémoire professionnelle : Ecole des hautes études en santé publique

## RAPPORTS

COUR DES COMPTES, 2013, « Certification des comptes de l'Etat », exercice 2012, Paris La documentation française

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

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, P 93-118

INSPECTION GENERALE DES FINANCES, 2009, Rapport relatif à la structuration de la politique de contrôle et d'audit interne de l'Etat (en ligne), 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\\_interne\\_de\\_l\\_Etat.pdf](http://www.igf.finances.gouv.fr/webdav/site/igf/shared/Nos_Rapports/documents/Structuration_de_la_politique_d_audit_et_de_controle_interne_de_l_Etat.pdf)

MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE, instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé, Tome 1, Le cadre comptable, nouvelle instruction budgétaire et comptable M 21

MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE, instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé, Tome 2, Le cadre budgétaire

MINISTÈRE DE LA SANTÉ, DE LA FAMILLE ET DES PERSONNES HANDICAPÉES, MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES, ET DE L'INDUSTRIE, Guide de présentation « Tableau de bord des indicateurs financiers des établissements publics de santé » février 2003

RAPPORT d'observations définitives de la chambre régionale des comptes de Bretagne, Centre hospitalier Guillaume REGNIER de Rennes, février 2007

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, service comptable de l'Etat, Mission doctrine comptable et contrôle interne comptable, juin 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, Projet fiabilisation des comptes des établissements publics de santé, janvier 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux,



DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, VADEMECUM sur la mise en œuvre du cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux

RAPPORT sur le contrôle interne comptable et financier de l'Etat et des établissements publics, 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, Cadre de référence du contrôle interne comptable et financier des établissements publics de santé, septembre 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES SCL, Guide du renforcement du contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics de santé, 2012

### **TEXTES OFFICIELS**

CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE 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.

CIRCULAIRE DHOS/F2/CNMTS/2009/295 du 23 septembre 2009 relative à l'équilibre financier des établissements de santé.

### **ARTICLES**

RICOUARD R, « Le contrôle interne, pilier de la maîtrise », Gestions hospitalières mai 2008, n°476, p 364-368

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

Les cahiers du MANAGEMENT PUBLIC, Conduire le changement dans la fonction publique, juillet 2010

## SITES

Finances publiques : collectivité locales : Le portail de l'Etat au service des collectivités, Collectivités%20locales%20%7C%20:%20Le%20portail%20de%20l'Etat%20au%20servic e%20des%20collectivités.webarchive [visité le 27.07.2013]

<http://www.sante.gouv.fr/la-fiabilisation-et-la-certification-des-comptes-des-etablissements-publics-de-sante.html> [visité le 15.04.2013]

[http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/Guide\\_controle\\_interne\\_comptable\\_et\\_financier\\_secteur\\_public\\_local.pdf](http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/Guide_controle_interne_comptable_et_financier_secteur_public_local.pdf) [visité le 15.04.2013]

<http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/la-gestion-publique/le-controle-interne-budgetaire/approfondir/la-mise-en-place-dun-controle-interne-budgetaire.html> [visité le 30.04.2013]

[http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/dgfip/BOCP/2011/11-2011/ins11018.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/BOCP/2011/11-2011/ins11018.pdf) [visité le 24.05.2013]

[http://www.ars.aquitaine.sante.fr/fileadmin/AQUITAINTE/telecharger/00\\_agenda/Comptes\\_11\\_04\\_2012/Presentation\\_Bordeaux\\_fiabilisation\\_comptes\\_11\\_04\\_2012.pdf](http://www.ars.aquitaine.sante.fr/fileadmin/AQUITAINTE/telecharger/00_agenda/Comptes_11_04_2012/Presentation_Bordeaux_fiabilisation_comptes_11_04_2012.pdf) [visité le 30.05.2013]

---

## Liste des annexes

---

**Annexe I**    **Guide d'entretien**

**Annexe II**    **L'échelle de maturité de la gestion des risques**

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

**Annexe IV**    **Fiche compte du Guide d'imputation des charges**

## Annexe I Guide d'entretien

<b>Thèmes</b>	<b>Contenu</b>	<b>Observations</b>
Généralité	<p>Nom de l'interlocuteur</p> <p>Fonction</p> <p>Participation au contrôle interne</p>	
Emergence du contrôle interne	<p>A quel moment a été mis en place le contrôle interne ?</p> <p>Quels en sont les enjeux ?</p> <p>Quelles articulations faites-vous avec les autres disciplines ?</p>	
Diagnostic de l'existant	<p>Quels sont les outils du contrôle interne existants au sein de votre service ?</p> <p>Sont-ils évalués ? Si oui de quelle manière ?</p> <p>Quelle perception avez-vous du contrôle interne ?</p> <p>Pensez-vous que le contrôle interne est une fonction identifiée au sein de votre service ?</p> <p>Si oui est-il utilisé comme un outil managérial ?</p>	
Plans d'actions / préconisations	<p>Que pensez-vous de la création d'une nouvelle fonction contrôle interne au sein de l'établissement ?</p> <p>Comment doit-elle être positionnée au sein de l'établissement ?</p> <p>Quel serait pour vous les contours d'une telle fonction, le rôle et les missions que peut avoir un cadre dans cette fonction ?</p> <p>Sa création peut-elle avoir un effet sur la performance de l'établissement ?</p> <p>Quelles recommandations pouvez-vous faire sur la fonction contrôle interne ?</p> <p>Doit-elle être une fonction ponctuelle, permanente et transversale ?</p> <p>Quelles seraient vos attentes par rapport à cette fonction ?</p>	

## Annexe II Echelle de Maturité de la gestion des risques

### Fiche d'analyse de L'échelle de maturité de la gestion des risques

#### Rappel des cotations

Leviers	Cotation de l'établissement		Cotation moyenne des EPS de la vague 1 (pour information)
	CH	Comptable	
Organisation de la fonction comptable et financière	3,17	3	3,23
Documentation des procédures financières et comptables	3	2,17	3,06
Traçabilité des acteurs et des opérations financières	3,4	2	3,27
Pilotage	1,2	1,2	2,49

# Analyse détaillée par levier

## Centre hospitalier

Levier organisation	<b>Cotation établissement</b>	3,17	Cotation moyenne des EPS de la vague 1 <b>(pour information)</b>	3,23
Commentaire et synthèse des recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants  L'utilisation du modèle de cartographie des risques doit permettre de passer rapidement à un palier supérieur pour la composante « périmètre » du levier.			
<b>Périmètre</b>	<b>Cotation établissement</b>			<b>2</b>
	<i>« Le contrôle interne est censé couvrir l'ensemble de l'activité, mais l'activité n'est pas cartographiée. »</i>			
Axes d'amélioration possibles	Elaborer une cartographie sur l'ensemble de l'activité et prévoir un dispositif d'actualisation			
Recommandations				
<b>Structuration du SI</b>	<b>Cotation établissement</b>			<b>5</b>
	<i>« Le système d'information est parfaitement intégré (progiciel de gestion intégré ou interfaçage automatique entre applications). »</i>			
Axes d'amélioration possibles				
Recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants : Doctrines d'emploi des applications (date de mise à jour) Cartographie des applications (ou urbanisation du SI) (date de mise à jour)			
<b>Attribution des tâches</b>	<b>Cotation établissement</b>			<b>3</b>
	<i>« L'attribution des tâches est définie et documentée. Absence de suppléances et de correspondance aux habilitations informatiques. »</i>			
Axes d'amélioration possibles	Organisation de la suppléance pour garantir la continuité Revue d'habilitations pour s'assurer que ces dernières correspondent à l'attribution des tâches et aux délégations de signatures			

Recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants : Organigramme fonctionnel Liste des habilitations informatiques	
<b>Séparation des tâches</b>	Cotation établissement	<b>3</b>
	« L'organisation prévoit une séparation des tâches entre des fonctions incompatibles mais celle-ci n'est pas suffisamment précise et formalisée. »	
Axes d'amélioration possibles	Mettre en place d'un organigramme fonctionnel et assurer sa mise à jour périodique Etablir une liste des habilitations informatiques	
Recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants : Dernier organigramme fonctionnel	
<b>Points de contrôle</b>	Cotation établissement	<b>2</b>
	« Les points de contrôle sont mal définis ou de manière informelle. La plupart des contrôles dépendent des seuls acteurs dans leur réalisation et leur traçabilité. »	
Axes d'amélioration possibles	Définir les points de contrôle à l'aune des résultats de l'analyse des risques et des enjeux dans le cadre d'un plan de contrôle et la diffusion de guides de procédure et fiches de contrôle.	
Recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants : Traces des contrôles.	
<b>Sécurités physiques</b>	Cotation établissement	<b>4</b>
	« Les conditions de conservation des biens, fonds, valeurs et documents sont définies (acteurs, recensement et suivi) et répondent aux règles de sécurité (coffre, chambre forte, magasin gardé..., en fonction de leur sensibilité). »	
Axes d'amélioration possibles	Veiller à l'effectivité d'un recensement des fonds, valeurs et biens corporels ou incorporels, mobiliers ou immobiliers, de l'entité et à ce qu'une protection, répondant aux règles de sécurité, en fonction de leur montant soit instaurée. Documenter les conditions de conservation des biens, fonds, valeurs et documents. Mettre en place un dispositif de filtrage des entrées et des sorties (notamment du public). Réaliser régulièrement des exercices d'alarmes.	
Recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants : Documentation et diffusion des consignes de sécurité. Traces des exercices d'alarme.	

## Comptable

Levier organisation	<b>Cotation établissement</b>	3	Cotation moyenne des EPS de la vague 1 <b>(pour information)</b>	3,23
Commentaire et synthèse des recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants L'utilisation du modèle de cartographie des risques doit permettre de passer rapidement à un palier supérieur			
<b>Périmètre</b>	<b>Cotation établissement</b>			<b>2</b>
	« <i>Le contrôle interne est censé couvrir l'ensemble de l'activité, mais l'activité n'est pas cartographiée.</i> »			
Axes d'amélioration possibles	Elaborer une cartographie sur l'ensemble de l'activité et prévoir un dispositif d'actualisation			
Recommandations				
<b>Structuration du SI</b>	<b>Cotation établissement</b>			<b>3</b>
	Un système d'information existe, fait l'objet d'une doctrine d'emploi, mais reste épars et sans connexion entre applications.			
Axes d'amélioration possibles	Définir une doctrine d'emploi du SI Interfaçage automatique entre applications Séparer les fichiers d'essai et les fichiers des données comptables et financières			
Recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants : Documentation sur les applications employées (date de mise à jour) Cartographie des applications (ou urbanisation du SI).			
<b>Attribution des tâches</b>	<b>Cotation établissement</b>			<b>2</b>
	« <i>L'attribution des tâches est définie mais de manière partielle ou informelle. Absence de suppléances et de correspondance aux habilitations informatiques.</i> »			
Axes d'amélioration possibles	Veiller à s'assurer que toutes les tâches sont effectivement attribuées et que cela est retracé dans l'organigramme fonctionnel qui comportera en outre les suppléances prévues pour l'ensemble des tâches pour garantir la continuité et décrira les habilitations informatiques correspondantes aux tâches. Revue d'habilitations pour s'assurer que ces dernières correspondent à l'attribution des tâches et aux délégations de signatures.			
Recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants : Organigramme fonctionnel Liste des habilitations informatiques			



<b>Séparation des tâches</b>	Cotation établissement	<b>3</b>
	« L'organisation prévoit une séparation des tâches entre des fonctions incompatibles mais celle-ci n'est pas suffisamment précise et formalisée. »	
Axes d'amélioration possibles	Mettre en place d'un organigramme fonctionnel Assurer la mise à jour périodique de l'organigramme fonctionnel Etablir une liste des habilitations informatiques	
Recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants : Dernier organigramme fonctionnel	
<b>Points de contrôle</b>	Cotation établissement	<b>4</b>
	« Les différents contrôles sont définis mais ne sont pas réorientés et actualisés en fonction des risques et des enjeux. » « Le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) est organisé, mais n'est pas actualisé en fonction des risques et des enjeux. »	
Axes d'amélioration possibles	S'assurer que : les contrôles sont actualisés en fonction des risques et des enjeux les erreurs de décision et d'exécution sont détectées dans les meilleurs délais	
Recommandations	S'assurer de l'effectivité et de la disponibilité des éléments probants : Guides de procédure et fiches de contrôle actualisées. Plan de contrôle interne. Plan CHD de l'exercice	
<b>Sécurités physiques</b>	Cotation établissement	<b>2</b>
	« Les conditions de conservation des biens, fonds, valeurs et documents ne sont pas définies de manière formelle, ni documentées. »	
Axes d'amélioration possibles	Instaurer un recensement des fonds, valeurs et biens corporels ou incorporels, mobiliers ou immobiliers, de l'entité et à ce qu'une protection, répondant aux règles de sécurité, en fonction de leur montant soit instaurée. Documenter les conditions de conservation des biens, fonds, valeurs et documents. Réaliser régulièrement des exercices d'alarmes.	
Recommandations		

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

## Immobilisations – Principaux points forts (1/1)



PROJET

- Fonds propres/ Provisions
- Personnel
- Immos**
- Achats
- Recettes
- Trésor /Financements
- Système d'info

Sujets	Constats	
Procédure	Séparation des fonctions	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Il existe une procédure formalisée de demande d'investissements. Toutes les demandes sont centralisées à la DSEL qui juge de l'opportunité des dépenses.</li> <li>- Le budget d'investissement est formalisé dans un plan quinquennal validé par les instances.</li> <li>- L'exhaustivité des commandes d'investissement est visée par la Directrice des services Economiques (biens mobiliers).</li> <li>- Les commandes sont suivies par l'adjoint des cadres de la DSEL dédié aux investissements mobiliers dans un tableau Excel hors système. Ce suivi permet de s'assurer de l'exhaustivité des entrées dans le module Madrid et assure une supervision des mouvements d'entrées (opportunité de la dépense, détection de fraude,...).</li> <li>- La réception physique des biens est centralisée sur un quai de réception, ce qui assure une séparation des fonctions entre la réception physique et la réception administrative dans Magh2.</li> <li>- Les étapes de facturation des chantiers sont validées par les responsables de la DTST (validation de l'avancement des travaux).</li> </ul>
Règles comptables	Frais accessoires	Les frais accessoires (transport, installation,...) sont intégrés au coût de l'immobilisation.



## Immobilisations – Axes d'amélioration (1/3)



PROJET

- Fonds propres/ Provisions
- Personnel
- Immos**
- Achats
- Recettes
- Trésor /Financements
- Système d'info

Sujets	Constats	Risque	Recommandations / Orientations	Degré de priorité	
Système d'information	Fichier des immobilisations	Le module Madrid (gestion des immobilisations dans Magh2) ne permet pas à ce stade d'extraire un fichier des immobilisations sous Excel détaillé par bien avec n° du bien, libellé, durée amort, date entrée, valeur brute, amortissement cumulé, dotation de l'exercice,...	Risque d'anomalie ou incohérence non détectée en raison d'une absence de revue du fichier des immobilisations	Développer une extraction fiable permettant d'effectuer plus facilement le cadrage Magh2 / Helios ainsi que de mener des analyses, des contrôles de cohérence,...	
	Dotations aux amortissements	Les dotations aux amortissements sont calculées de façon automatique par le module Immos de Magh2. Aucun contrôle n'est réalisé sur ces dotations.	Risque d'anomalie	Mettre en place un contrôle par sondage des calculs réalisés par Magh2 afin d'en vérifier l'exactitude et le correct paramétrage.	
Procédure / Contrôle interne	Documentation de l'arrêté de comptes	La règle de distinction dépenses d'investissement / dépenses d'exploitation n'est pas formalisée. Certaines imputations peuvent avoir pour origine des réflexions budgétaires (notamment certains gros entretiens).	Risque d'anomalie comptable avec impact sur le résultat, risque de non homogénéité des traitements comptables	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Définir et transmettre aux services des règles d'imputation claires.</li> <li>- Mettre en place un contrôle de la correcte application de cette procédure : des contrôles d'imputation pourraient être réalisés au niveau de la DAF (revue des acquisitions de l'exercice, revue des postes de charges sensibles...).</li> <li>- S'affranchir de la dimension budgétaire.</li> </ul>	
		L'adjoint des cadres de la DSEL en charge des immobilisations mobilières établit un suivi des acquisitions de l'exercice sous Excel. Toutefois, ce tableau n'est pas rapproché des acquisitions de l'exercice saisies sous Magh2.	Risque de non exhaustivité	Transmettre le tableau de suivi à la DAF et formaliser un rapprochement entre les acquisitions d'Immos saisies sous Excel et les mouvements d'entrées Magh2.	

## Immobilisations – Axes d'amélioration (2/3)

Fonds  
propres/  
Provisions

Personnel

Immos

Achats

Recettes

Trésor  
/Finance  
ments

Système  
d'info

Sujets	Constats	Risque	Recommandations / Orientations	Degré de priorité
Existence physique des biens	Le fichier des immobilisations ne fait pas l'objet d'une revue régulière afin de s'assurer de l'existence réelle des biens présentés à l'actif. Par ailleurs, l'établissement n'a jamais procédé à un inventaire physique des actifs (sauf sur des catégories précises de biens, notamment véhicules et matériel d'entretien des jardins)	Risque d'anomalie, de surévaluation d'actif, d'actif fictif	- Examiner et procéder au "nettoyage" du fichier des immobilisations. - S'assurer à minima que les biens présentant les valeurs nettes les plus significatives sont toujours utilisés. - Effectuer des recherches sur le contenu du poste "2418 - Immos mises à disposition" (VNC de 738 KE non amorties) ⇒ Biens mis à disposition d'un GIP, GCS ou SRI ? Pertinence de l'absence d'amortissement ? - Examiner la possibilité de procéder à un inventaire physique.	
	Les biens à déclasser sont suivis sur un fichier Excel à la DSEL. Ce fichier n'est toutefois pas rapproché de Magh2.		Contrôler que tous les biens présentés sur le fichier Excel des déclassements ont fait l'objet d'une réforme dans Magh2.	
Procédure / Contrôle interne	Les équipements biomédicaux sont suivis et tenus à jour dans une GMAO. Toutefois, cette application n'est pas interfacée ni rapprochée du module Madrid de gestion des immobilisations.	Risque de non exhaustivité des réformes, surévaluation de l'actif, actif fictif.	Réaliser un rapprochement formalisé à la clôture entre les deux systèmes.	
	La création des fiches Immos est centralisée auprès d'un service administratif de la DSEL. Les créations ne font toutefois l'objet d'aucune supervision.	Risque d'erreur, d'anomalie ou de non respect des règles en vigueur dans l'établissement	Mettre en place une supervision des nouvelles fiches Immos, notamment sur l'imputation, la durée d'amortissement et la date de mise en service, afin de garantir une homogénéité des pratiques et un regard externe.	
Supervision				
Date de mise en service	En fin d'exercice, la liste des chantiers mis en service est transmise à la DAF.	Risque d'anomalie liée à une mise en service tardive de l'investissement (insuffisance d'amortissement).	Dans la perspective d'une application du prorata temporis, transmettre la PV de réception à la DAF dans les meilleurs délais.	

## Immobilisations – Axes d'amélioration (3/3)

Fonds  
propres/  
Provisions

Personnel

Immos

Achats

Recettes

Trésor  
/Finance  
ments

Système  
d'info

Sujets	Constats	Risque	Recommandations / Orientations	Degré de priorité
Amortissements	Un travail de recensement des durées d'amortissement moyennes pratiquées a été réalisé par la DAF dans le but d'établir l'annexe au compte financier (annexe F2). Cette annexe, issue de constats, est à présent utilisée par le service éco comme référence pour déterminer la durée d'amortissement à appliquer au bien.	Risque d'anomalie avec impact sur le résultat de l'exercice (charge vs dotations), risque de non harmonisation des pratiques, sur ou sous-évaluation des dotations aux amortissements.	- Définir des durées par typologie de bien - Mener une analyse des durées de vie techniques pour rebtenir des durées proches de la réalité économique, en lien avec la DSEL, la D1ST et le Biomed.	
	La date de début d'amortissement est fixée au 1er janvier N+1.	Risque d'anomalie, dotations aux amortissements sous-évaluées.	Mettre en place le prorata temporis permettant d'amortir le bien à compter de sa mise en service réelle.	
Règles et méthodes comptables	La notion de dépréciation exceptionnelle n'est pas appréhendée.	Risque d'anomalie comptable (sur-évaluation de l'actif)	En fonction des opérations prévues au plan stratégique (démontages de bâtiments, réfections complètes...), mesurer la nécessité de constater d'éventuelles dépréciations de bâtiments, travaux ou agencements à VNC non nulle.	
	Les travaux en régie ou les développements internes de logiciels ne sont pas immobilisés (aucune production immobilisée).	Risque d'anomalie, sous-évaluation de l'actif	- Définir les règles applicables pour l'activation des travaux en régie. - Réaliser un suivi budgétaire des travaux en régie et des temps alloués au développement de logiciels afin d'envisager une activation de ces coûts.	
Approche par composants	L'approche par composant n'est pas appliquée.	Risque d'anomalie, sur ou sous-évaluation des dotations aux amortissements	- Définir une décomposition simple des bâtiments en construction (5 à 6 composants, par exemple : structure/gros oeuvre, installations techniques, électricité, plomberie, voiles...) - Mener une réflexion sur la décomposition de certains matériels bio-médicaux complexes.	
Engagements hors bilan	L'établissement a recours à des contrats de location pour certains équipements, notamment des copieurs et du matériel de laboratoire.	Risque de non exhaustivité des engagements hors bilan.	Mener une analyse des contrats afin d'identifier d'éventuels engagements hors bilan (locations-financement, options d'achat...)	

## Annexe IV Fiche compte du Guide d'imputation des charges

<b>Compte</b>	<b>60215</b>
Description	Produits Sanguins
Budgets concernés	B C E H
Titre	2
Géré en stock	NON
LSCP	Autorisé
Mode d'alimentation	saisie
Périodicité d'alimentation	Mensuelle
Consultation Publique	NON (pas de marché)
Engagement de la commande sur Magh2	OUI
Service responsable	Economat
Gestionnaire	Adjoint administratif du Service économique
Cadre responsable	AAH Service économique
Remarques	Contrôle de la facture par la technicienne du dépôt de sang
Commentaires	Affectation par UF les délivrances des produits stockés entre la date de facturation et la date de contrôle. Le stock restant est imputé à l'hémovigilance sur l'UF 4330 à compter de la date de facturation.
Action à mener	Opportunité d'inscrire à l'actif le stock existant
Liquidation	UF consommatrices
Pour l'engagement lorsque vous ne connaissez pas l'UF consommatrice	Non concerné
Modalités d'imputation dans les UF	Sur la base de ce qui est fourni par l'EFS, leur demander où ils prennent l'UF
Clé de répartition pour la Comptabilité analytique	
Préconisation guide fourni	Liquider sur l'UF consommatrice selon le relevé des consommations par UF fourni par le laboratoire (logiciel CURSUS)
Compte en temps réel ou non	
Préconisation du guide créa de la Meah	Imputation à l'UF qui les consomme
Préconisation du guide Encc avril 2010	Toutes UF consommatrices au séjour
Travaux de clôture	

NJALEU

Michelle

Décembre 2013

## **Attachée d'administration hospitalière**

Promotion 2013

# **LE CONTRÔLE INTERNE : UNE NOUVELLE FONCTION TRANSVERSALE À L'HÔPITAL L'exemple du Centre Hospitalier des Pays de Morlaix**

### ***Résumé :***

L'augmentation des dépenses de santé a conduit les pouvoirs publics à mettre en place, une logique de rationalisation des coûts. Cela conduit à la rigueur et à la transparence, d'où l'utilité de la mise en place du contrôle interne. Il se définit comme une démarche de l'amélioration continue de la qualité des comptes. Ainsi, le centre hospitalier des Pays de Morlaix s'est lancé dans cette démarche afin de se préparer à la certification de ses comptes. Le contrôle interne est abordé dans ce mémoire comme un outil de management des risques. Le cas du centre hospitalier des Pays de Morlaix est ensuite illustré sous l'angle d'une fonction transversale à travers l'analyse des risques sur la base de la cartographie et de l'échelle de maturité de la gestion des risques. Enfin dans ce travail sont préconisées les actions à mettre en place dans le but de renforcer ce dispositif.

### ***Mots clés :***

ETABLISSEMENT PUBLIC DE SANTÉ, CERTIFICATION DES COMPTES, CONTRÔLE INTERNE, MAÎTRISE DES RISQUES, PROCESSUS, QUALITÉ, CARTOGRAPHIE, ECHELLE DE MATURITÉ, EFFICACITÉ, EFFICIENCE, FONCTION TRANSVERSALE

*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.*