



**EHESP**

---

**Directeur d'hôpital**

Promotion : **2016-2018**

Date du Jury : **12-13 octobre 2017**

---

## **Structurer un projet de certification des comptes à l'hôpital**

retour sur la préparation de la certification des comptes  
du Centre Hospitalier Mémorial de Saint-Lô

---

**François BESNEHARD**



---

# Remerciements

---

Je tiens à remercier en premier lieu Arnaud Billon, administrateur des finances publiques adjoint, qui a accepté d'être mon encadrant de mémoire. Par ses différents conseils et sa très bonne connaissance des démarches de certification des comptes, il m'a grandement aidé à étayer mon analyse et à enrichir mon propos.

Je n'oublie pas Jean-Philippe Darin, mon maître de stage à Saint-Lô, qui m'a proposé cette mission, durant laquelle j'ai beaucoup appris, et qui m'a fait confiance pour la mener à bien.

Je remercie également Thierry Lugbull, chef d'établissement du Centre Hospitalier Mémorial de Saint-Lô, qui m'a ouvert les portes de son établissement et s'est montré très réceptif aux problématiques posées par la certification des comptes.

Bien évidemment, je remercie chaleureusement toute l'équipe projet de la certification des comptes de Saint-Lô pour leur disponibilité et leur engagement dans cette démarche. Je remercie en particulier Didier Lecardonnel, responsable budgétaire et financier du CH de Saint-Lô, de m'avoir éclairé sur les questions comptables et financières qu'entraînent la certification des comptes et pour tout son travail déjà accompli sur la fiabilisation des comptes. Mes remerciements vont aussi à Fabrice Garcia, contrôleur de gestion du CH de Saint-Lô, qui a accepté avec intérêt et dévouement sa nouvelle mission de responsable du contrôle interne de l'établissement.

Je tiens à remercier tous les établissements qui ont accepté de répondre à mes différentes questions et de me transmettre des documents relatifs à la certification des comptes ; leur disponibilité m'a permis un travail de benchmarking très profitable pour les équipes du CH de Saint-Lô. Je tiens à remercier personnellement Pauline Dubois-Constant, attaché d'administration à la direction des finances du CH de Brive, qui a accepté de me transmettre des plans de contrôle interne très intéressants. Mes remerciements vont aussi à Xavier Biais, directeur financier du CH de Cherbourg, qui a accepté de me recevoir avec l'équipe des finances dans son établissement pour nous partager son retour d'expérience de leurs premières certifications. Enfin, je tenais à remercier Delphine Esnault, adjointe aux directeurs chargée de la coordination des secteurs au CH du Mans, qui nous a organisé une visite très riche en enseignements de son établissement qui est pilote dans le projet de certification des comptes.



---

# Sommaire

---

1	Introduction .....	1
1.1	Une certification des comptes à préparer au Centre Hospitalier de Saint-Lô .....	1
1.2	La certification des comptes, une démarche à engager.....	2
1.2.1	L'impératif de certification des comptes dans les établissements publics de santé .....	2
1.2.2	Engager une démarche de certification des comptes .....	3
1.3	Problématique : comment réussir la certification des comptes .....	4
2	Une fiabilisation des comptes déjà en marche au Centre Hospitalier de Saint-Lô mais un défaut de contrôle interne.....	7
2.1	Une qualité comptable reconnue au CH de Saint-Lô .....	7
2.1.1	Des actions de fiabilisations en marche et une chaîne comptable organisée	7
2.1.2	Un partenariat formalisé avec le trésorier de l'établissement - partenaire incontournable de la certification des comptes .....	8
2.2	Un contrôle interne balbutiant dans l'établissement qui n'assure pas une maîtrise des risques comptables et financiers .....	10
2.2.1	Des contrôles qui ne sont pas systématiques et tracés .....	10
2.2.2	Inscrire le centre hospitalier de Saint-Lô dans une démarche qualité de ses comptes.....	11
3	La certification des comptes, un projet institutionnel et transversal à structurer.....	13
3.1	Préparer en amont le projet de certification pour assurer sa réussite .....	13
3.1.1	La définition du projet.....	13
3.1.2	Recourir au benchmarking pour prioriser les actions et rassurer les acteurs .....	14
3.1.3	Mobiliser des outils <i>ad hoc</i> pour gérer le projet de certification des comptes.....	15
3.2	Structurer des groupes de travail et définir le contrôle interne afin de lancer efficacement le projet.....	17
3.2.1	Les groupes de travail, la cheville ouvrière du projet .....	17
3.2.2	Définir le contrôle interne dans l'établissement.....	18

3.2.3	Déployer le contrôle interne en faisant preuve de pédagogie et de diplomatie .....	19
3.3	Faire vivre le projet de certification des comptes dans le temps et l'espace.....	21
3.3.1	Comment maintenir la dynamique de la certification sur six ans .....	21
3.3.2	La certification des comptes touche tous les secteurs de l'établissement ...	22
3.3.3	À terme, la certification des comptes pourrait sortir des murs de l'établissement à certifier .....	23
4	La certification des comptes ; une amélioration à prévoir du management, de la gestion et de l'image d'un établissement public de santé.....	25
4.1	La certification des comptes, un levier managérial.....	25
4.1.1	Une charge de travail supplémentaire qu'il convient d'anticiper .....	25
4.1.2	La certification des comptes permet une montée en compétence des équipes administratives et valorise le travail fait.....	26
4.2	Une gestion hospitalière assurément optimisée par la certification des comptes .....	28
4.2.1	Une amélioration de la maîtrise des dépenses et un surplus de recette sont à prévoir avec la certification des comptes.....	28
4.2.2	Le pilotage stratégique est rendu plus pertinent grâce à une fiabilité accrue des données .....	29
4.2.3	Vers un audit interne structuré de la gestion hospitalière ? .....	30
4.3	Des comptes certifiés, une notoriété assurée ? .....	31
4.3.1	La certification des comptes, nouvel instrument de communication .....	31
4.3.2	Des partenaires financiers extérieurs rassurés sur la qualité de la donnée.....	32
	Conclusion.....	35
	Bibliographie.....	37
	Supports et textes juridiques .....	37
	Études, rapports, guides .....	37
	Ouvrages .....	38
	Articles de périodiques, revues .....	38
	Conférences.....	39
	Liste des annexes.....	I
	Annexe n°1 : extrait du questionnaire support de la visite au Centre Hospitalier du Mans .....	I

Annexe n°2 : copie écran de l'outil « check-list » de l'ARS Pays de Loire pour la fiabilisation des comptes.....	II
Annexe n°3 : extrait de la feuille de route du responsable du contrôle interne du CH de Saint-Lô.....	III
Annexe n°4 : extrait du tableau de suivi des actions de la certification des comptes au CH de Saint-Lô.....	IV
Annexe n°5 : extrait de la grille d'auto-diagnostic du ministère de la santé sur le cycle achat.....	V
Annexe n°6 : communiqué de presse du CHU d'Angers suite à la certification des comptes 2014.....	VI



---

## Liste des sigles utilisés

---

ARS – Agence Régionale de Santé

CAC – Commissaire aux Comptes

CH – Centre Hospitalier

COFIL – COmité de Pilotage

DAF – Direction des Affaires Financières

DGFIP – Direction Générale des Finances Publiques

DGOS – Direction Générale de l'Offre de Soins

DIM – Département d'Information Médicale

DRH – Direction des Ressources Humaines

DSI- Direction des Systèmes d'Informations

EPS – Établissement Public de Santé

FIDES – Facturation Individuelle Des Établissements de Santé

HAS – Haute Autorité de Santé

HPST (loi) – Hôpital Patients Santé Territoire

LOLF – Loi Organique relative aux Lois de Finance

PRE – Plan de Retour à l'Équilibre



# 1 Introduction

## 1.1 Une certification des comptes à préparer au Centre Hospitalier de Saint-Lô

La certification des comptes à l'hôpital a commencé en 2014 puis s'est élargie progressivement pour atteindre en 2017 tous les établissements disposant d'un budget supérieur à 100 millions d'euros sur trois années consécutives. Le CH Mémorial de Saint-Lô rentre dans ce cas de figure et doit donc se préparer à voir ses comptes de l'exercice comptable 2018 soumis à certification.

Afin de préparer la certification des comptes, le directeur des finances de Saint-Lô a décidé de me nommer « chef de projet » sur la durée de mon stage. Cette mission permet de renforcer une expertise financière, de se familiariser avec la gestion en mode projet, de manager des équipes et d'interroger le fonctionnement des différents secteurs d'un établissement public de santé (EPS).

Le centre hospitalier de Saint-Lô est en direction commune depuis 1996 avec le centre hospitalier de Coutances mais les deux centres hospitaliers restent des entités juridiques distinctes. Les deux centres hospitaliers rassemblent 2.000 professionnels de santé dont 150 médecins. Leur territoire de rattachement est le centre Manche et les centres hospitaliers de Saint-Lô et de Coutances font désormais parties du GHT Centre Manche avec le CH de Carentan. Le CH de Saint-Lô est l'établissement support du GHT.

La certification des comptes concerne les établissements disposant d'un budget supérieur à 100 millions d'euros<sup>1</sup>, elle ne concernera donc pas le CH de Coutances ni le CH de Carentan. Pour autant, un des enjeux de ce projet pour la direction commune est de diffuser la culture du contrôle interne amenée par la certification des comptes aux personnes opérant sur Coutances.

La certification des comptes est un sujet à aborder selon un mode de projet. C'est un sujet transversal qui interroge tous les services supports de l'hôpital (la direction des finances, le service des admissions, les directions des ressources humaines, des affaires médicales, des achats, le département d'information médical, la pharmacie...). Ce sujet n'est donc pas un projet purement financier mais bien un projet d'établissement.

---

<sup>1</sup> Article D6145-61-7 code de la santé publique

## 1.2 La certification des comptes, une démarche à engager

### 1.2.1 L'impératif de certification des comptes dans les établissements publics de santé

La certification des comptes permet de respecter les principes de régularité, fidélité et sincérité des comptes publics. Principes initialement introduits dans le secteur public français par l'article 27 de la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) de 2001, ils acquièrent un fondement constitutionnel par l'article 47-2 de la Constitution introduit par la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Ve République. Les établissements privés de santé ont, eux, une obligation de voir leurs comptes certifiés depuis 1962.

Cette obligation concerne les comptes de l'État dès 2006 et a progressivement été étendue à certains établissements publics de l'État puis spécifiquement aux établissements publics de santé. Introduit par la loi du 21 juillet 2009, dite « loi HPST », à l'article L. 6145-16 du code de la santé publique, la certification des comptes a concerné les centres hospitaliers par vagues successives : 31 établissements volontaires ont constitué la première vague dès les comptes de l'exercice 2014, 95 établissements sont entrés dans le dispositif à compter de leurs comptes de 2015 et 33 établissements à partir de l'exercice 2016.

Concernant le CH de Saint-Lô, le dispositif réglementaire s'applique : « Sont soumis à la certification de leurs comptes les établissements publics de santé dont le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier, est égal ou supérieur à cent millions d'euros pendant trois exercices consécutifs »<sup>2</sup>. Sous l'effet de l'augmentation de son activité, tant en volume qu'en valorisation, le CH de Saint-Lô connaît une progression continue de ses produits qui lui permet de dépasser à partir de 2014 la barre des 100 millions d'euros. Le décret précise que « la certification s'applique aux comptes de l'exercice suivant l'approbation du compte financier du dernier de ces trois exercices. »<sup>3</sup>.

En l'espèce, le CH de Saint-Lô a dépassé un chiffre d'affaires de 100 millions durant les exercices 2014, 2015 et 2016 dont le compte financier a été approuvé en 2017 induisant de ce fait une entrée dans le dispositif à compter des comptes relatifs à

---

<sup>2</sup> Art D6145-61-7 du Code de la Santé Publique

<sup>3</sup> Article D6145-61-7 code de la santé publique

l'exercice 2018. Pour la première année de certification, l'arrivée du commissaire aux comptes (CAC) à Saint-Lô est prévue pour juin 2018.

L'établissement de santé, par le conseil de surveillance, désigne, pour 6 ans, un CAC qui va apprécier la sincérité de ses comptes et plus largement contrôler toute la chaîne financière et comptable de l'établissement aboutissant à leur construction.

Le certificateur formule une opinion sur la qualité des comptes qui lui sont présentés par rapport aux normes comptables que l'établissement doit respecter. La mission du commissaire aux comptes dure six ans. L'opinion du CAC porte sur les comptes annuels, constitués du bilan, du compte de résultat et de l'annexe. Cette opinion peut être soit une certification sans réserve, une certification avec réserves, une impossibilité de certifier, s'il estime que l'accumulation de limitations est trop importante et l'empêche d'émettre une opinion, ou (pire) un refus de certification si les limitations et désaccords avec l'établissement sont tels qu'ils entachent la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes. À noter que le CAC peut formuler, en application de la norme d'exercice professionnelle 700 (NEP) des appréciations justifiées en complément de son rapport sur la certification ou non des comptes de l'établissement.

La certification des comptes repose sur trois piliers : la fiabilisation des comptes, l'existence d'un contrôle interne et l'auditabilité de son système d'information. La principale nouveauté pour les hôpitaux consiste à mettre en place ou à développer ce contrôle interne, qui peut être défini comme un dispositif visant à « obtenir un degré de maîtrise raisonnable des risques liés aux processus et aux procédures comptables mises en œuvre au sein de la structure. »<sup>4</sup> Cet objectif doit être apprécié tout au long d'un processus auquel se rattachent toutes les opérations de gestion de l'établissement, du service gestionnaire au trésorier, du fait générateur de la dépense ou de la recette à son enregistrement comptable.

## **1.2.2 Engager une démarche de certification des comptes**

Plus qu'une démarche comptable, la certification des comptes est un projet institutionnel visant à renforcer la qualité de la gestion de l'établissement. La certification des comptes concerne tous les secteurs de l'hôpital liés directement ou indirectement à la chaîne comptable et financière. Sur la chaîne comptable, la direction des finances n'intervient souvent qu'en bout de chaîne, or, le certificateur va demander à ce que la

---

<sup>4</sup>DGOS / DGFIP, Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux, Paris : Ministère du travail, de l'emploi et de la santé et Ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, 2013 p26

chaîne soit maîtrisée de bout en bout. Le périmètre de contrôle du CAC excède donc celui de la direction des finances.

Pour réussir la certification des comptes, il est nécessaire de mettre en action tous ces acteurs et de leur faire prendre connaissance de l'ampleur de la tâche et des exigences du commissaire aux comptes.

Il s'agit donc pour un établissement, comme celui de Saint-Lô, en phase de préparation à sa première certification des comptes, d'engager une démarche projet. Cette démarche peut être comparable à celle déployée par un établissement en amont de la visite des experts de la Haute Autorité de Santé (HAS). La certification exigée par la HAS demande aux services de soins de formaliser leur organisation et de développer une culture de maîtrise du risque. Or, c'est également une culture de la qualité fondée sur une approche par les risques qui est attendue par le commissaire aux comptes pour les acteurs intervenant dans la chaîne comptable et financière.

### **1.3 Problématique : comment réussir la certification des comptes**

La certification des comptes est un projet transversal qui demande une coordination entre les acteurs de toute la chaîne comptable et financière. De plus, la certification des comptes, contrairement à la certification HAS, est annuelle et s'étale sur au minimum six ans. Or, l'établissement doit s'engager à corriger les points relevés par le certificateur en année « n » au risque de voir ces observations, ou ces réserves, se maintenir en année « n+1 ». Ainsi, il s'agit de maintenir la dynamique sur une durée de six ans afin d'éviter toute réserve, ou de corriger celles qui ont été constatées.

Une première certification des comptes nécessite donc d'être préparée en amont et d'ouvrir une réflexion sur les ressources et les outils à mobiliser pour enclencher et maintenir la dynamique projet. Cette réflexion est en effet indispensable pour un établissement qui souhaiterait être certifié sans réserve dès la première année. Lors de la préparation d'une certification des comptes, il est donc essentiel de s'interroger sur les leviers à mettre en place pour structurer le projet et sur les étapes à suivre pour espérer obtenir une certification sans réserve. Le retour d'expérience(s) des établissements certifiés met en exergue cette nécessité comme le point clé pour réussir la certification des comptes. Une fois ce déroulé analysé, il restera à savoir quels sont les bénéfices attendus de la certification des comptes pour un EPS.

On constate que des actions de fiabilisation des comptes étaient déjà en place au centre hospitalier de Saint-Lô malgré un contrôle interne lacunaire (I). La certification des comptes a été structurée comme un projet transversal afin d'impliquer tous les acteurs et de faire vivre le projet dans la durée (II). Plus qu'une exigence réglementaire, la certification des comptes apporte alors des bénéfices dans l'amélioration de la gestion hospitalière (III).

Mentionnons enfin que ce mémoire n'est pas prescriptif ; il vise à tirer les enseignements d'une préparation à la certification des comptes. Les conclusions à en tirer restent limitées par le fait que l'établissement ne saura s'il est certifié ou non, avec ou sans réserve qu'en juin 2019. Pour autant, cette préparation a essayé de suivre, dans la mesure du possible, les bonnes pratiques d'établissements déjà certifiés et constitue dès lors un chemin qu'il est possible de suivre pour structurer un projet de certification des comptes.



## **2 Une fiabilisation des comptes déjà en marche au Centre Hospitalier de Saint-Lô mais un défaut de contrôle interne**

Pour entreprendre le déploiement d'un projet de certification des comptes dans un établissement, il est important de réaliser un diagnostic de la situation de l'établissement et notamment un diagnostic de la qualité de ses comptes.

La fiabilisation des comptes a été engagée au CH Mémorial de Saint-Lô dès 2014. Or, la fiabilisation est la première étape de la dynamique de la certification des comptes. C'est aussi la première brique du contrôle des commissaires aux comptes qui doit s'assurer que les comptes sont fiables, c'est-à-dire qu'ils respectent la réglementation en vigueur. Cette démarche de fiabilisation des comptes concerne tous les EPS, lancée par la circulaire du 10 octobre 2011<sup>5</sup>, elle précède l'impératif réglementaire de certification des comptes.

### **2.1 Une qualité comptable reconnue au CH de Saint-Lô**

#### **2.1.1 Des actions de fiabilisations en marche et une chaîne comptable organisée**

La fiabilisation des comptes a bénéficié d'un cadrage national ; publication de 18 fiches comptables spécifiques, densification de l'instruction comptable M21 applicable aux EPS, organisation de réunions régionales à destination des établissements par les ARS et la DGFIP...etc.

Cette somme d'éléments avait déjà été prise en compte par l'équipe des finances du CH de Saint-Lô. Les fiches comptables et la M21 actualisée étaient connues et un travail en partenariat avec le trésorier avait été engagé. Par exemple, le changement de méthode comptable qui interdisait les amortissements progressifs décidé par le ministère de la santé en 2013 avait été adopté la même année au CH de Saint-Lô. Ainsi, à partir de 2014, les biens étaient amortis suivant la méthode d'amortissement constant. Second élément qui atteste de la bonne qualité comptable du CH de Saint-Lô, un calendrier de clôture était défini et respecté, ce qui permettait une clôture des comptes anticipée au plus tard mi-février.

Par ailleurs, des actions avaient été mises en place afin d'améliorer la qualité de certaines opérations de dépenses et de recettes.

---

<sup>5</sup>CIRCULAIRE interministérielle DGOS/DGFIP/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé

Sur la partie recette, l'établissement était pilote pour passer à FIDES dès 2013, ce qui présupposait de mener en amont un travail d'efficience sur l'organisation de la chaîne de la facturation. Ce travail a permis de faire baisser les taux de rejets de l'établissement vers la caisse pivot. Ces bons taux de rejets sont un indicateur que la chaîne de la facturation a acquis une maturité, or c'est un point qui intéresse tout particulièrement le commissaire aux comptes. Parallèlement, dans le cadre du plan de retour à l'équilibre en 2013, les effectifs du Département d'information médical (DIM) ont été renforcés. Le DIM s'est doté d'un outil de contrôle interne de la qualité de son codage<sup>6</sup> et le délai de codage s'établit actuellement à un mois, ce qui est très satisfaisant. Le commissaire aux comptes va auditer le travail du DIM à l'aide de médecins experts qui interrogeront cette qualité du codage.

Concernant le cycle des dépenses, les dépenses de personnel sont analysées par un contrôleur de gestion dédié à la DRH, fonction encore peu présente dans les petits établissements, et la chaîne des achats fait déjà l'objet d'un contrôle pour assurer une bonne séparation des fonctions d'engagement, de liquidation et de mandatement. Ces deux éléments démontrent que l'établissement dispose déjà d'une structure de sa chaîne de dépense, structuration qui est recherchée et analysée par le commissaire aux comptes.

Ainsi, les bases de l'organisation comptable et financière du CH de Saint-Lô sont en place et efficaces. Or, une organisation maîtrisée de toute la chaîne comptable est un prérequis pour atteindre l'objectif d'une certification sans réserve dès la première année. Les comptes qui sont certifiés par le commissaire ne peuvent être fiables, sincères et réguliers que si les acteurs qui participent à leur formation sont engagés dans une organisation cohérente et contrôlée.

### **2.1.2 Un partenariat formalisé avec le trésorier de l'établissement - partenaire incontournable de la certification des comptes**

Ce travail de fiabilisation a été formalisé par la signature d'une convention de services comptables et financiers en 2011 sous l'impulsion du trésorier de l'établissement. Un avenant en 2014 ajoute à la convention deux actions dédiées à la certification des comptes. Cette convention, document qui n'existe pas dans tous les établissements, démontre le bon partenariat avec le trésorier et l'intégration de la certification des comptes dans les actions de la convention dès 2014 est un signe que la démarche avait été

---

<sup>6</sup>DIM report

appréhendée et anticipée par le duo ordonnateur – comptable.

Or, un travail en partenariat avec le trésorier est une base fondamentale dans le bon déroulement d'une certification des comptes. En effet, la séparation « ordonnateur / comptable » dans les établissements publics a pour conséquence que les documents comptables et financiers de l'EPS sont, de fait et de droit, co-construits par la direction des finances et le trésorier. Ainsi, la certification du commissaire aux comptes s'intéressera au travail de l'ordonnateur mais également à celui du comptable. Un travail en cohérence et coordonné est donc indispensable pour atteindre l'objectif de comptes certifiés. Les actions nouvelles de ce duo ordonnateur – comptable suite à la certification des comptes sont : de produire des procédures partagées, d'élaborer une traçabilité documentaire commune, de préparer un dossier de clôture qui est un des livrables attendu par le commissaire aux comptes, ou encore d'améliorer le contenu des annexes du compte financier. Une coordination efficace peut être un gain de temps conséquent pour les équipes de l'établissement et de la trésorerie grâce notamment à la présentation de documents partagés au commissaire aux comptes. Il est ici recommandé d'élaborer un dossier partagé entre l'ordonnateur, le comptable et le commissaire aux comptes pour partager les documents comptables et financiers exigibles par le CAC.

L'intervention de Pascal Clauss en 2014, vice-Président de l'Association des Comptables Publics, qui a mis en évidence le rôle majeur du trésorier dans la certification des comptes d'un établissement hospitalier est toujours d'actualité. Selon lui, avec la certification des comptes, le comptable public « constitue désormais avec la Direction financière un binôme incontournable dont les échanges d'information doivent être parfaitement intégrés »<sup>7</sup>. Certains vont même plus loin et préconisent une intégration du comptable public dans le dispositif de contrôle interne des établissements publics de santé<sup>8</sup>. En effet, pour l'heure, les EPS échappent au dispositif de contrôle de la qualité du contrôle interne comptable dévolu au comptable public pour les établissements publics de l'État<sup>9</sup>. Il faudrait toutefois veiller à ne pas empiéter sur l'autonomie dont disposent les EPS comparativement aux établissements publics de l'État. Les résultats encourageants de la première vague de certification des EPS valident que cette autonomie est aussi un gage de bonne gestion. Pour autant, l'implication plus forte du comptable public dans le contrôle interne à l'hôpital pourrait aider à structurer un dispositif qui reste lacunaire à l'hôpital.

---

<sup>7</sup> AIACHE Solange et BARON-BUAL Hélène, « Précisions sur la première certification des comptes dans les centres hospitaliers », *Finances Hospitalières*, n°74, Novembre 2013

<sup>8</sup>HERNU Paul « La place du comptable public dans le contrôle interne comptable des établissements publics de santé », *Finances hospitalières*, n°115, juillet 2017

<sup>9</sup> *ibid*

À Saint-Lô, cette démarche engagée de fiabilisation commune entre l'ordonnateur et le comptable a reçu un satisfecit lors d'un contrôle de la Chambre Régionale des Comptes (CRC) en 2016. En effet, le rapport de la CRC atteste que la qualité comptable du CH Mémorial de Saint-Lô présente « des anomalies [qui sont] peu significatives dans leur globalité ». Ce rapport, outre l'assurance d'une qualité comptable correcte du CH de Saint-Lô, dresse les lignes directrices à poursuivre d'ici la venue du commissaire aux comptes en nommant ces anomalies qui restent « nombreuses »<sup>10</sup>. Ce rapport alimentera par ailleurs les travaux d'investigation du commissaire aux comptes.

Néanmoins, la deuxième brique de la certification des comptes réside dans la mise en place d'un dispositif de contrôle interne qui permet une maîtrise des risques comptables et financiers. Or, le rapport de la Chambre Régionale des Comptes ne s'est pas penché sur l'efficacité du dispositif de contrôle interne du CH de Saint-Lô.

## **2.2 Un contrôle interne balbutiant dans l'établissement qui n'assure pas une maîtrise des risques comptables et financiers**

Un premier diagnostic établit qu'un contrôle des opérations comptables préexistait au CH de Saint-Lô, mais ce contrôle n'était ni organisé, ni tracé, ni systématisé. Or, c'est précisément l'objet du dispositif à mettre en place : créer une organisation pour systématiser des contrôles sur les processus les plus à risques afin de maîtriser ces risques et d'engager, si nécessaire, des actions correctrices.

### **2.2.1 Des contrôles qui ne sont pas systématiques et tracés**

Les secteurs administratifs du CH de Saint-Lô qui interviennent dans la chaîne comptable et financière de l'établissement opèrent bien certains contrôles de leurs opérations, mais ces contrôles ne sont pas systématisés et tracés. Par exemple, les agents de la DRH effectuent des contrôles avant le mandatement des paies mais les preuves de ces contrôles ne sont pas conservées et il n'y a pas de tableau de bord pour suivre les contrôles. Or, le CAC exigera que tous les contrôles réalisés soient tracés, sinon ils seront réputés ne pas exister.

---

<sup>10</sup>Le rapport de la Chambre Régionale des Comptes cite parmi les anomalies : une tenue de l'inventaire imparfaite, des biens trop anciens encore présents à l'actif, des imputations comptables erronées pour certaines immobilisations, des provisions pour des CET et des heures supplémentaires qui ne sont pas suffisamment justifiées.

Plus largement, il n'existe pas à ce jour de plan de contrôle interne dans les secteurs administratifs de l'établissement. Il y a, à ce niveau, un certain retard sur la formalisation des tâches effectuées dans les services administratifs par rapport aux services de soins. Par exemple, aucun personnel administratif ne figure parmi les cinq plus gros contributeurs au logiciel de gestion documentaire de la qualité du CH de Saint-Lô. Sur ce point, la certification des comptes doit être appréhendée comme le pendant de la certification HAS dans les exigences documentaires et dans l'approche par les risques.

En bout de chaîne, on note que l'état PF1 (principes et méthodes comptables) du compte financier est lacunaire comparativement à celui des établissements déjà certifiés, preuve supplémentaire d'un défaut de documentation des opérations comptables. L'arrivée du commissaire aux comptes imposera de mener un travail dès 2018 pour améliorer la qualité de l'annexe du compte financier.

L'exigence du CAC est de disposer de l'intégralité de la documentation des opérations comptables, de connaître avec précision les méthodes comptables retenues et de constater les conditions de mise en œuvre des changements de méthodes lorsque cela est nécessaire. Cette amélioration recherchée de la présentation du compte financier vise à assurer, *in fine*, une fiabilité renforcée de la situation financière présentée via les comptes annuels. Pour le ministère de la santé, il s'agit de communiquer sur une évolution de la situation financière des hôpitaux publics « sur la base de données comptables totalement conformes à la réalité. »<sup>11</sup>.

## **2.2.2 Inscrire le centre hospitalier de Saint-Lô dans une démarche qualité de ses comptes**

La charge de travail induite par la certification des comptes est essentiellement constituée par la nécessaire formalisation des processus et des contrôles administratifs réalisés par les services de l'établissement.

Malgré un contrôle interne qui n'est pas encore organisé, le CH de Saint-Lô possède des ressources mobilisables. L'établissement dispose de deux contrôleurs de gestion : un agent rattaché à la Direction des Affaires Financières (DAF) et un agent à la Direction des Ressources Humaines (DRH). Ces deux personnes sont des ressources précieuses pour la structuration du contrôle interne sur l'année 2017 – 2018. La qualité comptable assurée par un contrôle interne performant et le contrôle de gestion sont deux notions distinctes mais liées. En effet, les conclusions du contrôle de gestion ne sont

---

<sup>11</sup> HERNU Paul, « L'enquête des juridictions financières sur la fiabilisation des comptes des établissements publics de santé », Finances hospitalières, n°95, octobre 2015

pertinentes que si les données analysées sont fiables et sincères. Les métiers de contrôleur de gestion et de contrôleur interne sont donc complémentaires. Il apparaît logique pour un établissement qui dispose de contrôleurs de gestion de les intégrer pleinement à son dispositif de contrôle interne. En l'espèce, le projet est porté par la direction des finances, le contrôleur de gestion rattaché à la direction des finances est donc la personne idoine pour structurer et piloter le contrôle interne de l'établissement.

La certification des comptes comporte trois briques : la fiabilisation des comptes, la mise en place du contrôle interne et l'audit du système d'information. Le diagnostic posé au CH de Saint-Lô, mais qui est généralisable, souligne que les établissements hospitaliers ont souvent anticipé la démarche de fiabilisation de leurs comptes en travaillant avec le comptable public et en intégrant les évolutions de la réglementation comptable. Cependant, la mise en place d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier reste encore assez peu développée dans les établissements hospitaliers. La faiblesse du dispositif de contrôle interne faisait ainsi partie d'une des remarques récurrentes du CAC pour les établissements certifiés, dont certains ont depuis structuré leur dispositif. La partie système d'information ne doit pas être non plus négligée ; elle est à traiter en lien avec le directeur des systèmes d'informations et peut s'appuyer désormais sur un guide dédié publié par la DGOS<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup>DGOS, *Guide méthodologique pour l'auditabilité des SI*, Paris : ministère chargé de la santé, Janvier 2013

### **3 La certification des comptes, un projet institutionnel et transversal à structurer**

Au vu de la charge de travail induite par la certification des comptes, le guide de fiabilisation des comptes de la DGOS et de la DGFIP<sup>13</sup> recommande de préparer la démarche deux ans avant l'arrivée du commissaire aux comptes. L'objectif est de disposer du temps suffisant pour apurer les comptes et documenter le plus possible les opérations comptables avant l'arrivée du CAC; cela réduira d'autant les corrections que le CAC pourra demander de mettre en place dans un temps contraint.

Pour lancer ce chantier, le CH de Saint-Lô a pu s'appuyer sur les démarches de fiabilisations antérieures mais la certification des comptes ne s'est structurée en mode projet qu'à partir de mai 2017. Il est primordial d'aborder la certification des comptes comme un projet d'établissement et de respecter une gestion de projet rigoureuse afin de préparer la venue du commissaire aux comptes dans les meilleures dispositions.

#### **3.1 Préparer en amont le projet de certification pour assurer sa réussite**

Le projet de certification des comptes touche plusieurs secteurs de l'hôpital sur une durée longue et consomme beaucoup de temps agent. Ainsi, pour réussir, le projet doit être cadré, un benchmarking est nécessaire pour prioriser les actions à déployer et des outils *ad hoc* peuvent être utilisés pour gérer le projet.

##### **3.1.1 La définition du projet**

Un projet, et la certification des comptes n'y échappe pas, doit être défini avec des échéances, une gouvernance, des objectifs et les moyens nécessaires à sa réussite. Dans les EPS, le projet de certification des comptes est souvent piloté par le directeur financier. Cependant, ce pilotage peut entraîner trois difficultés ; le directeur financier devient maître d'œuvre d'un processus qui interroge en fait toutes les directions et des secteurs de soins (la pharmacie par exemple), sa légitimité peut être contestée et, il risque d'être perçu comme le « grand inquisiteur, sûr du bien-fondé de l'orthodoxie par lui

---

<sup>13</sup>DGOS / DGFIP, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, Paris : Ministère du travail, de l'emploi et de la santé et Ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, 2013

définie »<sup>14</sup>. Ainsi, il est important de considérer ce projet comme un projet institutionnel impulsé, lorsque de besoin, par le chef d'établissement<sup>15</sup>. À Saint-Lô, le chef d'établissement a, par exemple, réuni et présidé le premier comité de pilotage (COPIL) du projet en mai 2017. Ce COPIL peut réunir les directeurs, le trésorier, le médecin DIM, ainsi que les chefs de services de la pharmacie et du laboratoire. Le COPIL ne vise pas à rentrer dans les détails techniques du projet mais à fixer les grandes lignes du projet, à assurer le respect du calendrier et à rendre les arbitrages nécessaires.

Le chef d'établissement de Saint-Lô a également défini un objectif : « une certification des comptes sans réserve dès la première année » et des moyens, en nommant le contrôleur de gestion de la DAF responsable du contrôle interne. Concomitamment, le chef de projet a défini les acteurs concernés par le projet, les actions qui leur sont rattachées et a dressé un échéancier précis des différentes étapes à valider afin d'assurer une fiabilité des comptes et un contrôle interne de qualité à l'arrivée du CAC.

### **3.1.2 Recourir au benchmarking pour prioriser les actions et rassurer les acteurs**

Pour préparer au mieux ce projet, un intense benchmarking a été effectué. Le benchmarking permet un retour d'expérience sur les bonnes pratiques et une collecte de documents qui seront ensuite à déployer sur l'établissement. Ces retours d'expériences sont utiles pour prioriser des actions qui sont multiples et chronophages et rassurer les équipes.

Le benchmarking s'est matérialisé par deux visites (au CH de Cherbourg et au CH du Mans) avec la présence de nombreux acteurs opérationnels du projet. Ces visites sont l'occasion pour les acteurs de poser leurs premières questions sur les attentes du CAC et d'intégrer les changements de paradigmes demandés par le CAC. La certification des comptes est un projet souvent méconnu des acteurs de terrain et une source d'inquiétude ; le benchmarking permet alors de mieux cerner les exigences du commissaire aux comptes et de rassurer en retour les équipes concernées par le projet.

Le second intérêt du benchmarking est de pouvoir prioriser les actions de préparation de la certification des comptes. Cette priorisation s'appuie sur les retours des

---

<sup>14</sup>BACHELET Alexandre, « La certification des comptes, un processus comptable et managérial – l'introspection d'un hôpital de la première vague », Mémoire d'élève directeur d'hôpital, sous la direction de Ahmed El Bahri, Rennes, EHESP, 2014,p22

<sup>15</sup>DGOS et DGFIP, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, 2013, p7

établissements sur les points les plus contrôlés la première année par le commissaire aux comptes. La certification des comptes est un projet avec un champ d'investigation étendu et une charge de travail conséquente. L'année de préparation à la certification des comptes, pour être réussie, donc doit pouvoir se concentrer sur les principales exigences du commissaire aux comptes. Il est ici important de bien intégrer la dimension pluriannuelle de la certification des comptes. L'ensemble des sujets soulevés par le commissaire aux comptes ne pourront être résolus en un an. Il s'agit alors d'établir un planning réaliste afin de lisser la charge de travail sur six ans et ainsi de ne pas décourager les équipes. À Saint-Lô, la fiabilisation de l'actif doit être terminée en décembre 2017 alors que la réalisation des 19 fiches du guide d'auditabilité des systèmes d'information publié par la DGOS<sup>16</sup> pourra s'étaler sur trois ans. En effet, l'actif est un des premiers postes audités par le commissaire aux comptes à son arrivée<sup>17</sup>, tandis que le guide d'auditabilité des systèmes d'information publie des recommandations mais n'est pas un impératif à respecter dès la première année.

### **3.1.3 Mobiliser des outils *ad hoc* pour gérer le projet de certification des comptes**

Le projet de certification des comptes se structure également grâce à l'utilisation d'outils *ad hoc* qui permettent de guider et d'organiser le travail à accomplir.

Un outil de gestion de projet développé en interne<sup>18</sup> a été utilisé pour la certification des comptes. Cet outil permet de définir un calendrier du projet connu de tous, d'attribuer des tâches aux différents acteurs ou encore de diffuser et d'archiver les comptes-rendus des différentes réunions. Cet outil est complété par un disque partagé qui servira de base documentaire pour le CAC. En effet, les exigences documentaires du CAC sont élevées ce qui engendre un volume de documents importants à gérer. Pour gagner en efficacité dans la gestion du projet, il est donc intéressant de doter le projet d'une gestion documentaire dédiée. Une porte d'entrée administrative unique pour le CAC peut utilement être définie afin de répertorier les demandes du CAC, de les orienter vers les acteurs pertinents et d'alimenter en continu cette gestion documentaire. *In fine*, cette documentation est compilée dans les trois dossiers réglementaires<sup>19</sup> à destination du commissaire aux comptes : un dossier de contrôle interne, un dossier de clôture et un dossier permanent. Ces outils doivent vivre dans le temps et c'est une partie de la mission

---

<sup>16</sup>DGOS, Guide méthodologique pour l'auditabilité des SI, Paris : ministère chargé de la santé, Janvier 2013

<sup>17</sup>La NEP 510 impose au CAC un contrôle sur le bilan d'ouverture lors du premier exercice de certification.

<sup>18</sup>Outil DEPROJ développé par le DSI

<sup>19</sup>Dont les contenus sont précisés dans le tome 3 de la nomenclature budgétaire M21

du responsable du contrôle interne : alimenter régulièrement ces outils avec de la documentation et s'assurer que les acteurs opérationnels s'approprient ces outils.

En complément d'outils de gestion de projet, deux outils techniques ont été mobilisés pour préparer la certification des comptes. Le premier est constitué par les cartographies des risques comptables élaborées par la DGOS et la DGFIP portant sur six cycles : personnel, immobilisations et stocks, endettement et trésorerie, achat, recette et systèmes d'information<sup>20</sup>. Le second outil est un document excel pour la fiabilisation des comptes sous la forme d'une « check-list » développé par l'ARS Pays de La Loire, la Mission d'Accompagnement Régionale à la Tarification à l'Activité (MARTAA)<sup>21</sup> et la DRFiP Pays de la Loire. Cette « check-list » de l'ARS Pays de la Loire permet de cibler les actions prioritaires à mettre en place concernant la fiabilisation des comptes et certaines actions sont commentées par la DRFiP.

Compte tenu, des outils déjà à disposition et du coût, et malgré certaines recommandations<sup>22</sup>, décision a été prise à Saint-Lô de ne pas faire appel à un cabinet extérieur pour travailler sur certains pans de la certification des comptes. Des établissements ont au contraire décidé de recourir à un audit pour fiabiliser leur actif, nettoyer leurs immobilisations ou encore expertiser leurs systèmes d'informations et leurs processus de recettes. Il faut noter que le cabinet qui certifie les comptes de l'établissement ne peut lors de la même mission engager une mission de conseil afin de ne pas rompre la *summa divisio* audit / conseil<sup>23</sup>. Par ailleurs, la DGFIP propose de mettre une équipe d'auditeurs à disposition des établissements pour réaliser un audit à blanc sur un cycle ; ce peut être une solution intéressante qui permet de ne pas engager de frais supplémentaires et que le CH de Saint-Lô envisage de tester sur le cycle de la paie.

La certification des comptes exige un investissement de la part des établissements dans la structuration du projet et de mobiliser des outils qui aiguillent le travail à produire. Une fois, le cadre du projet posé, il s'agit de mettre en marche les différentes actions.

---

<sup>20</sup>Cet outil de cartographie des risques est défini dans le paragraphe « définir le contrôle interne dans l'établissement » de ce présent mémoire

<sup>21</sup>On note que l'accompagnement de la MARTAA pour les établissements en Pays de la Loire a été loué par une enquête des juridictions financières, cf HERNU Paul, « L'enquête des juridictions financières sur la fiabilisation des comptes des établissements publics de santé », Finances hospitalières, n°95, Octobre 2015

<sup>22</sup>TOUZARD J., « L'opportunité de réaliser un audit à blanc et de créer une direction du contrôle interne », Finances hospitalières n°54, 2012 et TREMEUR, M. « Qualité de la comptabilité : se faire accompagner ! », Finances hospitalières, n°62, 2014

<sup>23</sup>Cette *summa divisio* a été instituée suite au scandale du cabinet d'audit Andersen en 2002 et de leur client Enron

## **3.2 Structurer des groupes de travail et définir le contrôle interne afin de lancer efficacement le projet**

Le projet de certification des comptes doit entraîner les différents acteurs et disposer d'une ressource humaine suffisante pour le faire avancer. Pour ce faire, il peut reposer sur une organisation en groupes de travail et sur une animation du contrôle interne par une personne spécifiquement dédiée à cette mission.

### **3.2.1 Les groupes de travail, la cheville ouvrière du projet**

Le commissaire aux comptes, au cours de son audit, ne se contente pas seulement de formuler une opinion générale sur le fonctionnement de la chaîne comptable. Il entre dans le détail de cette chaîne comptable. Il analyse les différents maillons de la chaîne, exige que les opérations soient documentées, tracées, contrôlées et peut interroger les agents administratifs qui saisissent les opérations comptables. En un mot, le pilotage du projet ne peut se limiter à un COPIL qui doit rester une instance décisionnaire mais qui ne traitera pas des questions techniques soulevées par le CAC.

La gouvernance du projet à Saint-Lô est donc complétée par des groupes de travail. Le projet de certification des comptes peut s'appuyer sur ces groupes qui réunissent les acteurs opérationnels du projet qui vont aborder les questions techniques posées par la certification des comptes et échanger sur les procédures à mettre en place et les bonnes pratiques à adopter. Ces réunions de travail sont aussi l'occasion pour les différents acteurs de s'approprier les différents outils du contrôle interne (cartographie des risques, organigramme fonctionnel, outil « check-list » des Pays de la Loire). Le choix a été fait à Saint-Lô de monter six groupes de travail correspondant aux six cycles comptables identifiés par la DGOS et la DGFIP : recette, personnel, immobilisations et stocks, endettement et trésorerie, achat, système d'information.

La direction des finances anime ces groupes mais le travail de fond est assuré par chaque responsable de groupe de travail. Par exemple, sur le cycle « personnel non médical », la rédaction des procédures sont de la responsabilité du directeur des ressources humaines ou de ses adjoints. Mais, l'apport du directeur des finances, chef du projet, est d'assurer le pilotage et le suivi des actions de tous les groupes. Ce suivi peut être assuré dans un tableau qui comporte des indicateurs de l'état d'avancement des principales actions et ces indicateurs sont vérifiés par le responsable du contrôle interne.

### 3.2.2 Définir le contrôle interne dans l'établissement

Une des pièces maîtresses de la certification des comptes est le contrôle interne comptable et financier. Afin de l'implanter dans l'établissement, il s'agit d'abord de le définir.

Le contrôle interne est une méthode de maîtrise des risques comptables et financiers, il s'apparente à une démarche qualité pour la chaîne comptable et financière<sup>24</sup>. Un dispositif de contrôle interne efficace donne une assurance raisonnable que les risques comptables et financiers ayant un impact significatif sur la sincérité, la régularité et la fidélité des comptes de l'hôpital sont maîtrisés. Par maîtrise, on entend que ces risques sont connus, documentés et, surtout, que des actions régulières permettent de prévenir leurs survenues et d'engager les actions correctrices adéquates.

Une des difficultés dans la mise en place du contrôle interne réside dans la multiplication des outils et son langage : cartographie des risques, organigrammes fonctionnels, procédure, tâche, processus, contrôle de premier niveau, contrôle de supervision. Essayons de définir succinctement ces termes :

- Un processus est le niveau macro d'un segment de la chaîne comptable. Le processus est alors décomposé en procédures, elles-mêmes divisées en tâches. Par exemple, dans le cycle « achat », les achats d'exploitation sont un processus, la commande constitue une des procédures de ce processus et l'engagement comptable et juridique constitue une des tâches de la procédure de commande ;
- Les cartographies des risques sont des documents qui permettent d'évaluer précisément le risque de chaque chaîne comptable décomposée en processus, procédures et tâches. La cartographie des risques permet d'évaluer, par tâche, le risque comptable selon sa probabilité de survenue et son impact financier ;
- Les organigrammes fonctionnels permettent de détailler par secteur les différentes tâches à effectuer, les acteurs et leur suppléance qui effectuent ces tâches, les délégations de signature et même les applications informatiques utilisées et les habilitations accordées pour effectuer ces tâches. Ce document vise à solidifier les organisations en place et c'est un document précieux pour le contrôleur interne. À Saint-Lô, le nouveau responsable du contrôle interne, rattaché à la DAF et assurant également les fonctions de contrôleur de gestion, utilisera ces organigrammes fonctionnels pour organiser l'audit interne d'un secteur ;

---

<sup>24</sup> BACHELET Alexandre, « La certification des comptes, un processus comptable et managérial – l'introspection d'un hôpital de la première vague », Mémoire d'élève directeur d'hôpital, sous la direction de Ahmed El Bahri, Rennes, EHESP, 2014, p 7

- Dernière notion à définir: le contrôle interne est constitué de trois types de contrôles: les auto-contrôles réalisés par l'agent en charge de la tâche, le contrôle mutuel assuré par un autre agent sur la tâche réalisée par un collègue et le contrôle de supervision réalisé par le responsable hiérarchique de l'agent en charge de la tâche

### **3.2.3 Déployer le contrôle interne en faisant preuve de pédagogie et de diplomatie**

Le contrôle interne a un champ très vaste : des stocks de la pharmacie à la paie en passant par la documentation des recettes et l'inventaire du biomédical. Ce dispositif doit devenir permanent ; le contrôleur interne reviendra périodiquement apprécier les secteurs et comparer les écarts relevés. Le contrôle interne doit donc suivre un déploiement progressif selon une démarche itérative, ce qui permet aux opérationnels de s'approprier les outils de contrôle interne retenus par l'établissement.

Le CH de Saint-Lô a décidé de se concentrer dans un premier temps sur trois outils de contrôle interne : les cartographies de la DGOS pour poser un diagnostic des risques, les organigrammes fonctionnels pour décrire l'organisation des chaînes comptables et identifier leurs fragilités et des plans de contrôle. Ces plans de contrôle, à bâtir par le responsable du contrôle interne, permettent de vérifier la bonne application de la réglementation par tous les agents participant à la chaîne comptable. Ces plans de contrôles seront liés aux procédures à formaliser. En effet, il ne s'agit pas seulement de rédiger des procédures, le commissaire aux comptes s'assurera auprès des opérationnels que ces procédures sont connues, maîtrisées, appliquées et régulièrement mises à jour. En se basant sur le dispositif du CH de Brive et du CH du Mans, le choix a donc été retenu à Saint-Lô de relier ces procédures à un plan de contrôle afin d'assurer leur pleine effectivité.

Un des principaux freins au déploiement du contrôle interne peut venir des acteurs opérationnels de l'établissement. Les agents peuvent être réticents devant la charge de travail supplémentaire et la complexité du sujet, sans exclure la possible contestation de la légitimité du contrôleur interne à venir inspecter « leur » domaine. Pour contrer ce risque, la pédagogie et la diplomatie doivent être des qualités professionnelles du contrôleur interne. Ce dernier doit accompagner les agents et les former afin qu'ils s'approprient ce concept complexe et récent à l'hôpital. L'approche du contrôleur interne doit être analytique et critique mais ne doit pas être ressentie comme une sanction au risque d'isoler la direction des finances. Le contrôleur interne doit être un apport et un support pour guider les services dans le développement de leur propre contrôle interne.

L'apport méthodologique du contrôleur interne peut être utilement résumé dans un guide synthétique et pédagogique pour permettre aux agents de se familiariser avec le contrôle interne comptable. Ce type de guide existe au CH du Mans ou au sein de l'Assistance Publique des Hôpitaux de Paris (APHP) et constitue un objectif en 2018 pour le responsable du contrôle interne du CH de Saint-Lô.

Encadré : premiers résultats attendus sur l'année 2017-2018 pour le CH de Saint-Lô

Quatre exemples viennent illustrer la diversité des actions à mettre en place au CH de Saint-Lô pour préparer la venue du commissaire aux comptes en juin 2018. Ces quatre actions sont répertoriées dans un tableau de bord et sont associées à des indicateurs suivis par le responsable du contrôle interne.

Premièrement, la fiabilisation de l'actif de l'établissement doit s'accélérer. Priorité nationale de la certification des comptes, point de réserve majeur de la certification des comptes de l'État et des universités, le gonflement de l'actif qui est entraîné par une insuffisante comptabilisation des sorties d'actifs est une cause d'insincérité comptable majeure. Une action sur le stock d'actifs sera déployée d'ici fin décembre 2017 à Saint-Lô. Pour information, au CH d'Angers, 10% de l'actif brut a été sorti lors de la première année de sa fiabilisation<sup>25</sup>. Une action sur le flux sera également mise en place grâce à l'organisation d'un suivi continu des immobilisations qui doit ainsi permettre de mieux comptabiliser les mises au rebut des biens.

Deuxièmement, la maîtrise du cycle des immobilisations sera renforcée par la mise en place d'une procédure commune aux différents services pour amortir les biens. Cette procédure du CH de Saint-Lô définira, par exemple, un seuil pour distinguer les achats comptabilisés en charge de ceux immobilisés ; elle précisera les durées d'amortissement par type de bien.

Troisième action, sur le cycle « achats », le plan de contrôle interne existant va être renforcé pour assurer la séparation des tâches commande, liquidation et mandatement. Les différents secteurs de l'achat vont également effectuer un autodiagnostic à partir d'une grille fournie par le ministère de la santé<sup>26</sup>.

<sup>25</sup>BACHELET Alexandre, « La certification des comptes, un processus comptable et managérial – l'introspection d'un hôpital de la première vague », Mémoire d'élève directeur d'hôpital, sous la direction de Ahmed El Bahri, Rennes, EHESP, 2014, p 11

<sup>26</sup>Cf ANNEXE n°5

Dernier exemple, la direction des systèmes d'information va inscrire à son plan de charge de travail 2018 la mise en place des fiches pratiques du guide d'auditabilité des systèmes d'information de la DGOS.

Les avancées des groupes de travail et une structuration du contrôle interne permettent de préparer efficacement la venue du CAC et d'anticiper ces éventuelles remarques.

### **3.3 Faire vivre le projet de certification des comptes dans le temps et l'espace**

Une fois le projet défini et lancé, il s'agit d'entretenir la dynamique au-delà du premier exercice comptable soumis à la certification. Contrairement à la certification HAS, la certification des comptes est une procédure annuelle et donc plus répétitive que la certification HAS ; un management et une communication interne doivent donc être déployés pour maintenir le cap sur six ans et soutenir les équipes.

La certification des comptes est également un projet qui s'étend au-delà de la sphère administrative de l'établissement. Le commissaire aux comptes va en effet auditer des cycles qui vont intégrer des services tels la pharmacie, le laboratoire, les systèmes d'information ou bien encore la trésorerie. Plus largement, la démarche engagée par la certification des comptes peut être l'occasion de diffuser les bonnes pratiques au-delà du ressort territorial du centre hospitalier dans le cadre des coopérations actuelles et futures.

Il s'agit donc de faire vivre le projet sur six ans mais aussi de diffuser les bonnes pratiques dans les services et au-delà de l'établissement.

#### **3.3.1 Comment maintenir la dynamique de la certification sur six ans**

La gestion du temps est une des clés de réussite de tout projet d'entreprise et la certification des comptes n'échappe pas à ce constat. Or, le risque est grand d'être mis en difficulté lors de la certification des comptes par l'accumulation de tâches à réaliser dans un temps court sous peine de voir le couperet d'un refus de certification tomber.

Il importe donc de structurer le projet dans le temps. Cela passe par le respect strict d'un calendrier détaillé et pluriannuel. La charge de travail par direction doit être évaluée et validée en comité de direction afin de dégager le temps de travail nécessaire

pour mener les travaux préparatoires et correctifs exigés par le CAC. Le projet doit comporter des indicateurs qui alertent sur le retard éventuel pris sur un segment du projet. La documentation à mettre à disposition du CAC doit être élaborée progressivement. Cette documentation est à consigner dans un répertoire partagé donc l'accès doit être ouvert au trésorier et au certificateur.

À ce titre, disposer d'une personne responsable du contrôle interne est une ressource précieuse pour faire vivre la démarche ; encore faut-il que les missions du contrôleur interne et ses objectifs soient clairement définis et suivis. En ce sens, le CH de Saint-Lô a défini une lettre de mission sur deux ans pour le contrôleur interne, lettre validée par le directeur financier et discutée avec le contrôleur interne. Le responsable du contrôle interne anime, manage la démarche, centralise et diffuse l'information. Il dispose d'une vision d'ensemble des risques mis au jour par les cartographies, il coordonne et pilote les dispositifs de contrôle interne. Enfin, il hiérarchise les actions à mener, alerte la gouvernance du projet lorsque des actions prennent du retard et valorise les succès de la certification des comptes

*In fine*, la réussite dans le temps de la certification des comptes n'est assurée que si le projet a suffisamment été légitimé et expliqué, afin qu'il ait du sens pour les acteurs de terrain qui le portent<sup>27</sup>.

### **3.3.2 La certification des comptes touche tous les secteurs de l'établissement**

La certification des comptes se déploie dans le temps mais également dans l'espace. Le projet de certification des comptes concerne au-delà de la direction des finances et même au-delà des services administratifs.

La DSI constitue un des premiers secteurs hors du champ administratif à être concerné par la certification des comptes. L'exigence du commissaire aux comptes va en effet porter sur la qualité et la sécurité des enregistrements aboutissant *in fine* à des opérations comptables. Or, ces opérations sont aujourd'hui largement informatisées. Le CAC considère donc à juste titre que son contrôle de la sincérité et de la fidélité des comptes ne peut être pertinent qu'à condition que les systèmes d'informations supports de cette chaîne comptables soient également audités et donc sécurisés. Le CAC va donc analyser l'organisation de la DSI, les guides mis à disposition des utilisateurs, les contrôles embarqués dans les systèmes, tester la fiabilité des applications informatiques,

---

<sup>27</sup>LYANNAZ Sandra, « Piloter la démarche projet », Gestions Hospitalières, n°532, janvier 2014

s'assurer qu'une politique de gestion des accès est en place, que la continuité du service est assurée et que les changements de réglementation sont toujours et rapidement pris en compte dans les mises à jours logicielles. Il revient donc au directeur des systèmes d'informations la mission d'établir un diagnostic à partir du guide méthodologique sur l'auditabilité des systèmes d'information<sup>28</sup>.

Les exigences de fiabilisation de l'actif et le suivi des stocks vont impacter les services de soins et les services médico-techniques. Certains établissements mettent à contribution les services de soins pour réaliser un inventaire du mobilier dans les chambres des patients. Les stocks de la pharmacie compte tenu de leur volume, et dans une moindre mesure ceux du laboratoire, seront examinés de près par le CAC qui attendra un inventaire au plus près du 31 décembre et que les éventuelles dépréciations de stocks soient dûment justifiées. De nombreux CAC exigent d'assister à l'inventaire de la pharmacie. Le chef de service de la pharmacie est souvent un membre à part entière des COPIL mis en place dans les établissements certifiés. Enfin, les pharmaciens devront sensibiliser les cadres de santé pour réduire les stocks de médicaments « sauvages » dans les services plus généralement appelés « stocks déportés » et souvent sources de réserves émises par le CAC. Pour garantir la réussite du projet, il est donc nécessaire d'associer ces acteurs en amont du projet et leur expliquer le bien-fondé d'une démarche qui peut être perçue comme purement comptable, bureaucratique et éloignée de la mission de centrale de l'hôpital : le soin.

### **3.3.3 À terme, la certification des comptes pourrait sortir des murs de l'établissement à certifier**

À ce jour et à réglementation constante, la certification des comptes concerne des établissements suivant leur volume de produits, mais la dynamique qu'elle génère pourrait aller au-delà de ces entités juridiques.

Les établissements supports des groupements hospitaliers de territoire (GHT)<sup>29</sup> pourraient être tentés de demander à ce que des établissements parties au GHT, mais non soumis à la certification des comptes, le soient. Cela permettrait de s'assurer que les comptes des membres du groupement soient comparables et de développer un véritable pilotage financier au niveau du GHT. Un décalage s'est créé entre les établissements soumis à l'obligation de certifications des comptes et les autres établissements : les

---

<sup>28</sup>INSTRUCTION DGOS/MSIS/2013/62 du 21 février 2013 relative au guide méthodologique pour l'auditabilité des systèmes d'information dans le cadre de la certification des comptes des établissements publics de santé.

<sup>29</sup> Ces établissements sont le plus souvent concernés par la certification de leurs comptes.

bonnes pratiques amenées par la certification des comptes ne se sont pas particulièrement diffusées<sup>30</sup>. Il n'est donc pas déraisonnable de penser que le ministère de la santé pousse à terme vers une certification des comptes au niveau du GHT, ce qui est déjà le cas pour les prochaines certifications HAS.

Dans notre cas et au vu du volume de leurs produits, le CH de Coutances (en direction commune avec le CH de Saint-Lô) et le CH de Carentan (le troisième et dernier membre du GHT Centre Manche), ne sont pas soumis à l'obligation réglementaire de certification des comptes<sup>31</sup>. Mais, il est d'ores et déjà prévu que les procédures mises en place au CH de Saint-Lô le seront au CH de Coutances, les équipes administratives étant communes. La certification des comptes induira donc une externalité positive sur le fonctionnement administratif d'un établissement se situant hors du champ réglementaire de la certification. Néanmoins, aucun contact n'a été établi avec le CH de Carentan pour aborder cette offre de mutualisation.

La dimension temporelle et spatiale de la certification des comptes doit donc être intégrée au projet pour garantir sa réussite et maximiser ses retombées. Intégrer les contraintes de temps et sensibiliser les services de soins sont indispensables pour s'assurer que l'établissement puisse être certifié sans réserve sur six ans. Entraîner les établissements en direction commune et les établissements du GHT n'est pas nécessaire mais permet de tirer profit de la dynamique de certification en diffusant des bonnes pratiques de gestion et en améliorant le pilotage hospitalier sur un territoire.

Un diagnostic a permis de faire ressortir les forces de l'établissement (des travaux de fiabilisation en partenariat avec le comptable public déjà menés) et ses faiblesses (un contrôle interne lacunaire). La mobilisation de ressources humaines et d'outils a permis de structurer le projet afin qu'il soit pérenne dans le temps et dans l'espace. La préparation à la certification des comptes est désormais lancée au Saint-Lô ; le temps révélera si elle a été suffisamment structurée pour satisfaire aux exigences d'un commissaire aux comptes qui arrivera dans l'établissement en juin 2018, soit un an après le lancement du projet.

Reste cependant une question qui mérite d'être posée ; pourquoi un établissement doit-il faire certifier ses comptes ?

Au-delà de l'obligation réglementaire, existe-t-il une vraie plus-value à voir ses comptes certifiés ? Le CAC est un coût supplémentaire et non-négligeable pour les EPS, mais est-ce un « investissement » rentable ?

---

<sup>30</sup> BESNIER Caroline, « Certification des comptes des hôpitaux : bilan « extrêmement positif » des 3 premières vagues », APMnews, Paris, 27 juillet 2017

<sup>31</sup> Obligation réglementaire qui s'applique pour les EPS dont les produits dépassent 100 millions d'euros sur trois exercices comptables successifs

## **4 La certification des comptes ; une amélioration à prévoir du management, de la gestion et de l'image d'un établissement public de santé**

La certification des comptes est une obligation réglementaire et répond aux obligations constitutionnelles de sincérité, fidélité et régularité des comptes publics, mais elle se veut aussi porteuse de gains pour les EPS. Elle peut en effet être un levier pour le management des équipes administratives, améliorer la gestion et le pilotage d'un hôpital et constituer un outil de communication de l'établissement vis-à-vis de ses partenaires.

### **4.1 La certification des comptes, un levier managérial**

L'enquête des juridictions financières sur le processus de fiabilisation des comptes des EPS en 2015 souligne que l'aspect managérial du projet est souvent sous-estimé<sup>32</sup> par les établissements. Il convient alors de mesurer la plus-value managériale à attendre sur ce type de projet.

#### **4.1.1 Une charge de travail supplémentaire qu'il convient d'anticiper**

Avant d'améliorer le management d'équipe, la démarche est, à juste titre, perçue comme consommatrice en temps agent ; la charge de travail d'un ensemble important d'agents s'en trouve majorée et ce pendant six ans. Cependant, une partie de la charge de travail est concentrée sur la première année, période où les plus grosses corrections d'erreurs doivent être passées et durant laquelle un intense travail de formalisation doit avoir lieu.

A moyen-terme un gain de temps peut être espéré. Dans le cas de Saint-Lô, la démarche de fiabilisation des comptes engagée avec la trésorerie a déjà permis de mettre en place en 2015 un contrôle allégé sur la chaîne du médicament. Or, ce contrôle allégé permet l'économie des contrôles-doublons. La progression du chantier de la certification des comptes pourrait donc être l'occasion de mettre en place davantage de contrôles allégés, ce qui représente un gain de temps potentiel pour les services de la trésorerie et de l'hôpital. Cependant, il est difficile de savoir si ce gain de temps permettra d'absorber le surplus de travail entraîné par la certification des comptes ou par d'autres évolutions

---

<sup>32</sup>HERNU Paul, « L'enquête des juridictions financières sur la fiabilisation des comptes des établissements publics de santé », Finances hospitalières, n°95, Octobre 2015

réglementaires.

Il est donc mal aisé de faire un bilan sur le gain de temps apporté par la certification des comptes, mais il est indéniable que la certification des comptes représente un surplus de travail, au moins à court-terme. Dans une première analyse, la certification des comptes peut donc représenter un risque managérial en surchargeant des équipes qui seraient déjà à flux tendu. Ce surplus de travail doit être pris en compte par l'encadrement, et le bien-fondé de la démarche doit être expliqué aux équipes. Des réorganisations des fonctions administratives peuvent également être envisagées pour permettre de faire face à ce nouveau projet. La certification des comptes oblige donc les encadrants à repenser l'organisation et le management de leurs équipes.

Il n'en reste pas moins que la certification des comptes représente une opportunité pour la montée en compétence des équipes administratives et pour valoriser le travail effectué.

#### **4.1.2 La certification des comptes permet une montée en compétence des équipes administratives et valorise le travail fait**

La certification des comptes peut être perçue comme un projet fédérateur au sein des équipes et entre les équipes des services administratifs.

Pour un directeur des finances, ce projet constitue une opportunité de resserrer les liens au sein son équipe et de développer le travail avec les autres services. La certification des comptes permet de faire sortir la direction financière hors de ses murs pour travailler en transversalité avec différents services (ressources humaines, pharmacie, achat). La préparation d'une certification des comptes permet donc d'acquérir une vue sur l'ensemble de la chaîne administrative d'un établissement et constitue à ce titre un exercice très formateur pour un futur directeur.

Par ailleurs, le contrôle interne va obliger les secteurs administratifs à repenser leurs organisations, à les documenter, à formaliser des fiches de postes et des procédures qui sont en fait des outils précieux pour le travail quotidien de tous les acteurs opérationnels. Or, un management de qualité passe par une organisation du temps et une définition des tâches et des compétences de chacun. La certification des comptes constitue donc une opportunité d'améliorer le management des équipes administratives. Elle va ainsi permettre une montée en compétence des équipes, en particulier sur le

contrôle interne qui va se professionnaliser. Des nouveaux métiers apparaissent, celui de « risk manager » ou celui d'auditeur interne.<sup>33</sup> Cela se traduit déjà dans des CHU<sup>34</sup> par l'embauche de personnels pour exercer ces fonctions nouvelles qui permettent aux directions financières de diversifier et renforcer leurs compétences.

Enfin, la certification des comptes peut être un moment important de reconnaissance du travail effectué et de valoriser un secteur administratif qui reste encore souvent un secteur de l'ombre à l'hôpital. Le centre hospitalier du Mans a profité de la première certification sans réserve pour honorer cette réussite avec tous ceux qui y avaient participé. Une communication interne sur ce projet peut être opportune, judicieuse et avoir des retombées managériales positives.

La surcharge de travail apportée par la certification des comptes est connue, il convient donc de l'anticiper afin de ne pas mettre en tension des équipes. La certification des comptes peut alors être abordée par l'encadrement comme un levier pour améliorer le management des équipes en professionnalisant leur organisation et en valorisant le travail accompli.

---

<sup>33</sup> GASNIER-DUPARC Nicolas, « Le contrôle interne comptable et financier, une démarche intégratrice de la gestion des risques à l'hôpital », *Finances hospitalières*, n°111, mars 2017

<sup>34</sup> Par exemple, à Angers, une cellule de contrôle interne a été montée par l'embauche de deux contrôleurs internes

## **4.2 Une gestion hospitalière assurément optimisée par la certification des comptes**

La modernisation de la gestion était un des objectifs affichés par l'exposé des motifs de l'article 9 du projet de loi HPST pour justifier l'introduction de la certification des comptes pour les EPS <sup>35</sup>. Le retour d'expérience des établissements certifiés démontre que cet objectif est atteint.

### **4.2.1 Une amélioration de la maîtrise des dépenses et un surplus de recette sont à prévoir avec la certification des comptes**

La certification des comptes permet d'améliorer la chaîne comptable, ce qui peut se traduire par une augmentation des recettes et une meilleure maîtrise des dépenses.

Sur le cycle des recettes, le travail de formalisation exigé par le contrôle interne aboutit à disposer de recettes mieux documentées donc plus exhaustives et plus exactes. Citons l'exemple d'un centre hospitalier qui a récupéré 400 000€ de recettes suite au passage de son commissaire aux comptes. En l'espèce, un dysfonctionnement avait été pointé par le CAC sur des molécules onéreuses dont la dépense n'était pas remontée par l'établissement à ses tutelles. Or, cette remontée d'information permettait de calculer le financement correspondant. Ainsi, ces molécules onéreuses non déclarées dans les fichiers administratifs correspondants, ne pouvaient pas faire l'objet du financement dédié. Ce gain de recette de 400 000€ rembourse déjà les frais d'honoraires du commissaire aux comptes engagés par l'établissement sur six ans.

Malgré un coût non négligeable, de l'ordre de 100 000€ annuel d'honoraires à payer au commissaire aux comptes par établissement, la certification des comptes est une source d'économie à moyen-terme grâce à une optimisation des recettes. Elle constitue en ce sens un prolongement des travaux d'amélioration de la chaîne de facturation entamés avec le projet FIDES.

L'exigence du commissaire aux comptes permet parallèlement une meilleure maîtrise des dépenses. Par exemple, le contrôle interne sur les ressources humaines passe par un meilleur suivi des heures supplémentaires du personnel et de la

---

<sup>35</sup>Exposé des motifs de la LOI n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relatif aux patients, à la santé et aux territoires

permanence des soins des médecins. À ce titre, l'effort de formalisation n'est pas vain, car il permet en retour aux agents administratifs d'avoir un meilleur suivi des postes de dépenses de personnel. Dans le cycle des achats, partie intégrante de la certification des comptes, les exigences du CAC contribuent à optimiser le processus de l'achat hospitalier. Sur ce point, la certification des comptes entre en résonance avec les recommandations du programme PHARE déployé par le ministère de la santé pour améliorer l'efficacité des achats hospitaliers. Ce lien est fait par le site internet du ministère de la santé qui renvoie au programme PHARE sur l'onglet de la certification des comptes relatif au cycle des achats.

#### **4.2.2 Le pilotage stratégique est rendu plus pertinent grâce à une fiabilité accrue des données**

La plus-value de la certification des comptes dépasse l'amélioration du seul équilibre comptable de l'établissement. Elle rend le pilotage stratégique d'un établissement plus pertinent. Ce pilotage repose, en partie, sur la qualité des données comptables et financières. Une mauvaise information comptable peut donc faire apparaître déficitaire une activité en réalité excédentaire et réciproquement. La fiabilité des données acquiert ainsi une dimension stratégique. Or, la certification vise à renforcer cette fiabilité des données. La certification des comptes permet donc une plus grande efficacité du pilotage de l'établissement assis sur une information comptable et financière de meilleure qualité.

La certification des comptes devient essentielle pour élaborer une stratégie d'établissement. Une stratégie qui reposerait sur des données comptables et financières peu fiables court le risque de ne pas atteindre sa cible car précisément cette dernière serait mal déterminée et le chemin pour y arriver reposerait sur des hypothèses fausses. Un établissement qui produit des comptes sincères est donc en position de définir une stratégie pertinente. Notons à ce sujet, la volonté du chef d'établissement de Beauvais lors de sa prise de poste en 2012 de faire partie de la première vague de la certification des comptes afin de disposer d'un diagnostic documenté et motivé de la situation comptable et financière de l'hôpital<sup>36</sup>. Cette décision est courageuse et assume le risque de rentrer trop tôt dans une démarche de certification des comptes qui reste chronophage en ressources humaines.

---

<sup>36</sup>GUYADER Eric, « Une approche managériale de la gestion d'un PRE », 12 juillet 2017, Conférence à l'EHESP à Rennes organisé par Jean-René Ledoyen et Yann Dubois

### 4.2.3 Vers un audit interne structuré de la gestion hospitalière ?

Ce pilotage stratégique s'en trouvera d'autant plus renforcé si le contrôle interne l'est. Il est ainsi possible d'imaginer instaurer dans les EPS un comité d'audit sur le modèle existant dans les sociétés privées ou au sein des services centraux et déconcentrés de la DGFIP. Pour la DGFIP, ces services d'audit interne sont des adaptations au niveau du directeur général et des directeurs départementaux des inspections générales existant au niveau des ministres. Un comité d'audit dans les EPS pourrait être composé de la direction générale, du président de CME, et même de représentants du Conseil de surveillance, comme c'est le cas dans certaines sociétés privées où ce comité est l'un des comités spécialisés du Conseil de Surveillance. Ce comité pourrait être une instance pour solder les désaccords éventuels de méthodes et d'opinion entre la direction des finances de l'hôpital et les préconisations du CAC. Ce comité serait alors un vecteur de légitimité important de la démarche et contribuera à son amélioration continue.

Il est également envisageable de rattacher le contrôle interne à la direction générale afin qu'il gagne en transversalité. Cependant, ce modèle possible dans des structures hospitalières de tailles importantes qui disposent d'une direction générale fournie, est plus difficilement transposable dans des centres hospitaliers où la direction générale se réduit à la personne du chef d'établissement qui ne dispose pas du temps suffisant pour encadrer une cellule de contrôle interne. Il n'en reste pas moins que le périmètre du contrôle interne doit s'émanciper d'une approche purement comptable. Le contrôle interne doit être accompagné d'une démarche d'audit interne de la gestion hospitalière.

À court-terme, la certification des comptes améliore le pilotage des charges et des produits de l'établissement. A moyen-terme, elle fiabilise le pilotage d'une politique hospitalière. À long-terme, la certification des comptes permet à un établissement de mettre en place une démarche d'audit interne qui contribue à une politique d'amélioration continue de la qualité de sa gestion hospitalière. La plus-value en termes de gestion apportée par la certification des comptes n'est donc plus à démontrer.

### 4.3 Des comptes certifiés, une notoriété assurée ?

La certification des comptes renforce l'assise d'un établissement grâce à une meilleure gestion, mais elle peut aussi être un instrument pour communiquer et améliorer le rayonnement de l'établissement sur son territoire.

#### 4.3.1 La certification des comptes, nouvel instrument de communication

La concurrence avec les autres établissements publics et privés de santé d'un territoire pousse les établissements à investir de plus en plus le terrain de la communication. La certification des comptes constitue un des éléments de cette politique de communication visant à renforcer les parts de marché de l'établissement. Ainsi, des établissements qui ont été certifiés sans réserve profitent de l'occasion pour communiquer. Ainsi, en 2015, dans un communiqué de presse, le CHU d'Angers insiste sur le fait que l'absence de réserve sur les comptes 2014 est « un gage de la fiabilité et de la qualité de la gestion de l'établissement ». Il est bien question de « gestion » et non simplement de comptabilité. Ce même communiqué fait de la certification des comptes un atout majeur dans « le dialogue avec les interlocuteurs de l'établissement »<sup>37</sup>.

La démarche du CHU d'Angers valide la pensée de Lionel Escaffre, professeur à l'Université d'Angers : « La comptabilité n'est pas que rendre compte : c'est aussi communiquer »<sup>38</sup>. La certification des comptes devient un élément structurant de cette communication avec les tutelles et les établissements bancaires. Plus surprenant, parmi les interlocuteurs de l'établissement cités dans le communiqué du CHU d'Angers, notons la mention des patients envers lesquels une certification de comptes sans réserve serait également un atout majeur. Pour autant, les retombées en termes d'attraction de la patientèle restent difficiles à mesurer. Certes, une certification des comptes sans réserve est un signal positif, mais elle reste un sujet technique qui parvient sûrement difficilement aux oreilles des patients.

---

<sup>37</sup> Le communiqué complet est le suivant : « l'absence de réserve sur la sincérité et la fiabilité des comptes 2014 est un gage de la fiabilité et de la qualité de gestion de l'établissement. Cette certification est un atout majeur dans le dialogue avec les interlocuteurs de l'établissement : ses équipes, l'ARS, les collectivités territoriales, les partenaires institutionnels, les patients mais aussi les établissements bancaires et agences de notation ».

<sup>38</sup> Lionel Escaffre, professeur des Universités à l'Université d'Angers, cité à la page 9 par BACHELET Alexandre, « La certification des comptes, un processus comptable et managérial – l'introspection d'un hôpital de la première vague », Mémoire d'élève directeur d'hôpital, sous la direction de Ahmed El Bahri, Rennes, EHESP, 2014

#### 4.3.2 Des partenaires financiers extérieurs rassurés sur la qualité de la donnée

La certification des comptes répond en priorité à l'exigence du ministère de la santé. Cette exigence provient du besoin d'améliorer la fiabilisation des données qui servent à la prévision de l'ONDAM hospitalier<sup>39</sup>. Mais, la certification des comptes répond aussi aux demandes des banques. Par exemple, pour le renouvellement du marché de locations de voiture du CH de Saint-Lô en 2017, les sociétés financières demandent à ce que les comptes présentés soient certifiés. De même, le CHU de Caen met en avant dans un communiqué en juillet 2017, sa certification sans réserve comme preuve de « sa relation de confiance avec les partenaires financiers extérieurs notamment dans la perspective de la reconstruction à l'horizon 2021 (pour la phase anticipée avec la pharmacie, la biologie et la logistique) et 2026 (pour le bâtiment principal) »<sup>40</sup>.

Pour autant, il convient ici d'apporter une nuance à la thèse avancée selon laquelle la publicité autour de la certification des comptes permettrait d'accroître le recours à l'emprunt<sup>41</sup>. La certification des comptes mesure certes la qualité de la chaîne comptable mais si l'établissement présente des ratios d'endettement préoccupants, sa bonne certification des comptes ne lui ouvrira pas pour autant les portes du crédit. Tout au plus la certification des comptes permettra d'attester que les ratios présentés sont fiables.

La certification des comptes est devenue un nouvel élément de communication à disposition des établissements. Pour autant, les impacts sur un gain de patientèle et sur une amélioration des conditions de recours aux financements bancaires restent difficiles à mesurer. Une certification sans réserve rassure les interlocuteurs d'un EPS, notamment l'ARS et les établissements bancaires, mais ne constitue pas (encore) un atout décisif pour améliorer les parts de marchés et le recours à l'emprunt d'un centre hospitalier.

Les établissements peuvent être réticents à s'engager dans une démarche de certification des comptes au vu de l'ampleur du chantier. Cependant, il faut reconnaître que la certification des comptes apporte une plus-value qui se décline dans trois champs :

- le projet permet d'améliorer le management des équipes administratives ;

---

<sup>39</sup>HERNU Paul, « L'enquête des juridictions financières sur la fiabilisation des comptes des établissements publics de santé », *Finances hospitalières*, n°95, Octobre 2015

<sup>40</sup> CHU de Caen, Communiqué de presse du 26 juillet 2017

<sup>41</sup> BACHELET Alexandre, « La certification des comptes, un processus comptable et managérial – l'introspection d'un hôpital de la première vague », Mémoire d'élève directeur d'hôpital, sous la direction de Ahmed El Bahri, Rennes, EHESP, 2014, p9

- la démarche est un vecteur puissant pour perfectionner la gestion hospitalière ;
- des comptes certifiés sont un gage de confiance vis-à-vis des partenaires de l'établissement.



## Conclusion

L'obligation réglementaire du Centre Hospitalier de Saint-Lô de voir ses comptes certifiés en 2018 a décidé l'établissement à me confier pour mission de préparer l'établissement à une première venue du CAC en juin 2018. La certification est un projet institutionnel et la charge de travail doit être planifiée sur plusieurs années. Sa préparation consiste alors à réunir les équipes concernées, à leur expliquer les exigences du CAC et à déterminer un chemin à suivre. Ce chemin, dressé au fil de ce mémoire, n'est pas prescriptif mais s'appuie sur un benchmarking nourri auprès d'établissements certifiés sans réserve.

Les principales recommandations pour réussir une certification résident dans l'approfondissement des travaux déjà menés de fiabilisation des comptes, en partenariat avec le trésorier. Parallèlement, il apparaît précieux de disposer d'un responsable du contrôle interne pour structurer un dispositif souvent lacunaire dans les EPS. Les bonnes pratiques de la gestion de projet sont également à mettre en pratique en définissant les objectifs, les moyens, un suivi des actions et la gouvernance de la certification des comptes.

Cette structuration va permettre au projet de perdurer dans le temps et de maximiser ses bénéfices. En effet, plus qu'une exigence réglementaire, un coût d'honoraires à déboursier et une charge de travail supplémentaire, la certification des comptes doit être abordée dans les EPS comme une triple opportunité. Elle permet de valoriser le management des équipes, d'améliorer une gestion hospitalière et constitue un gage de confiance vis-à-vis des partenaires extérieurs.

Pour conclure, ce mémoire a été particulièrement formateur pour un élève-directeur pour trois raisons. La démarche de certification des comptes m'a permis d'interroger le fonctionnement de nombreux secteurs d'un EPS (les finances, la facturation, les ressources humaines, les achats et le patrimoine, le DIM ou encore les systèmes d'informations). Le suivi de la mission a également permis de manager des équipes administratives dont le travail devait être planifié, organisé et coordonné. Enfin, une acculturation poussée s'est opérée avec la gestion en mode projet.



---

# Bibliographie

---

## Supports et textes juridiques

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

DÉCRET no 2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé

DÉCRET no 2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes

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

LOI n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relatif aux patients, à la santé et aux territoires

## Études, rapports, guides

CHAMBRE REGIONALE des COMPTES Normandie, *Rapport d'observations définitives – Centre Hospitalier Mémorial de Saint-Lô*, 18 janvier 2017

COUR DES COMPTES, *Rapport sur la certification des comptes de l'Etat (exercice 2017)*, Paris : Cour des Comptes, 2008

DGFIP, *Guide du contrôle interne comptable et financier dans le secteur public local*, Paris : Ministère du budget, des comptes publics, 2010

DGOS / DGFIP, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, Paris : Ministère du travail, de l'emploi et de la santé et Ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, 2013

DGOS, *Guide méthodologique pour l'auditabilité des SI*, Paris : ministère chargé de la santé, Janvier 2013

## Ouvrages

BACHELET Alexandre, « La certification des comptes, un processus comptable et managérial – l'introspection d'un hôpital de la première vague », Mémoire d'élève directeur d'hôpital, sous la direction de Ahmed El Bahri, Rennes, EHESP, 2014

POIRÉE Ingrid, « Mise en place du contrôle interne à la DRH du centre hospitalier du Mans : outil de management ? », Mémoire d'attaché d'administration hospitalière, sous la direction de Anne Metzinger, Rennes, EHESP, 2015

## Articles de périodiques, revues

AIACHE Solange et BARON-BUAL Hélène, « Précisions sur la première certification des comptes dans les centres hospitaliers », *Finances Hospitalières*, n°74, Novembre 2013

BESNIER Caroline, « Certification des comptes des hôpitaux : bilan « extrêmement positif » des 3 premières vagues », *APMnews*, Paris, 27 juillet 2017

BOURDEAU Pierre, SOULARD Guillaume, MENUET Christophe, « Se préparer à la certification des comptes, L'expérience angevine », *Gestions Hospitalières*, n°532, janvier 2014

ESNAULT Delphine, « La clôture comptable utilisée comme une opportunité au CH du Mans », *Gestions Hospitalières*, n°532, janvier 2014

GASNIER-DUPARC Nicolas, « Le contrôle interne comptable et financier, une démarche intégratrice de la gestion des risques à l'hôpital », *Finances hospitalières*, n°111, mars 2017

HERNU Paul, « L'enquête des juridictions financières sur la fiabilisation des comptes des établissements publics de santé », *Finances hospitalières*, n°95, Octobre 2015

HERNU Paul « La place du comptable public dans le contrôle interne comptable des établissements publics de santé », *Finances hospitalières*, n°115, juillet 2017

KERMOAL-BERTHOME Marianne, « La première certification des comptes a impacté pour 346 M€ la situation de nos capitaux propres », *Hospimedia*, 11 juillet 2017

LECLERQ Benoît, « Pourquoi certifier ? », *Gestions Hospitalières*, n°532, janvier 2014

LYANNAZ Sandra, « Piloter la démarche projet », *Gestions Hospitalières*, n°532, janvier 2014

MOUTENET, Philippe, « La certification des comptes des hôpitaux », *Finances hospitalières*, n°44, février 2011

PASTEAU Sylvain, « Fiabilisation des comptes, L'approche pragmatique du CH de Rambouillet », *Gestions Hospitalières*, n°532, janvier 2014

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

TREMEUR, M. « Qualité de la comptabilité : se faire accompagner ! », *Finances hospitalières*, n°62, 2014

## **Conférences**

GUYADER Eric, « Une approche managériale de la gestion d'un PRE », 12 juillet 2017, Conférence à l'EHESP à Rennes organisé par Jean-René Ledoyen et Yann Dubois



---

## Liste des annexes

---

### Annexe n°1 : extrait du questionnaire support de la visite au Centre Hospitalier du Mans

Rédacteur : François Besnehard

Date : 10 août 2017

Questionnaire pour la visite du CH de Saint-Lô au CH du Mans

Questions générales

*Coût du cabinet ? Nom du cabinet ?*

*Comment a été mis en place le contrôle interne au CH du Mans.*

Sur le cycle personnel :

*Est-ce que le Mans imprime et signe les tableaux de service du personnel médical ?*

*Le Mans a-t-il été obligé de revoir tous ces forfaits PDS qui étaient non réglementaires ?*

*Plus largement le CAC revient-il sur tous les éléments non-réglementaires de paie ?*

*Quel contrôle des plannings médicaux est en place ? Y-a-t-il eu nécessité de mettre en place un pointage pour les astreintes ?*

*Comment Le Mans gère les dossiers IRCANTEC. Quelle est l'exigence du CAC à ce sujet ?*

*Comment sont gérées les provisions CNRACL et les provisions pour heures supplémentaires*

*Quelles sont les attentes du CAC concernant le CIF, les tests sur les ARE et le rapprochement N4DS et salaires inscrits.*

*Que signifie effectuer un rapprochement comptable avec les éléments de paie*

*Comment sont comptabilisés les CET ?*

*Saint-Lô peut-il avoir communication d'exemples de procédure:*

*- une procédure des contrôles obligatoires à effectuer sur les états de paie, les déclarations sociales et la comptabilité*

*- une procédure sur l'évaluation et la documentation de l'ensemble des provisions*

## Annexe n°2 : copie écran de l'outil « check-list » de l'ARS Pays de Loire pour la fiabilisation des comptes

Rédacteurs : ARS Pays de La Loire, MARTAA et DRFiP Pays de la Loire

Date : 30 janvier 2017

	A	B	C	D	E	F
	Retour au Menu QUESTION INITIALE	CHOIX		QUESTIONS A SE POSER	ACTIONS A METTRE EN ŒUVRE	ENJEU FINANCIER au dernier bilan (Montant I)
1						
2	Le compte 201 "frais d'établissement" fait il l'objet d'un amortissement ?	NON CONCER		-	-	
3	L'amortissement répond il aux préconisations de la M21, soit une durée maximale de 5 ans ?	NON CONCER		-	-	
4	Figure t-il des frais d'établissement avec une valeur comptable à zéro ?	NON		-	-	
5	Les frais d'études inscrits au 2031 sont ils engagés en vue de réaliser un investissement ?	OUI	>	répondre question suivante	-	
6	Ces études sont elles suivies de réalisation ?	OUI	>	répondre question suivante	-	
7	La revue des immobilisations en cours a-t-elle été conduite ?	OUI	>	répondre question suivante	-	
8	Les imputations aux comptes 231 et 232 correspondent elles aux immobilisations créées par les moyens propres de l'établissement ?	NON CONCER NE		-	-	
9	Les imputations aux comptes 237 et 238 correspondent elles à des travaux confiés à des tiers ?	OUI		-	-	
10	S'agissant de la production immobilisée, chaque opération donne t-elle lieu à la formalisation d'une fiche ?	NON CONCER	✔	-	-	
11	Ces fiches sont elles rapprochées des marchés ?	NON CONCER		-	-	
12	Une collecte des interventions -heures a-t-elle été faite et transmise au service RH pour valorisation ?	NON CONCER		-	-	
13	Toutes les immobilisations mises en service ont-elles fait l'objet d'une intégration ?	OUI	>	répondre question suivante	-	
14	Cette intégration intervient elle ou est elle intervenue avant le décompte général et définitif ?	OUI		-	<i>compléter le coût de l'immobilisation des paiements postérieurs, retracer la valeur brute totale sur une seule fiche inventaire, revoir le plan d'amortissement de manière prospective</i>	
	Une revue des immobilisations affectées ou mises à disposition d'une structure de coopération a-t-elle été conduite ?	NON	✔	>	<i>effectuer cette revue au regard des conventions de partenariat ou de mise à disposition</i>	

## **Annexe n°3 : extrait de la feuille de route du responsable du contrôle interne du CH de Saint-Lô**

Rédacteur : François Besnehard

Date : 26 juillet 2017

### Feuille de route de Fabrice Garcia, responsable du contrôle interne

#### Introduction :

*Fabrice Garcia a été nommé responsable du contrôle interne par M. Lugbull lors du COPIL Certification des Comptes du 10 mai 2017.*

*Ce présent document vise à lister les principales missions attendues par Fabrice Garcia en 2017 et 2018.*

#### Les missions de l'année 2017-2018 :

Eté 2017 : *s'approprier la documentation de la certification des comptes. La documentation fondamentale à connaître d'ici le 1er septembre 2017 est disponible sur : CMPROJETS\01-Documentation.*

Eté 2017 - octobre 2017 : *définir des plans de contrôle interne par cycle comptable (personnel, stock, immobilisation, endettement et trésorerie, recette, achat) en s'appuyant sur les référentiels de la DGFip et les plans de contrôle du CH de Brive.*

Septembre 2017 : *proposer aux directions le modèle d'organigramme fonctionnel validé au préalable par M. Darin à remplir pour octobre.*

Octobre 2017 : *présenter les plans de contrôle arrêtés par cycle aux directions concernées et début de la mise en œuvre de ces plans*

Novembre 2017 : *définition d'un contrôle interne spécifique sur les mutuelles avec le Trésor Public et le service des admissions de Saint-Lô*

Janvier 2018 : *élaborer une charte du contrôle interne à diffuser aux personnes concernées sur le modèle de la charte de contrôle interne du CH du Mans et de l'APHP. Cette charte doit être simple et facilement appropriable.*

Mars 2018 – juillet 2018 : *accompagner la DALT sur le choix du CAC lors du marché de certification des comptes.*

## Annexe n°4 : extrait du tableau de suivi des actions de la certification des comptes au CH de Saint-Lô

Rédacteur : François Besnehard

Date : 15 août 2017

Cycle Recette	Priorité	Question	Réponse	Actions	ACTEUR	ETAT AVANCEMENT	Dates de fin
	Forte ou très forte	L'arrêté de l'ARS de février N+1 a-t-il été rapproché avec le produit à recevoir de l'activité de décembre N ?	OUI	annuler les mandats ayant fait l'objet d'une rétrocession (602) pour les réémettre au 607	Didier Lecardonnel		déc-17
	Forte ou très forte	Les comptes 731 ont-ils été rapprochés des arrêtés T2A ?	OUI	se mettre en conformité par rapport aux obligations en matière de TVA	Didier Lecardonnel		déc-17
		Les principaux comptes de dotation ont-ils été rapprochés des arrêtés de notifications ?	OUI	-	Didier Lecardonnel		
	Forte ou très forte	La réglementation sur les rétrocessions de médicaments (7071) a-t-elle été appliquée ?	NON	tester cette méthode et la rectifier si nécessaire	Didier Lecardonnel / Fabrice Garcia		déc-17
		L'application de la TVA sur l'activité de rétrocessions de médicaments est elle conforme à la législation ?	NON	s'assurer de la correcte comptabilisation l'année du changement de méthode	Didier Lecardonnel		déc-17
		Une méthode de valorisation des séjours à cheval a-t-elle été définie ?	OUI	-	Guillaume Enée / Didier Lecardonnel		
	Forte ou très forte	Un test de robustesse a-t-il validé cette méthode de valorisation des séjours à cheval ?	NON	tester cette méthode pour l'éprouver et la modifier si nécessaire	Fabrice Garcia / Guillaume Enée / Trésorerie		déc-17

## Annexe n°5 : extrait de la grille d'auto-diagnostic du ministère de la santé sur le cycle achat

Rédacteur : le ministère de la santé

Date : 2013

Cycle achats d'exploitation Exemple de grille d'autodiagnostic		Existe-t-il un organigramme établissant clairement les responsabilités	Les habilitations sont-elles clairement définies? Sont-elles régulièrement actualisées ?	Des procédures écrites sont-elles disponibles ? Régulièrement actualisées ? Connues des acteurs mentionnés dans colonnes précédentes?	Les cas de dérogation aux procédures "standards" sont-ils répertoriés ? Font-ils eux même l'objets de "procédures dégradées" ?	En cas de commande directement par les services, l'information est-elle centralisée et contrôlée ?
phase ordonnateur	commande					
	réception marchandise					
	gestion de stock					
	réception facture					
	mandatement					
phase comptable	prise en charge					
	paiement					

## Annexe n°6 : communiqué de presse du CHU d'Angers suite à la certification des comptes 2014

Rédacteur : le CHU d'Angers

Date : été 2015

*« L'absence de réserve sur la sincérité et la fiabilité des comptes 2014 est un gage de la fiabilité et de la qualité de la gestion de l'établissement. Cette certification est atout majeur dans le dialogue avec les interlocuteurs de l'établissement : ses équipes, l'ARS, les collectivités territoriales, les partenaires institutionnels, les patients mais aussi les établissements bancaires et agences de notation (...). »*

Communiqué de presse du CHU d'Angers

BESNEHARD

François

12-13 octobre 2017

## DIRECTEUR D'HÔPITAL

Promotion 2017-2018

# Structurer un projet de certification des comptes à l'hôpital

Encadrant du mémoire : Arnaud Billon

### **Résumé :**

Le Centre Hospitalier de Saint-Lô est un établissement public de santé dont les produits du compte de résultat principal ont excédé 100 millions d'euros depuis 2014. Il est donc concerné par l'obligation réglementaire de voir ses comptes 2018 certifiés par un commissaire aux comptes. Une mission de préparation à la certification m'a donc été confiée par le directeur des finances du CH de Saint-Lô.

Ce mémoire ambitionne modestement de dresser un chemin à suivre pour structurer au mieux un projet de certification des comptes qui comporte des gains pour les établissements. La certification des comptes est, en effet, un projet institutionnel qu'il faut préparer en amont afin d'espérer atteindre une certification sans réserve de la part du commissaire aux comptes.

Il est recommandé d'organiser la démarche en mode projet avec un suivi des actions, des objectifs et un calendrier connu de tous. Des groupes de travail doivent aborder les trois briques de la certification des comptes : fiabiliser les comptes en respectant la M21 actualisée, structurer un dispositif de contrôle interne et préparer un audit des systèmes d'information. Le management d'équipes administratives fait, bien sûr, partie intégrante d'un projet où il est nécessaire d'organiser et de coordonner le travail de plusieurs acteurs.

Trois gains sont à attendre de la certification des comptes : une meilleure reconnaissance du travail des agents administratifs, une optimisation de la gestion hospitalière et une confiance renforcée avec les partenaires de l'établissement (ARS et établissements bancaires notamment).

### **Mots clés :**

certification des comptes, fiabilisation des comptes, contrôle interne comptable et financier, gestion hospitalière, gestion de projet, management d'équipe

*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.*

