



EHESP

Elève directeur d'hôpital 2013-2015

Promotion : **2013 - 2015**

Date du Jury : **décembre 2014**

**La certification des comptes, un
processus comptable et managérial**

L'introspection d'un hôpital de la première vague

Alexandre BACHELET

Remerciements

Monsieur Ahmed EL BAHRI, directeur des finances et du système d'information au centre hospitalier universitaire de Montpellier, pour avoir si promptement accepté de m'accompagner dans ce mémoire en tant que référent, pour ses conseils et pour sa disponibilité.

Monsieur Christophe MENUET, directeur des finances et du système d'information au centre hospitalier universitaire d'Angers, pour m'avoir suggéré cette thématique d'étude et pleinement associé à la démarche de certification des comptes menée par sa direction.

Messieurs Pierre BOURDEAU, responsable du contrôle financier, Thibaut GRELLIER, contrôleur interne, et Guillaume SOULARD, responsable budgétaire et financier au centre hospitalier universitaire d'Angers, pour leurs commentaires avisés.

Et tous ceux que la coopération professionnelle m'a amené à côtoyer dans le cadre de la démarche de certification des comptes et qui ont ainsi nourri la réflexion de ce mémoire.

Sommaire

Introduction	1
1. La certification des comptes est un processus comptable et managérial dans son essence et sa pratique	3
1.1. Un processus national impératif et de philosophie comptable et managériale	3
1.1.1. Un impératif démocratique de transparence et de bonne gestion	3
1.1.2. Une dimension comptable et financière	5
1.1.3. Une dimension stratégique et managériale	8
1.2. De l'exercice comptable à l'expérience managériale, la mise en œuvre de la certification des comptes au CHU d'Angers	10
1.2.1. Un périmètre comptable et financier essentiel	10
1.2.2. La comptabilité, un outil managérial en soi ?	13
1.2.3. Au-delà de la sphère comptable et financière, la réforme managériale	14
1.2.4. Le contrôle interne, une fonction nouvelle et permanente	19
2. Le pilotage du processus de certification des comptes par les directions financières et l'amélioration de la qualité comptable attendue résultent de la prédominance de la culture comptable et financière	21
2.1. Le pilotage par les DAF est, à ce jour, le plus opportun	21
2.1.1. Le pilotage par les DAF résulte de la prédominance du volet comptable et financier	21
2.1.2. Le rattachement du contrôle interne aux DAF connaît des limites, mais est aujourd'hui le plus opportun compte tenu du déficit culturel dont souffre les EPS en la matière	22
2.2. La certification des comptes : un succès comptable, un succès managérial en devenir	24
2.2.1. Un nombre d'acteurs plus restreint, un périmètre historique et arrêté	24
2.2.2. Un contrôle interne évolutif, un processus continu, un périmètre extensible	26
3. Les enseignements et recommandations issus de l'introspection angevine	28
3.1. Quelques facteurs clés de succès vers la certification des comptes	28
3.1.1. Les recommandations issues des dispositifs mis en place à Angers	28
3.1.2. Le comité d'audit, un dispositif non utilisé à Angers, mais recommandé	30
3.2. A terme, perspectives et questionnements	31
3.2.1. Au niveau national	31
3.2.2. Au niveau des hôpitaux publics	32
Conclusion	34
Bibliographie	35
Liste des annexes	38

Liste des sigles utilisés

AFNOR - association française de normalisation
ANAP - agence nationale d'appui à la performance
AP-HP - assistance publique-hôpitaux de Paris
AP-HM - assistance publique-hôpitaux de Marseille
CHSCT - comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail
CHU - centre hospitalier universitaire
CI - contrôle interne
CICF - contrôle interne comptable et financier
CNEH - centre national d'expertise hospitalière
CRC - chambre régionale des comptas
CRCC - compagnie régionale des commissaires aux comptes
DAF - direction des affaires financières
DGFIP - direction générale des finances publiques
DGOS - direction générale de l'offre de soins
DIM - département de l'information médicale
DRFiP - direction régionale des finances publiques
EPRD - état des prévisions de recettes et de dépenses
EPS - établissement public de santé
FHR - fédération hospitalière régionale
GEF - gestion économique et financière
GMAO - gestion de maintenance assistée par ordinateur
HCL - Hospices civils de Lyon
HPST (loi) - loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires
IGAS - inspection générale des affaires sociales
LFSS - loi de financement de la sécurité sociale
LOLF - loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances (LOLF)
M 21 - instruction budgétaire et comptable M 21
ONDAM - objectif national des dépenses d'assurance maladie
PCG - plan comptable général
VB - valeur brute
VNC - valeur nette comptable

Introduction

L'arrêté du 26 août 2014 fixe la liste des 95 établissements de santé qui feront partie de la deuxième vague de certification des comptes à partir de l'exercice 2015. Le centre hospitalier universitaire (CHU) d'Angers fait partie des 31 établissements de la première vague, dont la plupart finalisent leurs appels d'offre et s'appêtent à recevoir leurs commissaires aux comptes, posant ainsi un jalon important de la démarche de certification des comptes.

Au sens strict, la « certification des comptes » se définit, en France et selon les termes de la Cour des comptes¹, comme « l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sous sa responsabilité sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables au premier rang desquelles figurent la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes », c'est à dire la conformité aux règles comptables, leur application raisonnable et selon le principe de bonne foi. En d'autres termes, c'est la confrontation de la pratique comptable à sa théorie, de sa réalité à son idéal, en vue de s'assurer que les comptes sont fiables. La certification appliquée aux établissements publics de santé (EPS) conduit à une certification avec ou sans réserves, au refus de certification ou à l'impossibilité de certifier.

En revanche, en tant que processus et dans le contexte français d'application aux opérateurs publics, dont font partie les hôpitaux, la certification des comptes revêt une acceptation plus large puisqu'elle concerne non seulement cette confrontation des états financiers aux normes comptables, mais également la conformité des organisations et processus de gestion administrative et d'informations aux référentiels mis en place, ainsi que le bien-fondé même de ces référentiels.

Aussi l'enjeu est-il de taille, puisque la démarche de certification a pour principaux objectifs rien de moins que l'amélioration de la qualité comptable et la performance de la gestion publique, sinon la qualité comptable, *donc* la performance de la gestion publique. De ces deux objectifs découlent d'ailleurs de nombreux autres, parmi lesquels la « transparence » et la « responsabilisation accrue des gestionnaires », avancés dans le rapport de la commission de concertation sur les missions de l'hôpital, présidée par M. Gérard LARCHER, et l'endiguement du pilotage du résultat d'exploitation par le recours à des procédures comptables irrégulières, déjà relevées par la Cour des Comptes en 2004 et 2005 et regrettées par la mission menée sur le sujet en octobre 2007 par l'Inspection générale des affaires sociales. Il ne s'agit plus d'une réforme exclusivement comptable, mais d'une réforme de gestion ou, pour le dire autrement et par anglicisme, d'une réforme

¹ Cour des Comptes. (2008). *Rapport sur la certification des comptes de l'Etat (exercice 2007)*. Paris : Cour des Comptes.

de management, lesquelles nécessitent inmanquablement un temps d'acculturation pour porter leurs fruits.

Rendue obligatoire à terme par son insertion à l'article L. 6145-16 du code de la santé publique par la loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, dite « loi HPST », - et en cela différente de la certification « AFNOR » disposant qu'il s'agit d'une démarche volontaire - la certification des comptes s'applique aux comptes 2014 des EPS de la première vague - lesquels sont volontaires - et, par extension, aux processus de gestion existants et applicables à cette échéance.

Processus à la fois national et local, comptable et managérial, obligatoire et volontaire, la certification des comptes implique un pilotage *ad hoc*, élaboré et dimensionné à l'aune de l'enjeu. A Angers comme dans la majeure partie des établissements concernés, ce pilotage est dévolu à la direction des affaires financières, par délégation de la direction générale. Ce choix, issu d'un consensus national, n'est ni sans limites, ni sans connaître des conditions de succès que les hôpitaux concernés ont plus ou moins anticipées et distinguent plus précisément à mesure de l'avancée de la démarche.

La démarche menée au centre hospitalier universitaire d'Angers en témoigne. Engagée par la direction des affaires financières en 2011 et menée par des experts en la matière, dont certains sont formateurs au centre national d'expertise hospitalière (CNEH), elle s'accompagne d'enseignements qui se précisent à chaque étape de la certification et, au-delà, à mesure de ses interactions avec l'ensemble des acteurs impliqués et des autres dispositifs hospitaliers. Elle se nourrit aussi de démarches parallèles, indépendantes mais inévitablement liées, telles que l'audit du système d'information hospitalier mené par l'agence nationale d'appui à la performance (ANAP) au second trimestre 2014 et le contrôle opéré par la chambre régionale des comptes (CRC) au second et troisième trimestre 2014, dont le rapport ne manquera pas d'alimenter les travaux diagnostics et d'investigation du commissaire aux comptes à recevoir le 14 octobre 2014, comme il le fait pour le rapport nationale à venir sur le sujet à l'initiative de la Cour des comptes.

La certification des comptes est une démarche nationale portant sur la qualité comptable et la performance de gestion, dont témoigne le CHU d'Angers (I). Son pilotage par les direction des affaires financières et le succès attendu sur l'amélioration comptable résultent toutefois de la prédominance du volet comptable et financier (II). Les enseignements tirés de l'introspection angevine proposent un premier retour d'expérience à l'attention établissements des seconde et troisième vagues (III).

1. La certification des comptes est un processus comptable et managérial dans son essence et sa pratique

1.1. Un processus national impératif et de philosophie comptable et managériale

1.1.1. Un impératif démocratique de transparence et de bonne gestion

La certification des comptes est l'un des « avatars » technique de l'impératif démocratique de transparence affirmé dans le bloc de constitutionnalité, vecteur juridique du contrat social de la V^e République. Ainsi les articles 14 et 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 disposent respectivement du droit de tous les Citoyens de suivre l'emploi de la contribution publique et du droit de la Société de demander compte à tout Agent public de son administration. Ainsi, également, de l'article 47-2 de la Constitution du 4 octobre 1958, qui dispose dans un phrasé d'invocation valant impératif, 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 ». Dans les hôpitaux publics, c'est à la démarche de certification des comptes qu'il revient d'assurer et surtout de conforter la transcription, dans la réalité et sur plusieurs années, cet impératif constitutionnel. La certification des comptes de l'exercice 2014, quant à elle, renseignera pour sa part sur le point de départ réel et, par extension, sur le chemin qu'il reste à parcourir.

Concrètement, la certification des comptes fait œuvre de transparence en ce qu'elle fait réviser les comptes des établissements par des experts extérieurs, donc indépendants. Les experts audient ainsi la pratique comptable des professionnels et en rapportent publiquement, notamment à l'attention des Citoyens, soit directement, soit *via* la représentation nationale. Cet esprit de transparence est d'ailleurs le même qu'il s'agisse de l'œuvre des commissaires aux comptes, menée dans les hôpitaux dont le total des produits du compte de résultat principal est égal ou supérieur à 100 M€ pendant trois exercices consécutifs, ou de l'œuvre de la Cour des comptes, menée dans les hôpitaux dont le total des produits du compte de résultat principal est supérieur à 1,2 Md€, c'est-à-dire au sein des Assurances Publiques-Hôpitaux de Paris (AP-HP) et de Marseille (AP-HM) et des Hospices civiles de Lyon (HCL)².

Si la lettre de l'article 47-2 de la Constitution semble restreindre cet impératif démocratique à la seule transparence, l'esprit de la Déclaration et, notamment, de son

² Décret 2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements de santé soumis à la certification des comptes. Journal officiel du 28 décembre 2013. Disponible sur : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000299367> (consulté le 20 septembre 2014).

article 15, invite à discuter la sémantique et voire plus loin : le droit de la Société à demander compte à tout Agent public de son administration ne s'arrête pas aux seuls livres de comptes, mais suggère un principe de général d'information sur la gestion publique. La certification des comptes menée actuellement dans les établissements publics de santé s'inscrit dans cet ordre, puisque le périmètre certifié ne s'arrête pas aux portes des bureaux comptable et financier, mais aux portes de l'hôpital. Elle est ainsi mise en œuvre dans la droite ligne de l'exposé des motifs de la loi HPST et du rapport de la commission des affaires culturelles, familiales et sociales de l'Assemblée nationale, qui motivent respectivement la certification des comptes par « un contexte de responsabilisation accrue des acteurs hospitaliers » et de « modernisation de la gestion ».

La certification des comptes hospitaliers s'inscrit dans le cadre de l'élargissement progressif de la certification des comptes publics.

Les étapes de cet élargissement sont décrites dans le document ci-après :

Certification des comptes...	Texte	Organisme de certification	Premier exercice
de l'Etat	LO n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances (art. 58)	CDC	2006
de la Sécurité sociale	LO n°2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale	CDC	2006
d'universités	L n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités	CAC	2009
d'hôpitaux publics	L n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires	CDC ou CAC	2014
d'hôpitaux privés	O n° 2003-850 du 4 septembre 2003 portant simplification de l'organisation et du fonctionnement du système de santé	CAC	
du Parlement	Conventions du 23 juillet 2013	CDC	2013

La certification des comptes hospitaliers s'inscrit dans cet élargissement, à la fois parce qu'elle en partage les objectifs et par mesure de cohérence avec la certification des comptes de la sécurité sociale, puisque celle-ci finance à plus de 90% les budgets hospitaliers. Pour 2012, la Cour des comptes³ estime que le total des charges brutes des hôpitaux représente près de 75 Md€, sur un total de 1 500 Md€ pour les administrations publiques (APU) - à raison de 530, 240, 730 et 90 Md€ respectivement pour les divers organismes administration publique centrale (APUC), locale (APUL), administrations de sécurité sociale (ASSO) et organismes dépendants des assurances sociales (ODASS).

³ Cour des Comptes. (2013). *Rapport sur la qualité des comptes des administrations publiques (exercice 2012)*. Paris : Cour des Comptes.

1.1.2. Une dimension comptable et financière

Le premier objectif de la certification des comptes est de statuer sur le respect des normes comptables et financières.

Les éléments soumis à certification figurent dans la première partie du nouveau compte financier, conformément à l'article R. 6145-43 du code de la santé publique et à l'arrêté du 27 novembre 2012 relatif au compte financier des établissements publics de santé. Il s'agit des comptes annuels, c'est-à-dire du bilan, du compte de résultat et de l'annexe. Afin de compléter l'information financière et de se rapprocher des normes du plan comptable général (PCG) en matières de sincérité des comptes et d'image fidèle, l'annexe a notamment été enrichie de nouveaux états. Les autres éléments, notamment ceux relatifs à l'analyse de l'exécution de l'EPRD, constituent la seconde partie et ne sont pas soumis à certification.

Nouveau compte financier (art. R. 6145-43)						
Eléments soumis à certification				Eléments non soumis à certification		
Bilan (E1)	Compte de résultat (C3)	Annexe : - états existants - états en rédaction libre - états nouveaux : (F) note s/ postes de bilan (G) note s/ CR (H) autres informations (I) faits caractéristiques de l'exercice	"Rapport de gestion" (portant sur les comptes annuels)	Analyse de l'exécution de l'EPRD (A, B)	Résultats (C) et affectation des résultats (D)	Gestion patrimoniale et financière (E sauf E1)

Les critères de la qualité comptable sont définis juridiquement et déclinés en « assertions » ou « critères ». Juridiquement, la qualité comptable est la régularité, définie au PCG comme la « conformité aux règles et procédures en vigueur » (art. 120-2), la sincérité, qui traduit « la connaissance que les responsables de l'établissement ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés » (art. 120-2) et la fidélité, « fondant une exigence d'ensemble résultant de l'application de la bonne foi des règles comptables » (Guide de fiabilisation des comptes, DGOS, 2012). Ces objectifs sont déclinés en assertions comptables pour être opérationnels. Le tableau suivant, extrait du guide de fiabilisation des comptes, les récapitule par source

Tableau récapitulatif des assertions et critères de qualité comptable

Certification des comptes		Principes de comptabilité publique	Description	Observations
Assertions NEP 500	Assertions Norme ISA 500			
REALITE	SURVENANCE	REALITE	Les opérations et événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité	
EXHAUSTIVITE	EXHAUSTIVITE	EXHAUSTIVITE	Toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés	Ce critère implique de s'assurer que les droits et obligations de l'entité figurent tous en comptabilité.
MESURE	EXACTITUDE	EXACTITUDE	Les montants et autres données relatifs aux opérations et événements ont été correctement enregistrés	Applicable surtout en matière d'immobilisations et de stocks et aux écritures de rattachement, ce critère a un rapport direct avec les calculs de liquidation
SEPARATION DES EXERCICES	SEPARATION DES PERIODES	RATTACHEMENT AU BON EXERCICE	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période	
CLASSIFICATION	IMPUTATION COMPTABLE	IMPUTATION	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats	
		REGULARITE	Conformité aux lois et règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables	
			Tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce	Toute opération comptable doit s'appuyer sur une pièce probante : ce point rejoint la problématique de la piste d'audit
		SINCERITE	Application sincère des règles 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 (cas des calculs et évaluations à partir d'éléments externes à la comptabilité)	Cette problématique trouve toute sa portée dans le cadre de la comptabilité d'exercice en particulier au travers des écritures de provision et des engagements hors bilan

Ce sont ces critères opérationnels qui animent la démarche des établissements pour réaliser les cartographies des processus et risques, puis plans d'action, et des commissaires aux comptes, au cours de leur mission.

Le contrôle interne comptable et financier (CICF) est un sous-ensemble essentiel du contrôle interne. Le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités ; ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs de protection du patrimoine, de fiabilité et d'intégrité des informations financières et opérationnelles, de respect des lois, règlements et contrats, et d'efficacité des opérations. Le contrôle interne, traduction trop littérale de l'anglais « internal control », est parfois appelé de manière plus juste « dispositif de maîtrise des risques », qui dénote mieux de son caractère quotidien et dynamique.

La démarche de contrôle interne comptable et financier (CICF) s'inscrit dans le dispositif global de contrôle interne. Elle en est un sous-ensemble. Elle correspond ainsi à « l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par les dirigeants, *c'est à dire l'ordonnateur et le comptable*, et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux »⁴, « pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités comptables, financières et patrimoniales. Ces dispositifs recherchent la maîtrise des activités ayant une dimension financière et/ou patrimoniale pour prévenir les risques comptables dont la survenance pourrait avoir un impact sur l'objectif de qualité comptable »⁵. En d'autres termes, c'est une méthode de maîtrise des risques comptables et financiers. Elle se confond avec une démarche qualité.

Toutefois, la frontière entre CI et CICF est ténue, car le périmètre du CICF, *via* l'objectif d'amélioration de la qualité comptable, couvre les activités de l'ensemble des services, les comptes étant le réceptacle de l'ensemble des activités de l'établissement, depuis le service responsable du fait générateur, souvent un service gestionnaire, parfois un service de soins, jusqu'au comptable.

La démarche du CICF consiste alors à identifier les opérations comptables et financières des EPS. Deux types d'opérations sont concernées : d'une part, les opérations de traitement de l'information comptable, c'est-à-dire aboutissant à une écriture comptable ou constituant le fait générateur d'une opération comptable, par exemple un inventaire physique ou l'estimation du montant d'une provision ; d'autre part, les opérations dites « support » des opérations de traitement de l'information comptable, c'est -à-dire les opérations de gestion des pièces comptables, telles que l'archivage ou les transmissions de pièces, et de gestion du système d'information, telles que les paramétrages informatiques.

⁴ Leclercq, B. (2014). Pourquoi certifier ? *Gestions hospitalières*, 532.

⁵ DGOS/DGFiP. (2014). *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*. Paris : Ministère du travail, de l'emploi et de la santé et Ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat.

Ces opérations comptables et financières et les activités afférentes, intéressant la qualité comptable de l'établissement, sont ensuite regroupées au sein des cycles définis dans le cadre global de la démarche de contrôle interne. Ces cycles sont définis à la discrétion des établissements, même si on retrouve des définitions de cycles très proches d'un EPS à l'autre.

Le CHU d'Angers a fait le choix, après la réalisation d'un diagnostic de ses opérations, de se concentrer sur les 7 cycles suivants : ressources humaines et affaires médicales, immobilisations, achats et stocks, facturation, finances, système d'information et contrôle interne. Ailleurs peuvent notamment exister des cycles endettement et trésorerie, recettes-produits et fonds déposés. Chacun de ces cycles est ensuite décomposé en processus, lesquels se décomposent en procédures et celles-ci en tâches, niveau auquel se situent les opérations comptables. La cartographie des risques d'un cycle se fonde sur ces catégories, en définissant les acteurs responsables, les risques, les objectifs de qualité comptable, les impacts et les dispositifs de maîtrise des risques.

Le CICF implique l'ensemble des acteurs intervenant sur chaque processus et, notamment, les services gestionnaires, les services de soins, le DIM, les services ordonnateurs, les services comptables et services informatiques. L'implication des services comptables est primordiale. Elle permet par exemple de convenir d'un contrôle allégé et partenarial, permettant d'éviter les contrôles-doublons. Le support traditionnel de cette implication est une convention de services comptable et financier⁶.

1.1.3. Une dimension stratégique et managériale

Au delà de cet impératif d'amélioration de la qualité comptable, la certification des comptes des EPS revêt une dimension stratégique et managériale notable.

Cet aspect stratégique résulte tout d'abord de la publicité faite aux résultats des certifications des comptes.

Jugement indépendant sur la qualité des comptes de l'établissement et sa maîtrise des risques, le rapport de certification devient l'outil d'interlocuteurs internes, parmi lesquels les organisations syndicales, la communauté médicale et soignante, et, surtout, d'interlocuteurs extérieurs : les tutelles, qui y voient une riche source d'information à la croisée des informations comptables et financières qu'elle reçoit et des rapports des chambres régionales des comptes ; les partenaires de l'établissement, qui s'informent de la situation de cet associé ou concurrent ; les financeurs, enfin, et notamment les

⁶ (2014). La convention de services comptable et financier entre le CH de Rambouillet et la DGFIP du 19/12/2013, *in* Gestions hospitalières, 532.

banques, plus enclines à accorder les emprunts sollicités. L'actualité récente d'assèchement du crédit bancaire témoigne de l'importance de la publicité qui sera réalisée à l'occasion de la certification des comptes.

Cette publicité, potentiellement source d'inquiétude pour les établissements souvent profanes en la matière, resitue la comptabilité dans ses fondements. En effet, comme le dit Lionel ESCAFFRE, professeur des Universités à l'Université d'Angers et commissaire aux comptes inscrit à la CRCC de Paris, « la comptabilité n'est pas que rendre compte ; c'est aussi communiquer ». Aujourd'hui, la certification des comptes remet au goût du jour cet effort originel d'objectivation du réel porté par la comptabilité, longtemps dévoyé par des arrangements comptables permettant notamment le pilotage du résultat, voire un pilotage par le résultat.

La certification des comptes est également stratégique en ce qu'elle contribue à l'amélioration du pilotage de l'établissement, en asseyant le contrôle de gestion sur des informations justes et validées.

Elle est la traduction technique du précepte socratique selon lequel il faut se connaître soi-même. Elle constitue ainsi l'un des maillons de la chaîne d'analyse et d'élaboration des autres projets organisationnels, par exemple des réorganisations capacitaires. Ainsi de certains établissements de la première vague, qui y voient un moyen d'affiner la comptabilité analytique⁷.

Par ailleurs, ce pilotage s'en trouvera renforcé puisqu'il permettra un recours fiabilisé au parangonnage par des structures qui seront amenées à faire converger leur pratique et la description de leur activité, sous l'effet de la certification des comptes.

Au-delà, la certification des comptes est un levier d'amélioration de la gestion, c'est-à-dire du management, par la performance qui résulte des démarches d'amélioration de la qualité comptable, du contrôle interne et, plus largement, de l'identification et de la maîtrise des risques. La certification des comptes ne se limite pas à la régularité des comptes. Elle prêche l'efficacité, notamment économique. L'exposé des motifs de l'article 9 du projet de loi HPST en témoigne d'ailleurs, en justifiant la réforme par l'importance de la part des dépenses hospitalières dans le total des dépenses de l'ONDAM 2009, estimées à 44%, soit 69,6 Md€.

Elle assure ainsi, *via* le contrôle interne, la maîtrise des risques de gestion les plus majeurs. En questionnant les processus les plus critiques et les pratiques, elle sollicite périodiquement l'organisation afin que cette dernière s'assure que les acteurs impliqués ont conscience des risques et oeuvrent à les maîtriser. Par métaphore, la certification des

⁷ Quéguiner, T. (2013). Interview du directeur général du CHU de Montpellier, *Hospimedia*.

comptes est à l'hôpital ce que le frémissement causé par l'influx nerveux est au corps : un dispositif de mise sous tension.

Elle est également managériale en raison de son caractère obligatoire. Ressortant de la loi, les établissements doivent la mettre en œuvre et lui donner les moyens de réussir. Reste, pour elle, à trouver une légitimité de terrain au cours du déploiement pratique par les bénéfices qu'en retirera la structure au delà de l'impératif réglementaire.

1.2. De l'exercice comptable à l'expérience managériale, la mise en œuvre de la certification des comptes au CHU d'Angers

1.2.1. Un périmètre comptable et financier essentiel

Les premières opérations majeures menées dans le cadre de la certification des comptes concernent la fiabilité des comptes.

La démarche de fiabilisation des comptes, applicable à l'ensemble des établissements, a d'ailleurs formellement précédé la démarche de certification des comptes. Elle s'appuie sur la circulaire du 10 octobre 2011⁸ et un guide qui la complète, précisant les mesures stratégiques et le calendrier général préconisé pour la mener à bien. Lancée en 2011 selon une démarche progressive d'amélioration, les résultats tangibles n'apparaissent qu'au terme de 2 à 3 années.

Les premiers objectifs de la fiabilisation des comptes sont notamment :

- le diagnostic conjoint de la qualité des comptes, opérés par le comptable et l'ordonnateur, parfois accompagnés par des intervenants extérieurs afin de mieux mobiliser les acteurs, de rendre plus acceptable le surcroît de travail qu'elle implique et de permettre à la direction des finances, en charge de la conduite globale du projet, de se concentrer sur des aspects plus spécifiques, tels que la remise à niveau de l'actif, la revue de provisions et la mise en place du contrôle interne.
- la mise en place d'un contrôle interne organique, dans le prolongement des dispositifs de contrôle interne existants mais moins formalisés et plus diffus.
- l'ouverture de travaux sur le recensement physique des immobilisations, sur la comptabilisation des dépréciations et provisions et sur les créances irrécouvrables.

⁸ Circulaire interministérielle DGOS/DGFIP/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé.

- la préparation de l'annexe du compte financier 2012, enrichie de nouveaux états, notamment sur les postes de bilan et le compte de résultat.

Pour ce faire, le CHU d'Angers a suivi les recommandations émises par la DGOS et la DGFIP, à savoir la progressivité de la démarche dans le temps, l'adéquation des objectifs aux moyens déployés, et le traitement prioritaire des anomalies et risques majeurs.

C'est la raison pour laquelle l'une des premières opérations menée au CHU d'Angers a concerné l'actif immobilisé. C'est, de plus, une priorité nationale de la certification des comptes car il s'agit d'un point de réserve majeur à la certification des comptes de l'Etat et des Universités.

Au CHU d'Angers, sa volumétrie et sa valeur relative dans le bilan ont mené à l'identifier comme un chantier prioritaire, tout comme le fera le commissaire aux comptes, pour lequel il constitue un des points d'entrée habituels, avec l'analyse des provisions et dépréciations. L'insincérité comptable résultait du gonflement de l'actif, entraîné par une moindre comptabilisation des sorties par rapport aux entrées. La démarche retenue a ainsi consisté d'une part, à une action sur le « stock » de l'actif, en apurant l'inventaire comptable de l'actif ne devant plus y figurer et, d'autre part, à une mesure sur le « flux », en s'assurant de la mise en œuvre d'une procédure unique de suivi des immobilisations.

Ces mesures constituent un exemple emblématique des travaux de la certification des comptes menés au CHU d'Angers et dans les autres EPS. Techniquement, les critères de sortie de l'actif retenus furent l'ancienneté des équipements et le rapprochement entre la base comptable et les bases de gestion de maintenance assistée par ordinateur (GMAO) utilisées par les services techniques et biomédical - cette dernière étant désormais la source à partir de laquelle s'effectue la mise à jour de l'inventaire. Ces critères se sont également appuyés sur des ratios aux résultats apparus incohérents, tels que le nombre de lits figurant à l'actif par rapport au nombre de chambres en exploitation ou le nombre d'ordinateurs par rapport au nombre d'agents. A son terme, ce premier travail de fiabilisation des comptes, accompagné par un cabinet spécialisé, s'est traduit par un nettoyage de près de 20 000 lignes, correspondant à près de 45 M€ de valeur brute, soit près de 10% de l'actif brut, et 1,1 M€ de valeur nette comptable, sur un total d'environ 191 M€ d'actifs immobilisés. A titre de comparaison, le CH de Mulhouse a nettoyé son actif pour une VB de 43,7 M€ et de 0,9 M€ de VNC⁹, pour une valeur des actifs immobilisés de 144 M€.

⁹ Portal, D. (mai, 2014). *La certification des comptes, vue depuis un établissement de la première vague*. Communication présentée au Salons Santé Autonomie, Paris.

Ce travail s'est ensuite poursuivi par un audit de la base des immobilisations dans le module de gestion économique et financière (GEF) à fin 2012 afin d'apprécier l'actif immobilisé suite aux sorties réalisées, selon les comptes, les années d'acquisition, les valeurs brute ou nette comptable ou encore les durées d'amortissement. Pour exemple, l'analyse des incohérences des durées d'amortissement entre GEF et les recommandations CNEH rapporte, pour l'aménagement des bâtiments/fluides (code CNEH 84564), que 130 fiches sur 2731 ont une durée différente de la durée indicative fixée à 10 ans. A l'issue des sorties orchestrées par le cabinet spécialisé, des disparités demeuraient donc dans la base, par exemple en matière de durées d'amortissement sur les fiches les plus anciennes, notamment avant les années 2000. En matière d'imputation des comptes, certaines fiches de même libellé sont imputées sur des comptes différents. Ces deux points attestent de la progressivité du travail de fiabilisation des comptes dans le temps et sur le fond ; il justifie pleinement la pertinence d'un cycle des immobilisations dans le périmètre du contrôle interne.

La procédure unique de suivi des immobilisations s'est, quant à elle, attachée à la simplicité, afin de s'assurer de sa plus grande application, et définit une règle commune permettant de distinguer les comptabilisations en classe 2 et en classe 6 (cf. annexe n°1).

Ce travail de fiabilisation s'est poursuivi dans le cadre du contrôle interne au travers du cycle des immobilisations.

Au CHU d'Angers, le cycle des immobilisations connaît trois projets majeurs, aboutissant à la création et à la révision de procédures destinées à maîtriser les risques. Un tableau général de suivi mis en place par le contrôle interne en assure leur pilotage.

				Degré de réalisation : ○ 25% ● 50% ● 75% ●						
Code Processus	Plan d'actions	Référent processus	Référent opérationnel	Libellé du projet	% de réalisation	Fiche suivi de projet	Date de mise à jour	Détails projets / Procédures		Plan d'audit
AC	Lien	P. Bourdeau	C. Lelièvre	Procédures achats	●	Projet Procédures achats	29/09/2014	Legigramme cycle Achat	Procédure de gestion des achats	
AC		P. Bourdeau	P. Bourdeau / G. Soulard	Engagements et mises en réserves	●	Projet Achats - Engagements et mises en réserves	29/09/2014	PR-AC-2013-002 - Eng et rattach. des charges		
ST		P. Bourdeau	G. Garquer	Stock : Gestion des stocks, inventaire physique des stocks, valorisation & dépréciation	●	Projet stocks : gestion, inventaire physique, valorisation	29/09/2014	PR-ST-2014-001 - Gestion des stocks	PR-ST-2014-002 - inventaire stocks magasin général	
IM	Lien	P. Bourdeau	C. Lelièvre	Procédures immobilisations (hors achats)	●	Projet Procédure immos	29/09/2014	Procédure de gestion du parc immobilisé		Lien
IM		P. Bourdeau	T. Grellier	Inventaire physique des actifs immobilisés	○	Fiche projet - Processus immos - projet inventaire physique	13/10/2014			
IM		P. Bourdeau	P. Bourdeau	Distinction charges immo. + durées d'amort.	●	Projet Distinction charges / Immobilisations	16/04/2014	Procédure Distinction charges / immos		
RH	Lien	G. Soulard	L. Sylvestre	SI RH	○	Projet SI RH	17/04/2014	Suivi des procédures SI RH		
RH		G. Soulard	G. Soulard	Engagements	●	Projet RH - Engagements	13/10/2014	cf. Annexe des comptes financiers		
RH		G. Soulard	MC. Foin	Gestion du processus RH	○	Projet RH - DAM - Procédures RH	16/04/2014	Projet - Procédures RH		
DAM		G. Soulard	F. Even	Gestion du processus DAM	○	Projet RH - DAM - Procédures DAM	10/06/2014	Projet - Procédures DAM		

Chacun de ces projets repose formellement sur une fiche projet (cf. annexe n°2) et donne lieu à l'élaboration partagée de procédures (cf. annexe n°1). L'ensemble des procédures est répertorié dans un référentiel tenu par le contrôleur interne.

CHU ANGERS
CENTRE HOSPITALIER UNIVERSITAIRE

REFERENTIEL DES PROCEDURES CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER - CHU ANGERS

RETOUR MENU

N° Procédure	Nom Procédure	Processus	Code processus	Date d'application	Version	Etat	Validation	Approbation	Rédaction
PR-FI-2013-001	Gestion du dossier Flora Tristan	FINANCES	FI	01/01/2013	2	Validé	GRELLIER T.	GRELLIER T.	GRELLIER T.
PR-FI-2013-002	Gestion du dossier CCPPR8	FINANCES	FI	01/01/2013	2	Validé	GRELLIER T.	GRELLIER T.	GRELLIER T.
PR-FI-2013-003	Gestion du dossier Aquarel	FINANCES	FI	01/01/2013	1	En cours de validation	GRELLIER T.	SOULARD G.	GRELLIER T.
AC-2013-001	Distinction charges / immobilisations	ACHAT	AC	01/01/2013	2	Validé	BOURDEAU P.	MENUET C.	GRELLIER T.
100-DG-075	Achat d'équipements biomédicaux	ACTIF IMMOBILISE	IM	27/09/2012	9	Validé	LE TUTOUR M.	FAURE F.	LE TUTOUR M.
100-DG-047	Mise en service d'un dispositif médical	ACTIF IMMOBILISE	IM	19/07/2012	3	Validé	LE TUTOUR M.	FAURE F.	LE TUTOUR M.
100-DG-046	Réforme et mouvement d'un équipement	ACTIF IMMOBILISE	IM	27/09/2012	4	Validé	LE TUTOUR M.	FAURE F.	LE TUTOUR M.
100-DG-033	Création et suivi d'un dossier achat, don, échange-standard	ACTIF IMMOBILISE	IM	17/07/2012	10	Validé	LE TUTOUR M.	FAURE F.	LE TUTOUR M.
PR-FI-2013-004	Gestion du dossier Soclova	FINANCES	FI	01/01/2013	1	En cours de validation	GRELLIER T.	SOULARD G.	GRELLIER T.
PR-FI-2013-005	Gestion des programmes de recherche	FINANCES	FI	01/01/2013	1	En cours de validation	BOURDEAU P.	MENUET C.	COUASNON S.
PR-FI-2013-005	Gestion du dossier de trésorerie	FINANCES	FI	01/01/2013	1	En cours de validation	GRELLIER T.	SOULARD G.	GRELLIER T.
PR-FI-2013-008	Mise à jour de la base fournisseur	FINANCES	FI	12/11/2013	1	Validé	SOULARD G.	MENUET C.	GRELLIER T.
PR-FI-2013-010	Traitement des avoirs	FINANCES	FI	01/12/2013	2	Validé	SOULARD G.	MENUET C.	GRELLIER T.
PR-FI-2014-001	Clôture des stocks	FINANCES	FI	01/01/2014	1	Validé	GRELLIER T.	GRELLIER T.	GRELLIER T.
PR-DA-2014-001	Facturation des internes et des étudiants	DIRECTION DES AFFAIRES MEDICALES	DA	01/01/2014	1	Validé	SOULARD G.	MENUET C.	GRELLIER T.

Le dispositif décrit est similaire pour chacun des processus identifiés. Le CHU compte, dans le cadre de son contrôle interne, 7 cycles, 24 projets, 16 fiche de suivi des projets et, à fin septembre 2014, 45 procédures revisitées.

1.2.2. La comptabilité, un outil managérial en soi ?

L'expérience angevine démontre que la comptabilité peut être considérée comme un outil managérial en soi, indépendamment de la démarche de certification des comptes et, notamment, du contrôle interne, avec une vraie valeur ajoutée dans l'amélioration de la la gestion.

La comptabilité est un outil managérial en tant que vecteur d'information. Traduction chiffrée d'un ensemble de flux économiques et patrimoniaux, elle décrit et trace ces flux dans les classes de comptes *ad hoc*, avant que les enregistrements quotidiens soient agrégés pour faire ressortir la situation patrimoniale et financière de l'hôpital au travers du bilan et son évolution annuelle au travers du compte de résultat. Elle est en outre complétée d'une annexe destinée à décrire les principaux événements de l'exercice. Sans comptabilité fiable, la visibilité de l'établissement est limitée.

La comptabilité est également un outil de gestion en tant qu'elle fonde l'analyse de gestion. Permettant à tous d'objectiver la réalité, elle fournit les clés de lecture

économique et financière à sa gouvernance en vue d'agir. Erigée en comptabilité analytique, elle devient le fondement de toute analyse fiable de performance et permet, adossée au système d'information, de multiples requêtes d'informations et retraitements destinés à alimenter le plus objectivement possible les projets de l'établissement. Sans comptabilité fiable, la capacité analytique de l'établissement est limitée. A titre d'exemple, une mauvaise imputation comptable génère des chiffres faux ou incomplets en comptabilité analytique et, faisant apparaître déficitaire une activité réellement excédentaire, fausse la décision.

En résumé, la comptabilité est un outil de gouvernance en soi, car elle assure la visibilité de surplomb et de proximité, celle des comptes annuels et des opérations quotidiennes, et fonde l'analyse chiffrée. La qualité comptable participe du management de l'établissement et améliorer l'un sert l'autre.

C'est à l'aune de ces chiffres que la Direction générale va prendre des décisions, leur fiabilité devenant ainsi un enjeu stratégique.

1.2.3. Au-delà de la sphère comptable et financière, la réforme managériale

En effet, outre des strictes considérations comptables, la certification des comptes s'attache à l'analyse et à l'amélioration des processus administratifs de gestion. Sa philosophie et sa mise en œuvre nationales présentées précédemment en attestent. L'expérience angevine également.

Ainsi, comme le veut l'esprit de la certification des comptes, la maîtrise des risques de gestion est l'élément central de la démarche angevine.

Le premier temps est l'étape diagnostique, qui s'est notamment concentrée autour des axes de travail suivants : l'appréciation des risques, l'appréciation des méthodes comptables retenues, l'appréciation des estimations faites dans les comptes. Elle fut menée, en pratique, par un cabinet spécialisé ayant conduit des entretiens individuels ou restreints de cadrage et de recueil d'informations, ainsi qu'une analyse de la réglementation et de la documentation existant au CHU. Elle est relativement courte : elle a été conduite de novembre 2011 à janvier 2012.

Elle s'est déroulée, pour chacun des processus, selon les étapes suivantes, illustrées par l'exemple du processus des immobilisations :

- le recensement des points forts du processus, en l'occurrence des certifications ISO, l'existence de procédures de gestion des immobilisations, la gestion des engagements dans le système d'information, le suivi et l'encadrement financier au

travers du PGFP (expliquer), ou encore la séparation des fonctions entre les tâches de commande, de liquidation, de mandatement et de liquidation.

- la prise en compte de la valeur relative du processus dans le bilan et le compte de résultat : ainsi de l'importance du processus des actifs immobilisés, pesant 191 pour 270 millions d'euros.

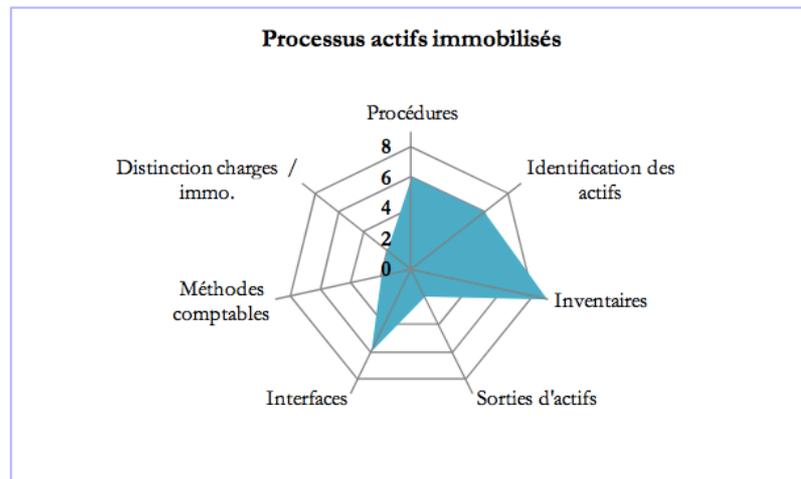
Base compte financier 2010	Actif	Passif	Charges	Produits
Processus actifs immobilisés	191		22	
Processus recettes / facturation / recouvrement	74			401
<i>Dont titre I</i>				331
<i>Dont titre II</i>				30
<i>Dont titre III</i>				30
<i>Dont budgets annexes</i>				10
Processus achats / charges d'exploitation		16	107	
Processus stocks	4		3	4
Processus ressources humaines		22	263	
Provisions pour charges		24	10	3
Processus financier		124	4	
Autres (<i>dont capitaux propres</i>)	1	84	3	5
Total (<i>en millions d'Euros</i>)	270	270	413	413

- le recensement des zones de risques propres au processus concerné et les axes de travail afférents, en détail et en synthèse schématique :

Processus actifs immobilisés		
Mots clés	Zones de risques / points d'amélioration identifiés	Priorité
Procédures	Les procédures de suivi des actifs immobilisés sont éparées (hétérogénéité en fonction des directions et des étapes du processus).	1
Identification	Il n'y a pas de logique de filiation de numéros d'inventaire.	1
Interfaces	Les différents systèmes d'information qui portent la gestion du parc des actifs immobilisés ne sont pas interfacés avec GEF IMMO.	1
Inventaires	Les immobilisations ne font pas l'objet d'un inventaire physique ni d'une localisation précise dans GEF IMMO (n° UF uniquement).	1
Sorties d'actifs	Il existe une incertitude sur l'exhaustivité des actifs immobilisés hors service, mis au rebut ou cédés.	2
Méthodes comptables	Les durées d'amortissement ne sont pas homogènes et ne sont pas conformes avec les préconisations du droit comptable et la durée d'utilisation réelle des matériels.	3
Charges / immobilisations	La constitution de lots d'actifs immobilisés a été effectuée au détriment de la distinction charges / immobilisations.	3

Au CHU d'Angers, le sous-processus « inventaires » est ainsi recensé comme un chantier prioritaire, tandis que celui relatif à la distinction entre les charges et

immobilisations est de moindre priorité. La synthèse graphique en donne une lecture plus rapide, notamment destinée à la direction générale et, éventuellement, aux directions non concernées directement.



De premiers axes de travail sont également dégagés :

Processus actifs immobilisés		
Mots clés	Priorité	Axes de travail
Procédures	1	Etablir une procédure générique de base pour toutes les directions. Valider l'application systématique des procédures pour l'ensemble des flux concernés.
Identification	1	Avoir une réflexion sur les règles actuelles de numérotation des biens (pour anticiper les décompositions, recompositions, accessoires de biens).
Interfaces	1	Analyser les écarts entre les logiciels de gestion du parc et GEF IMMO (permis par le logiciel IWS, chantier en cours).
Inventaires	1	Inventorier les biens présents dans GEF IMMO et mettre à jour la base au regard de l'inventaire.
Sorties d'actifs	2	Compléter les procédures au niveau du traitement de la sortie des actifs immobilisés (réelle ou programmable).
Méthodes comptables	3	Evaluer la pertinence des durées d'amortissement et mettre en œuvre des procédures de mise en service de biens. L'impact de l'application du prorata temporis au calcul des dotations annuelles a été anticipé sur 2011.
Charges / immobilisations	3	Mettre à jour les règles de distinction entre les charges et les immobilisations dans la procédure des achats.

Le second temps majeur de cette démarche de maîtrise des risques de gestion consiste en l'élaboration d'un plan d'actions. Celui-ci a eu pour objectifs, sur la base des conclusions de la phase 1, de matérialiser les règles, méthodes comptables, documents de CICF et de maîtrise des risques existants, d'identifier les améliorations et contrôles à mettre en œuvre en fonction de leur degré d'utilité pour la certification des comptes, de proposer un plan d'actions à mettre en œuvre face aux limites identifiées. Son périmètre a

concerné les 7 cycles identifiés au cours de la phase diagnostique¹⁰, le contrôle interne et les éléments du nouveau compte financier soumis à certification. Cette phase fut menée de juillet 2012 à mars 2013 selon les mêmes modalités que la phase diagnostique : entretiens, analyse de la réglementation et de la documentation produite et en production au CHU.

Ses conclusions rappellent, pour chacun des cycles, le diagnostic initial, les travaux effectués, l'impact de ces travaux sur le contrôle interne et sur les états financiers 2012, l'état d'avancement au triple titre de la procédure, du lien avec le système d'information et de la matérialité, ainsi que les recommandations jugées nécessaires à satisfaire sans réserve le certificateur. Ainsi, pour le cycle des immobilisations, de l'attention à porter à la symétrie entre le parc d'immobilisations et les immobilisations comptabilisées, qui transparaît des conclusions relatives au risque relatif à l'inventaire physique identifié lors de la première phase.

PHASE 1		PHASE 2			
POINTS	RAPPELS	IMPACT DES TRAVAUX		STATUT Procédure SI Matérialité	RECOMMANDATIONS "VISA POUR LA CERTIFICATION"
		SUR LE CONTRÔLE INTERNE	SUR LES ETATS FINANCIERS 2012		
Inventaire physique	<ul style="list-style-type: none"> Absence de mise en œuvre d'inventaires physiques. Absence de localisation précise des immobilisations dans le logiciel de gestion des immobilisations et dans GEF IMMO (rattachement à une UF). 	<ul style="list-style-type: none"> Les travaux du cabinet LOWENDALMASAI ont permis de mettre à jour la base GEF IMMO en "sortant" les immobilisations anciennes et amorties, et les immobilisations présentes dans GEF IMMO, mais non retrouvées dans l'outil métier. La procédure "Gestion du parc des immobilisations" prévoit une sortie programmée des immobilisations anciennes. 	<ul style="list-style-type: none"> -44,4 M€ en valeur brute. -1,1 M€ en valeur nette comptable. 		<ul style="list-style-type: none"> Vérifier l'existence d'un n° PACHA physique pour chaque immobilisation. Initier une prise d'inventaire physique. Mettre à jour l'outil métier et GEF IMMO. Définir par grande nature de biens la durée à partir de laquelle la procédure de sortie programmée des immobilisations s'applique.

Le point d'amélioration « inventaire physique » a ainsi fait l'objet de deux travaux majeurs que sont le nettoyage de l'actif et l'élaboration partagée d'une procédure de gestion du parc des immobilisations. L'impact sur les états financiers et l'état d'avancement sont évalués. Des recommandations concernent les dernières démarches à mettre en œuvre avant l'arrivée du certificateur.

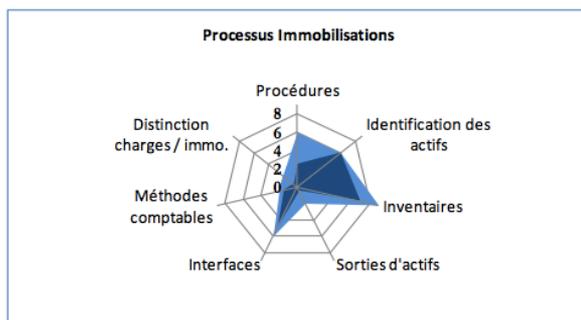
Ainsi, également, de la distinction entre charges et immobilisations.

Distinction charges / immobilisations	<ul style="list-style-type: none"> La constitution de lots d'actifs immobilisés a été effectuée au détriment de la distinction charges / immobilisations. 	<ul style="list-style-type: none"> Une procédure a été formalisée et est utilisée depuis le 1^{er} janvier 2013. Elle précise par ailleurs les frais accessoires relatifs à l'acquisition d'une immobilisation qui peuvent être ou non activés (ex : mention des frais de formation). 	<ul style="list-style-type: none"> Non connu. 		<ul style="list-style-type: none"> Vérifier la mise en œuvre de la procédure.
---------------------------------------	--	---	--	--	--

A l'issue de cette phase, le chemin parcouru entre l'étape diagnostique et l'élaboration du plan d'actions et des premiers travaux est objectivé.

¹⁰ Les 7 cycles identifiés diffèrent entre le début des travaux de certification, c'est-à-dire la phase diagnostique et d'élaboration du plan d'actions, et la suite des travaux, dont le suivi général relève du contrôle interne. Lors des travaux préparatoires, les cycles « achats » et « stocks » étaient distingués ; aujourd'hui, ces deux cycles sont regroupés et le cycle « contrôle interne » est ajouté.

De la PHASE 1 à la PHASE 2 :



Etat d'avancement Phase 2 / Phase 1		Procédure	SI	Matérialité
Procédures				
Identification des immobilisations				
Cadrage logiciel de gestion des immo. / GEF IMMO / compta.				
Inventaire physique				
Sorties d'actifs				
Distinction charges / immobilisations				

Les travaux sont ensuite pleinement repris par l'établissement et le suivi général assuré par le contrôleur interne.

Outre la maîtrise des risques de gestion que porte la certification des comptes, celle-ci revêt également une portée managériale en tant qu'elle favorise le travail collaboratif, tant au sein d'une même direction fonctionnelle qu'entre directions. En effet, à l'identification des risques succède la formalisation d'un plan d'action, lequel concerne tous les acteurs des directions fonctionnelles. Le suivi général revient au contrôleur interne, qui sollicite les intéressés et renseigne l'état d'avancement des projets. Pour exemple, le seul cycle des ressources humaines - compris ici hors affaires médicales - mobilise plus de 10 personnes sur les 25 procédures majeures recensées, notamment en matière de sortie de personnel, de formation et de gestion de la paie non médicale.

Sortie de personnel
Sortie de personnel : retraite et Validation auprès de la CNRACL des services de contractuel :
Disponibilité
Mutation
Congé parental
Détachement
Chômage
Formation du personnel
Gestion des formations du personnel, DIF
Gestion de la paie non médicale
Suivi réglementaire de la paie
Gestion des variables de paie (dont gestion des gardes et des astreintes)
Calcul et contrôle de la paie
Versement (liquidation) de la paie

Pour résumer, la préparation de la certification des comptes au CHU d'Angers démontre le caractère managériale de celle-ci, tant au titre du fond, par la maîtrise des risques de gestion qu'elle développe, que de la forme, par la cohésion des acteurs qu'elle implique. Elle constitue, en cela, un véritable point d'appui de l'amélioration de la performance et sécurise par la formalisation et le partage des informations.

Cette information repose nécessairement sur la qualité du système d'information, lequel est l'un des facteurs majeurs de la qualité comptable et de la qualité de gestion. Il fait l'objet de deux démarches d'améliorations concomitantes : d'une part, par son immixtion dans chacun des processus, voire sous-processus, car il est, aux côtés des « procédures » et de leur « matérialité », l'un des critères de l'état d'avancement des travaux ; d'autre part, en faisant l'objet d'une démarche en propre.

Cette démarche particulière débute dans le cadre de la fiabilisation des comptes. Les établissements publics de santé doivent se préparer à répondre aux exigences d'auditabilité des systèmes d'information, c'est-à-dire à la traçabilité des opérations et des contrôles réalisés, ainsi que de la documentation produite, puisque les contrôles non documentés sont considérés comme non réalisés. Le maître mot de la certification des comptes en matière de SI est ainsi la traçabilité. Dans le cadre de leur examen, les certificateurs s'intéresseront notamment aux éléments d'organisation et de contrôle sur lesquels s'appuie le SI, tels que l'organisation de la direction des systèmes d'information (DSI), la conduite des projets SI de l'établissement, la cartographie des SI ou encore les contrôles généraux informatiques en place, manuels et embarqués dans les systèmes. Ils testeront la fiabilité des applications informatiques utilisées, notamment leur continuité du service SI, les accès illicites, les dysfonctionnements, la fraude ou encore la mise en œuvre de la réglementation.

A Angers, le système d'information a constitué le second chantier prioritaire, aux côtés de l'actif immobilisé. L'attention portée par le commissaire aux comptes sur sa fiabilité et ses contrôles manuels ou embarqués et la complexité des applications contribuant à l'information financière ou simplement interfacées avec l'application de gestion financière (GEF) ont en effet mené à l'inscrire au titre des premiers chantiers. Le diagnostic fut établi à partir du guide méthodologique sur l'auditabilité des systèmes d'information édité par la DGOS début 2013¹¹ et confié à un accompagnateur externe, commissaire aux comptes, qui conclut actuellement son appréciation du SI en conditions réelles. Cet exercice est primordial pour établir les documents nécessaires au contrôle à venir et hiérarchiser leur importance. Il permet également d'anticiper au mieux le dialogue avec les éditeurs de l'établissement et les éventuelles modifications à apporter avant l'arrivée du certificateur. Elle s'inscrit en outre dans la lignée d'un audit réalisé par l'ANAP¹², dans le cadre d'une enquête nationale, au cours du second semestre 2014.

Aujourd'hui, le SI fait l'objet d'un processus à part entière et met en œuvre les mesures nécessaires à la maîtrise des risques identifiés (exemple à venir).

1.2.4. Le contrôle interne, une fonction nouvelle et permanente

Le contrôle interne consiste à mieux se connaître et à mieux se piloter.

¹¹ Instruction DGOS/MSIOS/2013/62 du 21 février 2013 relative au guide méthodologique pour l'auditabilité des systèmes d'information dans le cadre de la certification des comptes des établissements publics de santé

¹² ANAP. (2014). *Audit des systèmes d'information hospitaliers au sein d'établissements représentatifs*. Paris : République Française.

La présentation du contrôle interne comptable et financier, puis des étapes diagnostique et d'élaboration du plan d'actions, en ont fourni un aperçu. Le contrôleur interne développe une vision d'ensemble des risques de l'établissement et des chantiers en cours pour les maîtriser. Il centralise l'information, assure un suivi général et manage l'avancement de l'ensemble du projet. Il s'intéresse au système et aux procédures. Il est en cela différent du contrôle de gestion, qui s'intéresse plus à la performance. C'est au contrôleur interne qu'il revient d'animer la démarche et de solliciter les acteurs. Il produit et anime le cadrage général et s'efforce de ne pas produire à la place des plus intéressés. Il est le « maïeuticien » de la certification des comptes.

Au CHU d'Angers, des dispositifs de contrôle interne préexistent la démarche de certification des comptes. Ce contrôle interne connaît plusieurs niveaux, de réalisation continue ou ponctuelle : le premier niveau concerne le contrôle interne opéré par tous, sans forcément s'en rendre compte, en tant qu'autocontrôle, et par la hiérarchie ; le second est celui opéré par les services fonctionnels responsables de domaines d'expertise ; le troisième celui réalisé aujourd'hui par le contrôleur interne et les référents de processus et référents opérationnels. A titre d'illustrations de procédures de contrôle interne préexistantes, on peut notamment compter la séparation entre l'ordonnateur et le comptable, l'existence de contrôles imposés par la réglementation et les obligations comptables. Pour autant, ces dispositifs ne sont pas à la mesure du contrôle interne attendu par la certification des comptes. Il s'agit d'introduire ces dispositifs existants, autonomes et segmentés, au sein d'un cadre normé et général de pilotage par les risques et enjeux, c'est-à-dire de gouvernance, ainsi que de hiérarchiser les actions menées.

Cet écart entre l'existant et l'objectif a mené le CHU d'Angers à recruter un contrôleur interne.

Celui-ci est chargé du pilotage du dispositif de contrôle interne, de la formalisation du dispositif et de sa mise à jour en fonction des faiblesses identifiées ou de l'évolution de l'organisation et des référentiels. Ses premières missions ont concerné la formalisation du dossier permanent, la formalisation de contrôles de clôture et la reprise du plan d'actions de certification. La lecture du « guide de la certification des comptes et du contrôle interne » réalisé au CHU d'Angers (cf. annexes n°3 et n°4) dénote de la perméabilité de la frontière entre le CICF et le CI. Le périmètre du second est plus large, mais est essentiellement composé du premier, car la majeure partie des sous-processus a trait à la qualité comptable et financière. C'est plus la fonction qui diffère : le CICF réalise les procédures comptables et collabore à l'élaboration des travaux des différents cycles et sous-processus ; le CI conduit la démarche générale.

2. Le pilotage du processus de certification des comptes par les directions financières et l'amélioration de la qualité comptable attendue résultent de la prédominance de la culture comptable et financière

2.1. Le pilotage par les DAF est, à ce jour, le plus opportun

2.1.1. Le pilotage par les DAF résulte de la prédominance du volet comptable et financier

La dimension comptable et financière domine la certification des comptes. Elle est, tout d'abord, l'objectif premier de la démarche, puisque si le contrôle interne est bien entendu comme une démarche d'accompagnement dans le temps des travaux destinés à améliorer la qualité comptable, le périmètre qu'il recouvre dans ces premiers exercices de certification concerne en grande partie les risques ayant trait aux comptes, à la différence de structures de contrôle interne s'intéressant, dans d'autres secteurs d'activité, à l'ensemble des opérations de production selon d'autres angles d'approche, par exemple l'optimisation des flux ou les comportements frauduleux.

Elle profite également d'une assise politique forte et stable dans le temps, puisqu'elle constitue le moyen pour l'Etat de limiter, sinon de mettre un terme, au pilotage des résultats. L'IGAS, le Sénat et la Cour des comptes s'en sont successivement fait l'écho dans la première moitié des années 2000. Dans son rapport de 2007 sur l'application de la LFSS pour 2006, cette dernière dressait ainsi un sévère état des lieux des comptes des EPS, annonçant, après avoir examiné durant deux ans les comptes de 60 hôpitaux représentant le tiers des charges hospitalières, que de nombreuses irrégularités comptables aboutissent à occulter les déficits, voire à dissimuler des excédents, et dénuent en conséquence de sens les résultats. Et de conclure que certaines règles budgétaires et comptables « ne sont mis en œuvre que très partiellement dans un très grand nombre d'établissement ». La certification des comptes est, sous cet angle, le bras armé de la sincérité budgétaire et ne discute que dans une moindre mesure les dispositifs plus éloignés de la comptabilité, tels que les choix d'organigramme ou la conduite des projets. En d'autres termes, elle se focalise sur les items relevant de l'agenda politique et relègue *de facto* au second rang des considérations de gestion qui auraient toute leur place dans la démarche. Une focalisation à succès, car les corrections d'écritures réalisées en 2013 ont effectivement des impacts budgétaires, par exemple en matière d'amortissements et de provisions sociales, et bilanciaux, notamment pour l'actif immobilisé. Au T4 2014, la conférence des DAF de CHU et la DGOS installent d'ailleurs un groupe de travail destiné à évaluer nationalement cet impact.

La prédominance de la dimension comptable et financière est, enfin, le fait de la sémantique puisque l'appellation retenue est celle de « certification des comptes ». Compte tenu de l'amorce de la démarche de contrôle interne que la réforme implique dans les hôpitaux publics et de l'attention portée au SI, d'autres dénominations telles que « contrôle interne et processus de gestion » ou le simple « audit interne » se seraient avérées tout aussi légitimes et la réforme en aurait probablement été moins « comptes-centrée ». Si l'appellation retenue est, de fait, la plus exacte pour ce premier exercice 2014, en raison de la prédominance comptable, il est vraisemblable qu'elle le soit de moins en moins à mesure des années et de l'affirmation de ses autres dimensions.

Cette prédominance comptable des premiers exercices de certification des comptes justifie la délégation de sa conduite aux directions des affaires financières.

2.1.2. Le rattachement du contrôle interne aux DAF connaît des limites, mais est aujourd'hui le plus opportun compte tenu du déficit culturel dont souffre les EPS en la matière

La première de ces limites est ce paradoxe consistant à considérer la DAF comme maître d'œuvre alors que les processus concernés sont de cycles différents, allant des recettes aux achats, en passant par les ressources humaines et affaires médicales. La focalisation de ce premier exercice sur les impacts des cycles sur les comptes l'explique toutefois.

La seconde limite tient à la mise sous tension des DAF : le contrôleur interne, chargé du suivi et de l'avancement des procédures, interroge-t-il autant les DAF que les autres directions fonctionnelles ? Le pilotage de la trésorerie et des emprunts reçoit-il l'attention que lui porterait la certification des compte si elle était portée par la direction générale ou le secrétariat général ? Autant de questions qui se posent, indépendamment du fait que trésorerie et endettement ne constituent pas une priorité en termes de risque¹³.

La troisième limite, pendant de cette seconde, est le risque pour le DAF d'être perçue comme le Grand inquisiteur, sûr du bien-fondé de l'orthodoxie par lui définie et pourfendeur des hétérodoxies comptables.

Une autre limite peut résider dans la philosophie animant l'action de la DAF, car une direction strictement budgétaire échouera vraisemblablement à mener la démarche, aux ramifications plus larges et destinée à s'intéresser à l'efficience au sens large.

La cinquième et dernière limite concerne la légitimité qu'aura la DAF lorsque le contrôle interne se sera érigé en structure d'audit interne de plein exercice et verra son périmètre élargi à des thématiques encore inexploitées, telles que l'efficience de la gestion polaire.

¹³ Aiache, S. ; Baron-Bual, H. (2013). Précisions sur la première certification des comptes hospitaliers. Finances hospitalières, 74.

En résumé, le pilotage de la certification des comptes est une limite organique et conceptuelle.

Elle est toutefois compensée par des conditions de pilotage à ce jour plus favorables. Les raisons sont nombreuses. La première est que le dispositif de contrôle interne mis en place dans le cadre de la certification des comptes est, à tout le moins pour le premier exercice, le moyen d'assurer la fin que représente la qualité comptable.

La seconde est la proximité des compétences humaines que requièrent les DAF et le contrôle interne : élaboration et analyse de tableaux de bord, concevoir, piloter et évaluer un projet, conseiller et orienter les choix d'une personne ou d'un groupe, identifier, prioriser et synthétiser des informations, ou encore utiliser les outils bureautiques. Ces savoir-faire sont ceux figurant au titre des fiches métier du répertoire des métiers de la fonction publique hospitalière valant pour le responsable budgétaire et financier et le contrôleur de gestion. Ils recourent, d'intuition et de pratique, ceux nécessaires aux contrôleurs internes, lesquels, signe de la nouveauté de leur fonction dans les hôpitaux publics, n'ont pas de fiche en propre.

Une troisième raison peut-être l'assistance proposée aux DAF par leurs homologues des services de l'Etat, à savoir la DGFIP, accompagnant la démarche aux côtés de la DGOS, et les DRFiP, membres des groupes de travail mis en place par les ARS et évidents interlocuteurs des comptables publics dans les établissements. Fort de sa proximité avec ces services, la DAF s'impose comme leur interlocuteur naturel.

La quatrième raison est la relative autonomie accordée au contrôle interne *via* l'installation dans des structures rattachées à la DAF mais bien distinctes, telles que les cellules de contrôle interne, ou encore la mise sous tutelle d'un comité de pilotage de la certification présidé par la direction générale.

L'opportunité du pilotage des DAF réside, enfin, dans leur évolution de ces dernières années, du budget à l'efficience, comme en témoigne l'appellation angevine de Pôle efficience.

En résumé, le pilotage des premiers exercices de certification des comptes par les DAF résulte de ce que personne d'autres n'est mieux à même de le faire. A terme, le contrôle interne, entendu au sens organique, pourra s'en abstraire. Il lui faut toutefois gagné son autonomie et sa pleine légitimité dans l'ombre des DAF en ces premiers exercices.

2.2. La certification des comptes : un succès comptable, un succès managérial en devenir

Cette affirmation mérite un avertissement. C'est à dessein qu'elle propose une vision dichotomique des résultats de la certification des comptes, sinon de l'ensemble de sa démarche, afin de simplifier une réalité nécessairement plus complexe. C'est une ligne de force simplifiée, consciente de la réalité d'un monde moins clos et des différences qui peuvent exister entre établissements, mais nécessaire à l'ordonnement du monde.

2.2.1. Un nombre d'acteurs plus restreint, un périmètre historique et arrêté

Le succès comptable de la certification résulte d'une implication plus immédiate d'un nombre d'acteurs plus restreints.

En effet, le nettoyage de l'actif, effectué au titre du contrôle interne comptable et financier mais intégré à la démarche générale de contrôle interne, fut mené d'autant plus rapidement qu'il s'agit d'un point d'attention majeur des commissaires aux comptes. L'implication est plus immédiate car l'intérêt général des acteurs impliqués, à savoir la qualité comptable, est similaire à celui de la démarche de certification, à l'inverse d'autres fonctions, par exemple aux achats et stocks, où ces intérêts diffèrent, car la nouvelle rédaction et mise en œuvre d'une procédure relative à la distinction des charges et des immobilisations ne changera pas la réalité de l'achat du bien et sa disponibilité dans le parc biomédical. Dès lors, l'intérêt à la démarche est moindre et l'essoufflement sur longue période plus probable.

Cette implication plus immédiate transparait également de l'analyse des personnes référentes et opérationnelles des sous-processus : les attachés aux finances, référents des sous-processus hors cycle Finances, sont les référents opérationnels des sous-processus du cycle Finances, pour lequel le DAF est référent de processus.

En outre, le nombre d'acteurs concernés est nécessairement plus restreint : 4 personnes pour le groupe de travail sur le projet Finances, regroupant provisions, subventions et autres mesures, contre 17 pour la procédure de distinction charges-immobilisations, ressortant du cycle Achats et stocks. L'inertie va de pair avec le nombre de personnes mobilisées.

Ce succès résulte également du caractère historique de la matière comptable et de l'accompagnement dont profitent les hôpitaux en la matière.

En effet, le plan comptable général et le règlement général sur la comptabilité publique datent respectivement des années 1940¹⁴ et de 1962¹⁵, ce qui assure d'une certaine prégnance de la culture comptable au sein des établissements publics. Au titre de l'accompagnement, les hôpitaux profitent d'une assistance comptable et financières structurelle au sein des ministères de la santé - aujourd'hui la sous-direction du pilotage de la performance des acteurs de l'offre de soins - et de l'économie et des finances - aujourd'hui la sous-direction de la gestion comptable et financière des collectivités locales -. A titre d'illustration, celles-ci soulignent aux établissements les points de vigilance résultant d'évolutions d'ordre budgétaire et comptable¹⁶. Ils profitent aussi d'une assistance plus ponctuelle, comme en témoigne la mise en place du Projet fiabilisation et certification des comptes au ministère. Ainsi d'informations sur les récentes évolutions de la M21, par exemple en matière de traitement des CET, droit transférable en fonction des affectations, et des clarifications en matière de règles d'amortissement, au *prorata temporis*, ou de distinction entre apports et subventions. Ainsi, également, de la foire aux questions renseignée par la DGOS et la DGFIP et mise à jour régulièrement, traitant notamment de la valorisation des produits liés aux séjours à cheval¹⁷, ou encore des 13 fiches comptables. Le Conseil de normalisation des comptes publics, organisme consultatif placé auprès du ministère chargé des comptes publics, complète cet accompagnement, comme en atteste l'avis n°2011-04 du 27 mai 2011, étendant aux EPS l'avis rendu pour les EP relatif aux modalités de prise en compte des corrections d'erreurs et des changements de méthodes comptables, passant en capitaux propres et non en résultat.

L'importance de cet accompagnement mène à conclure, avec le DAF du CH des 4 Villes, à Saint-Cloud, et Vice-Président de la conférence des DAF de la FHR d'Ile-de-France, G. GIRARD, qu' « il serait trop facile de se cacher derrière le flou des normes pour ne pas avancer »¹⁸.

A l'inverse, l'accompagnement au déploiement du contrôle interne est moindre.

¹⁴ Anon. (s.d). « Le plan comptable jusqu'en 1982 », Le portail de l'Economie et des Finances. Consulté le 20 septembre 2013 : <http://www.economie.gouv.fr/caef/plan-comptable-jusqu'en-1982>

¹⁵ (1962). Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique. Journal Officiel du 30 décembre 1962. Disponible sur : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000006061078&dateTexte=20090725> (consulté le 20 septembre 2014).

¹⁶ Circulaire interministérielle DGOS/PF1/DGFIP/CL1B n° 2013-276 du 25 juillet 2013 relative aux évolutions d'ordre budgétaire et comptable à compter de l'exercice 2013 pour les établissements de santé antérieurement financés par dotation globale.

¹⁷ DGOS/DGFIP. (2013). FAQ Fiabilisation des comptes des EPS. http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/Foire_aux_questions_-_fiabilisation_des_comptes_des_etablissements_publics_de_sante_28062013.pdf

¹⁸ Aiache, S. ; Baron-Bual, H. (2013). Précisions sur la première certification des comptes hospitaliers. *Finances hospitalières*, 74.

Si le guide de fiabilisation des comptes et l'administration centrale décrivent ses grands principes et propose des tableaux modèles par cycle, le premier se concentre immédiatement sur le fond et, en l'occurrence, se focalise sur le CICF, et la seconde ne propose pas d'accompagnement spécifique au déploiement de la démarche de contrôle interne, à la manière dont le déploiement de nouvelles applications informatiques se fait aux côtés de « sachants » et expérimentés.

Une implication plus immédiate d'un nombre restreint d'acteurs et un fort accompagnement des établissements expliquent ainsi la préparation adéquate de nombreux établissements de la première vague au premier exercice de certification. Dans ce contexte, une certification accompagnée de nombreuses réserves s'expliquerait moins par des lacunes techniques que par un choix de la gouvernance, que l'administration centrale ne semble pas envisager à ce jour.

2.2.2. Un contrôle interne évolutif, un processus continu, un périmètre extensible

Le contrôle interne est un succès plus mesuré et destiné à l'être plus pleinement à l'avenir

Au sens de la certification des comptes, il est un succès pour deux raisons : d'une part, du fait de son déploiement effectif et rapide dans une institution qui n'y est pas coutumière et d'autre part, en raison du succès du contrôle interne comptable et financier et des cartographies des risques réalisées. Il n'est, en conséquence, pas dénué de succès pour ce premier exercice, qui lui assignait là ses objectifs.

Il connaît toutefois des limites liées à sa nouveauté et à la perpétuelle évolution de la gestion qu'il recouvre. Sa nouveauté implique en effet une confrontation à un panel de risques majeurs étendu, dont la maîtrise devrait être mieux assurée par l'action du contrôle interne au fil du temps. La gestion qu'il recouvre, quant à elle et à l'inverse des règles comptables, est hétérogène et particulièrement évolutive, ce qui implique un incessant retour du contrôle interne : ainsi n'y a-t-il ni une seule façon performante de facturer à un moment t, mais plusieurs, ni une seule façon de facturer dans le temps, ne serait-ce qu'en raison d'un changement d'éditeur. Sous cet angle, le contrôle interne est nécessairement soumis aux contraintes de ses acteurs opérationnels et de l'environnement évolutif dans lequel s'inscrit son action. De fait, son plein succès n'est jamais définitif et doit être sans cesse remis en question. Le contrôle interne est managérial au titre du périmètre auquel il s'intéresse et également dans l'avancement du projet.

Il laisse par ailleurs un arrière-goût d'inachevé à l'aune de ce qu'il aurait pu être, au-delà des principes et du périmètre suggéré par la démarche de certification des comptes. Tout

d'abord, au sein de son périmètre, les risques mobilisent d'autant moins les acteurs que leur impact comptable est faible, indépendamment d'autres conséquences de gestion, qui pourraient justifier d'un traitement prioritaire ou, à tout le moins, d'une remontée dans la hiérarchie des risques : ainsi, si provisionner les CET - et les RTT - témoigne du souci comptable de sincérité face aux engagements sociaux de l'établissement et fait disparaître le risque comptable, le cumul des uns et des autres sans politique institutionnelle affirmée d'ouverture de CET peut constituer un risque de gestion. En d'autres termes, le compte 143 a-t-il été sous-provisionné au titre des CET et sur-provisionné au titre des RTT, ou a-t-on sous-ouvert des CET, impliquant ces arbitrages comptables ? Certes, la fidélité à la stricte démarche de certification des comptes ne requiert pas d'inclure ce qui constituerait des « risques de gestion » sans conséquences comptables et financières majeures, mais la philosophie du contrôle interne, s'intéressant à la maîtrise des risques et du fonctionnement général des activités, suggère de considérer plus le panier général des risques de gestion que le panier plus modeste des risques comptables et financiers.

Au titre de son périmètre, le contrôle interne, focalisé sur le CICF, ne connaît pas d'autres thématiques que l'institution gagnerait à lui soumettre. En effet, quid du contrôle interne sur la gestion polaire ? De la conduite de projets ? Des risques opérationnels concernant la sécurité des personnes, la fiabilité des approvisionnements, la fraude ou encore l'environnement ? D'autres instances et dispositifs en ont la charge exécutive, par exemple le CHSCT et la direction de la qualité et de la gestion des risques liés aux soins, mais nul contrôle interne ne s'opère. Il pourrait s'agir d'autant de domaines à intégrer dans son giron, si les risques s'avéraient fondés après réalisation d'une cartographie plus complète. Aujourd'hui, si le dispositif s'intéresse aux processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière, d'autres types de risques et motifs de performance ne sont pas concernés.

En dernière analyse, le contrôle interne tel qu'entendu par la certification des comptes n'est pas sans succès et ses limites s'expliquent aisément par sa nouveauté et le temps d'acculturation nécessaire de ses interlocuteurs. Il représente toutefois une opportunité pour les hôpitaux désireux d'en tirer tout le potentiel de gestion, au-delà de l'exercice imposé de certification des comptes. Le plein succès est devant lui. Son existence dans toutes les structures privées de la taille d'un CHU et sa réussite en témoignent.

3. Les enseignements et recommandations issus de l'introspection angevine

3.1. Quelques facteurs clés de succès vers la certification des comptes

3.1.1. Les recommandations issues des dispositifs mis en place à Angers

Préparer la certification des comptes en N-2 ou N-3

Les étapes principales de la certification se répartissent sur 4 exercices : deux exercices précédant l'exercice dont les comptes sont certifiés (N et N-1), l'exercice dont les comptes sont certifiés (N, i.e. 2014 pour le CHU d'Angers) et l'exercice suivant qui verra l'arrêt des comptes annuels audités (N+1). Débuter en N-2 est nécessaire afin de procéder au maximum de corrections d'écritures et de les éviter au cours de l'exercice N-1, qui sert de base à l'ouverture des comptes de N, lesquels font l'objet de la certification. Cela sert également l'organisation générale du projet, la réalisation des travaux sur les immobilisations et d'éventuelles adaptations du SIH. Le guide de fiabilisation des comptes le recommande. La chambre régionale des comptes a fait part de son satisfecit quant à l'anticipation du CHU d'Angers.

Réaliser un audit en conditions réelles au titre de l'étape diagnostique

Cette étape est indispensable sur le fond et sur la forme. Sur le fond, en comparant l'état des lieux aux conditions de certification, elle permet de prendre la mesure des écarts à résorber pour être certifié et, par suite, pose les bases du plan d'action à mettre en œuvre avant l'arrivée du commissaire aux comptes. Sur la forme, elle fait partie du dispositif de contrôle interne, dont la réalité est également évaluée par le certificateur. L'audit diagnostic doit faire l'objet de deux démarches distinctes pour le SIH et les autres champs de la certification en raison de sa spécificité. C'est le choix fait par le CHU d'Angers, qui a confié l'un et l'autre à des cabinets spécialisés.

Se faire accompagner d'un organisme extérieur à l'étape diagnostique

Cela permet de professionnaliser la démarche dès son départ, d'affirmer sa légitimité, de faire œuvre d'acculturation et d'assurer une plus importante mobilisation des services administratifs et supports impliqués. A l'inverse, une réalisation en interne, dans un établissement sans culture de contrôle interne structurée et expérimentée, risque de fausser l'état des lieux, de souffrir en légitimité et de se heurter aux réticences des autres directions. La chambre régionale des comptes partageait ce constat.

La maîtrise de la démarche de certification menée par la Haute autorité de santé (HAS) dont témoigne les hôpitaux publics ne suffit pas à emporter l'adhésion et la compréhension immédiate des établissements en matière de certification des comptes. Certes, la démarche connaît des similitudes : amélioration continue de la qualité *via* le compte qualité, gestion des risques, élaboration partagée de la documentation, structure centrale de pilotage, etc. Toutefois, des différences expliquent que l'acculturation à la certification des comptes soit tout autant nécessaire qu'elle le fut pour la certification HAS, par exemple le fait que le périmètre HAS porte essentiellement sur la qualité et la sécurité des soins, à l'inverse du périmètre de la certification des comptes portant essentiellement sur les fonctions administratives et supports. Les différences de compétences que l'une et l'autre mettent en jeu l'expliquent également. L'acculturation est ainsi nécessaire et l'accompagnement extérieur y concourt.

Définir clairement la gouvernance de la démarche et du contrôle interne

Les choix opérés peuvent différer selon les contextes des établissements : rattachement organique, référents de processus et opérationnels, contrôleur interne, comité d'audit, etc. Il est toutefois primordial que la gouvernance et les principes essentiels de conduite de la démarche soient clairs et largement diffusés par la direction générale, sinon le risque de de « tuer la démarche dans l'œuf » est fort.

Assumer la progressivité et les compromis nécessaires

Les établissements partent de loin à l'égard des conditions de certifications. Par quoi faut-il commencer, compte tenu l'ampleur de la tâche ? Satisfaire la démarche requiert du temps. Cela implique de hiérarchiser les risques et les priorités, à l'aune des enjeux financiers et des moyens disponibles. C'est le principe de progressivité qui doit guider la démarche. Le principe du compromis, quant à lui, consiste à préférer des évaluations imparfaites - mais pertinentes ! - nécessitant une faible mobilisation de moyens à une évaluation précise - par ailleurs trop précise pour l'être, en réalité - requérant d'importants moyens. L'exemple type est le nettoyage des comptes d'actif biomédical : nul n'est besoin de déployer une armée dans l'hôpital, mieux vaud préférer les rapprochements des bases comptables et opérationnelles, par exemple en matière de GMAO. Ces principes sont ceux des commissaires aux comptes, comme en témoigne H. BARON-BUAL, associée « chez une grande signature », en invitant à la prudence : « d'importantes sommes d'argent pourraient être englouties au cours d'opérations d'étiquetage non prioritaires »¹⁹.

Associer systématiquement le trésorier

¹⁹ Aiache, S. ; Baron-Bual, H. (2013). Précisions sur la première certification des comptes hospitaliers. *Finances hospitalières*, 74.

Le trésorier s'impose comme le binôme de la direction des affaires financières en matière comptable. Les sujets d'échanges sont nombreux : procédures partagées, traçabilité documentaire, dossier de clôture, confection du nouveau compte financier et de ses annexes... Autant d'éléments justifiant son implication, notamment lors de la réalisation de la cartographie des risques. C'est ce qui mène le vice-Président de l'Association des Comptables Publics, P. CLAUSS, à affirmer que les trésoriers « constituent désormais avec la direction financière un binôme incontournable dont les échanges d'information doivent être parfaitement intégrés »²⁰²¹.

Profiter des accompagnements publics.

Le CHU tire un bilan positif des dispositifs d'accompagnement organisés par les services de l'Etat, qu'il s'agisse de dispositifs nationaux, notamment résumés dans la circulaire interministérielle du 20 août 2012²², ou de mesures régionales innovantes, telle que la formation par l'agence régionale de santé (ARS) Pays de la Loire d'un groupe des sept établissements certifiables de la région (CHU de Nantes et d'Angers, CH du Mans, de la Roche-sur-Yon, de Saint-Nazaire, de Laval et de Cholet) en vue de mutualiser les travaux et de profiter d'un accompagnement collectif par des commissaires aux comptes : diagnostic flash, échanges de pratiques, partage d'un cycle par établissement piloté.

La mise en place rapide d'une structure de contrôle interne.

Au CHU d'Angers et comme décrit précédemment, elle s'est organisée par l'identification d'une structure de contrôle interne au sein de la direction des affaires financières et par le recrutement d'un contrôleur interne sans lequel la démarche aurait certainement souffert de plus nombreux essoufflements.

3.1.2. Le comité d'audit, un dispositif non utilisé à Angers, mais recommandé

Installer un comité d'audit.

Sur le modèle des sociétés privées, il est possible de mettre en place des comités d'audit destinés à mieux accompagner la démarche de certification. Ils permettent notamment de mieux scander les grandes étapes de la démarche, en se réunissant à son lancement, lors de la restitution de l'étape diagnostique et d'élaboration du plan d'action, à échéances

²⁰ *Ibid.*

²¹ Trémeur, M. (2014). Qualité de la comptabilité : se faire accompagner ! *Finances hospitalières*, 80.

²² Circulaire interministérielle DGOS/PF1/PF3/DGFIP/CL1B/2012/320 du 30 août 2012 relative à l'accompagnement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des EPS et aux objectifs fixés aux EPS pour 2012.

régulières lors du suivi, à l'arrivée du commissaire aux comptes et lors de ses restitutions. Il représente également un vecteur de légitimité de la démarche, puisqu'il doit être composé, si instauré, de la direction générale et des chefs de pôles administratifs, voire des représentants du Conseil de surveillance, comme c'est le cas dans certaines sociétés privées, qui vont jusqu'à considérer le comité d'audit comme l'un des comités spécialisés du Conseil de surveillance. Le président de la commission médicale d'établissement peut y être associé. Alors identifié comme un projet institutionnel, il représente, par suite, un moyen d'assurer une plus grande implication de tous. Il peut par ailleurs permettre de solder des désaccords entre d'une part, les acteurs impliqués, la structure de contrôle interne, la DAF et d'autre part, le commissaire aux comptes. Le CHU d'Angers ne semble pas en avoir souffert à ce jour. Il s'interroge toutefois sur l'opportunité d'en mettre un en place à l'arrivée du commissaire aux comptes, tout en craignant sa redondance avec la conduite de la démarche en mode « projet ».

3.2. A terme, perspectives et questionnements

3.2.1. Au niveau national

Le rôle du comptable public

La comptabilité du secteur public relève historiquement de la compétence du comptable public. Dans le cadre de la certification des comptes, deux questions se posent avec acuité. La première est, compte tenu du contrôle extérieur réalisé par le commissaire aux comptes, de son rattachement organique à la direction de l'établissement, voire à celle des affaires financières. Il conserverait « la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes »²³ et d'exercer les contrôles qui lui reviennent. Les fonctions d'ordonnateur et de comptable seraient toujours distinctes, mais ils seraient dans la même structure. La seconde question va au-delà, en interrogeant l'opportunité de la distinction de ces fonctions, alors que les comptes font l'objet d'un contrôle externe et que le contrôle interne serait renforcé. Ne va-t-on pas vers une signature du directeur des affaires financières, de l'engagement au paiement ? Des arguments et l'histoire s'opposent à l'une et l'autre de ces perspectives, mais le débat émerge de cette première vague de certification des comptes.

Une substitution sémantique

La sémantique retenue de « certification des comptes » est à la fois réductrice et risque d'entraver la philosophie de la réforme. Trompeur, car l'analyse des textes et acteurs la

²³ (2012). Décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, art. 13. Disponible sur : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000026597003&categorieLien=id>

portant témoignent d'une philosophie générale tenant tant à la performance de la gestion publique générale qu'à la qualité comptable. Il y a un risque de dévoiement de la réforme car, si le premier exercice de certification affirme un objectif prioritaire pour la qualité comptable compréhensible compte-tenu de la hiérarchisation des risques et enjeux et de l'acculturation progressive des hôpitaux publics, l'esprit des exercices à venir pourrait en être affecté. Or il n'y a de réforme véritable que de réforme complète et la hauteur de l'enjeu suggère d'éviter de faire de la sémantique un écueil.

3.2.2. Au niveau des hôpitaux publics

De l'indépendance des structures de contrôle interne

En termes de pilotage, il s'agit de l'enjeu majeur des prochains exercices de certification des comptes. Leur rattachement organique, leur exercice d'un droit de communication, l'indépendance de leur budget et leur association à un comité d'audit sont autant d'éléments qui pourraient le justifier. La question du rattachement organique est prégnante, car le rattachement direct de cette structure à la direction générale est de nature à l'extraire de toute dépendance à l'égard des autres directions, notamment de la direction des affaires financières. Il en est de même en matière d'indépendance budgétaire. Leur exercice d'un droit de communication, à la manière des sociétés privées, en s'assurant d'avoir l'écoute du chef d'établissement sur demande. L'association à un comité d'audit, permettrait d'accéder à un forum élargi réuni à l'initiative de la direction générale.

En pratique, l'expérience angevine témoigne de l'opportunité d'un pilotage par la direction des affaires financières et du rattachement à elle de la structure de contrôle interne tant que celle-ci n'est pas mature et suffisamment légitime auprès de tous. Cela fait toutefois partie, à terme, des pistes envisagées au CHU d'Angers et par des représentants du ministère de la santé, qui recommandent la création de directions du contrôle interne²⁴.

Vers une moindre prépondérance du CICF dans le contrôle interne

Le principe de hiérarchisation des risques et l'acculturation des établissements mèneront vraisemblablement le contrôle interne à s'intéresser à des démarches intéressant plus la performance de la gestion publique générale que la qualité comptable. La hiérarchisation des risques et des enjeux financiers implique aujourd'hui de se focaliser sur la qualité comptable. A mesure de son amélioration, le contrôle interne conduira à s'intéresser à d'autres dispositifs, parmi lesquels, peut-être, la gestion polaire. L'acculturation des

²⁴ Touzard, J. (2012). L'opportunité de réaliser un audit à blanc et de créer une direction du contrôle interne. *Finances hospitalières*, 54.

personnels y contribuera également, voire les rendra demandeurs de ce type de démarche d'amélioration continue.

C'est la voie ouverte au véritable audit interne déployé dans les sociétés privées et défini par l'Institut des auditeurs internes (IIA), organisme se voulant la voix de la profession, comme « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui 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 méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ». L'ensemble des opérations serait concerné, des processus à la gouvernance.

Vers des contrats de pôle avec les pôles administratifs

L'objectif du contrôle interne est la maîtrise des risques et processus, selon une démarche d'amélioration continue. Il n'est pas sans rappeler la démarche connue par les pôles sanitaires et médico-techniques *via* la contractualisation interne, laquelle fixe des objectifs de qualité des soins, attribue des moyens et retient des indicateurs de suivi. Le parallèle avec la démarche de contrôle interne est certain. Dès lors, il apparaît fondé que les pôles administratifs s'engagent dans une démarche similaire.

Conclusion

La philosophie de la certification des comptes est à la fois comptable et managériale. Sa mise en pratique, pour ce premier exercice 2014, témoigne toutefois d'une part prépondérante du contrôle interne comptable et financier, pourtant sous-ensemble de la démarche plus générale de contrôle interne. Nul doute que les exercices suivants feront la grande traversée pour s'ériger à la hauteur de leurs homologues du secteur privé.

La certification des comptes représente un appui managérial conséquent : qualité comptable desservant celle de la comptabilité analytique, outils de pilotage et de contrôle plus efficaces, production d'informations validées, maîtrise des risques financiers et informatiques sécurisant la gestion, processus d'amélioration continue, dispositif suscitant la confiance, ou encore amélioration des relations avec les partenaires financiers et institutionnels, voire avec les citoyens. Outil opérationnel technique, elle est aussi une démarche démocratique.

Le pilotage de la démarche de certification des comptes par les directions des affaires financières est un optimum de second rang. Un pilotage indépendant, rattaché à la direction générale ou au secrétariat général, et accompagné d'un droit de communication et d'un budget indépendant, apparaît théoriquement plus pertinent. Il est toutefois illusoire dans le contexte actuel des hôpitaux publics qui, s'ils mettent en oeuvre des dispositifs de contrôle interne de facto, ne connaissent ni de structure, ni de fonction de contrôle interne proprement dite, et encore moins de contrôle interne de plein exercice, allant au-delà des fonctions comptable et financière.

Au CHU d'Angers, établissement de la première vague, le temps du contrôle par le commissaire aux comptes est arrivé. Il présente de nombreux atouts : préparation dès 2011, ressources humaines internes *ad hoc*, accompagnements extérieurs, mise en place d'une structure de contrôle interne et recrutement d'un professionnel, ... Fort de ces atouts, le CHU d'Angers est aujourd'hui en mesure d'être certifié pour sa qualité comptable, améliorée ces trois dernières années, et pour son dispositif de contrôle interne, compte tenu de ce que ce premier exercice se concentre sur le sous-ensemble du contrôle interne comptable et financier.

Cette longue démarche de préparation apporte son lot d'enseignements et d'interrogations. Nul doute que l'arrivée du commissaire aux comptes dans les murs en apportera de nouveaux.

Bibliographie

Aiache, S. ; Baron-Bual, H. (2013). Précisions sur la première certification des comptes hospitaliers. *Finances hospitalières*, 74.

ANAP. (2014). *Audit des systèmes d'information hospitaliers au sein d'établissements représentatifs*. Paris : République Française.

Anon. (s.d). « Le plan comptable jusqu'en 1982 », Le portail de l'Economie et des Finances. Consulté le 20 septembre 2013 : <http://www.economie.gouv.fr/caef/plan-comptable-jusqu'en-1982>

Baron-Hual, H. ; Nolet, P. (2014). Précisions techniques sur la certification des comptes dans les centres hospitaliers. *Finances hospitalières*, 80.

Bourdeau, P. ; Soulard, G. ; Menuet, C. (2014). Se préparer à la certification des comptes – L'expérience angevine. *Gestions hospitalières*, 532.

Circulaire interministérielle DGOS/DGFIP/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé.

Circulaire interministérielle DGOS/PF1/DGFIP/CL1B no 2013-276 du 25 juillet 2013 relative aux évolutions d'ordre budgétaire et comptable à compter de l'exercice 2013 pour les établissements de santé antérieurement financés par dotation globale.

Circulaire interministérielle DGOS/PF1/PF3/DGFIP/CL1B/2012/320 du 30 août 2012 relative à l'accompagnement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des EPS et aux objectifs fixés aux EPS pour 2012.

Cour des Comptes. (2008). *Rapport sur la certification des comptes de l'Etat (exercice 2007)*. Paris : Cour des Comptes.

Cour des Comptes. (2013). *Rapport sur la qualité des comptes des administrations publiques (exercice 2012)*. Paris : Cour des Comptes.

De Becdelièvre, F. (2014). Le contrôle interne comptable, Le renforcement de la démarche dans les établissements publics nationaux. *Gestions hospitalières*, 532.

De Boysson, F. (2014). Le contrôle interne comptable, levier de performance pour l'hôpital. *Gestions Hospitalières*, 534.

Décret 2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements de santé soumis à la certification des comptes. Journal officiel du 28 décembre 2013. Disponible sur : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000299367> (consulté le 20 septembre 2014).

(1962). Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique. Journal Officiel du 30 décembre 1962. Disponible sur : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000006061078&dateTexte=20090725> (consulté le 20 septembre 2014).

DGOS/DGFIP. (2014). *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*. Paris : Ministère du travail, de l'emploi et de la santé et Ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat.

DGOS/DGFIP. (2013). FAQ Fiabilisation des comptes des EPS. http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/Foire_aux_questions_-_fiabilisation_des_comptes_des_etablissements_publics_de_sante_28062013.pdf

Direction générale des finances publiques. (2011). *Les enjeux de la certification des comptes des opérateurs de l'État : pourquoi faire certifier ses comptes ?* Paris : République Française.

(2014). La convention de services comptable et financier entre le CH de Rambouillet et la DGFIP du 19/12/2013, *in Gestions hospitalières*, 532.

Doussot-Laynaud, C.-A. ; Lhomme, Y. (2012). EHESP et ENFiP : lancement des sessions régionales de formation ordonnateurs/comptables à la fiabilisation/certification des comptes. *Finances hospitalières*, 61.

Instruction DGOS/MSIOS/2013/62 du 21 février 2013 relative au guide méthodologique pour l'auditabilité des systèmes d'information dans le cadre de la certification des comptes des établissements publics de santé

Lartigau, J. (2014). Quand la comptabilité se rappelle aux gestionnaires hospitaliers. *Finances hospitalières*, 76.

Leclercq, B. (2014). Pourquoi certifier ? *Gestions hospitalières*, 532.

Lyannaz, S. (2014). Piloter la démarche projet. *Gestions hospitalières*, 532.

Mattret, J. B. (2011). Changement de méthodes et d'estimations comptables, corrections d'erreurs. *Finances hospitalières*, 52.

Mattret, J. B. (2011). La fiabilisation des comptes hospitaliers. *Finances hospitalières*, 53.

Mattret, J.-B. (2014). Modalités de certification des comptes des établissements publics de santé, 77.

Moutenet, P. (2011). La certification des comptes des hôpitaux. *Finances hospitalières*, 44.

Portal, D. (mai, 2014). *La certification des comptes, vue depuis un établissement de la première vague*. Communication présentée au Salons Santé Autonomie, Paris.

(2008). Projet de loi portant réforme de l'hôpital et relatif aux patients, à la santé et aux territoires, n° 1210 rectifié, déposé le 22 octobre 2008.

Quéguiner, T. (2013). Interview du directeur général du CHU de Montpellier, *Hospimedia*.

Raux, M. (2013). L'auditabilité des systèmes d'information : un passage obligé pour obtenir la certification des comptes des établissements publics de santé. *Finances hospitalières*, 68.

Rolland, J. M. (2009). *Rapport fait au nom de la commission des affaires culturelles, familiales et sociales sur le projet de loi (n°1210) portant réforme de l'hôpital et relatif aux patients, à la santé et aux territoires*. Paris : Assemblée nationale.

Touzard, J. (2012). L'opportunité de réaliser un audit à blanc et de créer une direction du contrôle interne. *Finances hospitalières*, 54.

Trémeur, M. (2012). Provisionner : prudence est mère de sûreté ! *Finances hospitalières*, 80.

Trémeur, M. (2014). Qualité de la comptabilité : se faire accompagner ! *Finances hospitalières*, 62.

Liste des annexes

Annexe n°1 : Procédure de distinction charges-immobilisations

Annexe n°2 : Fiche projet - processus AI - distinction charges-immobilisations

Annexe n°3 : Guide de la certification des comptes et du contrôle interne

Annexe n°4 : Présentation synthétique de l'organisation du contrôle interne

BACHELET	Alexandre	Décembre 2014
Elève directeur d'hôpital 2013-2015		
LA CERTIFICATION DES COMPTES, UN PROCESSUS COMPTABLE ET MANAGERIAL L'INTROSPECTION D'UN HÔPITAL DE LA PREMIERE VAGUE		
PARTENARIAT UNIVERSITAIRE : AUCUN		
<p>Résumé :</p> <p>La démarche de certification des comptes s'élargit progressivement. Les hôpitaux publics sont désormais concernés et ceux dits « de la première vague », dont le centre hospitalier universitaire d'Angers fait partie, soumettent leurs comptes de l'exercice 2014 aux commissaires aux comptes. L'occasion de s'interroger sur la nature exclusivement comptable et financière ou managériale de la démarche et de questionner son pilotage au sein de l'établissement.</p> <p>La certification des comptes est un processus comptable et managérial, tant dans sa philosophie nationale, qui s'inscrit dans la lignée de l'impératif démocratique de transparence et de bonne gestion et porte les deux dimensions, que dans sa mise en oeuvre au CHU d'Angers qui, quoique concentrée sur le chantier comptable et financier, érige le contrôle interne en fonction nouvelle et permanente.</p> <p>Son pilotage par les directions des affaires financières et le succès comptable et financier attendu résultent de la prédominance de la culture comptable et financière sur le contrôle interne. Le rattachement du contrôle interne aux directions financières connaît des limites, mais s'avère à ce jour le plus opportun.</p> <p>Au mois d'octobre 2014, le CHU d'Angers accueille sereinement son commissaire aux comptes, compte tenu des nombreux dispositifs et démarches mises en oeuvre : préparation de la certification des comptes en N-2 ou N-3, réalisation d'un audit préparatoire en conditions réelles, accompagnement par un organisme extérieur, association du trésorier, etc. L'introspection menée jusqu'alors révèle toutefois quelques interrogations, tenant notamment à l'opportunité d'installer un comité d'audit, au rôle à venir du comptable public, à l'indépendance des structures de contrôlée interne, à la moindre prépondérance du volet comptable et financier du contrôle interne, ou encore à l'avènement prochain de contrats de pôles avec les pôles administratifs.</p> <p>Si le premier exercice de certification des comptes est essentiellement comptable et financier, l'avenir est au développement de la fonction de contrôle interne et à l'indépendance complète de la structure qui la mène.</p>		
<p>Mots clés :</p> <p>Certification des comptes - première vague - contrôle interne - contrôle interne comptable et financier - réforme de gestion - réforme managériale - CHU d'Angers - commissaire aux comptes.</p>		
<p><i>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.</i></p>		

	DIRECTION DES FINANCES	AC-2013-001
	PROCEDURE DISTINCTION CHARGES / IMMOBILISATIONS	Version 2
		Date d'application 01/01/2013
		Page 1 sur 4

1. OBJECTIF et DOMAINE D'APPLICATION

Définir des règles communes à l'ensemble des services acheteurs du CHU d'Angers en matière de distinction entre les charges (comptes de classe 6) et les immobilisations (comptes de classe 2).

2. DESTINATAIRES POUR APPLICATION

Ensemble des services concernés par l'acquisition de biens mobiliers ou immobiliers, l'achat de consommables, fournitures ou prestations de service, quel que soit leur imputation comptable (immobilisations ou charges).

3. DOCUMENTS LIES

Documentation GEF : (sous I:\partages\Documentations utilisateurs des applications informatique\Evoluance-GEF)

4. REFERENCES

Code des marchés publics

Instruction comptable M21

Plan Comptable Général

5. DEFINITIONS / ABREVIATIONS

DSEA Direction des Services Economiques et des Achats

GEF Logiciel de Gestion Economique et Financière

IWS Logiciel de gestion de parc informatique

PCG Plan Comptable Général

GMAO Gestion de Maintenance Assistée par Ordinateur

N° PACHA N° d'identification des immobilisations dans GEF

Validation (Expertise)	Approbation (Responsabilité)
Nom : BOURDEAU Pierre Fonction : Responsable Contrôle Financier Secteur d'activité : Direction des finances	Nom : MENUET Christophe Fonction : Directeur Pôle Finances et Efficience Secteur d'activité : Pôle Finances et Efficience
Rédaction	
Nom : GRELLIER Thibault Fonction : Contrôleur Interne	Secteur d'activité : Direction des finances

6. DESCRIPTION ET REGLES DE LA DISTINCTION DES CHARGES ET DES IMMOBILISATIONS

A. Les éléments préalables

Selon le PCG et la M21, une immobilisation est :

- **Un bien identifiable,**
- **Un bien contrôlé** (cela suppose que l'établissement maîtrise des avantages économiques du bien et qu'il assume l'essentiel des risques liés à ce bien)
- **Un bien porteur d'avantages économiques futurs** (c'est à dire un élément générant une ressource ou un potentiel de service).

Au regard des trois critères énumérés ci-dessus, il est décidé que le critère de la valeur (500 € TTC/ unitaire) n'est plus le critère de distinction entre les charges et les immobilisations.

- L'identification du bien :

Le bien doit pouvoir être identifié par un numéro apposé à l'aide d'une étiquette (ou plaque). C'est le numéro PACHA qui permet de faire le lien entre le bien physique et l'inventaire des immobilisations dans GEF. Dans le cas où un service a fait le choix d'un autre numéro d'identification pour les besoins de son suivi de parc (GMAO), il convient alors, dans la mesure du possible, de procéder à un double étiquetage.

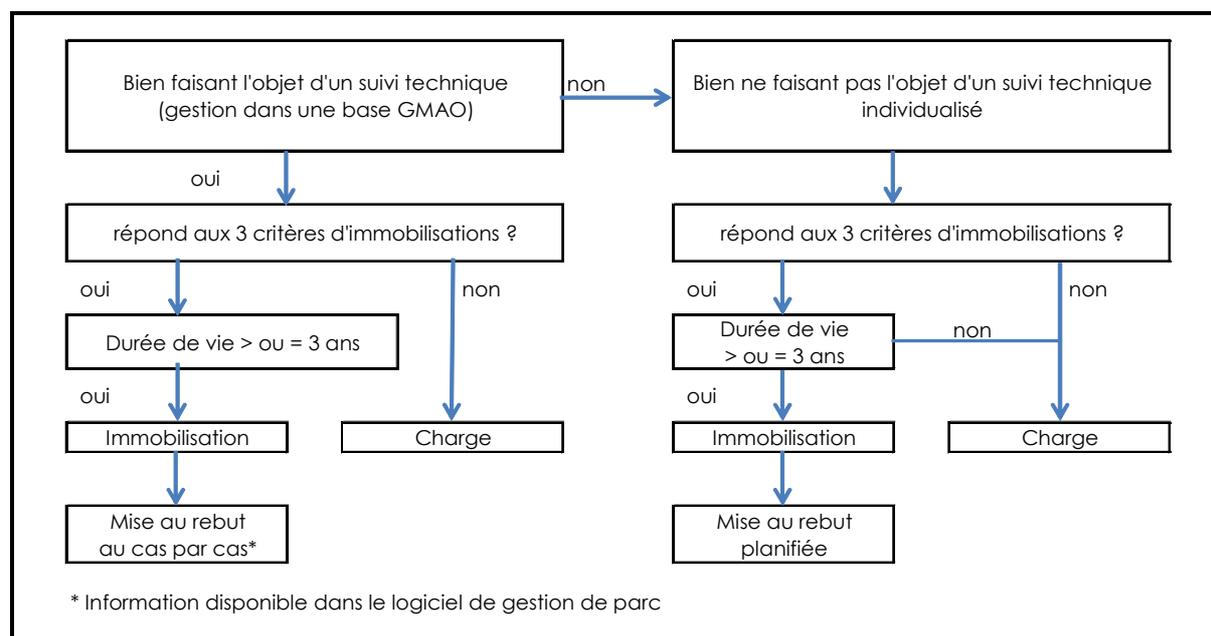
- La sortie d'un bien immobilisé :

Lorsqu'un bien est vendu, donné ou jeté, une information doit circuler entre celui qui a connaissance de la sortie physique du bien et la personne en charge de la mise à jour de l'inventaire informatique des immobilisations (Rachel Dupont à la DSEA). Cette information doit comprendre à minima le n° PACHA, la date de sortie et son motif.

- En l'absence de suivi sur un logiciel de gestion de parc :

Dès lors qu'il n'est matériellement pas possible de fournir une information sur la mise au rebut d'un équipement, un mécanisme de mise au rebut planifiée peut être mis en place. Pour cela, il convient de définir, dès l'entrée du bien dans l'inventaire GEF, la période au terme de laquelle le bien sera sorti de l'inventaire (durée de vie maximum), sans pour autant qu'il soit nécessaire d'en attester la sortie réelle le jour venu. Il s'agit d'un mode opératoire qui doit rester exceptionnel et pour des familles de produits bien identifiés. Une liste pourra être constituée au fur et à mesure par les services acheteurs eux-mêmes.

B. Les critères de distinction



Ce ne sont donc pas les lignes budgétaires disponibles qui vont déterminer l'imputation comptable d'un achat.

Une même nature de bien doit faire l'objet d'un même traitement comptable, quelques soient les modalités d'acquisition (lot ou unité). Le traitement sera 100% en charge ou 100% en immobilisation.

Le remplacement d'un bien immobilisé mis au rebut doit être comptabilisé à l'actif.

C. La mise au rebut

Concernant les immobilisations, deux types de sorties sont possibles. La première méthode est la mise au rebut au cas par cas, quand l'équipement fait l'objet d'un suivi sur un outil de gestion de parc. En effet, si l'objet est identifiable, il est possible de connaître son numéro PACHA et sa date de mise au rebut et les communiquer à la DSEA.

En revanche, pour les biens non suivis individuellement, il est possible de prévoir une mise au rebut planifiée. Celle-ci consiste à programmer la sortie informatique du bien de la base d'inventaire comptable, selon une durée de vie maximum du bien (A noter qu'il est prévu de constituer un document de référence répertoriant les familles d'équipements et leurs durées de vies moyenne et maximale). Il convient donc de recenser de manière exhaustive les familles d'équipements concernés et leur associer une durée de vie maximum.

Au terme de cette durée, les biens seront sortis de l'inventaire comptable, sans qu'il soit nécessaire de valider préalablement leur sortie physique.

D. Les frais accessoires

Les frais accessoires sont des frais directement attribuables à l'acquisition ou la mise en place d'un bien, ou des frais engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner.

Sont considérés comme frais accessoires (comptabilisés à l'actif) :

- honoraires, droits de mutation, commissions et frais d'actes,
- droits de douane à l'importation, TVA non récupérable,
- frais de livraison et de manutention initiaux,
- frais de transport, d'installation et de montage nécessaires à la mise en état du bien,
- Frais d'assurance-transport,
- couts liés aux essais de bon fonctionnement,
- Honoraires de professionnels,
- Rémunération du personnel installant le bien en fonction du temps passé,
- Loyers versés pour la location d'un terrain utilisé pendant la construction,
- Frais de formation de personnel à l'utilisation et à l'entretien du bien, à la mise en service de l'équipement.

Ne sont pas considérés comme frais accessoires (comptabilisés en charges) :

- Frais de formation du personnel à l'utilisation et à l'entretien du bien postérieurement à la mise en service de l'équipement,
- Frais de transport et d'installation pour donner le bien en location,
- Frais occasionnés par le remplacement d'un composant sur une machine afin de permettre la poursuite d'activité,
- Coûts administratifs et frais généraux non directement attribuables à l'acquisition (assurance, énergie, frais de structure...).

E. Comptabilisation par composant

Un composant est un élément d'une immobilisation qui a une utilisation différente ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'immobilisation dans son ensemble. Il doit donc être identifié et comptabilisé de manière séparée dès l'acquisition de l'actif (un numéro PACHA par composant).

Sont principalement concernés les éléments devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant par conséquent l'utilisation de taux ou de modes d'amortissements propres.

A titre d'illustration, ci-dessous un exemple de décomposition d'un bâtiment :



PROCESSUS	IMMOBILISATIONS
PROJET	DISTINCTION CHARGES / IMMOBILISATIONS

REFERENCES

- Loi HPST du 21 Juillet 2009
- Le guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux,

CONSTATS INITIAUX

- Importantes diversités dans les pratiques selon les services,
- Préférence à la constitution de lots d'actifs immobilisés,
- Absence de critères précis sur la distinction entre des charges ou des immobilisations,
- Influence de la culture budgétaire dans l'imputation comptable.

OBJECTIFS

- Mise à jour de règles précises communes pour faciliter la distinction des charges et des immobilisations,
- Améliorer l'identification des biens.

RESSOURCES HUMAINES / GROUPES DE TRAVAIL

Internes :

Groupe de travail

C. Lelièvre	DSEA	chlelièvre@chu-angers.fr
E. Vapaille	DSEA	edvapaille@chu-angers.fr
R. Dupont	DSEA	radupont@chu-angers.fr
Y. Chollet	DSEA	yachollet@chu-angers.fr
P. Anota	SIT	paanota@chu-angers.fr
A. Lemer	SIT	allemer@chu-angers.fr
V. Labaye	SIT	velabaye@chu-angers.fr
F. Faure	SEB	frfaure@chu-angers.fr
M. Le tutour	SEB	male-tutour@chu-angers.fr
S. Pignon	STI	sopignon@chu-angers.fr
A. Moreau	STI	aumoreau@chu-angers.fr
G. Moreau	DSEA	gymoreau@chu-angers.fr
J. Potier	TP	jacky.potier@dgfip.finances.gouv.fr
N. Bleuzen	TP	nicole.bleuzen@dgfip.finances.gouv.fr
C. Quarrez	TP	christine.quarrez@dgfip.finances.gouv.fr
P. Bourdeau	DAF	pibourdeau@chu-angers.fr
T. Grellier	DAF	Thibault.grellier@chu-angers.fr

Externes :

Stéphanie Garnier
Cabinet BECOUZE
s.garnier@becouze.com

CALENDRIER	
Réunions	Sujets
12/07/2012	Réunion de lancement
14/09/2012	Rappel des principes comptables et des principaux généraux au CHU, état des lieux des pratiques existantes, identification des biens
16/10/2012	Analyse des propositions de chaque service, Rappel des règles fondamentales de distinction charges / immos, Définition de nouveaux critères communs, Evoquer le cas particulier des logiciels.
23/11/2012	Point d'étape : S. Garnier / P. Bourdeau / T. Grellier
20/12/2012	Point d'étape téléphonique : S. Garnier / T. Grellier
08/01/2013	Point d'étape : C. Menuet / P. Bourdeau / G. Soulard / T. Grellier
30/01/2013	RDV C. Menuet / P. Bourdeau / T. Grellier : Revue de la procédure chapeau Distinction charges / immos.
11/02/2013	Diffusion de la procédure Distinction charges / immos
27/02/2013	Réception des remarques de la DSEA au sujet de la procédure Distinction charges / immos
14/05/2013	Diffusion de la version N°2 de la procédure Distinction charges immobilisations
17/04/2014	Point d'étape Certification des comptes : P. Bourdeau / G. Soulard / T. Grellier

AVANCEMENT
<ul style="list-style-type: none"> - Remplacement de la règle des 500 €, - Définition d'une nouvelle règle commune prenant en compte l'identification du bien (inventaire), la possibilité de mise au rebut, la durée de vie du bien, l'impact budgétaire, - Mise en place d'une mise au rebut planifiée, - Identification d'équipements pour lesquels il n'est pas possible de fournir une information de sortie, - Distinction des travaux d'entretiens (charges) des travaux d'aménagement et de réhabilitations, - Envoi le 03/12/2012 d'une grille de recensement des charges à passer en immos et inversement. - Envoi le 9/01/2013 du projet de procédure chapeau aux différents directeurs et responsables des services acheteurs, - Formalisation et mise en application d'une procédure chapeau "Distinction charges Immobilisations (procédure) : envoi de la procédure validée par Mr Menuet le 11/02/2013 (version 2 envoyée le 14/05/2013), - Rédaction d'un DI au sujet des dépenses relatives à la création et au fonctionnement d'un site internet.

PROBLEMES SOULEVES
<ul style="list-style-type: none"> - Le cas particulier des logiciels "dissociés" ou "indissociés", suivis par le SIT ou le SEB, - Les sorties d'inventaire pour les biens non identifiable, - Le principe historique des lignes budgétaires : ce ne sont pas les lignes budgétaires disponibles qui doivent définir l'imputation comptable,

- Les équipements composés de plusieurs sous ensemble (notion de composant),

ETAPES A VENIR

- Mise en place d'indicateurs de suivi de la bonne application de la procédure.

Rédacteur : *T. Grellier*

Revue par :

Le :

	DIRECTION DES FINANCES		
	Ref. : DI-CI-2014-001	Version 1	Date de mise à jour : 09/04/2014
	Guide de la certification des comptes et du contrôle interne		

1. OBJECTIFS ET DOMAINE D'APPLICATION

Ce guide a pour fonction de sensibiliser les agents de l'établissement aux notions de certification des comptes et de contrôle interne et comptable.

Il permet également d'expliquer la démarche du commissaire aux comptes qui interviendra dans nos locaux courant de l'année 2014.

2. DESTINATAIRES POUR APPLICATION

- Ensemble du personnel des directions administratives de l'établissement.

3. DOCUMENTS LIES

- PR-CI-2014-002 – Gestion du dossier de partage.

4. REFERENCES

- Guide fiabilisation des comptes des EPS

5. DEFINITIONS ET ABREVIATIONS

CAC	: Commissaire Aux Comptes
CIC	: Contrôle Interne Comptable
EPS	: Etablissement Public de Santé
SI	: Système d'Information

6. LE GUIDE DU CONTROLE INTERNE

6.1. Objectifs de la certification des comptes

La certification des comptes des hôpitaux publics est prévue par la loi « Hôpital, patients, santé, territoires » (HPST) du 21 juillet 2009.

La certification des comptes hospitaliers apporte une garantie supplémentaire de sincérité et de régularité des comptes, gage de transparence sur la situation financière des hôpitaux publics vis-à-vis de leurs partenaires économiques et institutionnels, ainsi que des usagers.

Les trois objectifs principaux de la certification des comptes sont les suivants :

- Maitrise des risques financiers,
- Sincérité de la comptabilité,
- Image fidèle de la situation financière et patrimoniale.

6.2. La mission du commissaire aux comptes

6.2.1. Objectifs

En certifiant la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de l'établissement, le CAC concourt à la fiabilisation de l'information financière :

- **Régularité** : les opérations sont conformes aux principes comptables de la M21,
- **Sincérité** : les opérations sont mises en œuvre dans la bonne foi de ces principes,
- **Image fidèle** : obligation de donner une information pertinente pour permettre la lecture des comptes et de disposer d'une traduction fidèle de la situation de l'établissement.

Sa mission est de formuler une opinion en s'assurant que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives au vu du référentiel comptable (M21).

6.2.2. Rôle de la certification des comptes

La certification des comptes contribue à la maîtrise de la gestion et à l'amélioration de la performance de l'établissement.

Elle donne également au Conseil de Surveillance et à l'ARS, ainsi qu'aux tiers de manière générale, l'assurance d'une information financière fiable et sincère. La certification ne vise ni la recherche de responsabilité, ni la sanction des anomalies constatées et ne se substitue pas aux contrôles des juridictions financières et des corps d'inspection (cour des comptes).

6.2.3. La démarche du CAC

La démarche du CAC s'articule autour de cinq phases :

- Une phase d'**approche** : Prise de connaissance de l'établissement. Cette phase sera plus conséquente la première année de certification (2014).
- Une phase dite « **intérimaire** » de revue du contrôle interne et des systèmes d'information (SI) : évaluation des procédures et un examen du SI. Lors de cette phase, le CAC passe en revue les procédures des différents cycles comptables. Chaque année, il choisira un ou plusieurs cycles.
- Une phase **pré-finale** : anticipation des problématiques de clôture, revue des faits marquants de l'exercice, suivi des principes et des problématiques comptables de l'établissement,...
- Une phase dite « **finale** » qui intervient après le 31 décembre : mise en œuvre des diligences d'audit nécessaire à l'émission de l'opinion sur les comptes annuels,
- Une phase dite « **synthèse et opinion** » : examen de l'information financière et rédaction du rapport de certification des comptes annuels.

Le CAC **certifie** :

- Le compte de résultat,
- Le bilan,
- L'annexe (détail des comptes : provisions, immobilisations, méthodes comptables...).

Le CAC est nommé pour un mandat de 6 ans. Au terme de ce mandat, un nouveau CAC (où le même) sera nommé et ainsi de suite.

Durant son mandat, l'ensemble des cycles (recettes, RH, actifs immobilisés, achats, stocks...) seront approfondis et testés. En annexe, des documents reprennent des exemples de contrôles par cycle que le CAC pourra effectuer.

6.2.4. Les niveaux de certification

Trois niveaux de certification peuvent être obtenus :

- **Certification sans réserve :**

Le CAC a collecté suffisamment d'éléments lui donnant une assurance raisonnable sur la régularité et la sincérité des comptes dans son intégralité.

- **Certification avec réserve :**

Le CAC a collecté suffisamment d'éléments lui donnant une assurance raisonnable sur la régularité et la sincérité des comptes à l'exception d'un ou plusieurs postes des états financiers.

- **Le refus de certifier :**

Le CAC n'a pas d'assurance obtenue sur la régularité et la sincérité des comptes ou est dans l'impossibilité de certifier.

6.2.5. Les principes et méthodes du commissaire aux comptes :

La mission du CAC s'appuie sur les Normes d'Exercice Professionnel (NEP), autrement dit des principes qui régissent l'activité des CAC, tels que le jugement professionnel (opinion), l'esprit critique, l'assurance raisonnable, le caractère significatif, les sondages,...

Pour collecter les informations nécessaires, le CAC peut :

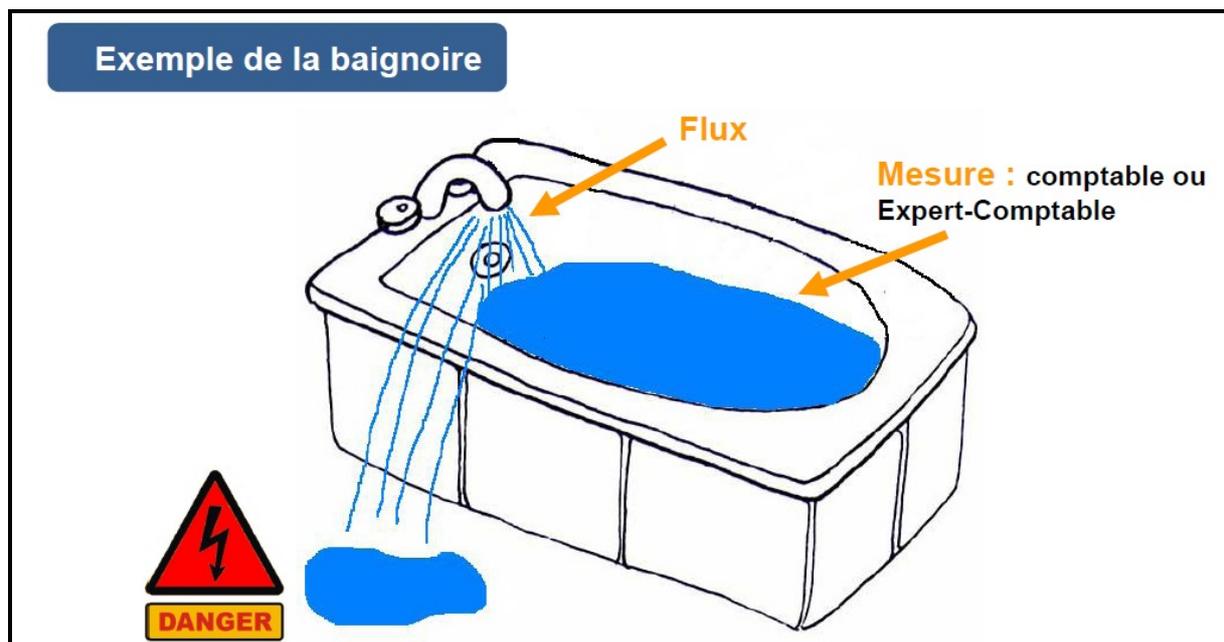
- S'entretenir avec les agents pour comprendre ce qu'ils font,
- Inspecter les actifs corporels (contrôle physique),
- Observer un agent et examiner la façon dont une procédure est exécutée,
- Vérifier un calcul (provisions, dépréciation des produits...),
- Utiliser des questionnaires ou des grilles d'analyses (séparation des fonctions)...

6.3. L'importance du contrôle interne et comptable (CIC)

6.3.1. Le rôle du CIC

Le CIC est un ensemble de dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux.

Ces dispositifs recherchent la maîtrise des activités ayant une dimension financière et/ou patrimoniale pour prévenir les risques comptables dont la survenance pourrait avoir un impact sur l'objectif de qualité comptable.



Cet objectif est apprécié tout au long de la chaîne de travail (processus), c'est-à-dire, ici, des opérations initiales jusqu'à leur enregistrement comptable : du fait générateur (service gestionnaire voire service de soins) jusqu'au comptable.

Le contrôle interne englobe donc l'ensemble des procédures, contrôles et autres documents formalisés permettant d'encadrer les divers flux financiers, et ainsi maîtriser les risques comptables et financiers.

Par conséquent, la démarche de certification des comptes et donc de contrôle interne, est une démarche institutionnelle et collective ne concernant pas seulement la direction des finances.

6.3.2. Objectifs du CIC

La maîtrise des risques comptables et financiers est avant tout une **démarche de long terme** visant à améliorer la qualité de la gestion financière et comptable d'un établissement de santé.

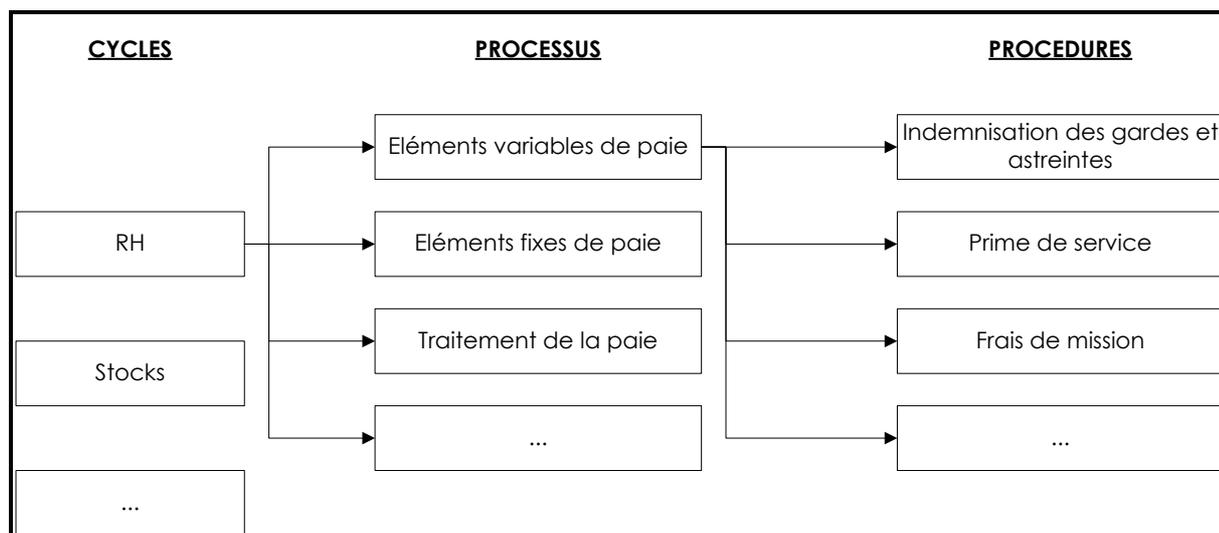
L'objectif est d'obtenir un degré de maîtrise raisonnable des risques liés aux processus et aux procédures comptables mises en œuvre au sein de la structure. Il s'inscrit dans l'objectif général de certification ainsi que dans l'objectif d'amélioration de la performance de l'établissement.

Le CAC portera une attention particulière à la fiabilité du CIC.

6.3.3. La notion de cycles, processus et procédures

L'activité comptable est découpée en :

- En cycles,
- Décomposés en processus,
- Décomposés en procédures
- Chaque procédure en tâches qui regroupent elles-mêmes des opérations.



6.3.4. L'importance de la traçabilité et de la formalisation des opérations

Le CAC analyse les états financiers et examine ensuite l'ensemble du processus jusqu'au fait générateur de l'écriture comptable. De ce fait, il est important que l'ensemble des processus soient formalisés (procédures notamment) et que les contrôles soient tracés (Qui ? Quoi ? Comment ?).

Sur chaque processus, à travers les procédures, il convient de répondre aux questions suivantes :

- Quels acteurs interviennent et à quel niveau du processus ?
- Quels sont les risques identifiés ?
- Quels sont les contrôles existants et par qui sont-ils réalisés ?...

Les procédures doivent évoluer dans le temps en fonction des besoins ou de l'évolution de l'organisation de l'établissement et / ou de la réglementation.

6.4. Le partage de la documentation

Afin de structurer le CIC au sein de l'établissement et de partager la documentation au sujet des différents cycles comptables identifiés, un dossier de partage a été créé (I/partage/certification des comptes).

Outre les procédures et autres documents formalisés par cycles, des outils de travail (modèle de procédure, grille de séparation des fonctions, cartographies des stocks...) sont disponibles dans ce dossier.

De plus, un plan d'actions par cycle est consultable par tous afin d'identifier les axes d'améliorations (cf. PR-CI-2014-002 – Gestion du dossier de partage).

7. ANNEXES

- DI-CI-2014-002 - Liste Contrôles Processus Recette,
- DI-CI-2014-003 - Liste Contrôles Processus Immobilisations,
- DI-CI-2014-004 - Liste Contrôles Processus Personnel,
- DI-CI-2014-005 - Liste Contrôles Processus SI,
- DI-CI-2014-006 - Liste Contrôles Processus Stocks,
- DI-CI-2014-007 - Liste Contrôles Processus Achats,
- DI-CI-2014-008 - Liste Contrôles Processus Recherche.

PRESENTATION SYNTHETIQUE ORGANISATION DU CONTRÔLE INTERNE

