

EHESP

**Filière des Attachés d'administration
hospitalière**

Promotion : **2013**

Date du Jury : **Décembre 2013**

**La fiabilisation des immobilisations au
Centre hospitalier de Douarnenez :
enjeux et portée des mesures de
contrôle interne**

Agnès BAGOURD

Remerciements

Mes remerciements vont tout d'abord à Monsieur Francis Bruneau, Directeur du Centre hospitalier de Douarnenez, pour m'avoir permis d'effectuer mes stages au sein de cet établissement, et pour m'avoir associée à cette occasion au projet de fiabilisation des comptes, porteur de nombreux enseignements pour la suite de mon parcours.

Je remercie Monsieur Mathias Maurice, Directeur adjoint en charge des Ressources Financières et Logistiques au Centre hospitalier de Douarnenez, ainsi que Madame Claire Douzille, qui lui a succédé dans ces fonctions en tant que Directrice des Finances, des Ressources matérielles et des Coopérations territoriales, pour le suivi de la démarche de fiabilisation des immobilisations.

Je remercie plus particulièrement Madame Eliane Burel, ma maître de stage, Attachée d'administration hospitalière aux affaires financières au Centre hospitalier de Douarnenez, du temps qu'elle a consacré à l'encadrement tant de ma formation que de mon mémoire, et de m'avoir fait partager sa longue expérience de la gestion des établissements publics de santé.

Je remercie les agents des groupes de travail que j'ai pu animer au cours du déploiement de ce projet, de m'avoir apporté les enseignements de leur expérience de la gestion comptable et financière des établissements publics de santé.

Je remercie Monsieur Jean-François Kerbrat, comptable au Centre des finances publiques de Douarnenez, de ses éclairages sur le rôle du comptable public dans ce projet et sur ses missions de manière générale.

Je remercie Monsieur Pierre Bourdeau, contrôleur financier au Centre hospitalier universitaire d'Angers, de la formation au contrôle interne qu'il a assurée au Centre hospitalier de Douarnenez et dont j'ai pu utilement bénéficier dans le cadre de ma mission et de la réalisation de mon mémoire professionnel sur ce thème.

Je remercie au titre de mes trois stages, l'ensemble des personnels administratifs, médicaux et soignants de l'établissement, qui m'ont fait découvrir le fonctionnement du Centre hospitalier et des EHPAD de Douarnenez. Je remercie notamment Monsieur Hubert Thieurmél, cadre de santé référent du pôle gériatrique, mon maître de stage pendant la première période d'immersion professionnelle dédiée à la découverte des unités de soins, de son implication à répondre à toutes mes questions.

Je remercie enfin Madame Renée Poaty, Directrice adjointe, et Monsieur Gonzalo Alvestegui, sociologue et chargé de cours à l'ESC Rennes, qui m'ont fait part de leurs remarques et suggestions tout au long de la réalisation de ce mémoire.

Sommaire

| | |
|--|----|
| Introduction..... | 1 |
| 1 Les enjeux du projet de fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez..... | 6 |
| 1.1 La fiabilisation des comptes, une obligation réglementaire commandée par des enjeux de bonne gouvernance des établissements publics de santé..... | 6 |
| 1.1.1 Des finances hospitalières dégradées..... | 6 |
| 1.1.2 Les objectifs de la fiabilisation des comptes des EPS..... | 8 |
| 1.2 Le déploiement de la fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez..... | 17 |
| 1.2.1 La définition de la démarche sur le mode de la gestion de projet..... | 17 |
| 1.2.2 La fiabilité de l'information sur les immobilisations: état des lieux..... | 23 |
| 2 La mise en place de mesures de contrôle interne des risques comptables et financiers associés aux immobilisations..... | 33 |
| 2.1 Le contrôle interne, ou maîtrise des risques comptables et financiers..... | 33 |
| 2.1.1 Objet et portée du contrôle interne..... | 33 |
| 2.1.2 Les outils du contrôle interne..... | 41 |
| 2.2 Les actions de contrôle interne du cycle comptable des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez..... | 43 |
| 2.2.1 Le diagnostic des risques comptables et financiers..... | 43 |
| 2.2.2 La mise en place d'un dispositif de contrôle interne: la rédaction d'une procédure de gestion des immobilisations..... | 53 |
| 3 La rédaction de la procédure de gestion des immobilisations, une action nécessaire de formalisation des bonnes pratiques qui pour autant ne peut se suffire à elle-même..... | 57 |
| 3.1 Une évaluation non définitive du projet de fiabilisation des immobilisations..... | 57 |
| 3.1.1 Apports et limites de la démarche..... | 57 |
| 3.1.2 Les conditions d'une optimisation de la poursuite du projet..... | 59 |
| 3.2 Chargé de la conduite opérationnelle du projet, l'AAH met en œuvre les compétences propres aux métiers qu'il a vocation à exercer..... | 61 |
| 3.2.1 Des compétences à dimension d'action stratégique..... | 61 |
| 3.2.2 Des compétences de gestion quotidienne..... | 62 |
| Conclusion..... | 65 |
| Sources et bibliographie..... | 67 |
| Liste des annexes..... | I |

Liste des sigles utilisés

AAH : Attaché(e) d'administration hospitalière
APR : analyse préliminaire des risques
ARS : Agence régionale de santé
CAF : capacité d'autofinancement
CH : Centre hospitalier
CHIC : Centre hospitalier intercommunal de Cornouaille
CNEH : Centre national de l'expertise hospitalière
COFIL : Comité de pilotage des finances publiques (EPS du Finistère)
COPIIL : Comité de pilotage du projet de fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez
CRC : Chambre régionale des comptes
CSP : Code de la santé publique
DDFIP : Direction départementale des finances publiques du Finistère
DGFIP : Direction générale des finances publiques
DGOS : Direction générale de l'offre de soins
DRFIP : Direction régionale des finances publiques
ECM : échelle de maturité des risques
EHESP : Ecole des hautes études en santé publique
EPRD : état prévisionnel des recettes et des dépenses
EPS : établissement(s) public(s) de santé
FIDES : facturation individuelle des établissements de santé
GMAO : gestion de maintenance assistée par ordinateur
HPST : hôpital, patient, santé, territoires
IQCL : indice de qualité des comptes locaux
M21 : ensemble des règles budgétaires et comptables applicables aux établissements publics de santé
NEP : normes d'exercice professionnel
PCG : Plan comptable général
PPI : Plan pluriannuel d'investissement
RGCP : règlement général sur la comptabilité publique
SIB : Syndicat Interhospitalier de Bretagne
UF : unité fonctionnelle

Introduction

La révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 a introduit l'article 47-2 dans la Constitution. Celui-ci dispose que :

« Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière. »

La fiabilisation des immobilisations participe du projet de fiabilisation des comptes des établissements publics de santé.

Ce projet s'inscrit également dans un cadre plus large de bonne gestion publique, laquelle a aussi valeur constitutionnelle en France :

« La Société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration. » (Article 15, *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen* du 26 août 1789).

La directive n°2011/85/UE du Conseil de l'Union européenne du 8 novembre 2011 fixe quant à elle le cadre de surveillance budgétaire applicable à l'ensemble des administrations publiques.

Le *Plan comptable général* de 1982 définit enfin la sincérité comme l'application de bonne foi des règles et procédures comptables.

Alors que tous les établissements publics de santé sont soumis à la fiabilisation des comptes, les comptes de certains établissements publics de santé sont soumis à la certification : ce principe a été inscrit à l'article L. 6145-16 du Code de la santé publique par l'article 17 de la loi HPST.

Fiabiliser les comptes d'un organisme public consiste à valider et éventuellement corriger les écritures comptables qui les constituent. La fiabilisation des états financiers repose donc sur le diagnostic complet des écritures comptables : contrôle du bilan pour repérer et corriger les anomalies comptables, réexamen des procédures internes pour détecter en amont les risques de nature comptable et financière, et contrôle des systèmes d'information.

En application de la loi portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires du 21 juillet 2009 (loi HPST), la circulaire n° 2011-391 du 10

octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé décrit cette démarche :

«La fiabilisation des états financiers conduit à détecter et corriger des anomalies comptables et le contrôle interne comptable contribue à pérenniser les mesures mises en œuvre pour éviter que ces anomalies ne se reproduisent.»

Préalablement au contrôle interne, la fiabilisation du bilan constitue donc une remise à plat des comptes : une fois cette remise à plat effectuée, le respect des bonnes pratiques doit permettre d'assurer une réalisation des opérations comptables conforme aux normes de gestion comptable applicables aux établissements publics de santé.

Dans ce contexte, le contrôle interne implique de recenser les défauts dans l'application des règles de bonne gestion comptable et budgétaire de l'établissement. Ce recensement des risques comptables et financiers permet de mettre en évidence des points de vigilance à observer. Il convient alors de formaliser les bonnes pratiques de gestion comptable et budgétaire sous la forme de procédures, en particulier lorsque celles-ci sont absentes de la base de données qui regroupe les procédures applicables dans l'établissement. La rédaction de ce type de document constitue une action de contrôle interne, document destiné *in fine* aux agents chargés de réaliser au quotidien des opérations comptables.

Le contrôle interne porte plus particulièrement sur des processus et cycles comptables, définis dans le but de « faciliter l'identification des principaux risques susceptibles de compromettre la qualité des comptes et permettre l'élaboration d'un diagnostic et d'un plan d'action de maîtrise de ces risques », ainsi que le prévoit la circulaire du 10 octobre 2011. Celle-ci prévoit en outre que « les activités sont découpées en six cycles : personnel, immobilisations, recettes (ou produits), achats, endettement et trésorerie, fonds déposés. »

Ce mémoire s'attache à l'étude du cycle comptable des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez.

La notion de « cycle » n'est pas sans rappeler celle de « mouvement ». D'un point de vue comptable, il s'agit d'un concept opératoire puisqu'il permet d'envisager les opérations comptables dans l'ordre d'après lequel elles sont effectuées. La construction d'un logigramme est par exemple adaptée à la représentation d'un cycle comptable.

La circulaire décrit la fiabilisation des immobilisations comme une priorité : « Les groupes de travail nationaux, ont, d'ores et déjà, identifié comme priorités : la nécessité de fiabiliser l'actif immobilisé et notamment de disposer d'un inventaire et d'un état de l'actif ajustés avec la comptabilité générale de l'établissement et la réalité du patrimoine de l'établissement. »¹

Le *Plan Comptable Général* définit les immobilisations :

« Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours. Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique. »²

Les immobilisations figurent à l'actif du bilan de l'établissement, les composants de l'actif étant définis comme des éléments:

« identifiables du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. »³

Les immobilisations constituent ainsi l'un des éléments de l'actif des établissements de santé : elles traduisent son patrimoine. La fiabilité de l'information relative aux immobilisations est dans ces conditions garante de la réalité patrimoniale de l'établissement.

Dès lors, la fiabilisation des immobilisations vise à assurer une image fidèle du patrimoine de l'établissement.

Le Centre hospitalier de Douarnenez est un établissement public de santé de 115 lits d'hospitalisation médico-chirurgicale et de 292 places en structure de soins de suite et

¹ MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE SECRETARIAT D'ETAT A LA SANTE, MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT. CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE N°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en ligne]. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet : http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/10/cir_33932.pdf, BO Santé – Protection sociale – Solidarité n°2011/11 du 15 décembre 2011, page 118

² PLANCOMPTABLE.COM, 211-1. Définition d'un actif. [visité le 15.07.2013], disponible sur Internet : http://www.plancomptable.com/titre-II/211-1_definition_actif.htm

³ PLANCOMPTABLE.COM, 211-1. Définition d'un actif. [visité le 15.07.2013], disponible sur Internet : http://www.plancomptable.com/titre-II/211-1_definition_actif.htm

de réadaptation, unité de soins en long séjour et maisons de retraite (EHPAD). L'équipe médicale est composée de 80 médecins, l'équipe soignante de 410 agents. Les assistantes sociales, secrétaires médicales, personnels administratifs, équipes d'entretien et techniques représentent quant à eux 160 agents. Le CH de Douarnenez s'est engagé dans la démarche de fiabilisation de ses états financiers au dernier trimestre 2012.

La valeur nette de l'actif immobilisé du Centre hospitalier de Douarnenez à la fin de l'exercice 2012 est de 33 321 361,03€, soit 73,48% du total de l'actif figurant au bilan 2012 de l'établissement. Dans le bilan de l'exercice 2012 du Centre hospitalier de Douarnenez, les immobilisations représentent en outre 82,38% de la valeur brute totale de l'actif (56 690 832,17€). Il s'agit donc d'un poste considérable de l'emploi des ressources, qui justifie de mettre en place un contrôle de la réalité patrimoniale de l'établissement.

La circulaire du 10 octobre 2011 précise : « la méthodologie proposée repose sur une démarche progressive se déroulant jusqu'en 2014. » Le CH de Douarnenez s'était fixé l'échéance 2014 pour mener à bien la fiabilisation de ses comptes, mais cette échéance sera difficile à tenir en raison de l'ampleur des travaux que ce projet représente.

Si la fiabilisation des comptes revêt une forte dimension financière, elle n'en poursuit pas moins l'objectif de permettre aux établissements de santé de mener à bien leurs missions de service public dans les meilleures conditions. La connaissance de la réalité de son patrimoine par l'établissement est en effet un préalable à toute décision éclairée en matière d'investissements. Aussi la fiabilisation des immobilisations concourt-elle au bon fonctionnement du Centre hospitalier de Douarnenez, au service de la prise en charge des patients accueillis dans l'établissement.

Ce mémoire se donne pour tâche d'analyser les premiers effets du déploiement de cette démarche au Centre hospitalier de Douarnenez.

Dans quelle mesure la mise en place d'actions de contrôle interne du cycle des immobilisations par l'Attaché d'administration hospitalière permet-elle d'assurer la fiabilité de l'information comptable relative aux immobilisations, et donc d'améliorer la connaissance de la réalité de son patrimoine par le Centre hospitalier de Douarnenez?

Méthode d'investigation utilisée :

La question de départ du travail présenté ici a consisté à s'interroger sur le degré de fiabilité des états financiers portant sur les immobilisations du Centre hospitalier de

Douarnenez, et sur les raisons des erreurs comptables relevées lors des premières phases du projet de fiabilisation.

L'hypothèse initiale explicative des anomalies constatées est celle d'une absence de dispositifs formalisés et complets de maîtrise des risques comptables et financiers dans l'établissement.

Dans ce cadre, l'activité analysée est la mise en œuvre des mesures de contrôle interne sur le cycle comptable des immobilisations.

Le présent mémoire s'attache donc d'une part à étayer le constat d'une fiabilité relative des états portant sur les immobilisations, à partir des données issues de l'analyse des anomalies comptables relevées.

D'autre part, l'analyse du recensement des risques doit permettre de confirmer ou d'infirmer l'hypothèse initiale.

Enfin, l'analyse des actions de résolution menées doit conduire à une première évaluation de leur pertinence au regard des objectifs du projet de fiabilisation des immobilisations.

Le mémoire exposera en premier lieu les enjeux du projet de fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez (1), avant de présenter la méthodologie utilisée pour la mise en place d'actions de contrôle interne sur ce cycle comptable (2). L'analyse du déploiement de la démarche de contrôle interne est enfin l'occasion d'en esquisser un premier bilan et de mettre en évidence le niveau de responsabilité auquel l'AAH se situe dans la mise en œuvre de cette activité (3).

1 Les enjeux du projet de fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez

La mise en place du projet de fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez s'inscrit dans le cadre plus large du projet de fiabilisation des comptes des établissements publics de santé.

Cette obligation réglementaire est notamment justifiée par une exigence de bonne gestion publique, à l'heure où la situation financière des hôpitaux est marquée par des difficultés particulières (1.1).

Dans ce contexte, la mise en œuvre de la fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez implique le recours à la méthodologie de la gestion de projet, à partir de l'analyse de l'état des lieux de ces biens dans l'établissement (1.2).

1.1 La fiabilisation des comptes, une obligation réglementaire commandée par des enjeux de bonne gouvernance des établissements publics de santé

Le rapport de la Cour des comptes du 17 septembre 2013 relatif à l'application des lois de financement de la Sécurité sociale (LFSS) souligne les difficultés de gestion budgétaire et financière rencontrées par les établissements publics de santé (1.1.1).

A travers l'objectif de pérennisation des bonnes pratiques de gestion budgétaire et comptable, le projet de fiabilisation des comptes des établissements publics de santé apparaît à cet égard comme un outil susceptible d'améliorer leur situation financière (1.1.2).

1.1.1 Des finances hospitalières dégradées

A) Un redressement conjoncturel des comptes des hôpitaux

Dans son rapport, la Cour des comptes met en évidence l'amélioration de la situation comptable des hôpitaux en 2012. Elle avance cependant des facteurs d'explication conjoncturels.

- **Une nette amélioration des résultats comptables des hôpitaux au titre de l'exercice 2012**

Le rapport de la Cour des comptes du 17 septembre 2013 souligne que les hôpitaux publics présentent un résultat global consolidé en excédent en 2012 : « Leur résultat global consolidé s'établirait en effet à +143,6 M€ contre -304,6 M€ en 2011, pour un total de produits de 70,3 Md€. »⁴ Cette situation fait notamment suite à « plusieurs années de forts déficits ». La capacité d'autofinancement des établissements publics de santé passe par exemple de 5% de leurs produits globaux en 2008 à 5,5% en 2012.⁵

- **Les déterminants conjoncturels de ce redressement exceptionnel**

La Cour des comptes impute toutefois cette amélioration à des facteurs circonstanciels.⁶ D'une part, les aides d'urgence accordées aux hôpitaux les plus fragiles ont augmenté : « ces financements (...) sont passés de 275 M€ en 2011 à 400 M€ en 2012. »⁷ D'autre part, la Cour des comptes relève des ajustements comptables : « il a ainsi été demandé en particulier aux établissements d'enregistrer au compte d'exploitation et non au bilan les aides exceptionnelles accordées en cas de difficultés de trésorerie. »⁸

B) Des difficultés structurelles de gestion

Cette amélioration de la situation comptable des EPS ne doit toutefois pas occulter les difficultés structurelles de gestion que ces derniers rencontrent. En particulier, la qualité des états financiers des EPS témoigne de manière générale d'un manque de fiabilité. La croissance de l'endettement hospitalier est quant à elle de nature à réduire leurs marges de manœuvre en matière d'investissement, et donc d'acquisition d'immobilisations.

- **Le manque de fiabilité des comptes des établissements publics de santé**

Plus généralement, les comptes des établissements publics de santé présentent un défaut de fiabilité. Ce défaut de fiabilité est notamment dû à un défaut de provisionnement des aides compensant les charges des prêts d'investissement et à des durées inadéquates d'amortissement des biens.⁹

⁴ COUR DES COMPTES, « Chapitre VII : Les fragilités du redressement financier des hôpitaux publics », *Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale* [en ligne]. 2013, pp. 201-228. [visité le 26.09.2013], disponible sur Internet : <http://www.ccomptes.fr/Actualites/A-la-une/la-securite-sociale>, page 201

⁵ *Ibid.* page 204

⁶ *Ibid.* page 202

⁷ *Ibid.* page 206

⁸ *Ibid.* page 206

⁹ *Ibid.* page 207

- **La poursuite de la croissance de l'endettement hospitalier**

Enfin, la progression de l'endettement hospitalier constitue une préoccupation majeure pour la Cour des comptes : « l'endettement financier des établissements publics de santé s'élevait à 26,1 Md€ fin 2011 (...). L'encours des hôpitaux a pratiquement doublé depuis 2006, le service de la dette absorbant désormais plus de 4% des produits des hôpitaux. »¹⁰ De plus, 12% des emprunts composant la dette des hôpitaux présentent « un risque significatif ou fort. »¹¹ Les marges de manœuvre financières des hôpitaux apparaissent d'autant plus limitées que la régulation des dépenses d'assurance-maladie devient impérieuse et que les charges de structure impliquées par les investissements passés augmentent.¹²

Ces contraintes budgétaires fortes sont susceptibles de limiter les marges de manœuvre des établissements publics de santé en matière d'investissements.¹³

Dans ce contexte, la fiabilisation des comptes, dont le principe est défini dès 2009 par la loi HPST, vise à permettre aux établissements publics de santé de consolider voire de se doter des moyens d'assurer et pérenniser la qualité de l'information relative à leurs états financiers. De la qualité de cette information dépendent en effet les décisions d'acquisitions futures d'immobilisations par les établissements de santé.

1.1.2 Les objectifs de la fiabilisation des comptes des établissements publics de santé

A) Le projet de fiabilisation des comptes au service d'une meilleure gestion financière des établissements publics de santé

La description des difficultés financières des hôpitaux révèle les enjeux attachés à la fiabilité de l'information comptable et financière des établissements publics de santé. Ces difficultés sont notamment préjudiciables au financement de leur activité.

Aussi la circulaire du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé rappelle-t-elle qu'un impératif de bonne gouvernance sous-tend cette démarche :

« lorsque l'objectif de qualité comptable est atteint, la comptabilité :

¹⁰ *Ibid.* page 208

¹¹ *Ibid.* page 209

¹² *Ibid.* page 209

¹³ BERNARD L., TAFFUT P., « Quels outils pour déterminer l'utilité d'un investissement hospitalier ? », *Finances hospitalières*, n°52. [en ligne]. 2011. [visité le 19.10.2013], disponible sur Internet : http://www.finances-hospitalieres.fr/outils-determiner-utilite-investissement-hospitalier_679E4F803471B2.html

- est une source d'information claire et pertinente pour la direction de l'établissement, son conseil de surveillance et les tiers (Etat et en particulier les ARS, l'assurance maladie et autres financeurs, fournisseurs, créanciers publics, salariés, établissements bancaires, etc.) ;
- et fiabilise les outils de gestion, de pilotage et d'évaluation de la performance des gestionnaires et des décideurs publics. »¹⁴

- **La fiabilité des comptes, facteur de bonne gouvernance de l'établissement public de santé**

Le respect de l'exigence d'image fidèle du patrimoine est l'objectif poursuivi par la fiabilisation du cycle comptable des immobilisations. La fiabilité de l'information relative aux immobilisations revêt une importance particulière pour la bonne gouvernance de l'établissement. Les immobilisations sont la traduction comptable de la réalité patrimoniale de l'établissement. Elles concourent au bon fonctionnement de l'établissement car elles constituent des éléments de structure de leur activité :

« Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique. Entrent, par exemple, dans cette catégorie d'immobilisations les brevets, licences et marques et acquisitions de logiciels dissociés. (...) Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu par l'établissement pour concourir à l'exercice de ses missions au-delà de l'exercice en cours. »¹⁵

La fiabilité des comptes des EPS doit permettre d'améliorer la gestion publique hospitalière. En effet, l'efficacité de la gouvernance interne de l'hôpital dépend de la qualité des données comptables dont il dispose. Les décisions financières de l'établissement ne peuvent par exemple être prises que d'après la connaissance précise de son bilan. De même, cette connaissance est nécessaire pour assurer la bonne gestion de son patrimoine. Le respect de la fiabilité des comptes permet d'anticiper les

¹⁴ MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE SECRETARIAT D'ETAT A LA SANTE, MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT. CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE N°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en ligne]. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet : http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/10/cir_33932.pdf, BO Santé, Protection sociale, Solidarité n°2011/11 du 15 décembre 2011

¹⁵ MINISTERE DE LA SANTE ET DES AFFAIRES SOCIALES. Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé, M 21, 1^{er} septembre 2009, [en ligne]. *Bulletin officiel de la comptabilité publique*, Tome 2. [visité le 13.04.2013], disponible sur Internet : http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/M21_tome_1_sept_2009.pdf, page 89

observations de la Chambre régionale des comptes dans le cadre du contrôle budgétaire des comptes des établissements publics de santé qu'elle réalise.

La fiabilité des comptes de l'établissement est d'une part indispensable à la prise de décision éclairée par la Direction des Finances et des Ressources matérielles en matière d'acquisition et de renouvellement des immobilisations. La qualité des états financiers de l'établissement leur confère d'autre part une crédibilité de nature à motiver les agents du Centre hospitalier.

La qualité des états financiers relatifs aux immobilisations conditionne donc la prise de décision interne à l'hôpital. De la même manière, l'aide apportée par les divers financeurs de l'établissement est subordonnée à la fiabilité de cette information comptable et financière.

- **Assurer la qualité de l'information comptable pour fiabiliser les outils de gestion à l'hôpital**

La fiabilité de l'information comptable des établissements publics de santé indique une préoccupation de bonne gestion. La fiabilité de cette information comptable résulte des corrections comptables effectuées à la suite de l'observation d'anomalies comptables. Or, afin de garantir la fiabilité des états financiers hospitaliers à plus longue échéance, la gestion doit également tenir compte des bonnes pratiques destinées à empêcher la survenue d'erreurs comptables. En sécurisant le recours à des bonnes pratiques de gestion, la fiabilisation des comptes des EPS permet d'améliorer les outils de gestion que ces derniers mobilisent au quotidien.

En outre, le projet de fiabilisation des comptes des EPS préconise des pratiques de gestion utilisées par les entreprises. La circulaire du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes rappelle ainsi aux EPS la nécessité de disposer d'un inventaire physique des biens préalablement à leur inscription à l'actif (c'est-à-dire à l'inventaire comptable).

Dans ce secteur, l'inventaire physique est désigné par le terme d'« inventaire extra-comptable ». Il s'agit d'un préalable indispensable à la réalisation de l'inventaire comptable.

Obligation légale pour toute entreprise, « l'inventaire est aussi une nécessité de gestion car toute entreprise a besoin de faire périodiquement le point sur son activité passée et sur sa situation afin de mieux préparer l'avenir. »¹⁶

¹⁶ LYCEE MAILLOL-PERPIGNAN. *L'inventaire comptable*. [visité le 07.10.2013], disponible sur Internet : <http://www.sophiepansera.123.fr/documents/chapitre%2020/03-20.pdf>

Le projet de fiabilisation des comptes des EPS s'emploie à articuler deux dimensions : la correction des états financiers d'une part, et la sécurisation des bonnes pratiques de gestion comptable et financière d'autre part.

B) La méthodologie générale de la démarche

La démarche de fiabilisation des comptes est décrite par la circulaire du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes des établissements publics de santé. La circulaire du 10 octobre 2011 énonce les préconisations de méthode du *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*. Celui-ci vise à décrire de manière opérationnelle les étapes du projet. Ce document est donc exploité ici afin de décrire la méthodologie générale de la démarche.

Il conviendra ensuite d'aborder la manière dont ces recommandations sont appliquées au cycle comptable des immobilisations, objet d'étude du mémoire.

• Les modalités de pilotage de la démarche

La circulaire du 10 octobre 2011 énonce les modalités de pilotage du projet de fiabilisation des comptes dans les établissements publics de santé¹⁷.

Ce pilotage est d'abord marqué par le partenariat entre l'ordonnateur et le comptable public : « Le directeur partage avec le comptable la responsabilité de la qualité comptable et de la fiabilité des comptes. »

Le directeur de l'établissement est chargé de désigner les responsables du management et de la communication du projet : pour ces missions, « le directeur s'appuie sur des « référents » dont il définit les attributions au sein des unités de travail concernées par la fiabilisation des comptes ».

La circulaire prévoit la mise en place d'indicateurs internes d'alerte de la fiabilisation des comptes, de manière conjointe avec le comptable public.

Elle relève les risques susceptibles de se présenter, en particulier au cours du déploiement des actions de contrôle interne : « une définition imprécise et non écrite du rôle des acteurs, une difficulté à identifier les compétences nécessaires, des changements fréquents d'acteurs ; une insuffisante détermination préalable des moyens humains et matériels nécessaires ; l'impossibilité pour les référents désignés dans les services de se consacrer suffisamment à leurs tâches ; une non-adhésion, voire un rejet,

¹⁷ MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, SECRETARIAT D'ETAT A LA SANTE, MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT. CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE N°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en ligne]. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet : http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/10/cir_33932.pdf, BO Santé, Protection sociale, Solidarité n°2011/11 du 15 décembre 2011, pages 108 à 111

des services à la démarche ; des difficultés dans la mise à niveau des applications informatiques ; une mauvaise évaluation des délais, le non-respect des échéances ou la détermination d'échéances non tenables eu égard aux contraintes de l'établissement. »

La circulaire préconise aux EPS de s'inspirer des expériences de certification dont ils ont acquis la maîtrise.

Elle souligne le rôle déterminant du Directeur de l'établissement et du comptable public dans l'impulsion et la coordination du projet de fiabilisation des comptes : « Seuls le chef d'établissement et le comptable peuvent mobiliser l'ensemble des personnels concernés, définir les objectifs, établir les priorités, valoriser les équipes et soutenir l'effort sur la durée d'un plan pluriannuel de préparation. Il est donc attendu de leur part une très forte implication sans laquelle la conduite du projet manquerait de visibilité, de cohérence et de conviction. »

- **La correction des anomalies comptables**

La correction des anomalies comptables des états financiers de l'EPS est l'objet premier de la fiabilisation. La circulaire du 10 octobre 2011 décrit en effet la fiabilisation des états financiers comme « l'axe prioritaire de ce projet ». Une attention particulière doit être portée sur le cycle comptable des immobilisations. C'est pourquoi « l'ajustement de l'inventaire et de l'actif » compte parmi les thèmes à traiter en priorité.

La circulaire assigne trois objectifs principaux à la fiabilisation des états financiers. Elle doit permettre aux établissements « d'être en mesure de justifier que :

- les éléments inscrits dans le bilan constituent bien des actifs et des passifs au sens du référentiel comptable en vigueur (instruction comptable et budgétaire M21) ;
- tous les éléments devant figurer au bilan s'y trouvent et seulement ceux-là ;
- le montant des soldes inscrits au bilan et les masses des comptes de résultats sont conformes aux règles d'enregistrement comptable. »¹⁸

L'ordonnateur doit d'abord mener à bien un certain nombre de travaux.¹⁹

S'agissant des immobilisations corporelles, la circulaire du 10 octobre 2011 prévoit les actions suivantes : « réalisation du recensement de ces immobilisations puis

¹⁸ MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, SECRETARIAT D'ETAT A LA SANTE, MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT. CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE N°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en ligne]. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet : http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/10/cir_33932.pdf, BO Santé, Protection sociale, Solidarité n°2011/11 du 15 décembre 2011, page 114

¹⁹ *Ibid.* page 117

rapprochement de ce dernier avec l'inventaire, avec la comptabilité générale et avec l'état de l'actif du comptable public. S'assurer de l'effectivité d'une procédure annuelle et pérenne de mise à jour de l'inventaire. Vérifier le traitement de la production immobilisée (travaux en régie). »

En ce qui concerne les immobilisations incorporelles, l'action à mener consiste à : « vérifier le traitement des logiciels faits pour soi-même. »

Concernant enfin les amortissements des actifs immobilisés, il convient de « veiller à la bonne imputation des travaux (...). Appliquer la bonne durée d'amortissement. Développer la pratique du *pro rata temporis*. Réviser en tant que de besoin le plan d'amortissement des immobilisations anciennes amorties sur des durées jugées désormais trop longues. »

La fiabilisation des états financiers implique de réaliser un diagnostic de ces états, afin d'y déceler d'éventuelles erreurs comptables et de procéder aux corrections nécessaires.

Ce diagnostic doit conduire à l'élaboration d'un plan d'action qui intègre des axes prioritaires de travail, « déterminés par l'ordonnateur et le comptable en fonction du niveau constaté de la qualité de la comptabilité et de la durée prévisible des travaux de mise à niveau. » L'EPS est invité à inclure dans ce diagnostic les remarques éventuelles énoncées par la CRC à l'occasion du contrôle budgétaire réalisé sur ses comptes.

La circulaire détaille en trois étapes la marche à suivre afin de procéder à la fiabilisation des états financiers conjointement avec le comptable public ²⁰ :

« 1^{ère} étape : le diagnostic

L'ordonnateur et le comptable procèdent d'abord conjointement à un diagnostic de la situation comptable, par les moyens qu'ils jugent le plus appropriés, et mettent en commun leurs résultats.

2^{ème} étape : le plan d'action

A l'issue de cette phase de diagnostic conjoint, l'ordonnateur et le comptable public doivent élaborer un plan d'action pluriannuel de fiabilisation des états financiers. Les opérations seront planifiées en tenant compte de la situation de départ en termes de qualité comptable et, en corollaire, de l'effort à fournir en fonction des moyens humains, techniques et financiers.

²⁰ *Ibid.* page 118

3^{ème} étape : mise en œuvre du plan d'action

La mise en œuvre des actions identifiées pourra s'échelonner sur plusieurs exercices de manière à lisser l'effort à produire et l'impact des corrections à opérer. »

La traçabilité occupe une place centrale dans le projet de fiabilisation des comptes des EPS. Au terme d'actions de fiabilisation des états financiers, la circulaire dispose que « doivent être conservés : la description de la méthode mise en œuvre et des démarches entreprises (...); les éléments collectés lors des travaux de fiabilisation des états financiers (justification des écritures initiales et des corrections d'écritures : évaluation, pièces justificatives). »²¹

- **La sécurisation des circuits comptables et financiers**

Le contrôle interne est défini par la circulaire comme l'ensemble des dispositifs de maîtrise des activités « ayant une dimension financière et/ou patrimoniale pour prévenir les risques comptables dont la survenance pourrait avoir un impact sur l'objectif de qualité comptable. »²²

Le terme de contrôle interne renvoie donc à la maîtrise des risques comptables et financiers dans l'établissement. La circulaire met en évidence la pertinence de l'emploi de la notion de « maîtrise des risques », plus appropriée que celle de « contrôle interne », dans la mesure où le contrôle ne doit être compris que comme une dimension parmi d'autres de cette activité. La circulaire insiste ainsi sur la fonction managériale des dispositifs de contrôle interne. Elle précise que l'utilisation des mots « contrôle interne » provient de « la traduction littérale du concept anglo-saxon « *internal control* » dans lequel le volet « contrôle » est bien sûr présent, mais il ne s'agit que d'une composante parmi d'autres. »²³

Le contrôle interne ne constitue pas nécessairement une nouveauté dans les hôpitaux. La fiabilisation des comptes des EPS est en fait l'occasion pour ces derniers d'évaluer les dispositifs de maîtrise des risques dont ils disposent déjà et de les renforcer.

La circulaire met l'accent sur le caractère progressif et la dimension stratégique de cette démarche. L'identification des enjeux et risques principaux est un préalable à la mise en place des dispositifs de contrôle interne dans l'établissement. A partir du diagnostic des risques majeurs, l'établissement est en mesure d'élaborer les moyens destinés à couvrir ces risques.

²¹ *Ibid.*

²² *Ibid.* page 120

²³ *Ibid.*

Le *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* recommande aux établissements d'élaborer un plan d'action propre à l'activité de déploiement du contrôle interne :

«Le recensement et la hiérarchisation des risques aboutissent à un plan d'action fixant un programme pluriannuel d'amélioration du contrôle interne en hiérarchisant les actions à mettre en œuvre. (...) Le plan d'action est au cœur de la démarche de contrôle interne.»²⁴

La circulaire mentionne le caractère nécessairement adaptatif de l'organisation du contrôle interne : elle doit permettre à l'établissement de « s'adapter aux évolutions prévisibles et fortes de son environnement. »

La sécurisation des circuits comptables et financiers est atteinte lorsqu'il existe « un niveau d'assurance raisonnable » de couverture des risques associés à chaque processus concerné par la mise en place de ces dispositifs de maîtrise des risques comptables et financiers.

Afin d'appliquer l'identification des risques au niveau le plus fin, en les faisant coïncider au maximum avec les activités de gestion de l'établissement, la circulaire prévoit un découpage des cycles comptables en processus. Les processus sont eux-mêmes subdivisés en procédures, « et chaque procédure en tâches, niveau auquel se situent les opérations comptables. »²⁵

Le contrôle interne s'applique à toutes les étapes d'une opération comptable, « depuis le fait générateur jusqu'à son dénouement financier. »²⁶

La circulaire précise les types de documents utiles à l'identification des processus : « les cartographies des risques types mises à disposition ; les comptes rendus des contrôles, les tableaux de bord utilisés pour la gestion de l'hôpital ou bien encore les analyses financières existantes ; les rapports d'audit ; la connaissance empirique de l'environnement dans lequel l'établissement intervient. »²⁷

²⁴ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS. *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*. [visité le 13.04.2013], disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_fiabilisation_comptes-2.pdf, page 35

²⁵ MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, SECRETARIAT D'ETAT A LA SANTE, MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT. CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE N°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en ligne]. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet : http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/10/cir_33932.pdf, BO Santé, Protection sociale, Solidarité n°2011/11 du 15 décembre 2011, page 122

²⁶ *Ibid.*

²⁷ *Ibid.* page 109

La circulaire insiste sur la nécessité d'archiver les actions de contrôle interne, en conservant : « la documentation encadrant la mise en place du dispositif de contrôle interne comptable (guides de procédure, plan d'action, organigrammes fonctionnels, cartographies des risques) ; (...) les éléments retraçant les actes de contrôle interne comptable doivent être conservés. »²⁸ Ces documents permettent en effet de comprendre les actions entreprises. Cela est d'autant plus important qu'elles ont des effets sur la qualité des comptes : « La réalisation des opérations ayant un impact sur les comptes doit être tracée. »²⁹

La correction des anomalies comptables et la sécurisation des circuits comptables et financiers sont décrits séparément par la circulaire du 10 octobre 2011. Pour autant, il ne s'agit pas d'une présentation chronologique de la démarche de fiabilisation des comptes. La circulaire précise en effet : « La fiabilisation des états financiers et le travail sous-jacent sur les pratiques comptables constituent l'un des deux axes prioritaires du projet. Ce volet du projet s'accompagne en principe du déploiement du contrôle interne comptable mais peut aussi être mis en œuvre de manière indépendante. »³⁰

La méthodologie retenue par le Centre hospitalier de Douarnenez pour mener à bien le projet de fiabilisation des comptes consiste à distinguer deux étapes dans sa mise en œuvre :

- la réalisation, dans un premier temps, au terme du rapprochement de l'inventaire comptable et de l'inventaire physique des biens, des corrections comptables nécessaires ;
- une phase de contrôle interne dans un deuxième temps, au cours de laquelle les risques comptables et financiers des opérations effectuées dans l'établissement sont recensés, par cycles comptables, et conduisent à la rédaction de procédures destinées à pérenniser les bonnes pratiques de gestion comptable et financière concernant ces cycles.

Ces deux dimensions peuvent donc être mises en œuvre simultanément ou de manière diachronique.

²⁸ *Ibid.* page 119

²⁹ *Ibid.* page 122

³⁰ MINISTÈRE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTÉ, SECRETARIAT D'ÉTAT À LA SANTÉ, MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT. CIRCULAIRE INTERMINISTÉRIELLE N°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en ligne]. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet : http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/10/cir_33932.pdf, BO Santé, Protection sociale, Solidarité n°2011/11 du 15 décembre 2011, page 114

Elles sont toutefois nécessairement articulées entre elles : la sécurisation des opérations comptables n'a en effet que peu de sens sans la réalisation de régularisations permettant de « remettre à plat » les états financiers.

De même, la correction des erreurs relevées n'est susceptible d'entraîner des effets de gestion vertueux que dans la mesure où elle conduit à tirer les enseignements de l'analyse des risques qui en découle.

Il convient à présent d'aborder la manière dont ces recommandations sont appliquées au cycle comptable des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez.

1.2 Le déploiement de la fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez

Circonsrite au cycle comptable des immobilisations, l'activité de fiabilisation déployée à l'occasion du dernier stage de formation d'AAH a mobilisé l'approche et les outils présentés précédemment, tout en témoignant d'une adaptation de ces actions aux problématiques propres au CH de Douarnenez.

Afin de construire cette démarche, il importe de dresser l'état des lieux de la fiabilité de l'information relative aux immobilisations, préalable à la réalisation des corrections comptables (1.2.1). Ce travail constitue une première étape dans la définition de la démarche de fiabilisation des immobilisations sur le mode de la gestion de projet (1.2.2).

1.2.1 La fiabilité de l'information sur les immobilisations: état des lieux

La recherche d'éventuelles anomalies comptables sur le cycle comptable des immobilisations a été facilitée par le travail fait par la DDFIP du Finistère. En effet, le CH de Douarnenez a pu bénéficier de son expertise sur cette question. La DDFIP a ainsi réalisé l'analyse du fichier d'inventaire comptable de l'établissement, en le comparant aux données de l'inventaire du comptable³¹.

Dans ces conditions, la réalisation de l'état des lieux de la fiabilité des immobilisations prend appui sur l'exploitation de données spécifiques au Centre

³¹ DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES, DIRECTION DEPARTEMENTALE DES FINANCES PUBLIQUES DU FINISTERE. *Analyse fichier d'inventaire CH de DOUARNENEZ*, (au titre de l'exercice comptable 2012)

hospitalier de Douarnenez. La préparation des corrections nécessaires implique le recours aux méthodes de gestion financière des établissements publics de santé.

A) L'exploitation de données spécifiques au CH de Douarnenez : une fiabilité relative des immobilisations

La démarche de fiabilisation des immobilisations est menée sur la base des anomalies détectées par la DDFIP du Finistère dans le fichier d'inventaire transmis par le CH de Douarnenez.

Plusieurs divergences relevées entre le fichier ordonnateur transmis par l'établissement et les données du comptable issues du logiciel Hélios rendent nécessaires des actions de correction comptable du bilan de l'établissement. La DDFIP accompagne ses remarques de préconisations.

- **La nécessité d'une vigilance accrue au moment du référencement des biens**

La DDFIP met tout d'abord en garde l'établissement sur les risques que représente le référencement de plusieurs biens sur une même fiche d'immobilisation et recommande de prendre en compte cette donnée lors des sorties de biens présents sur une même fiche.

La présence de fiches d'immobilisations non totalement amorties portant sur des biens acquis depuis plus de cinquante ans est ensuite mentionnée : il conviendra de regarder la nature des biens concernés.

- **Des écarts de montants sur certains comptes**

Plusieurs hypothèses sont émises pour expliquer les écarts existant entre l'inventaire comptable tenu par l'ordonnateur et la comptabilité générale tenue par le comptable : les opérations non retranscrites en comptabilité et les écritures de comptabilité saisies manuellement.

Une analyse de ces écarts doit être effectuée afin d'en dégager les explications potentielles.

La DDFIP relève par exemple une différence de 49 901,67 € sur les comptes de racine 203 : cette somme n'apparaît pas dans le fichier d'inventaire de l'ordonnateur. Il convient d'expliquer cette absence.

De même, une différence de 623,60 € sur les comptes de racine 213 est relevée. Il importe de rechercher l'origine de cette différence.

La DDFIP remarque que l'annuité d'amortissement 2012 et le montant total des amortissements au 31 décembre 2012 issus de l'inventaire de l'ordonnateur ne coïncident pas avec les informations provenant d'Hélios. Cet écart est identifié sur les comptes de racines 280 et 281. Après analyse, ces données apparaissent en fait concordantes. En

revanche, le cumul des amortissements au 31/12/2012 fait apparaître un écart de 68 637€.

- **Analyse des durées d'amortissement des biens et préconisations**

La DDFIP souligne que les durées d'amortissement des immobilisations du Centre hospitalier de Douarnenez sont souvent hétérogènes pour une même nature de biens.

Le document rappelle à cet égard la disposition de l'*Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé*, selon laquelle : « lorsqu'une durée a été choisie, elle doit être identique pour une même catégorie de biens utilisés dans des conditions similaires. »

Il conviendra donc de vérifier le respect de cette condition pour les biens dont la valeur est inscrite aux comptes 2051, 2131, 2154, 2182, 21831, 21832, 2184. Les immobilisations du compte 2131 comportent par exemple 19 durées d'amortissement différentes.

La DDFIP énonce des préconisations afin d'effectuer le contrôle des conformités des durées d'amortissement : l'analyse des biens présentant une valeur brute supérieure à 500 000€ (ce qui permet de couvrir 57,26% du montant total de la valeur nette des immobilisations) ; l'analyse des biens présentant une valeur nette faible, avec un contrôle pouvant se limiter aux fiches présentant une valeur résiduelle inférieure ou égale à 10€ ; l'analyse des biens présentant une durée d'amortissement nulle, qui concerne 17 fiches portant sur des biens enregistrés aux comptes 213, 215 et 218 ; et l'analyse des biens amortis sur un an, pour lesquels les enjeux financiers demeurent faibles.

La DDFIP préconise de retenir des « pas » de cinq ans pour les durées d'amortissement supérieures à dix ans. En effet, l'analyse des différentes durées d'amortissement montre des durées de 14 ans, 17 ans, 29 ans, ou encore 66 ans.

- **Numérotation des fiches d'inventaire comptable : explication des discordances relevées et recommandations**

La DDFIP relève également des problèmes dans la numérotation des fiches d'immobilisations : seules 999 fiches présentent un numéro de fiche unique.

Toutefois, le travail réalisé par la DDFIP semble avoir été mené en l'absence du millésime associé aux immobilisations, ce qui constitue une explication possible à la présence de nombreuses fiches comportant un numéro identique.

Il est préconisé de s'assurer de la cohérence entre la numérotation des fiches et l'année d'acquisition des biens : en particulier, le numéro le plus élevé d'une fiche

associée à un bien acquis en N doit être inférieur au numéro le moins élevé d'une fiche associée à un bien acquis en N+1.

De la même manière, il convient de ne pas redonner à une immobilisation entrant dans l'inventaire, le numéro d'une immobilisation ancienne sortie de l'inventaire de l'établissement. Ces préconisations s'inscrivent dans les mesures de contrôle interne souhaitables à l'issue du travail de correction comptable des écritures du fichier d'inventaire de l'ordonnateur.

- **Indications de méthodes de contrôle comptable des biens**

Le travail réalisé par la DDFIP comprend d'autres indications de méthodes de contrôle des biens répertoriés à l'inventaire : il précise les modalités du contrôle d'inventaire, qui permettra de rapprocher l'état de l'actif de l'établissement de l'inventaire physique de ses biens (par le contrôle de l'existence du bien, de pièces justificatives, de la conformité des valeurs brutes et de la conformité des durées d'amortissement) ; l'approche par les enjeux financiers (en incluant toutes les fiches d'immobilisations présentant une valeur brute supérieure ou égale à 100 000€, le contrôle permet de couvrir 72,79% des enjeux financiers, ce qui représente 45 fiches d'immobilisations) et l'approche par l'ancienneté des biens (afin de contrôler les biens les plus anciens, soit 11 fiches d'immobilisation de biens acquis avant 1960).

- **Une attention particulière à porter sur les frais d'entretien et de réparations amortis à tort : veiller à appliquer la distinction comptable entre charges et immobilisations**

Un contrôle des immobilisations classées comme « frais d'entretien et de réparations » devra être mené, certaines fiches présentant pour ces biens des montants susceptibles de correspondre à des frais d'exploitation.

Il s'agit d'appliquer les normes budgétaires et comptables de la M21, en particulier la règle suivante : « Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des frais d'investissement donnant lieu à dépréciation ou amortissement, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif. »

- **Contrôler l'absence de comptes d'affectation**

L'analyse de la DDFIP mentionne l'absence de comptes de racine 22 ou 24, ce qui signifie que l'établissement ne dispose d'aucune immobilisation reçue en affectation ou affectée à un autre établissement : la DDFIP préconise toutefois de s'assurer que c'est bien le cas.

- **Assurer un suivi des avances et acomptes**

Enfin, la DDFIP recommande de procéder à un suivi rigoureux des avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles, et ce afin d'éviter les doubles paiements.

- **Une absence d'inventaire physique des biens au CH de Douarnenez : une fiabilité relative des immobilisations inscrites à l'actif**

La méthodologie de fiabilisation des immobilisations préconisée par la circulaire du 10 octobre 2011 prévoit que la comparaison des inventaires comptables respectifs de l'ordonnateur et du comptable intervienne au terme du recensement physique des biens (autrement dit leur inventaire physique).

Toutefois, en l'absence de marquage des biens immobilisés lors de leur entrée dans le patrimoine de l'établissement, la conformité de leur inventaire physique avec leur comptabilisation à l'actif n'est pas certaine.

Par conséquent, la qualité comptable des états financiers retraçant les mouvements d'immobilisations n'est pas non plus assurée. C'est pourquoi il convient de parler d'une fiabilité relative de l'information portant sur les immobilisations au CH de Douarnenez.

Les préconisations de la DDFIP laissent transparaître de premières recommandations de bonnes pratiques budgétaires et comptables.

La fiabilisation des comptes implique de dépasser le stade de la simple correction des erreurs comptables constatées. Il importe de « préparer le terrain » pour la mise en place de dispositifs de contrôle interne.

Afin de sécuriser l'emploi des bonnes pratiques, les préconisations énoncées par la DDFIP devront donc être intégrées à ces dispositifs de contrôle interne.

B) Le recours aux méthodes de gestion financière des EPS, préalable aux opérations de correction des erreurs comptables relevées

Le travail amorcé par la DDFIP donne à voir des écarts entre l'inventaire comptable de l'ordonnateur et celui du comptable. Or, la mise en concordance de ces deux fichiers est le premier résultat attendu de la démarche de fiabilisation des immobilisations. Des régularisations comptables sont donc nécessaires.

Avant de procéder aux corrections des erreurs comptables relevées, une phase d'analyse de l'origine de ces écarts s'avère indispensable. Des atypies ont ainsi été observées dans les montants présentés par la DDFIP.

- **Les documents d'analyse des constats formulés**

Ensuite, pour mener à bien les corrections comptables, les données sont recueillies à la fois dans les documents internes à l'établissement et les divers outils de nomenclature comptable qui s'appliquent à la gestion des comptes des établissements publics de santé.

Dans le but de compléter l'analyse produite par la DDFIP, il convient d'exploiter le tableau des amortissements 2012 du Centre hospitalier de Douarnenez et les documents relatifs à l'actif immobilisé de l'établissement.

Ces documents sont étudiés à la lumière de l'*Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé* (M21), la nomenclature des comptes des établissements publics de santé (Plan comptable), ainsi que des « assertions ou critères de qualité comptable » sur la base desquels la circulaire du 10 octobre 2011 prévoit que la fiabilité des comptes doit être évaluée :

« Assertions : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Bien que communs aux corps de contrôles et aux auditeurs, les critères de qualité comptable relèvent de nomenclatures différentes : les principes de comptabilité publique (issus du PCG) ; les assertions des normes ISA pour les juridictions financières ; les assertions des normes d'exercice professionnel (NEP) pour les commissaires aux comptes. (...) Ces critères ou assertions sont complétés des critères de sincérité et de régularité spécifiques à la comptabilité publique du fait de l'objectif final de jugement des comptes, qui s'ajoute à celui de la certification des comptes. C'est sur la base de l'ensemble de ces différents critères que s'apprécie la fiabilité des comptes, même en dehors de tout audit de certification. »

La M21 définit les règles applicables à la gestion des comptes des établissements publics de santé.

La nomenclature des comptes donne la référence des classes des comptes des établissements publics de santé et de chaque subdivision de ces classes en comptes particuliers.

- **La spécificité des normes comptables applicables aux établissements publics de santé**

La comptabilité générale des établissements publics de santé est tenue par un comptable public de l'Etat, afin de garantir la fiabilité des comptes qui sont rendus aux citoyens et à leurs représentants.

L'article L. 6145-8 du Code de la santé publique dispose que « les comptables des établissements publics de santé sont des comptables publics de l'Etat ayant qualité de comptable principal. »

Les comptables publics centralisent les comptes à travers le système d'information Hélios auprès du Ministre chargé des comptes publics et auprès des autorités européennes. Ce logiciel permet l'automatisation des contrôles comptables les plus simples.

Les dispositions budgétaires et comptables spécifiques aux établissements publics de santé sont définies par les articles L. 6141-3 et R. 6145-3 du Code de la santé publique, et les arrêtés portant instruction budgétaire et comptable (arrêtés M21).

Le plan de comptes M21 constitue un référentiel actualisé pour la tenue des comptes des hôpitaux.

L'enjeu de la fiabilisation des comptes des établissements publics réside dans la bonne application de ces référentiels comptables.

La réalisation de l'état des lieux des immobilisations du CH de Douarnenez et la mobilisation des outils d'analyse de ces constats permettent de déployer les actions de fiabilisation sur le mode de la gestion de projet.

1.2.2 La définition de la démarche sur le mode de la gestion de projet

S'inspirant des recommandations du *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, le CH de Douarnenez a retenu l'approche de la gestion de projet pour procéder à la fiabilisation de ses immobilisations. Cette partie décrit d'une part l'organisation des travaux (A), et d'autre part les résultats obtenus à l'issue de la fiabilisation des états financiers *stricto sensu* (B).

A) La fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez : l'organisation des travaux

Ce paragraphe décrit les modalités de pilotage de la démarche, le déroulement des actions de correction des états financiers et la mise en place des mesures de contrôle interne, consécutives aux régularisations comptables opérées.

- **Les modalités de pilotage de la démarche**

Le respect de l'image fidèle du patrimoine de l'établissement est l'objectif de long terme du projet de fiabilisation des immobilisations. La circulaire du 10 octobre 2011 insiste sur la dimension pluriannuelle de la démarche :

«La fiabilisation des comptes repose sur le fait avéré que, comme de nombreux processus managériaux, la gestion financière est un processus en recherche constante d'amélioration dont découle la mise en œuvre d'un projet pluriannuel de fiabilisation des comptes.»³²

Dès lors, le choix de la gestion en mode projet apparaît en cohérence avec l'objectif poursuivi. Elle consiste en un ensemble d'étapes destinées à faire aboutir le projet dans le sens de l'objectif initialement fixé.

La gestion en mode projet de la fiabilisation des comptes est prévue par le *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, ainsi que le rappelle la circulaire du 10 octobre 2011 :

«Le guide donne des indications sur l'organisation à adopter pour conduire ce projet en préconisant le « mode projet », tout en laissant aux établissements une grande latitude dans sa mise en œuvre.»³³

La gestion en mode projet de la démarche consiste à rédiger les divers documents qui visent à la formaliser: fiche d'expression de besoin, dossier d'étude d'opportunité, note de cadrage, organisation du projet et organigramme du projet. Il a été possible de remplir ces documents en s'appuyant sur les modèles de fiches étudiés en cours à l'EHESP.

Le CH de Douarnenez a défini sa propre organisation du pilotage du projet de fiabilisation des immobilisations.

Il convient de distinguer quatre niveaux dans l'organigramme du projet³⁴.

En application des recommandations de la circulaire du 10 octobre 2011, le Directeur de l'établissement est en charge de son pilotage général. Le Comité de pilotage de la démarche est composé du Directeur de l'établissement et du Directeur des Ressources Financières et Logistiques initialement, ce dernier ayant été remplacé début octobre par la Directrice des Finances et des Ressources matérielles.

³² MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, SECRETARIAT D'ETAT A LA SANTE, MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT. CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE N°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en ligne]. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet : http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/10/cir_33932.pdf, page 108

³³ *Ibid.* page 107

³⁴ Cf. annexe 1.Organigramme du projet de fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez, page I

Celle-ci est désignée comme Chef de projet. En effet, les travaux réalisés dans le cadre de la fiabilisation des immobilisations sont de nature comptable. Ils sont par conséquent placés sous la responsabilité de la Direction en charge des finances.

L'équipe projet, chargée du déploiement et du suivi de la démarche, est composée de la Directrice des Finances et des Ressources matérielles, de l'Attachée d'administration hospitalière aux affaires financières et de l'élève stagiaire Attachée d'administration hospitalière.

Placés sous la responsabilité de l'équipe projet, plusieurs groupes de travail sont constitués à l'échelle des activités du plan d'action. Ces groupes sont composés des agents responsables des opérations comptables portant sur les immobilisations, par exemple l'enregistrement comptable, l'acquisition et les sorties d'immobilisations, au moyen du logiciel E-Magh2 de gestion économique et financière utilisé par l'établissement. Ces agents sont les adjoints administratifs du service des ressources matérielles.

D'autres acteurs sont associés à ces groupes de travail, en fonction de leur intervention lors des phases du plan d'action impliquant de recourir à leur expertise : comptable public ; professionnels des fonctions support, comme le technicien biomédical, ou le pharmacien de l'hôpital ; cadres de santé responsables de services et personnel des services de soins.

L'organigramme du projet mentionne les acteurs externes à l'hôpital. Ils sont impliqués dans le projet de fiabilisation des immobilisations à divers titres.

L'organigramme recense les partenaires extérieurs, dont la connaissance du projet permet de renseigner l'établissement sur les méthodes à employer : le comptable public, et les référents du CH dans les ARS et les DRFIP.

L'acquisition des compétences nécessaires pour mettre en œuvre les actions a été permise par l'intervention d'experts, à savoir la formation-action délivrée par le Centre national de l'expertise hospitalière en septembre.

La DDFIP, qui a fourni une analyse des états financiers du CH, est intégrée à cette organisation en tant que prestataire extérieur.

La formalisation de la démarche de fiabilisation des immobilisations a reçu l'aval de la Direction des Ressources Financières et Logistiques de l'établissement, en juillet.

- **La correction des anomalies comptables**

A travers la définition d'un plan d'action, la démarche entreprise vise à planifier l'amélioration de la qualité comptable des états financiers de l'établissement, et ses effets sont attendus à moyen et long termes.

Le plan d'action de fiabilisation des états financiers est composé de plusieurs phases :

- **Phase 1** : l'exploitation de l'analyse du fichier d'inventaire du Centre hospitalier faite par la DDFIP
- **Phase 2** : l'analyse de la concordance entre les données de l'ordonnateur et celles du comptable
- **Phase 3** : le rapprochement entre l'inventaire physique des biens et l'actif
- **Phase 4** : la réalisation du tableau de synthèse de ce rapprochement
- **Phase 5** : le traitement comptable des discordances relevées

L'AAH travaille en partenariat avec le comptable public lors des deux premières phases du plan d'action, afin de préparer le travail de rapprochement de l'inventaire et de l'actif, autrement dit de l'inventaire physique des biens et de leur inventaire comptable.

Il s'agit en particulier de se mettre d'accord sur les anomalies détectées dans le fichier d'inventaire de l'établissement, et de définir en commun des pistes de recherche de l'origine des erreurs d'écritures comptables constatées, avant de déterminer les écritures correctrices.

Le rapprochement de l'inventaire physique des biens et de leur inventaire comptable suppose le recensement physique des biens afin de corriger l'inventaire des biens présents dans les services concernés.

Il s'agit de mettre à jour l'inventaire physique des biens en s'appuyant sur les corrections des états de l'actif réalisées par les services sollicités, et de mettre ensuite à jour les fiches d'inventaire comptable des biens.

Cette action est circonscrite au matériel biomédical dans le cadre du stage. Elle implique la coopération des agents des services concernés. C'est pourquoi le groupe de travail intervenant au titre de cette phase comprend l'Attachée d'administration hospitalière aux affaires financières, les adjoints administratifs du service des ressources matérielles, le technicien biomédical et des agents des services de soins et médico-techniques.

Les phases 4 et 5 mobilisent les adjoints administratifs du service des ressources matérielles: elles consistent à réaliser le tableau de synthèse du rapprochement entre inventaire et actif, et à procéder aux régularisations nécessaires des écritures comptables dans le bilan. Les corrections sont reportées dans un tableau récapitulatif des opérations de correction, par bien et par compte.

- **La sécurisation des circuits comptables et financiers**

Conformément aux orientations du *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, le contrôle interne s'inscrit dans le projet de fiabilisation des comptes des établissements publics de santé.

Le contrôle interne vise à recenser et pérenniser les mesures qui permettent d'assurer la sécurisation de toutes les opérations comptables dans l'établissement.

Le *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* précise que « chaque établissement détermine ses propres modalités de déploiement du contrôle interne et il relève de sa responsabilité de déterminer le niveau de contrôle interne à atteindre en fonction de ses enjeux et de ses priorités. »³⁵

La rédaction d'une procédure permet de formaliser les règles et pratiques comptables à respecter. Le CH de Douarnenez dispose de peu de documents écrits retraçant ces règles. C'est pourquoi le dispositif de contrôle interne retenu par le CH de Douarnenez est la rédaction d'une procédure de gestion des immobilisations.

La rédaction de cette procédure intervient au terme du diagnostic ou recensement des risques comptables et financiers susceptibles de se produire sur le cycle des immobilisations.

Le déroulement de ces étapes de mise en place du contrôle interne, depuis le recensement des risques jusqu'à l'évaluation des dispositifs de maîtrise de ces risques, est intégré au plan d'action du contrôle interne.

Le plan d'action se déroule en trois étapes :

- La phase de **diagnostic**, au cours de laquelle sont recensés les risques
- La phase de mise en œuvre des **actions** et de la **communication** sur ces actions
- La phase d'**évaluation** des actions

La réalisation du diagnostic des risques a consisté à : relever ceux des risques énumérés dans le *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* qui sont susceptibles de se produire au Centre hospitalier de Douarnenez ; identifier les risques à partir des informations fournies par les agents sur leur pratique quotidienne, à l'échelle des tâches qu'ils effectuent ; et à exploiter le travail effectué en formation, notamment les commentaires inscrits en marge des réponses aux questionnaires d'autodiagnostic des risques.

³⁵ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS. *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*. [visité le 13.04.2013], disponible sur Internet : http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_fiabilisation_comptes-2.pdf, page 26

Un groupe de travail est en charge des actions de contrôle interne menées sur le cycle comptable des immobilisations. Les adjoints administratifs du service des ressources matérielles sont notamment associés à la réalisation du diagnostic des risques et à l'élaboration de la procédure. Pour ce faire, ils font remonter les informations dont ils disposent.

La définition de la démarche de fiabilisation des immobilisations sur le mode de la gestion de projet comprend en outre la constitution d'un dossier de traçabilité des actions menées.

Ce dossier est décliné en version informatique et en version papier.

La version informatique du dossier est composée de plusieurs fichiers : « Dossier Etape Fiabilisation », « Dossier Etape Contrôle interne », et « Procédures nouvelles et Traçabilité globale ».

La version papier du dossier est composée de quatre sous-dossiers : « Documentation de réglementation et de lancement du projet », « Phase I : Fiabilisation des immobilisations », « Phase II : Contrôle interne – Maîtrise des risques comptables et financiers », et « Procédures et modes opératoires ».

Il est souhaitable que la procédure tienne compte des remarques issues de la correction préalable des états financiers, dont il convient de présenter les premiers résultats.

B) Les résultats obtenus à l'issue de la fiabilisation des états financiers

L'organisation du projet ayant été définie, la correction des anomalies comptables détectées constitue la première action de fiabilisation menée, à partir de l'analyse de l'origine de ces anomalies. Trois types de corrections ont été réalisés.

- **La réalisation de l'inventaire physique du matériel biomédical**

Dans le cadre de ce mémoire, l'activité de fiabilisation des immobilisations analysée est circonscrite au matériel biomédical.

Le technicien biomédical a procédé au rapprochement de l'inventaire physique de ces biens avec leur inventaire comptable, en comptabilisant les biens présents dans les unités fonctionnelles (UF) concernées, à partir d'un état de l'actif énumérant ces biens. Cette comptabilisation lui a permis de rayer les lignes associées à des biens absents. Il a donc pu réaliser l'inventaire physique des biens, en conformité avec les recommandations du *Guide de fiabilisation des hôpitaux*. Cet inventaire se limite toutefois à une partie des

immobilisations de l'établissement. De plus, l'ensemble du parc des immobilisations biomédicales est recensé et suivi dans la GMAO, ce qui a facilité l'inventaire.

- **La sortie de biens de l'actif**

Les biens non utilisables ou absents du parc d'immobilisations de l'établissement doivent être sortis de l'actif du bilan : la régularisation de l'inventaire physique précède la régularisation de l'inventaire comptable.

Ces corrections ont été opérées sur les trois comptes concernés.

D'une part, le solde du compte « H2154122 matériel blocs opératoires » s'élevait à 1 667 741,59€ au 31 décembre 2012.

Le montant des immobilisations à sortir atteint 349 318,51€.

Le total corrigé de ce compte est maintenant de 1 318 423,08€.

Le solde du compte « H2154123 matériel de radiologie » s'élevait à 1 552 871,77€ au 31 décembre 2012.

Le montant des immobilisations à sortir atteint 188 261,75€.

Le total corrigé de ce compte est maintenant de 1 364 610,02€.

Enfin, le solde du compte « H2154126 matériel, outillage et ateliers médicaux » s'élevait à 439 699,38€ au 31 décembre 2012.

Le montant des immobilisations à sortir atteint 36 040,36€.

Le total corrigé de ce compte est maintenant de 403 659,02€.

Ces opérations de régularisation ont été effectuées par l'adjoint administratif du service des ressources matérielles, sur le logiciel E-Magh2. L'analyse des états financiers montre que ces biens étaient complètement amortis : même s'ils représentent des montants considérables, ils ne donnaient plus lieu à l'inscription de charges d'amortissement en exploitation. Ce travail de fiabilisation n'en revêt pas moins un intérêt en termes de gestion. Il permet en particulier d'améliorer la connaissance de son patrimoine par l'établissement.

En revanche, l'analyse de l'inventaire comptable de l'établissement a montré que certains biens n'avaient jamais été amortis.

- **La régularisation de durées d'amortissement nulles**

Préalablement à la régularisation comptable, 13 biens présents sur des comptes de racine 21 présentent une durée d'amortissement nulle et non conforme : il s'agit en effet de biens amortissables.

La M21 définit les amortissements comme « la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement des techniques ou de toute autre cause dont les effets sont jugés irréversibles. »

Cette absence d'amortissement est décelée en comparant le prix d'achat du bien à sa valeur nette comptable au 31 décembre 2012.

S'agissant de biens anciens, et du fait des annuités d'amortissement comptabilisées en charges d'exploitation chaque année et décaissées progressivement, la valeur nette comptable de chacun de ces biens devrait être nulle. Cela est d'autant plus vrai qu'il n'est pas certain que tous ces biens sont encore présents dans l'établissement.

Or, pour tous ces biens, la valeur nette comptable est identique au prix d'achat, ce qui indique qu'ils n'ont jamais été amortis. Ils doivent donc être amortis.

La décision est prise, après accord de la Directrice des Finances, d'amortir l'ensemble de ces biens de manière exceptionnelle sur un an en 2013, autrement dit avant la clôture de l'actuel exercice comptable.

L'AAH aux affaires financières a contacté l'éditeur du logiciel E-Magh2, le Syndicat Interhospitalier de Bretagne (SIB), pour s'assurer de la possibilité d'effectuer cet amortissement rétrospectif à l'aide du logiciel. Le SIB a confirmé cette possibilité d'amortissement exceptionnel et en a détaillé la marche à suivre pour y procéder sur E-Magh2. Cette régularisation implique de sortir ces biens de l'actif, de les faire entrer de nouveau dans l'actif pour pouvoir les amortir, puis de les sortir de nouveau de l'actif, après s'être assuré qu'ils n'existent plus.

Contrairement à l'opération précédente, l'amortissement de ces biens présente des effets financiers. La somme des valeurs nettes comptables de ces biens atteint 48 217,31€. Ces dotations vont alimenter la capacité d'autofinancement (CAF) de l'établissement simultanément. Cependant, le résultat de l'exercice sera dégradé du même montant, donc il n'y aura pas de modification de la CAF au total.

En raison du type de biens concernés et des montants qu'ils représentent, la mise en concordance des inventaires physique et comptable des immobilisations biomédicales atteste l'intérêt du projet de fiabilisation. La qualité de l'information sur l'actif immobilisé améliore en effet la connaissance de la réalité de son patrimoine par l'établissement.

Les travaux de fiabilisation des états financiers permettent donc bien de satisfaire au respect du principe d'image fidèle des comptes des EPS.

La sécurisation de cette qualité comptable est plus précisément l'objet du contrôle interne.

2 La mise en place de mesures de contrôle interne des risques comptables et financiers associés aux immobilisations

En révélant des anomalies comptables, l'état des lieux de la fiabilité des immobilisations montre l'importance d'une formalisation des règles et bonnes pratiques de gestion. Si cette analyse a permis de corriger l'actif et donc d'améliorer la connaissance de la réalité du patrimoine de l'établissement, la présence de ces erreurs témoigne de défauts dans l'exécution des opérations de gestion des immobilisations.

La systématisation du respect des règles et bonnes pratiques comptables est l'objectif des mesures de contrôle interne. Il est essentiel d'en rappeler la finalité et les exigences (2.1), afin de décrire la manière dont le CH de Douarnenez y recourt et les résultats produits (2.2).

2.1 Le contrôle interne, ou maîtrise des risques comptables et financiers

Composante du projet de fiabilisation des comptes, le contrôle interne fait l'objet d'une présentation dans la partie consacrée à son articulation avec la fiabilisation *stricto sensu* des états financiers.

Mis en place dans les organisations afin d'assurer l'application des règles et bonnes pratiques comptables, le contrôle interne est destiné à résoudre, à plus ou moins long terme, le problème du manque de fiabilité des comptes (2.1.1).

Sa mise en œuvre passe par l'élaboration de dispositifs spécifiques (2.2.2).

2.1.1 Objet et portée du contrôle interne

A) Définition et objectifs

Un rappel des enjeux du contrôle interne met en perspective les actions menées au CH de Douarnenez, à travers une définition générale et la présentation des objectifs particuliers que sa mission principale recouvre.

- **Définition**

Les notions d'audit interne et de contrôle interne sont fréquemment confondues.

Il convient de préciser la définition de la mission d'audit interne :

« L'audit interne est une fonction de conseil, s'exerçant avec indépendance et objectivité. Elle se propose d'apporter de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. Elle aide à atteindre les objectifs par une approche systématique et raisonnée d'évaluation et d'amélioration de la gestion de risques, des dispositifs de contrôle et des méthodes de management. »³⁶

Si l'audit interne et le contrôle interne renvoient à deux idées distinctes, ils n'en sont pas moins reliés en pratique. Ainsi, « l'audit interne est une fonction d'investigation et d'appréciation du contrôle interne, exercée de façon périodique au sein de l'organisation pour aider les responsables de tous niveaux à mieux maîtriser leurs activités. »³⁷

Le contrôle interne comprend tous les moyens qui permettent d'assurer la bonne gestion de l'ensemble des tâches à l'intérieur d'une organisation, qu'elles soient de nature comptable ou non :

« Le contrôle interne, à la différence de l'audit, n'est pas un service, mais un ensemble permanent de dispositifs par lequel la collectivité organise ses travaux de manière à obtenir l'assurance du respect des normes qui s'imposent à elle (...), à supprimer les risques d'erreur ou de manipulation sur les données ou des résultats (ce qui recouvre la fiabilité de ses comptes), et plus généralement à assurer la qualité des services. »³⁸

Le contrôle interne ne désigne donc pas un élément isolé de l'organisation. Il résulte de la coordination de l'ensemble des contrôles existant par ailleurs en son sein : « on ne répétera donc jamais assez que le Contrôle Interne n'est pas une fonction, que c'est un ensemble de dispositions, donc un état et qu'on ne saurait parler de « Service de Contrôle Interne », sauf à faire un contre-sens. »³⁹

A cet égard, la séparation de l'ordonnateur et du comptable participe déjà du contrôle interne de la fonction comptable. La présence de deux acteurs indépendants dans le circuit des comptes publics apporte en effet un double regard sur les opérations réalisées et constitue par conséquent un contrôle.

³⁶ Définition proposée par l'*Institute of Internal Auditors* (I.I.A.), RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, 462 p., page 61

³⁷ RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., page 113

³⁸ COUR DES COMPTES, *Le rapport public annuel Synthèses 2009* [en ligne]. 2009. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet : <http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Rapport-public-annuel-2009>

³⁹ RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., page 115

Cette règle est régie par le décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique (décret RGCP).

La définition du contrôle interne applicable aux entreprises renseigne sur le sens à donner à ce concept :

« Le Contrôle Interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci. »⁴⁰

Au-delà du simple respect des règles de gestion, cette définition met l'accent sur la performance et la pérennité de l'organisation que le contrôle interne permet.

Il convient néanmoins de mettre en garde les organisations contre une utilisation contre-productive du contrôle interne.

L'exhaustivité des contrôles à réaliser peut laisser penser que la mise en place du contrôle interne implique une formalisation excessive des règles, qu'il faut éviter. Ainsi, dans son ouvrage *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, Jacques RENARD explique :

« Le contrôle interne n'est pas une fin en soi. Le dire n'a l'air de rien, mais c'est dénoncer nombre de pratiques perverses, c'est clouer au pilori tous ceux qui font du contrôle interne pour le plaisir de faire du contrôle interne. Nous les connaissons bien ces destructeurs d'efficacité, ces « freineurs » d'évolution, ces amoureux du détail et de l'immobile : ce sont tous ceux qui édictent des procédures inutilement compliquées, tous ceux qui mettent en place des organisations exagérément complexes, tous ceux qui nous inondent d'informations superflues... tous ceux-là font du contrôle interne pour le plaisir de faire du contrôle interne et ce faisant créent des dysfonctionnements, des pertes d'efficacité, des immobilismes coûteux. »⁴¹

⁴⁰ Définition donnée par l'Ordre des Experts-Comptables en 1977, RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., page 116

⁴¹ RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., page 123

- **Objectifs général et particuliers**

Les objectifs particuliers du contrôle interne découlent de l'objectif général qu'il poursuit. Celui-ci consiste à permettre à une organisation de fonctionner, en atteignant les objectifs qu'elle s'est fixés.

Il est à noter que cet objectif général n'est atteignable que dans la mesure où l'entité évite l'écueil de rechercher un fonctionnement parfait :

« On assigne de façon réaliste comme finalité l'assurance **raisonnable** d'atteindre les objectifs. En effet, un contrôle interne qui viserait un fonctionnement parfait pour parvenir à coup sûr aux résultats escomptés serait à la fois paralysant et hors de prix, donc irréaliste. Le contrôle interne n'est pas conçu pour garantir la réussite de l'organisation, son objectif est relatif et non absolu. »⁴²

Quatre types d'objectifs particuliers communs aux organisations ont été identifiés à partir de l'expérience des entreprises : la sécurité des actifs, la qualité des informations, le respect des directives et l'optimisation des ressources.⁴³

La sécurité des actifs renvoie à l'ensemble des actifs que possède une entreprise : les actifs immobilisés, les stocks, les actifs immatériels, les hommes, l'image de l'entreprise, la technologie et les informations confidentielles de l'entreprise.

La qualité des informations diffusées par l'entreprise vers l'extérieur doit être caractérisée par la fiabilité, l'exhaustivité, la pertinence et la disponibilité de cette information.

Le respect des directives couvre le respect de l'ensemble des normes en vigueur dans l'organisation.

L'optimisation des ressources est enfin l'assurance de la mise en adéquation par l'entité des moyens dont elle dispose avec les décisions qu'elle prend.

B) Mise en œuvre du contrôle interne

Le déploiement de dispositifs de contrôle interne est subordonné à des conditions particulières. Une fois remplies, le cadrage du contrôle interne à l'échelle de chaque activité est envisageable.

⁴² RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., pages 123 et 124

⁴³ RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., page 124

- **Les conditions de la mise en œuvre du contrôle interne**

L'effectivité du contrôle interne répond à des exigences qui tiennent à la qualité de l'environnement et du management dans l'organisation.

L'environnement de contrôle doit d'une part y être favorable :

« on entend par là l'impérieuse nécessité d'avoir : une éthique, une politique, une organisation. (...) Un dispositif de contrôle interne ne saurait croître et prospérer s'il ne s'insère pas dans un contexte où les valeurs d'éthique sont privilégiées. (...) la politique de l'organisation doit également être exemplaire. (...) l'organisation elle-même doit exprimer cette politique. »⁴⁴

S'ajoute à cet élément la nécessité de disposer d'un système d'évaluation des risques. Un risque est un « danger, inconvénient plus ou moins probable auquel on est exposé »⁴⁵. Dans le cas d'une organisation ou d'une entreprise, les risques sont les événements susceptibles de nuire à son fonctionnement. Gérer ses risques suppose de pouvoir d'abord les évaluer. Afin d'évaluer ses risques, l'entité doit recourir à des techniques particulières :

« l'évaluation des risques présuppose la définition des objectifs et les conditions à prendre en compte pour une bonne évaluation. Parmi celles-ci il faut faire une place toute particulière à la gestion du changement : les hommes changent, les méthodes changent, les organisations et politiques changent donc les risques changent et par voie de conséquence le contrôle interne est condamné à une adaptation permanente. »⁴⁶

En modifiant les habitudes, les changements rencontrés par une organisation entraînent une augmentation des risques dans la réalisation des activités. Le contrôle interne ayant vocation à suivre et limiter l'occurrence de ces risques, il doit permettre une veille sur les effets induits par ces changements. Cela est d'autant plus vrai que le contrôle d'un auditeur porte lui-même sur le degré de prise en compte de cette donnée :

⁴⁴ RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., pages 129 et 130

⁴⁵ DICTIONNAIRES DE FRANÇAIS, LAROUSSE. *Risque. Définitions*. [visité le 25.10.2013], disponible sur Internet : <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/risque/69557>

⁴⁶ RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., page 132

« les auditeurs internes sont attentifs à cette constante adaptation lorsqu'ils traquent les insuffisances résultant de l'obsolescence des systèmes en place. »⁴⁷

Toutefois, l'audit interne n'est pas systématique dans le cas de la fiabilisation des comptes des EPS. Il concerne uniquement les établissements certifiables :

« La certification des comptes est une mission légale confiée à un certificateur (...). Elle repose sur un audit du dispositif de contrôle interne et des comptes, dont les modalités de réalisation propres aux établissements publics de santé feront ultérieurement l'objet d'une communication spécifique. »⁴⁸.

Or, les états financiers du CH de Douarnenez seront seulement soumis à fiabilisation, c'est-à-dire à l'obligation de mettre en place des dispositifs de contrôle interne destinés à pérenniser la qualité des comptes.

Dans ce contexte, les hôpitaux sont invités à agencer le contrôle interne en fonction des enjeux qui leur sont propres : les établissements certifiables doivent se préparer à un audit de leurs comptes et donc produire un effort particulier en matière de traçabilité des opérations comptables, tandis que les établissements non certifiables doivent faire prévaloir la sécurisation des circuits comptables et financiers sur la documentation des actions⁴⁹.

L'évaluation des risques, condition de la mise en place de dispositifs de contrôle interne, n'en demeure pas moins essentielle pour tous les EPS. Plus spécifiquement, le contrôle du degré de sécurisation des circuits comptables et financiers à l'hôpital passe par celui du respect des principes de la comptabilité hospitalière, définis par l'*Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé*⁵⁰ : le principe de continuité d'activité, le principe de régularité et de sincérité, le principe de prudence, le principe de permanence des méthodes, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture et le principe de non compensation.

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS. *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*. [visité le 13.04.2013], disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_fiabilisation_comptes-2.pdf, page 41

⁴⁹ COMITE DE PILOTAGE DU PROJET DE FIABILISATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE DU FINISTERE (COPIL), *Présentation synthétique de l'IQCL (indice de qualité des comptes locaux) EPS et échelle de maturité des risques*, 25 septembre 2013, Brest

⁵⁰ MINISTERE DE LA SANTE ET DES AFFAIRES SOCIALES. *Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé*, M 21, 1^{er} septembre 2009, [en ligne]. Bulletin officiel de la comptabilité publique, Tome 1. [visité le 13.04.2013], disponible sur Internet : http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/M21_tome_1_sept_2009.pdf, pages 5 et 6

Parmi ces principes, ceux de régularité et sincérité ainsi que de permanence des méthodes revêtent une importance particulière dans le cadre des différents processus de gestion des immobilisations. Le principe de régularité et de sincérité renvoie à la conformité de la comptabilité aux normes en vigueur, et donc à l'exigence de qualité comptable qui est au cœur du projet de fiabilisation des comptes. Le principe de permanence des méthodes approfondit cette notion en ancrant son respect dans le temps :

« la cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures. Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par un changement exceptionnel dans la situation de l'établissement ou par une meilleure information. »⁵¹

Cette règle s'applique en particulier à la gestion des amortissements, dont les durées doivent être cohérentes avec les plans d'amortissement des biens et les préconisations édictées par la M21.

Une autre condition est la nécessaire existence de deux niveaux de contrôle des risques : un niveau général, conçu pour faire face aux risques systémiques rencontrés par l'organisation, et un niveau particulier, circonscrit à l'activité. En effet, « il ne saurait y avoir un contrôle interne dans une entité s'il n'y a pas à chaque échelon, des activités de contrôle pour faire échec aux risques. »⁵²

L'efficacité du contrôle interne est également conditionnée par la qualité de l'information sur les risques. Cette information doit circuler à l'intérieur de l'entité. Elle dépend de la bonne communication des acteurs entre eux. Cet aspect rejoint celui de l'évaluation des risques, celle-ci ne pouvant être complète qu'en présence d'une perception claire et transparente de ces derniers.⁵³

Pour conclure, le pilotage des activités de contrôle interne est fondamental. Au sein des organisations, les responsables sont déjà amenés dans leur pratique quotidienne à faire du contrôle interne :

« chaque responsable où qu'il soit, s'organise pour diriger son activité : il va définir les tâches de chacun, mettre au point des méthodes de travail,

⁵¹ *Ibid.* page 6

⁵² RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., page 132

⁵³ *Ibid.* page 133

se doter d'un système d'information, superviser les activités de son personnel, etc. Ce faisant il mettra en place et fera vivre un système de Contrôle Interne. C'est dire qu'on ne saurait trop souligner que le contrôle interne est d'abord l'affaire des responsables, que tout discours, toute formation sur le contrôle interne s'adresse à eux, que c'est à eux qu'il appartient de le définir et de l'organiser. »⁵⁴

A cet égard, l'Attaché d'administration hospitalière, placé en position de manager, est responsable de la mise en place du contrôle interne dans les activités qu'il supervise. Aussi la prise en compte de cette condition d'organisation est-elle un préalable important au déploiement du contrôle interne au CH de Douarnenez.

De plus, cette dimension de responsabilité dans la mise en œuvre du contrôle interne ne doit pas occulter la nécessité pour tout manager de se former à cette activité spécifique :

« un responsable, un manager qui « sous-traiterait » son contrôle interne à des tiers manquerait gravement à ses obligations. (...) Ce qui ne veut pas dire que le manager ne peut pas s'entourer des concours et des spécialistes susceptibles de le conseiller et de l'aider dans la conception ou l'amélioration de ces dispositifs, mais il reste le maître d'œuvre. »⁵⁵

Le recours à l'expertise du CNEH au CH de Douarnenez a apporté des éclairages précieux sur les modalités de préparation et de construction des dispositifs de contrôle interne à destination de l'AAH et de l'élève stagiaire AAH.

- **Indications de méthode**

Pour mener à bien la conception d'outils de contrôle interne, tout manager doit d'abord mettre en place un « cadre de maîtrise » permettant de les organiser.⁵⁶

Il convient d'une part de définir la mission impartie au responsable pour identifier le sens du dispositif de contrôle interne à élaborer. Le contrôle interne d'une activité n'a de pertinence qu'au regard des responsabilités confiées dans le cadre de cette activité : « Toute fonction s'exerce dans le cadre d'une politique (...). Chaque politique va donc définir quelle est la mission du responsable en précisant : quelles actions il doit entreprendre, dans quel domaine il va les exercer, pour atteindre quelle finalité. »

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ *Ibid.* page 134

⁵⁶ *Ibid.* pages 138 à 141

Le responsable doit d'autre part se procurer les moyens nécessaires à la réalisation de cette mission : ce sont les « facteurs de réussite » de la mission.

Enfin, les limites éthiques et techniques de la mission doivent être préalablement identifiées pour permettre au responsable d'avoir une vision claire des dimensions de son champ d'action.

La prise en considération des éléments favorables et des préalables au contrôle interne conduit à en retenir les dispositifs les plus appropriés.

2.1.2 Les outils du contrôle interne

A) Les outils organisationnels

Il s'agit ici de présenter les décisions d'organisation qui garantissent la sécurité des activités. On peut distinguer entre des principes qui en régissent le déroulement d'une part, et des objets qui structurent l'activité contrôlée d'autre part⁵⁷.

• Les principes d'organisation

Le premier principe à respecter est celui de l'adaptation de l'organisation à l'activité. Un équilibre doit être recherché entre une définition trop rigide des responsabilités et l'absence de définition des responsabilités. Jacques RENARD cite une phrase d'André GIDE qui résume cette idée : « Je n'aime pas le désordre, mais ceux-ci m'exaspèrent qui crient « ne bougeons plus » quand personne encore n'est à sa place. »⁵⁸

Le deuxième principe important est celui d'objectivité, qui vient tempérer le précédent : l'attribution des rôles dans une organisation ne doit pas être modifiée en fonction des compétences de chacun, au risque d'une déperdition de compétences en cas de départs, mais bien en fonction des tâches qui doivent être réalisées. Ce principe vise aussi à assurer la traçabilité des choix qui ont présidé à la définition des fiches de postes.

Le troisième principe d'organisation à respecter est celui de la sécurité ou séparation des tâches. La séparation des tâches consiste à confier l'exécution de tâches incompatibles à des personnes distinctes :

« s'organiser, et s'organiser avec le maximum de sécurité, c'est répartir les tâches de telle façon que certaines d'entre elles, fondamentalement incompatibles, ne puissent être exercées par une seule et même

⁵⁷ *Ibid.* pages 148 à 155

⁵⁸ *Ibid.* page 149

personne. L'administration connaît déjà, et depuis fort longtemps, le grand principe de « la séparation des ordonnateurs et des comptables ». »⁵⁹

- **Les supports du déroulement des activités**

Pour rendre effectif le contrôle interne d'une activité, l'organigramme hiérarchique, ou organigramme fonctionnel⁶⁰, est impératif. Ce document recense les rattachements hiérarchiques dans une unité particulière et en schématise le fonctionnement.

L'efficacité du contrôle interne dépend également de la présence de fiches d'analyse de poste : l'analyse de poste décrit les tâches réalisées par une personne et ses liens fonctionnels avec les autres professionnels de l'organisation (contrôle, coordination...).

Il convient de respecter les limites imparties aux agents dans la réalisation de ces tâches, comme les délégations qui leur sont données et qui doivent par conséquent être connues d'eux, écrites et mises à jour. C'est ce que l'on peut appeler « le recueil des pouvoirs et latitudes ».

Un exemple est donné à l'hôpital par l'exigence du respect des délégations de signature émanant du Directeur :

« Le directeur est ordonnateur des dépenses et des recettes de l'établissement. Il a le pouvoir de transiger. Il peut déléguer sa signature, dans des conditions déterminées par décret. »⁶¹

Enfin, des dispositifs matériels de protection sont à prévoir pour faire face à toute malversation et tout acte ou événement susceptible d'attenter à l'intégrité physique des biens et des personnes.

B) Les outils de formalisation des règles et des bonnes pratiques

Le bon fonctionnement des organisations repose aussi sur l'existence de documents écrits décrivant les modalités d'exécution des activités.

- **La formalisation des règles, gage de la continuité de l'organisation**

La pérennité d'une organisation dépend de la conservation des savoir-faire :

⁵⁹ *Ibid.* page 150

⁶⁰ COMITÉ DE PILOTAGE DU PROJET DE FIABILISATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE DU FINISTERE (COPIL), *Présentation synthétique de l'IQCL (indice de qualité des comptes locaux) EPS et échelle de maturité des risques*, 25 septembre 2013, Brest

⁶¹ CODE DE LA SANTE PUBLIQUE. Article L. 6143-7 [en ligne]. Legifrance.gouv.fr. [visité le 25.10.2013], disponible sur Internet:

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006072665&idArticle=LEGIARTI000006690983&dateTexte=&categorieLien=cid>

« travailler sans formaliser la façon dont chacun doit s'y prendre, c'est se condamner à mal maîtriser ses activités. (...) Et c'est aussi priver l'organisation de cette indispensable mémoire sans laquelle elle ne saurait fonctionner. »⁶²

- **Les critères d'un document de qualité**

Ces documents sont le plus souvent matérialisés sous la forme de procédures. Ils doivent être simples : « Le meilleur ami de l'homme, après le cheval, c'est la corbeille à papiers dit-on en forme de boutade ; il est vrai que la chasse au superflu c'est également la recherche de l'efficacité. »⁶³

Cette caractéristique suppose aussi l'unicité du document et son accessibilité.

La mise à jour des outils de formalisation des règles et bonnes pratiques est impérative.

Cette présentation des caractéristiques du contrôle interne livre le cadre de la mise en œuvre des mesures de maîtrise des risques sur le cycle comptable des immobilisations au CH de Douarnenez.

2.2 Les actions de contrôle interne du cycle comptable des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez

2.2.1 Le diagnostic des risques comptables et financiers

A) La méthode du diagnostic

Ainsi que l'ont montré les développements précédents, la mise en œuvre du contrôle interne des immobilisations au CH de Douarnenez requiert le diagnostic des risques comptables et financiers associés à ce cycle comptable.

- **Une autonomie des EPS dans le déploiement du contrôle interne**

Le *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* précise que le contrôle interne doit s'adapter au contexte propre à l'établissement⁶⁴:

⁶² RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., page 156

⁶³ *Ibid.*

⁶⁴ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS. *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*. [visité le 13.04.2013], disponible sur Internet :

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_fiabilisation_comptes-2.pdf, page 38

« Chaque établissement doit analyser ses processus, diagnostiquer ses propres risques et les évaluer. Les mesures de maîtrise des risques existantes, nombreuses *a priori*, doivent être recensées et documentées. D'autres sont à définir et mettre en place pour parfaire le dispositif de contrôle interne comptable. Les solutions peuvent être recherchées dans l'organisation, le management, la documentation, la formation, l'informatique, etc..

Attention : il n'est pas demandé de mettre en place de manière systématique les mesures de maîtrise des risques indiquées à titre d'exemple. La démarche attendue des établissements fait appel à leur initiative et à la valorisation de l'existant. La stricte transposition des cartographies type, sans « personnalisation », ne saurait les assurer d'atteindre l'objectif de qualité comptable attendu et pourrait même dans ce cas constituer un exercice vain et voué à l'échec dans un contexte de certification des comptes. »

- **Le schéma d'action retenu**

Un diagnostic désigne communément un « ensemble de mesures, de contrôles faits pour déterminer ou vérifier les caractéristiques techniques d'un système à des fins de maintenance ou d'amélioration. »⁶⁵

Dans le cas du projet de fiabilisation des immobilisations, le diagnostic des risques comptables et financiers a pour but de recenser les risques que comporte la réalisation des opérations comptables de gestion des immobilisations.

Les risques sont ici compris comme les situations de non-respect des règles régissant la gestion de ces biens.

Leur évaluation préalable, à partir de questionnaires à destination des agents chargés des tâches concernées, permet d'identifier à la fois les raisons de leur occurrence et les moyens dont dispose l'hôpital pour s'en prémunir.

Les questionnaires utilisés ont été présentés à l'occasion de la formation-action dispensée par le CNEH⁶⁶. Les deux questionnaires exploités sont relatifs aux valorisations et inventaires d'une part, et aux cessions et mises au rebut d'autre part⁶⁷. L'acquisition des immobilisations n'est pas étudiée ici car cette opération fait l'objet de la procédure de gestion des achats de l'hôpital.

⁶⁵ DICTIONNAIRES DE FRANÇAIS, LAROUSSE. *Diagnostic. Définitions.* [visité le 22.10.2013], disponible sur Internet :

<http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/diagnostic/25154>

⁶⁶ CENTRE NATIONAL DE L'EXPERTISE HOSPITALIERE, *Fiabilisation des comptes des Etablissements publics de santé, Mettre en œuvre, Achats, Immobilisations*, 9-10 septembre 2013, Centre hospitalier de Douarnenez, Formateur : Monsieur Pierre BOURDEAU

⁶⁷ Cf. Liste des annexes, Questionnaire et résultats du diagnostic du processus de cessions et mises au rebut, page IV et Questionnaire et résultats du diagnostic du processus de valorisation, intégration des immobilisations en cours et inventaires, page V

A chaque question, il convient de choisir une réponse parmi les cinq types de réponses possibles :

«Oui/Complètement/Toujours» ;

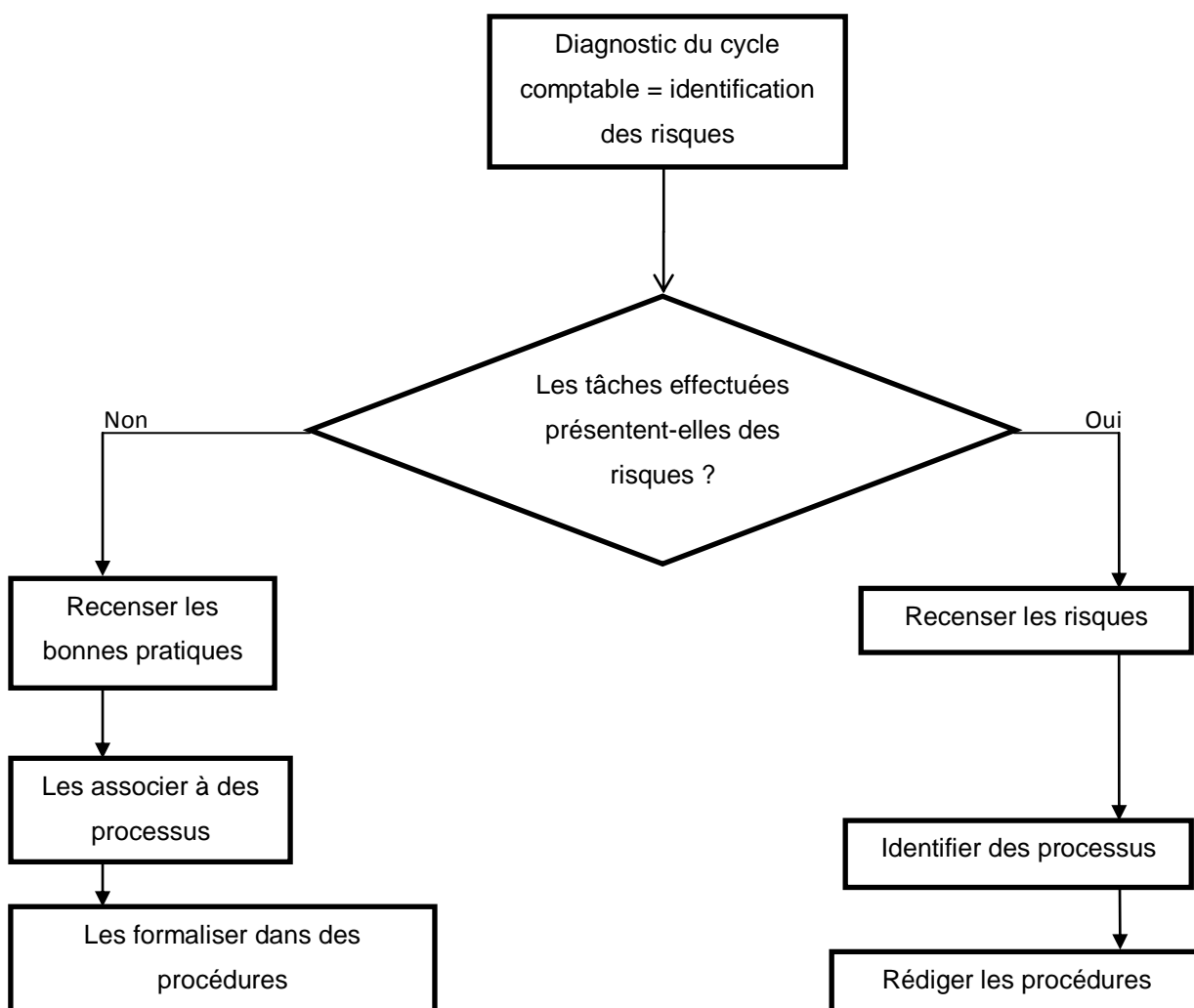
«Majoritairement/Souvent» ;

«Partiellement/Parfois» ;

«Non/Jamais» ;

«Sans objet/Non concerné»

Les cartographies des risques présentées plus loin sont les représentations graphiques des résultats de ces questionnaires. Les pourcentages indiqués sont une appréciation chiffrée de la performance de l'hôpital sur le segment d'activité associé. Par conséquent, plus les réponses tendent vers « Oui/Complètement/Toujours », plus ces pourcentages sont élevés. Il est à noter que dans le questionnaire « Cessions et mises au rebut », les questions portant sur les mises à disposition et échanges sont sans objet au CH de Douarnenez. La dernière étape de ce travail consiste à définir et mettre en place les dispositifs de nature à empêcher l'occurrence, voire la résurgence, des risques identifiés. La démarche retenue peut être décrite sous la forme du logigramme suivant :



B) Les résultats du diagnostic : une insuffisante formalisation des règles et bonnes pratiques comptables

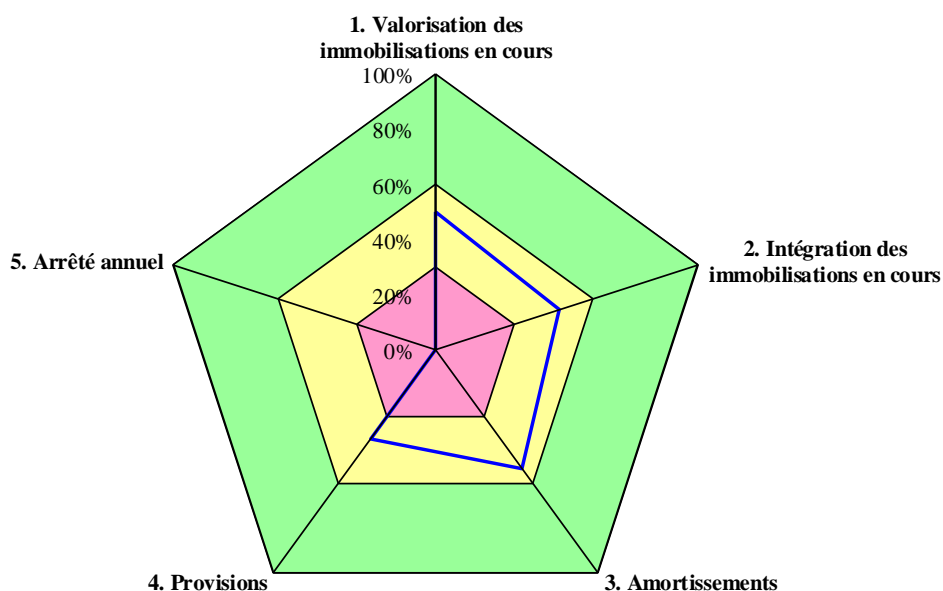
La cartographie des risques permet dans un premier temps de visualiser les résultats du diagnostic d'après la pondération différenciée des réponses, selon qu'elles tendent ou non à être positives. Cependant ce résultat n'apporte pas d'appréciation qualitative de la gestion des immobilisations. C'est pourquoi il semble opportun de présenter en second lieu les résultats de chaque questionnaire en répartissant les activités entre les risques identifiés et les bonnes pratiques déjà appliquées.

- **Les résultats du recensement des risques**

- **Les risques et bonnes pratiques associés au processus de « Valorisation et inventaire » des immobilisations**

Résultats du processus Valorisation & inventaire

| | Résultats | Champs non renseignés |
|--|-----------|-----------------------|
| 1. Valorisation des immobilisations en cours | 50,00% | 0,00% |
| 2. Intégration des immobilisations en cours | 47,22% | 0,00% |
| 3. Amortissements | 53,33% | 0,00% |
| 4. Provisions | 40,00% | 78,26% |
| 5. Arrêté annuel | 0,00% | 0,00% |



Risques :

- Valorisation des immobilisations en cours
 - Il existe un procès-verbal de réception pour les immobilisations du service technique et biomédical mais il convient de généraliser cette pratique à tous les travaux.
 - Le système de conservation des dossiers et pièces justificatives doit être amélioré.
 - La validation des procès-verbaux de réception n'est pas systématique.

- Toutes les immobilisations en cours ne sont pas recensées
- Le principe de l'amortissement des biens au moment de leur mise en service (*pro rata temporis*) n'est pas appliqué pour le moment
- Intégration des immobilisations en cours
 - Il n'existe pas de procédures formalisées
 - La liste des personnes s'occupant du processus de supervision et du circuit de validation n'est pas à jour
 - Les dates de mise en service des biens ne sont pas systématiquement recensées
 - Il convient de mettre en place un contrôle de cohérence entre la date de mise en service et la date de début d'amortissement du bien
 - Les données de l'ordonnateur ne sont pas systématiquement rapprochées de celles du comptable
- Amortissements
 - Il n'existe pas de dossier permanent fixant les décisions du plan d'amortissement par nature (durée, taux, méthode de calcul)
 - Les modifications des règles du plan d'amortissement doivent être motivées et validées
 - Quelques biens sont encore amortis alors qu'ils n'existent plus
 - Les durées d'amortissement de certains biens ne sont pas en conformité avec la réglementation comptable M21
 - Il n'y a pas de contrôle entre l'état des sorties et l'ensemble des écritures d'apurement des comptes d'amortissements
- Arrêté annuel
 - Prévoir la mise en place du rapprochement entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique

Bonnes pratiques :

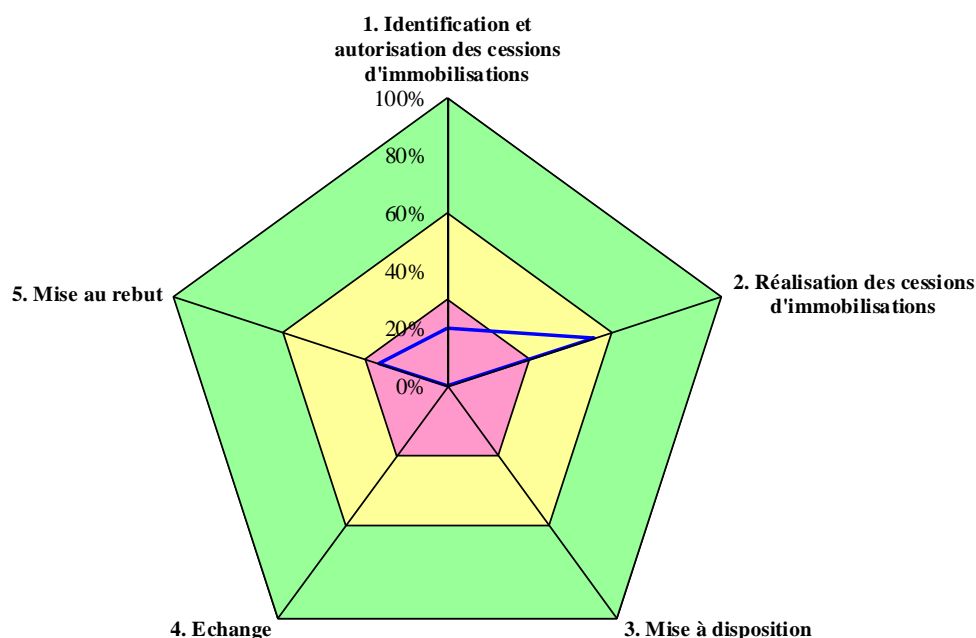
- Valorisation des immobilisations en cours
 - Les règles associées sont portées à la connaissance de l'ensemble de l'équipe
- Intégration des immobilisations en cours
 - Le circuit de validation est formalisé. L'outil de suivi actuel permet de valider la bonne circulation des informations jusqu'au comptable
 - L'enregistrement comptable est réalisé par le comptable en accord avec les informations fournies par l'ordonnateur

- Il existe un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives
- Il existe un tableau annuel d'intégration, détaillant chaque opération
- Amortissements
 - Le plan d'amortissement est validé et approuvé par la direction (Plan pluriannuel d'amortissement intégré dans le PGFP approuvé)
 - Il existe un guide d'utilisation du logiciel d'amortissements : un support documentaire sur le logiciel E-Magh2 Madrid
 - Le suivi de la liquidation est fait de façon régulière (état de liquidation généré par l'outil Madrid)
 - Pour le mandatement, il y a une vérification de la cohérence entre l'état des amortissements et les écritures comptables
 - Les opérations enregistrées sont vérifiées
 - En cas de sortie de l'inventaire, il existe des écritures d'apurement des comptes d'amortissement

- Les risques associés au processus de « Cessions et mises au rebut » des immobilisations

Résultats du processus Cessions & mises au rebut

| | Résultats | Champs non renseignés |
|--|-----------|-----------------------|
| 1. Identification et autorisation des cessions d'immobilisations | 20,00% | 0,00% |
| 2. Réalisation des cessions d'immobilisations | 53,57% | 0,00% |
| 3. Mise à disposition | 0,00% | #DIV/0! |
| 4. Echange | 0,00% | #DIV/0! |
| 5. Mise au rebut | 25,00% | 0,00% |



Risques :

- Cessions à titre onéreux ou à titre gratuit
 - Identification et autorisation des cessions d'immobilisations
 - Il n'existe pas de procédure à respecter en fonction du type d'opération
 - Il n'existe pas de système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives
 - Il n'existe pas de documents standards

- La liste des personnes s'occupant du processus de supervision et du circuit de validation n'est pas à jour
- Réalisation des cessions d'immobilisations
 - Le service financier n'est pas systématiquement destinataire des pièces justificatives
 - Il convient d'actualiser et de faire remonter régulièrement les informations sur les sorties dans le fichier des immobilisations
 - La procédure de mise en vente d'un bien réformé doit être précisée
 - La traçabilité des opérations de cession doit être renforcée
 - Un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives doit être mis en place
 - Les pièces justificatives d'opérations de cession doivent être transmises au comptable
- Mises au rebut
 - Il n'existe pas de procédures formalisées
 - En cas de disparition ou de biens rendus inutilisables, les services utilisateurs doivent prévenir (propositions de réformation du bien)
 - Les fiches d'autorisation de mise au rebut doivent être généralisées à l'ensemble du parc immobilisé
 - En cas de destruction ou en cas de retrait du bien, le service utilisateur doit se faire établir un procès-verbal par le prestataire
 - En cas de mise au rebut, le service financier doit recevoir systématiquement les pièces justificatives. Elles doivent être intégrées au dossier annuel de clôture
 - En cas de mise au rebut, les pièces justificatives doivent être suffisantes et de qualité
 - Le service gérant le fichier des immobilisations doit être averti des sorties afin d'actualiser l'inventaire
 - Il convient de mettre en place un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives
 - Les anomalies de procédures ou de pièces justificatives doivent être signalées et enregistrées

Bonnes pratiques :

- Identification et autorisation des cessions d'immobilisations
 - Le service utilisateur du bien proposé avertit lors de la sortie du bien du patrimoine

- Réalisation des cessions d'immobilisations
 - o L'ensemble des cessions fait l'objet d'un enregistrement comptable
 - o Les factures, actes de cession et autres pièces justificatives sont contrôlés
- Mise au rebut
 - o En cas de vol, le service utilisateur du bien effectue une déclaration
 - o La transmission des pièces justificatives au comptable est réalisée

Si la réalisation du diagnostic des risques comptables et financiers associés au cycle comptable des immobilisations a permis de mettre en évidence des zones de risques potentiels, ce n'est pas le seul résultat de l'action entreprise.

Les commentaires formulés par les agents en marge des questionnaires témoignent d'une connaissance de la plupart des règles à respecter lors de la réalisation d'opérations comptables portant sur les immobilisations.

Aussi convient-il de reporter ces règles dans la procédure. En effet, la rédaction de la procédure de gestion des immobilisations vise à répondre à l'absence de formalisation des règles, que ces règles soient ou non d'ores et déjà respectées. En outre, la sécurisation des circuits comptables et financiers renvoie à la fois au respect des règles de la M21 et au respect des bonnes pratiques qui en découlent.

- **La nécessité de formaliser les règles comptables et bonnes pratiques de gestion au moyen d'une procédure**

La mise en œuvre de dispositifs de contrôle interne au CH de Douarnenez est d'autant plus indispensable que les règles et bonnes pratiques comptables de gestion des immobilisations n'y sont quasiment pas formalisées sous forme de documents écrits.

On compte deux procédures antérieures à ces actions de contrôle interne : une fiche de mise en service d'un dispositif médical et une procédure de demande, choix et acquisition des équipements hôteliers.

Un document d'analyse préliminaire des risques⁶⁸ a été construit par l'établissement antérieurement à la mise en œuvre du projet de fiabilisation des immobilisations. Il présente des catégories et sous-catégories de risques de nature financière, les facteurs de risques et les conséquences de ces risques. Parmi ceux-ci, un risque susceptible d'affecter les décisions en matière d'investissement a été répertorié : une CAF

⁶⁸ CENTRE HOSPITALIER DE DOUARNENEZ. *Analyse préliminaire des risques (APR)*. Document Excel d'analyse des risques comptables et financiers, portant sur plusieurs cycles comptables, au Centre hospitalier de Douarnenez

insuffisante pour rembourser la dette, avec comme conséquence une restriction des investissements.

Il n'y a pas de contrôle régulier de la concordance entre l'état d'actif tenu par les services de l'ordonnateur et la comptabilité générale tenue par le comptable. Enfin, l'inventaire physique des biens n'est pas réalisé. L'établissement dispose seulement d'un inventaire comptable.

Le constat d'une faible documentation des bonnes pratiques en matière de gestion des immobilisations a conduit le Centre hospitalier de Douarnenez à envisager la rédaction d'une procédure.

2.2.2 La mise en place d'un dispositif de contrôle interne : la rédaction d'une procédure de gestion des immobilisations

A) Forme

La procédure de gestion des immobilisations respecte la trame typographique du CH de Douarnenez. Elle est composée de 31 pages, dont la première consiste en un sommaire et comprend les données de référencement de la procédure : titre du document, référence chiffrée, indice, mots-clés, date d'application, sommaire, destinataires, mode de diffusion, intitulé du texte de référence, référence, nom et fonction du rédacteur, nom et fonction de la personne chargée de la validation de la procédure, nom et fonction de la personne chargée de l'approbation de la procédure, date et signatures. A l'intérieur du document, on peut distinguer entre les parties introductives du document, et la partie intitulée « contenu ».

- **Les parties introductives**

Ce sont les paragraphes relatifs aux objet et domaine d'application de la procédure, aux définitions des termes importants, aux textes de référence et aux responsabilités entourant l'application de la procédure.

- **La partie « contenu »**

Cette partie décrit la procédure de gestion des immobilisations à travers des fiches d'activité qui recensent les étapes de gestion de chacune des activités propres à la gestion des immobilisations.

Un logigramme des différentes étapes du processus de gestion des immobilisations introduit cette partie.

Chaque fiche activité est construite de la manière suivante : un encadré mentionnant le nom de l'activité présentée ; une première partie « objet et cadrage de l'activité », qui

comprend une définition de l'activité, l'indication du niveau de décision, les règles budgétaires et comptables applicables, une description des tâches permettant la mise en œuvre de l'activité ; une deuxième partie recensant les mesures de maîtrise des risques à respecter, subdivisée en deux sous-parties : une présentation des dispositifs d'autocontrôle existants et une présentation des dispositifs de contrôle extérieur.

B) Contenu

Une lecture plus approfondie de la procédure permet de relever les éléments principaux de son contenu.

- **Le contenu des parties introductives**

Le paragraphe « Objet et domaine d'application » situe le contexte de rédaction de la procédure. Il permet de rappeler les enjeux attachés à son application. Il permet de délimiter le périmètre des règles ainsi décrites, et éventuellement de renvoyer le lecteur vers les procédures qui concernent d'autres activités. C'est le cas de l'activité d'acquisition d'immobilisations, qui fait l'objet de la procédure de gestion des achats.

Le paragraphe « Définitions » donne une définition des immobilisations ainsi qu'une définition du projet de fiabilisation des comptes des EPS.

Le paragraphe « Textes de référence » énumère les textes normatifs qui régissent l'application de la procédure : Constitution, loi HPST, circulaire du 10 octobre 2011, *Instruction budgétaire et comptable applicable aux EPS*, Plan de comptes M21, et cartographies du cycle comptable des immobilisations de la DGOS et de la DGFIP.

Le paragraphe « Responsabilités » précise les fonctions des personnes responsables de l'application de la procédure : le Directeur de l'établissement et la Directrice des Finances à titre principal, et l'Attachée d'administration hospitalière aux affaires financières, à titre secondaire.

- **Le contenu des fiches activité**

Le contenu des fiches activité est l'objet du paragraphe « Contenu », qui constitue en fait le corps de la procédure. Il comprend d'une part le logigramme des étapes de la gestion des immobilisations dans l'établissement, et la description de chaque activité dans les fiches activités d'autre part.

Le logigramme, présenté en annexe de ce mémoire⁶⁹, représente le circuit suivi par les immobilisations entrées dans le patrimoine de l'établissement. La présentation des étapes de la gestion des immobilisations est réalisée de telle manière que les activités

⁶⁹ Logigramme des étapes du processus de gestion des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez ; élément de la procédure rédigée et relative à ce cycle comptable, page VI

menées conjointement mais indépendamment sur un même bien soient visibles : ainsi en est-il par exemple de l'entrée du bien dans l'inventaire et des travaux d'inventaire.

Des copies d'écran ont été intégrées dans la description de certaines activités afin de rendre la procédure plus opérationnelle (entrée d'un bien dans l'inventaire, gestion des amortissements).

Il convient de souligner les mesures essentielles qui ont été sécurisées : l'application de l'amortissement *pro rata temporis* à compter de l'exercice 2014, la réalisation d'un inventaire physique des biens, la rédaction d'une fiche activité concernant les dons et legs, le rappel des bonnes pratiques de gestion des mises au rebut.

En formalisant les règles de gestion des immobilisations, la rédaction de la procédure a constitué un travail essentiel. Toutefois, l'efficacité de cette mesure de contrôle interne ne se mesurera qu'à partir de son utilisation par les agents du service des ressources matérielles.

3 La rédaction de la procédure de gestion des immobilisations, une action nécessaire de formalisation des bonnes pratiques qui pour autant ne peut se suffire à elle-même

3.1 Une évaluation non définitive du projet de fiabilisation des immobilisations

La dimension pluriannuelle du projet de fiabilisation des comptes implique une évaluation à long terme de ses effets en termes de qualité comptable des états financiers relatifs aux immobilisations. Dans ce contexte, il importe de présenter les atouts et limites de la démarche menée (3.1.1) et de formuler les préconisations destinées à en optimiser la poursuite (3.1.2).

3.1.1 Apports et limites de la démarche

- **Les atouts de la démarche**

Le choix de la gestion en mode projet apparaît en cohérence avec l'objectif poursuivi.

Le CH de Douarnenez a bénéficié de l'expertise de la DDFIP alors que cette possibilité n'était à l'origine destinée qu'aux établissements soumis à la certification.

Des ressources humaines ont été affectées au projet : l'élève stagiaire AAH, l'AAH aux affaires financières, trois adjoints administratifs du service des ressources matérielles et le technicien biomédical.

Un budget a été alloué à la réalisation du projet : 28 704€ pour le financement éventuel d'un logiciel de Gestion de Maintenance Assistée par Ordinateur et 4.150€ destinés à financer la formation à la fiabilisation des comptes et au contrôle interne, délivrée par le Centre National de l'Expertise Hospitalière (415€ par stagiaire).

Cette stratégie d'action n'en rencontre pas moins certaines contraintes susceptibles d'en limiter l'efficacité.

- **Les limites de la démarche**

Pour reprendre les termes de Vauvenargues, « la science des projets consiste à prévenir les difficultés de l'exécution. »⁷⁰ L'identification des obstacles possibles est un aspect essentiel de la réalisation d'un projet. Certaines situations propres à

⁷⁰ BERNARD L., TAFFUT P., « Quels outils pour déterminer l'utilité d'un investissement hospitalier ? », Finances hospitalières, n°52. [en ligne]. 2011. [visité le 19.10.2013], disponible sur Internet : http://www.finances-hospitalieres.fr/outils-determiner-utilite-investissement-hospitalier_679E4F803471B2.html

l'établissement sont en effet susceptibles de compromettre la mise en œuvre de la fiabilisation des immobilisations.

Il convient d'une part de mentionner des contraintes temporelles: l'activité retenue est dimensionnée à la durée relativement courte des stages (ce qui justifie de circonscrire le recensement des biens au matériel biomédical (imagerie et bloc opératoire); la nécessité pour cette échéance de long terme d'être en adéquation avec les calendriers des différents acteurs mobilisés; le fait que l'efficacité de la démarche ne pourra être évaluée qu'à plus ou moins long terme et le travail long de recherche et de documentation que cette activité requiert, susceptible de retarder la mise en œuvre des actions.

D'autre part, des contraintes organisationnelles peuvent se présenter, en particulier la coordination du projet avec les acteurs concernés et les autres projets en cours :

« A ce jour, de nombreux projets en cours dans les hôpitaux, tels que l'amélioration de la performance, le retour à l'équilibre, la facturation individuelle des séjours (FIDES), la généralisation de la comptabilité analytique, la valorisation du patrimoine, la gestion de la dette, les chantiers expérimentaux de la DGFIP, s'inscrivent dans une logique de fiabilité et de sincérité de l'information financière. L'amélioration de la qualité comptable se conçoit en synergie avec ces projets en cours (...).»⁷¹

La nécessité de former les agents à la démarche de fiabilisation des comptes constitue une contrainte à prendre en compte dans la définition des étapes du projet. Une formation de deux jours délivrée par le Centre national de l'expertise hospitalière (CNEH) a été programmée à cette fin en septembre dans l'établissement.

L'intégration nécessaire des observations des juridictions financières, en particulier de la Chambre régionale des comptes, peut apparaître comme une contrainte supplémentaire au cours de la réalisation du projet.

Enfin, des contraintes en termes de moyens alloués au projet existent : il est notamment mené sans l'expertise de personnes ressources et dans un contexte de mutualisation des ressources logistiques du Centre hospitalier avec l'établissement de référence du territoire de santé. L'absence de logiciel de Gestion de maintenance assistée par ordinateur (GMAO), permettant de réaliser l'inventaire physique des biens,

⁷¹ MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, SECRETARIAT D'ETAT A LA SANTE, MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT. CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE N°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en ligne]. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet : http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/10/cir_33932.pdf

peut aussi poser problème: l'acquisition de ce logiciel est inscrite dans le programme d'équipements de l'année mais il ne sera acheté qu'en fin d'année.

Plusieurs autres contraintes propres à l'établissement sont à intégrer : réussir à mobiliser les équipes, compte tenu du projet de mutualisation des services logistiques en cours avec le CHIC de Quimper, d'un prochain départ à la retraite et d'un arrêt maladie. La démarche a donc été menée sans l'expertise de personnes ressources.

Ces éléments appellent une réflexion sur les moyens d'optimiser la démarche entreprise.

3.1.2 Les conditions d'une optimisation de la poursuite du projet

La rédaction de la procédure de gestion des immobilisations au CH de Douarnenez n'en garantit pas le plein respect :

« On perçoit bien l'importance des procédures dans un dispositif de contrôle interne. Et cette importance est telle qu'elle a parfois limité le champ de vision. Combien de personnes, interrogées sur le contrôle interne et son contenu, répondent exclusivement « les procédures », alors que ce n'est là qu'un élément parmi d'autres. Cette myopie a parfois conduit certains à n'observer que le contenu des procédures pour porter un jugement sur la qualité du contrôle interne. Or (...) il ne suffit pas d'avoir une bonne procédure, encore faut-il qu'elle soit connue et bien appliquée. »⁷²

La poursuite de la démarche doit donc intégrer une dimension de vérification et de traçabilité de l'application des bonnes pratiques. Cet aspect participe d'un ensemble d'éléments d'organisation à mettre en place (A). Il convient enfin d'enrichir la procédure de tâches complémentaires (B).

A) Eléments d'organisation du contrôle interne

La procédure ne constitue que l'un des outils possibles du contrôle interne dans une entité. Pour renforcer ses effets, il est souhaitable de mettre en place les autres outils de contrôle interne : en particulier, l'analyse des postes et le recueil des pouvoirs et latitudes constitueraient une nouveauté au CH de Douarnenez. La grille de séparation des tâches est un autre outil présenté en formation au CH de Douarnenez⁷³. Ce document est un tableau qui associe à chaque tâche l'acteur responsable de sa réalisation.

⁷² RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., page 157

⁷³ CENTRE NATIONAL DE L'EXPERTISE HOSPITALIERE, *Fiabilisation des comptes des Etablissements publics de santé, Mettre en œuvre, Achats, Immobilisations*, 9-10 septembre 2013, Centre hospitalier de Douarnenez, Formateur : Monsieur Pierre BOURDEAU

Une autre initiative consisterait à actualiser l'organigramme fonctionnel du circuit de gestion des immobilisations.

Les dispositifs de protection matérielle des biens et des personnes sont quant à eux assurés.

Des procédés de supervision doivent être adoptés afin de s'assurer du respect de la procédure de gestion des immobilisations. Ils ne doivent toutefois pas être assimilés à des pratiques de surveillance constante des agents. Il s'agit au contraire d'associer les responsables à l'exécution des tâches, dans un esprit d'assistance, de pédagogie et de vérification selon une périodicité aléatoire.⁷⁴

De plus, il convient de tenir le Conseil de Surveillance informé de la mise en place du contrôle interne, au moyen par exemple d'outils de visualisation de l'état d'avancée de ce chantier (tableaux de bord).⁷⁵

B) Éléments d'amélioration de la procédure

Quelques préconisations⁷⁶ d'amélioration de la procédure sont à intégrer : celle-ci doit encore intégrer des mesures de contrôle interne jusqu'à présent non formalisées.

Ainsi, l'annexe du compte financier sur les durées d'amortissement doit présenter des intervalles de durées. Le CH doit en effet fixer les durées d'amortissement des biens à partir d'un intervalle de durée, laissant à la Direction une marge d'appréciation sur la durée d'amortissement à retenir en fonction du type de bien à amortir.

Il convient aussi de faire figurer en annexe du compte financier un état de la variation des immobilisations, à travers un tableau faisant apparaître les acquisitions et les diminutions des immobilisations.

Il convient également de mettre en place un lien entre les états du logiciel E-Magh2 recensant ces données et ce tableau.

La déclaration à l'assurance en cas de vol d'importance doit enfin être formalisée.

En définitive, il est important de garder à l'esprit la nécessité d'éviter une formalisation excessive des tâches.

L'adhésion aux objectifs du projet, en particulier en l'absence de mesures de contrôle interne préexistantes, implique bien plus un changement de « culture » des agents dans l'application des règles comptables.

Pour mener à bien l'ensemble de ces travaux, l'AAH est amené à déployer des compétences spécifiques aux métiers qu'il a vocation à exercer.

⁷⁴ RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p., pages 157 et 158

⁷⁵ CENTRE NATIONAL DE L'EXPERTISE HOSPITALIERE, *Fiabilisation des comptes des Etablissements publics de santé, Mettre en œuvre, Achats, Immobilisations*, 9-10 septembre 2013, Centre hospitalier de Douarnenez, Formateur : Monsieur Pierre BOURDEAU

⁷⁶ *Ibid.*

3.2 Chargé de la conduite opérationnelle du projet, l'AAH met en œuvre les compétences propres aux métiers qu'il a vocation à exercer

Le projet de fiabilisation des immobilisations conduit l'AAH à mobiliser des compétences à dimension d'action stratégique (3.2.1) et des compétences de gestion quotidienne (3.2.2).

3.2.1 Des compétences à dimension d'action stratégique

Ce sont toutes les compétences qui s'inscrivent dans le cadre pluriannuel de la réalisation du projet.

La définition et la mise en œuvre d'un processus de fiabilisation des immobilisations par l'AAH lui permettent de développer une compétence de management de projet. L'AAH étant membre de l'équipe projet, il se voit attribuer la responsabilité de le mener à bien tout au long des différentes phases du plan d'action défini en amont. L'AAH est associé à ces actions à travers le contrôle et la validation des résultats, la détermination des écritures, le suivi de la réalisation du projet et les directives qu'il donne aux agents pour le mener à bien.

L'objet de la mise en responsabilité professionnelle au cours du stage 3 a été la rédaction de la procédure de gestion des immobilisations. Il s'agit d'un outil à destination à la fois des acteurs internes et externes de l'établissement, dans la mesure où la procédure vise à définir de manière claire et accessible pour tous les agents, les règles régissant la gestion de ce cycle comptable. L'AAH met donc en œuvre une compétence de conception d'outils à destination des acteurs des EPS.

Ce projet permet aussi à l'AAH de mettre en pratique une compétence d'évaluation des projets. Notamment, l'objectif de la démarche, à savoir la rédaction de la procédure de gestion des immobilisations, a été atteint. L'évaluation de la mise en place de mesures de contrôle interne est par ailleurs permise par la comparaison de la situation antérieure à la rédaction de la procédure et la situation actuelle : de ce point de vue, le bilan de la démarche est plutôt satisfaisant puisque les bonnes pratiques, si elles étaient pour la plupart mises en œuvre et respectées, ne faisaient jusqu'à présent pas l'objet d'une formalisation spécifique. Toutefois, s'agissant d'une démarche dont les effets sont attendus à long terme, cette évaluation est nécessairement provisoire. Cette évaluation est d'autant plus provisoire que la démarche étudiée ne porte que sur l'un des cycles comptables concernés par la démarche de fiabilisation des comptes de l'établissement.

L'AAH déploie également une compétence en termes de relais et mise en œuvre des stratégies d'établissements de santé. La mission impartie a consisté à déployer la

démarche de fiabilisation des immobilisations sur le mode de la gestion de projet. Elle implique bien la mise en œuvre d'une stratégie de l'établissement de santé. Elle est en effet décidée par le Directeur de l'établissement et placée sous sa responsabilité, en application de la circulaire relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé. Ce travail implique en outre une communication régulière auprès de la Direction sur les actions menées. Une réunion du Comité de pilotage (COFIL) du projet de fiabilisation des immobilisations a notamment été organisée par l'élève stagiaire AAH à cette fin, dans le but de tenir le COFIL informé de l'avancée des travaux. Une information à destination du Directoire et du Conseil de Surveillance est programmée avant la fin 2013.

3.2.2 Des compétences de gestion quotidienne

Si ses effets sont attendus à long terme, la mise en place d'actions de contrôle interne n'en induit pas moins le recours à des compétences de gestion quotidienne par l'AAH.

D'une part, les responsabilités de l'AAH dans la définition et la mise en œuvre de la démarche impliquent une compétence de management des équipes et des acteurs. Au terme des phases d'analyse de l'origine des discordances entre l'inventaire de l'ordonnateur et celui du comptable, il supervise le déroulement des phases suivantes. Il fait alors appel aux agents des groupes de travail concernés pour procéder au rapprochement entre l'inventaire et l'actif, à la réalisation du tableau de synthèse de ce rapprochement et au traitement comptable des discordances relevées.

L'AAH est associé à ces actions à travers le contrôle et la validation des résultats, la détermination des écritures, le suivi de la réalisation du projet et les directives qu'il donne aux agents pour le mener à bien.

Le management des équipes et des acteurs est également expérimenté à travers l'organisation régulière de réunions des groupes de travail constitués dans l'établissement à l'occasion du projet de fiabilisation des comptes.

La fiabilisation des immobilisations permet d'autre part à l'AAH de mettre en pratique une compétence d'expertise en fondamentaux de gestion financière.

A partir de l'exploitation des données comptables et financières relatives au Centre hospitalier de Douarnenez, et de l'utilisation des outils à disposition, la définition et la mise en œuvre de la démarche de fiabilisation des immobilisations sont pour l'AAH l'occasion de recourir aux méthodes de gestion financière des établissements publics de santé, qui sont requises lors des différentes étapes de la gestion en mode projet.

La conduite opérationnelle du projet de fiabilisation des immobilisations est pour l'AAH l'occasion de mettre en pratique des compétences spécifiques aux métiers qu'il est amené à exercer. La distinction entre des compétences de gestion à long terme et des compétences de gestion quotidienne met notamment en lumière son rôle charnière dans l'adaptation des enjeux du projet au terrain, et dans la transmission des directives afférentes aux agents.

Conclusion

Une première lecture du thème de ce mémoire peut donner à penser qu'il renvoie à un domaine strictement comptable et financier. En l'absence d'une expertise sur le sujet, il est en effet possible que ses enjeux ne se manifestent pas de manière évidente.

Aussi ce mémoire est-il tout d'abord composé d'une première partie rappelant les enjeux du projet de fiabilisation des comptes des EPS, le contexte budgétaire et réglementaire de sa mise en œuvre, la méthodologie générale préconisée par la DGOS et la DGFIP pour le mener à bien, et les choix de méthode opérés au Centre hospitalier de Douarnenez en matière de fiabilisation des immobilisations.

Cette présentation de la démarche, l'état des lieux des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez et un bilan des premières corrections effectuées, sont autant d'éléments nécessaires au déploiement d'actions de contrôle interne. La mise en place de ces dispositifs fait l'objet de la deuxième partie du mémoire : il y est question de la place spécifique de ces outils de maîtrise des risques comptables et financiers dans le projet de fiabilisation des comptes en général, et dans le projet de fiabilisation des immobilisations en particulier.

Inhérent au bon fonctionnement de toute organisation, le contrôle interne est destiné à en sécuriser les circuits comptables et financiers. De même, la rédaction de la procédure de gestion des immobilisations constitue, dans le cas du Centre hospitalier de Douarnenez, une mesure de contrôle interne élaborée à partir du recensement des risques comptables et financiers présents sur ce cycle comptable, en vue de limiter leur occurrence.

Les derniers développements du mémoire sont l'occasion de revenir sur les effets de ces actions. En particulier, la formalisation des règles et bonnes pratiques comptables s'avère indispensable au Centre hospitalier de Douarnenez. Pour autant, elle ne saurait tenir lieu de l'ensemble des outils nécessaires à la mise en place du contrôle interne dans l'établissement.

La délimitation du travail au cycle comptable des immobilisations a permis de suivre le déroulement du projet de fiabilisation des comptes sur un segment défini de son périmètre. L'activité analysée constitue toutefois une première étape dans le déploiement de dispositifs de maîtrise des risques comptables et financiers au Centre hospitalier de Douarnenez.

Dès lors, il est permis d'énoncer quelques préconisations dans le but d'assurer l'optimisation de la poursuite de la démarche.

En filigrane, se dessine le rôle joué par l'AAH dans le déroulement de la fiabilisation des immobilisations. Chargé de sa conduite opérationnelle, il met en pratique des compétences variées.

La mise en œuvre de la démarche sur le mode de la gestion de projet mobilise notamment des savoir-faire adaptés à des horizons temporels divers.

Le respect des échéances implique par exemple une capacité d'anticipation permettant la planification des actions.

Au quotidien, l'AAH mobilise ses compétences managériales pour sensibiliser les agents aux enjeux de la démarche et les y associer, en s'assurant de leur vigilance constante sur les opérations à risques.

En dépit du caractère récent du projet de fiabilisation des comptes des établissements publics de santé, la régularité des comptes des hôpitaux est une préoccupation ancienne et constante de gestion. La fiabilisation des comptes renouvelle donc l'approche proposée aux EPS pour y parvenir.

Cette obligation réglementaire rappelle aux EPS les enjeux attachés au respect des normes budgétaires et comptables qui leur sont applicables. Les objectifs ainsi poursuivis et l'autonomie laissée aux EPS pour conduire ce projet tendent à encourager la mise en œuvre.

Portant sur six cycles comptables, cette démarche couvre un nombre considérable d'activités. Il importe donc de définir le plus tôt possible les modalités de sa mise en œuvre.

D'un point de vue opérationnel, la déclinaison du projet de fiabilisation des comptes sur le cycle comptable des immobilisations conduit enfin à mettre en perspective les directives du *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*.

Il convient à cet égard de distinguer deux dimensions dans la mise en œuvre de la démarche : un aspect théorique, marqué par l'appréhension des enjeux et des étapes du projet dans son ensemble, et un aspect pratique, caractérisé par la mise en relation systématique de ces recommandations avec les données issues du terrain.

La confrontation nécessaire de ces deux aspects est la condition de l'appropriation de l'intérêt et du déploiement du projet par l'AAH au Centre hospitalier de Douarnenez. La prise en compte des données recueillies sur le terrain conduit par exemple à la hiérarchisation des actions en matière de contrôle interne. Les dispositifs de contrôle interne se révéleront en effet d'autant plus justifiés et efficaces qu'ils cibleront les risques comptables et financiers majeurs.

Sources et bibliographie

Textes législatifs et réglementaires :

DIRECTIVE n°2011/85/UE du 8 novembre 2011. CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE.

LOI n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires [en ligne]. Journal Officiel de la République Française, n°0167, du 22 juillet 2009, page 12184. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet :

<http://legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000020879475&categorieLien=id>

CODE DE LA SANTE PUBLIQUE. Article L. 6143-7 [en ligne]. Legifrance.gouv.fr. [visité le 25.10.2013], disponible sur Internet:

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006072665&idArticle=LEGIARTI000006690983&dateTexte=&categorieLien=cid>

CODE DE LA SANTE PUBLIQUE. Article L. 6145-16 [en ligne]. Legifrance.gouv.fr. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet:

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006072665&idArticle=LEGIARTI000020886690&dateTexte=>

DECRET n°62-1587 du 29 décembre 1962 – Décret portant règlement général sur la comptabilité publique [en ligne]. Legifrance.gouv.fr. Journal Officiel de la République Française, Version consolidée au 1^{er} janvier 2013. [visité le 24.10.2013], disponible sur Internet :

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000299367>

MINISTERE DE LA SANTE ET DES AFFAIRES SOCIALES. Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé, M 21, 1^{er} septembre 2009, [en ligne]. Bulletin officiel de la comptabilité publique, Tome 1. [visité le 13.04.2013], disponible sur Internet :

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

MINISTERE DE LA SANTE ET DES AFFAIRES SOCIALES. Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé, 2009, [en ligne]. Bulletin officiel de la comptabilité publique, Tome 2. [visité le 13.04.2013], disponible sur Internet :

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

MINISTERE DE LA SANTE ET DES AFFAIRES SOCIALES. Plan de comptes M21 Nomenclature des établissements publics de santé au 01/01/2013. [en ligne], [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet :

<http://www.dirips.com/index.php/DirIPS/Legislatif/Instructions-comptables/M21-Etablissements-publics-de-sante>

MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, SECRETARIAT D'ETAT A LA SANTE, MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT. CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE

N°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé [en

ligne]. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet :
http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/10/cir_33932.pdf

MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES. CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE N°DGOS/PF1/PF3/DGFIP/CL1B/2012/320 du 20 août 2012 relative à l'accompagnement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé et aux objectifs fixés aux établissements publics de santé pour l'année 2012 [en ligne]. [visité le 21.10.2013], disponible sur Internet :
http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2012/08/cir_35727.pdf

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, Ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, Service des Collectivités Locales, Sous-direction de la Gestion Comptable et Financière des Collectivités Locales, Projet Qualité des Comptes Locaux, *Guide du contrôle interne comptable et financier dans le secteur public local*, pp. 12-13.

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES et DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS. *Les fiches pratiques comptables et la cartographie des risques de la DGOS, Cartographie type du cycle des immobilisations, Fiabilisation et certification des comptes des établissements publics de santé, Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable), version novembre 2011*. [visité le 14.10.2013], disponibles sur Internet:
<http://www.sante.gouv.fr/la-fiabilisation-et-la-certification-des-comptes-des-etablissements-publics-de-sante.html>

DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS. *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*. [visité le 13.04.2013], disponible sur Internet :
http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_fiabilisation_comptes-2.pdf

HAUTE AUTORITE DE SANTE. *Manuel de certification des établissements de santé V2010*. [visité le 13.04.2013], disponible sur Internet :
http://www.has-sante.fr/portail/upload/docs/application/pdf/2008-12/20081217_manuel_v2010_nouvelle_maquette.pdf

Ouvrages :

GRAWITZ M., 1996, *Méthodes des sciences sociales*, 11^e édition. Evreux : Dalloz, 900 p.

RENARD J., GALLOIS L./préf., 2000, *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, s.l., 462 p.

Articles (de périodiques) :

BRENNER J.-L., 2012, « La fiabilisation des comptes publics locaux et hospitaliers, un enjeu de plus en plus majeur pour les finances publiques », *Revue Gestion et Finances Publiques*, n°6, pp. 3-15

BERNARD L., TAFFUT P., « Quels outils pour déterminer l'utilité d'un investissement hospitalier ? », *Finances hospitalières*, n°52. [en ligne]. 2011. [visité le 19.10.2013], disponible sur Internet :
http://www.finances-hospitalieres.fr/outils-determiner-utilite-investissement-hospitalier_679E4F803471B2.html

Rapports :

COUR DES COMPTES, *Le rapport public annuel Synthèses 2009* [en ligne]. 2009. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet :
<http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Rapport-public-annuel-2009>

COUR DES COMPTES, « Chapitre VII : Les fragilités du redressement financier des hôpitaux publics », *Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale* [en ligne]. 2013, pp. 201-228. [visité le 26.09.2013], disponible sur Internet :
<http://www.ccomptes.fr/Actualites/A-la-une/la-securite-sociale>

Mémoires :

De BOYSSON F., 2012, *Le contrôle interne comptable, levier de performance pour l'hôpital. L'exemple du Centre hospitalier Guillaume Régnier*, Mémoire EHESP de Directeur d'Hôpital : Ecole des hautes études en santé publique, 85 p.

RICHARD J.-R., 2010, « Objectif 2014 » *Préparer la certification des comptes : l'exemple du Centre Hospitalier de Versailles* », Mémoire d'élève Directeur d'hôpital : Ecole des hautes études en santé publique, [visité le 10.10.2013], Disponible sur Internet :
<http://documentation.ehesp.fr/memoires/2010/edh/richard.pdf>

Réunions :

COMITE DE PILOTAGE DU PROJET DE FIABILISATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE DU FINISTERE (COPIL), *Production du compte financier dans un nouveau cadre réglementaire et des délais raccourcis*, 19 mars 2013, Brest

COMITE DE PILOTAGE DU PROJET DE FIABILISATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE DU FINISTERE (COPIL), *Présentation synthétique de l'IQCL (indice de qualité des comptes locaux) EPS et échelle de maturité des risques*, 25 septembre 2013, Brest

Sites Internet :

BECOMPTA COMPTABILITE – FISCALITE – CREATION D'ENTREPRISE. *Cycle comptable. Définition de Cycle comptable*. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet :
<http://www.becompta.be/modules/dictionnaire/289-comptable-comptable.html>

BECOMPTA COMPTABILITE – FISCALITE – CREATION D'ENTREPRISE. *Exercice comptable. Définition de Exercice comptable*. [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet:
<http://www.becompta.be/modules/dictionnaire/310-comptable-exercice-comptable.html>

CNCC, COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES. *Table synthétique des normes*. [visité le 24.10.2013], disponible sur Internet :
http://www.cncc.fr/sections/documentation_profes_/documentation_de_ref/norme_et_doctrine_pr/table_synthetiques_d/table_des_normes

DICTIONNAIRES DE FRANÇAIS, LAROUSSE. *Diagnostic. Définitions*. [visité le 22.10.2013], disponible sur Internet :
<http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/diagnostic/25154>

DICTIONNAIRES DE FRANÇAIS, LAROUSSE. *Risque. Définitions.* [visité le 25.10.2013], disponible sur Internet :

<http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/risque/69557>

DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES. *Fiabilisation des comptes des établissements publics de santé.* [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet :

http://www.ars.bretagne.sante.fr/fileadmin/BRETAGNE/Site_Intranet/Actualites/semaine_21/Presentation_DGOS_DGFIP.pdf

LYCEE MAILLOL-PERPIGNAN. *L'inventaire comptable.* [visité le 07.10.2013], disponible sur Internet : <http://www.sophiepansera.123.fr/documents/chapitre%2020/03-20.pdf>

PLANCOMPTABLE.COM. 211-1. *Définition d'un actif.* [visité le 15.07.2013], disponible sur Internet : http://www.plancomptable.com/titre-II/211-1_definition_actif.htm

SITE SANTE DU MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. *La fiabilisation et la certification des comptes des établissements publics de santé.* [visité le 12.07.2013], disponible sur Internet : <http://www.sante.gouv.fr/la-fiabilisation-et-la-certification-des-comptes-des-etablissements-publics-de-sante>

UNIVERSITE DE GENEVE. *Gestion des immobilisations, Manuel de l'utilisateur, Université de Genève, Division comptabilité et gestion financière.* [visité le 10.10.2013], disponible sur Internet :

<http://www.unige.ch/difin/Mission/Subventionsetinventaires/Manuelutilisateur27.08.07.pdf>

Documents internes :

CENTRE HOSPITALIER DE DOUARNENEZ. *Analyse préliminaire des risques (APR).* Document Excel d'analyse des risques comptables et financiers, portant sur plusieurs cycles comptables, au Centre hospitalier de Douarnenez

CENTRE HOSPITALIER DE DOUARNENEZ, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES. *Compte financier, Gestion 2012.* Document produit par le comptable public à partir du logiciel Hélios

CENTRE HOSPITALIER DE DOUARNENEZ. *Fiabilisation des comptes et contrôle interne.* Charte

CENTRE HOSPITALIER DE DOUARNENEZ. *Etat des prévisions de recettes et de dépenses, EPRD 2013 initial.*

CENTRE HOSPITALIER DE DOUARNENEZ. *Rapport de gestion de l'exercice 2012* (rapport de l'ordonnateur).

CENTRE HOSPITALIER DE DOUARNENEZ. *Rapport de présentation de l'état prévisionnel des recettes et des dépenses pour l'année 2013.*

COMUNDI. *Certification des comptes et contrôle interne à l'hôpital.* Fascicule de formation

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, CENTRE DES FINANCES PUBLIQUES DE DOUARNENEZ. *Rapport de gestion du comptable de l'exercice 2012* des comptes du Centre hospitalier de Douarnenez

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES, DIRECTION DEPARTEMENTALE DES FINANCES PUBLIQUES DU FINISTERE. *Analyse fichier d'inventaire CH de DOUARNENEZ*, (au titre de l'exercice comptable 2012)

ECOLE NATIONALE DES FINANCES PUBLIQUES ET ECOLE DES HAUTES ETUDES EN SANTE PUBLIQUE. *La fiabilisation des comptes des hôpitaux, FICHES D'AIDE*, « *Les opérations à enjeux, L'affectation des résultats, L'élaboration du compte financier, Les outils de la qualité comptable* », Fascicule de formation

Formation :

CENTRE NATIONAL DE L'EXPERTISE HOSPITALIERE, *Fiabilisation des comptes des Etablissements publics de santé, Mettre en œuvre, Achats, Immobilisations*, 9-10 septembre 2013, Centre hospitalier de Douarnenez, Formateur : Monsieur Pierre BOURDEAU

Liste des annexes

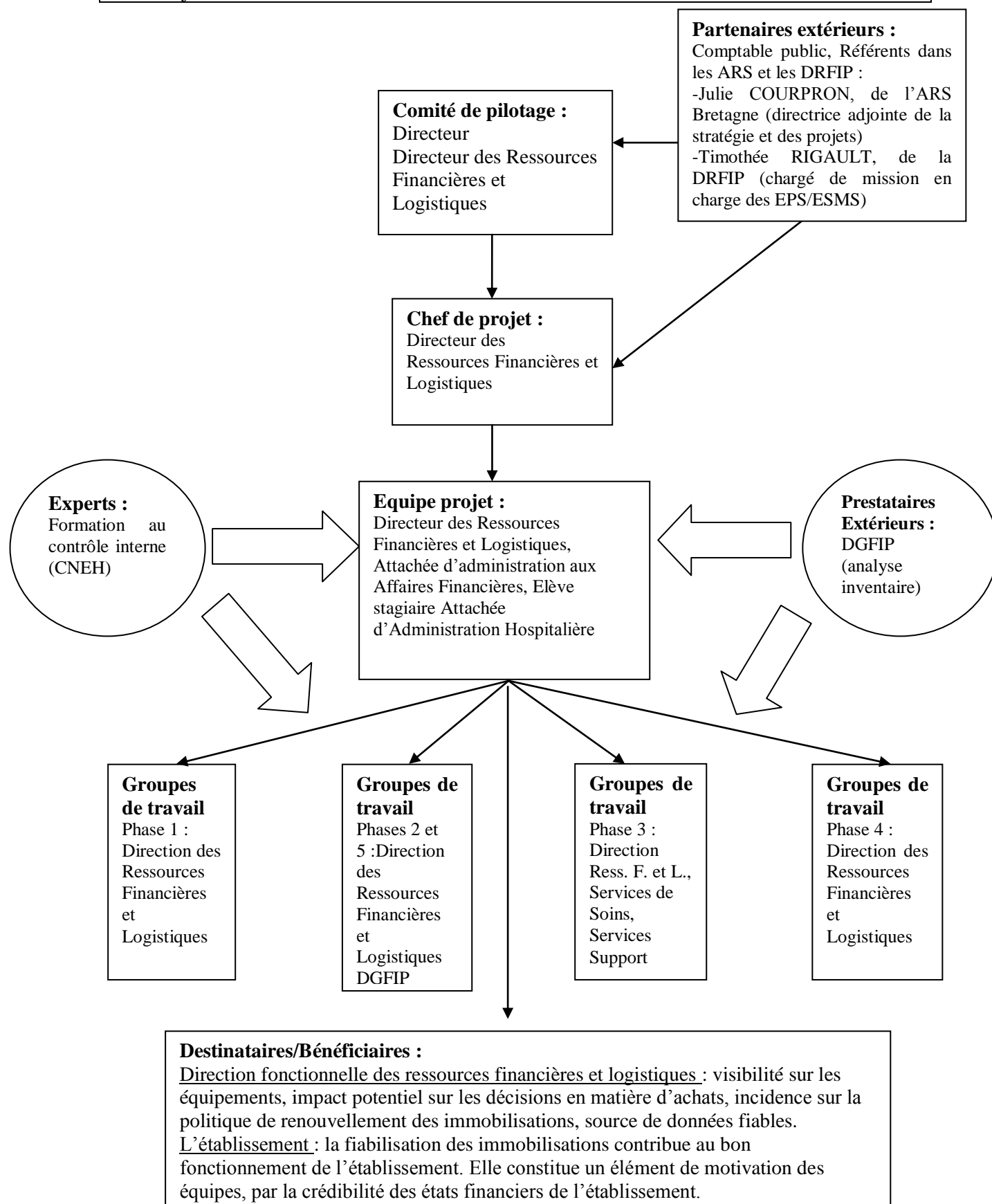
1. Organigramme du projet de fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez.....II
2. Questionnaire et résultats du diagnostic du processus d'acquisition des immobilisations.....III
3. Questionnaire et résultats du diagnostic du processus de cessions et mises au rebut.....IV
4. Questionnaire et résultats du diagnostic du processus de valorisation, intégration des immobilisations en cours et inventaires.....V
5. Logigramme des étapes du processus de gestion des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez ; élément de la procédure rédigée et relative à ce cycle comptable.....VI
6. Extrait de la procédure de gestion des immobilisations : description de l'activité d'entrée des immobilisations dans l'inventaire comptable de l'établissement, aux comptes 20 et 21.....VII

ORGANIGRAMME DU PROJET

Projet : Fiabilisation des immobilisations au Centre Hospitalier de Douarnenez

Chef de projet : Directeur des Ressources Financières et Logistiques

Date : 2 juillet 2013

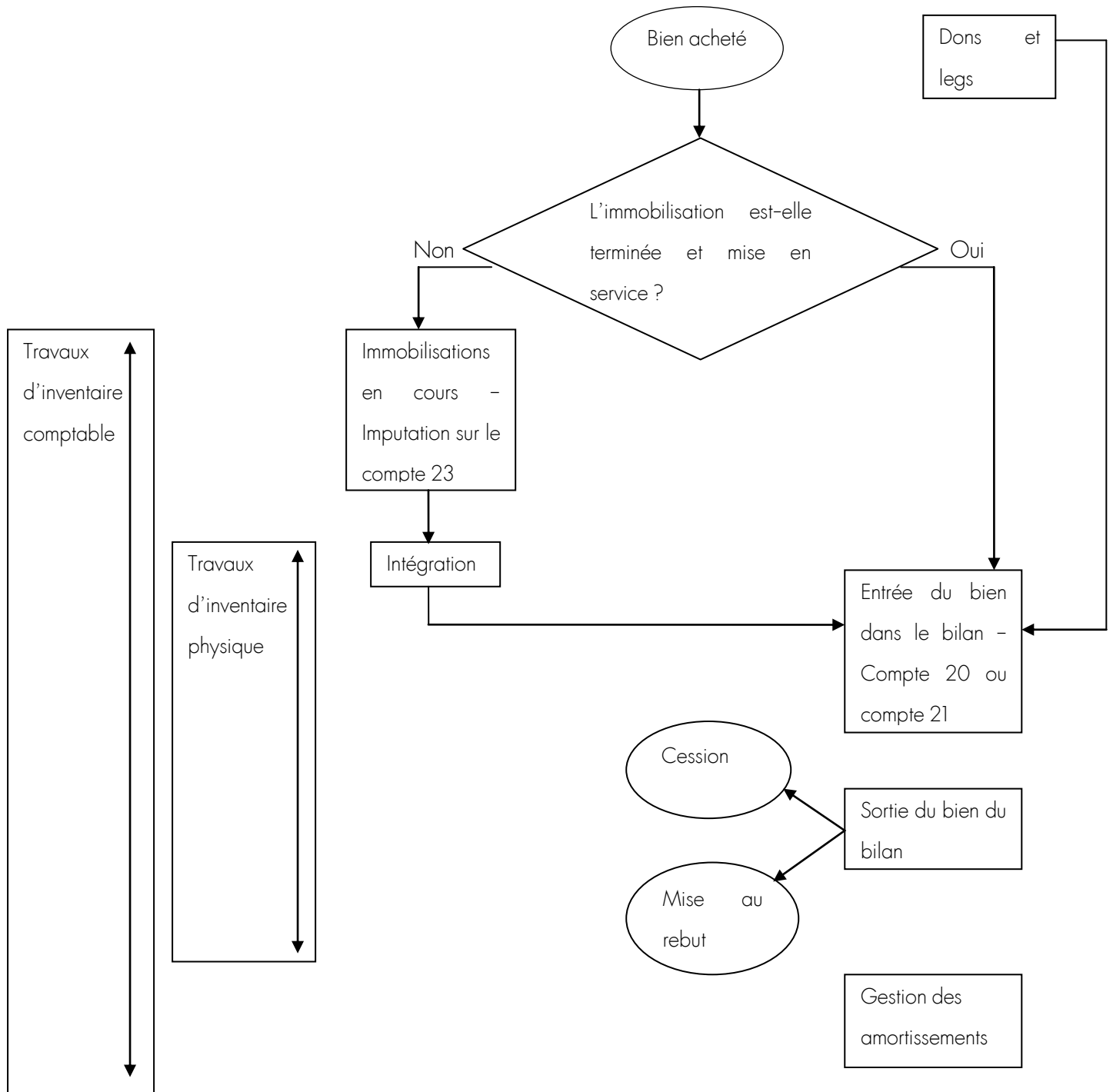


| A. Acquisitions | | Reponse | Observations |
|--|-------------------------------|--|--------------|
| Commande | | | |
| La direction vous communique-t-elle les enveloppes budgétaires ? | Oui / Complètement / Toujours | Elaboration d'un PPI (plan pluriannuel d'investissement) | |
| En cas de dépassement, vous émettez une alerte vis-à-vis de la direction ? | Majoritairement / Souvent | Dépassement fait suite à une décision de la direction | |
| Pour toute commande, vous veillez à imputer/préimputer celle-ci sur le bon compte. | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Existe-t-il des procédures à respecter en fonction du type d'opération ? (document référent, cadre réglementaire...) | Majoritairement / Souvent | Formaliser les procédures existantes (pas forcément écrites) | |
| Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Majoritairement / Souvent | A formaliser | |
| Les bons de commandes sont-ils validés par une personne autre que celle qui a passé la commande ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Y'a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Partiellement / parfois | Pas de procédures écrites | |
| Ce suivi est-il fait de façon régulière ? | Partiellement / parfois | | |
| Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Non / Jamais | | |
| Le suivi de la commande est-il réalisé par une personne autre que celle qui a passé la commande ? | Non / Jamais | | |
| Les règles de commande publique sont-elles maîtrisées par les agents ? (Code des marchés publics) | Majoritairement / Souvent | A renforcer dans le cadre de la mutualisation avec le CHC | |
| Y'a-t-il un dispositif de veille technique et juridique ? | Majoritairement / Souvent | | |
| Le référentiel fournisseur existe-t-il et est-il à jour ? | Majoritairement / Souvent | Un référentiel fournisseurs existe, il faudrait le mettre à jour (dénomination et IBAN/dématérialisation), mettre en place un groupe de travail pour définir la convention de classement | |
| Ces règles de fonctionnement du service sont portées à la connaissance de l'ensemble de l'équipe. | Majoritairement / Souvent | Procédure à diffuser après rédaction | |
| Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Majoritairement / Souvent | A systématiser | |
| Existe-t-il des tableaux de bord sur le suivi des commandes et le suivi des anomalies ? | Partiellement / parfois | Il existe un état Magh 2 présentant la liste des commandes en attente, pas de suivi formalisé des anomalies (anomalies prises en compte) | |
| Livraison / Réception | | | |
| Existe-t-il des procédures formalisées ? | Non / Jamais | Procédure à écrire | |
| Le circuit de validation est-il formalisé ? | Non / Jamais | | |
| La liste des personnes / occupant du processus de supervision et du circuit de validation est-elle à jour ? | Non / Jamais | | |
| Y'a-t-il un enregistrement des livraisons ? | Oui / Complètement / Toujours | Réception Magh 2 | |
| Y'a-t-il un suivi des non-réceptions et/ou des réceptions incomplètes ? | Majoritairement / Souvent | état Magh 2, commandes en attente de réception suivies par le magasinier | |
| A la réception, y'a-t-il un contrôle de conformité par rapport à la commande ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Y'a-t-il un rapprochement de réaliser entre le bon de commande et le bon de livraison ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Les PV de réception sont-ils systématiques ? (suivi de l'avancement des travaux et/ou du bon fonctionnement de l'équipement) | Partiellement / parfois | Effectué quand prévu par le marché (biomédical et travaux) | |
| Y'a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Non / Jamais | A mettre en place | |
| Ce suivi est-il fait de façon régulière ? | Non / Jamais | | |
| Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Non / Jamais | | |
| Le suivi de la Livraison / Réception est-il réalisé par une personne autre que celle qui a passé la commande ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Le suivi de la Livraison / Réception est-il réalisé par une personne autre que celle qui a réceptionné ? | Majoritairement / Souvent | | |
| Le service de liquidation est-il informé correctement ? (transmission des bons de livraisons et des PV de réceptions) | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Lors de la mise en service, des réserves sont-elles émises ? Si oui, sont-elles formulées et enregistrées ? | Majoritairement / Souvent | Oui pour les biens faisant l'objet d'une mise en service (biomédical, constructions, matériel informatique), pas d'enregistrement des réserves | |
| Y'a-t-il un suivi des réserves ? | Oui / Complètement / Toujours | Par le service concerné | |
| Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Majoritairement / Souvent | A formaliser | |
| Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Non / Jamais | Anomalies enregistrées mais procédure à formaliser | |
| Y'a-t-il une procédure d'acceptation des dons ou legs ? | Non / Jamais | A écrire | |
| Y'a-t-il un contrôle et un suivi de cette procédure d'acceptation des dons ou legs ? | Non / Jamais | | |
| Y'a-t-il des modalités d'évaluations des dons ou legs ? | Non / Jamais | | |
| Existe-t-il des tableaux de bord sur le suivi des livraisons / réceptions et le suivi des anomalies ? | Majoritairement / Souvent | état Magh 2 pour les livraisons-réceptions; pas d'état sur les anomalies | |
| Liquidation (réception des factures) | | | |
| Existe-t-il des procédures formalisées ? | Partiellement / parfois | une procédure de mandatement seulement | |
| Existe-t-il un tableau des factures reçues ou à recevoir suite à des commandes réceptionnées ? | Majoritairement / Souvent | Pas de tableau de factures reçues | |
| Les factures sont-elles enregistrées dès leur arrivée ? | Non / Jamais | | |
| Y'a-t-il un rapprochement de réaliser entre le bon de livraison et la facture ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Les bons taux de TVA sont-ils appliqués ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Une attention particulière est-elle pratiquée pour surveiller le nombre d'exemplaire d'une même facture ? | Oui / Complètement / Toujours | Rapprochement inévitable bon de commande - facture | |
| Y'a-t-il un suivi des marchés ? (dépassement, avenant, reconduction...) | Oui / Complètement / Toujours | | |
| La date de réception de la facture est-elle correctement renseignée ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Existe-t-il un suivi pour l'imputation sur le bon compte ? | Partiellement / parfois | Suivi non systématique (Trésorerie, DAF) | |
| Le service de liquidation est-il informé correctement ? (ensemble des documents nécessaire à la liquidation, ex : transmission des bons de) | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Y'a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Majoritairement / Souvent | Un suivi est réalisé mais procédures non écrites | |
| Le suivi est-il fait de façon régulière ? | Majoritairement / Souvent | | |
| Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Non / Jamais | | |
| Le suivi de la liquidation est-il réalisé par une personne autre que celle qui a réalisé la réception ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Partiellement / parfois | | |
| Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Non / Jamais | | |
| Existe-t-il des tableaux de bord sur le suivi des liquidations et le suivi des anomalies ? | Majoritairement / Souvent | | |
| Mandatement (ordre de payer) | | | |
| Existe-t-il des procédures formalisées ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Existe-t-il un tableau des factures reçues ou à recevoir suite à des commandes liquidées ? | Oui / Complètement / Toujours | état Magh 2 | |
| Les factures sont-elles enregistrées dès leur arrivée ? | Non / Jamais | | |
| La date de réception de la facture est-elle correctement renseignée ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Y'a-t-il un rapprochement de réaliser entre la liquidation et le mandatement ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Les bons taux de TVA sont-ils appliqués ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Les factures fournisseurs sont-elles recroisées et comparées par rapport à celles enregistrées en réception ? | Sans objet / Non concerné | Factures non enregistrées | |
| Existe-t-il un suivi pour l'imputation sur le bon compte ? | Partiellement / parfois | Suivi non systématique (Trésorerie, DAF) | |
| Y'a-t-il une surveillance de faite sur le respect du débi global de paiement ? (risque d'intérêts moratoires) | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Une attention particulière est-elle pratiquée pour surveiller le nombre de mandatement d'une même facture ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Le service de mandatement est-il informé correctement ? (ensemble des documents nécessaire aux mandatemets) | Oui / Complètement / Toujours | Voir achats | |
| Y'a-t-il un suivi des suspensions de paiements reçus du comptable ? | Oui / Complètement / Toujours | Tracabilité à conserver | |
| Y'a-t-il une attention particulière à veiller au rattachement du bon exercice comptable ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Y'a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Non / Jamais | | |
| Le suivi est-il fait de façon régulière ? | Sans objet / Non concerné | | |
| Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Sans objet / Non concerné | | |
| Le suivi du mandatement est-il réalisé par une personne autre que celle qui a réalisé la liquidation ? | Non / Jamais | | |
| Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Majoritairement / Souvent | A formaliser, les règles sont connues mais pas écrites | |
| Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Majoritairement / Souvent | Anomalies de mandatement peu fréquentes, signalées et enregistrées | |
| Existe-t-il des tableaux de bord sur le suivi du mandatement et le suivi des anomalies ? | Majoritairement / Souvent | Suivi du mandatement dans Magh 2 mais pas des anomalies | |
| Prise en charge / paiement | | | |
| Existe-t-il des procédures formalisées et un suivi réglementaire ? | Partiellement / parfois | Voir achats | |
| Existe-t-il un contrôle partenarial ordonnateur / comptable ? | Non / Jamais | | |
| Les imputations sont-elles vérifiées en termes d'exactitude ? | Non / Jamais | | |
| Concernant la récupération des avances, y'a-t-il une surveillance du respect du code des marchés ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Concernant le traitement des oppositions ou des cessations de créances, y'a-t-il des notifications de l'opposition ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Les conditions d'application de retenues de garanties sont-elles vérifiées ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Les retenues de garanties sont-elles comptabilisées ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Les intérêts moratoires sont-ils systématiquement mandatés ? | Non / Jamais | Le cas ne s'est pas présenté | |
| Y'a-t-il un rapprochement régulier de fait entre les dates de réception des factures et les dates enregistrées dans le système d'information | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Cas particulier | | | |
| Les immobilisations sont-elles justifiées (existence, seuil de valeur significatif...)? | Majoritairement / Souvent | La procédure devra intégrer la distinction charges/immobilisations | |
| Est-ce que les durées d'amortissement respectent bien la réglementation ? | Majoritairement / Souvent | Tableau des durées d'amortissement à revoir / adapter les durées en fonction de la durée d'utilisation des biens | |
| Pour une même catégorie ou type d'immobilisation, a-t-on les mêmes durées d'amortissements ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Le montant de chaque dotation aux amortissements est-il conforme aux critères retenues ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Si un bien est immobilisé par composants, les différents composants sont-ils rattachés à leur immobilisation principale ? | Majoritairement / Souvent | Possibilités du logiciel à explorer et procédure à définir | |
| Si un bien est immobilisé par composants, les différents composants ont-ils une durée d'amortissement différenciée et adaptée ? | Oui / Complètement / Toujours | Amortissement par composants à généraliser | |
| Y'a-t-il émission d'un mandat et d'un titre lors d'un don ou legs ? | Majoritairement / Souvent | | |
| Le don ou legs est-il enregistré et pris en compte dans l'inventaire ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Ce don ou legs est-il affecté ? | Oui / Complètement / Toujours | | |
| Lors de matériels mis à disposition, existe-t-il à chaque fois une convention ? | Sans objet / Non concerné | | |
| Nombre de cellules renseignées | | | |
| Oui / Complètement / Toujours | | 36 | |
| Majoritairement / Souvent | | 24 | |
| Partiellement / Parfois | | 9 | |
| Non / Jamais | | 21 | |
| Taux de cellules renseignées | | 100,00% | |
| Taux de validation des réponses | | 55,83% | |

| | C. Cessions à titre onéreux ou à titre gratuit | Réponse | Observations |
|--|---|-------------------------------|--|
| Identification et autorisation des cessions d'immobilisations | | | |
| | Existe-t-il des procédures à respecter en fonction du type d'opération ? (document référent, cadre réglementaire...) | Non / Jamais | Procédure à mettre en place |
| | Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Non / Jamais | Procédure à mettre en place |
| | Existe-t-il des documents standards ? | Non / Jamais | |
| | Y a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Ce suivi est-il fait de façon régulière ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Sans objet / Non concerné | |
| | Le service utilisateur du bien proposé avertit lors de la sortie du bien du patrimoine ? | Oui / Complètement / Toujours | |
| | La liste des personnes s'occupant du processus de supervision et du circuit de validation est-elle à jour ? | Non / Jamais | |
| | Ces règles de fonctionnement du service sont portées à la connaissance de l'ensemble des équipes. | Sans objet / Non concerné | |
| | Toutes les anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont-elles signalées et enregistrées ? | Sans objet / Non concerné | |
| Réalisation des cessions d'immobilisations | | | |
| | En cas d'une cession de bien, est-elle organisée par le service des domaines ? | Sans objet / Non concerné | |
| | L'acte de cession de bien, est-il organisé par le service des domaines ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le service financier est-il systématiquement destinataire des pièces justificatives ? | Partiellement / parfois | Circuit à valider lors de la procédure |
| | Y a-t-il un enregistrement comptable de l'ensemble des cessions ? | Oui / Complètement / Toujours | |
| | Y a-t-il un contrôle des factures et des actes de cession ainsi que des pièces justificatives autres ? | Oui / Complètement / Toujours | |
| | Le fichier des immobilisations est-il actualisé régulièrement pour les sorties ? | Majoritairement / Souvent | Sous réserve d'avoir les informations |
| | La transmission des pièces justificatives au comptable est-elle bien réalisée ? | Majoritairement / Souvent | Procédure de mise en vente d'un bien réformé à préciser et à intégrer dans la procédure Chapeau |
| | Les opérations de cessions sont-elles correctement traçables ? | Majoritairement / Souvent | |
| | Lors d'une cession à titre gratuit, la valeur du bien a-t-elle été évaluée ? | Sans objet / Non concerné | Pas connaissance de cession à titre gratuit, cas à prévoir dans la procédure |
| | Ce suivi est-il fait de façon régulière ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Sans objet / Non concerné | |
| | Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Non / Jamais | |
| | Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Sans objet / Non concerné | |
| Mise à disposition | | | |
| | Existe-t-il des conventions de mise à disposition pour les biens concernés ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Les conventions et les pièces justificatives sont-elles transmises au comptable ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Les biens échangés sont-ils évalués ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Existe-t-il des procédures à respecter en fonction du type d'opération ? (document référent, cadre réglementaire...) | Sans objet / Non concerné | |
| | Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Y a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le service gérant le fichier des immobilisations a-t-il été averti afin d'actualiser l'inventaire (sortie) ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Y a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le suivi est-il fait de façon régulière ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Sans objet / Non concerné | |
| | Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Sans objet / Non concerné | |
| Echange | | | |
| | Existe-t-il des procédures formalisant l'échange ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Les actes d'échange et les pièces justificatives sont-elles transmises au comptable ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Les factures sont-elles enregistrées dès leur arrivée ? | Sans objet / Non concerné | |
| | La date de réception de la facture est-elle correctement renseignée ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Y a-t-il un rapprochement de réaliser entre la liquidation et le mandatement ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Les bons taux de TVA sont-ils appliqués ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Les factures fournisseurs sont-elles recensées et comparées par rapport à celles enregistrées en réception ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Existe-t-il un suivi pour l'imputation sur le bon compte ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le service de mandatement est-il informé correctement ? (ensemble des documents nécessaire aux mandatemts) | Sans objet / Non concerné | |
| | Y a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le suivi est-il fait de façon régulière ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Sans objet / Non concerné | |
| | Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Sans objet / Non concerné | |
| Mise au rebut | | | |
| | Existe-t-il des procédures formalisées et un suivi réglementaire ? | Non / Jamais | A initier |
| | Ces règles de fonctionnement du service sont portées à la connaissance de l'ensemble des équipes. | Sans objet / Non concerné | |
| | En cas de disparition ou de biens rendus inutilisables, les services utilisateurs préviennent (propositions de réformation du bien) | Partiellement / parfois | A formaliser, diffuser les bonnes pratiques |
| | Les autorisations de mises au rebut sont-elles vérifiées ? | Partiellement / parfois | Fiche de sortie existe aujourd'hui pour le biomédical - Pratique à élargir à l'ensemble du parc immobilisé |
| | Le service des domaines a-t-il validé la réforme d'un bien ? | Sans objet / Non concerné | |
| | En cas de destruction ou retrait du bien, le service utilisateur se fait-il établir par le prestataire un procès verbal ? | Non / Jamais | A formaliser |
| | En cas de vol, le service utilisateur effectue-t-il une déclaration ? | Oui / Complètement / Toujours | |
| | En cas de mise au rebut, le service financier reçoit-il systématiquement les pièces justificatives ? | Non / Jamais | L'intégrer au dossier annuel de clôture |
| | En cas de rebut, les pièces justificatives sont-elles suffisantes et de qualités ? | Non / Jamais | Pas de pièces justificatives, à l'exception du service biomédical |
| | En cas de rebut, les factures de cessions sont-elles contrôlées ? | Sans objet / Non concerné | Quel lien entre la mise au rebut et la facture de cession ? |
| | Le service gérant le fichier des immobilisations a-t-il été averti afin d'actualiser l'inventaire (sortie) ? | Partiellement / parfois | |
| | La transmission des pièces justificatives au comptable est-elle bien réalisée ? | Oui / Complètement / Toujours | |
| | Y a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le suivi est-il fait de façon régulière ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Sans objet / Non concerné | |
| | Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Non / Jamais | A formaliser |
| | Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Non / Jamais | |
| | | | |
| | Nombre de cellules renseignées | | |
| | Oui / Complètement / Toujours | | 5 |
| | Majoritairement / Souvent | | 3 |
| | Partiellement / Parfois | | 4 |
| | Non / Jamais | | 11 |
| | Taux de cellules renseignées | | 100,00% |
| | Taux de validation des réponses | | 32,62% |

| | B. Valorisation & Inventaires | Réponse | Observations |
|--|--|-------------------------------|--|
| Valorisation des immobilisations en cours | | | |
| | Existe-t-il pour tous les travaux, un PV de réception ? | Majoritairement / Souvent | Service Technique et Biomédical |
| | Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Majoritairement / Souvent | Généralement, les grosses opérations de travaux font l'objet d'un classement séparé. Les autres facture d'investissement sont classées séparément par année et par ordre alphabétique. |
| | Les PV de réception sont-ils validés ? | Majoritairement / Souvent | |
| | Y a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Sans objet / Non concerné | Nécessité d'une procédure spécifique sur le suivi des grosses opérations ? |
| | Ce suivi est-il fait de façon régulière ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Majoritairement / Souvent | Pour les grosses opérations, un fichier excel permet de valider les principales étapes (Dépôt de garantie, N° avancement, réception...) |
| | L'ensemble des immobilisations en cours est-il recensé ? | Majoritairement / Souvent | |
| | Les travaux sont-ils correctement valorisés ? (formalisation de l'avancement des travaux et des coûts rattachés aux différentes phases) | Majoritairement / Souvent | |
| | Les pièces justificatives de mise en service ont-elles été transmises au comptable ? | Non / Jamais | A prévoir, en particulier en cas de passage au prorata temporis |
| | Ces règles de fonctionnement du service sont portées à la connaissance de l'ensemble de l'équipe. | Oui / Complètement / Toujours | |
| | Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Existe-t-il des tableaux de bord sur le suivi des commandes et le suivi des anomalies ? | Sans objet / Non concerné | Les grosses opérations ne nécessitent pas de commande mais font l'objet d'un suivi spécifique hors Mag2 |
| Intégration des immobilisations en cours | | | |
| | Existe-t-il des procédures formalisées ? | Non / Jamais | |
| | Le circuit de validation est-il formalisé ? | Oui / Complètement / Toujours | Outil de suivi actuel permet de valider la bonne circulation des informations jusqu'au comptable |
| | La liste des personnes s'occupant du processus de supervision et du circuit de validation est-elle à jour ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Les dates de mise en service sont-elles connues ? | Non / Jamais | |
| | Y a-t-il un contrôle de cohérence entre la date de mise en service et la date de début d'amortissement ? | Non / Jamais | Pas nécessaire pour l'instant dès lors que l'amortissement démarre au 1er janvier N+1 |
| | Y a-t-il un enregistrement comptable ? | Oui / Complètement / Toujours | A la charge du comptable en accord avec les informations fournies par l'ordonnateur |
| | L'enregistrement comptable n'est jamais erroné ? | Non / Jamais | |
| | Y a-t-il un rapprochement de réaliser avec l'ordonnateur ? | Partiellement / parfois | A faire systématiquement |
| | Y a-t-il un suivi de l'exécution des procédures ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Ce suivi est-il fait de façon régulière ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Sans objet / Non concerné | |
| | Existe-t-il un système de conservation formalisé des dossiers et pièces justificatives ? | Oui / Complètement / Toujours | |
| | Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Existe-t-il des tableaux de bord sur le suivi des intégrations et le suivi des anomalies ? | Oui / Complètement / Toujours | Tableau annuel d'intégration (opération par opération) |
| Amortissements | | | |
| | Existe-t-il des procédures formalisées ? | Partiellement / parfois | Information dans l'annexe - A prévoir dans la procédure spécifique Immobilisations |
| | Y a-t-il une constance d'une année sur l'autre des méthodes pratiquées ? (cohérence sur la politique d'amortissement) | Non / Jamais | |
| | Le plan d'amortissement est-il validé et approuvé par la direction ? | Oui / Complètement / Toujours | Plan prévisionnel d'amortissement intégré dans le PCGP approuvé |
| | Existe-t-il un guide d'utilisation du logiciel d'amortissement ? (définition correcte des biens amortissables...) | Oui / Complètement / Toujours | Support documentaire sur le logiciel Mag2/MADRID (Logiciel de gestion des immobilisations et amortissements) |
| | Les règles du dossier permanent sont-elles respectées continuellement ? | Sans objet / Non concerné | Pas de dossier permanent pour l'instant |
| | Est-ce que toutes les modifications des règles du plan d'amortissement sont motivées et validées ? | Sans objet / Non concerné | Non concerné pour l'instant mais le projet de fiabilisation inclut une réflexion sur les durées d'amortissement |
| | Le dossier permanent est-il actualisé à chaque modification des règles du plan d'amortissement ? | Sans objet / Non concerné | Pas de dossier permanent pour l'instant |
| | Existe-t-il une dotation aux amortissements pour chaque bien amortissable ? | Non / Jamais | |
| | Vous n'avez aucun bien qui a été amorti avant sa date de mise en service ? | Non / Jamais | |
| | Il n'existe pas d'amortissements exceptionnels ? | Non / Jamais | |
| | Vous n'avez aucun bien que vous amortissez alors que celui-ci n'existe plus ? | Partiellement / parfois | Non, sous réserve des travaux à mener sur l'inventaire physique (exception pour le bâtiment Le Clos) |
| | Les durées d'amortissement respectent bien la réglementation comptable MQ2 ? | Majoritairement / Souvent | Oui sauf pour les "autres logiciels" pour être plus en cohérence avec la réalité |
| | Le suivi de la liquidation est-il fait de façon régulière ? | Oui / Complètement / Toujours | |
| | Le suivi est-il formalisé et traçable ? (quand, par qui...) | Oui / Complètement / Toujours | Etat de liquidation généré par l'outil MADRID |
| | Pour le mandatement, y a-t-il une vérification entre l'état des amortissements et les écritures comptables ? | Oui / Complètement / Toujours | |
| | Les opérations enregistrées sont-elles vérifiées ? | Oui / Complètement / Toujours | |
| | En cas de reprise, les décisions sont-elles motivées et justifiées ? | Sans objet / Non concerné | |
| | En cas de reprise, l'opération est-elle bien enregistrée comptablement ? | Sans objet / Non concerné | |
| | En cas de sortie de l'inventaire, existe-t-il des écritures d'appurement des comptes d'amortissement ? | Oui / Complètement / Toujours | Tous au comptable avec l'ensemble des états de fin d'année |
| | Y a-t-il au moins une fois par an un contrôle entre l'état des sorties et l'ensemble des écritures d'appurements des comptes d'amortissement ? | Non / Jamais | Prévoir un travail de rapprochement entre l'état des sorties et l'annexe sur les mouvements d'immobilisation et amortissement |
| | Toutes anomalies de procédure ou de pièces justificatives sont signalées et enregistrées ? | Sans objet / Non concerné | |
| | Existe-t-il des tableaux de bord sur le suivi des liquidations et le suivi des anomalies ? | Sans objet / Non concerné | |
| Annexé annuel | | | |
| | Existe-t-il un rapprochement entre les actes de propriétés des biens et la comptabilité ? | Non / Jamais | A initier ? |
| | Existe-t-il un rapprochement entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique ? | Non / Jamais | A prévoir lors de la mise en place de la GMAO - Certains rapprochements peuvent commencer (immobilier - véhicules - matériel de bloc - imagerie) |
| | Est-ce que les opérations en cours en fin d'année sont reversées et rattachées à l'exercice ? | Sans objet / Non concerné | Pas de rattachement de charge en matière de comptes de classe 2 |
| | Avez-vous pour chaque rattachement, les pièces justificatives nécessaires ? (justification du rattachement) | Sans objet / Non concerné | Pas de rattachement de charge en matière de comptes de classe 2 |
| | Toutes les charges à rattacher sont-elles enregistrées et comptabilisées à la comptabilisation ? | Sans objet / Non concerné | Pas de rattachement de charge en matière de comptes de classe 2 |
| | Les charges rattachées sont-elles imputées correctement ? | Sans objet / Non concerné | Pas de rattachement de charge en matière de comptes de classe 2 |
| | | | |
| | Nombre de cellules renseignées | | |
| | Oui / Complètement / Toujours | | 13 |
| | Majoritairement / Souvent | | 8 |
| | Partiellement / Parfois | | 5 |
| | Non / Jamais | | 13 |
| | Taux de cellules renseignées | | 68,42% |
| | Taux de validation des réponses | | 46,79% |

Logigramme des différentes étapes du processus de gestion des immobilisations :



NOM DE L'ACTIVITE : **Entrée du bien dans le bilan – Compte 20 ou compte 21**

I-Objet et cadrage de l'activité :

➤ **Définition de l'activité :**

L'acquisition d'une immobilisation terminée et mise en service par l'établissement conduit à son inscription à l'inventaire comptable, à l'actif du bilan.

Compte 20 : les immobilisations incorporelles :

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

Les immobilisations incorporelles renvoient plus précisément aux biens suivants :

- frais d'établissement ;
- frais d'études, de recherche et de développement ;
- frais d'insertion ;
- concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires

Compte 21 : les immobilisations corporelles :

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu par l'établissement pour concourir à l'exercice de ses missions au-delà de l'exercice en cours.

Les immobilisations corporelles se répartissent au bilan, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

- terrains ;
- agencements et aménagements de terrains ;
- constructions sur sol propre ;
- constructions sur sol d'autrui ;
- installations techniques, matériel et outillage industriel ;
- autres immobilisations corporelles.

➤ **Niveau de décision :**

L'entrée du bien immobilisé dans l'inventaire découle de la décision d'acquisition et de l'acquisition effective du bien, conformément au Plan pluriannuel d'investissement (PPI).

➤ Règles budgétaires et comptables applicables :

« Une immobilisation corporelle, incorporelle ou financière est comptabilisée à l'actif lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- il est probable que l'établissement bénéficiera du potentiel de services attendus ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante. »

« Les immobilisations corporelles ou incorporelles doivent être **évaluées** lors de leur entrée dans le patrimoine.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement, la valeur des biens est déterminée dans les conditions suivantes :

- les immobilisations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût d'acquisition ;
- les immobilisations produites par l'établissement sont comptabilisées à leur coût de production ;
- les immobilisations acquises à titre gratuit sont comptabilisées à leur valeur vénale ;
- les immobilisations acquises par voie d'échange sont comptabilisées à leur valeur vénale. »

La **valorisation des biens entrant à l'inventaire** doit prendre en compte :

- le coût d'acquisition du bien, qui comprend :
 - o le prix d'achat du bien (y compris droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des éventuelles remises)
 - o les coûts attribuables
 - frais d'appel d'offres
 - frais de préparation du site ou de démolition
 - frais de livraison et de manutention initiaux
 - honoraires, commissions et indemnités de professionnels
 - frais de transport, d'installation et de montage
 - taxes
 - frais d'actes
 - droits de mutation
 - révisions de prix

Les immobilisations sont comptabilisées pour leur valeur TTC, sauf en cas d'assujettissement à la TVA (elles sont alors inscrites au bilan pour leur valeur HT).

L'établissement a la possibilité d'imputer au compte de résultat prévisionnel et donc de ne pas faire figurer au bilan et de ne pas amortir les biens dont la valeur unitaire ne dépasse pas le seuil de 500 euros TTC.

Les biens dont la valeur unitaire est inférieure à 500 euros TTC, mais acquis dans le cadre d'un équipement initial ou d'un renouvellement complet, sont imputés dans le tableau de financement prévisionnel et constituent donc des immobilisations. Cette information doit être transmise au comptable.

Si un bien se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément, il y a lieu de prendre en considération le prix global de ce bien et non la valeur de chaque élément pour apprécier la limite de 500 euros TTC évoquée.

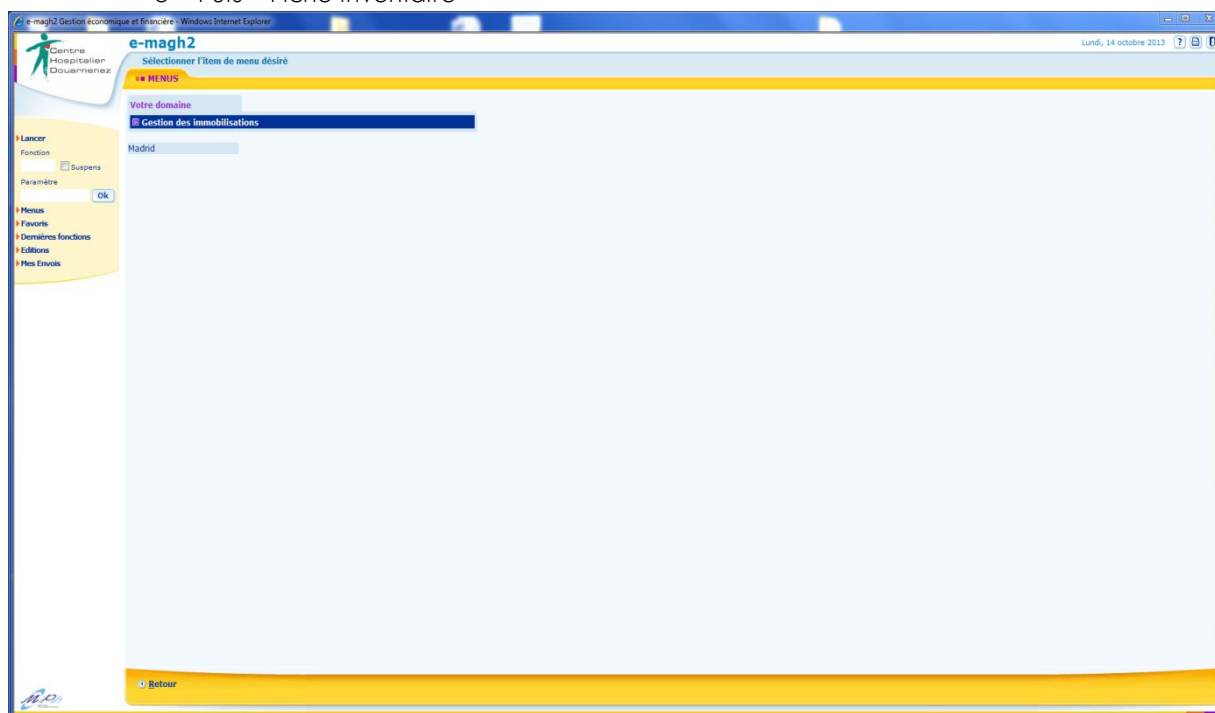
➤ Mise en œuvre :

Un numéro d'inventaire est attribué à l'immobilisation au moment de son acquisition par l'établissement, au moyen du logiciel de Gestion de maintenance assistée par ordinateur (GMAO).

Les entrées d'immobilisations dans l'inventaire sont effectuées dans l'espace « Madrid » du logiciel Magh2, selon le **mode opératoire** suivant :

1/Entrée dans le logiciel Magh2 :

- Dans « Gestion des immobilisations » sur Magh2, aller sur l'onglet « Madrid »
- Sélectionner :
 - o « Mise à jour »,
 - o Puis « Fiche inventaire »



2/Renseigner la référence du bien :

- Renseigner le numéro de la fiche d'inventaire du bien
- Cliquer sur « Confirmer »

The screenshot shows the 'e-magh2' web application interface. The main heading is '2015 Saisir les critères' and the sub-heading is 'REPRISES D'EXISTANT ET ACQUISITIONS'. The form contains several input fields: 'Etablissement 22', 'Fiche 2013' (with a dropdown menu showing '93'), 'Re-numerotée en', 'Dupliquée en', 'Famille', 'A partir de la commande', and 'Avec fiche technique'. There are also checkboxes for 'Lancer', 'Fondtion', 'Suspendre', and 'numéros de ligne / réception'. A sidebar on the left contains navigation options like 'Lancer', 'Mettre', 'Favoris', 'Ajouter aux favoris', 'Enlever des favoris', 'Dernières fonctions', 'Contrôle', 'Editions / Exports XLS', and 'Mes Envois'. At the bottom, there are buttons for 'Retour', 'Confirmer', 'Effacer', and 'Terminer'.

3/Renseigner le compte sur lequel le bien a été imputé à l'issue de la transaction et la date d'acquisition du bien :

- Pour entrer le bien dans l'inventaire, il faut disposer de la facture, qui donne le montant exact de la transaction (montant précis et effectif du bien : arrondis, frais de port...) afin de contrôler voire corriger le prix inscrit dans la fiche inventaire
 - Cliquer sur « Confirmer »

The screenshot shows the 'e-magh2' web application interface for 'ACQUISITION INFORMATIONS GENERALES'. The main heading is '2016 Effectuez votre saisie ou Revenez en début fiche'. The form contains several input fields: 'Etablissement 22', 'Exercice en cours 2013', 'Fiche 2013 91', 'Mode entrée Achat', 'Code gestionnaire IN', 'Type fiche 1 FICHE REELLE', 'Amortissable', 'Libellé long FAUTEUIL PESE PERSONNE 956 REFERENCE UGAP 1 111', 'Libellé court FAUTEUIL PESE PERSONNE 956', 'No interne', 'Famille', 'Références fournisseur 1226', 'U.G.A.P.', 'Facture 47770853', 'Mandat 007432', 'Date du mandat 26/09/2013', 'Compte d'achat H2154121', 'Date d'acquisition 26/09/2013', 'Materiel salles de consultations', 'Valeur d'actif 1500,08', 'Date de mise en service 08/08/2013', 'Mode de gestion Suivi par lot à l'inventaire', 'Indicateur de mouvement', 'Quantité 1,00', and 'Répartition 1'.

4/ Associer le bien à l'Unité fonctionnelle (UF) correspondante :

- Cliquer sur « Confirmer »

2010 Confirmer pour valider la saisie

ACQUISITION REPARTITION PAR UF

| UF | Budget | Libellé | Répartition et localisation | Prix d'entretien |
|------------------|----------|---------|-----------------------------|------------------|
| HC MEDECINE 2 | 1 500,08 | | | 1,00 |
| Reste à répartir | | | | |

Retour Confirmer Effacer

5/ Amortir le bien :

- Sélectionner la méthode d'amortissement retenue et entrer la durée d'amortissement
 - Cliquer sur « Confirmer »

2016 Effectuez votre saisie ou Revenez en début fiche

ACQUISITION INFORMATIONS AMORTISSEMENTS

Mode d'amortissement Linéaire

Date de début d'amortissement 01/01/2014

Date de fin d'amortissement

Durée

Taux

Réalisé au 01/01

Valeur résiduelle au 01/01 1 500,08

Retour Confirmer Effacer

6/L'écran affiche la répartition des dotations aux amortissements par année :

FICHE REELLE

Libellé FAUTEUIL PESE PERSONNE 936 Fiche 2013 91

Etablissement 22 Exercice en cours 2013

Compte d'achat H2154121 Materiel salles de consultations

Amortissement LINEAIRE Début d'amortissement le 01/01/2014

Taux Durée 7 Fin d'amortissement le 31/12/2020

Actif en cours 1 500,08 Amortissement en cours

| Ex | Annulé | Valeur résiduelle | Ex | Annulé | Valeur résiduelle |
|------|--------|-------------------|------|--------|-------------------|
| 2013 | | 1 500,08 | 2018 | 214,29 | 428,63 |
| 2014 | 214,29 | 1 285,79 | 2019 | 214,29 | 214,34 |
| 2015 | 214,29 | 1 071,50 | 2020 | | |
| 2016 | 214,29 | 857,21 | 2021 | | |
| 2017 | 214,29 | 642,92 | 2022 | | |

- o Cliquer sur « Confirmer »

II-Mesures de maîtrise des risques à respecter :

➤ Dispositifs d'autocontrôle :

- Contrôle de la conformité des acquisitions avec le PPI
- Contrôle de l'émission des factures d'acquisition
- Contrôle des informations figurant sur les factures
- Contrôle de la cohérence entre les informations de la fiche d'inventaire relatives au prix et les informations de la facture relatives au prix
- Contrôle régulier de l'enregistrement de toutes les entrées dans le fichier d'inventaire comptable de l'établissement
- Suivi de la transmission au comptable des pièces du mandatement de la dépense

➤ Dispositifs de contrôle extérieur :

- Contrôle par le comptable public de l'ensemble des mandats de paiement en clôture d'exercice
 - o Contrôle des montants des amortissements figurant sur le compte 68, qui correspondent aux montants d'acquisition des biens inscrits aux comptes 20 et 21 dans le fichier de l'ordonnateur

BAGOURD

Agnès

Décembre 2013

ATTACHES D'ADMINISTRATION HOSPITALIERE

Promotion 2013

La fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez : enjeux et portée des mesures de contrôle interne

Résumé :

L'article 47-2 alinéa 2 de la Constitution dispose : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière. » La fiabilité des comptes désigne ainsi le degré de conformité de l'information comptable à la réalité des éléments physiquement présents dans l'établissement public de santé.

La mise en œuvre du projet de fiabilisation des comptes des établissements publics de santé est régie par la circulaire interministérielle n°2011-391 du 10 octobre 2011. La fiabilisation des comptes est organisée selon deux axes : la fiabilisation des comptes *stricto sensu*, qui vise à détecter et corriger les anomalies comptables, et le contrôle interne comptable, qui vise à pérenniser les mesures destinées à empêcher que ces anomalies se reproduisent.

Objet de la mise en responsabilité du troisième stage de formation d'AAH, la fiabilisation des immobilisations au Centre hospitalier de Douarnenez constitue en même temps l'activité analysée dans le cadre de ce mémoire. Les immobilisations concourent au bon fonctionnement de l'établissement car elles constituent des éléments de structure pour son activité. Comptabilisées à l'actif du bilan, la fiabilité de leur transcription comptable est garante de la réalité du patrimoine de l'établissement.

Le travail présenté décrit d'une part les objectifs du projet de fiabilisation des immobilisations, sous-tendus par des exigences de qualité comptable et de bonne gouvernance.

Le diagnostic des risques comptables et financiers conduit d'autre part à la mise en place d'actions de contrôle interne.

Cette étude souligne les atouts et faiblesses de ces actions, et explore quelques pistes d'amélioration, ainsi que le niveau de responsabilité auquel l'AAH se situe dans leur mise en œuvre.

Mots clés :

Actif, amortissement, audit, bilan, comptabilité hospitalière, comptabilité publique, contrôle interne, Cour des comptes, CRC, DGFIP, DGOS, EPRD, équipements, états financiers, fiabilisation des comptes, HPST, image fidèle, immobilisations, investissement, LOLF, maîtrise des risques, M21, patrimoine, procédure, qualité comptable, régularité, sincérité

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.