



EHESP

Filière Directeur d'hôpital

Promotion : **2014 - 2016**

Date du Jury : **Décembre 2015**

**L'impact de la certification des comptes sur la
gestion des directions fonctionnelles :**

**L'exemple du Centre Hospitalier d'Avignon,
établissement de première vague**

Aurélie BARATIER

Remerciements

Je tiens à remercier tout d'abord Cécile Polito, Directrice adjointe en charge des affaires financières sur le Centre Hospitalier d'Avignon pour m'avoir proposé de travailler sur ce sujet, pour son accompagnement et ses conseils avisés tout au long de la rédaction de ce mémoire,

Je remercie également Philippe Bourguin, Directeur adjoint en charge des affaires financières du CHI Toulon-La Seyne sur mer pour sa disponibilité, la qualité des échanges que nous avons pu avoir et surtout pour la relecture attentive de ce mémoire,

Je remercie toutes les personnes qui m'ont accordé de leur temps dans le cadre des entretiens réalisés pour ce projet : Sylvie Assadourian, Patrick Auméras, Jean-Marc Bargier, Pascal Bourlier, Marielle Dijon et Christelle Falco,

Je remercie enfin Magali Luc, maître de stage, Directrice adjointe en charge des achats et de la logistique pour sa relecture pertinente.

Sommaire

Introduction	3
1 L'An 1 de la certification des comptes : un impact managérial important sur l'organisation du travail au sein des directions fonctionnelles	7
1.1 Une nécessaire organisation en mode projet basée autour de deux objectifs : la fiabilisation des états financiers et les dispositifs de maîtrise du risque.....	7
1.1.1 Une démarche institutionnelle relayée au sein des directions fonctionnelles	7
1.1.2 Deux axes de travaux privilégiés : la fiabilisation du bilan d'ouverture et les dispositifs de maîtrise de risque	13
1.2 Les impacts de la certification des comptes en matière d'organisation du travail au sein des directions fonctionnelles.....	21
1.2.1 Les attendus en termes de contrôle interne comptable et financier.....	21
1.2.2 ...ont obligé des évolutions notables dans les méthodes de travail	27
2 L'An 2 de la certification des comptes : la rencontre de la gestion administrative hospitalière avec un nouveau paradigme	34
2.1 La certification des comptes doit être appréhendée comme un outil de management et ne constitue pas une fin en soi	34
2.1.1 L'autonomie de gestion de l'établissement de santé favorise l'appropriation de la démarche comme un outil de management	34
2.1.2 La certification des comptes s'inscrit dans les démarches d'amélioration continue de la qualité et représente ainsi un levier managérial pour faire évoluer les organisations.....	39
2.2 La démarche de certification nécessite d'adopter une vision stratégique plus globale sur la qualité des organisations administratives.....	42
2.2.1 La maîtrise des risques, un enjeu pour les organisations	43
2.2.2 Les conditions de la pérennisation de la démarche	46
Conclusion	53
Bibliographie	54
Liste des annexes	59

Liste des sigles utilisés

ARS : Agence Régionale de Santé
BO : Business Object
CAC : Commissaire aux comptes
CET : Compte épargne temps
CH : Centre Hospitalier
CHA : Centre Hospitalier d'Avignon
CI : Contrôle interne
CICF : Contrôle interne comptable et financier
CME : Commission médicale d'établissement
DAF : Direction en charge des affaires financières
DAM : Direction des affaires médicales
DGFIP : Direction générale des finances publiques
DGOS : Direction générale de l'offre de soins
DPAE : Déclaration préalable à l'embauche
DRH : Direction des ressources humaines
EPRD : Etat prévisionnel des recettes et des dépenses
FIDES : Facturation individuelle des établissements de santé
GED : Gestion électronique des documents
HAS : Haute autorité de santé
HS : Heures supplémentaires
IGAAC : Installations générales, agencements, aménagements et constructions
MiPiH : Midi Picardie Informatique Hospitalière
NEP : Norme d'exercice professionnel
PESV2 : Protocole d'échange standard version 2
PSL : Produits sanguins labiles
RAN : Report à nouveau
REX : Retour d'expériences
RH : Ressources humaines
RTT : Récupération du temps de travail
SIH : Système d'information hospitalier
T2A : Tarification à l'activité
TP : Trésorier public

Introduction

« Transparence. Rarement, dans l'histoire de nos sociétés, un mot aura connu aussi soudainement un tel succès d'usage ». C'est en ces termes que Jean-Claude Trichet évoque notamment le changement de paradigme au sein des institutions publiques¹. En effet, l'émergence du « New Public Management » dans les années 1970 au sein des pays de l'OCDE a favorisé la modernisation de l'administration pour répondre au déclin de la confiance des citoyens vis-à-vis de l'Etat. Ainsi, le vote de la Loi Organique relative aux Lois de Finances le 1^{er} août 2001 répond à cet objectif. L'article 58 de la Loi prévoit en effet, que la Cour des comptes certifie la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat.

La mise en place de la certification des comptes publics vise ainsi, dans un objectif de transparence des comptes publics, le contrôle de la qualité de l'information transmise et la sincérité de la comptabilité publique. Cette procédure est historiquement plus ancienne dans le secteur privé. La certification des comptes a été mise en place en 1867² pour les sociétés commerciales afin de rassurer les investisseurs et de pouvoir réaliser plus facilement des augmentations de capital en bourse. Ce processus reposait sur la publication des comptes de la société après vérification obligatoire par des experts externes à l'entreprise. Actuellement, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice³. La certification des comptes peut se définir dès lors comme l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sous sa responsabilité, sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables au premier rang desquelles figurent la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes⁴. Elle a pour finalité d'assurer aux tiers la transparence dans l'information donnée sur la situation financière et patrimoniale de l'établissement. Cette volonté a été intégrée aux principes fondateurs de notre République par la révision constitutionnelle du

¹TRICHET J-C. « Discours de M. Jean-Claude TRICHET, délégué de l'Académie des sciences morales et politiques » [en ligne]. *Séance publique annuelle des 5 académies*, 23 octobre 2012, [consulté le 5 août 2015], Disponible sur internet : <http://seance-cinq-academies-2012.institut-de-france.fr>.

² Loi du 24 juillet 1867 sur les Sociétés Commerciales. Bulletin des Lois 1867 n°1513.

³ Article L823-9 du code de commerce.

⁴ COMITE DE FIABILITE DES COMPTES LOCAUX. *Annexe sur l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux : enjeux et méthodes*. Décembre 2014, [visité le 10 août 2015], Disponible sur internet : www.collectivites-locales.gouv.fr/certification-des-comptes-des-collectivites.

23 juillet 2008⁵. Les obligations de contrôle interne, d'information financière et d'audit des systèmes de comptabilité publique sont également prévues dans le cadre de directives européennes⁶. Les hôpitaux sont concernés depuis 2009 par cette obligation qui touche d'autres secteurs de la sphère publique tels que les comptes du régime général de la sécurité sociale⁷, les universités⁸, ainsi que les collectivités territoriales⁹.

L'article L6145-16 du code de la santé publique prévoit le principe de la certification des comptes des établissements publics de santé. Ainsi, sont soumis à la certification des comptes pour les comptes de l'exercice 2014, les établissements publics de santé dont le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier, est égal ou supérieur à cent millions d'euros pendant trois exercices consolidés. L'arrêté pris le même jour¹⁰ précise la liste des établissements publics de santé dont les comptes sont soumis à la certification. Dans la région Provence Alpes Côte d'Azur, seuls deux établissements sont concernés par cette première vague : le Centre Hospitalier d'Avignon et le Centre Hospitalier de Montfavet.

Lors du début de mon stage sur le Centre Hospitalier d'Avignon, le commissaire aux comptes nommé lors du Conseil de Surveillance en date du 1^{er} juillet 2014, conformément à l'article R6145-61-2 du Code de la santé publique,¹¹ finalisait l'examen des comptes annuels de l'exercice 2014. La présentation du rapport définitif a eu lieu lors de la séance du Conseil de surveillance du 23 juin dernier. Conformément au rapport du commissaire aux comptes, le Centre Hospitalier d'Avignon est certifié sans réserve : « Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice

⁵ Article 47-2 de la Constitution du 4 octobre 1958 : 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.

⁶ CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE. Directive 2011/85/UE DU CONSEIL du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres [en ligne]. Journal officiel de l'Union européenne 23/11/2011 [visité le 5 août 2015], disponible sur internet : <http://www.eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=uriserv:ec0021>.

⁷Loi organique n°2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale [en ligne]. Journal officiel, n°179 du 3 août 2005. [visité le 6 août 2015], disponible sur internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/organique/2005/8/2/2005-881/jo/texte>.

⁸ Loi n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux Libertés et responsabilités des universités [en ligne]. Journal officiel n°185 du 11 août 2007. [visité le 6 août 2007], disponible sur internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT00000824315>.

⁹ Article 32 du projet de Loi portant nouvelle organisation territoriale de la République dite Loi NOTRe.

¹⁰ MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE, MINISTERE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES, CHARGE DU BUDGET. Arrêté du 23 décembre 2013 fixant la liste des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes pour les comptes de l'exercice 2014. [en ligne] Journal officiel, n°0301 du 28 décembre 2013. [visité le 20 mars 2015], disponible sur internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichText.do?cidText=JORFTEXT000028396681>.

¹¹ Article R6145-61-2 du code de la santé publique « La ou les instances chargées de la certification sont nommées par le conseil de surveillance pour six exercices sur proposition du directeur de l'établissement, au terme d'une procédure de mise en concurrence conduite dans les conditions prévues par le code des marchés publics et conformément à un cahier des charges type arrêté par les ministres chargés du budget et de la santé ».

écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'établissement »¹². Le Centre Hospitalier d'Avignon fait donc partie des 16 hôpitaux nationaux certifiés sans réserve¹³. Le Centre Hospitalier de Montfavet a également eu les mêmes résultats favorables. Le travail mené par la Direction des affaires financières mais également par toutes les autres directions fonctionnelles justifie une telle décision.

En effet, si la certification des comptes est le plus souvent appréhendée au sein des établissements de santé sous un prisme uniquement comptable et financier, elle impacte plus largement la gestion des activités au sein des directions fonctionnelles. En effet, les différentes directions effectuent quotidiennement des opérations de gestion qui induisent une traduction comptable dont les aspects techniques sont le plus souvent appréhendés uniquement au niveau de la direction en charge des affaires financières. La certification des comptes impacte donc un grand nombre d'acteurs au-delà des seuls spécialistes de la comptabilité et des finances hospitalières. La démarche, en partant de la nécessité de fiabiliser l'impact comptable des opérations de gestion et en incitant de ce fait au développement du contrôle interne comptable et financier, questionne le fonctionnement de chaque direction fonctionnelle par la remise à plat des différents processus de travail. L'objectif de ce mémoire est d'appréhender les impacts de la certification des comptes en matière de gestion au sein des directions fonctionnelles. Le retour d'expérience ainsi réalisé sur le Centre Hospitalier d'Avignon avec pour certains exemples, l'apport de l'expérience du Centre Hospitalier Spécialisé de Montfavet, permettra de mettre en exergue la certification des comptes comme un levier interne aux directions fonctionnelles. Il s'agit en effet de pouvoir appréhender comment, en tant que Directeur, ce type de démarche peut constituer une opportunité visant à renforcer l'efficacité, la performance ainsi que la fiabilité des organisations internes administratives. Il vise également à préciser les incidences de cette démarche sur l'organisation des directions fonctionnelles et de mettre au débat le fait que la certification des comptes pourrait constituer un pas vers une certification de gestion, pendant de la certification HAS pour le secteur administratif. Enfin, la question de savoir si la certification des comptes pourrait constituer un outil de gestion et de pilotage laissant une marge de manœuvre aux établissements de santé sera également abordée.

Deux cycles seront particulièrement investigués et serviront d'exemple à mon argumentaire : le cycle personnel et le cycle recettes, deux cycles représentant des enjeux stratégiques pour l'établissement en termes de maîtrise des risques financiers. En

¹² Extrait du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels – exercice clos le 31 décembre 2014 - présenté à la séance du 23 juin 2015 du Conseil de surveillance du Centre Hospitalier d'Avignon – page 1/3

¹³ HOSPIMEDIA. 30 juillet 2015, « *Les hôpitaux ont surfé haut la main sur la première vague de certification* » [en ligne], [visité le 4 août 2015], disponible sur Internet : <http://abonnes.hospimedia.fr/dossiers.20150730-gestion-les-hopitaux-ont-surfe-haut-la-main>.

effet, avec des dépenses annuelles de personnel de plus de 156 millions d'euros et une valorisation financière des recettes du titre 1 à hauteur de 154 millions d'euros¹⁴ la question du contrôle interne appliqué à ces deux thématiques constitue un enjeu prégnant. Le processus de la certification des comptes étant finalisé au moment de la rédaction du mémoire, les constats et le retour d'expérience ainsi retracés se basent sur les entretiens avec les principaux acteurs de la démarche (entretiens semi-directifs), l'étude des documents relatifs à la préparation et à la certification des comptes ainsi que la participation au comité de pilotage et aux différentes réunions et groupe de travail sur le sujet.

Si la première année de déploiement de la démarche de certification des comptes a révélé de forts impacts en termes d'organisation du travail au sein des directions fonctionnelles (1^{ère} partie), l'An 2 vise une assise dans le temps des incidences de cette démarche sur les organisations par le rapprochement de la gestion administrative à un nouveau paradigme : le déploiement de la démarche qualité au sein des organisations internes (2^{ème} partie).

¹⁴ Données issues de la note de conjoncture à fin décembre 2014 du Centre Hospitalier d'Avignon.

1 L'An 1 de la certification des comptes : un impact managérial important sur l'organisation du travail au sein des directions fonctionnelles

Cette démarche innovante pour les établissements de santé, a nécessité la structuration d'une organisation institutionnelle dédiée, permettant la détermination d'objectifs stratégiques pour la première année de certification.

1.1 Une nécessaire organisation en mode projet basée autour de deux objectifs : la fiabilisation des états financiers et les dispositifs de maîtrise du risque

1.1.1 Une démarche institutionnelle relayée au sein des directions fonctionnelles

Visant la qualité comptable, la certification des comptes constitue une démarche innovante qui représente un enjeu institutionnel à plusieurs niveaux :

Concernant l'image de marque de l'établissement

La certification des comptes par le commissaire aux comptes, en répondant à un objectif de transparence, vise à informer le grand public ainsi que les partenaires extérieurs de l'établissement de la qualité comptable mise en œuvre dans le cadre de sa gestion financière. Dans un contexte où l'accès à des financements extérieurs se complexifie, l'obtention d'une certification des comptes sans réserve constitue une garantie pour les tiers financeurs et ainsi, peut favoriser l'accès de l'établissement à différentes modalités de financement, nécessaire afin de maintenir un niveau d'investissement suffisant visant à la qualité et la sécurité des soins. De même, elle constitue un gage de qualité comptable pour les services de l'Agence régionale de santé, en charge de contrôler l'équilibre financier de l'établissement.

Concernant la gestion interne

En tant que démarche novatrice, elle nécessite une adaptation des services aux attendus méthodologiques. Par ailleurs, la qualité comptable au travers des impératifs d'exhaustivité, de sincérité, d'existence et d'exactitude des comptes, nécessite une

analyse des pratiques des différents services de l'établissement, originaires des faits générateurs d'opérations comptables. En questionnant les organisations, la certification des comptes favorise une meilleure connaissance des organisations internes. Comme toute démarche d'audit, elle mettra en exergue ses points forts et ses points faibles dans le cadre du contrôle interne comptable et financier.

Les enjeux de la certification des comptes impliquent donc la mise en place d'orientations stratégiques institutionnelles impliquant en premier lieu le chef d'établissement. En effet, il oriente et détermine la stratégie de l'établissement pour parvenir au résultat attendu dans le cadre de la certification de comptes. A ce titre, il doit favoriser la mobilisation des professionnels concernés au-delà de la direction des affaires financières en positionnant ce projet perçu comme prioritairement comptable et financier à un niveau institutionnel et transversal. Il ressort de l'enquête menée par la DGOS et la DGFIP auprès des établissements de première vague à la fin du premier semestre 2015 que dans l'ensemble des établissements certifiés sans réserve, le portage du projet avait été réalisé par le chef d'établissement.

Le Centre Hospitalier d'Avignon a déployé une démarche projet avec la mise en place d'un comité de pilotage chargé d'animer et d'assurer le suivi de la démarche au niveau institutionnel. Composé de l'ensemble des directeurs adjoints en charge des secteurs fonctionnels visés par la certification des comptes (affaires financières, ressources humaines, achats, logistique, travaux, qualité et système d'information), il comprend également le Président de la CME, la directrice des soins ainsi que le médecin responsable du DIM. Il se réunit régulièrement depuis 2012, afin de maintenir la dynamique mise en place. Dans un souci de favoriser le déploiement d'un projet commun, le comptable public, membre du comité de pilotage, a également été associé à cette démarche. En effet, ordonnateur et comptable interviennent, chacun conformément à leurs compétences, dans la tenue de la comptabilité hospitalière. La certification des comptes nécessite un travail en collaboration renforcée tout au long de la démarche compte tenu du fait que le CAC apprécie les états financiers que l'ordonnateur et le comptable préparent ensemble.

Un rétro planning pluri-annuel et incitatif a été formalisé dès l'engagement de l'établissement dans la démarche et comprend les objectifs à atteindre. Il s'appuie pour l'essentiel sur celui proposé par le guide inter-ministériel¹⁵.

¹⁵ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES. *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* annexé à la circulaire interministérielle n°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011, relative au Aurélie BARATIER - Mémoire de l'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique - 2015

Il se décline ainsi :

Exercices	Actions	Jalons
2011	Organisation en mode projet, désignation des référents, communication interne Diagnostic et élaboration d'un plan d'action pour la mise en œuvre du CICF et la fiabilisation des états financiers Début des travaux sur les immobilisations sur les immobilisations et l'inventaire Réflexion sur les pré-requis pour la détermination des provisions et dépréciations	Organisation du projet Définition d'un plan d'action pluriannuel Début des travaux sur l'inventaire Identification des thèmes prioritaires de fiabilisation des comptes
2012	Déploiement du contrôle interne sur les processus à forts enjeux et risques Documentation des procédures Travaux sur les immobilisations et l'inventaire Mise en place des pré-requis pour la détermination des provisions et dépréciations Fiabilisation du bilan et étude des écritures correctives, prise en compte de la M21 Adaptation si nécessaire et documentation des systèmes d'information Elaboration d'une procédure et d'un calendrier de clôture	Travaux sur l'inventaire, les immobilisations, les provisions et dépréciations Adaptation du SIH Elaboration d'un calendrier de clôture
2013	Poursuite du déploiement du contrôle interne et documentation Fiabilisation du bilan et documentation des écritures correctives, prise en compte des évolutions de la M21 Test du calendrier de clôture Production du nouveau compte financier relatif à l'exercice 2012	Clôture des comptes 2012 selon nouvelle procédure Adaptation des SIH
2014	Poursuite du déploiement du CI et documentation Passation des écritures correctives si nécessaire Clôture des comptes 2013 selon nouveau calendrier avec un manuel formalisé de clôture	Arrêté, production et approbation des comptes 2013 selon nouvelle procédure

Afin de mener des actions plus opérationnelles, quatre sous-groupes thématiques ont été constitués et correspondent aux cycles majeurs identifiés dans le processus de certification :

- Un groupe de travail sur les achats,
- Un groupe de travail sur les immobilisations,
- Un groupe de travail sur le personnel,
- Un groupe de travail sur les recettes.

Compte tenu des faibles enjeux que représentent les fonds déposés sur l'établissement, le choix a été fait de ne pas instituer un groupe de travail dédié à cette thématique.

Le Centre Hospitalier de Montfavet a également déployé une organisation en mode projet en s'appuyant sur un Comité de pilotage stratégique pré-existant à la démarche de certification.

lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé, p.46.

Aussi bien sur le CH d'Avignon que le CH de Montfavet, les services financiers ont été positionnés comme les coordonnateurs du projet et un cadre de la Direction des affaires financières a été nommé référent certification des comptes. Compte tenu du caractère éminemment comptable et financier de la démarche, il apparaissait plus opportun de mener cette coordination par la DAF au regard notamment des compétences et connaissances de la M21, préalables nécessaires à la préparation de la certification des comptes.

Les deux établissements de première vague du Vaucluse ont déployé une campagne de communication auprès des directions fonctionnelles afin de présenter la démarche, de les sensibiliser aux actions à réaliser comme, par exemple, la formalisation des procédures nécessaires au contrôle interne ainsi que la justification des soldes des comptes par cycle. Chaque direction fonctionnelle disposait d'une liberté d'organisation, tout en bénéficiant de l'appui technique de la DAF. Cette dernière a donc dû s'organiser afin de pouvoir réaliser cet accompagnement. En 2013, le Centre Hospitalier d'Avignon a procédé à l'affectation d'un agent pour favoriser la coordination de la démarche et constituer un appui technique notamment sur le cycle RH, compte tenu des enjeux liés à l'importance des masses financières de ce cycle. Une cellule dédiée à la certification des comptes a été mise en place au CH de Montfavet centralisée au niveau de la DAF. Le déploiement d'une démarche projet nécessite en effet de déterminer les moyens et matériels nécessaires à mettre en œuvre pour atteindre l'objectif institutionnel fixé.

La direction du Centre Hospitalier d'Avignon a fait le choix de préparer la démarche sans l'aide d'un cabinet conseil. Dès 2012, les directions fonctionnelles ont du se mettre en ordre de marche afin d'atteindre les objectifs institutionnels. L'ensemble des travaux préparatoires a principalement pesé sur les cadres de chaque secteur administratif et technique, essentiellement les attachés et ingénieurs. Par exemple, concernant le cycle personnel, les deux attachés respectivement en charge du personnel médical et non médical ont eu à déployer cette démarche au sein de leur service. Concernant le personnel non médical, des réunions de service ont été organisées afin d'explicitier la démarche à l'ensemble des agents, de leur en présenter les enjeux et de déterminer les actions à mener afin de répondre aux attendus de la certification des comptes. De même, des formations ont été organisées afin de sensibiliser le cadres des directions fonctionnelles au contrôle interne et de procéder à des rappels relatifs aux règles de comptabilité issues de la M21 dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions.

Par ailleurs, la Direction des systèmes d'information a été impliquée dès l'origine du projet et joue un rôle essentiel. En effet, les informations comptables sont essentiellement dématérialisées et sont intégrées de manière plus ou moins complexe dans le système

d'information hospitalier. Il s'agit en l'espèce de vérifier le niveau d'adaptabilité du système d'information aux exigences de la qualité comptable afin de procéder à la revue des systèmes applicatifs et des contrôles généraux informatiques. L'essentiel de la production de l'information comptable, du fait générateur à sa traduction comptable et financière transigent par le système d'information de l'établissement. Aussi, le commissaire aux comptes s'assure-t-il en premier lieu de l'opérationnalité et de la gouvernance de la fonction, puis de la qualité comptable de l'information financière générée par celui-ci. Le contrôle des flux fait donc partie intégrante du processus de certification des comptes. La fiabilité des informations issues des systèmes d'information déployés constitue un enjeu dans le cadre de la certification des comptes afin d'assurer l'exactitude, l'exhaustivité, la réalité et l'imputation correcte des informations ainsi enregistrées. Le diagnostic du contrôle interne de la fonction informatique et des applications a dû être formalisé ainsi que celui des contrôles embarqués réalisés au sein des logiciels de même que leurs restitutions. L'attention a également dû être portée sur les habilitations et les interfaces.

Les établissements de première vague ont fait l'objet d'un accompagnement spécifique au niveau national de la part de la DGOS et de la DGFIP. En effet, celui-ci a favorisé le dialogue entre les différents acteurs institutionnels impliqués dans la démarche : ministère de la santé, des finances et compagnie nationale des commissaires aux comptes. Des retours d'expérience ont été régulièrement organisés au niveau régional et départemental par l'Agence Régionale de Santé et la Direction régionale/départementale des finances publiques. Il s'agissait de lieux d'échange permettant aux établissements de faire remonter les questionnements et les difficultés de mise en œuvre.

De plus, de 2012 à 2014, les Centres Hospitaliers d'Avignon et de Montfavet ont mené le travail préparatoire à la certification des comptes de manière autonome en se basant sur les outils mis à la disposition par le ministère. L'Agence régionale de santé a lancé un appel à candidature dans le cadre du fonds d'intervention régional permettant un appui aux démarches de fiabilisation et de certification des comptes et notamment la réalisation d'un audit à blanc. Les deux établissements se sont inscrits dans cette démarche et ont obtenu pour l'année 2014 le financement d'un accompagnement réalisé par KPMG pour le CH d'Avignon et EXCO pour le CH de Montfavet à quelques mois du choix du commissaire aux comptes.

La mission menée par KPMG au sein du Centre Hospitalier d'Avignon s'est déroulée sur une période de deux mois, du 31 mars au 30 mai 2014. Elle a permis la réalisation d'un diagnostic au regard des attendus de la certification des comptes quelques mois avant le

début de la mission intérimaire du commissaire aux comptes. Cette mission a été bénéfique pour plusieurs raisons :

D'une part, elle a permis la rencontre de deux mondes professionnels qui n'ont jamais travaillé ensemble jusqu'alors et qui s'appuient sur des cultures différentes : les cabinets de commissariat aux comptes aguerris aux techniques de l'audit externe et au contrôle interne comptable et financier et les professionnels hospitaliers pour lesquels la procédure de certification visait jusqu'à l'heure actuelle la qualité et la sécurité des soins.

D'autre part, cette intervention a été l'occasion de relancer une dynamique qui s'était essouffée depuis le lancement de la démarche en 2012. En effet, le maintien d'une dynamique soutenue pendant deux années pleines était difficile face aux contraintes quotidiennes. Cependant, cette période a néanmoins été nécessaire pour favoriser l'acculturation des professionnels à cette nouvelle démarche.

A la suite de cet audit préparatoire, le Conseil de surveillance en date du 1^{er} juillet 2014, a désigné le cabinet EXCO pour assurer la démarche de certification des comptes sur le CH d'Avignon.

Le calendrier d'intervention a été le suivant :

Phase	Dates
Prise de connaissance de l'établissement	Du 25/08/2014 au 26/09/2014
Examen du bilan d'ouverture	Du 20/10 au 24/10 et du 26 au 28/11/2014
Mission intérimaire (examen du contrôle interne)	Du 20/10 au 5/12 selon les cycles
Mission finale (examen des comptes annuels)	Du 23 au 27/02 et 23 au 27/03/2015

L'intervention du commissaire aux comptes a débuté en août 2014 au sein du Centre Hospitalier d'Avignon dans le cadre de la phase de prise de connaissance. Celle-ci permet au CAC de mieux connaître la structure dans laquelle il va intervenir notamment en termes de nature d'activités, de gouvernance, de politique d'investissement, de stratégies, d'organisation et de choix comptables. Durant le mois de septembre, des interventions sur site ont favorisé la prise de connaissance par le commissaire aux comptes de l'établissement et de l'organisation de chaque direction fonctionnelle au regard des différents cycles audités. Dans le cadre de sa mission légale, l'intervention du commissaire aux comptes dans l'établissement a également comporté une mission

d'accompagnement. La mise en place de référents par cycle a favorisé le travail en partenariat avec les directions fonctionnelles sans recours systématique à la Direction des affaires financières.

Les travaux d'intérim se sont déroulés sur un peu plus de deux mois : d'octobre à décembre 2014 et ont porté sur le bilan d'ouverture, l'audit du SI et l'audit du CI concernant les cycles relatifs aux achats, immobilisations, recettes, personnel et trésorerie-endettement. Cette étape permet l'appropriation par le commissaire aux comptes du système d'information ainsi que de l'ensemble des procédures administratives et comptables. Elle vise essentiellement le contrôle interne comptable et financier mis en œuvre au sein de chaque cycle audité. Elle permet également la préparation de l'audit final des états financiers. Durant cette période, le CAC a également procédé à la validation du contenu et de la structure du dossier de travail (dossier de l'exercice et dossier permanent).

Dans le cadre de la première année de certification, le Centre Hospitalier d'Avignon a porté ses actions sur deux axes principaux.

1.1.2 Deux axes de travaux privilégiés : la fiabilisation du bilan d'ouverture et les dispositifs de maîtrise de risque

La fiabilisation du bilan d'ouverture ainsi que les dispositifs de maîtrise de risque ont constitué les deux principaux enjeux de l'An 1 de la certification des comptes.

Concernant la fiabilisation des états financiers

L'An 1 de la certification des comptes pour les établissements de première vague de la région PACA et plus largement pour tous les établissements, a essentiellement porté sur la fiabilisation des états financiers. Celle-ci vise la justification par l'établissement que les éléments inscrits dans le bilan constituent bien des actifs et des passifs au sens de l'instruction budgétaire et comptable M21, norme comptable applicable aux établissements publics de santé. Elle implique également que tous les éléments devant figurer au bilan s'y trouvent. De même, le montant des soldes inscrits ainsi que les masses des comptes de résultats doivent être conformes aux règles d'enregistrement comptable.

Le bilan d'ouverture fait l'objet d'un contrôle approfondi par le commissaire aux comptes. Dans ce cadre, la DGOS ainsi que la DGFIP ont soulevé neuf thématiques qui doivent faire l'objet d'une vigilance minimale et notamment :

- la nécessité de disposer d'un inventaire et d'un état de l'actif rapprochés avec la comptabilité générale de l'établissement,
- la réalité du patrimoine,
- la mise à niveau des provisions,
- le respect du principe de séparation des exercices.

Suivant ces recommandations, les services de la DAF ont déterminé un plan d'actions spécifique à la fiabilisation du bilan d'ouverture portant leurs actions essentiellement sur les points suivants :

- L'inventaire physique des biens. L'établissement s'est centré sur les biens représentant les masses financières les plus importantes. Aussi, le choix a-t-il été fait d'intervenir dans un premier temps sur les biens immobilisés et notamment le patrimoine immobilier et le matériel médical plutôt que de procéder à un inventaire physique exhaustif. Dans tous les secteurs et hors constructions, il a été procédé à l'analyse des actifs anciens (notamment matériels et logiciels) totalement amortis qui ne sont plus présents dans l'établissement. Des réformes en masse ont donc été mises en œuvre sur les biens les plus anciens (date d'acquisition remontant antérieurement à 2008).
- Les biens reçus en affectation pour lesquels il s'agissait de procéder à la comptabilisation des droits de l'affectant.
- Les provisions pour risques et charges et provisions réglementées à savoir :
 - Recensement des jours de CET et leur valorisation financière,
 - Respect des règles relatives aux provisions réglementées pour le renouvellement des immobilisations,
 - Identification des risques potentiels pouvant donner lieu à une provision, valoriser leur montant et déterminer la méthodologie de calcul,
 - L'analyse des créances en stock au bilan afin de procéder si nécessaire à leur apurement à leur dépréciation.

Dans ce cadre, chaque direction fonctionnelle a dû procéder de manière précise à l'analyse de chaque poste du bilan dans le cadre de la fiabilisation des états financiers. Ainsi, un diagnostic a été effectué. Celui-ci a permis de revoir certaines valorisations de provisions.

L'exemple le plus parlant est sans doute celui concernant la détermination de la provision réglementée correspondant au CET. Les provisions pour charges de personnel CET ont pour objet la couverture des engagements de l'établissement vis-à-vis des personnels en

termes de jours de congés, RTT et heures supplémentaires non pris et épargnés, CET. Ces provisions sont constituées sur la base du nombre de jours épargnés et maintenus en stock au 31 décembre, recensés par la DRH et la DAM, valorisés forfaitairement conformément aux décrets n°2012-1366¹⁶ et 2012-1481¹⁷. Un taux de charge moyen réel, calculé par catégorie de personnel, sur la masse salariale de l'exercice, est appliqué à cette valorisation forfaitaire. Ce dernier point n'étant pas encadré par les textes, il a nécessité une validation locale.

Or, antérieurement à la démarche de certification des comptes, il n'existait pas de formalisation d'un total théorique à provisionner. Le suivi des jours de CET se faisait dans le cadre d'un suivi Excel, le logiciel de planning ne permettant pas d'intégrer les décomptes de jours de CET. De même, les jours de CET n'apparaissaient pas sur les bulletins de paie. Le montant comptabilisé ne correspondait pas au besoin théorique. Le manuel de clôture des comptes doit désormais intégrer une phase de contrôle et de validation des états des compteurs individuels des agents en amont pour disposer d'extractions fiables en temps utiles.

Il a alors été nécessaire d'établir la liste des éléments concernés (CET, congés acquis au 31/12/N non consommés, compteur d'heure réel au 31/12/N quel que soit l'utilisation au 01/01/N+1, HS, régularisation due à la rétroactivité d'éléments variables de paie). Il a fallu également apposer à chaque droit les pièces justificatives. Par ailleurs, il existe une dichotomie entre la réglementation encadrant le CET et les principes de comptabilité publiques. En effet, le droit d'option est possible jusqu'au 31/03/N+1 ce qui empêche de bénéficier d'une évaluation précise du risque à couvrir en fin d'année.

Le fichier Excel de base CET historique est alimenté par retour de courrier daté et signé par l'intéressé des jours acquis au 31/12/2012. Un contrôle sur échantillon est alors effectué par le service financier sur la base de ce fichier Excel pour vérifier l'exactitude des jours portés. En 2014, le nombre de jours apparaît sur les bulletins de paie. Le service ne procède donc plus à la mise à jour des compteurs CET sur le fichier Excel précédemment utilisé. Une information a été faite à tous les agents bénéficiaires de ce

¹⁶ MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Décret n°2012-1366 du 6 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne-temps et aux congés annuels dans la Fonction publique hospitalière [en ligne]. Journal officiel, n°0286 du 8 décembre 2012. [visité le 17 août 2015], disponible sur Internet :

[http : www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2012/12/6/2012-1366/jo/texte](http://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2012/12/6/2012-1366/jo/texte).

¹⁷ MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Décret n°2012-1481 du 27 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne-temps et aux congés annuels des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé [en ligne]. Journal officiel, n°0303 du 29 décembre 2012. [visité le 17 août 2015], disponible sur Internet :

[http : www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2012/12/27/2012-1481/jo/texte](http://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2012/12/27/2012-1481/jo/texte).

dispositif en fin d'année. Sur environ 400 CET ouverts, seules trois réclamations sont parvenues au service des RH. Les dossiers concernés ont fait l'objet de rectificatifs.

Ainsi, pour la première année de certification des comptes, le solde du compte 153 – Provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du CET s'établit à plus de 2,8 millions avant comptabilisation des écritures de correction d'erreur. Après comptabilisation de celles-ci, le solde du compte 153 s'établit à un peu plus de 8,2 millions d'euros.

Plus largement, les corrections d'écriture portées sur le bilan d'ouverture dans le cadre de la première année de certification ont concerné les éléments suivants :

- Les provisions pour renouvellement des immobilisations,
- Les provisions CET,
- Les restes à payer sur CET,
- Les biens reçus en affectation,
- Les dépréciations de créances,
- La constatation d'actifs,
- Les éléments variables de paie,
- L'allocation de retour à l'emploi.

L'impact de ces corrections d'erreur sur la structure du haut du bilan est significatif mais très variable selon le contexte local.

Au-delà de la fiabilisation des états financiers, l'An 1 de la certification des comptes a également été marqué par la recherche de la maîtrise du risque comptable et financier.

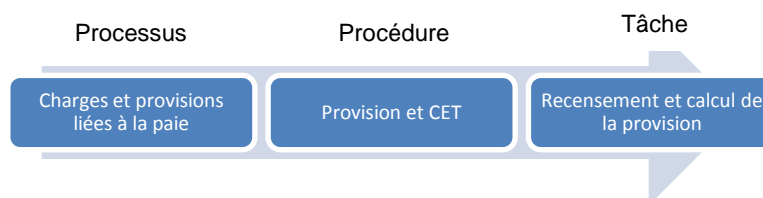
Concernant la maîtrise du risque comptable et financier

Le dispositif de contrôle interne comptable et financier s'appuie sur la démarche de maîtrise des risques qui nécessite plusieurs étapes. En effet, l'identification des risques est le préalable à toute volonté de traitement, de même que la nécessité de les hiérarchiser. Des critères de hiérarchisation doivent par ailleurs être déterminés par l'établissement en tenant compte de son contexte, de ses capacités à faire mais également des impératifs réglementaires. Ces critères revêtent un aspect stratégique, puisqu'ils vont conditionner l'orientation de la politique de maîtrise des risques de l'établissement et la consommation de ressources qui en découle.

La cartographie des processus permet d'identifier et d'analyser les zones à risque à chaque étape de chaque procédure. Chaque cycle est découpé en processus qui comprend plusieurs procédures détaillant chacune un ensemble d'opérations comptables

à effectuer. Les procédures et les descriptifs des tâches permettent de préciser les fonctions et responsabilités de chacun au sein de ce processus, mais également de formaliser les contrôles mis en place, leur nature ainsi que leur périodicité.

Exemple sur le cycle du personnel



Dès 2012, les directions fonctionnelles ont commencé à cartographier chaque processus de leur cycle afin d'identifier les risques existants et d'en évaluer leur niveau de maîtrise. Pour réaliser la cartographie des processus, les outils mis à disposition par le ministère¹⁸ ont été utilisés afin de réaliser cette auto-évaluation.

Un extrait de la cartographie concernant le cycle du personnel est ci-dessous reproduit.

Direction générale des finances publiques

Direction générale de l'offre de soins

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

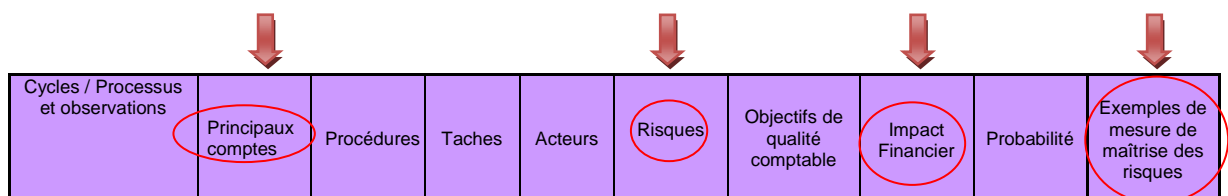
Cycles / Processus et observations	Principaux comptes			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité comptable	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
2 - 5 - Autres charges et provisions liées à la paie	143		687 43	Provision CET	Recensement et calcul de la provision	ORD	Erreur d'évaluation	Exactitude			
						ORD	Absence de provision	Régularité Exhaustivité			
					Intégration comptable de la provision	CL	Enregistrement comptable erroné	Imputation Exactitude			
					Reprise	ORD	Oubli ou absence de reprise de provision devenue	Exactitude			

¹⁸ DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS. février 2012, *Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé. Cartographie type du risque personnel*, [en ligne], disponible sur Internet : <http://www.sante.gouv.fr/fiabilisation-et-certification-des-comptes-des-etablissements-publics-de-sante-fiches-comptables-et-cartographie-des-risques.html>.

							sans objet				
						CL	Enregistrement comptable erroné	Imputation Exactitude			
						Reprise	ORD	Oubli ou absence de reprise de provision devenue sans objet	Exactitude		
						CL	Enregistrement comptable erroné	Imputation Exactitude			

L'intégralité des cycles a été cartographiée selon cette méthodologie. L'utilisation de cet outil a permis la réalisation d'un auto-diagnostic sur chaque cycle. Elle constitue également la base sur laquelle les directions fonctionnelles ont commencé à formaliser des procédures, rassemblant ainsi « des éléments de preuve » comme elle l'avait déjà fait lors des précédentes visites de certification HAS.

Cette méthodologie a favorisé une meilleure formalisation par les directions fonctionnelles des process qu'elles gèrent quotidiennement et a également permis l'identification des risques financiers, des méthodes comptables utilisées ainsi que leur impact financier pour l'établissement. Les dispositifs de maîtrise de risque ont également pu être précisés. Cette grille était donc particulièrement axée sur les impacts comptables et financiers des tâches effectuées par les agents ainsi que sur l'identification des risques en découlant.



Suite à cet auto-diagnostic formalisé, des plans d'action ont été mis en place pour chaque cycle et les organigrammes fonctionnels ont été formalisés au sein de chaque direction fonctionnelle. En effet cette formalisation répond à des attentes précises du commissaire aux comptes afin de déterminer :

- que pour chaque fonction, il existe à minima un titulaire et un suppléant,
- que tout ou partie de la procédure n'est pas maîtrisée par un seul titulaire,
- que la fonction validation/contrôle est clairement identifiée et intégrée à la procédure, et que la séparation des tâches incompatibles est assurée réellement (organisation effective du travail, habilitations informatiques et délégations de signature),
- qu'une fiche de procédure est élaborée pour chaque fonction.

En tant que document devant refléter à tout moment la réalité de l'organisation, l'organigramme fonctionnel revêt un caractère obligatoirement évolutif.

Extrait de l'organigramme fonctionnel formalisé au niveau de la DRH

Autres charges et provisions liées à la paie								
	Opérations/ séparation des fonctions	Procédure formalisée	Personne concernée	Application / habilitation	Délégation de signature	Type de contrôle	Supervision	Observations
CET	Calcul de la provision CET	non	A.A.H	agirh	non	Autocontrôle	non	
	Intégration de la provision CET		Gestionnaire service financier			Supervision	DAF	
Risques et charges	Recensement des litiges	non	Directeur RH					
	Calcul de la provision pour risques et charges (litiges)		Directeur RH					
	Intégration de la provision pour risques et charges		Gestionnaire service financier			Supervision	DAF	
Rattachements	Evaluation des rattachements	non	A.A.H	agirh	non	Autocontrôle	non	
	Validation de l'évaluation des rattachements		A.A.H	Agirh	non	Autocontrôle	non	
	Intégration des rattachements de charges		Gestionnaire service financier			Gestionnaire service financier	DAF	
Produits à recevoir	Identification des produits à recevoir	non	agent de l'absentéisme DAF	Agirh				
	Evaluation des produits à recevoir							
	Validation de l'évaluation des produits à recevoir							
	Intégration des produits à recevoir		Gestionnaire service financier			Gestionnaire service financier	DAF	

L'ensemble des travaux menés par chaque groupe de travail a fait l'objet d'une validation institutionnelle lors des comités de pilotage.

Si le travail réalisé jusqu'au début de l'année 2014 sur le Centre Hospitalier d'Avignon, tenait bien compte des orientations nationales détaillées par le ministère en reprenant les outils mis à disposition par la Direction Générale de l'Offre de soins et la Direction Générale des Finances Publiques relativement à la fiabilisation des états financiers, l'établissement n'avait pas réellement anticipé ce que sont les attendus du commissaire aux comptes.

En effet, l'audit préparatoire a permis de mettre en exergue les écueils suivants :

D'une part, concernant les procédures et les plans de contrôle interne en matière de gestion du personnel et de la paie, le dispositif de contrôle interne demeurait insuffisant au regard de l'intégration des dispositifs de contrôle comptable et financier dans les procédures existantes. En effet, si les procédures formalisées décrivaient les différents

processus, celles-ci ne détaillent pas de manière précise les modalités de contrôle mises en place et notamment qui en est chargé, de quelle manière et selon quelle périodicité. De même, les références réglementaires sur lesquelles s'appuient les processus formalisés n'étaient pas précisées.

D'autre part, l'absence de formalisation d'un macro-processus de contrôle interne a été visée. Celui-ci favorise en effet une meilleure appréhension des processus de gestion et des zones de risque couvertes par un contrôle. Il n'existe également pas de traçabilité des contrôles effectués. Les plans de contrôle interne de la DRH et de la DAM ne sont pas complètement organisés.

Les procédures déjà formalisées par les différentes directions fonctionnelles ne détaillaient pas suffisamment les éléments relatifs au contrôle interne comptable et financier. Une formation au contrôle interne réalisée lors du premier semestre 2014 a permis aux directions fonctionnelles de mieux appréhender les attentes du commissaire aux comptes, de mieux comprendre en quoi consistait réellement le contrôle interne et de pouvoir ainsi réajuster leur plan d'action.

Aussi, si aucune réserve n'a été soulevée par le commissaire aux comptes, les axes d'amélioration suivants ont pu être identifiés :

- la nécessité de compléter la rédaction des procédures et logigrammes permettant le transfert d'information au sein du service et fiabiliser les comptes dans leur ensemble,
- la formalisation des procédures considérées comme indispensables en les complétant systématiquement par des logigrammes permettant d'identifier les points de contrôle et les risques maîtrisés.

Au-delà des résultats très satisfaisants obtenus par le Centre Hospitalier d'Avignon dans le cadre de cette première année de certification de comptes, il n'en demeure pas moins que celle-ci aura eu des impacts sur la gestion des directions fonctionnelles qui dépassent le cadre strictement comptable et financier de la démarche.

1.2 Les impacts de la certification des comptes en matière d'organisation du travail au sein des directions fonctionnelles

1.2.1 Les attendus en termes de contrôle interne comptable et financier...

Le commissaire aux comptes formule une opinion sur les comptes annuels après avoir mis en œuvre un audit des comptes qui comprend différentes phases¹⁹ :

- La planification de l'audit qui permet au commissaire aux comptes de mieux comprendre les activités de l'établissement ainsi que ses processus. Le commissaire aux comptes procède dans un premier temps à une prise de connaissance de l'établissement,
- La phase préliminaire qui porte essentiellement sur l'évaluation du contrôle interne au regard des six cycles vus précédemment,
- L'audit des états financiers qui se traduit par une analyse et une validation des agrégats comptables et financiers qui se finalisera par l'opinion formulé sur les états financiers.

L'évaluation du contrôle interne constitue une des premières phases de travail du commissaire aux comptes. Le contrôle interne a pour objectif la maîtrise nécessaire du fonctionnement des activités d'une entité juridique afin qu'elle atteigne ses objectifs fixés. En effet, il s'agit des dispositifs ou processus organisés, choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les opérationnels de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs²⁰.

Le contrôle interne comptable et financier s'exerce sur les activités comptables et financières. Élément préfigurant la visite de certification, il constitue un enjeu à ne pas sous-estimer. En effet, de la qualité du contrôle interne comptable et financier dépendra la nature et l'étendue des attendus du commissaire aux comptes.

L'appréciation du contrôle interne par le commissaire aux comptes vise les objectifs suivants :

¹⁹ COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, *Conférence DGFIP Certification des comptes des EPS : statut et démarche du commissaire aux comptes*, 4 septembre 2014, Lorraine, 2014, p.19

²⁰ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES. *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* annexé à la 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, p.27.

- identifier les risques d'anomalies significatives sur les principaux flux au regard des risques identifiés au sein des organisations. Une anomalie significative est une information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière²¹.
- évaluer la conception des contrôles qu'ils soient automatisés ou manuels, en tant que dispositifs de maîtrise du risque en place,
- analyser les données sur les cycles à forte volumétrie et adapter l'approche d'audit.

Cette appréciation s'effectue au regard du respect des assertions d'audit²². En effet, il s'agit des critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes :

- La réalité implique que les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont bien produits et se rapportent à l'entité auditée,
- L'exhaustivité consiste en l'enregistrement effectif de toutes les opérations et de tous les événements qui doivent l'être,
- La mesure sous-entend que les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés,
- La séparation des exercices pour laquelle les opérations et les événements ont été enregistrés dans l'exercice auquel ils se rapportent,
- La classification vise à s'assurer que les écritures comptables des opérations et événements ont été correctement retracés dans les comptes adéquats.

Le déroulé des travaux du commissaire aux comptes concernant le contrôle interne comptable et financier suit une méthodologie définie dans le cadre des normes d'exercice professionnel. Ainsi, conformément à la norme d'exercice professionnel (NEP) 315²³, le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité et de son environnement ainsi que des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit. Cette prise de connaissance permet au CAC d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre ainsi en considération les facteurs pouvant amener à des risques d'anomalies significatives dans les comptes. Le CAC vérifie les éléments du contrôle interne mis en place par la structure

²¹ COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, « NEP-200 Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes », in COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, 2012, *Table synthétique des normes d'exercice professionnel* [en ligne], 199p., [visité le 14 août 2015], disponible sur Internet : https://www.cncc.fr/sections/documentation_profes/documentation_de_ref/norme_et_doctrine_pr/table_synthetiques_d/table_des_normes, p.14.

²² COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, *Conférence DGFIP Certification des comptes des EPS : statut et démarche du commissaire aux comptes*, 4 septembre 2014, Lorraine, 2014, p.25

²³ Ibidem., « NEP 315. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives ».

afin de prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et dans les assertions. Il prend donc connaissance des moyens déployés au sein de l'établissement pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes, pour définir les actions à mettre en œuvre ainsi que pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne. Le CAC évalue également la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité afin de vérifier si un contrôle pris seul ou en association avec d'autres, pourrait être en mesure de prévenir, de détecter ou de corriger les anomalies significatives dans les comptes.

Différentes techniques de contrôle sont alors mises en œuvre afin de tester l'efficacité des procédures mises en place :

- Des demandes d'information : il s'agit d'entretiens avec les professionnels du terrain et l'encadrement afin de mesurer leur appréhension des risques identifiés. Outre des demandes formulées auprès de la DAF ou des directions fonctionnelles, le CAC procède à de nombreux entretiens avec ces acteurs pour comprendre les organisations en place, qu'elles soient formalisées au travers de procédures et modes opératoires, ou non.
- Des procédures analytiques : elles permettent aux CAC d'identifier des opérations ou des événements inhabituels. Il s'agit de vérifier que les contrôles prévus par l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée.
- Des observations physiques et des inspections : pour corroborer les deux éléments vus ci-dessus. Il s'agit pour le CAC de déterminer si les procédures mises en place reflétaient bien les pratiques quotidiennes des agents et si les contrôles développés s'avéraient suffisants pour la maîtrise des anomalies significatives.
- La ré-exécution de certains contrôles réalisés par l'entité afin d'évaluer les dispositifs de contrôle.

Des résultats des tests de procédure non satisfaisants augmentent l'étendue du contrôle du commissaire aux comptes. En effet, s'il estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, il met en œuvre des contrôles de substance qui visent à répondre systématiquement au risque identifié.

Sur le cycle recettes, la méthodologie de contrôle est cependant adaptée aux spécificités de la chaîne de facturation.

En effet, il s'agit d'un cycle complexe pour deux raisons principales :

- Tout d'abord, compte tenu du nombre d'acteurs concernés notamment en ce qui concerne les actes et consultations externes (agents d'accueil du bureau des entrées,

médecins, personnel soignant, assistante médicale administrative, agents chargés de la facturation et trésorier).

- Ensuite, au regard du nombre de logiciels et d'interfaces utilisés sur l'intégralité de la chaîne de facturation.

Le cycle recettes représente également une forte volumétrie en termes d'opérations mais avec des opérations de faibles montants. Il est donc difficile pour le CAC de mettre en place des contrôles de substance. La seule solution est de s'appuyer sur le contrôle interne existant. Il doit donc être robuste c'est-à-dire qu'il doit exister dans la pratique quotidienne des agents opérationnels même si les procédures ne sont pas encore formalisées. Le CAC attend sur ce cycle, la formalisation des diagrammes de procédure, l'identification des risques au sein de chaque maillon du processus et la mise en avant des contrôles effectués.

Si les contrôles mis en place au niveau du DIM concernant la qualité du codage n'ont pas permis au CAC d'obtenir une assurance raisonnable de l'absence d'anomalies significatives, il doit alors remonter au fait générateur à savoir les actes inscrits dans le dossier du patient. Or, la réglementation actuelle n'autorise pas l'accès par le commissaire aux comptes au dossier du patient même si l'article L1112-1 du CSP prévoit des dérogations. Celles-ci ne concernent à l'heure actuelle que les médecins membres de l'inspection générale des affaires sociales, les médecins inspecteurs de santé publique, les inspecteurs des agences régionales de santé qui ont la qualification de médecin et les médecins conseils des organismes d'assurance maladie dès lors que l'accès s'effectue dans le respect des règles de déontologie et que l'accès aux informations personnelles à caractère médical du patient est rendu nécessaire dans le cadre de leur mission. Dans le souci de respecter la réglementation relative à l'accès du dossier patient, deux chefs d'établissement se sont opposés au contrôle du commissaire aux comptes sur ce processus.

En effet, Sandrine Pautot, chef du projet certification des comptes à la DGOS précise que dans la vérification de l'exhaustivité de la chaîne de facturation, le certificateur est parfois obligé de remonter jusqu'au fait générateur et donc d'avoir accès au dossier patient lorsque certains contrôles ne sont pas assez formalisés. Les DIM des deux établissements ont refusé l'accès au commissaire aux comptes aux 25 dossiers anonymisés réclamés, conformément à la réglementation actuellement en vigueur. Cependant, le commissaire aux comptes est également en droit d'opposer ses normes d'exercice professionnel qui sont les mêmes, peu importe le domaine d'activité de l'entité auditée²⁴. Sujet abordé lors de la dernière journée nationale des établissements de vague 1 organisée par la DGOS et a DGFIP le 9 septembre dernier, il fera l'objet d'un groupe de

²⁴ Loc.cit.,p.4

travail national qui se réunira à l'automne afin de déterminer une méthodologie qui permettrait de respecter les contraintes réglementaires édictées de part et d'autre. Un arbitrage national est donc attendu sur ce point.

Le CAC communique régulièrement au cours de sa mission à la direction les anomalies qu'il a pu relever autres que celles manifestement insignifiantes afin que celle-ci puisse y apporter des mesures correctives. Il détermine ensuite si l'ensemble des anomalies non corrigées est significatif.

Suite à ces travaux, le CAC restitue ses constats auprès de l'établissement et effectue des recommandations qui font l'objet d'un plan de suivi pour la direction et qui courra sur toute la durée du mandat.

Afin que le CAC puisse procéder à ses audits de manière la plus complète, l'établissement doit mettre en place un dossier de contrôle interne comptable et financier qui rassemble l'ensemble des procédures appliquées et contrôles effectués par l'établissement (ordonnateur et comptable) au cours d'un exercice donné. Ce fichier doit être maintenu à jour car il constitue la base documentaire de l'établissement en matière de CICF.

Les vérifications du CAC en matière de CICF ne sauraient être valables que si les contrôles internes exercés sont tracés. La traçabilité constitue le pré-requis à l'appréciation du CICF. Un contrôle non tracé n'est pas considéré comme effectué par le CAC.

Compte tenu des attendus du CAC en matière de contrôle interne comptable et financier, les établissements de première vague n'avaient pas appréhendé de manière aussi complète certains aspects du contrôle interne. En effet, l'essentiel du travail a porté sur la fiabilisation des comptes du bilan d'ouverture avec une approche assez formaliste sur le contrôle interne qui s'est traduite essentiellement par la rédaction de procédures, et au mieux la formalisation d'organigramme fonctionnel.

Par ailleurs, le contrôle des comptes était déjà en partie développé compte tenu du principe de comptabilité publique qui consacre la séparation de l'ordonnateur et du comptable²⁵. En effet, ils sont chargés ensemble, mais chacun dans leur rôle de l'exécution du budget de l'établissement. L'ordonnateur dispose d'une exclusivité de

²⁵ MINISTERE DES FINANCES ET DES AFFAIRES ECONOMIQUES, SECRETAIRE D'ETAT AU BUDGET. Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique [en ligne]. Journal officiel, du 30 décembre 1962. [visité le 2 août 2015], disponible sur Internet : <https://www.legifrance.gouv.fr/jopdf/common/jopdf.jsp?numJO=O&dateJO=19621230&numTexte=&pageDébut=12828-pagefin=12841>.

compétences relative aux opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement. Les missions du comptable portent quant à lui sur les opérations des dépenses ou d'encaissement des recettes. Dans le cadre où la gestion des fonds publics est confiée à deux acteurs distincts, il existe un principe de contrôle mutuel. Le comptable public exerce d'ores et déjà certains contrôles sur les comptes de l'établissement en exécutant les ordonnancements de recettes et de dépenses de l'ordonnateur, il contrôle toutefois leur régularité extrinsèque, dans le cadre du contrôle de légalité externe. Cependant, la chaîne du processus se retrouvait segmentée entre deux acteurs qui parfois, pouvaient avoir une vision incomplète de la chaîne de l'opération comptable. Or, cette segmentation des activités comptables est un écueil qui a été clairement mis à jour dans le cadre de la certification des comptes. En effet, la certification des comptes porte sur les comptes d'une entité juridique unique. La première année de certification s'est traduite par la nécessité de renforcer le lien entre l'ordonnateur et le comptable et de déterminer des processus communs de travail. Le contrôle exercé par le CAC lors de cette première année de certification a essentiellement porté sur la partie du processus qui était maîtrisé par l'ordonnateur. L'An 2 de la certification portera de manière plus précise sur la partie gérée par les trésoriers.

Si le contrôle interne n'a pas été suffisamment appréhendé, il n'est en revanche pas inconnu de toutes les directions fonctionnelles. En effet, l'identification nécessaire des risques dans le cadre de la certification HAS a rendu certains contrôles internes obligatoires. Si le risque identifié porte sur le registre de la sécurité des soins, il n'en demeure pas moins que l'objectif reste identique. C'est le cas par exemple de la gestion de l'identité du patient. Ainsi, l'identitovigilance constitue à la fois un critère évalué par la HAS mais il l'est également par le CAC. Dans le premier cas, l'identification du patient à toutes les étapes de sa prise en charge (critère 15 du manuel de certification des établissements de santé V2010)²⁶ constitue une pratique exigible prioritaire, c'est-à-dire qu'il s'agit d'un critère pour lequel un niveau d'exigence renforcée est attendu.

Dans le second cas, il constitue également un élément à prendre en compte dans le cadre de la sécurisation des flux comptables et financiers des recettes et intègre le sous-processus relatif à la gestion des fichiers « patients ». Ainsi, le CAC a mentionné dans son rapport qu'il existait un dispositif d'identitovigilance. Cependant, les fusions ou modifications d'identité ne sont pas correctement prises en compte par les interfaces, l'existence de corrections manuelles pouvant conduire à des erreurs.

²⁶ HAUTE AUTORITE DE SANTE, janvier 2014, *Manuel de certification des établissements de santé*, [en ligne], p.56, [visité le 15 janvier 2015], disponible sur Internet : http://www.has-sante.fr/portail/jmcs/c_17322464/fr/manuel-de-certification-des-etablissements-de-sante-v2010-edition-janvier-2014.

En revanche, d'autres directions étaient beaucoup moins aguerries à cette méthodologie de travail. C'était le cas par exemple pour les RH et notamment en ce qui concerne la gestion du temps de travail. Ainsi, le contrôle de cohérence entre les plannings et les comptes horaires arrêtés le plus souvent au 31 janvier de l'année suivante n'existaient pas.

Cependant, l'An 1 de la certification des comptes a mis en exergue certaines difficultés dans le déploiement du contrôle interne :

D'une part, des difficultés d'ordre technique sont apparues. En effet, une des attentes du CAC dans le cadre du CICF consiste en un contrôle des données transmises par les logiciels du système d'information. Ainsi, le contrôle du calcul des primes versées aux aides-soignantes et correspondant au 10% indiciaire a nécessité la mise en place d'une requête pour prouver que le versement est attribué correctement, au bon grade et au bon échelon. Il a fallu procéder à la vérification de l'exactitude des algorithmes de calcul intégrés au logiciel de paie. Une question se pose de savoir s'il n'aurait pas été possible de faire certifier les logiciels de paie comme le sont actuellement les logiciels de prescription médicamenteuse avant la procédure de certification des comptes. Cette démarche a nécessité et nécessitera encore certainement des mises à niveaux de la part des éditeurs de logiciels hospitaliers afin de répondre aux exigences du certificateur.

D'autre part, si les outils mis à disposition par le ministère ont permis de faire un état des lieux des processus, les assertions et les notions de traçabilité des contrôles de premier niveau n'ont pas été approfondies. Les retours d'expérience nationaux, régionaux et départementaux souffraient également de ce même écueil. Si l'aspect relatif à la fiabilisation des états financiers a fait l'objet de nombreux retours d'expérience, aucun REX n'a été organisé sur les dispositifs de CICF entre les établissements en région PACA.

Enjeu stratégique dans le cadre de la procédure de certification des comptes, le CICF a impacté les méthodes de travail internes aux directions fonctionnelles.

1.2.2 ...ont obligé des évolutions notables dans les méthodes de travail

Le déploiement du CICF a nécessité de revoir les processus de travail concernant les opérations comptables.

En termes d'organisation du travail

La certification des comptes a représenté pour sa première année de mise en œuvre sur le CHA une charge de travail importante qui est venue se rajouter aux tâches quotidiennes. L'organisation en mode projet a favorisé l'implication de l'ensemble des acteurs concernés et plus particulièrement des cadres administratifs et essentiellement les attachés d'administration. En effet, ils ont été les porteurs du projet au sein de leur équipe avec l'appui du directeur fonctionnel. Sur le cycle RH, le temps dédié à la certification des comptes peut être estimé à 0,3 ETP, temps parfois pris sur le temps personnel de l'agent pour formaliser les éléments nécessaires au CICF. Si le CHA a fait le choix d'intégrer la procédure de certification des comptes dans le cadre des pratiques quotidiennes des agents, le CH de Montfavet a constitué une cellule dédiée au sein de la DAF pour piloter le projet et encadrer les démarches menées au sein de chaque direction fonctionnelle. Ainsi, toutes les procédures formalisées dans le cadre du CICF ont fait l'objet d'une validation par la DAF.

La mise en place du contrôle interne a nécessité également la réorganisation de la répartition des tâches entre les agents. Ainsi, le contrôle de premier niveau a dû être intégré aux tâches quotidiennes des agents, nécessitant la réorganisation des processus de travail. Ainsi, au sein des services des ressources humaines, la création du dossier d'un nouvel agent au sein de l'établissement, tâche qui incombait auparavant à un seul agent, pèse maintenant sur deux acteurs travaillant en binôme. Ainsi, l'adjoint des cadres aux RH en charge du recrutement instruit le dossier et crée matériellement le dossier aux RH sur la base des pièces transmises par l'agent recruté. Un agent administratif, sur la base des éléments transférés par l'adjoint des cadres, enregistre les informations sur le logiciel de paie de l'établissement. Une fois l'enregistrement terminé, l'adjoint des cadres édite le bulletin de paie, ce qui lui permet de vérifier si toutes les informations enregistrées informatiquement tiennent compte des pièces justificatives contenues dans le dossier papier de l'agent.

Ce mode de fonctionnement a permis de sécuriser l'enregistrement des données dans le logiciel de paie. Les agents n'ont pas perçu cette réorganisation comme du contrôle individuel. Ils ont compris qu'il s'agissait de sécuriser le processus et de pouvoir maîtriser et éviter tout risque d'erreur dans la création d'un agent dans le logiciel de paie, opération impactant tant l'établissement d'un point de vue comptable et financier que l'agent lui-même. Ainsi, la personne qui procède à la réalisation de l'enregistrement de l'opération ayant une incidence comptable n'est pas celle qui contrôle.

En termes de méthodes et d'outils de travail

Le contrôle interne nécessite la formalisation des processus comptables, du fait générateur jusqu'à sa traduction comptable et son imputation budgétaire. L'exemple le plus parlant sera sans doute le travail effectué sur les immobilisations.

Une immobilisation corporelle est un actif corporel contrôlé par l'entreprise qui peut être utilisé dans la production de biens ou de services, utilisé à des fins administratives ou loué à des tiers. L'enjeu pour l'établissement a été :

- De procéder au recensement des immobilisations corporelles, de les rapprocher de l'inventaire, de la comptabilité générale et de l'état de l'actif du comptable public.
- De s'assurer de l'effectivité d'une procédure annuelle de mise à jour de l'inventaire.
- De vérifier le traitement de la production immobilisée (travaux en régie).

Pour parvenir à ces objectifs, il a été nécessaire de réaliser un inventaire du patrimoine de l'établissement et d'en déterminer les règles d'intégration. Il a également fallu tenir compte des immobilisations totalement amorties et vraisemblablement réformées. Aussi, dans un objectif comptable d'existence et de propriété, le travail sur les immobilisations a porté sur deux axes : intégrer les opérations de travaux dans le patrimoine et distinguer ce qui constitue des charges de classe 6 de ce qui constitue une immobilisation.

En ce qui concerne tout d'abord les travaux menés sur l'intégration des opérations de travaux dans le patrimoine, la cartographie du parc immobilier a dû être revue. En partant du logiciel d'immobilisation Madrid, développé par le MiPiH, il a fallu reconstituer par bâtiment et principales opérations de travaux, la valeur du complexe hospitalier afin de justifier les soldes des comptes suivants :

- 211 Terrains,
- 212 Agencements des terrains
- 213 Bâtiments et IGAAC.

Pour ce faire, il a fallu décomposer l'actif par opération. Un travail en partenariat entre la DAF et la direction en charge des travaux a été alors mené afin d'assurer la documentation des principales opérations identifiées comptablement et physiquement ainsi que réviser le poids de chaque composant et sa durée d'amortissement. En effet, jusqu'à la certification des comptes, les immobilisations étaient faites globalement pour une opération de travaux données en immobilisant à l'identique l'ensemble des opérations. Cette méthodologie impactait les amortissements qui se faisaient de manière identique que ce soit la nature du bien immobilisé et sa durée de vie potentielle comme par exemple les travaux de gros œuvre ou les aménagements intérieurs.

Dans ce cadre, l'établissement a également fait le choix de comptabiliser les immobilisations par composants. L'article 311-2 du Plan Comptable Général, repris dans l'instruction M21, précise que « lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu. Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant un potentiel de service à l'établissement selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine ou lors des remplacements. Cette méthode de comptabilisation par composants est appréciée au cas par cas par le gestionnaire ; elle n'est utile et ne s'impose que si la durée d'amortissement des éléments constitutifs d'un actif est significativement différente pour chacun des éléments et si le composant représente une forte valeur unitaire. Dans le cas contraire, l'immobilisation reste un bien non décomposable ».

Sont considérés comme des composants²⁷, les éléments constitutifs d'une immobilisation corporelle dont :

- La durée réelle d'utilisation est significativement différente de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent
- La valeur unitaire est significative par rapport au prix de revient total de l'immobilisation
- Les éléments destinés à être remplacés à intervalle régulier (dépenses de remplacement).

Ces composants doivent être identifiés dès l'origine, recensés séparément dans le fichier des immobilisations et amortis sur leur durée d'utilisation propre.

La fiche n°13 relative à la « comptabilisation des immobilisations par composant dans les établissements de santé », intégrée au référentiel comptable par arrêté du 19 décembre 2014, précise que dans le cas où l'établissement n'est pas immédiatement en capacité de retraiter comptablement les immobilisations devant faire l'objet d'une décomposition, il doit dresser, un plan d'action, pouvant s'étaler sur une durée maximale de 5 ans, portant sur le recensement et le retraitement comptable des immobilisations décomposables. Le Centre Hospitalier d'Avignon a corrigé dès le bilan d'ouverture 2014, l'amortissement de l'opération bâtiment sud et du Village. Cette décomposition a été effectuée à partir de la ventilation réelle des mandats émis par fournisseur. L'ordonnateur devra par ailleurs

²⁷ DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, Juin 2014, *Fiche n°13 Comptabilisation des immobilisations par composant dans les établissements publics de santé*, [en ligne], p.1, [visité le 10 août 2015], disponible sur Internet : http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/fiche_13_-_comptabilisation_immos_par_composants.pdf

corriger les fiches d'amortissement des 89 biens identifiés. Le comptable devra corriger les fiches d'amortissement des mêmes biens. Cette opération sera effectuée d'une manière globale via l'intégration dans Hélios de la base ordonnateur.

En ce qui concerne ensuite la nécessité de distinguer ce qui relève d'une charge d'exploitation de classe 6, de ce qui relève d'une immobilisation, des travaux d'harmonisation au sein des différents services acheteurs ont été rendus nécessaires. En effet, il a été déterminé que les investissements dont la valeur est supérieure à 500€ HT et dont la durée de vie est supérieure à un an, soit à un exercice comptable, sont considérés comme des immobilisations. Sont également considérés comme des immobilisations :

- Tout équipement complet de matériel et outillage, de matériel de bureau et de matériel informatique, dont la valeur unitaire est <à 500€HT mais acquis dans le cadre d'un équipement initial ou d'un renouvellement complet ; significatif par la quantité (lot).
- Les dépenses de mise en conformité liées à la sécurité des personnes et/ou l'environnement
- Les dépenses de remplacement d'un montant significatif qui ont pour effet d'augmenter de manière durable la durée de vie des biens.

En l'absence de règles établies, chaque service gestionnaire intégrait différemment les biens dans le logiciel Madrid. Ainsi, certaines opérations impactaient différemment la classe 6 (exploitation), en ne faisant pas ainsi l'objet d'une intégration dans Madrid, ou la classe 2 (investissement), impactant ainsi une intégration dans le logiciel du MIPIH avec détermination de durée d'amortissement, en fonction des impacts budgétaires et financiers et de la période pendant laquelle elles étaient comptabilisées. Ces règles ainsi déterminées ont fait l'objet de formalisation dans le cadre d'une procédure et d'une harmonisation des pratiques, chaque service gestionnaire transmettant à la DAF un tableau Excel des intégrations à faire dans Madrid. Ce principe permet ainsi un contrôle de premier niveau effectué par les services des affaires financières afin de vérifier que ce qui doit être intégré dans le logiciel d'immobilisations de l'établissement le soit.

En termes de management

La préparation de la procédure de certification des comptes a nécessité une implication forte des agents de terrain. Il a été nécessaire que l'ensemble des professionnels concernés s'approprient cette démarche. Abordée de manière technique dans un premier temps, il a été nécessaire de la rendre pragmatique afin de favoriser l'appropriation de la

démarche par les agents. Nous avons déjà parlé du rôle clé des cadres administratifs, mais l'ensemble des agents administratifs ont été concernés par cette démarche. Elle implique donc une montée en charge de la compétence des agents sur le volet du contrôle interne comptable et financier. En amont, elle nécessite également une meilleure connaissance des professionnels de la M21 ainsi que de l'utilisation des outils permettant de construire des bases de données pour la réalisation de requête via Excel ou BO notamment. De même, la connaissance des méthodologies rédactionnelles pour formaliser les procédures s'avèrent, à ce jour, nécessaires. Ces compétences ont donc été intégrées pour 2015 à la procédure d'évaluation de l'ensemble des cadres de la DAF. Le plan de formation tient également compte de ces évolutions de compétences.

De manière plus globale, la certification des comptes, en tenant compte du fait générateur de l'écriture comptable, questionne l'existence même de celui-ci. L'exemple du passif social des établissements de santé induit une approche comptable stricte mais également une approche managériale en matière de gestion des plannings des agents.

Concernant les aspects comptables tout d'abord, la provision réglementée pour charge des personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps, a pour objet la couverture des engagements de l'établissement vis-à-vis des personnels en termes de jours de congés, RTT et heures supplémentaires non pris et épargnés en compte épargne temps.

Le compte 153 – Provision CET enregistre toutes provisions pour risques et charge de personnel liée à la mise en œuvre du CET. Conformément au référentiel M21, l'établissement doit constituer des provisions suffisantes pour couvrir les charges afférentes aux jours épargnés sur CET par l'ensemble des personnels de l'établissement (personnel non médical et PH). Le montant de ces provisions est déterminé à l'exclusion des jours de CET pour lesquels les personnels ont opté pour une indemnisation ou pour une prise en compte au sein du régime de la retraite additionnelle de la fonction publique. Ces derniers ont donc retranchés des jours de CET ; ils correspondent à des charges certaines, évaluables et qui doivent être comptabilisés en charges à payer.

Au 31/12/2013, le solde du compte 153 est insuffisant pour couvrir les charges afférentes aux jours épargnés sur CET par l'ensemble des personnels de l'établissement. Après comptabilisation des écritures de correction d'erreur, le compte 153 s'établit à plus de 8 millions d'euros contre près de 3 millions initialement provisionné. La ré-évaluation du compte 153 est effectué par majoration du compte 119 – Report à nouveau déficitaire dont le solde s'accroît de plus de 5 millions d'euros à l'issue de la comptabilisation de cette écriture de correction d'erreur qui n'impacte pas le solde du fonds de roulement net

global de l'établissement. La comptabilisation de l'intégralité de ces passifs représente un enjeu de gestion financière significatif pour l'établissement.

Concernant les aspects de management, la maîtrise du risque concernant le passif social des établissements de santé ne se situe pas réellement dans le niveau de provisions, mais dans le fait générateur. En effet, la maîtrise du temps de travail des agents constitue un enjeu à venir pour les structures hospitalières. Dans un contexte où les évolutions des charges du titre 1 sont contraintes dans le cadre du plan triennal, il apparaît important de disposer d'une gestion du temps de travail performante. A ce titre, le CH d'Avignon a fait le choix de refuser le report des congés annuels, de jours de RTT et heures supplémentaires au titre de 2015. Ainsi, la fonction « reliquat » est supprimé du logiciel planning et un imprimé spécifique est mis en place pour les cas particuliers (report de congés de droit suite à arrêt de travail, solde négatif, solde des emplois aidés). Les compteurs agents au 31/12/2015 devront être à jour pour le 22 janvier 2016 à 12h. Ainsi, il a été demandé aux cadres de dérouler les plannings jusqu'à la fin de l'année et de faire des vérifications de soldes. La démarche de certification des comptes a ainsi incité les cadres à piloter les plannings des agents afin de s'assurer que les comptes horaires soient à jour. L'enjeu existe également pour le personnel médical, sujet sensible et complexe en l'absence de planning informatisé et positionné comme une priorité pour l'An 2.

L'enjeu à venir pour les autres directions fonctionnelles est d'arriver à intégrer les impératifs de la démarche de certification des comptes et surtout le CICF dans le cadre des pratiques quotidiennes. N'oublions pas que le résultat de l'An1 ne constitue pas un socle définitif sur lequel l'établissement pourra s'appuyer pour l'ensemble de la durée du cycle. La certification des comptes étant une démarche évolutive, le certificateur attendra le maintien des résultats obtenus la première année avec les axes d'amélioration portés sur les observations faites dans le cadre du CICF et le maintien du niveau de maîtrise des risques au gré des évolutions des processus (nécessitant ainsi l'adaptation des outils et des méthodes). Les efforts déployés par l'ensemble des directions fonctionnelles doivent donc être poursuivies et pérennisées dans le cadre de l'An 2.

2 L'An 2 de la certification des comptes : la rencontre de la gestion administrative hospitalière avec un nouveau paradigme

Démarche itérative, la certification des comptes doit s'inscrire dans la durée au sein des établissements publics de santé. En tant que levier pour faire évoluer les organisations internes, elle implique de manière plus globale la mise en place d'une démarche d'amélioration continue de la qualité concernant les organisations administratives hospitalières.

2.1 La certification des comptes doit être appréhendée comme un outil de management et ne constitue pas une fin en soi

Comme nous l'avons vu précédemment, la certification des comptes représente un enjeu fort pour un établissement de santé. A l'issue de cette première année de certification, les établissements doivent poursuivre leurs efforts. En effet, il est attendu par le CAC le maintien du niveau de maîtrise des risques déployée dans les établissements et la mise en place d'actions correctrices en cas de réserves ou d'observations.

Tous les acteurs concernés par la démarche tant au niveau local qu'au niveau national ont précisé que l'An 1 a nécessité une charge de travail importante tant pour les professionnels issus du monde hospitalier que pour les CAC²⁸. Cependant, la préparation de l'An 2 implique également une mobilisation forte des acteurs. Aussi, l'établissement doit-il conforter ses méthodologies de travail et les actions mises en œuvre dans le cadre de la maîtrise du risque comptable et financier. A ce titre, l'établissement de santé bénéficie d'une autonomie de gestion réaffirmée que lui permet d'envisager la certification des comptes comme un levier institutionnel s'inscrivant dans une démarche d'amélioration continue de la qualité.

2.1.1 L'autonomie de gestion de l'établissement de santé favorise l'appropriation de la démarche comme un outil de management

Malgré un encadrement réglementaire de la démarche de certification des comptes, les établissements disposent d'une certaine autonomie de gestion qui favorise l'appropriation de la démarche comme un levier institutionnel.

²⁸ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES. Journée nationale de pilotage, mercredi 9 septembre 2015.

En effet, la mission légale du commissaire aux comptes consiste à certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité. Le CAC formule donc une opinion sur les comptes annuels. Toutefois, l'opinion du CAC ne porte pas sur les aspects budgétaires de l'exercice (EPRD) et ne constitue pas un audit de gestion. En effet, conformément à l'article L823-10 du Code de commerce, le CAC ne doit pas s'immiscer dans la gestion des entités qu'il contrôle.

Par ailleurs, le CAC est un prestataire de service de l'établissement. En effet, le choix du CAC est effectué par l'établissement conformément aux règles de marché public, après une procédure de mise en concurrence²⁹. Il est nommé par le Conseil de surveillance sur proposition du directeur de l'établissement et dispose d'un mandat de six ans. Si la mission du CAC est encadrée par les NEP, il n'en demeure pas moins que les modalités pratiques d'intervention du CAC au sein de l'établissement sont arrêtées conjointement avec la Direction de l'établissement. Lié par un mandat légal, le CAC intervient cependant dans le cadre d'une lettre de mission³⁰. Ce document permet de déterminer les termes et les conditions de ses interventions au sein de l'entité. Etablie par le CAC dès le début de la première année de son mandat, elle est communiquée à l'établissement avant la mise en œuvre de ses travaux. L'établissement doit alors confirmer son accord sur les éléments exposés dans ce document. La lettre de mission peut constituer dès lors un premier temps d'échange sur le déroulé et l'étendue de la mission du CAC au sein de l'établissement.

De même, à l'issue de sa mission, le CAC sollicite une lettre d'affirmation. Elle est émise à une date la plus rapprochée possible de la date de signature du rapport du CAC et ne peut être postérieure³¹. Elle permet de consigner le point de vue des dirigeants. Elle vise la confirmation de contrôles et la déclaration de suspicion de fraudes ou encore les estimations comptables³². L'établissement s'engage également juridiquement dans les informations transmises au commissaire aux comptes.

²⁹ Article R6145-61-2 du CSP : « La ou les instances chargées de la certification sont nommées par le conseil de surveillance pour six exercices sur proposition du directeur de l'établissement, au terme d'une procédure de mise en concurrence conduite dans les conditions prévues par le code des marchés publics et conformément à un cahier des charges type arrêté par les ministres chargés du budget et de la santé ».

³⁰ COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, « NEP-210 La lettre de mission du commissaire aux comptes », in COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, 2012, *Table synthétique des normes d'exercice professionnel* [en ligne], 208p., [visité le 14 août 2015], disponible sur Internet : https://www.cncc.fr/sections/documentation_profes/documentation_de_ref/norme_et_doctrine_pr/table_synthetiques_d/table_des_normes,p.16.

³¹ Id., « NEP-580 Déclarations de la Direction », p.92.

³² THIERY-DUBUISSON S., 2010, *L'audit*, nouvelle édition. Collection Repères, p.87.

Au-delà de ces aspects organisationnels, l'établissement bénéficie du choix de ses méthodologies ainsi qu'il lui revient de déterminer ses priorités d'actions et de tenir compte dans une certaine mesure des enjeux sur la stratégie financière de l'établissement.

Concernant tout d'abord le choix de ses méthodologies, la direction de l'établissement peut appliquer diverses méthodes comptables permettant de conserver une maîtrise budgétaire (avec la recherche d'un impact moindre sur le résultat annuel), ou une gestion comptable (une évaluation précise du risque financier dans l'objectif d'assurer la pérennité des investissements pour l'avenir de la structure).

Ainsi, le cas de la reprise des provisions au compte 142 est certainement le plus parlant. Le compte 142 vise les provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations. Cette provision est fondée sur le principe d'une allocation anticipée d'aides destinées à la couverture des surcoûts d'exploitation générés par les nouveaux investissements, sous forme de dotations budgétaires supplémentaires versées par l'assurance maladie. Il s'agit d'un mécanisme de préfinancement des surcoûts occasionnés par une opération d'investissement massivement utilisé dans le cadre des plans nationaux Hôpital 2007 puis Hôpital 2012. Il permet, lorsque les dotations budgétaires sont attribuées suffisamment en amont du programme d'investissement, d'optimiser le tableau de financement et de limiter le recours à l'emprunt. Les provisions constituées abondent la trésorerie permettant ainsi un décalage entre les mobilisations des emprunts nécessaires à la réalisation de l'opération et ainsi de réaliser des économies de frais financiers³³. Ces dotations permettent de constituer des provisions tant que les surcoûts du titre 4 en dépenses d'exploitation ne dépassent pas les prévisions budgétaires du même titre 4. En cours d'exécution de l'opération, à partir du moment où les crédits budgétaires ne suffisent plus à faire face aux surcoûts constatés en titre 4, l'établissement procède à des reprises sur la provision réglementée pour couvrir lesdits surcoûts. Ce mécanisme de « préfinancement » s'applique aux surcoûts d'amortissement résultant des investissements nouveaux et des frais financiers induits par les opérations d'investissement.

Le CH d'Avignon dote les provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations exclusivement et à hauteur de l'intégralité des dotations budgétaires attribuées au titre de l'aide à l'investissement (dotation MIGAC notifiée par l'ARS).

³³ DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES. « Provision réglementée pour renouvellement des immobilisations (compte 142) », in *Foire aux questions fiabilisation des comptes des établissements publics de santé*, juillet 2015, 208p., [visité le 1^{er} septembre 2015], disponible sur Internet : <https://www.sante.gouv.fr/la-fiabilisation-et-la-certification-des-comptes-des-etablissements-publics-de-sante.html>, p.53

La reprise sur provision est effectuée après détermination des surcoûts auxquels le mécanisme va s'appliquer, soit exclusivement les surcoûts d'investissement résultant des investissements nouveaux et des frais financiers induits par les opérations d'investissement concernées. Elle doit avoir pour effet de neutraliser tout ou partie du montant des dotations aux amortissements et/ou des charges financières liées aux biens financés au niveau des résultats de l'exercice.

La M21 ouvre la possibilité d'opter entre deux méthodes³⁴:

- Méthode 1 : au prorata du taux de couverture des surcoûts annuels pendant toute la durée du projet.
- Méthode 2 : à l'identique des surcoûts annuels jusqu'à épuisement de la provision.

Le CH d'Avignon émerge à ce titre sur deux plans nationaux de financement et quatre projets d'investissements :

- Plan hôpital 2007 : 2 projets sont concernés : le financement du SIH d'un bâtiment (dernières écritures en 2014) et le financement du bâtiment sud mis en service en 2010.
- Plan hôpital 2007 pour lequel deux projets sont concernés : le financement du SIH (dernières écritures en 2014) et le financement du projet de mise en sécurité des installations techniques-pédiatrie et pharmacie.

Le projet immobilier « Bâtiment sud » financé par le plan hôpital 2007 est achevé depuis 2010. Les dotations aux provisions comptabilisées depuis 2006 correspondent globalement aux montants encaissés annuellement à ce titre. Le CHA a choisi d'appliquer la méthode n°2 : les reprises constatées chaque année doivent être conformes aux surcoûts comptables constatés annuellement et composés de la charge d'amortissement connue et figée ainsi que de la charge d'intérêts de l'exercice. En raison de la contraction d'emprunts à taux variables, le montant de la reprise est déterminé annuellement. Le montant des reprises constaté depuis 2009 a été surévalué, tenant compte notamment de l'amortissement de dépenses d'exploitation (matériel, aménagement intérieur...). C'est à ce titre que le solde de la provision pour immobilisation doit être ré-évalué.

³⁴ Instruction M21, Tome 1, p.17

Année	Montants comptabilisés au 31.12.2013				Correction d'erreur		
	Dotations aux provisions comptabilisées	Reprise comptabilisée	Solde comptable avant correction	Charges suppl. T4	Dotations aux provisions à comptabiliser	Reprise des surcoûts annuels	Solde comptable après correction
2003	600 000		600 000		600 000		600 000
2004	600 000		1 200 000		556 789		1 156 789
2005	600 000		1 800 000		556 789		1 713 577
2006	1 933 711		3 733 711	73 135	1 890 500	0	3 604 077
2007	3 344 564	347 000	6 731 275	386 096	3 344 564	386 000	6 562 641
2008	3 344 564	1 207 000	8 868 839	926 146	3 344 564	926 000	8 981 205
2009	3 344 564	2 000 000	10 213 403	1 242 584	3 344 564	1243000	11 082 769
2010	3 344 564	2 000 000	11 557 967	1 450 991	3 344 564	1 451 000	12 976 333
2011	3 344 564	4 447 000	10 455 531	4 058 199	3 344 564	4 058 000	12 262 897
2012	3 344 564	4 710 000	9 090 095	3 947 789	3 344 564	3 948 000	11 659 461
2013	3 344 564	4 600 000	7 834 659	3 813 234	3 344 564	3 813 000	11 191 025

Le choix de la méthode n°2 par le Centre Hospitalier d'Avignon se justifie par la volonté de financer l'intégralité des surcoûts liés à l'opération d'investissement dans un contexte financier dégradé tel que le traduit le contrat de retour à l'équilibre établi entre l'établissement et l'Agence régionale de santé. Par ailleurs, la dotation annuelle de l'ARS trouve son fondement dans les LFSS, Lois qui sont votées chaque année. La pérennité de cette dotation dans le temps peut donc constituer un risque qui a été apprécié par l'établissement. Aussi, une vision court-moyen terme a-t-elle été privilégiée afin de tenir compte du contexte dans lequel se situe l'établissement et de ne pas augmenter le RAN déficitaire durant les années couvertes par la dotation.

La contrepartie de ce droit d'option réside dans la mention de l'impact financier de ce choix : le financement des surcoûts n'est en effet plus couvert dès 2032.

L'annexe décrit ces méthodes de manière précise et le rapport du CAC souligne ces éléments à l'attention des instances. La certification des comptes présente ainsi une certaine souplesse dans les choix de l'établissement, dans les limites fixées par le référentiel comptable, mais en contrepartie d'une transparence accrue des incidences.

Au-delà d'une certaine autonomie que conserve l'établissement dans la procédure de certification des comptes, la direction doit s'appuyer sur cette démarche comme un levier managérial permettant de faire évoluer ses organisations.

2.1.2 La certification des comptes s'inscrit dans les démarches d'amélioration continue de la qualité et représente ainsi un levier managérial pour faire évoluer les organisations

La démarche de certification des comptes est une démarche progressive. Elle vise à améliorer la qualité comptable sur toute la durée de la mission du CAC soit sur les six années que couvre son mandat. Au fur et à mesure de l'avancée dans la démarche des établissements, le CAC se fera de plus en plus exigeant tant en matière de précision des attendus que d'extension des champs d'investigation. De ce fait, la démarche de certification des comptes s'inscrivant dans le temps, doit être envisagée de manière pluriannuelle dans son pilotage et nécessite des plans d'actions structurés et suivis. En ce sens, la certification des comptes s'inscrit pleinement dans une démarche d'amélioration continue de la qualité tout comme l'est la procédure de certification HAS. Si la certification HAS vise la qualité et la sécurité des soins, la certification des comptes vise la qualité comptable. Si les deux procédures poursuivent des objectifs différents, leur méthodologie comporte cependant de nombreux points communs.

La démarche de certification des comptes en poursuivant l'objectif de qualité comptable entraîne également une réflexion des directions fonctionnelles sur leurs processus comptables et plus largement sur leur gestion interne.

Les deux procédures de certification comportent de nombreux points communs :

- Il s'agit dans les deux cas d'un processus rendu obligatoire par la réglementation et qui n'a pas de caractère facultatif pour les établissements de santé ;
- Les résultats des deux procédures ne donnent pas lieu à une décision administrative. Cependant, dans le cadre de la transparence des activités publiques, les résultats de ces procédures largement médiatisés, sont attentivement regardés par les autorités de tutelle. Ainsi, les indicateurs de qualité et de sécurité des soins ont-ils intégrés les CPOM ;
- La procédure de certification constitue un audit externe mené par professionnels extérieurs à l'entité auditée et qui s'appuie sur un référentiel normé (le manuel de certification dans le cadre de la visite HAS et les NEP dans le cadre de la certification des comptes).
- Les méthodologies de l'audit se recoupent à savoir une étude de la documentation fournie par l'établissement, l'entretien auprès de professionnels ressources et la mise en œuvre d'évaluations sur site. A ce titre, la quatrième itération de la procédure de certification se

rapproche très fortement des méthodologies employées par la procédure de certification des comptes à travers son approche processus. En effet, afin de formaliser un état des lieux, des cartographies de processus sont attendues dans le cadre des deux procédures. Aussi, il pourrait apparaître intéressant de mener une approche commune sur l'identification de certains processus comme ce pourrait être le cas par exemple du processus « sécurité du système d'information » qui constitue un pré-requis dans le cadre de la procédure de certification des comptes et qui correspond au critère 5b de la procédure de certification HAS³⁵. Ainsi, dans les deux cas, il est nécessaire d'assurer la sécurité des données notamment par la définition de responsabilités, de niveau d'habilitation, de formalisation de procédures et de mise en œuvre d'un plan de continuité de l'activité en cas de panne.

- Dans les deux cas, les procédures visent à vérifier la maîtrise des organisations permettant d'assurer soit des soins de qualité en toute sécurité, soit de maîtriser la qualité comptable des opérations effectuées. En aucun cas, il ne s'agit de porter une appréciation sur la pertinence des choix réalisés tant en ce qui concerne les équipes médicales et paramédicales que la Direction en termes de choix d'orientations budgétaires et financières.

Originellement orientée vers la qualité et la sécurité des soins, la démarche de certification est aujourd'hui élargie au champ comptable et financier. Il est vrai que dans un premier temps, la démarche de certification a innervé le cœur de métier de l'hôpital à savoir les soins³⁶. En effet, l'ordonnance hospitalière du 24 avril 1996³⁷ a mis en place la procédure d'accréditation qui vise à obtenir une appréciation indépendante sur la qualité de chaque établissement de santé, à l'aide d'indicateurs, de critères, et de référentiels portant sur les procédures, les bonnes pratiques clinique et les résultats des différents services et activité de l'établissement. Conformément à l'article R6113-1 du Code de la Santé Publique, elle a pour objet d'évaluer la qualité et la sécurité des soins dispensés et de l'ensemble des prestations délivrées, par services ou par activités, en tenant compte notamment de leur organisation interne, de la satisfaction des patients, des mesures prises par l'établissement en matière de droits des patients et dans le cadre des accords

³⁵ HAUTE AUTORITE DE SANTE. Manuel de certification des établissements de santé, janvier 2014 [visité le 15 janvier 2015], disponible sur Internet : http://www.has-sante.fr/portail/jmcs/c_17322464/fr/manuel-de-certification-des-etablissements-de-sante-v2010-edition-janvier-2014.

³⁶ Article L6111-1 du Code de la santé publique : les établissements publics de santé (...) assurent le diagnostic, la surveillance et le traitement des malades, des blessés et des femmes enceintes.

³⁷ ORDONNANCE n°96-346 du 24 avril 1996 portant réforme de l'hospitalisation publique et privée [en ligne]. Journal officiel, n°98 du 25 avril 1996. [visité le 2 septembre 2015], disponible sur Internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000742206&categorieLien=i>

qu'il a le cas échéant pris pour améliorer les pratiques hospitalières. Aussi, depuis la première version de la certification jusqu'à sa version actuelle, V2014, les pratiques des professionnels de santé ont fait l'objet de formalisation, et d'harmonisation qui n'ont que peu impacté les services gestionnaires de l'établissement. En effet, si le référentiel de certification tient compte des aspects stratégiques et de management de l'établissement, il n'en demeure pas moins que les thématiques relatives au management des établissements de santé, visent plus particulièrement le renforcement des exigences relatives à la mise en place d'un système de management de qualité, de la sécurité et de la gestion des risques, le développement d'une culture de sécurité, le développement d'exigences sur des mécanismes d'évaluation des pratiques organisationnelles et professionnelles, et enfin la sensibilisation aux évolutions du pilotage des établissements à travers la promotion de décision et de pilotage et l'intégration d'exigences relatives au développement durable. Les processus administratifs et logistiques étaient alors envisagés de manière assez large et le plus souvent dans l'objectif de garantir la qualité, la sécurité des soins ainsi que le respect des droits du patient. Aussi, les professionnels de santé, par les démarches d'évaluation de pratiques professionnelles dont les méthodologies sont clairement encadrées par la HAS, ont déjà mené des analyses de risques et formalisé des procédures et modes opératoires permettant de tracer le processus décisionnel appliqué à un patient (par exemple sous la forme de chemin clinique). Ces pratiques ne sont encore que peu développées auprès des équipes administratives.

Ainsi, des démarches d'évaluation de pratiques professionnelles se sont mises en place et ont depuis été intégrées, dans le cadre de la Loi HPST au développement professionnel continu. Il apparaît dès lors que les professionnels de santé ont l'obligation de se former, soit en élargissant leur compétences soit en les approfondissant dans le cadre de programmes de formation intégrant à la fois des apports théoriques ainsi que des analyses de pratiques professionnelles. Sous le prisme de cette échéance quadri-annuelle, les équipes de soins ont été amenées à formaliser et à harmoniser leurs pratiques, à tracer les éléments indispensables à la qualité et à la sécurité des soins et plus largement à réfléchir sur leurs pratiques quotidiennes.

La certification HAS a constitué un levier managérial important sur différents aspects :

- Favoriser la culture de l'écrit en assurant la traçabilité des éléments essentiels à la continuité des soins dans le dossier du patient,
- Harmoniser les pratiques afin de renforcer la sécurité des soins,
- Développer une culture de maîtrise du risque par la mise en place de système de signalement des événements indésirables,

- Favoriser la coopération entre les professionnels de santé de services différents (dans un objectif de sécuriser les interfaces) mais également entre établissements de santé (par exemple dans le cadre du programme développé par la HAS concernant la pertinence des admissions et des journées d'hospitalisations³⁸).

La démarche de certification a ainsi eu le mérite de pouvoir aborder sous un prisme rendu « obligatoire » des dysfonctionnements identifiés dans l'établissement.

La procédure de certification des comptes répond de la même démarche. Elle a représenté une opportunité nouvelle pour aborder des problématiques connues sous un prisme nouveau. Elle a permis d'appréhender de manière plus détaillée l'organisation des fonctions administratives et logistiques. Dans ce cadre, la démarche de certification des comptes est également intervenue au sein du CHA dans un contexte de signature d'un CREF conclu avec l'ARS qui imposait également de revoir les organisations internes des directions fonctionnelles dans un objectif de suppression de 120 postes sur trois années, impactant l'ensemble des secteurs au-delà des soins uniquement. Cette temporalité a rendu d'autant plus nécessaire une réflexion sur les organisations internes. Ainsi, un projet de refonte de la chaîne de facturation est en cours sur l'établissement dans le cadre de la mise en place de FIDES et de la dématérialisation via PESV2. Si la chaîne des recettes a déjà fait l'objet de formalisation et de réflexion sur les processus, la chaîne des dépenses ainsi que la gestion patrimoniale de l'établissement, processus comportant les principaux volumes de dépense pour l'établissement, en lien avec la DRH et la DAMIS, doivent mener cette même réflexion.

La démarche de certification impacte plus largement les organisations administratives.

2.2 La démarche de certification nécessite d'adopter une vision stratégique plus globale sur la qualité des organisations administratives

Que ce soit dans le cadre de la certification des comptes ou de la certification HAS, la maîtrise des risques constitue un enjeu pour les organisations qui nécessite d'appliquer les méthodes de management par la qualité au bénéfice des organisations internes.

³⁸ HAUTE AUTORITE DE SANTE. Revue de pertinence des soins, Application aux admissions et aux journées d'hospitalisation, novembre 2004 [visité le 15 janvier 2015], disponible sur Internet : http://www.has-sante.fr/portail/jmcs/c_434809/fr/revue-de-pertinence-des-soins-rps.

2.2.1 La maîtrise des risques, un enjeu pour les organisations

La formalisation des processus permet d'assurer l'identification des risques inhérents à toute organisation, risques qui sont d'autant plus prégnants lors d'interfaces dans les process de travail. Le CICF et plus largement le contrôle interne permet de maîtriser le fonctionnement des activités de l'établissement. En effet, il contribue à la politique globale de gestion des risques³⁹.

La gestion des risques à l'hôpital a été progressivement encadrée par une réglementation abondante spécifique au secteur hospitalier dans certains cas. Les risques inhérents à l'activité hospitalière sont protéiformes.

Ils concernent tout d'abord la sécurité des soins

Ainsi, les établissements de santé élaborent et mettent en œuvre une politique d'amélioration continue de la qualité et de la sécurité des soins et une gestion des risques visant à prévenir et traiter les événements indésirables liés à leurs activités. Dans ce cadre, ils organisent la lutte contre les événements indésirables, les infections associées aux soins et l'iatrogénie, définissent une politique du médicament et des dispositifs médicaux stériles et mettent en place un système permettant d'assurer la qualité de la stérilisation des dispositifs médicaux⁴⁰. Le Décret n°2010-1408 du 12 novembre 2010⁴¹ précise que la gestion des risques associés aux soins vise à prévenir l'apparition d'événements indésirables associés aux soins et en cas de survenance d'un tel événement, à l'identifier, à en analyser les causes, à en atténuer ou à en supprimer les effets dommageables pour le patient et à mettre en œuvre les mesures permettant d'éviter qu'il se reproduise. Le représentant légal de l'établissement, après concertation avec le président de la CME arrête l'organisation de la lutte contre les événements indésirables associés aux soins. Par ailleurs, l'arrêté du 6 avril 2011⁴² rend obligatoire la

³⁹ LECLERCQ B., janvier 2014, « Pourquoi certifier ? », *Gestions hospitalières*, n°532, p.26

⁴⁰ Article L6111-2 du Code de la santé publique

⁴¹ MINISTERE DE LA SANTE ET DES SPORTS. Décret n°2010-1408 du 12 novembre 2010 relatif à la lutte contre les événements indésirables associés aux soins dans les établissements de santé [en ligne]. Journal officiel, n°0265 du 16 novembre 2010. [visité le 15 janvier 2015], disponible sur Internet :

<http://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2010/11/12/SASH1017107D/jo>.

⁴² MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE. Arrêté du 6 avril 2011 relatif au management de la qualité de la prise en charge médicamenteuse et aux médicaments dans les établissements de santé [en ligne]. Journal officiel, n°0090 du 16 avril 2011. [visité le 2 septembre 2015], disponible sur Internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/eli/arrete/2011/4/6/ETSH1109848A/jo>

nomination d'un responsable de la démarche qualité de la prise en charge médicamenteuse.

Ils concernent ensuite les risques liés à la sécurité sanitaire

Ces risques sont encadrés par une réglementation et une organisation ad hoc. Les vigilances ont pour objectif de réaliser une surveillance de la sécurité d'utilisation des différents biens et produits à usage thérapeutique. Elle concerne les PSL (hémovigilance), les médicaments y compris ceux dérivés du sang (pharmacovigilance), les dispositifs médicaux (matéiovigilance), les éléments et produits du corps humain (biovigilance).

Ils concernent également la sécurité technique

En effet, les établissements de santé ont le statut d'établissement recevant du public (ERP). De ce fait, leurs activités présentent des risques généraux liés aux installations et bâtiments (sécurité incendie, installations classées, amiante), à l'hébergement (usage de l'eau chaude sanitaire, usage de l'eau en milieu hospitalier et des gaz à usage médical) et à la restauration des malades. Elles comportent également des risques spécifiques liés aux installations techniques (installations classées, exposition à des agents biologiques et contre les rayonnements ionisants).

Ils concernent aussi les risques liés à la gestion des ressources humaines

Il s'agit des risques liés à la santé et la sécurité des travailleurs. En ce sens, les établissements publics de santé sont soumis en tant qu'employeur aux dispositions spécifiques du code du travail concernant la sécurité et l'hygiène des conditions de travail.

Ils concernent enfin les risques liés à l'image de marque de l'établissement

En effet, même si cette partie n'est pas réglementée, la médiatisation menée autour des hôpitaux peut avoir un impact tant en termes d'attractivité que de relations avec les tutelles. Ce risque ne doit donc pas être sous-estimé à l'heure actuelle où de nombreuses informations publiques circulent en matière d'établissement de santé qu'elles soient organisées par la réglementation (indicateurs de qualité, satisfaction des usagers) ou déployées par les usagers eux-mêmes (mise en place d'un site dédié aux avis sur les hôpitaux : hospitalidée).

Enfin, la démarche de certification des comptes cible les risques comptables et financiers des organisations. Dans ce cadre, le CICF oblige l'établissement à se pencher sur les impacts comptables et financiers de ses organisations. Ces risques ont une traduction comptable au travers du système des provisions. Dans ce cadre, la démarche de certification des comptes a mis fin aux pratiques éloignées des normes comptables M21 et notamment des niveaux de provisions où un pilotage budgétaire était classiquement réalisé. Le risque comptable et financier a toute sa place dans une stratégie de maîtrise du risque à l'échelle institutionnelle tant il est vrai qu'un défaut de maîtrise de ce risque peut compromettre gravement la pérennité des activités de l'établissement ou la réalisation de sa stratégie.

Cependant, comme le démontre l'énumération faite précédemment, la gestion des risques est abordée actuellement dans le secteur hospitalier de manière très segmentée au regard de la nature des risques identifiés. La démarche de certification des comptes, en analysant les processus au regard des risques comptables, intègre pleinement la question de la gestion des risques au sein de l'hôpital. Actuellement, des organisations sont déterminées en interne afin de prendre en charge chaque nature de risques et demeurent parfois très segmentées. La gestion des risques telle qu'organisée au niveau des établissements demeure actuellement l'apanage des services qualité et sont le plus souvent en lien avec les activités de soins. Or, il apparaît nécessaire au Directeur de disposer d'une vision globale des risques inhérents à l'activité de sa structure, quelle que soit leur nature. L'encadrement de ces risques nécessite le déploiement de méthodologies en interne permettant de les identifier, de définir des méthodes de maîtrise de risques, de les mettre en place et de les évaluer. De par la multitude des risques inhérents à l'activité hospitalière, la cartographie des différents risques ainsi identifiés permet de pouvoir les hiérarchiser en tenant compte de leur gravité, de leur fréquence et du niveau de maîtrise de risque mis en place par l'établissement. Cette cartographie générale des risques de l'établissement à un moment T permettrait au directeur de disposer d'un outil d'aide à la décision permettant d'identifier les actions prioritaires à mettre en œuvre dans le cadre du projet d'établissement notamment. La multitude des domaines de risque identifié nécessite une vision transversale que seul le chef d'établissement peut être à même d'avoir. Cette connaissance des risques au sein des organisations favorise ainsi le développement d'une stratégie institutionnelle. En ce sens, la gestion des risques au sein des organisations constitue un enjeu à ne pas sous-estimer.

Une démarche qui a du sens pour les équipes et qui répond aux enjeux de l'établissement

Afin de pérenniser la démarche il est nécessaire de lui donner du sens. Elle ne doit en effet pas apparaître comme une obligation réglementaire de plus dans un contexte professionnel déjà contraint. Pour favoriser l'appropriation de la démarche par l'ensemble des professionnels de terrain, condition sine qua non à sa réussite et à sa pérennisation dans le temps, il est nécessaire de la rendre pragmatique pour les agents afin d'éviter toute technicisation ou bureaucratisation.

Ainsi, la démarche de certification ne vise pas à induire un formalisme impactant tous les actes de gestion quotidienne. Il s'agit en effet de formaliser les procédures et les logigrammes qui touchent aux risques les plus importants ou aux enjeux financiers les plus prégnants pour l'établissement. La cartographie des processus et l'identification des risques constituent dès lors des étapes primordiales d'aide à la décision afin de déterminer les plans d'action. En effet, ce n'est que par ce diagnostic, établi en lien avec les acteurs de terrain, que les axes d'amélioration pourront être déterminés. La somme de ces actions rassemblées dans un plan permettront, pour le décideur de déterminer les actions à déployer en priorité au regard du risque encouru. Dans ce cadre, il s'agit en quelque sorte d'une réflexion bénéfice-risque, bien connue dans le secteur du soin, permettant au chef d'établissement d'apprécier au regard du contexte dans lequel il exerce, quels sont les risques qu'il est prêt à prendre et ceux qui nécessitent une maîtrise de son organisation. Dès lors, la formalisation des procédures et des logigrammes répond à un objectif institutionnel qui doit être explicité aux équipes afin qu'elles y adhèrent. Le contrôle interne se veut pragmatique et adapté aux enjeux institutionnels ainsi qu'au contexte de l'établissement dans lequel il s'effectue. Le Centre Hospitalier d'Avignon, en contrat de retour à l'équilibre financier, ne dispose pas de ressources financières afin de mettre en place une cellule dédiée au contrôle interne. Celui-ci doit être nécessairement déployé au niveau des équipes déjà en place.

Partant de ce principe, il apparaît difficile de comparer les méthodologies employées par les commissaires aux comptes dans différents établissements de santé. Le benchmark atteint ici ses limites car, comme nous l'avons vu précédemment, le CAC adapte sa méthodologie d'audit au niveau de déploiement du contrôle interne au sein de la structure. Dès lors, des approches peuvent être multiples sur un même processus ou sur un même risque si les dispositifs de maîtrise diffèrent d'un établissement à un autre.

De même le contrôle interne doit être rationalisé aux principaux risques. Il doit être pertinent et adapté à ce qui est recherché. Il ne s'agit pas de mettre en place des

contrôles à toutes les étapes de tous les processus. Par ailleurs, s'il doit être pérennisé, il doit pouvoir s'inscrire dans les pratiques quotidiennes des agents. Les modalités de sa réalisation et de sa traçabilité doivent également être perçues de manière pragmatique. Ainsi, concernant sa traçabilité, un tampon ou un visa permettant d'identifier qui a effectué le contrôle et à quelle date suffisent. Le contrôle de premier niveau doit être assuré par les agents dans le cadre de leur tâche courante. Il doit donc intégrer les fiches de poste des professionnels.

La démarche de certification des comptes implique donc une réflexion plus globale sur les processus de travail qui vise à renforcer l'optimisation des processus. Cette réflexion peut, dans une certaine mesure, rejoindre la théorie du Lean Management qui vise à supprimer ce qui est mal adapté ou superflu dans les organisations de travail. Concept initialement développé dans les industries automobiles, il tend à se développer dans les secteurs des services administratifs sous l'appellation du « Lean Office »⁴³.

La formalisation des pratiques des agents permet également de favoriser la continuité des tâches. La rédaction de modes opératoires ou de fiches techniques par les agents administratifs favorise la transmission du savoir. La pérennité de l'organisation se trouve renforcée dès lors que le savoir-faire perdure même en l'absence de l'agent.

Le déploiement de procédures et logigrammes, de protocoles et modes opératoires doit s'inscrire dans le cadre déjà existant de la gestion documentaire d'établissement. Initialement déployée dans le cadre de la certification HAS, les éléments formalisés dans le cadre de la certification des comptes doivent s'inscrire dans le même dispositif. En effet, si l'An 1 a favorisé l'émergence d'un arsenal de procédures et autres pratiques formalisées, il n'en demeure pas moins que celles-ci doivent être actualisées régulièrement et demeurer le reflet des pratiques de terrain. Il est donc nécessaire de les intégrer à la GED existante, de leur attribuer un numéro de version, d'organiser un classement de ces documents de travail, mais également de régulariser les tests de cheminement pour s'assurer de leur applicabilité en permanence.

Le décloisonnement et l'harmonisation des pratiques

La démarche de certification favorise également le décloisonnement des pratiques. Il peut s'entendre à plusieurs niveaux :

- Tout d'abord, au sein d'une même direction fonctionnelle. La certification des comptes a favorisé le travail en binôme ou en pool d'agents dans le cadre du contrôle interne

⁴³ DOUCET C., 2013, *La Qualité*, 4^{ème} édition. Paris : Presses Universitaires de France, 125 p.

notamment avec le découpage des tâches, auparavant effectuées exclusivement par un agent, à plusieurs agents du service. Cette démarche a permis, en formalisant les processus les plus à risques, d'harmoniser les pratiques au sein d'un service.

- Ensuite, entre directions fonctionnelles. Cette démarche a permis une meilleure appréhension par l'ensemble des agents de la chaîne d'un processus. La cartographie des risques a favorisé la compréhension de l'impact des tâches courantes qu'ils effectuent sur le processus comptable et financier de l'établissement. En comprenant les tenants et les aboutissants découlant du fait générateur dont ils sont à l'origine, ils s'approprient mieux les risques inhérents aux modalités d'enregistrement et de contrôle du fait générateur.

Ainsi, sur le Centre Hospitalier d'Avignon, un travail est en cours concernant le cycle des recettes. Il s'agit d'identifier l'ensemble des conventions actuellement actives sur l'établissement, de déterminer si elles ont un impact financier ou non, d'en vérifier les modalités de facturation et de contrôler si elles ont fait et font toujours l'objet de facturation. Au regard des quelques 300 conventions liant le CHA, ce travail vise à assurer l'exhaustivité des recettes du titre 3 fondées sur un engagement conventionnel. Cette réflexion a nécessité un important travail de recensement et de relecture de la part des cadres de la DAF mais a également initié une coordination et un travail en collaboration avec les autres directions fonctionnelles, en charge de la rédaction et du suivi de certaines conventions. Ainsi, des référents ont été désignés auprès de chaque direction fonctionnelle. Ils seront les interlocuteurs privilégiés des agents de la DAF sur les conventions. Cette démarche a également permis la redéfinition de pratique de validation, de révision et de liquidation des états conventionnels.

- Enfin, entre les établissements de santé et le trésor public. Si l'An 1 de la certification des comptes, a mis en exergue un fonctionnement parfois cloisonné entre l'ordonnateur et le comptable, il a eu néanmoins le mérite de faire travailler ensemble les directions des affaires financières et la trésorerie. Dans certains cas, la démarche a permis d'établir des tableaux de bord partagés et communs qui garantissent le suivi de certains risques financiers.

Intégrer le contrôle interne comme un enjeu stratégique de l'établissement

Il ressort de l'enquête réalisée fin du second semestre 2015 par la DGOS et la DGFIP concernant les établissements de première vague, que l'implication institutionnelle forte et le portage du projet par le chef d'établissement constituaient les points communs des établissements ayant les résultats de certification les plus satisfaisants. Cependant, des

progrès demeurent au niveau de la structuration du pilotage de la démarche. En effet, les établissements de santé doivent poursuivre l'organisation et le déploiement du contrôle interne. Cette démarche ne saurait être portée uniquement par les services de la DAF, sans les autres directions et le DIM. L'implication de tous les acteurs est donc nécessaire. La certification des comptes ne doit pas être uniquement envisagée comme le projet des affaires financières n'impactant pas les autres secteurs hospitaliers.

A ce titre, l'organisation du CICF sur le Centre Hospitalier d'Avignon constitue une étape transitoire le temps de la maturation de la démarche de contrôle interne au sein des établissements de santé. Le rattachement actuel à la DAF se justifie par les compétences internes présentes au sein du service et par la maturation nécessaire que devront avoir les autres directions fonctionnelles et plus largement la Direction Générale sur ses processus. Le contrôle interne sera appréhendé de manière pyramidale :

- Le contrôle opérationnel (premier niveau), vise à s'assurer du respect des critères de qualité comptable. Les opérations de contrôle sont donc intégrées au fonctionnement courant du service et portent sur les opérations impactant, directement ou indirectement, la comptabilité.
- Le contrôle de supervision (second niveau) qui évalue de manière permanente le contrôle interne de premier niveau a pour objectif de fiabiliser les constats opérés dans ce cadre.

Le contrôle opérationnel devra être assuré au sein des directions fonctionnelles dans le cadre des activités quotidiennes des agents sous la responsabilité des cadres de proximité. Le contrôle de supervision sera organisé au niveau de la DAF. Le CHA doit procéder à la liste, cycle par cycle des contrôles premier et de second niveau. Le pilotage de la démarche évoluera également afin d'intégrer les compétences du COPIL au sein des instances traditionnelles de l'établissement et notamment du directoire. Un travail transversal devra être mené avec les autres directions fonctionnelles afin de s'assurer de l'existence de la supervision qui doit être cohérente et globale, de procéder à certains contrôles ciblés et de réaliser des audits internes. L'audit devra être réalisé par une personne extérieure au service. Des audits internes seront organisés dès 2016 au niveau de la DAF.

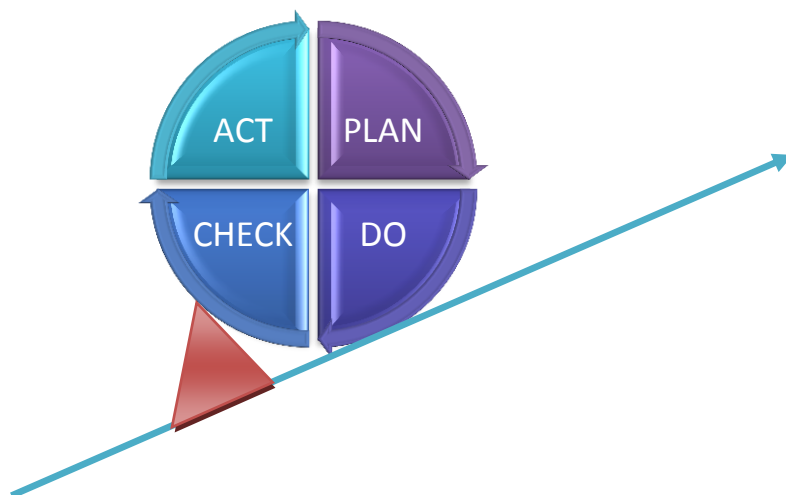
La démarche de contrôle interne nécessite encore une appropriation et une intégration de la démarche par les professionnels. A ce titre, le CH de Montfavet envisage dès 2016 la formation de l'ensemble des agents administratifs à la démarche.

La DAF sera porteuse du plan d'action et assurera le suivi de la démarche. La problématique du contrôle interne est partagée par tous les établissements de santé. Si certains ont pu identifier un poste dédié à cette fonction, dans la plupart des établissements, le CI est d'abord abordé sur le plan comptable et financier afin de répondre aux attendus de la certification des comptes.

Développer la démarche qualité au sein des organisations administratives

Toute démarche de certification, qu'elle soit relative à la qualité et à la sécurité des soins (HAS) ou à la qualité comptable (certification des comptes), induit une réflexion sur les pratiques professionnelles. La réalisation d'un auto-diagnostic, préalable nécessaire à la démarche, ainsi que l'analyse des processus au travers des risques permettent aux différentes directions fonctionnelles, et plus largement au chef d'établissement, de bénéficier d'une meilleure connaissance de ses organisations. Fondé sur le principe du PDCA plus communément connu sous le nom de la « roue de Deming », ces démarches nécessitent que l'institution hospitalière intègre dans sa pratique quotidienne les méthodes structurées pour améliorer la qualité des organisations.

La roue de Deming est représentée selon le graphique suivant :



Cette démarche se structure autour de quatre étapes :

- Plan : préparer et planifier les actions à réaliser. Cette première étape nécessite la détermination d'objectifs institutionnels à réaliser qui se traduisent sous la forme d'un plan d'actions. L'auto-diagnostic est alors nécessaire pour déterminer et prioriser les actions à

mener. En identifiant les problèmes à résoudre et en analysant les causes racines, l'identification des actions à mener sera plus aisée.

- Do : mettre en œuvre les actions prévues au plan. Le plus souvent, le déploiement s'accompagne d'une phase de test afin de vérifier la faisabilité et l'acceptabilité de la solution mise en place.
- Check : L'action réalisée est évaluée afin de contrôler son aptitude à répondre au problème identifié au regard des objectifs institutionnels fixés.
- Act : Mise en œuvre du changement en routine avec des ajustements éventuellement identifiés dans le cadre de la phase précédente.

Ces quatre étapes ont constitué le socle fondateur des évaluations de pratiques professionnelles rendues obligatoires auprès des professionnels de santé dans le cadre de la deuxième itération des procédures de certifications HAS.

La démarche de certification des comptes peut également s'inscrire dans ce schéma. En effet, les différentes étapes de l'amélioration des organisations peuvent se traduire ainsi :

- Etape 1 : Plan : il s'agit de formaliser le plan d'action à déployer dans le cadre des attendus de la certification des comptes suite à l'auto-diagnostic formalisé sur chaque cycle au regard notamment des outils mis à disposition par la DGOS et la DGFIP.
- Etape 2 : Do : les actions portées sur le plan sont mises en œuvre par les différentes directions fonctionnelles. Il peut s'agir par exemple de la formalisation des procédures, modes opératoires et fiches techniques.
- Etape 3 : Check : c'est l'étape du contrôle interne de premier niveau afin de vérifier que les procédures sont appliquées et notamment que les dispositifs de maîtrise des risques sont opérationnels et correspondent aux objectifs fixés.
- Etape 4 : Act : il s'agira de prendre les mesures adéquates si les mesures de contrôle interne font apparaître un défaut de maîtrise du risque.

La représentation graphique de la roue de Deming manifeste également la nécessité de maintenir les niveaux de qualité atteints par l'application de cette méthode. La cale soutenant la roue traduit ce phénomène. Ainsi, les organisations doivent mettre en place des systèmes permettant de garantir dans le temps les niveaux de qualité atteints. Dès lors, on pourrait tout à fait imaginer que des évaluations de pratiques professionnelles soient réalisées auprès des secteurs administratifs. Les évaluations de pratiques professionnelles consistent à analyser l'activité réalisée par rapport aux recommandations professionnelles disponibles et actualisées afin de mettre en œuvre un plan d'amélioration de son activité. Si la HAS a développé, en lien avec les sociétés savantes, de nombreuses recommandations professionnelles dans le cadre des activités cliniques et de la qualité et sécurité des soins, il n'en demeure pas moins que la réglementation, la

M21, les fiches techniques réalisées conjointement par le ministère de la santé et le ministère des finances publiques, ainsi que les procédures internes constituent les socles de bases d'évaluation pour les organisations administratives. Ces EPP doivent être réalisées par les équipes elles-mêmes et, pour certains processus, elles doivent impliquer l'ensemble des acteurs concernés, peu importe leur secteur d'activité. Ces temps d'échange constitueront des opportunités pour mener une réflexion commune sur les dispositifs déployés par les organisations administratives et porter les réajustements nécessaires entre la pratique et les normes édictées.

Cependant, cette démarche doit demeurer pertinente et pragmatique pour être pérenne. Son efficacité doit être mesurée. En effet, des indicateurs et tableaux de bord doivent permettre de suivre l'impact des actions menées sur les organisations. Elle nécessite une acculturation par les professionnels et doit s'inscrire dans un objectif institutionnel. Il ne s'agit pas d'appliquer les principes de la qualité à toutes les actions quotidiennes, mais de mettre en place une méthode structurée pour maîtriser les principaux risques d'une organisation et plus largement de créer un état d'esprit auprès des professionnels afin de questionner les pratiques. La démarche qualité se trouve alors être au service des organisations.

Conclusion

Si la certification des comptes permet de favoriser l'amélioration de la qualité comptable des établissements publics de santé, répondant ainsi au principe de transparence inscrit dans un mouvement de fond touchant les institutions publiques depuis plusieurs années, elle a impacté plus largement les organisations administratives hospitalières.

En effet, l'An 1 de la certification des comptes a nécessité de la part du Centre Hospitalier d'Avignon, de mettre en place une organisation dédiée sur le base du mode de gestion de projet afin de fiabiliser les états financiers et de développer les dispositifs de maîtrise du risque comptable. Cependant, au-delà des aspects techniques et financiers, cette démarche, innovante pour les structures hospitalières, a impacté plus profondément les organisations de travail au sein des directions fonctionnelles. En analysant les processus sous l'angle de la maîtrise des risques financiers, elle a amené chaque direction fonctionnelle à revoir ses organisations en profondeur, du macro-processus (procédure) à la tâche quotidienne des agents (fiche technique ou mode opératoire) et de fait à réinterroger les pratiques professionnelles. Ainsi, la certification des comptes a été source d'évolutions significatives en termes d'organisation du travail, de méthodes et d'outils de travail mais également de management. L'implication de l'ensemble des acteurs concernés ainsi que le positionnement du projet en tant qu'enjeu institutionnel par le chef d'établissement ont favorisé les résultats satisfaisants obtenus par l'établissement dans le cadre de cette première année de certification.

L'An 2 de la certification des comptes vise la pérennisation des actions déjà menées et le déploiement du contrôle interne au sein des différentes directions fonctionnelles. En effet, l'autonomie de gestion des établissements publics de santé doit favoriser l'appropriation de cette démarche comme un levier managérial pour faire évoluer les organisations. En érigeant la maîtrise des risques comme un enjeu institutionnel, en donnant du sens à la démarche, en harmonisant et décloisonnant les pratiques et en intégrant le contrôle interne comme un enjeu stratégique de l'établissement, le directeur doit adopter une vision stratégique et globale sur les organisations administratives en favorisant l'émergence d'un nouveau paradigme : le management par la qualité de ces organisations.

Bibliographie

TEXTES OFFICIELS

COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, 2012, Table synthétique des normes d'exercice professionnel [en ligne], 199p., [visité le 14 août 2015], disponible sur Internet : https://www.cncc.fr/sections/documentation_profes/documentation_de_ref/norme_et_doctrine_pr/table_synthetiques_d/table_des_normes,p.14.

CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE. Directive 2011/85/UE DU CONSEIL du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres [en ligne]. Journal officiel de l'Union européenne 23 /11/2011 [visité le 5 août 2015], disponible sur Internet : <http://www.eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=uriserv:ec0021>.

Loi du 24 juillet 1867 sur les Sociétés Commerciales. Bulletin des Lois 1867 n°1513.

Loi organique n°2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale [en ligne]. Journal officiel, n°179 du 3 août 2005. [visité le 6 août 2015], disponible sur Internet : « http://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi_organique/2005/8/2/2005-881/jo/texte ».

Loi n°2007-1199 du 10 août 2007 et relative aux Libertés et responsabilités des universités [en ligne]. Journal officiel n°185 du 11 août 2007. [visité le 6 août 2007], disponible sur Internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000824315> ».

MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Décret n°2012-1366 du 6 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne-temps et aux congés annuels dans la Fonction publique hospitalière [en ligne]. Journal officiel, n°0286 du 8 décembre 2012. [visité le 17 août 2015], disponible sur Internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2012/12/6/2012-1366/jo/texte>.

MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE, MINISTERE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES, CHARGE DU BUDGET.

Arrêté du 23 décembre 2013 fixant la liste des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes pour les comptes de l'exercice 2014. [en ligne] Journal officiel, n°0301 du 28 décembre 2013. [visité le 20 mars 2015], disponible sur Internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichText.do?cidText=JORFTEXT000028396681>.

MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE. Décret n°2012-1481 du 27 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne-temps et aux congés annuels des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé [en ligne]. Journal officiel, n°0303 du 29 décembre 2012. [visité le 17 août 2015], disponible sur Internet : [http : www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2012/12/27/2012-1481/jo/texte](http://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2012/12/27/2012-1481/jo/texte).

MINISTERE DES FINANCES ET DES AFFAIRES ECONOMIQUES, SECRETAIRE D'ETAT AU BUDGET. Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique [en ligne]. Journal officiel, du 30 décembre 1962. [visité le 2 août 2015], disponible sur Internet : <https://www.legifrance.gouv.fr/jopdf/common/jopdf.jsp?numJO=O&dateJO=19621230&numTexte=&pageDébut=12828-pagefin=12841>.

MINISTERE DE LA SANTE ET DES SPORTS. Décret n°2010-1408 du 12 novembre 2010 relatif à la lutte contre les événements indésirables associés aux soins dans les établissements de santé [en ligne]. Journal officiel, n°0265 du 16 novembre 2010. [visité le 15 janvier 2015], disponible sur Internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2010/11/12/SASH1017107D/jo>.

MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE. Arrêté du 6 avril 2011 relatif au management de la qualité de la prise en charge médicamenteuse et aux médicaments dans les établissements de santé [en ligne]. Journal officiel, n°0090 du 16 avril 2011. [visité le 2 septembre 2015], disponible sur Internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/eli/arrete/2011/4/6/ETSH1109848A/jo>

ORDONNANCE n°96-346 du 24 avril 1996 portant réforme de l'hospitalisation publique et privée [en ligne]. Journal officiel, n°98 du 25 avril 1996. [visité le 2 septembre 2015], disponible sur Internet : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000742206&categorieLien=id>

OUVRAGES

COMITE DE FIABILITE DES COMPTES LOCAUX. *Annexe sur l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux : enjeux et méthodes*. Décembre 2014, [consulté le 10 août 2015], Disponible sur internet : www.collectivites-locales.gouv.fr/certification-des-comptes-des-collectivites

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, Juin 2014, *Fiche n°13 Comptabilisation des immobilisations par composant dans les établissements publics de santé*, [en ligne], p.1, [visité le 10 août 2015], disponible sur Internet : http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/fiche_13_-_comptabilisation_immos_par_composants.pdf

DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES. *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux annexé à la 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*, 50p.

DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES. « *Provision réglementée pour renouvellement des immobilisations (compte 142)* », in Foire aux questions fiabilisation des comptes des établissements publics de santé, juillet 2015, 208p., [visité le 1^{er} septembre 2015], disponible sur internet : <https://www.sante.gouv.fr/la-fiabilisation-et-la-certification-des-comptes-des-etablissements-publics-de-sante.html>, p.53

DOUCET C., 2013, *La Qualité*, 4^{ème} édition. Paris : Presses Universitaires de France, 125 p.

DOUSSOT-LAYNAUD C.-L., GROLIER J., PEYRET P., 2009, *L'EPRD, gestion budgétaire et comptable des établissements de santé*, Rennes : Presses de l'EHESP, 544 p.

HAUTE AUTORITE DE SANTE, janvier 2014, *Manuel de certification des établissements de santé*, [en ligne], [visité le 15 janvier 2015], disponible sur Internet :

http://www.has-sante.fr/portail/jmcs/c_17322464/fr/manuel-de-certification-des-etablissements-de-sante-v2010-edition-janvier-2014.

HAUTE AUTORITE DE SANTE. *Revue de pertinence des soins, Application aux admissions et aux journées d'hospitalisation*, novembre 2004 [visité le 15 janvier 2015], disponible sur Internet :

http://www.has-sante.fr/portail/jmcs/c_434809/fr/revue-de-pertinence-des-soins-rps

MINISTERE DES AFFAIRES SOCIALES, DE LA SANTE ET DES DROITS DES FEMMES. *Cartographie du cycle personnel : présentation générale*. [en ligne]. 2014. Disponible sur Internet :

<http://www.sante.gouv.fr/cartographie-du-cycle-personnel-presentation>>.

THIERY-DUBUISSON S., 2010, *L'audit*, nouvelle édition. Collection repères, 121p.

ARTICLES

BAGUET, F., COURY A., 2014, « Un cadre réglementaire ambigu », *Gestions hospitalières*, n°532, pp23-24.

BOURDEAU P., MENUET C., SOULARD G., « Se préparer à la certification des comptes », 2014, *Gestions hospitalières*, n°532, pp. 30-32.

ESNAULT D., « La clôture comptable utilisée comme une opportunité au DH du Mans », 2014, *Gestions hospitalières*, n°532, pp. 33-34.

HERNU P., « Nécessité et limites actuelles de contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics de santé », 2015, *Finances hospitalières*, n°87.

HOSPIMEDIA. 30 juillet 2015, « *Les hôpitaux ont surfé haut la main sur la première vague de certification* » [en ligne], [visité le 4 août 2015], disponible sur : <http://abonnes.hospimedia.fr/dossiers.20150730-gestion-les-hopitaux-ont-surfe-haut-la-main>.

LECLERCQ B., janvier 2014, « Pourquoi certifier ? », *Gestions hospitalières*, n°532, p.26.

LOUBRIEUR A., « Faire de la certification une véritable démarche expérimentale – L'éclairage du CHD Vendée », 2014, *Gestions hospitalières*, n°532, pp. 35-36.

LYANNAZ S., « Piloter la démarche projet », 2014, *Gestions hospitalières*, n°532, pp27-29.

MAZIN C., « Transparence, efficience, performance – Réussite, succès, espoir... », 2014, *Gestions hospitalières*, n°532, pp. 55-61.

TRICHET J-C. « Discours de M. Jean-Claude TRICHET, délégué de l'Académie des sciences morales et politiques » [en ligne]. Séance publique annuelle des 5 académies, 23 octobre 2012, [consulté le 5 août 2015], Disponible sur internet : <http://seance-cinq-academies-2012.institut-de-france.fr>

CONFERENCES

COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, *Conférence DGFIP Certification des comptes des EPS : statut et démarche du commissaire aux comptes*, 4 septembre 2014, Lorraine, 2014, 43p.

MEMOIRES

BACHELET A., 2014, *La certification des comptes, un processus comptable et managérial, l'introspection d'un établissement de première vague*, Mémoire professionnel : Ecole des hautes études en santé publique, 37p.

DE BOYSSON F., 2012, *Le contrôle interne comptable, levier de performance pour l'hôpital, l'exemple du Centre hospitalier Guillaume Régnier*, Mémoire professionnel : Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique, 71p.

Liste des annexes

Annexe I : Liste exhaustive des personnes rencontrées

Annexe II : Cartographie du cycle personnel

Annexe III : Règles de répartition financière par composant d'une opération de construction

Annexe IV : Règles de durée d'immobilisation pour composants applicables au CH Avignon

Liste des personnes rencontrées

NOM - PRENOM	FONCTION	ETABLISSEMENT
ASSADOURIAN Sylvie	Médecin DIM	CH Avignon
AUMERAS Patrick	Commissaire aux comptes	EXCO
BARGIER Jean-Marc	Directeur adjoint en charge des affaires financières	CH Montfavet
BOURGINE Philippe	Directeur adjoint en charge des affaires financières	CHI Toulon La Seyne sur mer
BOURLIER Pascal	Attaché d'administration hospitalière – DRH	CH Avignon
DIJON Marielle	Attaché d'administration hospitalière – DAF – référente du projet de certification des comptes	CH Montfavet
FALCO Christelle	Attaché d'administration hospitalière – DAF – référente du projet de certification des comptes	CH Avignon
POLITO Cécile	Directeur adjoint en charge des affaires financières	CH Avignon

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
				Dossier administratif : toutes catégories de personnel	Ouverture du dossier administratif, contrôle des droits et mise à jour permanente du dossier	ORD	Pièces justificatives manquantes -	Régularité (Justification)			Elaboration d'une liste de pièces adaptée à chaque statut et chaque élément de rémunération - Vérification de chaque pièce - Vérification de l'exhaustivité des pièces - Contrôle des conditions de nomination des fonctionnaires et de recrutement des agents publics - Contrôle des droits et pièces justificatives pour chaque élément de rémunération - Correct interfaçage des logiciels d'administration du personnel et de
						ORD	Non-respect des dispositions réglementaires	Régularité (Respect de la réglementation)			
2-1- Eléments fixes de rémunération : toutes catégories de personnel				Gestion RH	Saisie dans SIRH des éléments individuels constitutifs du dossier	ORD	Création d'agents fictifs (création d'agent ou réutilisation d'agent)	Régularité (Justification)			Vérification de l'existence de la décision interne - Contrôle de l'existence des pièces justificatives déclarées dans le système de GRH (ce qui ne garantit pas la pertinence des pièces fournies) - Informatisation de toutes les pièces justificatives, la recherche de matricules sans pièces justificatives dématérialisées (à minima contrat) permettant l'identification de doutes liés à la présence des agents - Réconciliation des droits des utilisateurs présents dans le SIRH (accès à l'environnement Windows par exemple) avec la liste des personnel présents issue de la GRH (sauf si cette dernière alimente l'annuaire Active Directory) - Recherche des utilisateurs dont les comptes n'ont pas d'activité - Mise en œuvre de contrôles automatisés (exemple : interfaçage, traçabilité des actions réalisées dans le système de
						ORD	Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité	Moyen	Moyen	Contrôle périodique des éléments saisis - Séparation des tâches - Mise en œuvre d'alertes du SI et de contrôles de cohérence automatisés, insertion de grilles automatisées.

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
			043 621 631 647 648 633			ORD	Discordance entre les effectifs payés et déclarés aux organismes sociaux et les effectifs réels	Exhaustivité Exactitude Réalité	Moyen	Moyen	Cadrage de la comptabilité générale avec le livre de paie et la DADS - cadrage des effectifs payés avec les effectifs enregistrés - analyse des écarts entre les écritures de paie et les déclarations effectués auprès des organismes sociaux - existence d'un tableau des emplois révisé régulièrement
					Mise à jour des éléments modifiant la rémunération, notamment décisions internes de changement d'échelon, de grade, de statut, d'affectation, de fin de carrière, de mise en retraite, de disponibilité - durée du contrat - absentéisme	ORD	Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité	Moyen	Moyen	Vérification de l'existence de la décision interne, contrôle des mises à jour et vérification de la paie : - pour tout changement affectant le statut (Intérim--CDD; CDD--CDI; Stagiaire--Titulaire...), le grade (CAP, Concours, formation prof), l'échelon (CAP pour titulaires, avancement moyen pour contractuels ou négociation) ou la quotité de temps de travail. Echange systématique avec le service des ressources humaines à l'occasion des évolutions de profil de postes ; - en cas de départ (disponibilité, congé parental, mise à disposition, détachement, retraite, mutation, révocation...), En cas d'absentéisme : vérification de la réception des arrêts de travail et contrôle de la paie sur cas particuliers Informatisation du temps de travail

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
2-2- Eléments variables de rémunération - Personnel médical	4211	642 42 642 44 642 51 642 52 642 53 642 6	Indemnisation : des gardes et astreintes des internes, de la permanence des soins (praticiens, attachés)	Contrôle des droits et recensement	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Réalité Exhaustivité	Faible	Faible	Tableau mensuel prévisionnel des gardes et astreintes, validé par le médecin responsable Contrôle de cohérence entre le prévisionnel et le réalisé Contrôle informatique automatique du dépassement éventuel du nombre d'astreintes de sécurité - Mise en œuvre d'un interfaçage entre les applications de GTT, planning prévisionnel et paie	
					ORD	Forfaitisation des gardes	Réalité				Analyse périodique des montants versés
				Liquidation	ORD	Dépassement des plafonds autorisés	Exhaustivité Exactitude	Faible	Faible	Traçabilité des changements par rapport au prévisionnel : validation par les médecins concernés avec signature Mise en œuvre d'un logiciel de GTT pour le personnel médical et non médical, interfacé avec la solution de paie et de planning, facilitant les tâches ainsi que les contrôles Contrôle automatisé : comparaison entre les paramètres de plafond et le réel	
				Saisie des éléments dans SIRH	ORD	Erreur de paramétrage	Exactitude Réalité	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage	
					ORD	Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité			Contrôle périodique des éléments saisis Rapprochement entre les données de la GTT et de la paie	
				4211	6428	Autres rémunérations du personnel médical (dont activité dans plusieurs établissements)	Contrôle des droits et recensement	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Réalité	Faible
	Liquidation	ORD	Erreur de calcul ou de paramétrage				Exactitude	Faible	Faible	Contrôle des éléments liquidés	
	Saisie des éléments dans SIRH	ORD	Erreur de paramétrage				Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage	
		ORD	Absence ou erreur de saisie				Exhaustivité Exactitude Réalité	Faible	Faible	Contrôle périodique des éléments saisis	

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
	4211	642 41	Avantages en nature (concerne les internes pour logement et repas)	Contrôle des droits	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Régularité	Faible	Moyen	Contrôle des avantages accordés Contrôle de cohérence entre le système de gestion des repas et la GRH pour vérifier le prélèvement des repas consommés	
					ORD	Absence de déclaration, déclaration partielle ou erronée	Exhaustivité Exactitude Réalité			Vérification de l'existence de la déclaration Contrôle de cohérence périodique	
				Liquidation	ORD	Erreur de recensement	Exhaustivité	Faible	Faible	Contrôle des éléments liquidés	
				Saisie des éléments dans SIRH	ORD	Erreur de paramétrage	Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage	
					ORD	Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité			Contrôle périodique des éléments saisis	
				4211	642 41	Indemnité d'engagement de service public exclusif	Contrôle des droits et recensement	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Régularité	Faible
	Liquidation	ORD	Non respect de l'engagement contractuel					Réalité	Faible	Faible	Contrôle ponctuel au moment de l'autorisation d'activité libérale
	Saisie SIRH	ORD	Erreur de recensement				Exhaustivité Réalité	Faible	Faible	Contrôle des éléments liquidés	
		ORD	Erreur de paramétrage				Exactitude			Contrôle périodique du paramétrage	
	Saisie SIRH	ORD	Absence ou erreur de saisie				Exhaustivité Exactitude Réalité	Faible	Faible	Contrôle périodique des éléments saisis	
		ORD	Erreur de paramétrage				Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage	
	4211	625 12	Indemnités kilométriques	Engagement	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Régularité	Faible	Moyen	Vérification du kilométrage effectué	
Liquidation				ORD	Utilisation de mauvais taux de remboursement Erreur de calcul	Exactitude	Faible	Faible	Vérification des barèmes		
Ordre de payer				ORD	Pièces justificatives erronées ou absentes	Régularité Réalité	Faible	Faible	Contrôle de la présence, de la régularité et de la cohérence des pièces justificatives		
Visa				CL	Absence ou insuffisance de pièces justificatives	Régularité Réalité	Faible	Faible	Contrôles réglementaires : décret du 25 mars 2007 sur les pièces justificatives		

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
						CL	Absence de récupération des avances	Régularité Exactitude			Contrôle de la récupération des avances
					Traitement des oppositions	CL	Absence de traitement des oppositions	Régularité	Faible	Faible	Suivi des oppositions - Mise à jour des fiches de cession - opposition
		4211	625 62	Frais de mission	Engagement	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Régularité	Faible	Moyen	Vérification de l'ordre de mission
					Liquidation	ORD	Utilisation de mauvais taux de remboursement Erreur de calcul	Exactitude	Faible	Faible	Vérification des barèmes
					Ordre de payer	ORD	Pièces justificatives erronées ou absentes	Régularité Réalité	Faible	Faible	Contrôle de la présence, de la régularité et de la cohérence des pièces justificatives
					Visa	CL	Absence ou insuffisance de pièces justificatives	Régularité	Faible	Faible	Contrôle des pièces justificatives (décret du 25 mars 2007)
						CL	Absence de récupération des avances	Régularité Exactitude			Contrôle de la récupération des avances
					Traitement des oppositions	CL	Absence de traitement des oppositions	Régularité	Faible	Faible	Suivi des oppositions - Mise à jour des fiches de cession - opposition
				Primes de cours hors université (écoles paramédicales)	Contrôle des droits et recensement	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Régularité	Faible	Faible	Vérification du service fait (état transmis par la direction des écoles)
						ORD	Absence ou erreur de recensement des heures de cours	Exhaustivité Réalité			
					Liquidation	ORD	Utilisation de mauvais taux de remboursement Erreur de calcul	Exactitude	Faible	Faible	Vérification des barèmes
					Ordre de payer	ORD	Pièces justificatives erronées ou absentes	Régularité Réalité	Faible	Faible	Contrôle de la présence, de la régularité et de la cohérence des pièces justificatives
					Visa	CL	Absence ou insuffisance de pièces justificatives	Régularité Réalité	Faible	Faible	Contrôles des pièces justificatives (décret du 25 mars 2007)
						CL	Absence de récupération des avances	Régularité Exactitude			Contrôle de la récupération des avances
				Traitement des oppositions	CL	Absence de traitement des oppositions	Régularité	Faible	Faible	Suivi des oppositions - Mise à jour des fiches de cession - opposition	
2-3- Eléments variables de rémunération - Personnel non médical				Nouvelle bonification indiciaire (NBI)		ORD	Non respect des dispositions réglementaires (conditions d'attribution non remplies)	Régularité Réalité			Vérification annuelle des listings par sondage Informatique + Vérification des paramètres (NBI s'impute selon le cas, automatiquement avec le code

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques				
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat												
2- Cycle personnel															
	4211	641 12			Contrôle des droits	ORD	Non interruption alors que le bénéficiaire n'exerce plus les fonctions éligibles	Réalité	Faible	Faible	grade ou en fonction de l'unité d'affectation) - Mise en œuvre d'un interfaçage avec la paie pour prise en compte des changements - Mise en œuvre de contrôles automatisés avec saisie des dates de début et dates de fin				
					Liquidation	ORD	Erreur de calcul (nombre de points erroné)	Exactitude	Faible	Faible	NBI liée à la fonction : contrôle sur listing, une fois par an				
					Saisie SIRH	ORD	Erreur de paramétrage	Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage				
						ORD	Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité			Contrôle périodique des éléments saisis				
	4211	641 13 641 33		Prime de service	Contrôle des droits	ORD	Non respect des critères d'attribution et des règles d'incompatibilité	Régularité Réalité	Moyen	Faible	Analyse des listings Vérification des incompatibilités (prime de service / prime de technicité) Etudes promotionnelles : fermeture des droits en fonction du type de formation suivi Informatique : listes de contrôles (agents dont le statut donne droit à la prime et ayant une période d'exclusion sur l'année, agents non encore notés, jours d'absence par motif, mouvements [dispo, mutation, ...] - Mise en œuvre en œuvre de contrôles à la saisie et à posteriori				
					Liquidation	ORD	Erreur dans le calcul de la masse à répartir	Exactitude	Moyen	Faible	Contrôle de la répartition des primes de service				
						ORD	Erreur dans le calcul des abattements (assiduité)	Exactitude			Contrôle des éléments liquidés				
					Saisie SIRH	ORD	Erreur de paramétrage	Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage				
						ORD	Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité			Contrôle périodique des éléments saisis				
								Indemnités d'astreinte et heures supplémentaires	Contrôle des droits et recensement	ORD	Non respect des dispositions réglementaires (décret de 2003 sur les astreintes) : qualité du bénéficiaire, durée et champ de l'astreinte	Régularité Réalité	Faible	Moyen	Contrôle par le service paie de la fiche de déclaration comportant le motif et la signature du cadre - traçabilité du déclenchement et de la clôture de l'astreinte par le responsable (Directeur de garde, cadre de garde, etc.)

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
	4211	641 18		Liquidation	ORD	Dépassement du contingent mensuel des heures supplémentaires	Réalité Exhaustivité				Contrôle du décompte des heures
					ORD	Non comptabilisation des heures supplémentaires non payées	Exhaustivité Régularité Sincérité	Fort	Fort	Utilisation d'un outil de GTT - existence d'une procédure de déclenchement et de clôture du déplacement -	
					ORD	Erreur dans le calcul de l'indemnisation horaire ou du nombre d'heures indemnisées	Exactitude	Faible	Moyen	Informatique : automatisation des calculs - Contrôle du paramétrage - Mise en œuvre d'un interfaçage entre la GTT et l'application de paie	
					ORD	Saisie dans SIRH	Erreur de paramétrage	Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage
							Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité			Contrôle périodique des éléments saisis
					ORD	Contrôle des droits et recensement	Non respect des règles d'éligibilité et des règles de cumul	Régularité Exhaustivité	Moyen	Moyen	Contrôle par le service paie de la fiche de déclaration comportant le motif et la signature du cadre
	ORD	Saisie dans SIRH	Erreur dans le calcul de l'indemnisation horaire	Exactitude	Moyen	Moyen	Informatique : automatisation des calculs - Contrôle du paramétrage				
			Erreur de paramétrage	Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage				
	ORD	Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité	Contrôle périodique des éléments saisis							
	4211	641 38	Indemnités forfaitaires pour travaux supplémentaires (IFTS)	Contrôle des droits	ORD	Non respect des règles d'éligibilité	Réalité Régularité	Faible	Moyen	Contrôle par le service paie de la fiche de déclaration comportant le motif et la signature du cadre - Interface avec logiciel d'administration du personnel (recueil automatique congés, absences irrégulières, etc.)	
					ORD	Erreur dans le calcul de l'indemnisation horaire	Exactitude	Faible	Faible	Informatique : automatisation des calculs - Contrôle du paramétrage - Mise en œuvre d'un interfaçage entre la GTT et l'application de paie	
					ORD	Saisie dans SIRH	Erreur de paramétrage	Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage
Absence ou erreur de saisie				Exhaustivité Exactitude Réalité			Contrôle périodique des éléments saisis				
ORD				Saisie dans SIRH	Erreur de paramétrage	Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage		
					Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité			Contrôle périodique des éléments saisis		
ORD	Contrôle des droits	Non respect des dispositions réglementaires	Régularité Réalité	Faible	Moyen	Contrôle des avantages accordés					
ORD	Contrôle des droits	Absence de déclaration, déclaration partielle ou erronée	Exhaustivité Réalité Exactitude		Faible	Vérification de l'existence de la déclaration Contrôles par échantillonnage					

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
		4211	641 31	[établissement]	Saisie dans SIRH	ORD	Erreur de paramétrage	Exactitude	Faible	Faible	Contrôle périodique du paramétrage
						ORD	Absence ou erreur de saisie	Exhaustivité Exactitude Réalité			Contrôle périodique des éléments saisis
	4211	641 11 641 31 641 51	Primes de cours hors université (écoles paramédicales)	Contrôle des droits	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Régularité Réalité	Faible	Faible	Vérification du service fait (état transmis par la direction des écoles)	
					ORD	Absence de recensement des heures de cours, ou recensement erroné	Exhaustivité Réalité Exactitude				
				Liquidation	ORD	Utilisation de mauvais taux de remboursement Erreur de calcul	Exactitude	Faible	Faible	Vérification des barèmes	
				Ordre de payer	ORD	Pièces justificatives erronées ou absentes	Réalité Régularité	Faible	Faible	Contrôle de la présence, de la régularité et de la cohérence des pièces justificatives	
				Visa	CL	Absence ou insuffisance de pièces justificatives	Réalité Régularité	Faible	Faible	Contrôles réglementaires : décret du 25 mars 2007 sur les pièces justificatives	
					CL	Absence de récupération des avances	Contrôle de la récupération des avances				
	Traitement des oppositions	CL	Absence de traitement des oppositions	Régularité	Faible	Faible	Suivi des oppositions - Mise à jour des fiches de cession - opposition				
		4211	641 181	Prime d'installation	Contrôle des droits	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Régularité Réalité	Faible	Faible	Contrôle de paye lors de la paye à blanc
Ordre de payer					ORD	Pièces justificatives erronées ou absentes	Réalité Régularité	Faible	Faible	Contrôle de la présence, de la régularité et de la cohérence des pièces justificatives	
Visa					CL	Absence ou insuffisance de pièces justificatives	Réalité Régularité	Faible	Faible	Contrôles réglementaires : décret du 25 mars 2007 sur les pièces justificatives	
					CL	Absence de récupération des avances	Contrôle de la récupération des avances				
Traitement des oppositions					CL	Absence de traitement des oppositions	Régularité Exactitude	Faible	Faible	Suivi des oppositions - Mise à jour des fiches de cession - opposition	
			Allocation retour à l'emploi	Contrôle des droits	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Régularité	Faible	Faible	Vérification du dossier administratif	
					ORD	Erreur de calcul	Exactitude			Informatique : automatisation des calculs - Contrôle du paramétrage	

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
	4211	647 13		Liquidation	ORD	Absence de saisie ou saisie erronée	Exhaustivité Exactitude Réalité	Faible	Faible	vérification des éléments saisis	
				Ordre de payer	ORD	Pièces justificatives erronées ou absentes	Réalité Régularité	Faible	Faible	Contrôle de la présence, de la régularité et de la cohérence des pièces	
				Visa	CL	Absence ou insuffisance de pièces justificatives	Réalité Régularité	Faible	Faible	Contrôles réglementaires : décret du 25 mars 2007 sur les pièces	
					CL	Absence de récupération des avances				Contrôle de la récupération des avances	
	Traitement des oppositions	CL	Absence de traitement des oppositions	Régularité	Faible	Faible	Suivi des oppositions - Mise à jour des fiches de cession - opposition				
	Autres (indemnités kilométriques, frais de mission, tickets restaurant, crèche, remboursement de transport)				Engagement	ORD	Non respect des dispositions réglementaires	Régularité Réalité	Faible	Moyen	Vérification du kilométrage effectué (indemnités kilométriques), de l'ordre de mission (frais de mission), etc
					Liquidation	ORD	Utilisation du mauvais taux de remboursement	Exactitude	Faible	Faible	Vérification des barèmes
						ORD	Erreur de calcul	Régularité Exactitude			Vérification des éléments de liquidation
					Ordre de payer	ORD	Pièces justificatives erronées ou absentes	Réalité Régularité	Faible	Faible	Contrôle de la présence, de la régularité et de la cohérence des pièces justificatives
					Visa	CL	Absence ou insuffisance de pièces justificatives	Réalité Régularité	Faible	Faible	Contrôles réglementaires : décret du 25 mars 2007 sur les pièces justificatives
CL						Absence de récupération des avances	Contrôle de la récupération des avances				
Traitement des oppositions	CL	Absence de traitement des oppositions	Régularité	Faible	Faible	Suivi des oppositions - Mise à jour des fiches de cession - opposition					

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

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

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
2-4- Paye et charges sociales et fiscales associées				Ensemble	analyse de l'ensemble des éléments de rémunérations	ORD / CL	Discordances entre effectifs réels et effectifs rémunérés Discordances entre les dettes auprès des organismes sociaux et les déclarations émises	Exhaustivité Réalité Exactitude	Moyen	Moyen	Cadrage entre le livre de paie, la DADS et la comptabilité - Comparaison des effectifs payés et effectifs recensés - Rapprochement des écritures de paie des déclarations effectuées auprès des organismes sociaux - Comparaison des dettes auprès des organismes sociaux avec les déclarations émises
					Visualisation et vérification de la paie du mois en cours (DRH)	ORD	Non détection d'une erreur	Exactitude Exhaustivité Réalité	Fort	Faible	Recherche d'anomalies Contrôle des états de paie (comparatif des salaires M M-1, Nets à payer supérieurs à indice 850, évolution >x%, ...) Contrôle individuel par agent sur chaque modification saisie dans le dossier (DRH)
					ORD	Erreur de traitement	Exactitude				
						ORD	Erreur d'imputation	Imputation	Faible	Moyen	Contrôle de la bonne imputation budgétaire et comptable
						ORD	Existence de comptes négatifs				Contrôle de l'absence de comptes négatifs
					Régularisation en fonction des éléments issus du test de la paie à blanc	ORD	Non détection d'une erreur de régularisation	Exactitude	Fort	Faible	Contrôle de la correction des anomalies
				Engagement	Vérification de la disponibilité des crédits	ORD	Dépassement de crédits limitatifs				Suivi budgétaire périodique Simulations périodiques
				Liquidation	Recalcul définitif de la paie par le prestataire	ORD	Erreur de traitement	Exactitude Exhaustivité Réalité	Fort	Faible	Nouvelle vérification du résultat du traitement Vérification de l'intégration des corrections demandées Vérification périodique du paramétrage Traçabilité des contrôles
					Validation de la liquidation	ORD	Erreur de liquidation				

Projet de fiabilisation et de certification des comptes des établissements publics de santé

Contrôle interne comptable et financier (ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle du personnel

Cycles / Processus et observations	Principaux			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité	Impact Financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise des risques
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
2- Cycle personnel											
2-4- Paye et charges sociales et fiscales associées				Ensemble	analyse de l'ensemble des éléments de rémunérations	ORD / CL	Discordances entre effectifs réels et effectifs rémunérés Discordances entre les dettes auprès des organismes sociaux et les déclarations émises	Exhaustivité Réalité Exactitude	Moyen	Moyen	Cadrage entre le livre de paie, la DADS et la comptabilité - Comparaison des effectifs payés et effectifs recensés - Rapprochement des écritures de paie des déclarations effectuées auprès des organismes sociaux - Comparaison des dettes auprès des organismes sociaux avec les déclarations émises
				Ordre de payer	Information DRH/DAF de la liquidation définitive - Intégration de la paie définitive dans le SI mandatement	ORD	Erreur d'intégration	Exactitude Exhaustivité	Fort	faible	Contrôle de la concordance entre le fichier paie validé et le fichier intégré Contrôle des interfaces entre GRH et GEF
			Visa de la paie	Intégration du fichier mandatement dans HELIOS (interface Hmandat)	CL	Erreur de paramétrage	Exactitude	Fort	Faible	Protocole H mandat (futur protocole échange standard avec Hélios (PES)) Recettage entre les flux informatiques et mandats papiers	
					CL	Absence de corrélation					
				Mise en œuvre des contrôles prévus par la réglementation	CL	Ordonnateur non habilité	Régularité	faible	Faible	Contrôle de l'habilitation de l'ordonnateur Contrôle de l'existence et de la conformité des pièces justificatives (bulletin paie, avancement...cf Gestion RH) - Décret 2007-450 du 25 mars 2007 sur les pièces justificatives Vérification du service fait Contrôle par sondage a posteriori	
					CL	Absence ou insuffisance de pièces justificatives	Régularité				
					CL	Erreur de liquidation	Exactitude				
					CL	Absence de récupération des acomptes	Exactitude Régularité	Moyen	Faible	Contrôle de la récupération des acomptes	
					CL	Absence de disponibilité des crédits	Régularité	refus de paiement		Contrôle automatique de la disponibilité des crédits	
					CL	Erreur d'enregistrement	Exactitude Exhaustivité	Faible	Faible	Contrôle de l'imputation comptable	
				Traitement des oppositions	CL	Absence de traitement des oppositions	Régularité	Faible	Faible	Suivi des oppositions - Mise à jour des fiches de cession - opposition	
			Mise en paiement	Lancement de l'application RMH (ordre à la banque de France)	CL	Absence de transmission du fichier ou fichier erroné	Régularité Exactitude	Faible	Faible	Contrôle avant transmission du fichier	

**REGLES DE REPARTITION FINANCIERE PAR COMPOSANT D'UNE
OPERATION DE CONSTRUCTION, LORSQUE L'IMMOBILISATION PAR
COMPOSANTS EST REALISEE A POSTERIORI, SANS DOCUMENTATION
PRECISE SUR LES MONTANTS DES MARCHES.**

La décision a été prise en référence au guide édité par le Ministère de l'équipement – CERTU – CETE Nord Picardie – Décembre 2004..

Identification des immeubles en 8 composants + espaces extérieurs :

	lots concernés	Pourcentage du coût total d'opération		
		retenu généralement pour CHA	mini	maxi
Structure et ouvrages assimilés	gros œuvre - toiture terrasse (hors étanchéité)	37%	29%	39%
Menuiseries extérieures	Menuiseries extérieures - stores	6%	3%	7%
Aménagements intérieurs	menuiseries Intérieures - cloisons - plafonds - peintures - sols - serrurerie	25%	18%	34%
Chauffage, centrales traitement d'air	Chauffage, centrales traitement d'air - CVC	9%	6%	11%
Etanchéité	Etanchéité (toitures terrasses)	3%	3%	12%
Electricité	courants forts et faibles	11%	8%	13%
Plomberie, sanitaire	Plomberie, sanitaire	7%	6%	9%
Ascenseurs	Ascenseurs	2%	1%	2%
Espaces extérieurs/Parking/Hélistation	Espaces extérieurs/Parking/Hélistation			
		100%		

Application pour les opérations de rénovation d'une partie du bâtiment :

- Dans un tel cas, la même règle s'applique pour les lots concernés, en faisant un calcul au prorata des surfaces restructurées.
- La réforme de la zone considérée est réalisée suivant le même calcul.

**REGLES DE DUREE D'IMMOBILISATION
POUR COMPOSANTS APPLICABLES AU CH AVIGNON**

La décision a été prise en référence à l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006.

Identification des immeubles en 8 composants + espaces extérieurs :

	Durée d'amortissement (année)			lots concernés
	retenu généralement pour CHA	mini	maxi	
Structure et ouvrages assimilés	50	35	50	gros œuvre - toiture terrasse (hors étanchéité)
Menuiseries extérieures	25	20	30	Menuiseries extérieures - stores
Aménagements intérieurs	15	15	20	menuiseries intérieures - cloisons - plafonds - peintures - sols - serrurerie
Chauffage, centrales traitement d'air	30	20	30	Chauffage, centrales traitement d'air - CVC
Etanchéité	15	15	20	Etanchéité (toitures terrasses)
Electricité	25	20	30	courants forts et faibles
Plomberie, sanitaire	25	20	30	Plomberie, sanitaire
Ascenseurs	20	15	20	Ascenseurs
Espaces extérieurs/Parking/Hélistation	30	20	35	Espaces extérieurs/Parking/Hélistation

Application pour les opérations de rénovation d'une partie du bâtiment :

- Dans un tel cas, la même règle s'applique pour les pour les lots concernés, en faisant un calcul au prorata des surfaces restructurées.
- La réforme de la zone considérée est réalisée suivant le même calcul.

BARATIER

Aurélie

Décembre 2015

FILIERE DIRECTEUR D'HOPITAL

Promotion 2014-2016

L'IMPACT DE LA CERTIFICATION DES COMPTES SUR LA GESTION DES DIRECTIONS FONCTIONNELLES

L'exemple du Centre Hospitalier d'Avignon,
établissement de première vague

PARTENARIAT UNIVERSITAIRE : Aucun

Résumé :

Le Centre Hospitalier d'Avignon fait partie de la première vague des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes. L'établissement a été certifié sans réserve. Si cette démarche est le plus souvent appréhendée sous un prisme uniquement comptable et financier, elle impacte de fait plus largement la gestion des activités au sein des directions fonctionnelles. La première partie constitue une analyse de la première année de la certification des comptes, l'An 1, qui a permis de mieux comprendre en quoi cette démarche impliquait une mobilisation transversale des directions fonctionnelles tant en ce qui concerne la fiabilisation des états financiers que les dispositifs de contrôle interne. La seconde partie élargie la réflexion sur l'An 2 en proposant les conditions de réussite de la pérennisation des actions menées qui passent notamment par le déploiement des démarches d'amélioration continue de la qualité au sein des organisations administratives.

Mots clés :

CERTIFICATION - COMPTABILITE HOSPITALIERE - CONTROLE - MANAGEMENT -
PROCESSUS - QUALITE - RISQUE

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.