



EHESP

Attaché d'Administration Hospitalière

Promotion : **2016**

Date du Jury : **décembre 2016**

**La certification des comptes
hospitaliers**

**Un vecteur d'amélioration de la
performance de la gestion des ressources
humaines**

Philippe CAPILLAIRE

Remerciements

Je remercie l'ensemble des professionnels du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil que j'ai été amené à rencontrer lors de mon stage d'élève Attaché d'Administration Hospitalière.

Je tiens tout d'abord à remercier Madame Catherine Leguay-Portada, directrice du service des ressources humaines et maître de stage, pour son encadrement, sa confiance, sa disponibilité et mon intégration dans le projet de fiabilisation/certification des comptes grâce aux missions qui m'ont été confiées.

Je remercie également Monsieur Sans, adjoint de la directrice, pour son accompagnement et les connaissances qu'il m'a apporté sur le métier d'Attaché d'Administration Hospitalière et sur la gestion des ressources humaines.

Je remercie l'ensemble des professionnels du service des ressources humaines pour leur accueil et le temps qu'ils m'ont accordés dans le cadre de mes missions et particulièrement Madame HANGARD, responsable de la paie, pour le travail réalisé ensemble et ses enseignements sur le processus de paie.

Je remercie enfin Mme Leclerc, directrice générale du CHIM, Mme Castelain-Jedor, directrice des finances, Mme Brayda-Casabonne, directrice des achats et M. Aventurier d'avoir accepté de répondre à mes questions et de m'avoir donné leur point de vu professionnel me permettant ainsi d'enrichir le contenu de ce mémoire.

Sommaire

Introduction	1
1 La certification des comptes, une obligation pour les Etablissements Publics de Santé	3
1.1 De la certification des comptes publics aux comptes hospitaliers	3
1.1.1 La comptabilité hospitalière	3
1.1.2 Une certification progressive des comptes publics	4
1.1.3 La certification des comptes hospitaliers	5
1.2 Les résultats des travaux des Commissaires Aux Comptes	7
1.2.1 Le travail du certificateur	7
1.2.2 La recherche de la qualité comptable	8
1.2.3 Les résultats de la première vague de certification	8
1.3 La certification du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil	9
1.3.1 La situation du Centre hospitalier Intercommunal de Montreuil	10
1.3.2 Les caractéristiques des ressources humaines	10
1.3.3 La stratégie du projet de certification	12
2 La fiabilisation des comptes, les enjeux du cycle personnel	13
2.1 La mise en place du projet de fiabilisation des comptes au CHIM	13
2.1.1 La fiabilisation des comptes, une étape préalable à leur certification.....	13
2.1.2 Les comptes à fiabiliser	14
2.1.3 L'analyse des risques à travers une cartographie des risques.....	15
2.2 Le contrôle interne, un élément primordial de la fiabilisation.....	16
2.2.1 La définition du Contrôle Interne	16
2.2.2 Les dispositifs de contrôle interne développé par le CHIM	17
2.2.3 L'AAH au cœur de la mise en place du contrôle interne au sein du service des ressources humaines.....	18
2.3 Les enjeux du contrôle interne au CHIM.....	20
2.3.1 Des enjeux financiers et comptables	20
2.3.2 Des enjeux règlementaires.....	20

2.3.3	Des enjeux opérationnels	21
3	La mise en place de nouveaux outils contribue à l'amélioration de la performance de la gestion des ressources humaines	23
3.1	La mise en place de nouveaux outils de gestion et le renforcement des contrôles	23
3.1.1	Un guide de procédure	23
3.1.2	Un renforcement des contrôles	24
3.1.3	Les conditions d'améliorations	25
3.2	L'amélioration de la qualité comptable	26
3.2.1	La traduction des opérations de paie	26
3.2.2	Les provisions.....	27
3.2.3	Une image fidèle des comptes pour les parties prenantes internes et externes de l'hôpital.....	28
3.3	L'amélioration de la gestion du personnel.....	29
3.3.1	Des pratiques gestionnaires performantes et une nouvelle organisation du travail	29
3.3.2	De la rémunération du personnel à la gestion des carrières	30
3.3.3	Une plus grande équité en faveur d'un meilleur climat social	31
	Conclusion.....	33
	Bibliographie.....	35
	Liste des annexes.....	I

Liste des sigles utilisés

AAH : Attaché d'Administration Hospitalière
AMF : Autorité des Marchés Financiers
ARE ; Allocation de Retour à l'Emploi
ARS : Agence Régionale de Santé
CAC : Commissaire Aux Comptes
CDD : Contrat à Durée Déterminée
CDI : Contrat à Durée Indéterminée
CET : Compte Epargne Temps
CHIM : Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil
CNRACL : Caisse Nationale de Retraite des Agents des Collectivités Locales
COPIL : Comité de PIlotage
DGFIP : Direction Générale des Finances Publique
DGOS : Direction Générale de l'Offre de Soins
EPRD : Etat des Prévisions des Recettes et des Dépenses
EPS : Etablissement Public de Santé
GHT : Groupement Hospitalier de Territoire
HPST : Hôpital Patient Santé Territoire
IGAS : Inspection Générale des Affaires Sociales
LOLF : Loi Organique Relative aux Lois de Finances
MCO : Médecine Chirurgie Obstétrique
ONDAM : Objectif National des Dépenses d'Assurance Maladie
PIB : Produit Intérieur Brut
PM : Personnel Médical
PNM : Personnel Non Médical
PREF : Plan de Retour à l'Equilibre Financier
RH : Ressources Humaines
SSR : Soins de Suite et de Réadaptation

Introduction

Depuis sa création en 1945 le système de sécurité sociale français a connu de nombreuses évolutions. L'avènement de l'Etat Providence et la recherche du principe d'universalité ont entraîné une augmentation des dépenses. Elles représentaient 31,7% du Produit Intérieur Brut (PIB) en 2013 et constituaient le premier poste de dépenses publiques¹. Cette croissance a eu pour objectif de garantir la couverture des risques sociaux auxquels sont exposés l'ensemble des individus de la société et notamment la couverture du risque maladie. Le poids des dépenses de sécurité sociale devient un enjeu considérable qu'il faut parvenir à maîtriser notamment au niveau des établissements publics de santé et des établissements médico-sociaux qui représentent 18% des dépenses de la sécurité sociales².

Afin d'assurer la soutenabilité du système et l'équilibre budgétaire, l'Etat a mis en place de nouvelles sources de financement au-delà des cotisations sur les salaires des travailleurs. Depuis 1945, plusieurs impôts, taxes ou contributions ont été créés pour répondre à l'universalisation du système et garantir le principe de redistribution entre les citoyens. Cependant, ces nouvelles sources de revenus pour l'Etat n'ont pas réussi à résorber le décalage entre les dépenses et les recettes. La question de la réduction du déficit de la sécurité sociale a, donc, poussé les différents gouvernements à élaborer un certain nombre de mesure permettant d'assurer une meilleure gestion des finances de la sécurité sociale.

Cette situation est caractéristique de l'état des finances publiques aujourd'hui qui est marqué par une aggravation de la dette publique. Cette situation tend à remettre en cause la confiance des citoyens dans la gestion de l'argent public par les institutions dans un contexte économique contraint et un niveau de prélèvement sur les ménages important.

L'Etat s'est engagé dans un objectif de soutenabilité des finances publiques et de diminution de la dette publique.³ Afin de remplir cet objectif, les institutions publiques doivent pouvoir garantir la transparence de l'utilisation de l'argent public qui leur est consacré. Dans ce contexte, la certification des comptes des établissements hospitaliers suit la volonté de l'Etat engagée, depuis plusieurs années, dans la certification progressive des comptes publics.

Instituée dans la loi Hôpital Patient Santé Territoire (HPST) en 2009, la certification des comptes établissements publics de santé répond à un besoin de rationalisation et de sincérité des dépenses hospitalières. Pour l'ensemble des établissements publics de

¹Source : Vie Publique. *Les dépenses de la protection sociale*

² Source : MORDACQ F., 2011, *Les finances publiques*

³ Source : MORDACQ F., 2011, *Les finances publiques*

santé, le premier poste de dépense concerne les charges de personnel. Afin de contenir leur augmentation et garantir l'équilibre financier des hôpitaux, ces derniers peuvent procéder à une réduction de leur masse salariale. Cependant, d'autres axes d'amélioration peuvent être envisagés afin de garantir une politique de gestion des ressources humaines performante.

Ainsi, à travers ces constats, il est possible de se demander **en quoi la certification des comptes représente un enjeu primordial pour la politique de gestion des ressources humaines d'un hôpital?**

Afin d'analyser cette problématique au sein du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil (CHIM), il convient tout d'abord de présenter l'obligation de certification des établissements publics de santé et les caractéristiques de la situation du terrain de stage. Ensuite, à travers le diagnostic de l'établissement, je présenterai le projet de fiabilisation des comptes mis en place en vue de leur certification et les enjeux pour le cycle personnel. Enfin, dans une troisième partie j'exposerai les outils mis en œuvre et leur contribution à la certification des comptes et à l'amélioration de la performance de la gestion des ressources humaines.

Cette question représente un intérêt pour l'Attaché d'Administration Hospitalière (AAH) qui est directement impliqué dans les projets de fiabilisation et de certification des comptes. A travers les missions qui lui sont confiées, il participe à l'élaboration et à la mise en œuvre d'outils de gestion qui répondent non seulement aux besoins de fiabilisation des comptes mais aussi à l'amélioration de la performance de la politique de gestion des ressources humaines. L'AAH doit mobiliser l'ensemble de ses connaissances et de ses compétences en gestion des ressources humaines et mettre en place un travail d'équipe afin de réaliser la tâche qui lui a été confiée.

Pour mieux comprendre les enjeux de la certification, son impact sur la gestion des ressources humaines et enrichir le contenu de ce travail, j'ai recueilli les témoignages des professionnels du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil impliqués dans la certification des comptes sur la base d'une grille d'entretiens (Annexe 1).

1 La certification des comptes, une obligation pour les Etablissements Publics de Santé

La situation des finances publiques a poussé l'Etat à mettre en place un travail de certification progressive des comptes des institutions publiques dans un objectif de transparence de gestion de l'argent public⁴. Cette obligation devenue effective pour les hôpitaux en 2009 a conduit le Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil à s'engager dans cette démarche.

1.1 De la certification des comptes publics aux comptes hospitaliers

La certification des comptes hospitaliers permet de vérifier la correcte application des principes de la comptabilité hospitalière et répond à la volonté de l'Etat d'assurer la transparence des comptes publics.

1.1.1 La comptabilité hospitalière

Les notions d'audit, de certification ou encore de commissaire aux comptes qui ont intégrées l'ensemble des organisations privées, se propagent dans la sphère publique.

En effet, un certain nombre d'outils ont été mis en place au sein des hôpitaux comme l'Etat des Prévisions des Recettes et des Dépenses (EPRD) en 2005⁵, pour assurer le suivi des dépenses et des recettes ainsi que l'équilibre des comptes de l'hôpital. Des outils ont également été développés en comptabilité analytique en vue de l'amélioration de la performance hospitalière⁶.

Cependant, la certification des comptes renvoie à une vision comptable de l'entité qu'il faut parvenir à maîtriser pour en saisir tous les enjeux. La gestion hospitalière repose principalement sur une logique budgétaire et financière mise en œuvre par les dirigeants qui tend à surpasser la logique comptable. Pourtant la comptabilité hospitalière est un outil de gestion qui obéit à certaines règles et permet de remplir plusieurs objectifs.

La comptabilité hospitalière est encadrée par l'instruction budgétaire et comptable M21, dont les dernières modifications ont eu lieu en 2016⁷. La comptabilité hospitalière a pour but de retracer l'ensemble des écritures de l'établissement, d'enregistrer dans les différents comptes du plan comptable, de présenter sa situation patrimoniale à travers la construction du bilan et de déterminer le résultat de l'établissement à travers l'élaboration du compte de résultat. La comptabilité hospitalière doit répondre à plusieurs principes :

⁴ Source : MORDACQ F., 2011, *Les finances publiques*

⁵ Source : BOURRET R., MARTINEZ E., VERT M., et al., 2013, « La certification des comptes des hôpitaux publics à l'horizon 2014 : un état de l'art au travers du témoignage du CHRU du Montpellier »

⁶ Source : Ministère des affaires sociales et de la santé. *Comptabilité analytique hospitalière*

⁷ Source : MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES, DE LA SANTE ET DES DROITS DES FEMMES. Arrêté du 10 décembre 2015 modifiant les arrêtés du 16 juin 2014 et du 19 décembre 2014 relatifs à l'instruction budgétaire et comptable M.21 des établissements publics de santé

« la continuité de l'activité, la sincérité et la régularité, la prudence, la permanence des méthodes, l'intangibilité du bilan d'ouverture et la non compensation » définis dans le tome 1 de la M21⁸. Le respect de ces principes et des règles garantissent l'image fidèle des comptes de l'établissement pour les parties prenantes internes et externes.

La certification des comptes se définit comme étant une « opération effectuée par un commissaire aux comptes attestant que les comptes sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat, de la situation financière et du patrimoine de la société⁹ ». Elle vise, donc, à analyser le respect des règles et principes qui encadrent la comptabilité hospitalière. Cette définition fait apparaître les objectifs recherchés par le commissaire aux comptes (CAC) lors de son intervention. Il va procéder à un audit de l'organisation pour vérifier l'application des principes comptables mais également pour vérifier la qualité de l'information enregistrée dans les comptes des hôpitaux.

Cette notion de certification des comptes recouvre la notion de fiabilisation des comptes qui représente l'étape préalable et qui doit se diffuser au sein de l'organisation.

1.1.2 Une certification progressive des comptes publics

Le contexte de dégradation des finances publiques ces dernières années a contraint l'Etat à s'engager dans une démarche de contrôle et de maîtrise des dépenses afin d'assurer des objectifs principaux : l'équilibre budgétaire et la transparence des finances publiques¹⁰. L'Etat cherche à vérifier la bonne application des principes comptables dans l'ensemble de ces institutions afin de garantir non seulement la qualité des comptes publics mais également la correcte utilisation de « l'argent public ». L'Etat a pris un ensemble de mesures afin de justifier les dépenses et de contenir les gaspillages dans un contexte économique contraint.

Ainsi, plusieurs évolutions législatives depuis les années 2000 ont permis de remplir ces objectifs¹¹ et plusieurs institutions publiques ont dû procéder à la certification de leurs comptes. Tout d'abord, l'Etat avec la promulgation de la Loi Organique n°2001-692 du 1^{er} août 2002 relative aux Lois de Finances (LOLF) dans son article 58 (alinéa 5) qui prévoit une certification de ses comptes à partir du 1 janvier 2005¹².

Ensuite, la promulgation de la Loi Organique n°2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale¹³, institue l'obligation de certification pour les organismes de sécurité sociale.

⁸ Source : Collectivités-locales.gouv.fr. M21-Instruction en vigueur

⁹ Source : OBERT R., MAIRESSE M-P., 2014, DSCG 4 – Comptabilité et Audit – Manuel et Applications

¹⁰ Source : MORDACQ F., 2011, Les finances publiques

¹¹ Source : Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements. Présentation générale de la certification des comptes des E.P.S.C.P.

¹² Source : MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE. LOI ORGANIQUE n°2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances – article 58

¹³ Source : MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE. LOI n°2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale – article 12

Deux ans après, la loi du 10 août 2007, relative aux libertés et aux responsabilités des universités¹⁴ dans son article 18, instaure une obligation de certification pour les comptes des universités afin de garantir la qualité de l'information comptable.

La loi constitutionnelle n°2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Vème République¹⁵ crée l'article 47-2 de la constitution. La certification devient un principe constitutionnel et les missions de la Cours des Comptes sont renforcées.

C'est en 2009 avec la loi Hôpital Patient Santé Territoire (HPST) que l'obligation de certification des comptes des établissements publics de santé est entrée en vigueur à travers l'article 17¹⁶.

Le processus de certification des comptes publics se poursuit avec l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités territoriales prévue dans la loi du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la république¹⁷.

La certification des différentes institutions publiques s'est opérée en plusieurs étapes et continuera ces prochaines années. La volonté de certification incarne aujourd'hui, un enjeu primordial pour la gestion des finances publiques car elle garantit la qualité des informations et le respect des réglementations comptables. D'un point de vue économique, la certification permet d'assurer les dépenses publiques, et incarne un outil de gestion indispensable à l'orientation des politiques publiques.

1.1.3 La certification des comptes hospitaliers

Qu'il s'agisse de l'Inspection Générale des Affaires Sociales (IGAS) ou de la Cours des Comptes, plusieurs rapports ont fait apparaître un manque fiabilité des comptes hospitaliers en soulevant des anomalies comptables. A travers ces constats, plusieurs recommandations ont été formulées en vue d'une amélioration de la sincérité des comptes nécessaire à la performance hospitalière. Ainsi, le rapport Larcher en 2008¹⁸ recommande la certification des comptes hospitaliers pour assurer le respect des principes de régularité, sincérité et d'image fidèle des comptes.

Alors que les établissements de santé privés ont depuis un certain temps l'obligation de faire certifier leurs comptes, la loi HPST de 2009 consacre ce principe pour les hôpitaux. Cette obligation répond à un objectif d'amélioration de gestion par la garantie de la qualité des comptes des établissements de santé. Si la cette loi affirme la

¹⁴ Source : MINISTERE DE L'EDUCATION, DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE. LOI n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités (1)-*article 18*

¹⁵Source : MINISTERE DE LA JUSTICE. LOI CONSTITUTIONNELLE n°2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Ve République (1) –*article 22*

¹⁶ Source : MINISTERE DE LA SANTE, DE LA JEUNESSE, DES SPORTS ET DE LA VIE ASSOCIATIVE. LOI n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires –*article 17*

¹⁷ Source : MINISTERE DE LA DECENTRALISATION ET DE LA FONCTION PUBLIQUE. LOI n°2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation de la République –*article 110*

¹⁸ Source : Ministère des affaires sociales et de la santé. *Rapport de la commission de concertation sur les missions de l'hôpital, présidée par M. Gérard LARCHER*, avril 2008, p.37-38

volonté des pouvoirs publics de clarifier l'information comptable des hôpitaux comme levier d'amélioration de gestion, sa mise en place s'est effectuée en plusieurs étapes.

En effet, deux décrets ont posé les bases de la certification. Le décret du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé présente les modalités de certification des comptes hospitaliers¹⁹. Le décret du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes détermine un seuil à partir duquel les établissements publics de santé sont soumis à l'obligation de certification. Ce seuil est fixé à « 100 millions d'euros de produits sur les trois dernières années »²⁰. De plus, ce décret délimite la mise en place successive de la démarche (en plusieurs vagues) et les comptes soumis à certification (2014, 2015 et 2016). Ainsi, tous les établissements publics de santé ne se trouvent pas soumis à la certification de leurs comptes, seul 158 établissements sont concernés²¹.

La certification des comptes hospitaliers s'effectue, donc, en 3 vagues successives. La première vague a eu lieu en 2015 pour les comptes, 2014²² pour les établissements volontaires. Les établissements concernés par la deuxième vague de certification, qui concerne les comptes de l'exercice 2015, ont été définis par l'arrêté du 1^{er} août 2014²³ et les établissements soumis à la certification de leurs comptes pour l'exercice 2016 ont été définis par l'arrêté du 21 octobre 2015²⁴.

Cependant, si l'ensemble des hôpitaux n'est pas soumis à certification, ils doivent tous s'engager dans une démarche de fiabilisation de leurs comptes. Cette démarche préalable à la certification, a été initiée par la Direction Générale de l'Offre de Soins (DGOS) et la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) et par la publication de la circulaire du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé²⁵. Ainsi, tous les hôpitaux se retrouvent intégrés dans un projet commun, qu'ils soient certifiés ou non, afin de garantir la qualité de leurs comptes. Il s'agit d'un projet plus large que la certification qui implique les hôpitaux dans la mise en place de nouveaux outils de gestion permettant une amélioration de leur performance et de leur efficacité au-delà de l'aspect comptable.

¹⁹ Source : MINISTRE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Décret n°2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé

²⁰ Source : MINISTRE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Décret n°2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes

²¹ Source : Cours des Comptes. *LA SECURITE SOCIALE, Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, septembre 2015 p.500

²² Source : Cours des Comptes. *LA SECURITE SOCIALE, Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, septembre 2015 p.500

²³ Source : MINISTRE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Arrêté du 1^{er} août 2014 fixant la liste des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes à compter de l'exercice 2015

²⁴ MINISTRE DES AFFAIRES SOCIALES, DE LA SANTE ET DES DROITS DES FEMMES. Arrêté du 21 octobre 2015 fixant la liste des établissements de santé soumis à la certification des comptes à compter de l'exercice 2016

²⁵ Source : Circulaire DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B interministérielle n°2011-391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé

Pour garantir la mise en place du projet de fiabilisation et de certification, plusieurs institutions publiques se sont mobilisées pour accompagner les hôpitaux comme la DGOS, la DGFIP, et les directions régionales ou encore les Agences Régionales de Santé (ARS). Ainsi, plusieurs réunions ont été mises en place sein de ces institutions et différents guides ont été élaborés (fiabilisation, contrôle interne...) afin de fournir un accompagnement nécessaire aux hôpitaux pour la concrétisation de ces projets.

1.2 Les résultats des travaux des Commissaires Aux Comptes

Les travaux de certification des comptes menés par les CAC recherche avant tout à évaluer la qualité comptable des comptes de l'établissement. Les résultats de la certification des établissements publics permettent de mettre en évidence un certain nombre d'enjeux.

1.2.1 Le travail du certificateur

Selon le décret du 23 décembre 2013²⁶, les hôpitaux soumis à la certification peuvent faire appel à un CAC, mais à partir d'un certain seuil, c'est la Cours des Comptes qui sera chargée de la certification. Si l'établissement doit faire certifier ses comptes par un CAC, ce dernier sera recruté selon le principe des marchés publics et le choix devra être validé par le conseil de surveillance de l'hôpital. Pour le CHIM, la procédure de marché public a conduit à choisir le cabinet MAZARS qui a débuté son action auprès de l'établissement le 30 août 2016 par une réunion de lancement.

Les missions du CAC sont définies dans le code de commerce. Il doit s'assurer de la qualité de l'information comptable et financière qui se retrouve dans la tenue des comptes de l'hôpital à travers une démarche de travail spécifique qui le conduira à se prononcer sur la certification des comptes.

Tout d'abord, le CAC mettra en place une démarche d'audit qui se définit comme étant « *une procédure de contrôle de la comptabilité et de la gestion d'une entreprise*²⁷ ». A travers ce travail, le CAC appréciera les dispositifs de contrôle interne mis en place par l'hôpital ainsi que certains d'éléments du compte financier de l'hôpital : le bilan, le compte de résultat, l'annexe et le rapport de gestion (tome 1). Le CAC procédera aussi à l'évaluation des systèmes d'informations et à l'inventaire physique des stocks de l'hôpital.

Dans la procédure de certification, le cycle personnel sera concerné par l'audit du bilan d'ouverture de l'exercice concerné et devra justifier des provisions et les dépenses sociales. Le CAC procédera à différents entretiens avec les professionnels concernés pour apprécier les dispositifs de contrôles internes des dépenses de personnel médical (PM) et de personnel non médical (PNM). Lors de ces entretiens, des documents devront

²⁶ Source : MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Décret n°2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes

²⁷ Source : OBERT R., MAIRESSE M-P., 2014, *DSCG 4 – Comptabilité et Audit – Manuel et Applications*, p.652

être fournis au CAC et les professionnels devront répondre à plusieurs questions permettant d'assurer l'efficacité du contrôle interne.

Au vu de son travail, le CAC présentera un rapport final ses conclusions en fonction des résultats de l'audit. Il pourra alors procéder à la certification des comptes, émettre des « réserves », ou refuser de certifier les comptes de l'hôpital.

1.2.2 La recherche de la qualité comptable

L'absence de réserve n'est pas l'objectif d'une première certification. La volonté de fiabilisation des comptes des hôpitaux portée par les ministères recherche la garantie de la qualité comptable telle que définit dans l'article 47-2, alinéa 2 de la constitution à travers la démarche du CAC. En abordant la méthode de travail présentée ci-dessus, le CAC recherche avant tout la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes qui seront les conditions nécessaires à leur certification.

Le respect de ces trois conditions sera analysé par le CAC à travers l'analyse des critères comptables que doivent satisfaire les écritures qui figurent dans les comptes des hôpitaux. Ces critères ont été rappelés lors de la réunion de lancement et sont présentés dans le guide de fiabilisation de la DGOS Il s'agit de « *l'exhaustivité, la réalité, la mesure la séparation des exercices et l'imputation*²⁸ ». La qualité comptable sera également analysée à partir du niveau de maîtrise des risques comptables et financiers identifiés au sein de l'établissement qui repose sur les dispositifs de contrôle interne comptables et financiers. Ce point sera développé dans la deuxième partie.

Afin de parvenir à cette maîtrise des risques et d'assurer la qualité des comptes, l'hôpital se retrouve divisé en différents cycles qui devront être audités. Il existe six cycles concernés par la certification : le cycle personnel, le cycle recettes, le cycle immobilisation, le cycle achats/stocks et le cycle investissement. Si l'ensemble de ces cycles présentent des risques différents et de forts enjeux pour les établissements publics de santé, ce mémoire se focalisera sur le cycle personnel sur lequel j'ai été amené à travailler lors de mon stage au Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil.

1.2.3 Les résultats de la première vague de certification

Pour aborder la mise en place de la certification au sein d'un hôpital, il est possible d'analyser les conclusions des CAC et les différentes réserves émises à la fois pour les institutions publiques déjà certifiées ainsi que pour les hôpitaux de la première vague.

Lors de la certification des comptes des universités en 2009, plusieurs remarques ont pu être formulées concernant la qualité de leurs comptes, et notamment la mise en

²⁸ Source : Direction générale de l'offre de soins – Direction générale des finances publiques, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* p.15

œuvre des dispositifs de contrôles internes²⁹. Ce même point a fait l'objet d'une réserve dans la certification des comptes de l'Etat (en 2014)³⁰ ainsi que pour les comptes de certaines branches de la sécurité sociale comme la branche famille en 2015.³¹

En ce qui concerne les hôpitaux, le rapport de la Cours des Comptes permet de présenter les résultats issus de la première vague de certification³² qui concernait 31 établissements. Parmi ces établissements, 15 ont bénéficié d'une certification sans réserves, 7 ont été certifiés avec 1 réserve, 2 hôpitaux ont été certifiés avec 3 réserves, 5 ont été certifiés avec 2 réserves. Ces résultats révèlent aussi deux refus de certification. Ainsi, ces conclusions constituent des retours d'expériences sur lesquels les hôpitaux peuvent s'appuyer afin de préparer la fiabilisation de leurs comptes.

Après l'étude des résultats et des réserves émises par les différents cabinets d'audit qui sont intervenus auprès des établissements, il est possible de constater que les inquiétudes soulevées portent sur l'ensemble des cycles. Cependant, en ce qui concerne le cycle personnel, des points de vigilance ont émergés comme, par exemple, la constitution des provisions Compte Epargne Temps (CET) ou le calcul du temps de travail qui a engendré le refus de certification pour le centre hospitalier du Cotentin³³.

De plus, tout comme pour les universités, les réserves ont également révélé les limites des processus de contrôle interne qui ne permettent pas de garantir la qualité de l'information comptable. Si la faiblesse du contrôle interne a été soulevée pour certain cycle, notamment le cycle des recettes, les établissements des prochaines vagues devront s'assurer de la qualité de la performance du contrôle interne pour chacun de leur cycle et notamment pour le cycle personnel afin de fiabiliser leur compte.

Au vu de ces résultats, le cycle personnel représente un enjeu important pour un établissement de santé. D'une part, les charges de personnel représentent la majorité des dépenses de l'hôpital et nécessitent des dispositifs de contrôle adaptés. D'autre part, les montants des provisions sociales peuvent représenter des montants sous évalués dans les comptes, ce qui a entraîné des réserves pour certains établissements.

1.3 La certification du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil

Afin d'anticiper la mise en place du projet de certification au CHIM, il est nécessaire de revenir sur les éléments qui caractérisent sa situation.

²⁹ Source : Finances publiques. *Les enjeux de la certification des comptes des opérateurs de l'Etat : pourquoi faire certifier ses comptes ?*

³⁰ Source : MORDACQ F., 2011, *Les finances publiques*

³¹ Source : Cours des Comptes. *Certification des comptes du régime général de sécurité sociale 2015*

³² Source : Cours des Comptes. *LA SECURITE SOCIALE, Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, septembre 2015

³³ Source : APMnews.com. *Certification des comptes des hôpitaux : deux refus à l'issue de la première vague (cours des comptes)*.

1.3.1 La situation du Centre hospitalier Intercommunal de Montreuil

Avant de présenter la mise en place de la certification des comptes du CHIM, il est important de définir sa situation qui aura une incidence sur le travail de fiabilisation. Le CHIM se situe au carrefour de plusieurs communes dans le département de la Seine-Saint-Denis (93). Il s'agit d'un territoire caractérisé par une population dense, jeune, socialement et économiquement fragile, des maladies chroniques et infectieuses élevées, une offre de soins insuffisante et un faible recours aux soins. Le CHIM est un établissement public de santé (EPS) de proximité qui compte 392 lits et places dont 20 lits de soins de suite et de réadaptation (SSR) et d'un centre de périnatalité de type 3. Le CHIM exerce une activité principale de Médecine, Chirurgie Obstétrique (MCO). L'établissement se décompose en 4 pôles d'activités : le pôle femme-enfant, le pôle médecine, le pôle chirurgie et un pôle médico-technique.

Si le CHIM se caractérise par une croissance particulièrement dynamique depuis 2013, après une période d'administration provisoire (janvier 2013-avril 2014), sa situation financière reste fragile. En effet, fin 2014, l'hôpital enregistrait un niveau d'endettement important qui s'élevait à 27,2 millions d'euros et un déficit de 6,2 million d'euros.

Face à ce constat, un Plan de Retour à l'Equilibre Financier (PREF) a été mis en place en mars 2015. Le PREF comprend une trentaine de mesures, et son objectif principal vise à réduire les charges d'exploitation de l'hôpital, notamment les charges de personnel. Il se décompose en dix axes pour améliorer la performance de l'hôpital et favoriser son retour à l'équilibre. Un axe spécifique est dédié à l'efficacité des Ressources Humaines.

1.3.2 Les caractéristiques des ressources humaines

La cour des comptes présentait dans un rapport en 2014 le manque d'efficacité de la gestion des ressources humaines des hôpitaux. Les dépenses de personnel représentaient 57% des fonds alloués aux hôpitaux et incarnent un enjeu dans la maîtrise de l'Objectif National des Dépenses d'Assurance Maladie (ONDAM)³⁴. Dans les EPS, les dépenses de personnel constituent la majorité des dépenses et peuvent dégrader la situation financière si les ressources humaines ne sont pas gérées de manière efficace.

La description des ressources humaines du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil permet de saisir l'importance de sa gestion et de présenter certains éléments à risque concernés par la certification du cycle personnel.

En effet, ces dépenses concernent principalement les rémunérations versées, d'autres paramètres liés à la carrière ou encore au temps de travail qui doivent être pris en compte afin de parvenir à une meilleure maîtrise de leurs impacts sur les comptes.

En 2015, le CHIM comptait 1 698 agents en effectif physique dont 1 490 PNM et 208 PM. Parmi eux, 1 202 agents étaient titulaires, stagiaires ou recrutés en Contrat à Durée

³⁴ Source : Cours des Comptes. *LA SECURITE SOCIALE, Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, septembre 2014, p.411

Indéterminée (CDI) et 288 étaient recrutés en Contrat à Durée Déterminée (CDD) ou sur un autre type de contrat. La masse salariale a diminuée de -6.96% par rapport à l'année 2014. Ces effectifs représentaient une masse salariale de 71 472 710€. La majorité des dépenses étaient liées au PNM (79% des dépenses).

Au-delà de ces caractéristiques générales, d'autres éléments liés au temps de travail doivent être pris en compte afin d'étudier les dépenses de personnel.

Tout d'abord, l'enjeu des heures supplémentaires. Si leur évolution a été maîtrisée entre 2014 et 2015, le CHIM comptabilisait plusieurs heures supplémentaires non encore récupérées ou non encore payées : 10 258 pour le PNM et 440 pour le PM. Le montant des Heures supplémentaires rémunérées sur l'année s'élevait à 855 157€ pour le PNM (38 277 heures) et à PM 338 262 € (1113 heures) pour le PM ce qui représente un montant considérable même s'il est en diminution par rapport à 2014 (total 1 370 590 €).

Ensuite, au niveau des jours enregistrés au CET le PNM recensait 3 603 jours stockés au 31 décembre 2015 et le PM en comptait 5 136 jours. Cette année, le montant des jours CET monétisés s'élevait à 23 889€ pour le PNM et 236 250€ pour le PM.

Les données relatives à la carrière des agents auront également une importance particulière dans la certification des comptes et dans la mise en place des dispositifs de contrôle interne. Dans un premier temps, les positions statutaires des agents du CHIM, en 2015, le CHIM comptait 23 congés parentaux, 13 agents en détachement ainsi que 80 mises à disponibilité pour convenance personnelle, 2 mises en disponibilité pour élever un enfant de moins de 8 ans, et 21 mises à disponibilité pour suivre un conjoint. Dans un deuxième temps, l'évolution de carrière, en 2015 il y a eu 3 avancements de grade, 319 avancements d'échelon ainsi que 71 titularisations. Dans un troisième temps, les agents percevant les Allocation de Retour à l'Emploi (ARE) doivent être identifiés afin de constituer le montant de la provision. S'il n'y avait qu'un seul agent percevant les ARE en février 2016, 11 agents étaient concernés par son versement en juillet pour un montant total cumulé de 46 429,14€ '(dont 459,7 de frais).

Il faut également tenir compte des mouvements des agents au sein de l'hôpital. En 2015, les mouvements des agents (en comptabilisant le personnel de remplacement), au sein de l'hôpital ont enregistré 482 entrées et 590 sorties.

Si les dépenses de personnel représentent le premier poste de dépense, le contrôle de la masse salariale n'est pas le seul outil de gestion de ces dépenses. Avec les constats établis à partir de ces données, l'élaboration d'outils appropriés devra permettre de renforcer la politique Ressources Humaines (RH) du service et de fiabiliser les dépenses nécessaires pour soutenir l'activité de l'établissement et contribuer à la certification des comptes.

1.3.3 La stratégie du projet de certification

Pour l'ensemble des hôpitaux, l'obligation de certification représente un investissement important en terme d'agent (comme le rappelle la cours des comptes), de temps et de travail. Parmi les différents projets portés par le CHIM, le projet de certification des comptes s'est mis en place en plusieurs étapes.

Les professionnels de l'établissement se sont tout d'abord saisis eux-mêmes du projet en mettant en place un COmité de PILotage (COPIL) en juillet 2014 après l'arrivée de la nouvelle directrice générale. Un premier état de lieu a été fait pour chaque cycle. Au vue de la pluralité des projets financiers dans lesquels l'hôpital était déjà engagé pour rétablir sa situation financière et du travail que demande la certification des comptes, le CHIM a obtenu un report de sa certification en 2015, suite aux différentes discussions avec l'ARS. En effet, avant que le projet de certification se mette en œuvre, il faut procéder à un travail important de fiabilisation des comptes qui nécessite un temps de préparation conséquent.

Face à la complexité de la tâche, la direction a décidé de faire appel au cabinet PWC pour l'accompagner dans sa démarche afin de remplir les objectifs attendus de la certification. Le projet de fiabilisation des comptes initié le 22 septembre 2015 constitue donc, une étape préalable nécessaire à la certification des comptes. Grâce à l'accompagnement des professionnels du cabinet PWC, un calendrier de travail a été établi pour garantir l'efficacité du projet et une démarche de travail s'est donc mise en place au sein de chacune des directions fonctionnelles.

Ainsi, le cabinet PWC a accompagné les professionnels en mettant en place une méthode de travail semblable à celle du CAC. Les professionnels du cabinet ont assisté aux COPIL, organisé des groupes de travail, des entretiens, analysé les documents de l'hôpital et évalué les zones de risque. Cette démarche a permis la conception d'outils, de documents et les corrections comptables nécessaires à la certification des comptes.

La certification des comptes du CHIM a débuté le 30 août de 2016, après plus d'un an de travail lors de l'arrivée des CAC et la présentation du calendrier de travail lors de la réunion de lancement.

2 La fiabilisation des comptes, les enjeux du cycle personnel

L'ensemble des directions du CHIM travaillent sur la problématique de la fiabilisation des comptes depuis plus d'un an. Impliqués dans un projet commun nécessaire à la certification des comptes de l'établissement, l'ensemble des acteurs concernés participent à la maîtrise des risques identifiés par le cabinet PWC et à l'élaboration de dispositifs de contrôle interne pour chacun des cycles et notamment pour le cycle personnel.

2.1 La mise en place du projet de fiabilisation des comptes au CHIM

Mettre en place ce projet permet non seulement de vérifier la qualité des écritures comptables et d'apporter les corrections nécessaires mais également d'identifier les risques à maîtriser pour assurer la certification des comptes.

2.1.1 La fiabilisation des comptes, une étape préalable à leur certification

La fiabilisation des comptes est l'étape à anticiper avant leur certification. Il est donc nécessaire de concevoir un projet en plusieurs étapes et une démarche de travail répondant aux objectifs de fiabilisation. Ce projet doit être réalisé en amont de la certification et demande du temps et un investissement important pour l'ensemble des professionnels de l'hôpital. La fiabilisation des états financiers a pour objectif principal de garantir de la régularité et de la sincérité des écritures comptables et des masses financières inscrites au bilan et au compte de résultat. Elle doit également s'assurer de la maîtrise des risques comptables et financiers par l'élaboration d'un contrôle interne de qualité. Cette étape permet donc d'apporter des réponses à certaines problématiques pouvant compromettre la certification des comptes.

Dans cet objectif, le CHIM a mis en place un projet de fiabilisation avec l'accompagnement du cabinet PWC qui répond à une logique de management par projet qui s'est développé à l'hôpital ces dernières années. Ce projet s'est mis en place à travers différentes étapes (Annexe 2). Il faut tout d'abord définir le cadre et les orientations à donner au projet. Il faut ensuite réaliser une cartographie des risques et à partir de ce document établir un plan d'action. L'hôpital dans une troisième phase mettra en œuvre le plan d'action de fiabilisation des comptes avant la réalisation d'un audit blanc. Ces différentes étapes réalisées en interne, précèdent l'arrivée du CAC et le début du projet de certification.

La réussite de ce projet repose sur l'implication de l'ensemble des professionnels de l'hôpital concernés par la certification comme l'a rappelé le cabinet MAZARS lors de la réunion de lancement du projet de certification. Il faut donc rompre avec les logiques de gestion traditionnelle de l'hôpital et développer une vision transversale, s'appuyant sur un travail commun entre les différentes directions coordonné par un chef de projet.

2.1.2 Les comptes à fiabiliser

La fiabilisation des comptes doit permettre de s'assurer de la sincérité et de la régularité des écritures comptables. En ce qui concerne le cycle personnel, les faits générateurs d'écritures comptables ont lieu au sein du service des ressources humaines. L'ensemble des opérations courantes de gestion des ressources humaines vont avoir un impact financier direct ou indirect sur les comptes de l'établissement et sur les documents budgétaires et financiers qui seront contrôlés par le CAC. Il convient donc de présenter les comptes concernés par la certification.

Tout d'abord, les comptes de classe 6, et plus particulièrement les comptes 64 relatifs aux charges de personnel. Ces écritures concernent les rémunérations versées au personnel non médical et au personnel médical, les charges sociales et les autres charges. Des erreurs au niveau des montants auront un impact sur le compte de résultat et sur la détermination du résultat de l'hôpital. Dans le compte de résultat, le montant des charges de personnel est de 49 770 956,56€ et le montant des charges sociales 18 334 782,12€ ce qui permet de saisir l'enjeu quantitatif de ces masses financières. La contrepartie de ces écritures sera constatée dans les comptes de classe 4 (compte de tiers) et principalement les comptes 42 « personnel et comptes rattachés » qui seront également contrôlés par le CAC.

Ensuite les comptes de classe 1 auront une incidence sur le bilan et notamment le compte 153 pour la provision pour CET. Selon les principes de la comptabilité, ces provisions auront pour contrepartie l'enregistrement d'écriture sur les compte de classe 68 (6815 pour les CET) enregistrés dans le compte de résultat. Le montant de la provision en fin d'exercice 2015 était de 2 270 488, 51€ pour le PM et 463 154,62 pour le PNM.

Il faut donc remonter jusqu'au fait générateur pour s'assurer de la qualité de l'information comptable, de l'exactitude des montants enregistrés pour garantir la sincérité de la situation financière et patrimoniale de l'établissement.

Afin de s'assurer de la fiabilité de ces comptes, l'hôpital doit prendre deux points en considération. Comme cela a été présenté dans la première partie, la comptabilité des établissements de santé est encadrée par l'instruction budgétaire et comptable M21. Dans cet objectif de fiabilisation des comptes, les hôpitaux doivent tenir compte dans un premier temps des changements introduits par la nouvelle M21 à compter du 1^{er} janvier 2016³⁵ et notamment pour les écritures relatives au cycle personnel. En effet, ces modifications ont entraîné la création de nouveaux comptes comme, par exemple, le compte 641172 pour les astreintes. D'autres ont été supprimés. Ces changements doivent donc se retrouver dans la comptabilité de l'établissement et dans la tenue du compte de résultat principal.

³⁵ Source : MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES, DE LA SANTE ET DES DROITS DES FEMMES Arrêté du 10 décembre 2015 modifiant les arrêtés du 16 juin 2014 et du 19 décembre 2014 relatifs à l'instruction budgétaire et comptable M.21 des établissements publics de santé

Dans un deuxième temps, il faut vérifier la correcte application des règles de comptabilisation des passifs sociaux. Ces règles ont été rappelées par la DGOS et la DGFIP dans des fiches pratiques³⁶ en vue du déploiement du projet de fiabilisation des comptes et de la volonté d'harmonisation des pratiques entre les établissements. En effet, certaines provisions réglementées qui doivent apparaître au bilan sont mal comptabilisées ou inexistantes pour le CHIM. L'hôpital a mis en place un travail afin d'apporter les corrections nécessaires et d'assurer la fiabilité des informations présentées dans les comptes de l'établissement.

2.1.3 L'analyse des risques à travers une cartographie des risques

Afin de s'assurer de la sincérité des écritures comptables des comptes présentés ci-dessus, il faut identifier les risques au niveau des faits générateurs. LA DGOS et la DGFIP ont mis en place une démarche commune pour l'ensemble des établissements de santé en fournissant un certain nombre d'éléments pour élaborer une cartographie de leurs risques par cycle³⁷. La cartographie des risques est un outil de gestion qui permet de présenter sous un document unique les différents risques pouvant affecter la sincérité des comptes de l'établissement dans le cadre de la certification.

Cette cartographie des risques (Annexe 3) pour le cycle personnel est découpée en cinq parties : les éléments fixes de rémunération, les éléments variables de paie du PM et du PNM, la paie et les charges sociales, les charges et les provisions liées à la paie. Chacune de ces parties fait apparaître sur la cartographie des risques plusieurs éléments que les hôpitaux doivent référencer afin de recenser l'ensemble des risques et d'évaluer leur importance. Il est donc possible de constater que plusieurs éléments apparaissent sur la cartographie : les comptes concernés dans le bilan et le compte de résultat (décrits ci-dessus), l'identification du risque, son impact financier, la probabilité d'occurrence et les axes d'action pour leur maîtrise.

La première étape du travail au sein du CHIM a donc été d'élaborer cette cartographie des risques sur la base du modèle DGOS/DGFIP avec l'accompagnement du cabinet PWC. Sa réalisation a été le point de démarrage des travaux de fiabilisation des comptes du CHIM (Annexe 2). En effet, à partir des risques identifiés, le cabinet PWC a pu établir des conclusions concernant les dispositifs de contrôles internes et le respect des principes comptables. Pour ces deux volets, Le cabinet PWC a mis en avant les points forts et les axes d'amélioration possibles pour le cycle personnel du CHIM (Annexe 5).

L'introduction de ces nouveaux outils dans la gestion hospitalière a révélé les différentes problématiques du cycle personnel qu'il fallait résoudre pour assurer la fiabilité

³⁶ Source : Direction générale de l'offre de soins – Direction générale des finances publiques, *fiche n°18 Les passifs sociaux dans les EPS*.

³⁷ Source : Ministère des affaires sociales et de la santé. *Fiches comptables et cartographie des risques*

des comptes. A partir de ce document, un plan d'action a pu être établi et il a été mis en œuvre avec l'accompagnement du cabinet PWC.

2.2 Le contrôle interne, un élément primordial de la fiabilisation

Suite aux conclusions du cabinet PWC, la mise en place de dispositifs de contrôle interne s'est révélée indispensable pour la gestion des RH du CHIM. Le contrôle interne est indispensable à la maîtrise des risques.

2.2.1 La définition du Contrôle Interne

Les résultats de la première vague de certification et les conclusions du cabinet PWC au CHIM révèle toute l'importance de la mise en œuvre de dispositifs de contrôle interne efficaces dans les établissements de santé.

Les définitions du « contrôle interne » sont nombreuses. Selon l'Autorité des Marchés Financiers (AMF), le contrôle interne peut se définir comme étant « *un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité*³⁸ ». Dans le cadre de ce mémoire, il est possible de compléter cette définition avec celle de la compagnie nationale des commissaires aux comptes qui précise que « *le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures (contrôles internes) mise en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités*³⁹ ».

En suivant la définition établie par l'AMF sur le contrôle interne et les enjeux de la fiabilisation des comptes, le contrôle interne pour le cycle personnel doit répondre à plusieurs objectifs. Tout d'abord, le contrôle interne doit assurer « *la conformité aux lois* » et dans le cadre de la gestion des ressources humaine il s'agit par exemple du respect des textes de la fonction publique hospitalière. Le contrôle interne doit ensuite permettre « *l'application des instructions* » et le respect par les agents de la politique RH défini par la directrice du service. Les dispositifs de contrôle interne ont également vocation à assurer « *le fonctionnement des processus internes* » et « *la sauvegarde des actifs* ». Enfin, il doit assurer « *la fiabilité des informations financières* » générées par la gestion des ressources humaines.

La certification doit approuver la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes⁴⁰. Le déploiement d'un système de contrôle interne comptable et financier efficace au sein du service des ressources humaines permet d'assurer la fiabilité de l'information financière et comptable contenue dans les comptes.

³⁸ Source : OBERT R., MAIRESSE M-P., 2014, *DSCG 4 – Comptabilité et Audit – Manuel et Applications*, P.548

³⁹ Source : OBERT R., MAIRESSE M-P., 2014, *DSCG 4 – Comptabilité et Audit – Manuel et Applications*, p.549

⁴⁰ Source : Direction générale de l'offre de soins – Direction générale des finances publiques, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* p.41

Les projets de fiabilisation et de certification des comptes concernent principalement le contrôle interne comptable et financier qui ne représentent qu'une partie du contrôle interne qui se développe à l'hôpital depuis ces dernières années. Il faut aujourd'hui que la direction générale de l'établissement parvienne à mettre en place une culture autour du contrôle interne qui devra être déclinée dans chaque direction fonctionnelle afin d'assurer l'efficacité et la qualité des dispositifs.

Ainsi, pour un contrôle interne performant, l'AMF précise qu'il doit contenir un certain nombre d'éléments⁴¹ : des procédures, des responsabilités des points de contrôle, une information suffisante, des dispositifs de gestion des risques, et une surveillance du dispositif. Pour répondre à ces exigences, les organisations doivent donc mettre en place les outils nécessaires à l'efficacité du dispositif de contrôle interne.

2.2.2 Les dispositifs de contrôle interne développé par le CHIM

La problématique du CHIM dans la fiabilisation de ses comptes reposait, comme pour de nombreux hôpitaux concernés par la certification, sur la qualité des dispositifs de contrôle interne comptable et financier. Comme le rappelle la Cours des Comptes, le contrôle interne dans les hôpitaux reste peu formalisé⁴². Ce constat a pu être établi au regard de l'analyse des différents cycles du CHIM.

En effet, comme le rappelle les professionnels des directions concernées par le projet de fiabilisation, le dispositif de contrôle interne du CHIM révélait plusieurs caractéristiques. Tout d'abord, le contrôle interne présentait un manque de formalisation des outils et des procédures réalisées. Si les contrôles étaient effectués, la responsabilité des acteurs n'était pas clairement définie et les traces du contrôle souvent absentes entraînant ainsi une impossibilité de vérifier que le contrôle a été fait. Ensuite, le dispositif présentait une absence de certain contrôle pouvant remettre en cause la fiabilité des informations comptables et financières. Enfin, comme dans de nombreux hôpitaux, le CHIM n'a pas de référent du contrôle interne qui veille à sa mise en œuvre et son évolution. Ces différents points se retrouvaient dans l'analyse du contrôle interne de la direction des ressources humaines de l'hôpital.

L'élaboration d'outil de contrôle interne répond à la volonté de fiabilisation des comptes pilotée par la DGOS et la DGFIP. Comme cela a été rappelé lors de la réunion de lancement de la certification des comptes du CHIM, c'est également un point crucial pour le projet de certification car la qualité du contrôle interne permettra alors d'apporter au CAC la confiance dans la tenue de la comptabilité de l'hôpital et déterminera le travail qu'il devra réaliser. Le CAC mettra en place des tests pour vérifier que le contrôle interne

⁴¹ Source : OBERT R., MAIRESSE M-P., 2014, *DSCG 4 – Comptabilité et Audit – Manuel et Applications*, p.554

⁴² Source : Cours des Comptes. *LA SECURITE SOCIALE, Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, septembre 2015, p.518

est correctement appliqué, que les contrôles sont faits et que les documents à produire sont produits et archivés.

Ainsi, l'élaboration de la cartographie des risques a permis de déterminer un ensemble de dispositif à mettre en place au sein des différentes directions fonctionnelle afin de renforcer la qualité du contrôle interne comptable et financier à l'hôpital.

Lors de mon arrivée au CHIM, le projet de fiabilisation était dans sa phase de mise en œuvre du plan d'action élaboré avec l'accompagnement du cabinet PWC. Un certain nombre de documents avaient déjà été élaborés en priorité au sein de la direction des ressources humaines et participaient à renforcer le contrôle interne comptable et financier.

Tout d'abord, l'organigramme fonctionnel du service a été rédigé (Annexe 4) permettant ainsi de recenser les acteurs du service, leurs tâches et les responsabilités en fonction des risques identifiés. Ce document rappelle également les délégations de pouvoir entre les différents professionnels. Ensuite, des notes d'information et quelques procédures ont été rédigées afin de formaliser la politique RH portée par la directrice et sécuriser certaines actions de gestion des personnels. Enfin, un travail sur la provision CET était en cours de réalisation par la directrice du service des ressources humaines et du service des finances pour clarifier les méthodes de calcul et son montant.

La dernière étape du plan d'action de la fiabilisation du cycle repose sur la mise en place d'un guide de procédure pour le service des ressources humaines qui est l'une des composantes du contrôle interne. Cette mission m'a été confiée lors de mon stage en tant qu'élève AAH.

2.2.3 L'AAH au cœur de la mise en place du contrôle interne au sein du service des ressources humaines

La problématique de la mise en place d'un contrôle interne de qualité dans le cadre de la fiabilisation des comptes concerne directement les missions de l'AAH. Au sein du projet de fiabilisation des comptes qui s'est mis en place au CHIM, il occupe une place de responsable de tâche. En effet, il contribue, par son travail à la réalisation d'un objectif commun en participant au projet. Il doit trouver des solutions adéquates pour résoudre une problématique en rendant des comptes à la directrice du service RH ainsi qu'au chef de projet. L'AAH est une personne ressource, mobilisé pour son expertise et ses connaissances dans le domaine des ressources humaines.

Dans le cadre du projet de fiabilisation des comptes du CHIM, l'AAH doit élaborer un guide de procédure dont l'objectif principal est d'assurer la qualité du contrôle interne comptable et financier du service des ressources humaines. Pour répondre aux objectifs qui lui ont été confiés, l'AAH doit mettre en place une démarche de travail.

A partir des conclusions et du programme d'action établi par le cabinet PWC, un manque de formalisation des procédures de contrôle interne dans la gestion des ressources humaines a été identifié (Annexe 5). L'AAH doit donc tenir comptes des risques comptables et financiers et des attentes de la directrice du service afin d'établir une liste de procédures (Annexe 6). Il doit également établir un diagnostic des procédures déjà formalisées.

Pour réaliser ces procédures, l'AAH travaille avec les différents professionnels du service afin de décrire précisément leur contenu. L'AAH doit, donc, s'entretenir avec l'assistance RH, les gestionnaires carrière, la responsable carrière et la médecine du travail. L'AAH travaille également avec la responsable de la paie du service afin de mettre au point les procédures concernant le cycle de paie.

A travers plusieurs questions concernant leurs pratiques et leurs méthodes de travail l'AAH recueille les informations nécessaires à la conception des procédures. Ces différents entretiens permettent d'identifier non seulement le parcours de l'information et les différentes relations qu'entretiennent les acteurs dans les différentes procédures mais aussi les points de contrôle indispensables pour maîtriser les risques comptables et financiers, les risques opérationnels et les risques règlementaires. Cette démarche permet d'impliquer l'ensemble des acteurs concernés par les procédures dans leur conception et donc d'améliorer leur acceptation. Il s'agit également de développer un travail d'équipe pour la formalisation d'outil de gestion mis à disposition de l'ensemble des professionnels.

Afin de guider son travail de formalisation, l'AAH échange avec un consultant du cabinet PWC et intègre ses différentes remarques et ses orientations dans son travail. Une fois les procédures mises au point, elles sont relues et approuvées par la directrice du service et son adjoint.

L'AAH est également invité à assister à différentes réunions concernant le projet de fiabilisation / certification des comptes ainsi qu'au comité de pilotage pour suivre l'avancée des travaux de fiabilisation des différents cycles, écouter les remarques faites par le cabinet conseil et les interrogations des professionnels de l'hôpital.

L'AAH doit mobiliser ses compétences et ses connaissances en gestion des ressources humaines. Il apporte par son travail une réponse à un besoin précis dans le cadre du projet de fiabilisation des comptes et la mise en œuvre de dispositif de contrôle interne. Cependant, son travail permettra de résoudre d'autres problématiques de la gestion des ressources humaines, de mettre en œuvre la politique RH portée par la directrice du service. La formalisation des procédures permettra d'améliorer la performance de la gestion des ressources humaines et de répondre à un certain nombre d'enjeux.

2.3 Les enjeux du contrôle interne au CHIM

La mise en place d'un dispositif de contrôle interne efficace auquel contribue l'AAH permet de répondre à différents enjeux dans la politique de gestion des ressources humaines du CHIM qui vont au-delà des enjeux comptables et financiers.

2.3.1 Des enjeux financiers et comptables

Dans les établissements de santé, les dépenses de personnel représentent le premier poste de charge. Au regard des éléments présentés ci-dessus, les enjeux comptables et financiers pour le cycle personnel concernent deux points comme le rappelle le cabinet PWC. Ces deux points représentent les risques principaux de ce cycle pouvant entraîner des réserves lors de la certification des comptes.

Le premier renvoie à l'exhaustivité des passifs sociaux contenus dans les comptes de classe 1 présentés ci-dessus, qui se retrouvent au bilan de l'établissement.

Le terme de « passifs sociaux » regroupe les provisions CET du PM et PNM, la provision Caisse Nationale de Retraites des Agents des Collectivités Locales (CNRACL), la provision ARE. Il s'agit d'un enjeu plutôt qualitatif. La fiabilité est assurée ici par une clarification des modes de calcul de ces provisions, la réalisation de documents formalisés, la mise en place d'un travail de correction d'erreur si les montants des provisions sont sous-estimés et le calcul des provisions si elles sont absentes des comptes de l'hôpital.

Le deuxième point concerne les montants des charges de personnel. Il s'agit d'un enjeu quantitatif pour la certification des comptes. La fiabilisation des informations comptables et financières repose sur la qualité des dispositifs de contrôle de la paie. Même si des contrôles existent, ils restent parfois complexes à mettre à mettre en œuvre, notamment au niveau des pièces permettant la traçabilité des contrôles faits. Ces contrôles doivent être faits principalement sur les éléments variables de paie qui représentent des masses financières importantes.

Ces contrôles sont d'autant d'enjeux car au-delà de la garantie de la fiabilité des informations, ils permettent d'identifier les erreurs de rémunération, d'éviter les fraudes, les gaspillages, et le versement de sommes importantes qui ne doivent pas avoir lieu.

2.3.2 Des enjeux règlementaires

Le déploiement de dispositifs de contrôle interne comptables et financiers au CHIM présente ensuite des enjeux règlementaires. De manière générale, mettre en place un contrôle interne de qualité permet de répondre à certaines problématiques règlementaires en restant conforme aux lois et en assurant une veille législative pour suivre les évolutions en termes de rémunération ou de gestion des carrières.

Dans un premier temps en ce qui concerne les rémunérations, l'élaboration des paies des agents hospitaliers relève d'une grande complexité. Elle est définie par les textes, les statuts de la fonction publique hospitalières, des lois, des décrets qui doivent être respectés. Ainsi, le calcul des rémunérations est différent entre les agents titulaires, stagiaires et contractuels, ou encore entre le PM et le PNM. Le contrôle interne doit donc permettre d'assurer la correcte attribution des éléments variables de paie en fonction du statut de l'agent et de veiller au montant des primes et indemnités définies dans les textes, afin de garantir la sincérité et la régularité des dépenses de personnel. Comme le rappelle la responsable de la paie du CHIM, pour tenir compte de cet enjeu, un travail a été mis en place pour vérifier la correcte application des lois et des décrets concernant l'attribution des éléments variables de paie aux agents.

Dans un deuxième temps pour la gestion des carrières, il s'agit d'élaborer les outils assurant la conformité aux lois afin d'éviter les vices de procédures dans la gestion de ressources humaines comme par exemple lors des recrutements. Il faut vérifier l'ensemble des critères et les pièces fournies par l'agent. Il faut également tenir compte des évolutions législatives pour la gestion des carrières des agents qui auront une incidence sur leur rémunération comme par exemple la suppression de l'avancement à la durée minimum⁴³.

2.3.3 Des enjeux opérationnels

Le contrôle interne au-delà des aspects comptables et financiers permet d'assurer la qualité des opérations de gestion des ressources humaines. En effet, cela permet d'améliorer et harmoniser les pratiques du personnel du service, de définir la responsabilité de chacun des professionnels et d'assoir la politique de la directrice.

Le contrôle interne doit permettre d'apporter des réponses à certaines problématiques du CHIM. En effet, pour certaines opérations, il faut développer des dispositifs de contrôles réciproques pour garantir leur efficacité. Il faut également définir des responsabilités partagées pour permettre une continuité de l'activité notamment en ce qui concerne la paie étant donné que les connaissances et les compétences au CHIM en matière de paie résident entre les mains d'une seule personne.

Les enjeux auxquels répond le contrôle interne concernent aussi l'élaboration d'une communication et d'un parcours de l'information sécurisé afin d'assurer la transmission et l'archivage des différentes pièces et documents de contrôle entre les agents.

Le dernier point représentant un enjeu important concerne l'utilisation des systèmes d'informations. Tout d'abord car il faut que le logiciel de gestion des ressources humaines soit correctement utilisé par l'ensemble des agents notamment pour le renseignement des

⁴³ Source : MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES. LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015 de finance pour 2016 -*article 148*

informations qui auront une incidence sur les variables de paie automatisées. Toute modification des paramètres des agents doit être tracée tous les mois comme cela est le cas au CHIM pour éviter les erreurs de paie. Ensuite, le logiciel présente des limites car il n'existe parfois aucune requête pour produire les éléments demandés par le CAC dans le cadre de la certification.

La réponse du contrôle interne aux enjeux opérationnel permet d'assurer les faits de gestion des ressources humaines générateurs d'écritures comptables.

3 La mise en place de nouveaux outils contribue à l'amélioration de la performance de la gestion des ressources humaines

La performance renvoie aux notions d'efficience et d'efficacité. Elle peut être définie de manière générale comme la réalisation d'objectifs donnés⁴⁴. L'élaboration de nouveaux outils de contrôle interne au sein du service des ressources humaines permet de répondre à l'objectif de fiabilisation des comptes dans le cadre de leur certification. En prenant en compte les enjeux du contrôle interne, les nouveaux outils de gestion contribueront également à l'amélioration de performance de la politique RH du CHIM.

3.1 La mise en place de nouveaux outils de gestion et le renforcement des contrôles

La mise en place de procédures et d'outils de contrôle au sein du service des ressources humaines dans le cadre du projet de fiabilisation, aura un impact sur la performance en améliorant les dispositifs de gestion.

3.1.1 Un guide de procédure

Elaborer un guide de procédure permettra à la fois de répondre aux besoins de fiabilisation des comptes, aux enjeux du contrôle interne et à un renforcement de la politique de gestion des ressources humaines du CHIM. Ce manque de formalisation a été mis en avant par le cabinet PWC dans ses conclusions, et l'élaboration de procédure constitue la proposition de l'AAH pour résoudre la problématique qui lui a été confiée dans le cadre du projet de fiabilisation.

Une procédure de contrôle interne peut être définie de la manière suivante : « *les procédures de contrôle interne désignent les politiques et procédures définies par la direction afin d'atteindre les objectifs spécifiques de l'entité* »⁴⁵. Ici, il s'agit d'attendre un objectif de qualité de l'information comptable dans le cadre de la certification de l'hôpital mais également un objectif d'efficacité dans la gestion des ressources humaines. En effet, la formalisation de procédures de contrôle interne peut être analysée comme levier d'amélioration de la gestion des ressources humaines et de l'activité car elle concrétise la volonté portée par la directrice des ressources humaines depuis plusieurs années.

Ainsi, à partir des conclusions du cabinet PWC, de la cartographie des risques et des attentes de la directrice du service des ressources humaines, l'AAH a mis en place une liste de procédure (Annexe 6). Ces procédures ont été définies en fonction de leurs impacts sur l'information comptable et financière et de leur apport dans l'amélioration de

⁴⁴ Source : MARTORY B., CROZET D., 2016, *Gestion des ressources humaines, pilotage social et performances*, p.173

⁴⁵ Source : OBERT R., MAIRESSE M-P., 2014, *DSCG 4 – Comptabilité et Audit – Manuel et Applications*, p.559

la gestion. Ainsi, il a été possible de réaliser des procédures relatives à la paie des agents et des procédures concernant le déroulement de carrière.

Grâce à la démarche de travail qu'il a élaboré au sein du service, l'AAH a pu en rédiger le contenu. Les procédures se décomposent donc en plusieurs parties. La première partie permet de poser le cadre réglementaire et législatif en reprenant les lois, décrets ou arrêtés qui encadrent la procédure pour répondre aux enjeux réglementaires. Elle présente également les publics concernés. La deuxième partie définit les éléments contenus dans la procédure et expose ses objectifs pour une meilleure compréhension et acceptation de celle-ci. Les différentes étapes sont ensuite décrites textuellement dans une troisième partie pour assurer l'exhaustivité des informations de la procédure, puis seront reprises dans une quatrième partie sous la forme d'un logigramme pour plus de clarté. Dans ces étapes, les acteurs concernés par les tâches sont mentionnés ainsi que les documents produits pour assurer la qualité du circuit des informations, clarifier les responsabilités de chacun et développer la communication entre les professionnels. La cinquième partie permet de lister les directions et les fonctions concernées par la procédure. Enfin, les points de contrôle réalisés au cours de la procédure sont représentés sous la forme d'un tableau permettant de mettre en évidence les différentes caractéristiques du contrôle et son positionnement dans la procédure. Le dispositif sera alors apprécié par le CAC en vue de la certification des comptes.

Une fois les procédures écrites et validées par la direction, elles sont regroupées dans un guide à disposition de l'ensemble des professionnels du service. Plutôt qu'une contrainte, il devra s'analyser comme un outil d'harmonisation des pratiques et d'aide de gestion.

3.1.2 Un renforcement des contrôles

Pour répondre aux attentes du CAC, dans le cadre de son travail sur le cycle personnel pour la certification des comptes et renforcer les outils de gestion des ressources humaines, deux documents relatifs aux contrôles ont été élaborés.

Le premier concerne la réalisation d'un tableau rassemblant l'ensemble des points de contrôle effectués dans les différentes procédures (Annexe 7). Ce document constitue un nouvel outil de gestion du service des ressources humaines qui permet d'attester de la réalisation des contrôles effectués au sein du service. La description des points de contrôle permet de présenter de manière synthétique la personne qui en a la responsabilité, la méthode par laquelle elle procède, les modalités de vérification des contrôles faits et les documents nécessaires prouvant sa réalisation.

Ces contrôles garantissent l'exactitude des rémunérations des agents. Dans un premier temps car ils permettent de vérifier la correcte attribution des éléments variables de paie en fonction de la situation des agents. Ils assurent le suivi des modifications faites dans

les dossiers des agents qui peuvent avoir une incidence sur leur rémunération et ils permettent d'éviter les erreurs de paies pouvant générer des écritures comptables supplémentaires.

Dans un deuxième temps ce tableau permet de référencer les contrôles réalisés dans le déroulement de carrière des agents. En effet, des contrôles doivent être effectués lors des titularisations ou des avancements d'échelon pour pouvoir prendre en compte l'impact de la modification de la situation de l'agent sur sa rémunération.

Le deuxième document mis en place par l'AAH, avec la collaboration de la responsable paie constitue à la mise en place de Check liste de contrôle (Annexe 8) pour la paie à remplir chaque mois. Elle permet de formaliser les éléments de contrôle mensuel et d'introduire la question d'un contrôle thématique portant sur un élément de paie à vérifier chaque mois à partir d'un tableau de contrôle annuel à réaliser. Ce document représente une preuve supplémentaire des opérations effectuées mensuellement pour garantir le montant des charges de personnel.

Même si des contrôles existaient au service des ressources humaines du CHIM, ils ont été formalisés et renforcés afin de répondre aux attentes du CAC et garantir la qualité du contrôle interne. Le contrôle interne contribuera à l'amélioration de la performance.

3.1.3 Les conditions d'améliorations

L'efficacité de la mise en place de ces nouveaux outils au sein du service des ressources humaines du CHIM suppose de prendre en compte un certain nombre de point pouvant contraindre leur déploiement.

Tout d'abord, la notion de contrôle peut être mal représentée auprès des agents du service. Il s'agit ici, de communiquer sur l'intérêt et les enjeux que revêt l'utilisation de ses outils pour qu'ils soient plus facilement acceptés. En effet, il faut parvenir à accompagner le changement des pratiques vers leur harmonisation en essayant de mettre en place une culture commune autour du contrôle interne et l'utilisation des procédures. Ces outils doivent donc être appréhendés comme un moyen d'efficacité de gestion et d'amélioration de la performance plutôt qu'une source de contrôle supplémentaire.

Il faut ensuite dégager du temps nécessaire pour réaliser ces contrôles qui ne doivent pas être perçus comme une augmentation de la charge de travail. En effet, des moyens financiers limités ne permettent pas le développement de fonctions de contrôle interne dans les organisations hospitalières ou le recrutement de personne ressource ayant en charge la gestion de ces dispositifs. Cela suppose dans un premier temps de réorganiser à minima les pratiques pour pouvoir intégrer ces outils dans les tâches de gestion courante des agents pour que leur utilisation devienne une routine.

Dans un deuxième temps, afin de veiller à l'utilisation de ces documents, il faut élargir les compétences et les responsabilités par des formations sur les aspects et les enjeux du contrôle interne à l'hôpital afin d'assurer la qualité des dispositifs de contrôle et leurs évolutions dans le temps.

3.2 L'amélioration de la qualité comptable

La mise en place de ces outils répond à l'amélioration de la qualité comptable et à l'information contenue dans les comptes de l'établissement relatifs aux charges de personnel. Ces outils renforcent également la performance la politique de gestion des ressources humaines.

3.2.1 La traduction des opérations de paie

La détermination de la rémunération du personnel de la fonction publique hospitalière est un processus complexe qui peut parfois faire l'objet d'erreur. Cela demande, donc, d'établir des dispositifs de contrôle interne permettant de maîtriser les risques au niveau des rémunérations qui représentent des masses financières importantes. La mise en place des procédures de paie répond à un double objectif permettant de mettre en avant la performance des dispositifs de paie en place au CHIM.

Dans un premier temps, les procédures relatives à la paie répondent à l'objectif de fiabilisation de comptes entrepris dans le cadre de la certification.

Trois procédures de paie ont été formalisées : la procédure concernant la rémunération principale, la procédure relative aux éléments variables de paie générés lors de la création du dossier administratif de l'agent et la procédure de paie du PNM. Le contenu de ces procédures permet de recenser les différents points de contrôle et de garantir l'exactitude des éléments renseignés dans les dossiers informatiques qui généreront automatiquement certains éléments de rémunérations. De plus, les procédures rendent transparentes les pratiques et assurent leur régularité dans l'attribution des primes et indemnités qui ont un impact significatif sur la masse salariale brute (Annexe 9). Pour les primes et indemnités saisies manuellement dans le dossier des agents, les risques sont maîtrisés et les contrôles peuvent être tracés à travers un certain nombre de documents justificatifs.

L'objectif premier de la certification des comptes est d'établir la sincérité des opérations de gestion des ressources humaines et leur traduction comptable dans les comptes de l'établissement. L'exactitude des montants des charges de personnel inscrits au compte de résultat est donc garantie à travers l'utilisation des procédures et la réalisation des contrôles.

Dans un deuxième temps, les procédures établies permettent d'attester de la performance du service paie du CHIM. Tout d'abord, si les contrôles sont faits tous les

mois par la responsable paie du service, la formalisation de procédure et la mise en place de nouveaux outils renforcent la performance du processus avec la formalisation de pratiques clairement définies. Les documents élaborés devront être utilisés et archivés dans les dossiers de paie du mois pour assurer la traçabilité des contrôles.

Enfin, les procédures relatives à la gestion des carrières permettront de sécuriser les faits générateurs, qui auront des incidences sur la rémunération, sur les charges de personnel et sur leur traduction en comptabilité.

Les outils mis en place garantissent la sincérité des charges de personnel et améliorent la performance du processus de paie au sein du service des ressources humaines du CHIM. Ils assurent la juste dépense et l'exactitude des paies : les agents ne perçoivent pas d'éléments variables de paie à tort et ils ne perçoivent que ce à quoi ils ont droit en fonction de leur situation. Ils sécurisent le processus de paie des agents en évitant les erreurs et les écritures comptables à réaliser pour les corriger. Ce travail supplémentaire a un effet négatif sur la performance du service.

3.2.2 Les provisions

La certification des comptes permet de réintégrer la dimension comptable à l'hôpital au-delà des aspects financiers et budgétaires. Ainsi, les provisions réglementées pouvant être source de réserve, ont fait l'objet d'un travail spécifique afin de maîtriser les risques, garantir la sincérité de leur montant et la qualité comptable.

Dans un premier temps, au vu des réserves émises sur les autres établissements et des montants qu'elle représente, la provision pour CET a dû être réévaluée. Un travail coordonné entre la directrice des finances et la directrice des ressources humaines a été entrepris au CHIM. Une procédure spécifique, répondant aux recommandations du cabinet PWC a été formalisée. Cela a permis de clarifier les modes de calcul de la provision, de réévaluer son montant et d'enregistrer une écriture comptable sincère, qui apparaîtra au bilan de l'hôpital. Au niveau du service des ressources humaines, ce travail a permis de remettre à plat les compteurs CET et de revoir le processus de gestion des CET pour le PM et le PNM qui contribue à l'amélioration de la performance du dispositif en application au CHIM.

Dans un deuxième temps, un travail devra être engagé pour les autres provisions qui n'ont pas été constituées en 2015 par le CHIM. En effet, les provisions représentant des postes à risques comme le versement des ARE et le paiement rétroactif des cotisations CNRACL⁴⁶, doivent être enregistrés dans les comptes de l'établissement en prenant en considération les particularités de leur calcul et l'instruction M21. Ainsi, la mise en place de dispositifs permettant de gérer les ARE ou les cotisations CNRACL contribuera à l'amélioration de la performance du service des ressources humaines.

⁴⁶ Source : Direction générale de l'offre de soins – Direction générale des finances publiques, *fiche n°18 Les passifs sociaux dans les EPS*

La mise en place de procédure, la correction des écritures comptables et la constitution de provision permet de répondre à l'objectif de sincérité des comptes de l'établissement et à la volonté de la DGOS et de la DGFIP d'harmonisation des pratiques comptables des hôpitaux. Cependant, l'amélioration de la qualité de l'information des provisions engendre des conséquences négatives sur l'établissement, au-delà du service des ressources humaines. La provision constitue une réserve d'argent qui se répercute sur le résultat de l'établissement. Cela engendre une dégradation de la situation financière de l'hôpital et représente un frein pour d'autres investissements.

L'intégration de la logique comptable et l'adoption de nouvelles pratiques, à travers les travaux réalisés sur les des provisions, contribue à l'amélioration de la performance de gestion des ressources humaines en renforçant la qualité des processus pour la constitution des provisions.

3.2.3 Une image fidèle des comptes pour les parties prenantes internes et externes de l'hôpital.

Les conclusions du CAC et les réserves émises seront le reflet de la qualité de l'information comptable enregistrée dans les comptes du CHIM. La certification des comptes aura donc un impact dans les relations de l'hôpital avec les différentes parties prenantes.

Tout d'abord pour les personnels qui travaillent dans l'établissement. Une absence de réserve sur le cycle personnel permettra une fidélisation des agents. La certification des comptes permet de rassurer les professionnels, les médecins, sur la politique de gestion des ressources humaines menée par le CHIM. Cela garantit aussi la sincérité des rémunérations et la juste attribution des primes et indemnités.

Il s'agit ensuite de développer de bonnes relations avec la trésorerie. En effet, la trésorerie exerce un contrôle important sur les dépenses de personnel du CHIM, sur les montants à payer, les documents à fournir. Des contrôles thématiques sont organisés tous les mois. Une absence de réserve du CAC sur ce cycle et le renforcement des outils de contrôle interne pourraient simplifier ces relations.

Au-delà du cycle personnel, une certification sans ou avec peu de réserves est un gage de confiance et permet d'améliorer les relations avec les banques pour la souscription d'emprunt. Si ce n'est pas l'objectif principal du CHIM, car sa situation financière contrainte l'empêche de s'endetter d'avantage, la certification représente un enjeu important car elle permettrait à l'établissement de rassurer le conseil de surveillance sur la politique de gestion porté par la direction générale. Cela serait également favorable pour les échanges avec les tutelles et notamment avec l'ARS pour le développement de projet à venir.

3.3 L'amélioration de la gestion du personnel

Ces outils contribuent à l'amélioration de la performance de la gestion des ressources humaines. En effet, leur diffusion au sein du service des ressources humaines aura des conséquences positives sur trois points clés.

3.3.1 Des pratiques gestionnaires performantes et une nouvelle organisation du travail

La diffusion et l'utilisation de ces outils au sein du service des ressources humaines du CHIM sont un atout à la fois pour envisager une nouvelle organisation du travail et de nouveaux rapports entre les différents professionnels.

Tout d'abord, la réalisation d'un guide de procédure dans le cadre de l'élaboration d'un contrôle interne de qualité permet de mieux coordonner les différentes fonctions du service des ressources humaines et d'homogénéiser les pratiques des différents professionnels. Il permet d'établir un cadre commun de travail qui pourra être adopté par les nouveaux agents nouvellement recrutés dans le service. Les procédures permettront aux agents de s'approprier les pratiques et la politique de gestion des ressources humaines de l'hôpital.

Les procédures permettent de pallier le manque de personnel. En effet, les procédures peuvent assurer la continuité de l'activité de gestion des ressources humaines. En cas d'absence d'un agent clé il apporte un certain nombre d'éléments de réponse. De plus, pour la partie relative aux procédures de la paie, cela représente un avantage certain si un nouvel agent prend ces fonctions sur ce poste. Les différentes procédures lui permettront de se familiariser avec les pratiques du service et la liste des contrôles qui lui sera remise lui permettront d'orienter son travail de contrôle qu'il aura à perpétuer au sein du CHIM.

Ensuite, la formalisation de point de contrôle permettra de sécuriser les faits générateurs d'écritures comptables et de diffuser une culture de contrôle interne au sein du service. La diffusion d'une telle culture est nécessaire pour que tous les acteurs soient impliqués dans une démarche commune. En s'appropriant ces notions de contrôle, chacun pourra contribuer à l'évolution des dispositifs déployés dans le service afin de garantir la qualité du contrôle interne sur le long terme.

Enfin, avec l'utilisation de documents formalisés permettant d'attester des contrôles réalisés et la mise en place d'autres procédures il serait possible d'envisager des transferts de tâche entre les professionnels et un partage de connaissance pour les processus à risque notamment en ce qui concerne la paie. En effet, ces documents qui circulent entre les agents permettent dans un certain sens d'envisager un décloisonnement entre le secteur de la paie et le secteur de la carrière que l'on retrouve généralement dans l'ensemble des hôpitaux pour une meilleure performance.

3.3.2 De la rémunération du personnel à la gestion des carrières

Les différents outils élaborés au sein du service des ressources humaines optimisent la gestion des carrières. L'homogénéisation des pratiques permet de travailler sur des documents communs, de la même façon est peut représenter un gain de temps dans les pratiques du service. Cela permet aussi d'améliorer la gestion informatique en veillant que les éléments renseignés sont correctement saisis, et la gestion administrative en garantissant que les pièces sont correctement archivées et signées.

Si l'objectif principal était de fiabiliser le processus de paie afin d'assurer la qualité des informations contenues dans les comptes de personnels, détecter des erreurs dans la paie des agents permet de faire émerger certaines anomalies dans la gestion des carrières. En effet, à partir de la feuille de paie d'un agent, il est possible remonter jusqu'au fait générateur de l'erreur et d'apporter les sécurisations nécessaires.

C'est un point crucial dans la performance d'un service de ressources humaines qui nécessite la mise en place de procédures adaptées dans la gestion des carrières. En effet, une anomalie dans le dossier informatique de l'agent entrainera des anomalies dans sa rémunération principale déterminée à partir du logiciel informatique. La rémunération principale représente la majorité de la dépense. Il faut donc maîtriser les risques au maximum grâce à l'utilisation des procédures relatives à la carrière des agents.

Ainsi, des procédures ont été élaborées pour sécuriser les étapes de la carrière des agents qui peuvent avoir des conséquences sur leur rémunération. Par exemple la procédure de titularisation permet de définir dans une de ces étapes le contrôle du versement de la prime d'installation. La procédure d'avancement d'échelon permet de rappeler qu'il faut vérifier que les données sont correctement renseignées dans le logiciel informatique sur la base d'une décision signée par la directrice du service afin que l'agent perçoive la rémunération afférente à son nouvel échelon.

Les procédures de recrutement, de changement d'établissement ou de réintégration permettent quant à elles d'assurer un suivi du mouvement des agents au sein de l'hôpital. Au regard des données RH présentées dans la première partie, les mouvements de agents représentent un élément important qu'il faut sécuriser notamment en ce qui concerne les mises à disposition.

De plus, penser un guide procédure permet de se pencher sur d'autres sujets et de fournir une réponse sur des problématiques de gestion de ressources humaines en allant au-delà des objectifs de qualité comptables et financières. Ainsi, l'élaboration de procédures spécifiques comme la mise en place d'un parcours d'intégration des agents, permet d'élaborer des outils afin de garantir la qualité de l'accueil des professionnels dans l'établissement et de vérifier que l'ensemble des éléments nécessaires à leur prise de fonction dans un service leur ont été remis à travers l'élaboration d'un parcours sécurisé.

Ainsi, les procédures relatives à la gestion des carrières permettent de mettre en place des points de contrôle évitant des anomalies qui se répercutent sur la paie à travers une méthode de travail formalisée. Cela apporte également une garantie supplémentaire pour le CAC sur la sincérité des dépenses de personnel.

3.3.3 Une plus grande équité en faveur d'un meilleur climat social

Le dernier élément pouvant être révélateur de la performance d'un service de ressources humaines concerne la qualité du climat social au sein de l'établissement. En effet, le climat social peut être vu comme un indicateur de qualité permettant d'apprécier la performance d'un service de gestion des ressources humaines⁴⁷. C'est un enjeu primordial car il peut remettre en cause la performance globale de l'ensemble de l'organisation. Ce point est d'autant plus important dans un établissement de santé puisque c'est le personnel médical et non médical qui assure la prise en charge directe de patient, mission première de l'hôpital.

Le travail qui a été développé au service des ressources humaines du CHIM ces derniers mois va donc contribuer de manière indirecte à la qualité du climat social au sein de l'établissement. En effet, des erreurs récurrentes sur les rémunérations sont sources de tension dans une organisation. La formalisation des contrôles mis en place au niveau de la gestion des carrières et ceux réalisés par le service de la paie permettent, donc, de limiter au maximum les erreurs pouvant survenir la rémunération des agents et de contrôler ces tensions.

De plus, la rémunération dans la fonction publique hospitalière est un processus complexe car même si les agents bénéficient d'une paie assise sur une grille indiciaire, celle-ci est complétée par un ensemble de primes et indemnités dont le versement peut être conditionné par la fonction occupée, les conditions de travail ou encore le statut de l'agent. Cette situation peut entraîner l'apparition d'un sentiment d'iniquité chez certains agents. Ainsi, avec les travaux en cours sur l'attribution des différentes primes et indemnités, et les contrôles réguliers effectués par la responsable paie permettent de d'assurer le principe d'équité.

La garantie d'une paie correcte et la promotion du sentiment d'équité contribuent à l'amélioration des conditions de travail en garantissant à l'ensemble du personnel l'efficacité et la performance du service de gestion des ressources humaines dans lequel ils exercent, ce qui aura des conséquences sur le service rendu aux usagers.

Dans une vision plus générale l'amélioration de la performance du service des ressources humaines pour la partie paie et la partie carrière contribuera à la qualité du climat social de l'établissement et donc à la qualité des services rendus aux patients garant de la performance hospitalière.

⁴⁷ Source : GEORGES P-M, LECLERCQ A, RETIF E, et al., 2015, *Manager un service Ressources Humaines*, p.217-226

Conclusion

Si la certification des comptes était appréhendée comme une obligation source de contrainte pour l'hôpital, après plus d'un an de travail sur le projet de fiabilisation des comptes plusieurs avantages peuvent être constatés. L'obligation de certification peut donc être envisagée comme un axe d'amélioration à travers la mise en place d'outils et de corrections nécessaires à la fiabilisation des comptes. L'accompagnement d'un cabinet extérieur dans ce projet a également permis au CHIM d'obtenir un regard extérieur sur la situation de l'établissement et d'acquérir plusieurs compétences et connaissances nécessaires à la certification des comptes. Fiabiliser les comptes demande un investissement important en terme de temps et de travail pour l'ensemble des cycles concernés, et participe à la sincérité, à la régularité et à l'image fidèle des comptes de l'établissement.

Pour le cycle personnel, le travail entrepris répond à l'obligation de certification des hôpitaux mais contribue aussi à l'amélioration de la performance de la gestion des ressources humaines de l'hôpital. En effet, suite au diagnostic de la situation du CHIM, et aux conclusions qui avaient été établies par le cabinet PWC, l'ensemble des acteurs s'est engagé dans la mise en place d'un contrôle interne comptable et financier de qualité. Les dispositifs de contrôle interne permettent de répondre à plusieurs enjeux et d'assurer la sincérité des dépenses de personnel. Le travail réalisé sur les passifs sociaux et notamment sur la provision CET sera garant de la sincérité de son montant inscrit dans les comptes de l'établissement. Les outils de gestion élaborés pour renforcer les dispositifs du contrôle interne seront donc évalués par le CAC dans sa démarche de certification.

Le travail réalisé par l'AAH répond à la tâche qui lui a été attribuée dans le cadre du projet de fiabilisation des comptes du CHIM en vue de leur certification et contribue à la réalisation d'autres objectifs. En effet, ces outils améliorent la performance de la politique de gestion des ressources humaines du CHIM. La formalisation des procédures et des points de contrôles permettent de renforcer la qualité du processus de paie et d'éviter les erreurs potentielles sur la rémunération des personnels ce qui participe à un climat social apaisé. Ces procédures à la disposition de l'ensemble des professionnels permettent d'harmoniser les pratiques dans la gestion des carrières, et optimise ainsi le temps dans la création et la gestion des dossiers des agents. Cela permet également de sécuriser les actions génératrices d'écritures comptables.

L'obligation de certification est un processus de long terme. Il s'agit de mettre en place les outils et de les diffuser dans les pratiques afin de favoriser le développement d'une culture du contrôle interne à l'hôpital. Si la certification fait l'objet de réserves cela caractérise le fait que des axes d'amélioration sont possibles et que l'hôpital devra en

tenir compte dans les années à venir. De plus, tous les hôpitaux ne sont pas concernés par la certification. A terme, un élargissement de cette obligation permettrait d'assurer la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes d'autres établissements représentant des masses financières importantes.

Aujourd'hui, la constitution des Groupement Hospitalier de Territoire (GHT) permet d'envisager plusieurs évolutions possibles à la fois en termes de contrôle interne, et en termes de performance de gestion des ressources humaines.

En effet, dans un premier temps, si les moyens financiers sont un frein pour certains établissements à la création d'une fonction de contrôle interne gérée par des professionnels formés sur ce sujet, il est possible d'envisager la mise en place d'une telle fonction à l'échelle d'un territoire. Les AAH pourraient alors exercer leurs fonctions au sein de ces directions et élargir leurs missions et leurs compétences sur les problématiques du contrôle et de l'audit interne. Ils deviendraient des personnes ressources capables de concevoir, d'évaluer de faire évoluer les dispositifs de contrôles internes et ainsi contribueraient à l'amélioration de la performance hospitalière à l'échelle d'un GHT.

Dans un deuxième temps, les nouvelles orientations de gestion dans le cadre des GHT pourraient amener l'ensemble des hôpitaux à œuvrer pour la conception d'une politique de gestion des ressources humaines commune plus performante⁴⁸. En effet, dans le cadre des outils présentés dans ce mémoire, les directions des ressources humaines des différents établissements pourraient mettre en place des procédures harmonisées en vue d'améliorer la gestion des carrières et des paies à l'échelle d'un territoire. Les outils développés représenteraient donc des leviers supplémentaires de rationalisation des dépenses de ressources humaines au-delà de la diminution de la masse salariale.

A travers ces orientations potentielles, les relations de travail se trouveront donc modifiées au sein des établissements publics de santé. Les différentes directions des établissements du GHT seront donc amenées à travailler ensemble sur des projets transversaux afin de se conformer aux exigences futures de l'Etat et d'assurer une gestion hospitalière performante. Ces orientations remettront en question les organisations hospitalières traditionnelles et la place des AAH au cœur de ces différents projets.

⁴⁸ Source : APMnews.com. *GHT : une opportunité pour créer une fonction RH performante*

Bibliographie

Ouvrage

GEORGES P-M, LECLERCQ A, RETIF E, et al., 2015, *Manager un service Ressources Humaines*, 2^{ème} édition, Le Mans : GERESO, 266p.

MARTORY B., CROZET D., 2016, *Gestion des ressources humaines, pilotage social et performances*, 9^{ème} édition, Paris : DUNOD, 315p.

MORDACQ F., 2011, *Les finances publiques*, 4^{ème} édition, Paris : Presses Universitaires de France, 127p.

OBERT R., MAIRESSE M-P., 2014, *DSCG 4 – Comptabilité et Audit – Manuel et Applications*, 5^{ème} édition, Paris : DUNOD, 676 p.

Textes officiels

Lois

MINISTERE DE LA DECENTRALISATION ET DE LA FONCTION PUBLIQUE. LOI n°2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation de la République [en ligne]. Journal officiel, n°0182 du 8 août 2015. [Consulté le 11/09/2016], disponible sur internet : https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=BA7197A59984B6FC1BDC4462FB2FF3E3.tpdila07v_2?cidTexte=JORFTEXT000030985460&dateTexte=29990101

MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES. LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015 de finance pour 2016 [en ligne]. Journal officiel, n°0302 du 30 décembre 2015. [Consulté le 2/10/2016], disponible sur internet : <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2015/12/29/FCPX1519907L/jo>

MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE. LOI ORGANIQUE n°2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances [en ligne]. Journal officiel, n°177 du 2 août 2001. [Consulté le 11/09/2016], disponible sur internet : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000394028>

MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE. LOI n°2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale [en ligne]. Journal officiel, n°179 du 3 août 2005. [Consulté le 11/09/2016], disponible sur internet : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000813423&categorieLien=id>

MINISTERE DE L'EDUCATION, DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE. LOI n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités (1) [en ligne]. Journal officiel, n°0185 du 11 août 2007. [Consulté le 11/09/2016], disponible sur internet : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT00000824315&categorieLien=id>

MINISTERE DE LA JUSTICE. LOI CONSTITUTIONNELLE n°2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Ve République (1) [en ligne]. Journal officiel, n°171 du 24 juillet 2008. [Consulté le 11/09/2016], disponible en sur internet : https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=A681BF4C34BFB2FC265678CD772CC300.tpdila07v_2?cidTexte=JORFTEXT000019237256&dateTexte=20160922

MINISTERE DE LA SANTE, DE LA JEUNESSE, DES SPORTS ET DE LA VIE ASSOCIATIVE. LOI n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires [en ligne]. Journal officiel, n°0167 du 22 juillet 2009. [Consulté le 11/09/2016], disponible sur internet : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000020879475&categorieLien=id>

Décrets

MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Décret n°2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé [en ligne]. Journal officiel, n°0301 du 28 décembre 2013. [Consulté le 11/09/2016], disponible sur internet : <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2013/12/23/AFSH1315762D/jo/texte>

MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Décret n°2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes [en ligne]. Journal officiel, n°0301 du 28 décembre 2013. [Consulté le 11/09/2016], disponible sur internet : <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2013/12/23/AFSH1325380D/jo/texte>

Arrêtés

MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES, DE LA SANTE ET DES DROITS DES FEMMES Arrêté du 10 décembre 2015 modifiant les arrêtés du 16 juin 2014 et du 19 décembre 2014 relatifs à l'instruction budgétaire et comptable M.21 des établissements publics de santé [en ligne]. Journal officiel, n°0290 du 15 décembre 2015. [Consulté le

11/09/2016], disponible sur internet :
<https://www.legifrance.gouv.fr/eli/arrete/2015/12/10/AFSH1530931A/jo>

MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES, DE LA SANTE ET DES DROITS DES FEMMES. Arrêté du 21 octobre 2015 fixant la liste des établissements de santé soumis à la certification des comptes à compter de l'exercice 2016 [en ligne]. Journal officiel, n°0251 du 29 octobre 2015. [Consulté le 11/09/2016], disponible sur internet :
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000031393549>

MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Arrêté du 1^{er} août 2014 fixant la liste des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes à compter de l'exercice 2015 [en ligne]. Journal officiel, n°0196 du 26 août 2014. [Consulté le 11/09/2016], disponible sur internet :
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000029401818&categorieLien=id>

Circulaire

Circulaire DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B interministérielle n°2011-391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en ligne]. [Consulté le 11/09/2016], disponible sur internet : http://social-sante.gouv.fr/fichiers/bo/2011/11-11/ste_20110011_0100_0052.pdf

Rapports

Cours des Comptes. *LA SECURITE SOCIALE, Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, septembre 2014. [Consulté le 4/09/2016], disponible sur internet : <https://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/La-securite-sociale2>

Cours des Comptes. *LA SECURITE SOCIALE, Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, septembre 2015. [Consulté le 3/09/2016], disponible sur internet : <https://www.ccomptes.fr/Accueil/Publications/Publications/La-securite-sociale3>

Ministère des affaires sociales et de la santé. *Rapport de la commission de concertation sur les missions de l'hôpital, présidée par M. Gérard LARCHER*, avril 2008. [Consulté le 3/09/2016], disponible sur internet : <http://social-sante.gouv.fr/ministere/documentation-et-publications-officielles/rapports/sante/article/rapport-de-la-commission-de-concertation-sur-les-missions-de-l-hopital-presidee>

Article en ligne

BOURRET R., MARTINEZ E., VERT M., et al., 2013, « La certification des comptes des hôpitaux publics à l'horizon 2014 : un état de l'art au travers du témoignage du CHRU de Montpellier », *Politiques et management public* [en ligne], vol 30/4 | 2013, p.571-581. [Consulté le 3/09/2016], disponible sur internet : <https://pmp.revues.org/6909>

LIBEROS C., MASSONNAT P., GATTA P., 2014, « Le secteur public : audit et certification des comptes, bilan des audits des universités », *Gestion et finances publiques-KPMG* [en ligne], n°11/12 Novembre-Décembre 2014. [Consulté le 3/09/2016], disponible sur internet : <https://www.kpmg.com/FR/fr/IssuesAndInsights/NosExperts/Documents/CLiberos-PMassonnat-PGatta-GFP-bilan-audits-universites.pdf>

Document en ligne

Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements. *Présentation générale de la certification des comptes des E.P.S.C.P.*. [Consulté le 4/09/2016], disponible sur internet : http://www.amue.fr/fileadmin/amue/finances/documents-publications/A3C_20090323/Vayrou.pdf

Direction générale de l'offre de soins – Direction générale des finances publique, *fiabilisation et certification des comptes des établissements de santé, Cartographie type du cycle personnel*. [Consulté le 2/10/2016], disponible sur internet : http://social-sante.gouv.fr/IMG/pdf/cartographie_risques-personnel.pdf

Direction générale de l'offre de soins – Direction générale des finances publiques, *fiche n°18 Les passifs sociaux dans les EPS*. [Consulté le 8/10/2016], disponible sur internet : http://social-sante.gouv.fr/IMG/pdf/fiche_18_-_passifs_sociaux_eps.pdf

Direction générale de l'offre de soins – Direction générale des finances publiques, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*. [Consulté le 2/09/2016], disponible sur internet : http://social-sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_fiabilisation_comptes-2.pdf

Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique. *Performance de la fonction ressources humaines : définition et cadre d'analyse*. [Consulté le 2/10/2016], disponible sur internet : http://www.fonction-publique.gouv.fr/files/files/publications/etudes_perspectives/performance_des_fonctions_RH_def-2.pdf

Site internet

APMnews.com. *GHT : une opportunité pour créer une fonction RH performante*. [Consulté le 5/10/2016], disponible sur internet : <http://www.apmnews.com/story.php?numero=275002>

APMnews.com. *Certification des comptes des hôpitaux : deux refus à l'issue de la première vague (cours des comptes)*. [Consulté le 5/10/2016], disponible sur internet : <http://www.apmnews.com/story.php?mots=certification+&rubrique=&profil=&searchScope=1&searchType=0&numero=262805&ctx=ae2529748d1692ab063d890a38a58be6>

Collectivités-locales.gouv.fr. *M21-Instruction en vigueur*. [Consulté le 17/09/2016], disponible sur internet : <http://www.collectivites-locales.gouv.fr/m21-instruction-vigueur>

Cours des Comptes. *Certification des comptes du régime général de sécurité sociale 2015*. [Consulté le 4/09/2016], disponible sur internet : <https://www.ccomptes.fr/Actualites/A-la-une/Certification-des-comptes-du-regime-general-de-securite-sociale-2015>

Cours de Comptes. *Expérimentation de la certification des comptes au sein du secteur public local*. [Consulté le 4/09/2016], disponible sur internet : <https://www.ccomptes.fr/Actualites/A-la-une/Experimentation-de-la-certification-des-comptes-au-sein-du-secteur-public-local>

Dir IPS. *M21*. [Consulté le 17/09/2016], disponible sur internet : <http://www.dirips.com/legislatif/instructions-comptables/m21-instruction-comptable-des-etablissements-publics-de-sante/>

Finances hospitalières. *Nécessité et limites actuelles de contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics de santé*. [Consulté le 3/09/2016], disponible sur internet : http://www.finances-hospitalieres.fr/necessite-limites-actuelles-controle-interne-comptable-financier-etablissements-publics-sante_679F588F458243.html

Finances publiques. *Les enjeux de la certification des comptes des opérateurs de l'Etat : pourquoi faire certifier ses comptes ?*. [Consulté le 4/09/2016], disponible sur internet : http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/files/documents/gestion_publicque/operateurs/OPE_enjeux_certification_comptes_072011.pdf

HOSPIMEDIA. *Les hôpitaux ont surfé haut la main sur la première vague de certification.* [Consulté le 18/09/2016], disponible sur internet : <http://abonnes.hospimedia.fr/dossiers/20150730-gestion-les-hopitaux-ont-surfe-haut-la-main/20150724-sandrine-pautot-chef-de-c-est-un-tres>

Ministère des affaires sociales et de la santé. *Cartographie des processus et des risques : présentation générale.* [Consulté le 17/09/2016], disponible sur internet : <http://social-sante.gouv.fr/professionnels/gerer-un-etablissement-de-sante-medico-social/performance-des-etablissements-de-sante/fiabilisation-et-certification-des-comptes/article/cartographies-des-processus-et-des-risques-presentation-generale>

Ministère des affaires sociales et de la santé. *Cartographie du cycle personnel : présentation générale.* [Consulté le 24/09/2016], disponible sur internet : <http://social-sante.gouv.fr/professionnels/gerer-un-etablissement-de-sante-medico-social/performance-des-etablissements-de-sante/fiabilisation-et-certification-des-comptes/article/cartographie-du-cycle-personnel-presentation-generale>

Ministère des affaires sociales et de la santé. *La fiabilisation et la certification des comptes des établissements publics de santé.* [Consulté le 3/09/2016], disponible sur internet : <http://social-sante.gouv.fr/professionnels/gerer-un-etablissement-de-sante-medico-social/performance-des-etablissements-de-sante/fiabilisation-et-certification-des-comptes/article/la-fiabilisation-et-la-certification-des-comptes-des-etablissements-publics-de>

Ministère des affaires sociales et de la santé. *Fiches comptables et cartographie des risques.* [Consulté le 2/10/2016], disponible sur internet : <http://social-sante.gouv.fr/professionnels/gerer-un-etablissement-de-sante-medico-social/performance-des-etablissements-de-sante/fiabilisation-et-certification-des-comptes/article/fiches-comptables-et-cartographie-des-risques>

Ministère des affaires sociales et de la santé. *Comptabilité analytique hospitalière.* [Consulté le 3/09/2016], disponible sur internet : <http://social-sante.gouv.fr/professionnels/gerer-un-etablissement-de-sante-medico-social/performance-des-etablissements-de-sante/comptabilite-analytique/article/comptabilite-analytique-hospitaliere>

Vie Publique. *Les dépenses de la protection sociale*. [Consulté le 2/10/2016], disponible sur internet : <http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/protection-sociale/grands-domaines/comment-ont-evolu-prestations-depuis-20-ans.html>

Documents internes :

Centre Hospitalier Intercommunal André Grégoire. *Bilan social exercice 2015*.

Centre Hospitalier Intercommunal André Grégoire. *PREF 2016-2020, document de présentation aux instances*, janvier 2016.

Centre Hospitalier Intercommunal André Grégoire. *Lancement de la mission d'accompagnement à la fiabilisation et à la certification des comptes*, PWC, septembre 2015.

Centre hospitalier Intercommunal André Grégoire. *Réunion de lancement de la certification des comptes*, MAZARS, août 2016.

Liste des annexes

Annexe 1 : Grille d'entretien

Annexe 2 : Planning d'intervention du cabinet PWC

Annexe 3 : Extrait Cartographie des risques cycle personnel DGOS-DGFIP

Annexe 4 : Organigramme fonctionnel du service Ressources Humaines du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil

Annexe 5 : Mission d'accompagnement préalable à la certification des comptes, phase de diagnostic restitution finale, cycle personnel

Annexe 6 : Liste des procédures de contrôle interne du service des Ressources Humaines du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil

Annexe 7 : Extrait du tableau des contrôles internes comptables et financiers du service des Ressources Humaines du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil

Annexe 8 : Check List des contrôles de paie du service des Ressources Humaines du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil

Annexe 9 : Impact des éléments variables de paie sur la masse salariale brute au Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil

Annexe 1 : Grille d'entretien

GRILLE D'ENTRETIEN

Présentation

Je suis actuellement en formation d'Attaché d'Administration Hospitalière l'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique de Rennes (EHESP), et je me permets de venir vers vous dans le cadre de la rédaction de mon mémoire de fin d'étude. Pour la réalisation de ce travail, j'ai choisi de travailler sur le thème de la certification des comptes des établissements publics de santé. En effet, cette thématique correspond aux missions qui m'ont été confiées au cours de mon stage au sein du service des ressources humaines de votre établissement. C'est un sujet d'actualité qui concerne aujourd'hui un grand nombre d'hôpitaux et qui m'a amené à m'interroger sur la problématique suivante :

Pourquoi la certification des comptes représente un enjeu primordial pour la politique de gestion des ressources humaines du CHIM?

J'ai donc souhaité vous rencontrer afin de recueillir votre expérience sur le sujet et votre point de vue en tant que professionnels directement impliqués dans le projet de certification des comptes du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil (CHIM).

La démarche de fiabilisation des comptes

1-Question initiale : pouvez-vous m'expliquer comment s'est mise en place la démarche de certification des comptes au sein de votre service ?

2-Comment le projet de fiabilisation des comptes a-t-il été intégré dans la stratégie de l'hôpital ?

3-Quelle démarche de travail avez-vous en place dans votre service pour assurer la qualité comptable?

4-Quels outils avez-vous élaborés pour assurer la fiabilisation des comptes ?

5- Quels documents seront contrôlés par le CAC ? Quels sont les risques les plus importants ?

6-Quelle charge de travail cela vous-a-t-il demandé ?

7-Quels sont, selon vous, les enjeux de la fiabilisation des comptes ? *(Pour le cycle personnel ?)*

Les relations entre les différents professionnels impliqués dans la démarche

8-Avec qui travaillez-vous et qui sont vos interlocuteurs ? *(au sein de l'hôpital, avec les tutelles...)*

9-Quelles relations entretenez-vous avec le cabinet PWC? *(Conseils, fréquences des rencontres...)*

10-Quelle analyse pouvez-vous faire du parcours de l'information dans l'hôpital, entre les différents services sur le sujet?

11-Pensez-vous qu'il s'agisse d'un projet fédérateur? Qu'il peut amener une modification des relations de travail entre les différentes fonctions de l'hôpital ?

Le contrôle interne

12-Comment se caractérisait les dispositifs de contrôle interne avant la mise en place du projet de fiabilisation des comptes dans votre service? *(Avez-vous renforcé les dispositifs de contrôle?)*

13-Comment avez-vous définis les dispositifs de contrôle interne à mettre en place ?

14-Que pensez-vous de la notion de contrôle qui s'est développé autour de l'hôpital ces dernières années? Quels sont les enjeux pour le CHIM ?

15-Quel accompagnement avez-vous reçu pour la mise en place du contrôle interne? *(Formation, financements, documents...)*

Les avantages de la mise en place de la certification des comptes à l'hôpital

16-Quelles améliorations attendez-vous sur le long terme? Ou pouvez-vous déjà constater? *(Amélioration du suivi des dépenses, de la qualité de l'information comptable...)*

17-Pensez-vous que la certification des comptes peut apporter des points positifs dans le cadre du PREF ? Dans les rapports avec les parties prenantes externes ? *(banque, ARS, trésorerie...)*

18-Avez-vous des craintes ? Ou existe-il des points sensibles pouvant entraîner des réserves ?

19-Que pensez-vous de la formalisation de procédure *(pour le cycle personnel)* ? Pensez-vous qu'elles seront utiles pour d'autres sujets ? *(Impact en termes de gestion, de management, de performance)*

20-Quels effets pouvez-vous constater à ce stade sur les comptes ou certains postes de dépense de l'hôpital ?

21-Est-ce que la certification peut améliorer la performance hospitalière ? La gestion des ressources humaines ?

La vision individuelle des acteurs sur le sujet

22-Avez-vous eu des retours d'expérience sur le dispositif mis en place dans les autres hôpitaux notamment ceux du GHT? *(Etude des réserves formulées par les CAC, échanges sur certains sujets particuliers...)*

23- Que pensez-vous du dispositif d'accompagnement mis en place par le cabinet PWC?

24-Comment voyez-vous les choses après la première certification, quelles évolutions attendez-vous ? *(organisation du travail, management, charge de travail...)*

25-Que pensez-vous de la certification des comptes ? Y-a-t-il des limites à prendre en compte ?

Identification des personnes interrogées

Nom :

Prénom :

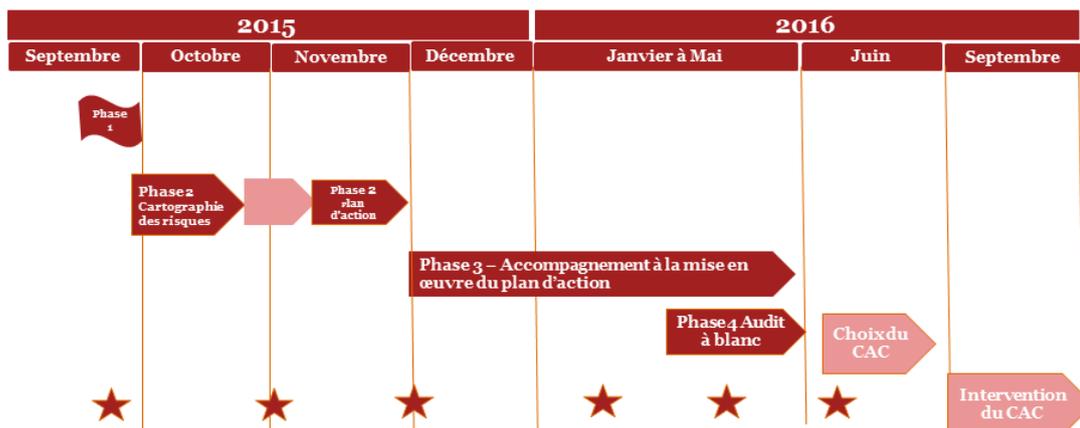
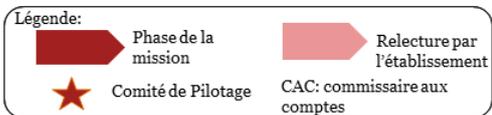
Fonction :

Remerciements

Annexe 2 : Planning d'intervention du cabinet PwC

Section 2 – Mission d'accompagnement à la certification des comptes

Notre planning d'intervention



CHI André Grégoire • Comité de Pilotage

Ce document est strictement confidentiel et ne peut être compris qu'en liaison avec les commentaires donnés en réunion.

Lancement de la mission d'accompagnement à la fiabilisation et à la certification des comptes

PwC

22 septembre 2015
10

Document à usage interne

Annexe 3 : Extrait Cartographie des risques cycle personnel DGOS-DGFIP

Direction générale des finances publiques

Direction générale de l'offre de soins

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques				
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat												
2- Cycle personnel															
	4211	641.12		Contrôle des droits	Contrôle des droits	ORD	Non interruption alors que le bénéficiaire n'exerce plus les fonctions éligibles	Réalité	Faible	Faible	grade ou en fonction de l'unité d'affectation) - Mise en œuvre d'un interférence avec la paie pour prise en compte des changements - Mise en œuvre de contrôles automatisés avec saisie des dates de début et dates de fin				
					Liquidation	ORD	Erreur de calcul (nombre de points erroné)	Exactitude	Faible	Faible	NBII liée à la fonction : contrôle sur les listes, une fois par an				
					Saisie SIRH	ORD	Erreur de paramétrage	Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage				
						ORD	Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité				Contrôle périodique des éléments saisis			
					4211	641.13 641.33	Prime de service	Contrôle des droits	Contrôle des droits	ORD	Non respect des critères d'attribution et des règles d'incompatibilité	Régularité Réalité	Moyen	Faible	Analyse des listings Vérification des incompatibilités (prime de service / prime de technicité) Etudes promotionnelles : fermeture des droits en fonction du type de formation suivi Informatique : listes de contrôles (agents dont le statut donne droit à la prime et ayant une période d'exclusion sur l'année, agents non encore notés, jours d'absence par motif, mouvements (départ, mutation, ...)) - Mise en œuvre en œuvre de contrôles à la saisie et à posteriori
									Liquidation	ORD	Erreur dans le calcul de la masse à répartir	Exactitude	Moyen	Faible	Contrôle de la répartition des primes de service
	ORD	Erreur dans le calcul des abattements (assiduité)	Exactitude	Contrôle des éléments liquidés											
	Saisie SIRH	ORD	Erreur de paramétrage	Exactitude					Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage				
		ORD	Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité							Contrôle périodique des éléments saisis				
				Indemnités d'astreinte et heures supplémentaires					Contrôle des droits et recensement	ORD	Non respect des dispositions réglementaires (décret de 2003 sur les astreintes) : qualité du bénéficiaire, durée et champ de l'astreinte	Régularité Réalité	Faible	Moyen	Contrôle par le service paie de la fiche de déclaration comportant le motif et la signature du cadre - traçabilité du déclenchement et de la clôture de l'astreinte par le responsable (Directeur de garde, cadre de garde, etc.)

Direction générale des finances publiques

Direction générale de l'offre de soins

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
2-4- Paye et charges sociales et fiscales associées	42 (sauf 429) 43 48	641 645 621 631 647 648 633	Ensemble	analyse de l'ensemble des éléments de rémunérations	ORD / CL	Discordances entre effectifs réels et effectifs rémunérés Discordances entre les dettes auprès des organismes sociaux et les déclarations émises	Exhaustivité Réalité Exactitude	Moyen	Moyen	Cadrage entre le livre de paie, la DADS et la comptabilité - Comparaison des effectifs payés et effectifs recensés - Rapprochement des écritures de paie des déclarations effectuées auprès des organismes sociaux - Comparaison des dettes auprès des organismes sociaux avec les déclarations émises	
					Mise à jour des paramétrages, y compris charges sociales et fiscales basées sur les salaires	ORD	Erreur de paramétrage	Exhaustivité Exactitude	Fort	Faible	Suivi et contrôle par échantillonnage de la prise en compte des évolutions réglementaires
					Déploiement d'une nouvelle version ou changement de prestataire de paie	ORD	Dysfonctionnement de l'application	Exactitude	Fort	Faible	Recette approfondie de la nouvelle version Réalisation d'une paie en double lors d'un changement de prestataire
					Intégration des éléments fixes et variables de rémunération	ORD	Non récupération de toutes les données	Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Vérification de l'exhaustivité des données intégrées par échantillonnage et contrôle des interfaces si applicable
					Traitement des absences non rémunérées (jour de carence congé maladie, absences injustifiées et absences pour arbsae)	ORD	Non récupération de toutes les données : congés maladie, heures d'absence et déclarations grève	Exhaustivité Exactitude	Faible	Moyen	Vérification de l'exhaustivité et informatisation gestion du temps
					Avances sur salaire et sur frais de déplacement / acomptes sur salaire	ORD CL	Non saisie de la retenue acompte	Exactitude	Faible	Faible	Intégration immédiate de la retenue des traitements informatiques de l'acompte Contrôle du solde de ce compte et de la cohérence avec la paie
					Transmission au prestataire informatique (interne ou externe)	ORD	Erreur ou problème d'intégration de fichier	Mesure Exhaustivité	Fort	Faible	Traçabilité des contrôles avant transmission au prestataire informatique. A J+1, possibilité d'éditer une simulation de paie et de modifier éventuellement les informatiques salariales
					Calcul Paye par le prestataire	ORD	Erreur de calcul	Mesure Exhaustivité	Fort	Faible	Contrôle du moteur informatique du prestataire avec des vérifications à chaque changement de configuration (nouvelles règles ou mises à jour)

Annexe 4 : Organigramme fonctionnel du service Ressources Humaines du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil

Gestion administrative du personnel non médical										
	Périodicité	Risques	Nathalie	Samira	Françoise	Michel	Fethis	Zaina	Gilbert	
			Délégation signature							
TACHES										Si utilisé et profils
			OUI	NON	NON	NON	NON	NON	NON	
Encadrement et organisation équipe carrière	quotidienne	modéré	x							Chronogestor/H EXAGONE
Organisation et Gestion des CAPF et CAPD	semestrielle	fort	x							Chronogestor/H EXAGONE
Organisation et publication des concours	trimestrielle	modéré	x							Chronogestor/H EXAGONE
Recrutement : saisie et vérification des éléments du dossier de recrutement	journalière	modéré		x	x	x			x	Chronogestor/H EXAGONE
Absentéisme : saisie et gestion du dossier de maladie de l'agent (yvelin, hexagone, comité médical et commission de réforme, nat entreprise, CGOS...)	journalière	modéré		x	x	x			x	Chronogestor/H EXAGONE
Conseil de discipline en qualité de secrétaire de séance	ponctuelle à la demande du président	faible	x							Chronogestor/H EXAGONE
Pilotage Elections professionnelles	quadrennale	modéré	x							Chronogestor/H EXAGONE
Reclassements statutaires	semestrielle	fort	x							Chronogestor/H EXAGONE
Retraite : mise à jour cohorte, simulation retraite, entretien avec l'agent	journalière	modéré	x	x	x	x			x	Chronogestor/H EXAGONE
Gestion des validations de service	mensuelle	modéré	x					x		Chronogestor/H EXAGONE
Gestion du temps syndical	mensuelle	faible	x							Chronogestor/H EXAGONE
Handicap (Participation)	mensuelle	faible	x							Chronogestor/H EXAGONE
Suivi du renouvellement des contrats	mensuelle	modéré	x						x	Chronogestor/H EXAGONE
Veille sociale	mensuelle	faible	x							Chronogestor/H EXAGONE
Requête cognos pour suivi éléments de carrière, contrôle interne sur l'absentéisme	journalière	faible	x							Chronogestor/H EXAGONE
Entretien individuel avec les agents	journalière	faible	x							Chronogestor/H EXAGONE
Mise en place de renouvellement SFT, remboursement transport...	annuelle	modéré	x	x	x	x			x	Chronogestor/H EXAGONE
Recrutement vacataires	annuelle	modéré			x					Chronogestor/H EXAGONE
Evolution fonctionnelle AGFA	annuelle	modéré	x							Chronogestor/H EXAGONE
Gestion par extraction sur Hexagone du bilan social	annuelle	faible							x	Chronogestor/H EXAGONE
Requête sur suivi effectifs et autres demandes	mensuelle	faible							x	Chronogestor/H EXAGONE
Mise à jour des décisions carrière sur Hexagone (maquette)	ponctuelle	faible							x	Chronogestor/H EXAGONE
Archives		faible	x	x	x	x	x	x	x	Chronogestor/H EXAGONE

Documents à usage interne

Dépenses de Personnels non médical et médical					Gestion administrative du Personnel médical (séniors, internes et étudiants)						
	Périodicité	Risques	Muriel	Mercedes		Périodicité	Risques	Roberto	Patricia		
			Délégation signature					Délégation signature			
			OUI	NON			OUI	NON			
TACHES					Si utilisé et profits	TACHES					Si utilisé et profits
Planification du déroulement de la paie	mensuelle	modéré	X		Chronogestor/hexagone	Création du dossier administratif de l'agent	au fi des recrutements	faible	X	X	
Lancement de la paie	mensuelle	modéré	X		Chronogestor/hexagone	Saisie du recrutement	au fi des recrutements et avant arrêt de paie	faible	X	X	HEXAGONE
Vérification globale et détaillée de la paie	mensuelle	fort	X	X	Chronogestor/hexagone	Réception certificats médicaux	au fi de l'eau	modéré	X	X	
Liquidation de la paie pour mandatement	mensuelle	fort	X		WEB/Hexagone	Saisie de l'absence	dés réception	modéré	X	X	HEXAGONE
Liquidation des charges pour mandatemnts	mensuelle	fort	X		WEB/Hexagone	Réception et traitements des tableaux de service (contrôles)	mensuelle	modéré	X	X	
vérification interface GT	mensuelle	modéré	X		HEXAGONE/WEB/RECO/MNH	Réception et traitement des listes de garde	mensuelle	modéré	X	X	
Saisie d'éléments variables	mensuelle	fort	X	X	EXCELU/HEXAGONE	Vérification de la prise en compte des EV	mensuelle	fort	X	X	HEXAGONE
Calcul des primes annuelles (primes de service, primes de laboratoire, régisseur, GIPA, Ind exceptionnelle ...)	annuelle	fort	X		EXCELU/HEXAGONE	Transmission des justificatifs de paie au comptable	mensuelle	fort	X	X	
Veille sociale	mensuelle	modéré	X		HEXAGONE	Elections CME	quadrimestrielle	faible	X	X	
DENM/Produits à recevoir	annuelle	fort	X		EXCELU/WEB/HEXAGONE	Secrétariat de la CME	bimestrielle	faible	X		
Mise en paiement de factures diverses	journalière	fort	X			Gestion des dossiers IRCANTEC	bi-mensuelle	modéré	X	X	HEXAGONE
Mise en paiement factures interim	journalière	fort	X		HEXAGONE/WEB	Gestion des congés du PMI année en cours + CET et paiement	quotidienne pour les congés annuelle pour les CET	modéré	X	X	
Suivi ARE Pôle emploi + ARE CHIM	mensuelle	fort	X		HEXAGONE/INDEMI	Décompte du temps de travail et traitement du temps additionnel	quadrimestrielle	modéré	X	X	
Suivi dépenses + compte limitatif analyse des écarts	mensuelle	fort	X		HEXAGONE/WEB	Rédaction et suivi des contrats	mensuelle	modéré	X	X	HEXAGONE
Suivi congés RTT (DRH) HEVP	mensuelle	faible	X		CHRONOGESTOR	Gestion du déroulement carrière des médecins en conformité avec leur statut	quotidienne	faible	X	X	HEXAGONE
N4DS	annuelle	modéré	X		HEXAGONE	Gestion des contrats liés à l'activité libérale des médecins	au fi de l'eau	faible	X	X	HEXAGONE
Gestion validations de service ONRACL	journalière	faible	X		HEXAGONE + ONRACL	Gestion de l'intérim spécifique aux médecins	ponctuelle	faible	X	X	
Edition et mise sous pli des bulletins de paie	mensuelle	faible	X	X	HEXAGONE	Suivi des effectifs en ETP	mensuelle	modéré	X	X	HEXAGONE
Requêtes HEXAGONE	journalière	faible	X		HEXAGONE	Suivi des renouvellements des titres de séjour et des autorisations de travail	hebdomadaire	modéré	X	X	HEXAGONE
Simulations de paie	journalière	faible	X		HEXAGONE	Gestion prévisionnelle et suivi des dépenses	mensuelle	fort	X	X	HEXAGONE
Gestion tickets restaurant + paiement	mensuelle	modéré	X		HEXAGONE	saisie des EV PMI	quotidienne	forte	X	X	HEXAGONE
Paiement des CET	mensuelle	modéré	X		HEXAGONE	Suivi des USS sur net entreprise et vérification du paiement (subrogation)	hebdomadaire	faible	X	X	HEXAGONE
Analyse des écarts M-M-I	mensuelle	modéré	X	X	HEXAGONE+TRESORERIE	Gestion DPC	bi-mensuelle	faible		X	GESTFORM
Participation élaboration budget	annuelle	modéré	X			préparation de la liquidation des frais liés au DPC	mensuelle	faible		X	GESTFORM
Participation groupe de travail REDV/CERTIFICAT ION DES COMPTES /GESTION DU TEMPS	mensuelle	modéré	X								
Titres de recettes divers	journalière	fort	X								

Documents à usage interne

Superviseurs internes					Superviseurs externes				Superviseurs externes				
	Périodicité	Risques	Catherine	Patrick			Périodicité	Risques	Dion des Fiances		Périodicité	Risques	Trésorerie
			Délégation signature										
			OUI	OUI									
TACHES					Si utilisé et profils	TACHES			Si utilisé et profils	TACHES			Si utilisé et profils
Supervision des procédures mise en place au sein de la DRH	Au fil de l'eau	fort	x	x	Chrongestor/ Hexagone/ outils de requêtes (consultation et mise à jour)	Suivi des dépenses de personnel	mensuelle	fort	GEF	Contrôle du résultat de paie	mensuelle	fort	
Prise en charge contrôle interne sur tous les actes de gestion ou de paie le nécessitant	Au fil de l'eau	fort	x	x	Chrongestor/ Hexagone/ outils de requêtes (consultation et mise à jour)	Suivi du mandatement	mensuelle	fort		Justifications de la paie	mensuelle	fort	

Document à usage interne

Annexe 5: Mission d'accompagnement préalable à la certification des comptes, phase de diagnostic restitution finale, cycle personnel

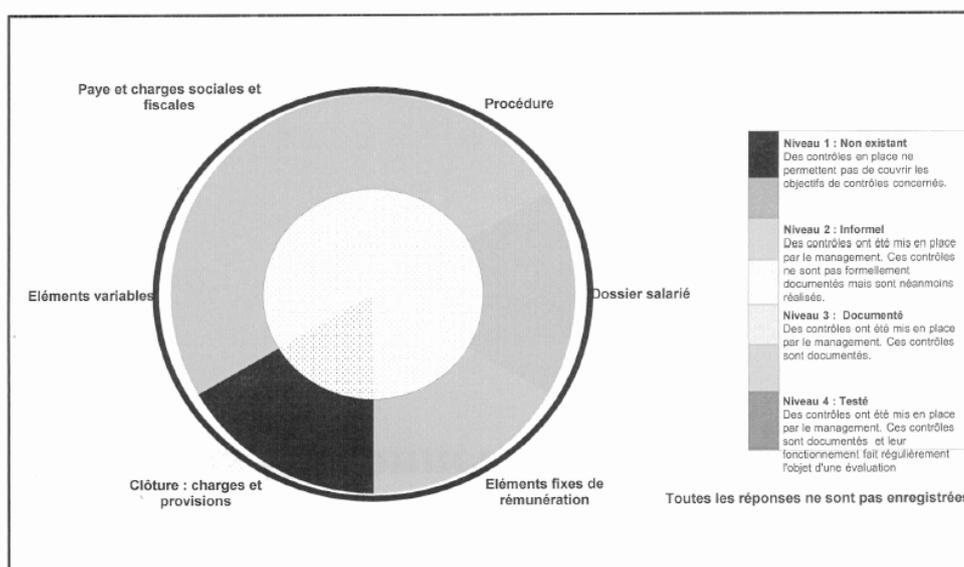
Section 6 *Processus Personnel*

CHI André Grégoire • Mission d'accompagnement préalable à la certification des comptes
Phase de diagnostic
Restitution finale
PwC

1er décembre 2015
31

Section 6 – Processus Personnel

Cartographie des risques



CHI André Grégoire • Mission d'accompagnement préalable à la certification des comptes
Phase de diagnostic
Restitution finale
PwC

1er décembre 2015
32

Document à usage interne

Points forts

Dispositif de contrôle interne :

- Contrôle mensuel des dépenses de personnel par direction fonctionnelle (DRH) dans le cadre de la réunion de suivi budgétaire mensuelle : une analyse formalisée est demandée par le secteur gestion budgétaire et fiscal de la DAFSI
- Contrôle de la DAFSI du niveau des DENM par direction fonctionnelle par rapport à N-1 et par rapport aux prévisions budgétaires.
- Mise en place d'un test de cheminement comme support au recrutement du PNM, avec contrôle par requête pour vérifier l'exhaustivité des dossiers (non formalisé)
- Contrôle sur les écarts de paie M/M-1 de plus de 300 euros;
- Séparation des tâches entre les saisies/contrôles à mettre en place pour le PM

Conformité aux principes comptables:

- Comptabilisation de DENM à la clôture pour diverses charges de personnel (prime de service, temps additionnel, ...)

Axes d'amélioration (1/2)

Dispositif de contrôle interne :

- Mettre à jour les procédures considérées aujourd'hui comme obsolètes et développer des procédures de contrôle interne
- Assurer la transmission et le suivi des tableaux de service
- Formaliser la procédure aujourd'hui mise en place sur les heures supplémentaires et les moyens de remplacement
- Evaluer la séparation des fonctions sur le contrôle des éléments variables de paie pour le PM
- Effectuer un rapprochement des effectifs / bulletins de salaire selon les statuts des agents

Conformité aux principes comptables:

- Distinguer dans la provision CET les jours acquis au cours de l'exercice antérieur et les jours acquis au cours de l'exercice actuel.
- Evaluer la nécessité de provisionner l'ensemble des compteurs de congés repos/RTT non affectés au CET à la clôture des comptes.
- Evaluer les provisions nécessaires couvrant les risques de propre assurance (chômage, maladie, AT)
- Provisionner les éléments relatifs au suivi des litiges et contentieux avec le personnel
- Provisionner les engagements envers la CNRACL pour les rachats de validation de services
- Mettre en place un rapprochement entre les DENM et les paiements post clôture effectifs

Axes d'amélioration (2/2)

Dispositif de contrôle interne :

- Formaliser un contrôle régulier et formalisé des payes négatives suite aux indus, et des rappels sur exercices antérieurs
- Formaliser le rapprochement entre le total de la paie, la comptabilité et la DADS
- Assurer le suivi des affectations des agents pour le versement de la NBI
- Assurer une définition plus fine des habilitations et restrictions d'accès à la modification des informations des données permanentes et un contrôle régulier sur les modifications apportées et tracées informatiquement.

Conformité aux principes comptables:

Recommandations détaillées

Titre	Niveau de risque	Recommandation	Réponse Direction
Formalisation des procédures	Modéré	<ul style="list-style-type: none"> - Formaliser les flux d'information entre les différentes personnes du service des ressources humaines, comme sur les heures supplémentaires - Mettre à jour les procédures considérées actuellement comme obsolètes et définir les requêtes nécessaires pour tracer le caractère significatif des anomalies de paie 	
Formalisation et régularité des contrôles de paie	Fort	<ul style="list-style-type: none"> - Etablir la liste des contrôles réalisés portant sur la qualité de la paie et sur les principaux éléments variables de paie, en hiérarchisant leur importance et leur régularité; - Assurer la traçabilité des contrôles et des corrections d'anomalies émises. 	
Gestion et revue des droits d'accès	Fort	<ul style="list-style-type: none"> - Etablir une procédure plus fine d'autorisation d'accès par profil aux éléments permanents du dossier dans Hexagone - Revoir régulièrement la liste des droits d'accès; - Instaurer un contrôle régulier des modifications effectuées sur les éléments du dossier. 	
Rapprochement mensuel entre l'effectif et le nombre de bulletins de paie émis	Modéré	Effectuer un cadrage du fichier des effectifs avec le nombre de bulletins de paie générés par mois	

Document à usage interne

Recommandations détaillées

Titre	Niveau de risque	Recommandation	Réponse Direction
Tableaux de service du personnel médical	Fort	<ul style="list-style-type: none"> - Prévoir une validation systématique et formelle par le chef de service et uniformiser les fichiers de remontée des heures de garde. - Etablir un calendrier mensuel de transmission des tableaux de garde et de service par les responsables d'Unité Fonctionnelle (UF) et effectuer chaque quadrimestre un contrôle de cohérence du volume de temps additionnel déclaré par mois en fonction des temps de gardes et d'astreintes affectés à chaque service conformément au cadre réglementaire prévu au sein du CHI afin d'assurer la permanence des soins. 	
Compteurs de temps (CP et RTT)	Faible	Evaluer le caractère significatif pour le personnel contractuel des jours de congés annuels, RTT et temps additionnels reportés sur l'exercice suivant	
CET	Modéré	Revoir et préciser la méthode de calcul de la provision pour CET afin notamment de distinguer les jours acquis au cours d'exercices antérieurs (CET historique) et la capitalisation de l'année en cours	

Recommandations détaillées

Titre	Niveau de risque	Recommandation	Réponse Direction
Régularité et traçabilité du contrôle des variations de paie M/M-1	Modéré	Mesurer la formalisation nécessaire du contrôle des variations de paie pour les variations supérieures à 300€	
Séparation des tâches sur le contrôle des éléments variables de paie du PM	Faible	Instaurer une séparation des tâches entre la saisie des éléments variables de paie et leur contrôle sur le périmètre du personnel médical	
Suivi des rappels et indus	Faible	Effectuer un contrôle régulier sur les payes négatives générées par le SI et assurer le suivi des titres émis pour liquidation.	
Contrôle de cohérence des DENM	Faible	Instaurer un contrôle de cohérence des DENM vs N-1 et l'apurement post clôture des dettes	

Recommandations détaillées

Titre	Niveau de risque	Recommandation	Réponse Direction
Rapprochement paie comptabilité DADS	Fort	Formaliser un rapprochement régulier entre les données de paie, les données comptables et les états déclaratifs (DADS)	
Qualité des données variables de paie	Faible	Assurer le suivi des affectations des agents pour le versement de la NBI en définissant des requêtes appropriées	

Document à usage interne

**Annexe 6: Liste des procédures de contrôle interne du service des Ressources Humaines
du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil**



Centre Hospitalier Intercommunal André-Grégoire

Les procédures de contrôle interne

L'entrée des agents dans l'hôpital

- 1- La procédure de recrutement
- 2- La procédure d'intégration des nouveaux agents
- 3- La procédure d'entrée par détachement
- 4- La procédure de changement d'établissement
- 5- La procédure de réintégration

Le déroulement de carrière des agents dans l'hôpital

- 6- La procédure de titularisation
- 7- La procédure d'avancement d'échelon
- 8- La rémunération principale
- 9- Les éléments variables de paie générés lors de la création du dossier administratif de l'agent
- 10- La procédure de paie des personnels non médicaux
- 11- La procédure de paie personnel médical
- 12- La procédure de gestion des congés maladie personnel titulaire/stagiaire
- 13- La procédure de gestion des congés maladie personnel contractuel
- 14- La procédure de visite de pré-reprise et de reprise après un arrêt de travail
- 15- La procédure des congés bonifiés

La sortie des agents de l'hôpital

- 16- La procédure de sortie des agents

Document à usage interne

Annexe 7 : Extrait du tableau des contrôles internes comptables et financiers du service des Ressources Humaines du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil



Centre Hospitalier Intercommunal André Grégoire

Tableau des contrôles internes comptables et financiers

Numéro	Clé/ non clé	Description	Assertious	Qui	Type	Fréquence	Méthode	Modalité de vérification du contrôle	Documentation	Procédures concernées
DRH 001	Clé	Validation opportunité de recrutement	Existence	DSAP	Manuel	Avant chaque recrutement	Observation des pièces justificatives titres/diplômes	Signature des dossiers de recrutement avant transmission à la DRH	Dossier de recrutement avec pièces justificatives (titres, diplômes, CV)	Recrutement Detachment
DRH 002	Non clé	Validation du dossier de recrutement	Existence Exactitude Exhaustivité	DRH-Assistante RH	Manuel	Avant chaque recrutement	Observation du dossier de recrutement Contrôle des critères de recrutement	Signature du dossier de recrutement avant saisie informatique	Dossier de recrutement avec pièces justificatives	Recrutement Detachment Changement d'établissement
DRH 003	Clé	Validation du détachement de l'agent	Existence	DRH-établissement DRH CAP	Manuel	Avant chaque détachement	Revue des critères du détachement	Signature de l'avis de détachement par les trois parties	Décision signée de détachement Pièces justificatives	Detachment
DRH 009	Clé	Validation de l'avancement d'échelon	Existence	DRH CAP	Manuel	Annuel	Revue des critères de l'avancement d'échelon	Signature de la décision d'avancement	Décision signée de l'avancement	Avancement d'échelon
DRH 030	Clé	Lancement du premier calcul de paie	Exhaustivité Existence Exactitude	DRH-Responsable paie DRH-Gestion des carrières	Semi-automatique	Mensuel	Vérification des écarts de paie par rapport au mois précédent Vérification des dossiers modifiés dans le mois Correction des anomalies de paie	Remplissage de la check list du contrôle de la paie Lancement du deuxième calcul de paie	Extraction des états de paie pour les agents présentant un écart ≥300€ par rapport au mois précédent et une paie ≥5000€ Tableau de suivi des modifications des dossiers des agents Fichiers de calculs de paie	Recrutement Detachment Changement d'établissement Réintégration Intégration Titularisation Avancement d'échelon Rémunération principale des agents EVP création du dossier EVP du personnel non médical Congés bonifiés
DRH 042	Clé	Contrôle sortie des agents du cycle de paie	Existence Exactitude	DRH-Gestion des carrières DRH-responsable paie	Semi-automatique	Après chaque sortie d'agent	Clôture du dossier de l'agent sur HEXAGONE Vérification que l'agent ne perçoit plus de rémunération une fois que tout ce qui lui été dû a été versé	Lancement du premier calcul de paie Archivage des tableaux des modifications des dossiers des agents	Tableaux des modifications des dossiers des agents	Parcours de sortie de l'agent

Document à usage interne

Annexe 8 : Check List des contrôles de paie du service des Ressources Humaines du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil



Centre hospitalier intercommunal André Grégoire

Direction des ressources humaines Check list des contrôles de paie					
Recrutement / Sortie des agents					
Vérification des dossiers de recrutement Saisie du dossier de recrutement dans HEXAGONE Contrôle du grade et de l'échelon Vérification éléments de carrière Vérification de la réintégration des agents Vérification de la sortie des agents	N° de contrôle	Fait le par		Résultats	Commentaires
	DRH 002				
	DRH 011				
	DRH 012				
	DRH 010				
	DRH 008				
Saisie des éléments variables de paie					
EVP création du dossier EVP mensuel EVP annuels pour le mois considéré Vérification mensuelle:	N° Contrôle	Fait le	Résultats	Commentaires	
	DRH 012				
	DRH 013				
	DRH 027				
Vérification des astreintes - vacations - heures supplémentaires - gardes					
Contrôle des astreintes Contrôle des vacations Contrôle des heures supplémentaires Contrôle des gardes	N° contrôle	Mail reçu le	Fait le	Résultats	Commentaires
	DRH 016				
	DRH 018				
	DRH 020				
Premier contrôle de paie DRH 030					
Vérification des dossiers bloquants Validation des négatifs de paie Vérification des écarts > 300€ Vérification des paie > 5 000 € Vérification des modifications dossier Modification des paramètres de calcul	N° contrôle	Fait le		Résultats	Commentaires
	DRH 029				
	DRH 030				
	DRH 030				
	DRH 030				
	DRH 030				
		Nombre d'erreurs corrigées:			
DRH 035					
Deuxième contrôle de paie DRH 031					
Contrôle des montants Validation des bulletins de paie	N° contrôle	Fait le		Résultats	Commentaires
	DRH 031				
Analyse des fichiers de paie					
DRH-Service paie					
Contrôle montant des charges sociales Contrôle du montant des liquidations	N° Contrôle	Fait le ...	Par	Résultats	Commentaires
	DRH 032				
Direction des finances					
Contrôle du montant des mandats	N° Contrôle	Mandatement fait le	Contrôle du cadre	Observations	Documents
	DRH 033				
Trésorerie générale					
Contrôle des montants des mandats	N° Contrôle	Mail reçu le	Traité le	Contrôle Responsable paie	Observations
	DRH 034				
Validation finale					
Fait le :			Signature RP:		
			Signature DRH:		

Document à usage interne

Annexe 9 : Impact des éléments variables de paie sur la masse salariale brute au Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil

Centre hospitalier intercommunal André Grégoire



Impact % masse salariale brute en 2015 PERSONNEL NON MEDICAL		
CODE PAIE	LIBELLE	POURCENTAGE
0010	Traitement de base	53,6
0020	NBI	0,4
0090	Vacations	0,6
0120	Indemnité de résidence	1,62
0150/0160	Supplément Familial de Traitement	0,87
0500	Prime spé AS/AP	1,07
0510	Prime forfaitaire AS/AP	0,1
0520	Prime spécifique	0,88
0530	Prime encadrement	0,06
0540	Prime début de carrière	0,11
0700	Indemnité différentielle	0,13
0800/0815	Prime technicité/Indemnité forfaitaire technique	0,3
1000	Heures supplémentaire	1,62
1110	Intensifs de nuit	0,5
1120	Indemnité dimanche et jours fériés	2,3
4150/4160/1130	Astreintes	NS
1440/1450/1460	Prime 1er, 2eme, 3eme catégorie	0,2
1560	Indemnité chaussures	0,07
	IFTS	NS
2053/2055	PFR	0,3
2112/0200	Indemnité logement+avantage en nature	0,1
2184	IDV	0,2
2317	CET	NS
2600	Assistante maternelle	1,14
2925	Indemnité de vie chère	0,04
4012/403	Gardes week-end cadres	NS
2230	Prime laboratoire	0,04
2356	GIPA	0,2
2200	Prime de service	3,15
1510	Indemnité régisseur	NS

Document à usage interne

CAPILLAIRE

Philippe

Décembre 2016

Attaché d'Administration Hospitalière

Promotion 2016

La certification des comptes hospitaliers Un vecteur d'amélioration de la performance de la gestion des ressources humaines

Résumé :

Dans un contexte économique contraint, l'Etat s'est engagé dans une démarche de certification des comptes publics. Cette volonté a pour but de garantir la transparence de la gestion de l'argent public ainsi que la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes publics.

Les Hôpitaux ont été soumis à l'obligation de certification de leur compte suite à la promulgation de la loi HPST en 2009. Si cette obligation ne concerne pas l'ensemble des établissements, tous les hôpitaux doivent s'impliquer dans un travail de fiabilisation de leur compte. La certification des comptes a été déployée en trois vagues successives et concerne plusieurs cycles, dont le cycle personnel.

La fiabilisation des comptes hospitaliers repose sur les dispositifs de contrôle interne mis en place dans chacun des cycles concernés par la certification permettant d'assurer la qualité de l'information comptable des comptes de l'établissement.

Pour le cycle personnel du Centre Hospitalier Intercommunal de Montreuil, les travaux de préparation à la mise en œuvre du plan d'action de fiabilisation ont révélé certaines faiblesses au niveau du contrôle interne et un manque de formalisation des procédures.

L'Attaché d'Administration Hospitalière se retrouve donc impliqué dans le projet de fiabilisation des comptes de l'hôpital en tant que responsable de tâche en se voyant confier pour mission la réalisation d'un guide de procédure de contrôle interne.

Pour réaliser la tâche qui lui a été confiée, l'Attaché d'Administration Hospitalière mettra en place une démarche de travail au sein du service des ressources humaines afin d'élaborer plusieurs procédures relatives à la paie et à la carrière des agents.

La formalisation de procédures et la conception de documents de contrôles permettront de répondre à l'objectif principal de fiabilisation en assurant la sincérité des dépenses de personnel. De plus, la mise en place de nouveaux outils de gestion contribuera à l'amélioration de la performance de la gestion des ressources humaines et répondra à plusieurs enjeux pouvant remettre en cause l'efficacité du service.

Mots clés :

Certification des comptes, fiabilisation des comptes, Commissaire Aux Comptes, Qualité comptable, risques, contrôles interne, procédure, ressources humaines, gestion, performance, dépenses de personnel, passif sociaux, cycle personnel, sincérité, régularité, paie, déroulement de carrière

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.