



**EHESP**

---

**Filière Directeur d'hôpital**

Promotion : **2009 - 2011**

Date du Jury : **Décembre 2010**

---

**« Objectif 2014 »**

**Préparer la certification des comptes :  
l'exemple du Centre Hospitalier de  
Versailles.**

---

**< Jean-Rémi RICHARD >**

---

# Remerciements

---

Je me permets d'adresser mes remerciements les plus vifs aux personnes qui m'ont apporté leur soutien dans la construction de ce mémoire.

Merci à Monsieur Christophe STRASSEL, Conseiller à la Cour des Comptes, qui a gentiment accepté d'être mon tuteur de mémoire. Il m'a permis d'avoir une vision extérieure au monde hospitalier, et de comprendre les enjeux globaux de la certification.

Merci à Madame Claude-Anne DOUSSOT-LAYNAUD pour son implication, ses conseils, son soutien méthodologique, et la validation progressive des pistes de travail de ce mémoire.

Merci à Monsieur Pierre Michel GOUX pour ses recommandations et ses explications, qui m'ont permis de comprendre les mécanismes comptables les plus complexes et d'avancer sur la cartographie des risques de compte.

Je remercie également Madame COURPRON, membre du groupe de travail sur la certification, et Monique THOREL, chef de projet ministériel « certification des comptes des établissements de santé » pour m'avoir expliqué les enjeux de l'audit financier, et les déclinaisons pratiques de la certification pour les établissements publics de santé.

J'adresse enfin mes remerciements à Madame Anne CHEVRIER, Directrice des affaires financières et de la clientèle au centre hospitalier de Versailles, pour son aide et les moments passés à la relecture de ce mémoire.

---

# Sommaire

---

## Contenu

Introduction .....	1
1 Un inventaire individualisé des risques comptables conformément aux normes régissant la certification .....	5
1.1 « Les règles de la méthode » de certification .....	5
1.1.1 Des normes de certification identiques à toutes les structures .....	5
1.1.2 Une méthodologie précise.....	6
1.1.3 Le résultat de l’audit : une opinion sur la sincérité des comptes .....	9
1.2 Cartographie des risques opérationnels et financiers propre au CHV.....	10
1.2.1 Les risques liés à la nature de la structure .....	10
1.2.2 Les risques propres à l’activité du CHV .....	12
1.2.3 Les risques propres à l’environnement du CHV.....	13
1.2.4 Synthèse des risques à examiner.....	17
2 Le degré de maîtrise des risques comptables : état des lieux.....	19
2.1 Un contrôle interne transversal qui doit être développé .....	19
2.1.1 La performance des systèmes d’information comptable .....	19
2.1.2 Des embryons de contrôle interne.....	21
2.2 Des actions déjà mises en œuvre sur plusieurs cycles comptables.....	30
2.2.1 Les risques d’exploitation .....	30
2.2.2 Opérations de fin d’exercice pointées par le rapport de la CRC .....	35
2.2.3 Les risques liés à l’actif de l’établissement .....	36
3 Axes de travail pour renforcer la maîtrise interne des risques comptables .....	42
3.1 Créer un cadre global de prévention des risques comptables .....	42
3.1.1 Le pilotage du projet « Objectif 2014 » .....	42
3.1.2 Adopter une approche centrée sur les processus.....	48
3.1.3 Le comptable : un troisième niveau de contrôle interne.....	49

3.2	Ebauche d'un plan global de contrôle des risques. ....	50
3.2.1	Cartographier l'organisation des cycles comptables .....	50
3.2.2	Premier projet prioritaires pour 2011 : Aucun défaut de stock.....	52
3.2.3	La gestion des immobilisations et de l'actif de l'établissement. ....	54
	Conclusion.....	58
	Bibliographie.....	I
	Liste des annexes.....	V

---

## Liste des sigles utilisés

---

ANAP : Agence nationale d'appui à la performance  
ARS : Agence régionale de santé  
BFR : besoin en fond de roulement  
CAF : capacité d'autofinancement  
CCAM : classification commune des actes médicaux  
CHORUS : nouveau système d'information qui permet de tenir la comptabilité dans le cadre de la LOLF  
CHV : Centre hospitalier de Versailles  
CRC : chambre régionale des comptes  
CSP : code de la santé publique  
DAF : Direction des affaires financières  
DLA : Direction de la logistique et des achats  
DDHC : Déclaration des droits de l'homme et du citoyen  
DIM : Département de l'information médicale  
DRH : Direction des ressources humaines  
DSI : Direction des systèmes d'information  
DTS : Direction des travaux et de la sécurité  
EPRD : état prévisionnel des recettes et des dépenses  
EPS : établissement public de santé  
FRE : fond de roulement d'exploitation  
FRI : fond de roulement d'investissement  
FRNG : fond de roulement net global  
GEF : logiciel de gestion économique et financière  
GIMSIH : groupement pour la modernisation du système d'information hospitalier  
GMAO : gestion de la maintenance assistée par ordinateur  
IGAS : Inspection générale des affaires sociales  
HPST : loi du 21 juillet 2009, portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires  
LO : loi organique  
LOLF : loi organique relative aux lois de finance  
M21 : référentiel comptable applicable aux établissements publics de santé  
PGFP : plan global de financement pluriannuel  
RUM : résumé d'unité médicale  
SG : Secrétariat général

SI : système d'information

SIC : système d'information comptable

T2A : tarification à l'activité

## Introduction

Pour 2010, la part de l'Objectif national des dépenses d'assurance maladie (164,2 milliards d'euros) consacrée aux dépenses hospitalières représente 43,8%.<sup>1</sup> Dans un contexte de croissance structurelle des dépenses sociales et de restrictions budgétaires (23,3 milliards d'euros prévus pour 2010), un objectif de retour à l'équilibre de l'ensemble des établissements hospitaliers a été fixé en 2012 par le Chef de l'Etat.



*L'ordre rétabli dans les finances, galerie des glaces, Château de Versailles*

En parallèle, le pilotage des établissements de santé a progressivement gagné en autonomie, avec notamment la loi du 21 juillet 2009, portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (HPST). Le Conseil de surveillance, plus réduit que le précédent Conseil d'administration, délibère sur le compte financier et l'affectation des résultats proposée par le chef d'établissement. De plus, le changement du mode de financement des hôpitaux, porté par la tarification à l'activité, impose aux gestionnaires de piloter, du moins de réduire, l'écart existant entre charges et produits liés à l'activité.<sup>2</sup>

Une contrainte budgétaire croissante et la responsabilisation des gestionnaires ont longtemps été perçues comme un antagonisme au terme duquel la sincérité des comptes des établissements de santé était reléguée au second plan. Ainsi que l'a noté la Cour des Comptes, dans un rapport sur le financement des collectivités locales, « la contrainte budgétaire va à l'encontre de la présentation des comptes retraçant entièrement la situation financière des organismes en cause »<sup>3</sup>. En d'autres termes, la sincérité comptable serait de plus en plus sacrifiée sur l'autel de la performance financière.

Cette logique est un double paradoxe. D'une part, la performance de l'action publique est indissociable de la qualité comptable : la Loi organique relative aux lois de finance (LOLF)<sup>4</sup> place ainsi la qualité comptable au cœur de la démarche de performance, puisque l'assurance dont dispose le législateur sur la fiabilité des comptes de l'Etat est un fondement de la prise de décision. D'autre part, la certification des comptes des

<sup>1</sup> Projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2010

<sup>2</sup> Rapport d'information parlementaire sur le fonctionnement de l'hôpital, MECSS, 26 mai 2010.

<sup>3</sup> La fiabilité des comptes des collectivités territoriales, Cour des Comptes, 2005.

<sup>4</sup> Loi du premier août 2001, portant LOLF

administrations publiques relève d'un objectif de démocratie posé par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen<sup>5</sup>, qui vise à garantir aux décideurs publics et aux citoyens une image fidèle des comptes de leur administration. Ce principe a été réaffirmé par la révision constitutionnelle du 22 juillet 2008 (article 42 alinéa 2), au terme de laquelle « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine, de leur situation financière* ».

### **Un mouvement de certification naissant**

Dans ce contexte, la certification des comptes des administrations publiques vise à évaluer, de façon autonome et sur des bases structurées, la qualité, la fiabilité, l'exhaustivité et la sincérité de l'information financière délivrée aux pilotes de l'action publique.

Le mouvement de réforme des finances publiques amorcé depuis une décennie a d'abord suivi une double direction. D'une part, la certification des comptes de l'Etat a été posée par la *loi organique relative aux lois de finances* depuis le 1<sup>er</sup> août 2001, au terme de laquelle la Cour des comptes se voit annuellement confier la mission d'en approuver les comptes, c'est-à-dire d'en vérifier la régularité, la sincérité et la fidélité. La certification des comptes sociaux d'autre part, depuis la LO du 2 août 2005 avec la certification par la Cour des comptes des organismes de sécurité sociale. Cette tendance s'est enrichie avec la certification progressive d'autres établissements publics nationaux<sup>6</sup>.

La certification des comptes a été développée dans un triple objectif : connaître le patrimoine de la puissance publique, en maîtriser les coûts de fonctionnement, améliorer le pilotage et la performance de l'action publique. En bref, la notion de performance de la puissance publique est indissociable d'une démarche d'audit des comptes.

### **Les enjeux de la certification pour les établissements publics de santé**

La certification des EPS a été préconisée tant par l'IGAS<sup>7</sup> que par le rapport de la *Commission de Concertation sur les missions de l'hôpital* présidée par M. Larcher<sup>8</sup>. Elle est l'aboutissement de la certification des comptes sociaux, dans un contexte où 90% des recettes hospitalières sont financées par l'assurance maladie.

Ainsi, l'article 17 de la loi HPST pose le principe de la certification annuelle des comptes des EPS. Le nouvel article L6145-16 du CSP dispose que *les comptes des établissements publics de santé définis par décrets sont certifiés. Les modalités de*

---

<sup>5</sup> « Les citoyens ont le droit de constater par eux même ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

<sup>6</sup> Cf : les universités (loi relative aux libertés et aux responsabilités des universités, 10/09/2007)

<sup>7</sup> Rapport IGAS 2007/104

<sup>8</sup> Rapport de concertation sur les missions de l'hôpital, 2009, page 66.



*certification, par un commissaire aux comptes ou par la Cour des comptes sont fixées par voie réglementaire.* Il prévoit également que la certification sera effective au plus tard pour l'exercice 2014. La certification des comptes, qui portera sur le compte financier unique, permettra aux Conseils de surveillance des EPS de disposer d'une information cohérente sur les comptes de la structure. L'approbation de l'état financier se fera donc avec l'assurance que les comptes présentés ne présentent pas d'anomalie significative.

Il convient néanmoins d'affirmer, dans un souci d'exhaustivité, que l'objectif de régularité et de sincérité des comptes n'est pas complètement étranger à la norme comptable actuellement applicable aux EPS, puisque la M21 dispose actuellement que « *la comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables des comptes ont de l'importance des événements enregistrés. Ce principe n'est pas nouveau...* »<sup>9</sup>

### **Les modalités précises de la certification des EPS en cours de définition**

A ce jour, deux décrets d'application de la loi sont prévus : un décret délimitant le champ des établissements concernés, un second portant sur les modalités de la certification. Afin de déterminer les modalités pratiques de la certification, un comité de pilotage transversal a été mis en place, accompagné de trois groupes de travail : un groupe de travail chargé de définir les normes concrètes applicables au processus de certification (réforme de la norme comptable applicable : M21, normes d'audit, champs des établissements concernés, acteur de la certification<sup>10</sup>), un groupe sur les modalités du contrôle interne comptable, et un troisième sur les systèmes d'information.<sup>11</sup>

### **Problématique : de l'intérêt d'une préparation anticipée à la certification.**

Dans ce cadre, il est opportun pour un établissement de santé de se préparer avant l'échéance de 2014 à la certification, en améliorant la qualité comptable des informations contenues dans le compte financier unique, sur lequel délibère le Conseil de Surveillance. La mise en place de procédures de maîtrise de la qualité comptable est un exercice long, parfois périlleux. Le fait de pouvoir ainsi présenter une base comptable saine, dès le premier exercice de certification, représente un atout pour un EPS.

Dans un contexte de maîtrise de la gestion budgétaire, présenter dès à présent une base comptable saine, permet de dégager avec davantage d'habileté des marges de progrès et de performance. Dans la mesure où des comptes sincères améliorent l'information des gestionnaires, cette démarche est le fondement d'actions plus poussées de maîtrise budgétaire.

---

<sup>9</sup> Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements de santé, Tome 1, page 5

<sup>10</sup> A ce jour, la certification relèvera soit de la Cour des Comptes, soit des commissaires aux comptes

<sup>11</sup> Le résultat de ces groupes n'est pas connu au moment de la rédaction de ce mémoire.

Au-delà, se préparer en douceur à la certification des comptes peut permettre de limiter les actions correctives qui devront être entreprises, parfois dans l'urgence, après le premier exercice de certification. Il est ainsi opportun d'examiner comment le Centre Hospitalier de Versailles (CHV) peut se préparer à l'échéance 2014 avant même la parution des référentiels de certification. Dans un contexte de gestion vertueuse, justifier d'un rôle moteur sur la qualité comptable est un avantage comparatif non négligeable.

Il serait inutile de présager, avant la parution des décrets, ce que seront les modalités concrètes de la certification des établissements de santé. Ce mémoire aura donc pour unique objectif de proposer une méthode de travail que pourra utiliser le CHV pour renforcer dès à présent la sincérité des informations contenues dans le compte financier unique, et proposer une base comptable assainie d'ici 2014. En bref, cette démarche permettra au CHV de prendre une certaine avance, sur un projet qui s'annonce d'ores et déjà difficile pour beaucoup d'EPS.

### **Présentation de l'établissement**

Les données précises concernant le CHV sont portées en annexe (annexe 1). Le CHV dispose de 702 lits en 2009, dont 445 lits de MCO. Son budget d'exploitation est de 197,8 millions d'euros avec un retour à une gestion excédentaire pour 2009 porté à 200 000 euros. Situé sur un territoire de santé relativement concurrentiel (78-1), le CHV a nettement augmenté son activité au cours des dernières années (+19%, soit 6%/an).

### **Un mémoire concordant avec les objectifs fixés pour le stage.**

La formulation de propositions sur la certification des comptes des établissements de santé, et le suivi de ce qui constituera une obligation légale dès 2014 a été demandée au stagiaire par l'établissement d'accueil, au titre des dossiers qui lui ont été confiés. De fait, les éléments contenus dans ce mémoire constituent une base de travail opérationnelle pour le CHV.

### **Lignes directrices du mémoire**

Dans une première partie seront exposées la méthodologie globale de la certification dans le but de déterminer une cartographie des risques comptables spécifique au CHV (I). A partir de cette cartographie, il conviendra d'examiner les démarches déjà accomplies en interne pour maîtriser les principaux risques d'insincérité contenus dans les processus comptables les plus complexes (II). Dans un troisième temps, un projet et des pistes de travail seront esquissées pour le CHV, afin de pouvoir renforcer – avant même la parution des décrets sur la certification – la fiabilité et la sincérité des comptes.

# **1 Un inventaire individualisé des risques comptables conformément aux normes régissant la certification**

Les principes de la certification sont de plus en plus fréquemment appliqués à des structures publiques. La certification des comptes d'une entité obéit à un ensemble de règles codifiées (1). Leur étude peut permettre d'esquisser une cartographie des risques comptables, spécifique au CHV, et de repérer les processus d'information qui feront l'objet d'une attention particulière de la part du commissaire aux comptes (2).

## **1.1 « Les règles de la méthode » de certification**

Il ne s'agit pas, dans cette partie, de déterminer par anticipation les règles applicables aux établissements de santé (telles qu'elles définies par les groupes de travail sur la certification), mais de comprendre la logique globale d'un exercice de certification. Cette démarche préalable permettra de déterminer la manière dont le Centre hospitalier de Versailles pourra présenter une base comptable susceptible d'être certifiée avec le moins de réserves possibles.

### **1.1.1 Des normes de certification identiques à toutes les structures**

Les missions de certification des comptes reflètent l'opinion d'un commissaire au compte (ou de la cour des comptes<sup>12</sup>) sur la sincérité ou non de l'état des comptes d'une entité. L'exercice de certification aboutit donc à la formulation d'une opinion motivée (non d'une affirmation), sur la fiabilité, des comptes présentés au regard du référentiel comptable propre à la structure observée (M21 pour les établissements de santé). Afin d'homogénéiser l'émission de jugements sur la fiabilité des comptes d'entités diversifiées, les missions d'audit des comptes se déroulent selon un modèle précis et standardisé. Aussi, pour les structures publiques, la cour des comptes se réfère-t-elle explicitement à ces normes dans le cadre de ses contrôles de certification.<sup>13</sup>

Les normes d'audit des comptes (*dites normes ISA : international standart auditing*) ont été posées par la fédération Internationale des experts comptables (IFAC), organisation intergouvernementale créée en 1973 regroupant 159 institutions comptables privées et publiques réparties dans 124 pays. Bien qu'initialement appliquées pour le secteur privé marchand, les administrations publiques n'échappent pas, par leur nature, à

---

<sup>12</sup> Le terme commissaire aux comptes sera utilisé de manière générique dans ce mémoire

<sup>13</sup> « en se référant aux normes d'audit de l'IFAC ». Rapport sur la certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2009, Cour des Comptes, 2010.

ces normes de certification. Ainsi, la norme ISA 200 *public sector perspective*, qui a pour objectif de rendre applicable l'ensemble des normes IFAC au secteur public, dispose que la sincérité des comptes des structures publiques est établie en considération de normes comptables de référence spécifiques : la M21, pour les établissements publics de santé.

### **1.1.2 Une méthodologie précise**

A) Une évaluation des risques contenus dans les comptes

#### **Le ciblage des comptes observés**

L'exercice de certification des comptes ne consiste pas à vérifier l'exactitude de chacun des sous comptes prévus dans la nomenclature comptable et figurant au compte financier d'un établissement. Cette méthode, chronophage voire contre-productive est inconcevable en pratique, en raison du volume d'informations à retraiter. C'est au contraire par l'examen de comptes ciblés *a priori* que l'auditeur peut acquérir une intime conviction sur la sincérité comptable. Il s'agit donc pour l'auditeur de déterminer des comptes « sensibles » et de déceler dans ceux-ci l'existence d'éventuelles anomalies.

Exercice protéiforme, la certification est adaptée en fonction de la structure observée : secteur d'activité, projet médical de territoire préexistant et données socioéconomiques du territoire considéré, objectifs et projets de l'entité à court et long terme... S'il est évident que la certification des établissements publics de santé ne peut être calquée sur la celle des entreprises privées, la certification de deux structures hospitalières à activité identique, mais dont le résultat est tantôt excédentaire, tantôt déficitaire ne répondra pas aux mêmes objectifs. Dans la première structure, par exemple, le risque de sous-estimer, voire de reporter sur le prochain exercice les charges de fonctionnement sera plus grand que dans une structure largement excédentaire, où existera le risque de sur-déclarer ces mêmes charges, afin d'afficher un résultat d'exploitation proche de l'équilibre.

Plus précisément, un même compte dans deux structures hospitalières différentes pourra ainsi faire l'objet de deux approches. Dans le premier cas (établissement déficitaire), l'examen du compte 15 *provisions pour risques et charges* consistera à voir si ledit compte a bien été crédité -par un débit du compte 6815-, opération normalement comptabilisée comme une charge d'exploitation. Pour ce faire, l'examen de la capacité d'autofinancement de l'établissement pourra être une aide précieuse, puisque l'absence de provision a pour effet de dégradation la CAF dans le but d'améliorer le résultat d'exploitation. Dans le second cas (établissement excédentaire), il sera question d'observer si les provisions pour risques ne servent pas de variable d'ajustement du résultat, c'est-à-dire si un sur-crédit du compte 15 non justifié par des documents idoines

n'est pas observable, ce qui aurait pour effet de minorer sensiblement le résultat d'exploitation. Dans ce dernier cas, l'amélioration de la CAF servirait à figer durablement des crédits sur l'exploitation courante pour constituer une forme d'épargne de précaution. Pour résumer, il existe autant d'adaptations de la certification qu'il y a d'EPS.

Dès lors, il sera question pour le commissaire aux comptes de se forger une connaissance globale de la structure examinée et de recueillir des éléments probants pour construire son opinion sur la sincérité des comptes observés : compte financier unique, rapport financier du directeur ou du comptable, projet d'établissement (et ses déclinaisons), comptes rendu des instances, tableaux de suivi du personnel, mais aussi impressions d'écran, états de logiciels, témoignages oraux, constatations *in situ*<sup>14</sup>...

Dans la mesure où la certification n'est pas un examen exhaustif et systématique de chaque compte du bilan d'une structure, l'élaboration d'une cartographie des risques propre à chaque établissement est donc un élément incontournable de l'exercice de certification. L'ensemble des risques d'anomalie ainsi cartographiés est désigné par la notion de risque d'audit. Entendue globalement, cette notion correspond à la possibilité pour le commissaire de formuler une opinion inappropriée sur la sincérité des comptes examinés, la sincérité des comptes intervenant dès lors que le risque d'audit est porté à un niveau suffisamment faible. En bref, l'existence d'anomalies présentes dans le compte financier ne doit pas être portée à un niveau tel, qu'il contraindrait le gestionnaire à modifier son opinion sur les actions de politiques à mettre en œuvre.

### **Trois catégories de risques d'audit (ou risques de certification)**

La notion de risque d'audit est construite à partir de trois catégories de risques :

- La notion de risque inhérent désigne la probabilité de trouver des anomalies substantielles dans les comptes de la structure observée, compte tenu de ses activités, de ses caractéristiques et de son environnement. Font partie de cette notion de risque inhérent la structure du financement de l'établissement, les risques liés à l'organisation (insuffisance des personnels de contrôle par exemple), ou encore liés à l'activité. Un exemple de risque inhérent pourrait être le recouvrement des recettes, dont les enjeux sont nettement différents entre une activité majoritairement axée sur le MCO, et une prise en charge gériatrique importante. De l'existence d'une tarification à l'activité dans le premier cas résultera un risque de non recouvrement des recettes, et donc de minoration des produits de titre 1. Dans le second, une attention plus poussée sera portée sur la non-fongibilité des crédits destinés à financer la partie hébergement (Etat), la partie dépendance (Conseils généraux) et les tarifs soins (l'assurance maladie).

---

<sup>14</sup> La liste des éléments probants est contenue dans la norme ISA 500 : éléments probants

- Un risque de contrôle interne, désigne la possibilité que le système de contrôle déployé par la structure ne puisse pas corriger les éventuelles anomalies comptables. Autrement dit, c'est le risque qu'une erreur interne ne soit ni prévenue, ni corrigée, ni détectée par le système de prévention déployé dans l'établissement considéré. Ce risque est maximal dans le cadre d'une chaîne de décision complexe. Un exemple de ce type dans le cadre de la M21 peut être le contrôle du service fait qui déclenche les opérations de mandatement des dépenses : la preuve du service fait, empiriquement constatée dans les magasins d'approvisionnement (si cette formalité est respectée) est relayée au sein de la direction des services économiques, puis des finances pour mandatement et liquidation des factures, puis transmise au Trésor pour paiement. Dans ce cadre, un risque de contrôle interne pourrait donc exister, dès lors qu'aucune sécurité n'est prévue, au terme duquel la notion de service fait pourrait être davantage présumée que réellement constatée.
- Un dernier élément est le risque de non détection par l'auditeur, qui désigne la probabilité que les procédures employées par le commissaire aux comptes au cours de l'audit ne lui aient pas permis de détecter certaines anomalies comptables.

C'est donc en fonction du niveau du risque d'audit que le commissaire au compte déterminera le contour de ses investigations.

#### B) Définition de seuils de signification

Ce n'est qu'après avoir déterminé les risques portant sur la sincérité des comptes présentés au sein du compte financier unique que l'auditeur pourra définir un seuil d'erreur en deçà duquel le principe de sincérité sera sauvegardé. Ce seuil d'erreur défini par la norme ISA 315<sup>15</sup>, appelé seuil de signification, désigne la marge d'erreur au-delà de laquelle le jugement des décideurs, et dans le cas des EPS, des membres du Conseil de surveillance, pourra être faussé. Trivialement, une anomalie sur les charges de personnel, qui représentent 63% des charges de l'exercice courant au CHV n'aura pas le même impact sur la structure du compte de résultat ou de la trésorerie qu'une anomalie sur le compte de charge 626 « frais postaux et de communication ».

Dès lors, l'auditeur ne vérifie pas tant la précision des informations comptables de manière exhaustive que la présence ou non d'anomalies significatives, ou de risque d'anomalie. Une anomalie significative désigne *toute 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 et financière.*

---

<sup>15</sup> ISA 315 Connaissance de l'entité et évaluation du risque d'anomalie significative

Si, dans le cadre de la certification des comptes des entreprises, l'existence d'anomalies significatives est constituée lorsque l'erreur comptable dépasse un seuil compris entre 2 et 5% du résultat de l'exercice, cette exigence est modulable en ce qui concerne des structures publiques, où par définition, le résultat comptable tend structurellement vers l'équilibre. Dès lors, la définition de la notion d'anomalie significative, pour les établissements publics repose plus sur des appréciations relatives, différentes d'un sous-compte à l'autre<sup>16</sup>.

### C) La marge d'action d'un établissement face aux risques

Les risques sont examinés par l'auditeur, compte tenu des démarches déjà opérées par la structure pour pouvoir les maîtriser. Les démarches déployées par la structure sont regroupées sous la notion de contrôle interne. Le contrôle interne désigne *l'ensemble des dispositifs ou processus organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tout niveau pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la régularité, la sincérité et la conformité des écritures aux faits à décrire.*

Dès lors, l'auditeur ne vérifie pas tant la réalisation du risque, que le respect des procédures ou encore des diligences mise en œuvre pour réduire le risque de structure. A noter que l'exercice de certification ne fait aucune différenciation entre les risques qui sont du fait du comptable (exemple des opérations de fin d'exercice), des risques qui sont davantage liés à la fonction d'ordonnateur. Ce sont donc ces procédures qu'il conviendra d'interroger *in fine*.

### 1.1.3 Le résultat de l'audit : une opinion sur la sincérité des comptes

Au terme de l'exercice d'audit, le commissaire aux comptes émet une appréciation sur la sincérité ou non des comptes<sup>17</sup>. Cette appréciation est fondée sur le volume d'anomalies comptables constatées ou supposées (lorsqu'il y a impossibilité de retracer les opérations passées sur le compte), et le degré de prévention de ces anomalies déployé par la structure observée.

Dès lors, l'exercice de certification peut déboucher sur trois types d'opinions : une certification sans réserve de la sincérité des comptes, le refus de certifier, ou encore la certification avec réserves substantielles, qu'il convient pour l'établissement de corriger au cours des exercices suivants. A noter que les procédures de l'IFAC prévoient qu'une

---

<sup>16</sup> Norme ISA 320 : Caractère significatif en matière d'audit

<sup>17</sup> Norme ISA 700 : conclusion de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers à caractère général.

opinion avec réserve est systématiquement émise dès lors que des difficultés d'audit ont été observées.

Pour le CHV, une manière de se préparer à l'exercice de certification est de délimiter les comptes qui seront observés avec une attention particulière par le commissaire aux comptes. Dans la mesure où chaque exercice de certification est unique, puisqu'il dépend de la structure observée, il convient de construire une cartographie des risques comptables propres au CHV.

## **1.2 Cartographie des risques opérationnels et financiers propre au CHV.**

Compte tenu des éléments définis ci-dessus, il est possible de déterminer une cartographie des risques opérationnels et financiers propres au CHV. Cette cartographie pourra être sujette à modification au cours des exercices budgétaires considérés.

Une cartographie des risques spécifiques au CHV repose sur trois grands échelons de risques. Il convient d'abord d'observer les principaux risques auxquels est confrontée toute structure publique en raison de sa nature, ce à partir des opérations de certifications réalisées par la Cour des comptes sur les comptes de l'Etat et des organismes de sécurité sociale. Un second échelon, plus ciblé, vise à recenser les risques susceptibles d'exister dans les structures hospitalières de taille comparable. Enfin, un troisième échelon, beaucoup plus subjectif consiste à dégager les risques spécifiques au centre hospitalier de Versailles, à partir d'éléments internes.

Au final, les risques propres au CHV se décomposent comme suit :

**Risques propres aux établissements publics+ risques liés aux structures d'objet et de taille comparable + risques spécifiques au CHV = Risques de la structure**

### **1.2.1 Les risques liés à la nature de la structure**

Un premier échelon d'analyse pour dessiner une cartographie propre au CHV vise à examiner les principaux risques comptables et opérationnels rencontrés par les structures publiques. Si cette démarche ne permet de dégager que des risques généraux, elle est néanmoins importante, dans un contexte où le commissaire aux comptes sera influencé par le caractère public de l'institution. En bref, si tous les risques dégagés dans



le cadre de la certification de l'Etat ne peuvent être transposés à la situation d'un EPS, force est de constater qu'il existe des similitudes entre ces deux structures, en raison des principes généraux de la comptabilité publique. A cet égard, les travaux de certification de la Cour des Comptes, tant pour la sincérité des comptes de l'Etat que des organismes de sécurité sociale sont une base de travail opportune.

Ainsi, la certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2009 relève un certain nombre de risques propres aux établissements publics. Si les comptes de l'Etat pour l'exercice 2009 sont certifiés sincères par la juridiction financière, neuf réserves sont émises dont huit revêtent un caractère substantiel. Sur ces huit réserves, quatre peuvent être transposées à la situation des établissements de santé.

Deux risques concernent la philosophie même de l'exercice de certification. Un premier risque est constitué par les caractéristiques des systèmes d'information financière et comptable (SIC) de l'Etat. Le nombre d'opérations complexes réalisées pour établir la comptabilité publique rend nécessaire des applications informatiques adaptées et sécurisées, permettant de contrôler la traçabilité des opérations financières. Quatre ans après le premier exercice de certification, et malgré la généralisation du logiciel *CHORUS* pour les comptes de l'Etat, cet élément constitue toujours une réserve substantielle. Ce risque est pertinent pour les EPS, dans la mesure où l'information comptable est souvent partagée entre plusieurs directions, et nécessite un système d'information performant.

Le second risque intrinsèque à l'exercice de certification concerne la mise en place des démarches de contrôle interne. A ce titre, il convient de rappeler que si les dispositifs de contrôle interne existent dans le cadre des entreprises privées, le caractère novateur des exercices de certification dans la sphère publique suppose l'appropriation de dispositifs de contrôle interne complexes. Transposable à la situation du CHV, l'appropriation des mécanismes de contrôle interne suppose de passer d'une logique de performance (maintien de l'excédent, poursuite de l'amélioration des équilibres bilanciaux) à un raisonnement axé sur la qualité des comptes.

Les deux autres risques relevés par la Cour des comptes, et applicables à la situation des EPS, concernent la fiabilité des informations financières. Ces deux réserves du rapport de certification portent sur la connaissance de l'actif des établissements publics ou d'assurance sociale (composition de patrimoine immobilier et mobilier notamment). Transposé aux EPS, l'existence de ce risque s'explique par le volume des immobilisations réalisées, le caractère hétérogène du patrimoine hospitalier et l'obsolescence rapide d'une partie des immobilisations. A titre de comparaison, le total des immobilisations pour le CHV (compte 21) s'élève à 202,3 millions d'euros.

## 1.2.2 Les risques propres à l'activité du CHV

La situation comptable des établissements publics de santé a fait l'objet d'une littérature relativement abondante, augmentée par le passage progressif à la tarification à l'activité. Ainsi, une synthèse portant sur la **fiabilité des comptes des établissements de santé** a été proposée au sein du rapport de certification de Cour des comptes LFSS 2008. Par ailleurs, la fiabilité des comptes des EPS est régulièrement vérifiée par les Chambres régionales des comptes au titre de leur mission de contrôle.

Dans son rapport de 2008, la Cour des comptes insiste principalement sur *l'occultation des déficits et des excédents* des établissements publics de santé<sup>18</sup>.

Concernant l'occultation des déficits, la Cour pointe la pratique des reports de charge, dans un contexte budgétaire contraint. Rappelons qu'au-delà d'un seuil de 3,5% de déficit (calculé sur le total des produits), le directeur de l'ARS peut proposer un plan de redressement, *in fine*, la mise sous tutelle de l'établissement de santé. La réduction artificielle des charges d'exploitation était facilitée par l'existence du compte 6728 « autres charges sur exercices antérieurs », supprimé en 2006, qui permettait d'opérer certains transferts de charge. A ce jour, les juridictions comptables déplorent encore un *report de charge sauvage* et masqué. A titre d'illustration, peut constituer un report de charge l'allongement des durées d'amortissement pour les immobilisations au-delà de la durée de vie normale des équipements : malgré une détérioration de la CAF préjudiciable au renouvellement desdites immobilisations, l'établissement améliore ainsi illusoirement son résultat en se libérant de la contrainte de débiter le compte de charge 6861 correspondant.

La Cour des comptes évoque également des excédents occultés par divers artifices. Ainsi, l'excès de provisions pour risques (compte 15), détournées de leur objectif initial de protection dans le seul but de constituer des réserves, malgré la séparation du compte unique *provision pour risques et charges* avec la version de 2006 de la M21.<sup>19</sup> Depuis la tarification à l'activité, la dissimulation des excédents peut certes avoir quelque peu perdu de son sens, puisque la dotation MCO des établissements de santé n'est plus fondée sur le résultat comptable de l'année précédente, mais sur l'activité effectivement enregistrée. Néanmoins, un établissement fortement excédentaire pourrait avoir la crainte de voir les produits de titre 3 diminués de ce fait. Rappelons qu'au CHV, les produits de titre 1, versés par l'assurance maladie hors T2A représentent 46% environ de cette rubrique, dans l'EPRD 2010.

---

<sup>18</sup> Rapport sur la loi de financement pour la sécurité sociale, 2008

<sup>19</sup> Entre un compte pour risques (15) et un compte « pour provisions règlementées » (compte 14).

En second lieu, la Cour des comptes relève que plusieurs contraintes pèsent sur les comptes des EPS, qui peuvent conduire à un risque d'anomalies significatives (notion de risques inhérents) : l'existence de budgets limitatifs pour **les charges de personnel**, par exemple, constitue une source de tension, et peut engendrer la présence d'anomalies dans les comptes des EPS (comptabilisation des heures supplémentaires, mandatement des taxes sociales).

Une autre image des anomalies potentiellement présentes dans les comptes des établissements de santé est donnée par les rapports de contrôle des Chambres régionales des comptes (proposés tous les quatre ans pour chaque établissement de santé)<sup>20</sup>, proposés au titre de l'article L 211-8 du code des juridictions financières.

Structurés autour d'une analyse de gestion, ces rapports comportent généralement un paragraphe sur la fiabilité des comptes des établissements de santé. La CRC d'Ile de France a produit deux rapports en 2010, sept en 2009 et dix pour 2008.

Ces rapports font état de certaines constantes relatives à la fiabilité des comptes. Sur les dix-neuf rapports relatifs aux EPS produits depuis 2008 par la CRC d'Ile de France, huit déplaient des reports de charge d'un exercice sur l'autre (dont cinq portant spécifiquement sur le non-paiement de la taxe sur les salaires), huit portaient sur l'existence de restes à recouvrer importants, huit sur l'apurement des créances irrécouvrables, sept sur les provisions des actuels comptes 14 (réglementées), ou 15 (pour risques et charges) et trois sur l'insuffisance des amortissements portés en charges, pour assurer le renouvellement des immobilisations (compte 68).<sup>21</sup>

La récurrence de ces problèmes, sur un panel restreint d'établissement, montre l'existence de risques ciblés propres aux EPS.

### **1.2.3 Les risques propres à l'environnement du CHV**

Trois documents peuvent en particulier permettre d'orienter dans un premier temps les recherches de risques opérationnels et financiers propres au CHV : le rapport de la chambre régionale des comptes produit en 2008 à propos des exercices 2001 à 2005, l'analyse prospective fournie par le comptable public de l'établissement et le rapport du directeur sur la clôture de l'exercice 2009.

---

<sup>20</sup> Article 87 de la loi du 2 mars 1982 et article 2 de la loi du 10 juillet 1982 : Les CRC statuent en premier ressort sur les comptes des comptables publics des collectivités locales et de leurs établissements publics.

<sup>21</sup> Un tableau récapitulatif est porté en annexe.

A) Le rapport de la Chambre régionale des comptes sur la gestion du CHV

Le rapport de la Chambre régionale des comptes d'Ile de France concernant le CHV, publié en août 2008, porte sur les exercices 2001 à 2005 - avant donc la généralisation de la T2A et la modification de la nomenclature comptable M21 opérée en 2006. Aussi, ce rapport doit être traité avec une précaution particulière, d'autant plus que le résultat d'exploitation et les grands équilibres bilanciaux se sont nettement améliorés depuis 2005, du fait notamment du suivi d'un plan de retour à l'équilibre en 2007.

De la partie *Fiabilité des comptes* (Titre 2) du rapport d'observations définitives établi par la CRC se dégagent trois remarques.

Un premier élément est le difficile respect du **principe d'annualité budgétaire**, avec une tendance antérieure au report de charge d'un exercice sur l'autre. Ce report conduit à faire porter sur l'exercice suivant les charges d'exploitation (classe 6) rattachables à l'année budgétaire en cours pour améliorer le résultat net global de l'année. Parmi les composantes du report de charge, la CRC note **l'absence de paiement de la taxe sur les salaires** jusqu'en 2005, ce malgré son mandatement. **L'apurement partiel des créances déclarées irrécouvrables** par les ex-Conseils d'Administration participe également du report de charge. Traditionnellement, l'apurement de ces créances passe par la constatation d'une charge d'exploitation au compte 654 : *pertes sur créances irrécouvrables*. Dans le cas précis, l'apurement des créances irrécouvrable n'a pas donné lieu au débit de ce compte, malgré l'existence d'un mandat de paiement du Directeur de l'établissement.

Une seconde remarque pourrait porter sur le respect **du principe de précaution** contenu dans la nomenclature comptable, avec notamment, l'absence de provisions pour dépréciation des comptes de tiers entre 2000 et 2005. Cet élément, une nouvelle fois indissociable du principe de l'annualité budgétaire, a conduit à alléger le niveau des charges pour l'établissement et à améliorer le résultat d'exploitation sur les exercices observés, au détriment d'une détérioration proportionnelle de la capacité d'autofinancement dégagée par l'exploitation courante.

Le dernier point concerne les opérations comptables de fin d'exercice, effectuées lors de la journée complémentaire, et notamment les dépenses à régulariser (comptes 471 et 472 de la M21). Ce point porte davantage sur un problème de présentation du compte financier et n'a pas d'impact sur le résultat budgétaire. Participe de cette observation **l'existence de charges rattachées** (comptes 408), c'est-à-dire de factures

non parvenues pour l'exercice observé, mais comptabilisées comme des charges (comptes de classe 6) en raison du service fait, en l'attente de régulation l'année suivante.

B) La situation financière du Centre Hospitalier de Versailles permet de pointer des risques supplémentaires

L'analyse financière proposée par le comptable public, ainsi que les éléments généraux de la situation du CHV peuvent permettre d'esquisser d'autres risques d'audit, susceptibles de figurer au sein d'une cartographie des risques financiers et opérationnels. Le centre hospitalier de Versailles se trouve dans une situation particulière, puisque tant le résultat que les données bilanciennes du CHV se sont très nettement améliorées.

a) *Des risques liés au résultat d'exploitation*

Le résultat d'exploitation pour 2009 (+236,3 K€) et celui présenté pour 2010 au sein de l'EPRD (3 025 K€) marquent un retour à une gestion excédentaire. L'excédent pour 2009 s'explique par un double mouvement : la progression très sensible des recettes liées à l'activité (+10,4% pour 2009, avec +9,8% de séjours en MCO et une réduction de la DMS de 3,2%), une progression des charges d'exploitation maîtrisée, parmi lesquelles les charges de personnel (+6%, une fois retranché l'impact du paiement des CET). Ces résultats sont nécessaires pour combler le report à nouveau déficitaire des années précédentes (12,5 millions) et anticiper les opérations d'investissement à venir.

La progression de ce résultat d'exploitation et l'existence d'un résultat devenu positif, confirmé en ce début d'année 2010,<sup>22</sup> peuvent être interprétés sur le terrain des risques d'audit de deux manières antagoniques.

- L'excédent du résultat pourrait traduire une sous-estimation des charges, c'est-à-dire un report de charges. Concevable pour l'exercice 2009, un éventuel report l'est beaucoup moins pour 2010, en raison de l'importance de l'excédent prévu et son affectation pour financer les investissements nécessaires à la progression de l'activité (dans ce contexte, il ne servirait à rien de reporter les charges sur les exercices ultérieurs).
- Le résultat, et les opérations ultérieures prévues, peuvent comporter un risque inverse de minoration du résultat d'exploitation, par un excès de provisions pour risques et charges (comptes 15) ou encore la sous-déclaration des produits de l'activité.

En tout état de cause, la forte progression de l'activité ainsi que la réalité des économies d'échelle réalisées au cours des dernières années peuvent être sources de risques d'audits accrus pour le Centre hospitalier, en ce qui concerne la déclaration des produits (risque de sous-estimation, risque que les produits évoluent de manière inférieure à l'activité) et le respect du principe de l'annualité budgétaire.

---

<sup>22</sup> Données du rapport infra-annuel transmis à l'Agence Régionale de santé d'Ile de France

b) *Des risques observés à partir des grandeurs bilancielles*

Concernant les grandeurs bilancielles, plusieurs éléments se dégagent de l'analyse financière rétrospective du comptable, dont la synthèse sous forme de tableau est présentée en annexe.

Le fond de roulement d'investissement est en nette progression (+434%)<sup>23</sup> : la progression du FRI est liée à un ralentissement des investissements et la croissance des ressources stables (amortissements : +6,35%, subvention d'équipement : +0,66 millions d'euros). Compte tenu de ces évolutions, la valorisation des investissements (risque de déclassement par exemple ou de reports), et les opérations d'amortissement (utilisation des amortissements comme variable d'ajustement du bilan par exemple) seront observés avec une attention particulière.

Le fond de roulement d'exploitation redevient positif en 2009<sup>24</sup> (3 962 K€). Les éléments permettant d'expliquer cette variation du FRE sont le report à nouveau excédentaire dégagé par la gestion 2009 (résultat comptable de 1,4 M€) ainsi que l'élévation des provisions pour risque et charges règlementées (6,2 M€). L'un des risques les plus importants lié à l'augmentation du FRE concerne les provisions. Alors que les provisions sont conçues comme une précaution face aux risques, elles peuvent être également utilisées pour constituer une réserve et pour aplanir les résultats d'exploitation.

Le besoin en fond de roulement traduit le décalage entre les créances encaissées et les dettes acquittées, c'est-à-dire entre l'actif et le passif circulant. Dans le cas du CHV, le BFR (11 837 K€) est largement couvert par le fond de roulement net global (15 529 €). Autrement dit, le FRNG permet de couvrir 25 journées d'exploitation, ce qui place l'établissement dans une moyenne haute. Un mouvement anormal du BFR entre deux exercices peut traduire diverses catégories de risques d'exploitation (un risque matière lié à l'utilisation des stocks, un résultat qui ne traduirait pas une activité réelle, le non-paiement des dettes fiscales sociales ou le report du paiement des fournisseurs).

La capacité d'autofinancement, qui mesure le flux de trésorerie dégagé par l'activité de l'établissement pour financer les investissements et annuités d'emprunt, n'a cessé de croître depuis 2007 (d'une CAF négative de – 3 819 K€ en 2007 à 13 920 K€ en 2009). Dans la mesure où cette progression est en partie liée à une progression contenue des dépenses courantes, il peut exister un risque sur les charges d'exploitation ainsi que sur les amortissements.

---

<sup>23</sup> Le FRI résulte de la différence entre les emplois stables (immobilisations) et les ressources ayant permis leur financement

<sup>24</sup> Le FRE montre la différence entre les ressources d'exploitation stables et les emplois d'exploitation stables.

c) *Autres éléments probants du rapport comptable : l'encours de la dette*

En 2009, l'encours de la dette du CHV est de 48,3 millions d'euros. La politique d'endettement du CHV depuis 2007, dans le but de financer les investissements, rééquilibrer le bilan de l'établissement et améliorer la trésorerie, s'établit comme suit :

Volume des emprunts :

Années	2007	2008	2009
Emprunts (en millions €)	8,75	11,25	12

Si le risque d'endettement pour un établissement public de santé est à maîtriser dans le cadre des exercices de certification, l'endettement au CHV constitue un risque d'importance moindre pour deux raisons. D'une part, le ratio d'indépendance financière, qui mesure le poids de l'endettement en comparaison avec les ressources stables de l'établissement, est inférieur à la médiane des établissements de santé (43,8%). En second lieu, les annuités remboursables sont couvertes par l'excédent d'exploitation du CHV : l'établissement peut rembourser les frais liés à sa dette grâce à sa gestion courante, ce d'autant plus que la capacité d'autofinancement de l'établissement est en forte augmentation. Compte tenu de ces éléments, le **niveau d'endettement n'est pas, pour le moment, un risque inhérent important**, mais cette donnée reste néanmoins à contrôler.

#### 1.2.4 Synthèse des risques à examiner

Compte tenu des éléments qui sont exposés ci-dessus, les processus comptables retenus pour le CHV comme devant faire l'objet d'une attention particulière sont liés soit à l'exploitation courante, soit aux opérations comptables de fin d'exercice, ou encore, à l'actif de l'établissement

##### Les comptes d'exploitation courante :

- Les charges de personnel : le risque de sous déclaration sur les charges de personnel sera analysé, dans la mesure où un phénomène d'économie d'échelle a été mis en place, au terme duquel les charges de personnel (+5% en 2009 hors déduction des CET) n'augmentent pas de manière synchrone avec les recettes d'exploitation (+10,4%). En dernier lieu, le volume des charges de personnel sur le total de la dépense d'exploitation (63,84%) en fait un poste budgétaire pour lequel le risque d'audit est majoré.
- Les charges de stocks : Problème récurrent pour le secteur public, la comptabilité des stocks, et l'adéquation de la comptabilité matière par rapport à la réalité constitue une source potentielle d'anomalie. Pour le CHV, le risque d'anomalie est majoré, du fait de l'amélioration du BFR.

- Le processus de paiement des fournisseurs : Le paiement des fournisseurs dans un délai raccourci est une obligation légale et réglementaire, pour laquelle le risque est maximisé, en raison des règles qui s'attachent à la chaîne d'information comptable : vérification du service fait par l'ordonnateur, transmission des mandats au comptable pour paiement...
- Le cycle de comptabilisation des recettes : L'augmentation de l'activité décrite ci-dessus révèle un nouveau risque ou niveau de la comptabilité des recettes et de la valorisation de l'activité.

### **Risques sur les opérations comptables en fin d'exercice.**

Le risque pesant sur les opérations comptable de fin d'exercice devra être prévenu avec une attention particulière eu égard au dernier rapport d'observation de la CRC d'Ile de France portant sur la gestion du CHV pour les exercices 2001 à 2005.

### **Processus de valorisation de l'actif de l'établissement :**

- Le cycle d'apurement des créances admises en non-valeur : Ce risque est pointé dans plusieurs rapports des CRC. Il se pose avec une acuité toute particulière dans le contexte où l'activité du CHV augmente de 6%/an en moyenne.
- Les comptes d'immobilisation et le patrimoine de l'établissement : la progression des investissements diminue en 2009 par rapport à 2008 (11,8M€ contre 17,3M€). Ce point peut soulever l'attention du commissaire aux comptes, dans un contexte où les opérations Hôpital 2012 sont en cours de déploiement. Au surplus, l'année 2009 marque une transition qui se caractérise par des opérations d'aménagement en psychiatrie et hématologie, ainsi que l'acquisition d'un nouveau scanner, potentiellement moins contrôlées que les opérations les plus lourdes, constitutives du plan Hôpital 2012.

Par ailleurs, les comptes d'immobilisations doivent être relativement fidèles à la présentation du patrimoine de l'établissement. Le patrimoine constitue en effet un élément d'actif qu'il convient de pouvoir déterminer avec précision.

- Les provisions : Le risque inhérent aux opérations de provisions fera l'objet d'une attention toute particulière, le CHV ayant renoué avec une gestion excédentaire en 2009. Eléments nécessaires pour faire face aux aléas de l'exploitation, les provisions connaissent-elles un mouvement linéaire, indépendant du résultat de l'exploitation, ou sont-elles davantage utilisées comme une manière d'atténuer des mouvements trop prononcés du résultat d'exploitation ?

C'est à partir de cette présentation des risques comptables spécifiques au CHV qu'il convient d'examiner quelles sont les mesures qui ont été mises en place pour assurer leur maîtrise et éviter la présence d'anomalies substantielles sur ces comptes.



## **2 Le degré de maîtrise des risques comptables : état des lieux.**

Une fois déterminées les modalités de contrôle exercées dans le cadre de la certification et après avoir développé une synthèse des cycles comptables qui feront l'objet d'une attention particulière, il convient d'examiner le cadre interne existant pour contrôler la fiabilité et la sincérité des comptes. Le cadre interne de maîtrise des risques peut être conçu de manière transversale (1). En parallèle, des processus comptables ont fait l'objet de démarches de sécurisation plus poussées que d'autres, pour éviter la présence d'anomalies en fin d'exercice (2).

### **2.1 Un contrôle interne transversal qui doit être développé**

La notion de contrôle interne inclut l'ensemble des procédures *in house* développées pour tendre vers la fidélité des opérations comptables par rapport au référentiel de la M21. Le contrôle interne, conçu de manière globale, peut être examiné par deux biais pour le CHV : la performance des systèmes d'information d'une part, les processus déjà mis en œuvre qui peuvent permettre de contribuer, directement ou indirectement, à la sincérité des comptes.

#### **2.1.1 La performance des systèmes d'information comptable**

##### **A) L'importance des SI comme élément de fiabilité des comptes**

Une architecture des systèmes d'information (SI) solide et efficace est un fondement des procédures de contrôle interne, récemment développé pour les structures privées<sup>25</sup>. Dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat, l'organisation des SI demeure une réserve substantielle pointée par la Cour des Comptes. A ce titre, les systèmes d'information doivent répondre à plusieurs exigences, parmi lesquelles la fiabilité et la traçabilité des données<sup>26</sup>, l'intelligibilité des données collectées<sup>27</sup> et la sécurité des informations qu'ils contiennent.

Globalement, les systèmes d'information sont un outil pour minorer les risques liés aux opérations comptables complexes (analyse des doublons, transmission rapide de données comptables...). Ceux-ci présentent pourtant deux risques intrinsèques. Un premier risque porte sur une analyse technique des SI – sont-ils performants pour traiter

<sup>25</sup> A la suite des affaires ENRON, VIDENDI et de la loi Sarbanes Oxley de 2002

<sup>26</sup> Cf : rapport sur la certification des comptes de l'Etat pour 2009 : « l'insuffisante intégration des applications limite la capacité de la Cour à s'assurer de la conformité des écritures comptabilisées aux opérations d'origine »... »La faiblesse des liens entre applications... »

<sup>27</sup> « la conception souvent ancienne et inadaptée des applications limite la capacité de la Cour à s'assurer de la réduction à un niveau acceptable du risque d'erreur qu'elles comportent ».

un grand nombre de données ? Permettent-ils de détecter d'éventuelles erreurs comptables de façon automatisée ? -, le second portant sur l'utilisation du SI : lutte contre les attaques, protection contre les intrusions, garantie de la traçabilité des utilisations...

Dans le cadre de la préparation à la certification, un groupe de travail réfléchit actuellement sur les normes applicables aux contrôles des systèmes d'information, et sur un éventuel référentiel applicable à leur gestion. Ce référentiel servira de base, tant dans une démarche d'audit interne, que pour le contrôle qui sera éventuellement effectué par les commissaires aux comptes.

#### B) Le SI du CHV : un atout à développer

Concernant le CHV, le schéma directeur des SI pour 2005-2010 prévoit une politique de sécurité coordonnée par la DSI. Néanmoins, aucun indicateur n'a été défini dans ce cadre, et le suivi de la sécurité est réalisé sans formalisation ni traçabilité. Il est donc impossible à ce jour de percevoir les modalités de sécurisation des systèmes informatiques mises en place. De ce constat, il ne faut pas conclure à l'absence de politique de sécurisation des données. En effet, certaines solutions informatiques peuvent révéler, sous certains aspects, une tendance à la sécurisation des données comptables. Le logiciel de codage *WEB 100T*, développé au premier semestre 2010, a par exemple permis le renforcement des contrôles de conformité des données codées par le médecin et contrôlées par la Direction de l'information médicale, en faisant mieux ressortir les anomalies éventuelles (doublons d'actes, rapport acte principal associé...).

Les indicateurs sur le fonctionnement des systèmes d'information et le degré de protection de l'information comptable n'ont été développés que très récemment, suite notamment au travail du Groupement pour la modernisation du système d'information hospitalier (GIMSIH) –intégré à l'Agence nationale d'appui à la performance (ANAP). Une instruction du 1<sup>er</sup> septembre 2010<sup>28</sup> a organisé un dispositif permettant de fournir à chaque établissement de santé des éléments de comparaison sur le déploiement fonctionnel des systèmes d'information. Le répertoire de l'observatoire des systèmes d'information de santé (OSIS), créé depuis septembre 2010, a été rempli par 45 établissements de santé sur 468 concernant l'Île de France, et regroupe, fonction par fonction (circuit du médicament, DRH, services médico techniques) un ensemble d'items de type : « les données PMSI sont-elles collectées informatiquement, y a-t-il une analyse des doublons ? ». Cet outil d'auto-évaluation permet de constater que le CHV dispose d'une avance relative sur le déploiement des systèmes d'information, malgré certaines faiblesses qui concernent en particulier l'informatisation de la gestion de stocks ou du

---

<sup>28</sup> Instruction DHOS/MSIOS/2010/321 du 1<sup>er</sup> septembre 2010

circuit du médicament. Néanmoins, cet outil ne concerne pas uniquement la fiabilité et la sécurité du système d'information, et ne donne que peu de données sur ce sujet.

Au-delà et concernant la collecte d'indicateurs sur la performance des SI, dans une logique fiabilisation des données comptables, le CHV dispose d'un avantage non négligeable qu'il convient de déployer. En effet, le CHV est un site expérimentateur de l'outil SELFEXPERT, développé par la société GE Conseil, qui répertorie 496 normes de sécurité constitutives d'un schéma directeur de mise en œuvre de la politique de sécurité informatique, sur lesquelles l'établissement peut s'auto-évaluer et proposer des mesures correctives. Ce logiciel est un modèle de procédure de contrôle interne, telles qu'elles devraient être développées, puisque les items et la cartographie des risques ainsi proposés pour l'établissement sont modifiables en fonction de caractéristiques définies en interne. Pour chaque question, la personne chargée de l'audit interne devra indiquer l'état de réalisation de l'indicateur, le compléter avec des observations, et des éléments probants pourront être insérés à l'appui de chaque indicateur (tableaux de contrôle des SI par exemple, nom de la personne responsable d'un programme particulier...).

Cet outil informatique que possède le CHV n'a pas encore été pleinement utilisé dans la mesure où il suppose de s'entendre sur les indicateurs retenus (en proposant par exemple une pondération) et de modifier les indicateurs qui ne seraient pas directement applicables au milieu de la santé. Son déploiement peut être progressif, puisqu'il est possible de limiter en première instance le nombre d'items, et éventuellement de compléter des items supplémentaires en fonction des résultats du groupe de travail « SI », mis en place dans le cadre de la certification. Dans ce cadre, il ouvre une piste de travail intéressante pour une préparation à l'audit des SI d'un point de vue comptable..

### **2.1.2 Des embryons de contrôle interne.**

Le degré de performance du contrôle interne sera, sans nul doute, le socle de la certification des comptes des EPS. Le contrôle interne désigne l'ensemble des procédures de sécurité contribuant à la maîtrise des risques comptables pesant sur la sincérité du compte financier unique.

Ce contrôle interne renforcera le rôle de l'ordonnateur, dans un contexte où le choix d'une comptabilité en droits constatés (au lieu d'une comptabilité de caisse) avait déjà renforcé le rôle des gestionnaires dans l'approche comptable. Le fait générateur des opérations comptables, qui devra être identifié dans le cadre du contrôle interne, peut désormais trouver sa source très en amont de l'intervention du Trésorier.

Ce contexte étant posé, il convient d'insister sur la spécificité des opérations d'audit interne. L'exercice de contrôle interne doit être absolument dissocié des dispositifs de gestion mis en place par l'ordonnateur, puisque la démarche d'audit des comptes ne vise pas à s'assurer de la santé financière d'un établissement (observation du résultat et des grandeurs bilanciennes, maîtrise de l'exécution de l'EPRD...) mais plutôt de la sincérité des écritures comptables, et de la conformité de ces écritures aux normes les régissant. Bien que souvent confondus dans l'établissement, les logiques de certification et de contrôle de gestion peuvent ainsi être antagoniques. Pour reprendre une remarque de M. GOUX, Trésorier principal du CHV, « il est tout à fait possible de certifier un établissement au bord de la faillite ». Dès lors, les éléments identifiés ci-dessus comme de possibles bases du contrôle interne doivent être observés avec une attention particulière, puisqu'ils doivent être traités non sous l'angle de la performance de la gestion, mais bien du point de vue de la sincérité des comptes hospitaliers.

Au regard de la nouveauté que constitue la certification des comptes, le contrôle interne sur lequel peut s'appuyer le CHV existe, mais il est embryonnaire et diffus. Ce contrôle interne repose sur trois sources : la tutelle, l'organisation entre ordonnateur et le comptable propre au CHV, et les procédures développées par l'ordonnateur.

A) Des opérations exogènes de nature à renforcer l'audit interne : les contrôles de la tutelle

Le contrôle interne des comptes peut s'entendre de manière large, et comprendre toutes les opérations de contrôle qui pourraient permettre, de révéler d'éventuelles anomalies comptables, dès lors que lesdits contrôles font l'objet d'un retraitement interne. Outre le rapport régulier des CRC mentionné en première partie, peuvent également constituer des éléments de contrôle de sincérité sur lesquels il est possible de s'appuyer, le suivi exercé par les ARS au titre de l'exécution infra-annuelle de l'EPRD, et les contrôles opérés par la CPAM, lorsque ceux-ci portent sur la conformité du codage PMSI par rapport aux données contenues dans les dossiers patient.

Concernant le contrôle des comptes par l'ARS, la circulaire du 23 septembre 2009 relative à l'équilibre financier des établissements de santé<sup>29</sup> prévoit la possibilité de plans de redressement en cas de déficit du CRP supérieur à 3%, ou de CAF insuffisante pour couvrir les échéances d'emprunt. En outre, l'article L6145-1 CSP dispose que le suivi et l'analyse de l'exécution de l'état des prévisions de recettes et de dépenses sont transmis à l'ARS, selon des modalités définies par voie réglementaire. Concernant l'ARS d'Ile de France, le suivi semestriel des dépenses depuis 2010 (rapport infra-annuel) est réalisé

---

<sup>29</sup> Circulaire DHOS/F2/CNAMTS/2009/295 relative à l'équilibre financier des établissements de santé.

par une cellule mixte Etat/ assurance maladie. Ce suivi peut permettre aux EPS d'analyser les éléments des comptes de résultat qui s'éloignent des prévisions initiales<sup>30</sup>, et d'isoler, d'éventuelles anomalies comptables. Pour le CHV, un exemple peut être tiré de la variation importante des impôts et charges assimilées (+14%) pour le 1er semestre 2010, qui résulte d'un effet de rattrapage de la taxe sur les salaires impayée avant 2006.

Le contrôle du codage des dossiers opéré par l'assurance maladie peut également s'apparenter à un exercice de certification, portant sur la déclaration des recettes, et donc, limité dans son étendue. Diligenté annuellement, cette analyse de conformité du dossier médical avec les actes codés par le personnel médical porte pour le CHV sur 410 dossiers ciblés en fonctions de thématiques nationales : pour 2010, le codage de l'anémie aigüe, l'insuffisance respiratoire, les séjours en hospitalisation d'une journée pour des actes susceptibles d'être effectués en consultation.

Dans un contexte de croissance des recettes du CHV liées à l'activité et de maîtrise des dépenses, ces contrôles sont observés avec une attention toute particulière, dans la mesure où ils permettent de détecter d'éventuelles anomalies comptables.

#### B) La relation ordonnateur/comptable : un pilier du contrôle interne pour le CHV

Dans le cadre de la certification des comptes, la séparation organique qui existe entre les comptables publics et les ordonnateurs constitue un autre atout pour les établissements publics, et «répond à la nécessité d'organiser au plan institutionnel un contrôle mutuel dans l'exécution des tâches» (décret du 29 décembre 1962). Dans les EPS, cette séparation implique une comptabilité double, dont l'aboutissement annuel est le contrôle réciproque mis en œuvre lors de l'élaboration du compte financier unique.

Dans ce contexte, le comptable public est certes chargé du prolongement des opérations impulsées par le directeur de l'établissement, ayant la qualité d'ordonnateur<sup>31</sup> (recouvrement des titres de recettes, paiement des dépenses, maniement des valeurs et tenue du compte 515), mais également, du contrôle de la régularité des opérations budgétaires, tant en matière de recettes (autorisation de percevoir) que de dépenses (validité de la créance). En matière de dépenses sur le compte 61, *achat de produits stockés*, le comptable doit ainsi vérifier la disponibilité des crédits au compte 515,

---

<sup>30</sup> Pour le CHV : les charges de personnel extérieur à l'établissement (compte 621 : -28% par rapport à la prévision initiale), les impôts et taxes assimilés (+14%), la rémunération du personnel médical (-46%), le compte de fournitures médicales (6066 : +20,57%), les charges de service extérieur (compte 61 : +23%) notamment

<sup>31</sup> Article R 6145-5 CSP

préalable au paiement des fournisseurs<sup>32</sup>, l'existence d'un service fait et le caractère libérateur du paiement.

Le contrôle opéré à tout instant par les services du comptable est l'un des fondements du contrôle interne. Rappelons que le comptable doit suspendre l'exécution des recettes et des dépenses, lorsque des irrégularités sont constatées, sous réserve d'en informer l'ordonnateur. Egalement, l'instruction M21 dispose que l'ordonnateur est informé hebdomadairement par le comptable de la situation des disponibilités au 515, ce qui permet à l'ordonnateur de piloter la trésorerie

La séparation ordonnateur comptable permet ainsi de questionner les processus propres à l'ordonnateur et garanti une application des directives contenues dans la M21. En l'état actuel des choses, le comptable est donc le premier maillon d'un programme d'audit interne et la performance comptable un atout indéniable pour la certification.

### **De la séparation ordonnateur / comptable, le CHV tire trois atouts**

La première force du CHV est la spécialisation de son service comptable, dans la mesure où l'établissement dispose d'une Trésorerie dans ses locaux, employant 14,34 ETP. Contrairement à beaucoup d'établissement de santé, le comptable exerce donc ses fonctions de manière spécialisée, et non partagée avec la collectivité siège de l'établissement. De cette proximité découle pour les services du comptable une connaissance accrue des opérations les plus complexes, avec une réelle opportunité de spécialisation sur les mécanismes de la M21. Egalement, cette proximité est l'occasion d'un travail commun entre les services de l'ordonnateur et du comptable.

Un deuxième élément concerne la performance de la gestion comptable, mesurée pour les établissements hospitaliers par un *indice agrégé de suivi qualitatif des comptes locaux* (dit score IASQCL).<sup>33</sup> Le score IASQCL est établi sur la base de 45 tests, classés en quatre champs : opérations du haut du bilan (suivi des investissements par exemple), comptes de tiers (suivi des comptes de taxe sociale), opérations complexes (opérations de rattachement de fin d'exercice) et délai de passation des opérations. A ce jour, le score IASQCL présenté au Trésorier Payeur général est de 19/20 pour le CHV, ce qui est relativement honorable, eu-égard à l'objectif de score fixé nationalement (17,25/20). Ce score est d'autant plus élevé que traditionnellement, l'écart de score entre les EPS et les collectivités locales tendent à se creuser au détriment des premiers.

---

<sup>32</sup> Le compte 515 ne pouvant être négatif

<sup>33</sup> Sur la base du contrat pluriannuel de performance 2006-2008 sur la qualité des opérateurs de l'Etat, la cinquième sous-direction de la direction générale de la comptabilité publique a élaboré cet indice qui vise à renforcer les contrôles portant sur la sincérité et la régularité des opérations comptables.

Un dernier point porte sur le rôle du comptable public au sein du CHV qui tend de plus en plus vers celui de conseiller financier : la présence consultative du Trésorier au Conseil de Surveillance a été sollicitée, alors que les textes réglementaires restent muets sur le sujet<sup>34</sup>. Ce rôle de proposition est à la base de l'analyse rétrospective du comptable, présentée en sus des deux rapports de clôture du comptable et du Directeur. Ce rôle de conseil financier découle directement de la « bonne entente » relative qui existe entre le comptable et l'ordonnateur.

### **Une relation néanmoins tacite, non formalisée ou retracée**

La relation entre l'ordonnateur et les services du comptable repose avant tout sur des éléments tacites. A ce jour, aucune formalisation de ces relations n'est écrite dans un contrat, à l'image de ce que sont les contrats de pôle. Par ailleurs, les indicateurs IASQCL ne font pas l'objet d'un suivi par la direction des finances, ou du moins d'un dialogue entre l'ordonnateur et le comptable.

Cet état de fait ne permet pas, dans un contexte d'audit interne, de mettre en valeur les réalisations communes et les réalisations réciproques de l'ordonnateur et du comptable en matière d'audit interne des comptes.

- C) Des outils propres à l'ordonnateur peu mobilisés dans une démarche de contrôle interne.

Dans la mesure où l'impératif de certification des comptes est récent, il n'existe pas encore de procédures propres à l'ordonnateur et relatives au contrôle interne des comptes. L'approche en terme de risques comptables et le principe même de certification ne sont pas encore généralisés au CHV et restent parfois confondus avec la notion de contrôle de gestion, ou de performance budgétaire.

Cette approche doit être cependant nuancée, puisque certains indicateurs déployés en interne peuvent servir à la fois d'outils de gestion, et à la fois d'outils de contrôle interne. Autrement dit, même s'il n'est pas formalisé en tant que tel au CHV, il existe certains embryons diffus de contrôle interne qui peuvent être, le cas échéant, mis en valeur dans le cadre des prochaines opérations de certification.

Cette remarque est d'autant plus opportune que le CHV dispose d'une avance relative dans la diffusion des outils de gestion pour assurer un suivi budgétaire annuel, dans le cadre notamment de la nouvelle gouvernance. Si ces outils sont principalement utilisés dans le cadre de la maîtrise des charges courantes ou des immobilisations, ils

---

<sup>34</sup> Cf : décret sur la composition du Conseil exécutif.

peuvent indirectement participer d'une logique de contrôle de la sincérité des comptes. En bref, l'absence de formalisation du contrôle interne ne doit pas laisser conclure à l'absence de contrôle de la sincérité des comptes, puisque plusieurs outils développés pour contrôler l'exécution de l'EPRD sont empiriquement utilisés pour vérifier la bonne exécution et la bonne comptabilisation des opérations budgétaires, ce à deux niveaux : entre les directions fonctionnelles d'une part, et, d'autre part, au niveau des pôles.

### **Le suivi infra-annuel des recettes et des charges des directions fonctionnelles.**

Principalement employé dans un cadre de bonne gestion budgétaire, le suivi infra-annuel des recettes peut également servir à pointer d'éventuelles anomalies comptables.

Pour le CHV, la Direction des finances (DAF) suit mensuellement les dépenses engagées par chaque direction. Pour ce faire, une situation comptable est extraite du logiciel de gestion économique et financière (GEF) et retraitée sous forme d'un tableau global qui détaille mensuellement, pour chaque sous-compte, le cumul des dépenses, les charges inscrites à l'EPRD et celles figurant au dernier exercice clos. Ce document, transmis à chaque direction pour validation, permet d'évaluer si les dépenses de chaque secteur ont bien été engagées ou mandatées et de pointer les charges qui s'éloignent du montant inscrit à l'EPRD. A cette occasion, une attention particulière est portée sur les charges de personnel, puisque ces crédits limitatifs nécessitent une décision modificative en cas de dépassement. Egalement, certaines dépenses suivies font l'objet d'une analyse plus fine. Ainsi, les dépenses d'intérim sont calculées sur la base des heures déclarées par la coordination générale des soins et non sur les dépenses mandatées par la DRH, pour éviter le temps de latence parfois important entre l'engagement de la dépense (heure d'intérim commandée) et son mandatement (déclaration du service, puis de la direction des soins au bureau de la gestion du personnel).

Retraité pour chacun des titres de dépense, ce document permet d'alerter les directions concernées par d'éventuelles dérives budgétaires, qui ne peuvent avoir que deux explications : soit la dérive s'explique par des faits objectifs (augmentation effective du personnel ou de la consommation de stocks), soit, lorsqu'aucun fait générateur n'a été identifié, par une anomalie au sein du processus comptable – ce qui intéresse spécifiquement le contrôle interne des risques. Ce n'est donc que de façon indirecte que le suivi des dépenses peut permettre de mettre à jour de telles anomalies.



Parallèlement, deux types de charges font l'objet d'un suivi particulier, en raison de leur sensibilité (charges de personnel par exemple), ou dans le but mieux contrôler la chaîne d'information comptable.

D'une part, les **dépenses de personnel** sont suivies mensuellement à partir des données fournies par le service de la paie, et comparées aux prévisions mensuelles réalisées par la DRH. Le ratio entre les dépenses réelles de titre 1 et les dépenses inscrites à l'EPRD est vérifié mensuellement, de sorte que les variations mensuelles puissent s'égaliser à la fin de l'année : pour 2010, le ratio mensuel entre dépenses effectives et les charges de personnel prévues, varie entre + 0.92% ou - 0,8 % (soit 193 K€ de delta maximum). Au sein des dépenses de titre 1, la variation des charges liées à l'intérim fait l'objet d'un suivi particulier, en raison d'une politique de la direction clairement affichée de réduction du recours à l'intérim.

D'autre part, les dépenses **d'immobilisation** sont suivies régulièrement, pour contrôler la régularité des écritures passées : elles portent le risque d'être mandatées alors qu'aucun engagement n'a pu être transmis à la direction des finances, ce qui peut engendrer des écarts importants par rapport aux prévisions de l'EPRD. Un travail a été produit en collaboration avec la DLA, pour réaliser un suivi trimestriel de toutes les opérations d'investissement prévues, engagées ou mandatées.

A noter que ces données d'activités, de recettes, et de dépense de personnel pour l'ensemble de l'hôpital, font l'objet d'une présentation à chaque instance. Le cas échéant y sont précisées les modalités de calcul, afin de prévenir toute anomalie comptable.

### **Un suivi précis des consommations de chaque pôle**

Même si le suivi des dépenses de chaque pôle relève davantage d'une logique de maîtrise des charges pour respecter les prévisions de l'EPRD, l'exercice peut également permettre de relever et corriger certaines anomalies comptables, dans la mesure où les pôles se saisissent véritablement des chiffres transmis pour interroger la réalité des dépenses constatées. Au CHV, le suivi des consommations de chaque pôle est suivi en deux temps : annuellement, par la comptabilité analytique, mensuellement, par le suivi des dépenses de chaque pôle.

#### **Au niveau annuel**

La comptabilité analytique relève, avant tout, du contrôle de gestion, mais peut également servir d'outil de contrôle interne permettant de mettre à jour d'éventuelles anomalies comptables, puisqu'y sont décomposés les processus de formation des coûts. Depuis 2005, l'article R6145.7 du CSP dispose en effet que « l'ordonnateur tient une comptabilité analytique qui couvre la totalité des activités et des moyens de l'EPS selon

une nomenclature fixée par arrêté ». Cet outil, éventuellement utilisé dans un cadre d'audit interne, a surtout un intérêt pour les coûts directs attribuables aux unités fonctionnelles. Puisque les résultats proposés dans la comptabilité analytique correspondent aux éléments de la comptabilité générale, cet outil permet d'interroger la réalité des coûts et des recettes directes calculées par UF, et les modalités de ce calcul.

Cette possibilité que donne la comptabilité analytique de se pencher sur les mécanismes de comptabilisation des charges et des recettes est réelle pour le CHV, dans la mesure où les clefs de répartition des charges indirectes et plus globalement, l'utilisation fine de la comptabilité analytique suscitent un consensus relativement étendu. Or, c'est cette appropriation des outils de comptabilité analytique par les pôles qui peut permettre de questionner certains processus comptables de calcul des charges directes, lorsqu'une dérive apparaît ou qu'un niveau élevé de dépenses est constaté sur un pôle.

Au niveau des recettes, la comptabilité analytique peut également révéler des difficultés liées au codage, ou à la déclaration des actes. A titre d'exemple, un questionnement sur les valeurs contenues dans les tableaux de comptabilité analytique et un travail mené avec le pôle concerné ont permis de renforcer la qualité de la facturation pour les actes de l'Unité de consultation en soins ambulatoire (installée en milieu pénitentiaire), en prenant davantage en compte la part de financement de l'assurance maladie, qui n'était pas comptée jusqu'alors.

#### +Au niveau infra annuel

Concernant les pôles, des tableaux de suivi des dépenses sont élaborés mensuellement avec les chefs de pôle à partir de la comptabilité analytique.

En sus, les conférences de pôles trimestrielles créées au CHV peuvent constituer des moments d'échanges dans lesquels peuvent être pointées d'éventuelles difficultés comptables. Si les tableaux de bord ne contiennent pas tous des données financières, certaines données peuvent être utilisées pour vérifier la validité des circuits comptables : nombre de séjours, d'hospitalisations de jour et de consultations, poids moyen du cas traité, taux d'exhaustivité du dossier médical concernant l'activité, état d'avancement des projets d'immobilisation, personnel médical et paramédical, dépenses médicales : médicaments, DMI, laboratoire...

#### **Un contrôle qui reste pourtant centré vers la performance de gestion.**

Les outils de contrôle détaillés ci-dessus sont dévolus, à titre principal, au contrôle de gestion, et ce n'est que par extension qu'ils peuvent servir de méthodes de contrôle interne. A ce stade, et concernant l'ordonnateur, il n'existe pas encore d'outils formalisés

dans l'unique objectif d'assurer un contrôle d'audit interne portant sur la sincérité des comptes.

De cette réalité découlent plusieurs observations. La notion d'audit des comptes est encore trop souvent entendue comme relevant du contrôle de gestion, alors que ces deux logiques doivent être strictement dissociées. Les personnes rencontrées dans chaque direction du CHV présentent ainsi les modalités pratiques de gestion budgétaire comme des instruments d'audit et approprient la démarche d'audit interne à la seule direction des finances, alors que cette démarche devrait être en réalité plus partagée. Il n'existe donc pas de véritable culture de la sincérité des comptes, à la différence de la culture de gestion, qui s'est affirmée par un véritable travail mené par la Direction. La sincérité des comptes est donc présumée, ce fondement servant de base de contrôle à un travail porté sur la performance du contrôle des dépenses et des recettes.

N'étant pas systématisées dans un but de contrôle de la sincérité des comptes, les procédures développées ci-dessous ne relèvent pas d'un véritable « plan d'audit », établi au terme d'une cartographie des risques propre à l'établissement, sur la base de priorités de travail. La découverte des risques d'audit répond davantage à une logique d'aléa (telle recette n'augmente pas de façon attendue) qu'à une logique de planification fondée sur un examen détaillé des risques d'audit. En second lieu, les tableaux relevant du contrôle de la gestion (suivi des recettes ou des charges par exemple) ne permettent de questionner les mécanismes comptables que dès lors qu'une dérive est constatée sur une recette ou une dépense. Il s'agit donc d'un examen systémique, porté sur les flux, et non d'un examen axé sur les fondements mêmes des opérations comptables. En d'autres termes, ne seront pas forcément interrogées les dépenses pour lesquelles aucune dérive n'aura été constatée (c'est le cas par exemple des dépenses de stock, dès lors que le bilan de sortie de l'exercice courant sert base au bilan d'entrée de l'exercice n+1).

Enfin, une des principales limites de l'audit interne est le l'absence de modélisation des opérations comptables les plus complexes. La chaîne d'information comptable est parfois difficilement décomposable, non tant sur le lien entre les services et la DAF que sur l'origine même de l'information comptable. Il n'existe pas d'organigramme fonctionnel permettant de dicter, pour chaque opération comptable complexe, l'entendue des attributions de chaque agent dans un service donné. Cette absence d'organigramme fonctionnel peut être problématique dès lors que des mécanismes de contrôle des opérations les plus compliquées doivent être mis en place.

Ainsi et au niveau de la comptabilité matière, la répartition entre le contrôle du service fait, ou encore la correction des défauts d'inventaires n'est pas attribuée en propre

à une seule personne mais cette compétence est partagée, ce qui empêche la mise en place de garde-fous internes.

## **2.2 Des actions déjà mises en œuvre sur plusieurs cycles comptables**

### **2.2.1 Les risques d'exploitation**

A) La comptabilisation des produits liés à l'activité

#### **Présentation du processus et impact d'une anomalie sur le compte**

La relation entre niveau d'activité et produits de titre 1 se pose avec une acuité particulière au CHV dans un contexte de forte progression d'activité. Au niveau de l'information médicale, un risque existe sur la relation entre l'augmentation d'activité (+9,9% de GHS) et l'augmentation des recettes liées à cette activité (+10,4%), au sens où la valorisation de l'activité conditionne grandement le résultat de l'exercice, et *in fine*, par le système des reports à nouveau, les ressources durables de l'établissement (une valorisation insuffisante de l'activité minore donc la CAF à long terme). En bref, le risque réside dans une éventuelle déperdition entre l'activité et les recettes de l'établissement. Un autre risque tout aussi important réside dans la sous-évaluation des produits anticipés à la fin de l'année budgétaire, (avec le report de produit d'une année sur l'autre), dans un contexte d'excédent budgétaire pour le CHV, encore perçu dans beaucoup d'établissements comme une menace sur le niveau des dotations non liées à l'activité.

A ce jour, le groupe de travail sur la certification des comptes n'a pas encore établi jusqu'à quel degré de précision le niveau des produits pouvait être contrôlé. Il est donc difficile de déterminer si l'exercice de certification consistera en un examen de la chaîne de facturation limité à l'anomalie manifeste, ou s'il s'agira davantage de contrôler la chaîne de facturation, du moment où le patient est en consultation (justesse du diagnostic principal posé puis du codage, cohérence des informations codées, tenue du dossier médical...), jusqu'à l'inscription des produits au compte financier.

#### **Simulation d'audit réalisée au CHV**

Etablir une pleine corrélation entre progression de l'activité et produits est un exercice difficile car un surplus d'activité lié à de nouvelles capacités en lits (cas d'un service de réanimation par exemple) peut nettement modifier le poids moyens du cas traité (PMCT), et donc, les recettes de l'établissement de façon non proportionnée. Il est

également difficile de comparer les produits théoriques (exhaustivité parfaite du codage) des produits réellement perçus puisque la prise en compte d'un acte suppose une saisie informatique préalable. Néanmoins, l'outil *DATIM* disponible sur *ePMSI*, présente des statistiques utiles pour évaluer la qualité du codage. Ainsi, le taux d'exhaustivité des actes de 2009, à *j+15*, calculé par le ratio nombre de RUMS codés sur les RUMS à coder est proche de 100%. Un taux d'exhaustivité plus fin est calculé hebdomadairement sur les actes CCAM du bloc opératoire par la direction de l'information médicale : sur la semaine observée, seulement 37 dossiers n'avait pas fait l'objet d'un codage. Si la situation du codage est satisfaisante, il existe quelques clusters d'amélioration sur la qualité du codage : un rapport de la société ALTAO, réalisé en 2008, relève que sur 174 dossiers ciblés et vérifiés, 109 séjours étaient sous-codés (perte financière évaluée à 245 851€).<sup>35</sup>

Le travail transversal mené sur la chaîne de facturation pendant une année constitue également un élément probant sur la prévention du risque de sous-évaluation des produits. A ce titre, sept groupes de réflexion ont été mis en place<sup>36</sup>, sous la tutelle d'un comité de pilotage, et ont conduit à une véritable implication du personnel médical, principalement concerné par le codage.<sup>37</sup> Cette action, et les pistes de travail dégagées constituent autant de limites potentielles à la non déclaration de l'activité.

Concernant l'exécution de la recette par le comptable, le rapport du comptable sur reflète une situation plus contrastée. Le montant des restes à recouvrer au 31/12/2009 s'élèvent à 22 millions, soit 1,02% du total des recettes<sup>38</sup>, avec 10 471 titres en souffrance contre 114 510 émis pour le CHV. Or, la diminution constatée, à la fin de l'exploitation, des restes à recouvrer pour les particuliers (grâce à l'augmentation des actes de poursuites émis par la trésorerie, de 39 027 en 2008 à 42 907 pour 2009), est contrebalancée par les restes à recouvrer attribuables aux caisses de la sécurité sociale (de 6 à 12 millions d'euros pour 2009). Force est de constater en parallèle le nombre important de titres émis à la toute fin de l'exercice, lors de la journée complémentaire (27 525) en comparaison avec le nombre de titres émis pendant l'année (24% de 114 510 titres), même si cet effet report devrait s'atténuer en raison du travail réalisé sur la facturation. L'émission d'un volume de titres relativement important en journée complémentaire laisse planer la crainte de reports de produit, risque corroboré par l'évaluation des produits à recevoir en fin d'exercice faite par la DAF. En effet et

---

<sup>35</sup> Ces résultats doivent être observés avec vigilance en raison de la complexité des dossiers ciblés

<sup>36</sup> Ergonomie des SI, sécurisation de l'information patient, pilotage et traçabilité des mouvements inter-services, gestion des informations médicales, indication ALD, relations avec les payeurs, règlements en régie pour l'activité externe.

<sup>37</sup> Comptes rendus des instances

<sup>38</sup> Calcul effectué à partir des données contenues dans le rapport comptable. Sur tous les titres à recouvrer, 49% le sont pour des montants inférieurs à 20 euros.

conformément au principe de rattachement des produits, les recettes d'exploitations de fin d'exercice non mises au recouvrement au titre de l'exercice courant doivent donner lieu à une estimation par l'ordonnateur, inscrite au titre des produits au compte financier (classe 7), par débits de comptes de tiers idoines (418, 4387, 4487, 4687). En n+1, les comptes de tiers sont alors crédités au fur et à mesure de la détermination des débiteurs et de l'émission des titres de recette. En 2009, l'estimation réalisée par le CHV au titre des produits à recevoir était de 9,2 millions d'euros, dont 8,4 millions liés à l'activité (compte 731). Or, la différence entre la prévision et les produits effectivement reçus représente +2,5 millions d'euros (soit 32% de l'estimation initiale et 1,8% du total des produits<sup>39</sup>).

Ce décalage réel peut représenter un risque d'audit, en ce qu'il est explicable par plusieurs variables, conjoncturelles –rattrapage de recettes non facturée à l'assurance maladie au titre de l'UCSA pour 2009 (920 K€)- et structurelles avec un effet rattrapage au niveau de l'informations médicale, lié au traitement avant échéance des dossiers « complexe », rejetés par l'assurance maladie.

## B) Les comptes de stock<sup>40</sup>

### **Présentation du processus et impact d'une anomalie sur le compte**

Contrôlée par la norme ISA 2, transposée par une directive européenne (qui exclue une partie du secteur public), la comptabilité matière est importante à deux titres. La balance de stocks permet de constater ce qui est effectivement engagé dans le processus de production de soins, puisque les stocks sont des actifs, consommés au cours du processus de production. Egalement, la dépréciation ou la perte d'éléments de stocks (péremption de médicaments par exemple) se traduit comptablement par une charge qui vient obérer le résultat, puis grever la trésorerie lors de la reconstitution du stock<sup>41</sup>, alors même que le stock n'aurait pas été consommé dans la production de soins. En bref, une bonne comptabilité des stocks est un préalable à toute action de performance : la vision complète des achats et des stocks permet de renforcer les démarches visant à réduire les coûts variables (charges 6).

Compte tenu de ces éléments, la tenue d'un compte de stocks permet deux choses : d'une part, de traduire le plus fidèlement possible une partie de l'actif de l'établissement (comptes de stocks : 334), mais aussi d'appréhender les charges liées au processus de production (compte 60), puisque les magasins de stockage sont souvent le lieu où sont reçus les achats et où sont répartis les articles à destination des services de soin.

<sup>39</sup> Comptes de tiers 418, 4387, 4487, 4687 / ensemble des produits de classe 7

<sup>40</sup> Les comptes de stock peuvent être également considérés comme un élément de l'actif de l'établissement. Ils se trouvent placés du côté exploitation, en ce que l'analyse d'audit ici entreprise vise également à vérifier la chaîne d'utilisation de ces stocks dans la production de soins.

<sup>41</sup> Norme comptable internationale N°2, règlement CE N° 1126/2008, commission, portant adoption de certaines normes comptables internationales, 3 novembre 2008.

Conformément au plan comptable du 1<sup>er</sup> janvier 1993, est enregistré en charge du compte de résultat principal l'ensemble des achats de biens stockés intéressant tant le compte de résultat principal que le CRPA.

### **Simulation d'audit réalisée au CHV**

Les comptes de stocks (comptes 334) et d'achat de biens stockés (classe 6) sont gérés par une direction unique (direction des achats), malgré la prééminence du stock « pharmacie et DMI » : les achats de titre 2 représentent 38,4 millions d'euros en 2009, contre 6 millions pour les achats à caractère hôtelier (comptes 602 et 603). Ce concernant, le CHV a opté pour la méthode de l'inventaire permanent : les entrées/sorties de stocks sont enregistrées au fil de l'eau dans le logiciel spécifique GEF ou *PHARMA* (pour la pharmacie).

La simulation d'audit a consisté à comparer les stocks par rapport aux données informatiques. Pour le magasin technique, sur 40 références ciblées, 39 références enregistraient un écart significatif entre les données informatiques et l'état des stocks. Pour les stocks de la pharmacie, le taux d'erreur sur un contrôle aléatoire est de ¼ (11 références sur 40 examens aléatoires), avec un écart type néanmoins faible. En sus, les documents de la pharmacie révèlent que 276 911,74 euros de médicaments enregistrés ont fait l'objet d'un retraitement<sup>42</sup>, au niveau du logiciel de stocks PHARMA.

Plusieurs anomalies ont été constatées, à trois niveaux. A propos de l'entrée du stock, il existe des différences de pratiques parfois importantes entre les différents magasins. S'il existe une véritable traçabilité sur l'entrée des stocks à la pharmacie (pointage de chacun des cartons livré par rapport au bon de commande), la vérification du service fait n'est pas forcément réalisée pour le magasin, en raison des quantités livrées. Rappelons que c'est la notion de service fait qui déclenche le mandatement des dépenses (article 12 du décret du 29 décembre 1962). Concernant la gestion du stock, la protection des stocks n'est pas forcément optimale. Elle reste parfois parcellisée puisque certains stocks, notamment de médicaments sont disséminés dans les services (et donc intégrés comme des charges dans le processus comptable). La dissémination de stocks fantômes dans les services de soin ne permet pas un contrôle efficient des stocks, notamment de produits pharmaceutiques, qui ne figurent plus comme des actifs comptables. Pour la pharmacie, un inventaire réalisé dans les armoires à pharmacie des services de soin montre que 3000 euros de marchandise en moyenne sont en *surstocks*. La sortie des stocks peut également se révéler problématique, puisque les demandes de produits ne sont pas informatisées, et ne font pas l'objet d'un canal unique.

---

<sup>42</sup> Retraitement positif : 162 360,31, négatif : 114 551,43 ; solde du retraitement : +47 808,88

Les différences constatées en termes de stock dans les données inscrites aux logiciels pharma ou GEF constituent de véritables anomalies substantielles.

### C) Les charges de personnel

Concernant les charges de personnel, le CHV a choisi d'externaliser la gestion des opérations de paie, ce qui permet à ce jour d'avoir un triple contrôle sur les opérations de paie concernant le personnel : service de la DRH, partenaire extérieur, comptable.

Un risque tout spécifique pour le CHV concerne le mandatement et le paiement de la taxe sur les salaires. Dans son rapport de 2008, la CRC relève que « la taxe sur les salaires 2004-2005-2006 a été entièrement mandatée en 2006 mais n'a pas été payée ». A ce titre, le non-paiement de la taxe sur les salaires a permis d'augmenter le niveau de trésorerie, sans recourir à l'emprunt par l'ouverture d'une ligne de trésorerie.

A ce titre, l'apurement des arriérés de taxe sur les salaires a été entrepris en 2007. Le reliquat de 8,45 millions restant à payer, en sus du mandatement de la taxe dûe annuellement, obère le niveau de trésorerie de l'établissement (250 000 euros/mois). Le remboursement total de la taxe est prévu pour 2012.

Dans l'optique de la certification des comptes des EPS, cet apurement constitue un avantage significatif qui devra être consolidé.

### D) Le paiement des fournisseurs

Le paiement des fournisseurs est une obligation légale et réglementaire dont l'impact sur la trésorerie est réel. L'anticipation du paiement des fournisseurs participe du contrôle du compte 515, dans une logique de minimisation d'une épargne non rémunérée. Si la législation oblige le paiement des fournisseurs en 50 jours dès la réception de la facture pour service fait (article 96, code des marchés publics), répartis en ordonnateur (35 jours) et comptable (15 jours)<sup>43</sup>, il peut être opportun pour l'ordonnateur de piloter le règlement des factures, au plus près du délai de 50 jours, pour maximiser l'état des disponibilités au compte 515. Le pilotage de la trésorerie constitue une question d'opportunité de gestion qui ne relève pas véritablement de la sincérité des écritures comptables, et donc, des objectifs de la certification. Néanmoins, le respect du délai global de paiement et le mandatement des intérêts moratoires constituent deux risques réels en raison de la complexité des opérations de paiement des fournisseurs. Le dépassement du délai global de paiement et le non mandatement des intérêts moratoires dus seraient en effet contraire au référentiel comptable en vigueur.

---

<sup>43</sup> A noter que le délai global de paiement des fournisseurs est plus important que dans les collectivités locales (35 jours)



Outre l'opération en elle-même<sup>44</sup>, la transmission de l'information comptable suppose en effet l'engagement de la dépense, la livraison et la conformité de la livraison à la commande, vérifiée *in situ*, la réception de la facture, son traitement par l'ordonnateur, le mandatement et la liquidation de la dépense, et enfin, le paiement par le comptable. Pour faciliter ces opérations, l'ordonnateur s'est attaché à centraliser l'émission des mandats, action confiée à la direction des finances. La Direction des finances s'est également engagée à traiter les mandats de paiement en l'espace d'une semaine, ce qui laisse aux services concernés 28 jours pour recevoir la facture et constater le service fait.

Concernant le CHV, le délai global de paiement (DGP) moyen est calculé par la trésorerie à partir d'un échantillon de mandats choisis aléatoirement. Pour 2009, le délai global de paiement était de 35 jours, réparti entre 24 jours pour l'ordonnateur et 11 jours pour le comptable. Néanmoins, cette donnée peut cacher de grandes disparités. Une étude de juillet 2009 menée par la trésorerie révèle que sur 400 mandats, la durée moyenne de paiement était de 54,9 jours (avec une durée moyenne du dépassement de 22 jours). Les explications de ce retard ne relèvent pas d'une insuffisance de trésorerie (l'état des disponibilités au compte 515 était de 58 164,27 euros sur la même période), puisque le délai du comptable est relativement respecté : 11 jours. Il faut donc conclure à des difficultés dans la chaîne de transmission des données comptables pour le CHV, la difficulté à récupérer certaines factures ayant été relayée par les agents de la DAF.

Concernant le mandatement des intérêts moratoires, le CHV devra redoubler de vigilance dans un contexte de certification. Ceux-ci sont exigibles d'office en cas de retard de paiement imputable à l'établissement. Dans ce cadre, il est opportun d'entreprendre des actions pour limiter des délais de paiement excessifs, qui viendraient plomber inutilement le résultat courant.

## **2.2.2 Opérations de fin d'exercice pointées par le rapport de la CRC**

La capacité de l'établissement à analyser et dépasser les risques présent dans le rapport d'analyse de la Chambre régionale des comptes peuvent constituer un atout véritable. L'ensemble des remarques formulées par la Chambre régionale des Comptes sauf une ont trouvé une solution, soit par la disparition du compte au niveau national, soit par des mesures interne au Trésor.

---

<sup>44</sup> Il s'agit de débiter le compte de charge idoine (C 6), pour créditer le compte de tiers 4011 « fournisseurs ». Dans un second temps, le débit du compte 4011 sera enregistré par un débit du compte au trésor 515.

La seule remarque de la CRC restée en suspens concerne les comptes 471 et 472, relatifs aux recettes et des dépenses à régulariser. La CRC relève en effet que « les recettes et dépenses à régulariser (comptes 471 et 472) présentent un solde respectivement créditeur et débiteur à la clôture des exercices 2000 à 2005, alors qu'ils devraient être nuls. Les montants ne sont pas négligeables (par exemple 2 125 434 € en 2002 et 2 175 361 euros en 2004 pour les recettes, 678 000€ en 2001 et 856 188€ en 2003 pour les dépenses). » Or, pour l'exercice 2009, le compte des dépenses sans mandatement préalable (4721) présente toujours un solde débiteur de 185 355 euros.

Ce compte 4721 enregistre les dépenses pour lesquelles ni les services administratifs, ni le trésorier de l'établissement ne disposent des éléments nécessaires pour imputer ces opérations directement au compte de charge de classe 6 correspondant. Le compte 472-1 permettant d'enregistrer les dépenses sans mandatement préalables doit faire l'objet d'un apurement régulier et aussi rapide pour présenter un solde nul à la fin de l'exercice.

Dans le cadre de le mémoire, le compte 472 a fait l'objet d'un travail particulier entre l'ordonnateur et le comptable, dont les éléments sont produits en annexe.

### **2.2.3 Les risques liés à l'actif de l'établissement**

#### **A) Les comptes d'immobilisation et le patrimoine de l'établissement**

##### **Présentation du cadre général et impact d'une anomalie sur le compte**

La valeur comptable des opérations d'investissement, répertoriées en classe 2, est de 129,3 millions d'euros en 2009. A ce titre, deux catégories de risques d'audit peuvent exister : **l'entrée de l'immobilisation** dans le patrimoine de l'établissement, d'une part – opérations lourdes, parfois étalées sur plusieurs explicites, avec pour les opérations les plus minimales, des risques de déclassement du compte 2 au compte 6-, la **connaissance du patrimoine de l'établissement d'autre part** –question sur la tangibilité des données inscrites au passif et l'existence des biens, durée des amortissements, entretien des biens immobilisés pour éviter toute dépréciation.

##### **Concernant les opérations d'immobilisation**

L'acquisition d'une immobilisation est un processus complexe, en ce qu'il fait intervenir le service concerné par l'acquisition, la direction de la logistique et des achats, le service des finances pour liquidation de la dépense et le service du comptable pour paiement, et qu'il concerne potentiellement des opérations relativement lourdes étalées sur plusieurs

exercices (respect du principe d'anuité). Au CHV, la chaîne d'achat des immobilisations est suivie sur *GEF évoluance*, tant au niveau de l'engagement de la dépense (signature du bon de commande) que de l'ordonnancement de la facture. Les opérations d'immobilisation sont désormais suivies par trois directions (direction des travaux, direction de la logistique et des achats pour les équipements hôteliers, biomédicaux, direction des services informatiques), ce qui n'est pas de nature à favoriser une homogénéité des pratiques.

Si des retards d'engagement des dépenses d'investissement ne peuvent être considérés comme un risque comptable, en ce qu'ils ne modifient pas fondamentalement la structure du bilan, le report des investissements engagés en fin d'année de l'exercice clos sur l'exercice suivant peut constituer un risque non négligeable. A ce titre, et pour prévenir les reports des dépenses d'immobilisation d'un exercice à l'autre, faute d'inscription de l'engagement sur le logiciel GEF, plusieurs précautions ont été mis en œuvre. Celles-ci constituent autant d'éléments probants qui permettent de limiter le risque de report des dépenses d'investissement ou de déclasserement des dépenses<sup>45</sup>.

Suivies avec une attention particulière dans le cadre du PGFP et de l'EPRD, les grandes opérations d'investissement prévues pour chacun des pôles sont détaillées dans un cadran « projets » accompagné d'un suivi des investissements pour chaque pôle repris lors des conférences de pôle. Egalement, les opérations d'immobilisations sont suivies dans un tableau partagé entre la DAF, la DLA, les travaux et l'informatique, qui détaille opération par opération et trimestre par trimestre, le suivi des immobilisations.<sup>46</sup> Ainsi, les opérations de fin d'année peuvent faire l'objet d'un véritable suivi en cours d'année, ce qui limite des effets reports éventuels. Enfin, la clôture des comptes d'immobilisation est anticipée de la part du comptable : les services sont invités à cesser tout engagement non urgent à compter du 15 décembre de l'exercice. Le compte 23, qui retrace les opérations non terminées à la fin de l'année budgétaire est régulièrement mouvementé. En retour, les certificats d'intégration réalisés par la direction de la logistique permettent de mouvementer les sommes correspondant aux immobilisations terminées du compte 23 au compte d'immobilisation correspondant (compte 21 en général).

### **L'évaluation du patrimoine, son maintien en l'état et son remplacement.**

La connaissance du patrimoine de l'établissement est l'une des bases de la certification. La valeur comptable des biens figurant au compte financier unique

---

<sup>45</sup> Passage d'une dépense d'immobilisation en classe 6 pour éviter de supporter une obligation d'amortissement qui viendrait obérer le résultat comptable.

<sup>46</sup> Colonne opération, numéro de compte, dépenses constatées fin 2009, budget 2010, avec une ventilation trimestre par trimestre : engagement, dépense mandatée).

représente la valeur d'achat, diminuée des d'amortissements. Or, tous les biens amortis (valeur comptable nulle) ou en cours d'amortissement présents à l'actif doivent transcrire une réalité. La connaissance de l'actif de l'établissement doit être confortée par des visites et un inventaire régulier des biens existants. A ce titre, *l'instruction codificatrice du 23 mars 2000, tome 3* (tenue des comptabilités), dispose ainsi que « le responsable des services économiques tient un inventaire des biens meubles et immeubles » (immobilisations corporelles, compte 21).

Pour le CHV, l'inventaire est fait selon la méthode de l'inventaire permanent détaillée ci-dessus (partie stocks), lors de l'entrée de chaque bien dans le patrimoine, par la rédaction d'une fiche d'immobilisation<sup>47</sup>, mais également, lors de la sortie de chaque bien, mis au rebut ou cédé à titre onéreux.

Cette logique est néanmoins contrainte, dans la mesure où elle exige un système de contrôle régulier de la conformité des écritures avec l'état du patrimoine hospitalier. Outre l'obligation d'un inventaire annuel, non réalisé au motif qu'il se révélerait excessivement chronophage, plusieurs éléments limitent la portée de la sincérité du patrimoine de l'établissement tel qu'il est déclaré.

L'entrée et la sortie des immobilisations du patrimoine sont inégalement contrôlées entre les services. Dans le service biomédical, l'utilisation systématique d'un logiciel de gestion de maintenance des biens (GMAO) permet de connaître, pour les 4375 équipements, le service utilisateur, l'état des maintenances réalisées, la durée d'amortissement, et les biens mis au rebut sont inventoriés. Or, ce logiciel n'est pas utilisé pour les équipements techniques ou les travaux.

Concernant le contrôle régulier de la conformité des écritures comptables par rapport à l'état du patrimoine mobilier et immobilier de l'établissement, aucun inventaire ciblé n'est déployé pour l'ensemble de l'établissement, et il existe des différences nettes entre la gestion des biens biomédicaux, des biens hôteliers, et des travaux. Le nombre d'équipements précis que détient l'établissement n'est pas connu, et les équipements les plus critiques ne sont pas forcément inventoriés.

La gestion des travaux est caractéristique des difficultés à mettre en place un inventaire. Les informations disponibles dans la fiche descriptive de chaque immobilisation (« fiches d'immobilisation ») ne permettent pas toujours de retrouver le bien en question et de vérifier *in visu*, son existence. Ainsi en est-il des nombreuses fiches d'immobilisation qui ne contiennent que les informations suivantes : achat

---

<sup>47</sup> Présentant le numéro du compte d'immobilisation, le numéro d'immatriculation donné par l'établissement, la description sommaire de l'immobilisation, l'identification du fournisseur, la référence au mandat de paiement, la date d'acquisition, le service détenteur, le prix d'achat, le mode d'amortissement, les frais d'assurance...

appartement, réfection colonne sèche, travaux de courant faibles, sans autre information sur l'existence et la localisation exacte des biens en question. Le travail titanesque qui serait nécessaire pour retrouver les factures de chaque bien, et plus encore, de vérifier son maintien ou non dans l'établissement, en raison de l'imprécision des fiches d'immobilisation, ne permet pas de disposer d'une donnée fiable sur le patrimoine de l'établissement.

### **Les opérations d'amortissement :**

De cette observation découle une difficulté pour juger des opérations d'amortissement. Si la durée des amortissements participe d'un principe d'opportunité de gestion, et ne relève pas nécessairement de la sincérité des comptes, force est de constater qu'une « erreur manifeste d'appréciation » réalisée sur les amortissements, dans le but de diminuer excessivement les charges de l'exercice courant n'est point acceptable dans le cadre de la certification. Les durées des amortissements sont fixées par les directions concernées, avec une indépendance relative vis-à-vis de la direction des finances. Un contrôle effectué sur les durées d'amortissement montre que sur plusieurs couples de deux immobilisations identiques, les durées d'amortissement restent les mêmes (exemple de la durée d'amortissement des deux scanners, effectuée sur 7 ans).

Néanmoins, l'impossibilité de constater *in situ* l'existence de certains bien amortis, et les difficultés rencontrées par la DLA concernant le remplissage des tableaux des immobilisations ne permet pas de vérifier si les biens amortis voire en cours d'amortissement existent toujours dans le patrimoine réel de l'établissement. Autrement dit, aucune évaluation des amortissements peut être réalisée en l'état, et des biens inexistantes peuvent toujours faire l'objet d'amortissement.

#### **B) L'apurement des créances admises en non-valeur**

### **Présentation du cadre général**

L'apurement des créances admises en non-valeur est une opération réalisée en journée complémentaire. Le directeur de l'établissement (ordonnateur) est le seul compétent pour admettre ces créances en non-valeur, sur la base des justifications produites annuellement par le comptable (insolvabilité ou disparition des débiteur, échec des diligences réalisées pour rechercher le débiteur).

Les opérations d'admission et d'apurement des créances en non-valeur passent par un compte de tiers : débit du compte 654 *pertes sur créances irrécouvrables* et crédit du compte 4152 ; puis, débit du compte 49 *dépréciation de comptes de tiers* par un crédit du 78 174 *reprises sur dépréciation des actifs circulants*.

De fait, les créances irrécouvrables peuvent constituer un problème de gestion pour les établissements dont le résultat est dégradé puisque l'apurement desdites

créances passe par la constatation d'une charge d'exploitation. Pour le CHV, cette charge n'était pas portée sur l'exercice courant (absence de débit du compte 654 pour ne pas obérer le résultat d'exploitation), ce qui explique le niveau des créances irrécouvrables accumulées par le CHV, avant 2008.

### **Simulation d'audit réalisé au CHV**

Ainsi et concernant le CHV, le montant cumulé des pertes sur créances irrécouvrables s'élève désormais à 6,06 M€ pour 2009. Dès 2008, les créances irrécouvrables antérieures ont fait l'objet d'un plan d'apurement prévu sur 20 ans, au terme duquel 319 070 euros sont mandatés annuellement par débit du compte de charge 654, ceci en sus des créances déclarées irrécouvrables pour l'exercice courant.

Si l'apurement des créances irrécouvrables pèse sur la trésorerie de l'établissement, l'adoption d'un tel plan d'apurement et le mandatement systématique des créances pour l'année courante est une garantie importante de nature à garantir la sincérité des comptes.

#### **C) Risque portant sur le niveau des provisions**

### **Présentation du cadre général et impact d'une anomalie sur le compte**

Les provisions aux comptes 14 et 15 participent de la variation du fond de roulement d'investissement. Un provisionnement insuffisant dégrade le fond de roulement d'investissement et pénalise la gestion future. Les provisions peuvent constituer un risque d'audit à deux niveaux. D'une part, le crédit du compte 14 par des provisions débitées au compte 6874 doit être obligatoirement réalisé en application de dispositions législatives et réglementaires. Le provisionnement insuffisant du compte 14 en cas de déficit – qui permettrait d'améliorer illusoirement le résultat d'exploitation - constitue une dérogation non permise par la M21. D'autre part, les provisions pour risques et charges au compte 15 peuvent servir de variables d'ajustement du résultat : le compte 158 « autre provisions pour risques et charge », qui ne fait l'objet d'aucune explications détaillées dans aucun des trois tomes d'instruction budgétaire et comptable de la M21, et l'objet des provisions – pour faire face à des obligations reconnues pour l'établissement, dans une échéance non précisément fixée – peuvent créer une incertitude quant à l'utilisation de ce compte. Dans ce cadre, la justification des provisions fera l'objet d'une attention particulière.

### **Simulation d'audit pour le CHV.**

Dans la mesure où la gestion du CHV est excédentaire, les provisions au compte 14 pourront être observées avec mansuétude. Concernant le compte de provisions pour renouvellement des immobilisations, le compte 14 est aujourd'hui davantage utilisé dans

le cadre des opérations Hôpital 2012 pour préfinancer les surcoûts liés aux opérations d'investissement et geler les financements jusqu'au début de la construction.

Un point particulier peut être fait pour le compte 143 « provisions pour charge de personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps ». Ce compte règlementé par le décret du 19 janvier 2004 sur les CET permet de geler les crédits versés par le Fond pour l'emploi hospitalier afin d'en réserver l'usage pour financer les droits à congés déployés dans le cadre de la réduction du temps de travail. A ce titre, le compte 143 n'a enregistré aucun crédit ni débit pour 2009, et le compte de produits 78742 n'enregistre aucune reprise. Dans ce cadre, la Direction des ressources humaines s'est engagée à isoler les charges liées aux CET, pour que celles-ci figurent au 78742. Cette opération permettra d'affiner la gestion des provisions portées au compte 143, afin de prévenir au mieux les départs anticipés de personnel médical et paramédical.

Concernant le compte 15, un échantillon de 40 mandats de provisions a été pris. Sur les dossiers, 9 dixièmes des provisions relevaient du compte générique 158 « autres provisions ». L'ensemble de ces provisions a été justifié par une pièce idoine : avis de subvention, bilan financier de structure annexe, ou arrêt de cour pour le compte 151.

Le compte 15 devra néanmoins être observé avec vigilance. Dès lors que l'on considère que les risques d'un EPS sont peu élastiques (donc indépendants du résultat), alors ce compte doit enregistrer un niveau de provision quasi identique entre les exercices, toutes choses égales par ailleurs. Dans un contexte où le CHV prévoit au PGFP de fortes variations de résultat pour les années avenir, le compte 15 devra être observé avec une attention particulière dans une démarche de contrôle interne, afin qu'il ne serve pas de variable d'ajustement du résultat.

Il résulte de ce qui précède que si un travail doit être accompli sur chacun des processus comptables observés ci-dessus, deux cycles comptables doivent faire l'objet d'une attention urgente, dans le cadre de la préparation à la certification : les comptes de stocks et la gestion des immobilisations. Les anomalies observées sur ces comptes, ou l'impossibilité d'observer la tangibilité de l'état des immobilisations peuvent être revêtues d'un caractère significatif.

### **3 Axes de travail pour renforcer la maîtrise interne des risques comptables**

La certification des comptes doit être anticipée par le CHV afin de pouvoir présenter une base comptable la plus saine possible en 2014. Deux manières complémentaires de renforcer la sincérité des processus comptables peuvent être envisagées. La préparation de la certification relève d'abord d'un projet transversal soutenu par la direction (1). D'autre part, un travail sur les deux cycles comptables problématiques identifiés ci-dessus doit être envisagé avant 2014, afin que ces processus ne puissent générer des réserves ou un refus de certifier de la part du commissaire aux comptes (2).

#### **3.1 Créer un cadre global de prévention des risques comptables**

Trois pistes de travail sont ici proposées afin de renforcer la maîtrise des risques d'anomalies comptables au niveau de l'établissement. La préparation de la certification doit être portée par un projet, permettant d'améliorer la fiabilité des processus comptable, auquel doit être impérativement associé le Trésorier de l'établissement.

##### **3.1.1 Le pilotage du projet « Objectif 2014 »**

###### **A) Développer une culture de contrôle interne**

Le déploiement d'un système de maîtrise opérationnel des risques comptables relève du contrôle interne. C'est en examinant les modalités d'organisation et le périmètre du contrôle interne que le commissaire aux comptes pourra élaborer une cartographie opérationnelle des processus comptables à risque. Conformément à la norme IAS 610 seront interrogées la fiabilité et l'efficacité des actions de maîtrise des risques déployées dans l'établissement.

La certification des comptes entrainera sans doute un changement structurel dans les pratiques, relevé pour les comptes de l'Etat ou de la sécurité sociale<sup>48</sup> et semblable à ce qui est déjà expérimenté dans le cadre de la préparation à l'accréditation par la Haute Autorité de Santé. Dès lors, la diffusion d'un cadre de maîtrise des risques comptables pourra être entreprise avant la parution des décrets d'application sur la certification, afin de transmettre une « culture de contrôle interne », à tous les échelons des processus.

Dans la mesure où elle sera un processus complexe, la préparation à la certification des comptes devra suivre un cheminement précis. Il est donc dès à présent opportun de :

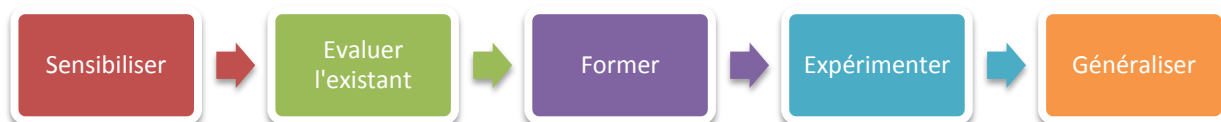
---

<sup>48</sup> Cf : Rapports sur le contrôle interne.



- **Sensibiliser les acteurs au projet de certification.** Cet objectif constitue la finalité de ce mémoire. Il s'agit d'initier les acteurs aux buts du contrôle interne et à l'impératif de sincérité des comptes. Ceci suppose de bien dissocier une mission de performance financière d'une part, hors cadre de la certification, et la fidélité des opérations comptables par rapport aux référentiels existants d'autre part.
- **Proposer un état des lieux sur la sincérité des comptes, partagé par les agents.** La cartographie des risques internes, incluse dans ce mémoire, servira de base à cette démarche. L'inventaire des risques pourra être amendé à l'aune des changements réglementaires, de l'évolution d'éléments propres au CHV. A partir de cet état des lieux pourra découler la définition collégiale d'un plan opérationnel de maîtrise des risques.
- **Former les agents.** Cette action ne sera entièrement possible que dès lors que des référentiels auront été produits par les groupes de travail pilotés par la DGOS.
- **Expérimenter.** Deux cycles comptables identifiés dans ce mémoire comme prioritaires pourraient faire l'objet d'une expérimentation : les opérations de stocks et les d'immobilisations. Expérimenter permet de préparer les acteurs aux exigences de la certification, tout en conservant un cadre de travail souple. L'expérimentation pourra soulever les obstacles et les atouts de l'établissement, facilitant par suite la généralisation du projet de préparation à la certification.
- **Généraliser.** La généralisation du cadre de maîtrise des risques comptables n'est opportune que dès lors que les décrets et le référentiel de certification auront été publiés par la DGOS.

Au final, il convient de :



Au-delà des évolutions culturelles qu'elle exige, la diffusion dans l'établissement d'une logique de contrôle interne passe par un pilotage fin de la direction. En effet, il convient de bien affirmer que le contrôle interne analyse des risques de processus comptables et déploie des actions correctives centrées sur la prévention, à *priori*, desdits risques. Les actions de contrôle interne ne doivent pas être perçues par les agents comme des actions réparatrices dites de correction, pointant nominativement la gestion particulière de tel ou tel cycle comptable. En bref, l'attention des agents ne saurait être polarisée sur l'idée d'un contrôle – au sens négatif du terme - pratiqué par l'encadrement.

L'élaboration collégiale et transversale des plans de contrôle interne pourra être un palliatif à cette tendance. A ce titre, l'implication de chacune des directions fonctionnelles et le partage d'un diagnostic comment, établi à partir d'une cartographie des risques

comptables et centré sur des approches processus, sera un facteur de succès pour la préparation à la certification.

#### B) Mobiliser deux dynamiques de contrôle interne

Il est opportun que la direction pilote le contrôle interne de l'établissement en lien avec le comptable public, ce qui permettra de ne pas isoler la certification comme une simple thématique purement financière, relevant de la seule DAF. Sur ce postulat, l'engagement des directions fonctionnelles (DRH, DLA, DTS, SG, DSI...), avant même la publication des décrets sur la certification, est un gage de réussite du projet.

Pour le CHV, un net intérêt est exprimé pour un pilotage du projet par une structure légère, faisant appel à des ressources internes préexistantes. Le maillage proposé dans ce mémoire est double : il repose autant sur une structure de pilotage – le comité d'audit interne -, que sur l'ensemble des agents participant directement ou non à la chaîne d'information comptable. Proposée en l'attente de la publication des décrets sur la certification, cette structuration pourra être amendée le cas échéant, et servira de base à un travail de première intention.

#### **Un organe collégial et transversal : le comité d'audit interne**

A court terme, le contrôle interne et la diffusion d'une culture « *d'accounting* » pourront être coordonnées par un comité d'audit interne. Pour le CHV, ce comité d'audit pourrait être composé de la DAF, du comptable, de la direction de la logistique et des achats, de la direction des travaux, du secrétariat général et de la direction des ressources humaines. L'objectif d'une organisation légère de ce type est de pouvoir s'adapter aux normes de la certification dès qu'elles paraîtront.

Le comité d'audit serait chargé de définir collégalement les contours du contrôle interne et de déterminer par ordre de priorité les risques suivis, à l'aide de la cartographie proposée dans ce mémoire. Egalement, le comité d'audit pourra poser les arbitrages entre le coût des mesures de contrôle interne et les risques à maîtriser. Il en résultera un l'évaluation d'un niveau de risque raisonnable, assumé par la Direction. Le niveau de risque raisonnable est rempli lorsque le coût des mesures de maîtrise des risques est supérieur aux bénéfices attendus sur la sincérité des comptes.

La hiérarchisation des risques proposée par le Comité d'audit sera formalisée en un plan d'action, outil permettant de détailler vis-à-vis de l'auditeur externe la stratégie adoptée pour maîtriser les risques comptables.

C'est sur la base de ce plan d'action défini collégalement que les directions fonctionnelles élaboreront des plans de contrôle interne propres à chaque cycle comptable.

### **Un projet relayé par les directions fonctionnelles**

Sur la base du plan d'action défini par le comité d'audit, les directions fonctionnelles pourraient proposer des plans de contrôle interne, propre à chacun des cycles comptables qui les concernent.

Les plans de contrôle interne fixent les choix des directions fonctionnelles et retracent les actions à déployer pour piloter les risques comptables relevés. Les plans de contrôle interne devront contenir un diagnostic précis des risques, détailler l'organisation comptable retenue, à l'aide si besoin d'un organigramme fonctionnel. En fonction, ils serviront de base de réflexion pour assortir les processus comptables d'actions de contrôle et d'indicateurs de suivi à destination du comité d'audit.

Pour chaque direction, les plans de contrôle interne devront être établis de manière transversale. L'organisation du système comptable propre à chacun des cycles doit inclure l'ensemble des agents participant à la chaîne d'information comptable (magasiniers pour les comptes de stocks, gestionnaires de paie, agents chargés de la clientèle...). Il s'agit, par l'intermédiaire de ces plans de contrôle interne, d'intégrer la démarche de contrôle dans l'exécution des processus et des opérations comptables basiques. La décomposition des cycles comptables proposée dans les plans de contrôle interne doit conduire chaque direction à définir des points de contrôle réguliers à tout stade du processus comptable observé : mesures d'autocontrôle –réalisées par les agents eux même (double comptage, relecture, indicateurs)-, ou contrôles mutuels (contrôles hiérarchiques, contrôle dual...)

Le maillage de base des opérations comptables est donc l'une des composantes prioritaires du contrôle interne. Le fait de restructurer l'organisation des cycles comptables afin d'en éliminer les risques les plus manifestes suppose des changements culturels profonds, qu'il sera difficile de mettre en œuvre en un temps trop restreint. Dès lors, il est opportun de commencer à rationaliser l'organisation interne propre à chacun des cycles comptables, bien avant la parution des décrets sur la certification.



### C) Suivi

Les bénéfices attendus de la solution proposée doivent être mesurés et retracés, à travers des indicateurs de suivi. Pour être opportuns, les indicateurs proposés par le comité d'audit devront être mesurables, partageables, retraceables et leur cible atteignable. La mise en place d'un suivi permettra d'opérer, avant la parution des décrets sur la certification, un bilan d'entrée pour le CHV. Formalisés, ces indicateurs seront également des éléments probants sur lesquels s'appuyer, lors du premier exercice de certification.

Deux types d'indicateurs sont ici proposés, selon qu'ils questionnent l'efficacité du plan d'action piloté par le comité d'audit, ou qu'ils évaluent la sincérité de chaque cycle.

#### **Des indicateurs généraux sur l'application du plan d'action**

Ce type d'indicateurs permet de rendre compte de l'avancée du plan d'action, dans la maîtrise des risques comptables. Ces indicateurs être la base d'une action de communication menée en interne.

Le premier indicateur qui devra être systématiquement considéré pourrait être le nombre de réserves, substantielles ou non, émises lors de la certification des comptes de l'année n-1. Le nombre d'actions correctives déployées sur cette base pourra refléter la capacité de réaction de l'établissement, dans un temps contraint. En l'attente, le nombre de remarques formalisées lors du prochain contrôle de la CRC – qui interviendra vraisemblablement courant 2011 voire 2012, pourra également servir d'élément de travail. Cet indicateur, s'il peut paraître trivial, permet de se saisir des problèmes relevés lors de la certification, ce qui peut montrer une réelle capacité d'amélioration : rappelons que c'est en reprenant le dernier rapport de la CRC sur le CHV que le problème relatif aux dépenses sans mandatement préalable a pu être relevé.

Un autre type d'indicateur concerne le nombre de cycle comptables analysés. Cet indicateur est néanmoins imprécis, en ce qu'il compare des cycles comptables de contours financier parfois différents : ainsi, l'impact d'une sécurisation des comptes de personnel sera majoré par rapport à d'autres comptes au contour plus restreint.

Pur éviter ce biais, cet indicateur peut être complété par le volume financier des cycles sécurisés, exprimé en pourcentage au regard du total de l'actif et du passif de l'établissement<sup>49</sup>.

Synthèse des indicateurs proposés pour le CHV :

Nombre de remarques formulées par la CRC : 6	Nombre de cycles comptables dont la sécurisation a été réalisée :
Remarques restées en suspens : 1/6	Objectif pour 2012 : 2
Actions correctives en cours de déploiement : 1/6	Volume financier total concerné par des actions correctives :
Actions restant à déployer : 0	

**Des indicateurs spécialisés pour les plans de contrôle interne**

Un second rang d'indicateurs pourrait contenir des données propres à chaque cycle comptable. Ceux-ci permettraient d'interroger la performance des actions déployées par les directions fonctionnelles à travers les plans de contrôle internes.

Ces indicateurs peuvent s'accompagner d'une cible exprimant de degré de maîtrise souhaitée des risques comptables sur des cycles spécifiques. Le suivi de ces d'indicateurs permet d'interroger la pertinence des actions déployées selon un modèle apparent à la roue de Deming (plan do check act).

Un exemple concret d'indicateur peut être ébauché à partir des indicateurs préexistants sur le cycle « paiement des fournisseurs » :

Responsable de l'indicateur	Proposition d'indicateur	Cible	Modalités d'obtention
Services du comptable	Délai global de paiement	50 jours	Evaluation trimestrielle sur un échantillon de 100 mandats de paiement, par comparaison de la date d'arrivé de la facture par rapport à la date de paiement. Moyenne des données recueillies
Services du comptable	Ecart type	0	Évalué par échantillonnage. Nombres de mandats payés au-delà de la limite de 50 jours après réception de la facture
Services du comptable	Temps de paiement mobilisé par le Trésor	< 15 jours	Évalué par échantillonnage.

<sup>49</sup> (Volume financier du cycle sécurisé / actif+passif de l'établissement).

<b>Services du comptable</b>	Délai global de liquidation des factures reçues par l'ordonnateur		Date de réception du mandat de paiement par le comptable comparée à la date de réception de la facture par l'ordonnateur
<b>Ordonnateur</b>	Délai de mandatement pas la DAF	<5 jours	A compter de la date de centralisation des factures par la DAF
<b>Ordonnateur</b>	Nombre et origine des factures de plus de 30 jours reçues à la DAF	0	Nombre et origine des factures de plus de 30 jours reçues par la DAF en carence de mandat
<b>Ordonnateur</b>	Nombre de rejets par la DAF pour non engagement de la dépense	0	Sur un échantillonnage

### 3.1.2 Adopter une approche centrée sur les processus

Adopter une approche processus permet d'améliorer la perception des cycles comptables complexes, et de définir des pistes de rationalisation de la chaîne d'information comptable. C'est à partir d'une décomposition précise des opérations comptables en actions simples que les directions fonctionnelles peuvent définir, à travers les plans de contrôle interne, des propositions de maîtrise des risques.

Sur le terrain, la décomposition des cycles comptables peut s'incarner dans la mise en œuvre d'organigrammes fonctionnels et la formalisation de procédures.

Le déploiement d'organigrammes fonctionnels a été développé par le CHU de Toulouse dans le cadre de la nouvelle gouvernance pour acter les changements intervenus au sujet de l'engagement des dépenses par les pôles. Ils doivent permettre de retracer pour chacun des chaînons d'un cycle comptable, l'acteur concerné, le périmètre de la tâche attribuée, les actions de contrôle éventuelles (idée de traçabilité des opérations) Par ailleurs, l'organigramme fonctionnel permet de formaliser les liens existant entre les acteurs au sein d'un même cycle comptable. Pour le CHV, une solution serait de s'appuyer en partie sur les organigrammes hiérarchiques déjà réalisés dans le cadre de l'accréditation par la Haute Autorité de Santé, pour créer ces organigrammes. En leur sein, les opérations de contrôle devront être clairement définies et matérialisées. Pour être pleinement opérationnels, ces organigrammes peuvent seraient réalisés en considération du système d'habilitations défini pas le service informatique.

Le second axe de travail sera la définition de processus formalisés, à travers des procédures propres à chaque cycle comptable. Ces procédures permettront aux agents de sécuriser la chaîne d'information comptables et aux gestionnaires, de développer une approche des risques formalisée sur des éléments probants. En effet, certaines

opérations comptables mises en œuvre au CHV sont personnes dépendantes : l'arrivée d'un nouvel agent peut parfois rendre difficile la maîtrise des risques, et il est important que chaque agent puisse se référer à une manière de faire décrite et validée.

### **3.1.3 Le comptable : un troisième niveau de contrôle interne.**

Le comptable peut être perçu comme un niveau de contrôle interne, centré sur la vérification des opérations en fin de chaîne comptable. Dans ce cadre, la relation ordonnateur/comptable public gagnerait à reposer sur des procédures formalisées.

#### **Un travail commun.**

Le contrôle ordonnateur comptable repose sur un fondement unilatéral. Il n'existe pas, pour le moment, de dialogue de gestion entre ordonnateur et comptable reposant sur le score IASQCL, ou tout autre élément d'étalonnage. Pour être optimal, le contrôle doit davantage être pensé de manière bilatérale.

Dans le cadre de la certification, un cloisonnement trop prononcé entre l'ordonnateur et le comptable est préjudiciable. Beaucoup d'opérations, jusqu'aux opérations de tiers, supposent la coopération de l'ordonnateur et du comptable, ne serait-ce que la clôture de l'exercice lui-même. Le paiement des fournisseurs d'exploitation pour les dépenses de l'exercice lors de la journée complémentaire constitue un bon exemple de cette coopération, puisqu'il repose sur la célérité de transmission de l'information au comptable.

Dans le cadre de ce mémoire, un travail commun a pu être mis en œuvre sur la base des observations rendues par la CRC relatives au compte de dépenses sans mandatement préalable. En effet, le solde créditeur sur ce compte obère d'un demi-point le score IASQCL de l'établissement. C'est donc à partir du score IASQCL qu'un dialogue a été mis en œuvre pour contrôler un risque propre au comptable (compte de tiers), mais qui ne peut être résolu sans un travail conjoint ordonnateur/comptable.

Les actions menées dans le cadre de la sincérité des comptes gagneraient à être formalisée ou retracées. Dès lors, deux solutions alternatives peuvent être évoquées :

#### **La conclusion d'une convention de services comptables et financiers :**

Ces conventions pluriannuelles contiennent des objectifs partagés entre l'ordonnateur et le comptable et définissent les modalités d'un travail commun afin, notamment, d'améliorer la qualité des données financières<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> Cf : La revue du Trésor, numéro 11, novembre 2005.

Concernant le CHV, plusieurs axes de travail pourraient être contenus dans une telle convention : reconfigurer la chaîne des dépenses dans un objectif de dématérialisation des mandats de paiement (maîtrise des flux papiers), améliorer la qualité de l'information financière en réduisant par exemple la durée de la journée complémentaire (ce qui suppose d'accélérer les transmissions de titres de recettes et de mandats de dépense), ou encore –pour évoquer une problématique actuelle -, suivre le basculement des opérations de trésorerie sur le logiciel HELIOS.

Or, ce type de partenariat ne peut être opérationnel que dès lors que dès lors que les pistes de coopérations sont réalistes et qu'une réelle volonté de formalisation est constatée. Dans le contexte actuel, la conclusion d'une convention de services comptables et financiers n'est pas opportune, dans un contexte où tant l'ordonnateur que le comptable sont réticent à un excès de formalisation.

### **Un bilan annuel formalisé des actions conduites dans le cadre de la sincérité comptable.**

Une autre solution plus pertinente permettrait de conserver le caractère tacite de la relation ordonnateur/comptable, tout en intégrant l'exigence de formalisation des relations. Il s'agirait, à la fin de chaque exercice comptable, d'acter de part et d'autre les progrès commun réalisés pour renforcer la sincérité des processus comptables : amélioration du score IASQCL, déploiement des actions dans le cadre du contrôle interne des comptes...

Cette synthèse pourrait ainsi accompagner le rapport d'analyse prospective établie par le comptable et être la base d'un dialogue constant, davantage centré sur la sincérité des comptes.

## **3.2 Ebauche d'un plan global de contrôle des risques.**

En complémentarité des actions transversales proposées ci-dessus, il convient de réorganiser deux processus afin de renforcer la sincérité des informations comptables qui en découlent : la gestion des stocks et les immobilisations.

### **3.2.1 Cartographier l'organisation des cycles comptables**

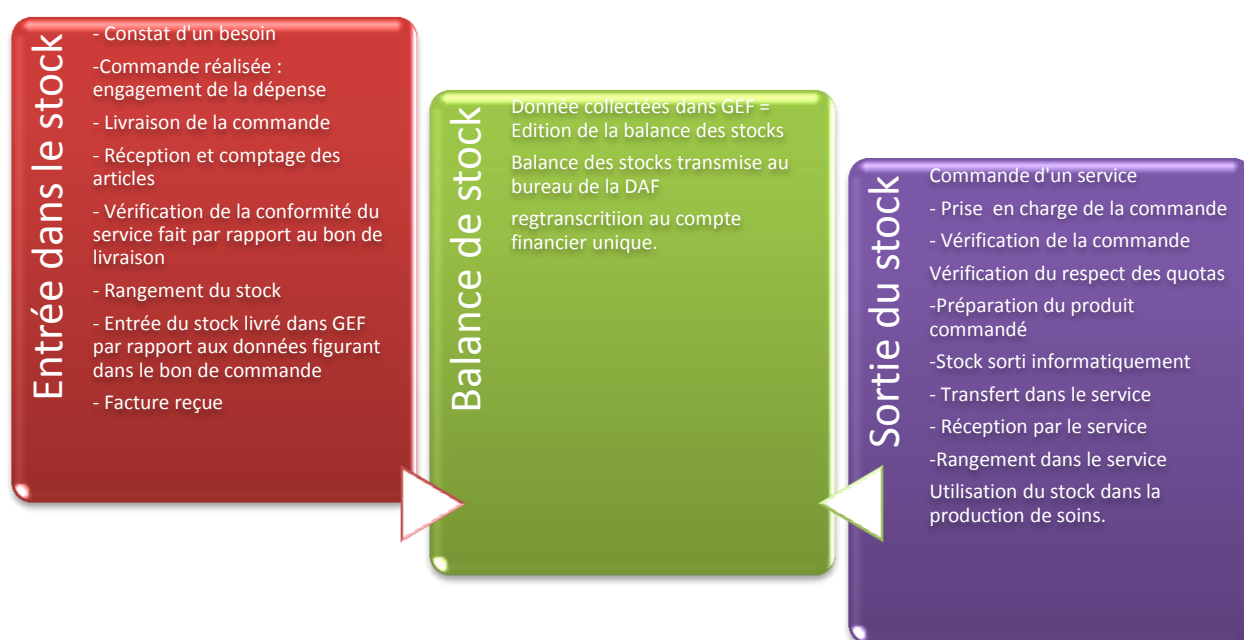
A partir de la hiérarchie des risques proposée par le comité d'audit interne, des plans de contrôle interne pourront être proposés par chacune des directions, dans le cadre des priorités définies par le comité d'audit interne. La proposition d'actions d'amélioration sur des opérations comptables particulières passe par la décomposition des cycles observés.



Un exemple de la décomposition d'un cycle comptable (comptes de stocks) est présenté en annexe. L'élaboration des plans d'action suppose donc de :

→ Décomposer chacun des cycles comptables complexes.

La décomposition d'une chaîne d'information comptable en opérations de base est un préalable pour mener une réflexion sur l'organisation retenue. Elle peut être réalisée dans une cartographie retraçant toutes les opérations ayant un impact sur la production du compte financier unique. La cartographie des processus comptables est fondamentale puisqu'elle conditionne l'attribution et la séparation des tâches entre les acteurs du cycle observé, base d'un organigramme fonctionnel. Ainsi, la cartographie suivante décompose le cycle « comptes de stocks ».



→ Vérifier l'impact des opérations de chaque cycle sur la sincérité des informations comptables.

Une erreur sur un chaînon comptable précis aura un impact plus ou moins important sur la chaîne d'information. Ici, l'action « rangement du stock » n'aura pas forcément le même impact sur la comptabilité matière que la constatation du service fait ou encore l'inscription dans GEF de la délivrance d'un stock dans une unité de soin. Cet impact devra être évalué au regard de la probabilité que le risque ne survienne. L'impact du risque doit être comparé au coût de déploiement d'une action de maîtrise du risque sur chacun des maillons de l'information financière.

→ Déterminer le responsable des opérations observées.

Chaque agent responsable d'opération doit être clairement identifié, à l'aide d'un organigramme fonctionnel.

→ Propositions d'amélioration.

Pour chaque cycle comptable, des propositions de maîtrise des risques peuvent être définies et portées dans le tableau. Elles seront le cas échéant suivies d'indicateur.

### **3.2.2 Premier projet prioritaires pour 2011 : Aucun défaut de stock**

L'évaluation des risques et la définition d'un cadre de maîtrise des risques sur le compte de stocks peuvent être divisée en trois temps : l'entrée dans le stock, la sortie du stock et la gestion de la comptabilité matière.

#### **Entrée dans les stocks.**

Des actions correctives doivent être mises en place concernant la gestion du service fait, lors des livraisons de stocks. Le plan de contrôle interne proposé pour la gestion des comptes de stock devra donc définir au sein du processus d'entrée la vérification du service fait. Un double comptage des quantités livrées et la signature personnelle de l'agent ayant accusé la réception des biens livrés pourront être autant d'éléments de nature à vérifier le service fait.

#### **La sortie des stocks**

Pour les magasins hôteliers.

Concernant les stocks hôteliers, la procédure de commande des services gagnerait à être mise en cohérence voire informatisée. Les modalités de commande de produits par les services de soin ne sont pas forcément respectées, et le déstockage n'est pas toujours saisi de manière systématique dans le SIC.

L'informatisation des demandes de produits au sein des services permettrait d'avoir une gestion plus rigoureuse des sorties de stocks, et d'imputer sur le bon compte les produits déstockés et donc consommés en classe 6. Or, le paramétrage actuel du logiciel d'entrepôt GEF ne permet pas aux services d'avoir accès à une commande informatique.

Cette solution a été développée récemment par le CHU de DIJON, avec l'utilisation d'une solution in house spécifique (*logiciel spécifique Achat pro*) pour les commandes des services. Ce logiciel permet, vis le système de gestion des stocks, d'éditer des ordres de préparation à destination des services de soin. Ce type de solution permettrait de privilégier un canal unique de commande pas les services.

Concernant la pharmacie

La livraison des médicaments dans les services de soin, appelée délivrance, peut être réalisée de trois façon :

- Délivrance nominative : C'est la livraison des médicaments de façon individualisée à partir des prescriptions médicales de chaque patient.
- Délivrance globale sur prescription : il s'agit de délivrer les médicaments aux services de soins à partir des fiches de prescriptions transmises à la pharmacie.
- Délivrance globale sans prescription : Il s'agit ici de la délivrance des médicaments par la pharmacie en fonction de l'état des stocks des services.

Le système de délivrance des médicaments repose, pour le CHV sur une délivrance globale, pilotée à l'aide d'une solution logicielle spécifique : PHARMA. Ce système pose entre autre le problème de la traçabilité des sorties de stocks de médicaments, dans la mesure où tous les médicaments présents dans unités de soin sont considérés comptablement comme consommés, alors qu'ils ne le sont pas en réalité.

Pour contrer la provision de ces stocks fantômes, le CHV a développé un système de quotas, établis en fonction des consommations de l'année précédente. Ces quotas hebdomadaires sont donc opposables aux unités de soin dès lors que le circuit traditionnel de commande est respecté : les bons de commande adressés à la pharmacie sont traités dans les 24 heures et la quantité délivrée est imputée directement aux quotas de chaque UF.

Cependant, le système traditionnel de commande a été progressivement contourné au profit des bons d'urgence, certains services craignant un manque de célérité de la pharmacie dans la livraison des molécules. Les bons d'urgence échappent par leur nature au système de quotas et ne permettent pas de constater d'éventuelles dérives au niveau de la consommation – ou du sur-stockage- des unités de soin. Par ailleurs, la multiplication de ces bons complexifie les opérations de délivrance et intensifient les risques d'erreur de saisie sur le logiciel PHARMA.

Les risques de saisie sont également augmentés par le fait que l'agent qui prépare la commande d'un service ne va pas forcément rentrer lui-même l'état de la commande dans le logiciel GEF (« tu me rentreras x boites de y dans l'ordinateur »).

Dans ce cadre, plusieurs pistes d'amélioration sont prévues et doivent être discutées dans un plan de contrôle interne.

- La constitution de stocks fantômes dans les services de soins peut être évitée par un **mécanisme d'inventaires récurrents**, réalisés *in situ*. Ainsi, une fois par an, les armoires à pharmacie des services critiques sont inventoriées par deux agents de la pharmacie. Ce mécanisme permet d'évaluer l'état des surstocks et de récupérer les références non consommées dans la production de soins (réintégration dans les stocks).

- Egalement, le déploiement d'armoires à pharmacie informatisées est en cours dans les services de soins et concerne à ce jour l'EHPAD. Les armoires, contrôlées par la pharmacie, contribuent à fiabiliser la gestion des stocks, puisque le prescripteur n'a accès qu'à la quantité rentrée informatiquement. Par ailleurs, le renouvellement des stocks est facilité par l'édition régulière d'un état informatique des stocks, ce qui permet de travailler en flux tendus, de sorte que tout médicament présent dans les services (et donc passé en classe 6) peut être véritablement compté comme consommé.

Au-delà, des contrats de prestation de services pourraient être conclus entre les unités de soin et la pharmacie. Ils pourraient contenir des garanties sur les délais de livraison des prescriptions, et de la part des services, un engagement chiffré à la limitation des stocks emmagasinés. C'est sur cette base qu'un indicateur cible pourrait être défini pour gérer les surstocks présents dans les services (détail d'une quantité cible de molécules présente dans les armoires à pharmacie).

Enfin, le déploiement des prescriptions informatisées pourrait faciliter à terme le contrôle des flux de sortie de stock par imputation directe dans GEF des stocks délivrés. Cela suppose un changement de pratique pour s'adapter à la délivrance personnalisée, cadre dans lequel, les prescriptions des praticiens seront autant d'éléments probants pour justifier la consommation des stocks.

### **La gestion des stocks**

L'inventaire des stocks doit être généralisé. L'inventaire est actuellement établi sur une base annuelle pour tous les stocks. Néanmoins, cet inventaire n'est pas encore suivi par un indicateur, montrant pour chaque catégorie de stock, le coût –négatif ou positif – du delta observé entre la situation contenu GEF et la réalité.

Par ailleurs, le circuit de modification des données transcrites dans GEF suite à inventaire n'existe pas forcément. Une procédure est en cours de rédaction, pour fluidifier la pratique d'inventaire et permettre la modification des données contenues dans GEF, après constat d'un écart. Cette procédure n'existant pas encore, le bilan d'entrée des stocks ne correspond pas forcément à une réalité tangible. Dans ce cadre, l'inventaire réalisé lors de la journée complémentaire, en fin d'année, permettrait d'évaluer au plus juste l'état de la balance de sortie (donc de la balance d'entrée pour l'année n+1), à la condition que soient détaillées les modalités de rectification informatique des différences de stock constatées.

### **3.2.3 La gestion des immobilisations et de l'actif de l'établissement.**

Une seconde priorité pour 2012 concerne la connaissance de l'actif immobilisé de l'établissement, et la gestion des amortissements. Rappelons qu'à ce jour, l'actif de l'établissement est mal connu et n'est pas vérifiable in situ. Décomposer le cycle

comptable permet d'évoquer deux axes d'amélioration de la sincérité des comptes d'immobilisation.

#### A) La sortie des immobilisations du patrimoine.

Concernant la sortie du bien, il faut distinguer la sortie comptable de l'état de l'actif des biens, une fois les opérations d'amortissement échues, de l'existence du bien dans l'actif de l'établissement. Certains biens sont inscrits dans l'actif de l'établissement et figurent dans le logiciel de gestion GEF, après avoir été amortis. La valeur comptable des biens est alors de zéro, mais les biens figurent à l'actif de l'établissement puisqu'ils sont encore utilisés dans la production de soins. Ainsi, en est-il des bâtiments ou des équipements les plus lourds, qui ne sont non détruits une fois la durée d'amortissement écoulée.

#### **Concernant les biens d'équipements.**

Sauf cession d'actif (ce qui est relativement rare), la sortie du patrimoine d'un équipement immobilisé se caractérise par la mise au rebut, par l'atelier, ou les services gestionnaires d'équipement (service informatique ou biomédical). La mise au rebut émane donc des services : une demande de réparation est transmise à l'atelier, et par suite, l'atelier décide si le bien est réparable ou non. La mise au rebut doit ensuite être transmise au bureau de la logistique pour être intégrée dans GEF et portée à la fiche d'immobilisation, qui est retirée de la liste des immobilisations.

Cette procédure n'est pas forcément respectée, en témoignent les nombreuses fiches d'immobilisation visiblement périmées (équipements sanitaires datant de 1996 par exemple). Aussi, plusieurs pistes de travail peuvent être avancées pour favoriser une meilleure préservation de l'actif de l'établissement.

- Un travail d'amélioration des prestations de l'atelier pourrait être mis en œuvre. Certains biens à réparer sont encore disséminés dans les couloirs devant l'atelier. Ce travail d'amélioration permet d'éviter des mises au rebut sauvage, décidées unilatéralement par les services de soin (appareil jeté sans passer par l'atelier, ou mention « mise au rebus » parfois indiqué sur la fiche émanant des unités de soin). Cet objectif est actuellement porté par la diffusion de formulaires de demandes d'intervention, remplis par les services, au terme desquelles le magasin s'engagerait pour chaque fiche sur une durée d'intervention. Ce schéma pourrait être à terme rationalisé par l'informatisation des demandes d'intervention.
- Un deuxième axe de travail pourrait être de réviser la télétransmission des mises au rebut à la direction de la logistique. Actuellement, les mises au rebus par l'atelier ne sont pas forcément transcrites sur GEF, puisque non transmises à la DLA. Des biens peuvent ainsi sortir du patrimoine sans avoir été complètement amortis et il est impossible d'éditer une liste des mises au rebus.

- Un dernier axe d'amélioration pourrait être de suivre les mises au rebus afin de détecter des disparitions abusives de biens immobilisés. La création d'un indicateur permettant de définir les biens mis au rebus et la valeur comptable totale de ces biens pourrait permettre des comparaisons d'une année sur l'autre, afin de détecter des variations anormales de mises au rebus (mises au rebus non déclarées ou baisse de l'activité de réparation des ateliers).

### **Pour les opérations de travaux**

Pour les travaux, l'opération de sortie du patrimoine n'est pas nettement définie de manière formelle. Par ailleurs, la liste des immobilisations de travaux devra être reprise pour éliminer les biens qui n'existent plus ou qui auraient été détruits (exemple d'un garage à vélo détruit du début des travaux des urgences et qui figure encore dans l'actif de l'établissement).

#### **B) Améliorer la gestion des immobilisations.**

Rappelons que si l'inventaire est théoriquement obligatoire, il n'est pas toujours réalisé en raison des ressources qu'il mobilise. Il existe donc, pour le CHV, une forte méfiance vis-à-vis de l'inventaire, et un questionnement sur son utilité.

Compte tenu de ces éléments, trois axes de travail peuvent être évoqués.

- Les fiches d'immobilisations devront être reprises et complétées le cas échéant. A ce jour, les fiches des immobilisations réalisées avant 1991 n'ont pas été incluses informatiquement, dans le logiciel GEF, et il existe de fortes distorsions entre l'état de l'actif et la situation informatique. Un paramétrage informatique pourrait être mis en place dans le logiciel GEF en forçant la saisie d'éléments considérés comme incontournables : localisation du bien acheté ou des travaux réalisés, montant d'achat, mouvement du bien acquis... Un système de contrôle doit être opéré sur le remplissage des fiches d'immobilisation, si besoin à l'aide d'un indicateur d'exhaustivité réalisé sur un échantillon de fiches d'immobilisations.
- La solution de gestion de la maintenance assistée par ordinateur doit être exploitée dans tous les services logistiques. Un suivi de l'utilisation de la GMAO pourrait être suivi par le comité d'audit. Cette solution informatique permettra de mieux gérer les équipements et de pouvoir avoir une liste plus précise des biens immobilisés présents dans l'établissement.
- Un troisième axe de travail concerne l'inventaire physique obligatoire des biens. La mise en place d'un inventaire est une bonne illustration d'un calcul coût / marge de maîtrise d'un risque comptable sur un cycle particulier. Pour l'établissement,

l'inventaire permettrait de renforcer la sincérité des informations relatives aux immobilisations portées au compte financier. Par ailleurs, l'inventaire permet de protéger le patrimoine en pointant les biens disparus d'une année sur l'autre ou détournés de leur utilisation.

Des pistes de travail sont actuellement à l'œuvre. Ainsi, une étude d'audit va porter sur l'inventaire des lits médicalisés dans l'établissement, ce afin de pouvoir faire face aux fortes réparations annoncées. Néanmoins, les opérations d'inventaire sont effectuées de façon aléatoire et ne correspondent pas à une logique globale.

Dans ce cadre, un inventaire ciblé des immobilisations pourrait être mis en œuvre. Cette méthode permet d'effectuer un inventaire à minima, et d'optimiser les ressources humaines à déployer sur l'opération. Cette solution, conforme aux exigences de l'audit, suppose de déterminer un seuil à partir de laquelle le bien immobilisé sera repris annuellement dans l'inventaire, à savoir :

- Un seuil financier, fixé par le prix des biens inventoriés à leur valeur d'achat (en non pas leur valeur comptable). Objet d'un débat interne, ce seuil peut être arbitrairement fixé à 50 000 euros, soit le traitement d'un personnel paramédical.
- L'amortissement du bien. L'amortissement correspond plus ou moins aux durées de vie des immobilisations portées à l'actif. Un bien en cours d'amortissement pourrait être systématiquement inventorié. Une solution dégradée mais également valable pourrait cibler les biens en cours d'amortissement dont la durée d'amortissement est strictement supérieure à un nombre d'années définies (> 5 ans par exemple).
- Le risque de bien : Certains biens doivent être surveillés avec une attention particulière en raison des risques qu'ils comportent. C'est le cas des appareils biomédicaux actuellement inventoriés. Cela peut être aussi le cas d'appareils facilement subtilisés : parc informatique, ventilateurs...

Un indicateur de suivi pourrait être la valeur totale des produits inventoriés d'une année sur l'autre, et le volume total des modifications positives ou négatives portées sur GEF.

Prévus dans les plans de contrôle interne, l'ensemble de ces axes de travail devront faire l'objet d'un suivi spécifique.

Les deux axes de travail préconisés ci-dessus devront faire l'objet d'un déploiement rapide. De la célérité de ce déploiement dépendra la capacité de l'établissement à diffuser une véritable « culture de contrôle interne »

## Conclusion

Préparer la certification avant même 2014 est un atout pour un établissement de santé. La certification suppose effectivement un travail non négligeable mené, en amont, sur le renforcement de la qualité des informations et des processus comptables. Elle n'est donc pas une simple formalité, mais la reconnaissance d'un projet transversal de maîtrise des risques contenus dans les cycles comptables les plus complexes.

La certification ne va pas à l'encontre des impératifs de maîtrise budgétaire dans les établissements de santé. Elle est au contraire un fondement de la performance, permettant de dégager des marges supplémentaires de gestion, car elle revient à se questionner sur la pertinence des processus comptables. Dans ce cadre, l'étape la plus ardue pour les EPS sera de dissocier performance de gestion et qualité des informations données aux Conseils de surveillance, et au-delà, au citoyen. Nul n'est à l'abri, pas même l'établissement le plus vertueux ou le plus prévoyant, de réserves sur la qualité de ses comptes. Compte tenu de leur impact sur l'opinion publique, la capacité des établissements à dépasser ces réserves et à fédérer les acteurs comptables autour de l'amélioration de la qualité des données financières sera un « avantage comparatif » certain.

Pour les établissements publics de santé, la certification des comptes entraînera donc de profonds changements culturels. En dépit de la transversalité du contrôle interne, la certification comptable accroîtra encore davantage le rôle des Directions des finances, autour d'une compétence plus stratégique centrée sur les processus comptables. Pour l'Etat, la certification a d'ores et déjà considérablement modifié les organisations administratives, avec une remise à plat des processus comptables et l'apparition, dans tous les ministères, d'une cellule d'audit interne, indépendante des directions des finances.

Au-delà des établissements publics hospitaliers, la certification des comptes pourrait entraîner un changement culturel dans le corps des directeurs d'hôpitaux. Il conviendra en effet d'accepter une certaine forme d'ingérence de la part d'un organisme public – la Cour des comptes- ou d'acteurs privés nouveaux –les commissaires aux comptes – pour dépasser le sentiment, parfois entendu, selon lequel les acteurs chargés de la certification «ne connaîtraient rien à la spécificité et aux petits trucs des comptes des établissements hospitaliers»<sup>51</sup>. Accepter le regard extérieur sur la qualité même du travail comptable peut se révéler difficile ; ce sera sans doute une étape supplémentaire de l'ouverture du corps des directeurs d'hôpitaux.

---

<sup>51</sup> Ainsi que me l'a affirmé un directeur des finances interrogé dans le cadre de ce mémoire



---

# Bibliographie

---

## Normes comptables actuelles

Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, Direction générale de la comptabilité publique, 2008, *Instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé, Tomes I, II et III*, version consolidée de instruction codificatrice du 17 janvier 2007, Bulletin officiel de la comptabilité publique.

DGOS, *Circulaire du 23 septembre 2009 relative à l'équilibre financier des établissements publics de santé.*

DELNATTE Jean-Claude, 2010, *Liste des comptes du plan comptable hospitalier*, Presses de l'EHESP, Rennes, 14<sup>ème</sup> édition.

GROLIER Jacques, DOUSSOT-LAYNAUD Claude-Anne, PEYRET Philippe, 2009, *Gestion budgétaire et comptable des établissements de santé*, Presses de l'EHESP, 544 pages

ROSE Jean-Michel, 2009, *Fichier annoté de comptabilité hospitalière*, Presses de l'EHESP, Rennes.

Voir également le site : [www.sante-sports.gouv.fr](http://www.sante-sports.gouv.fr), rubrique règles budgétaires et instructions comptables des établissements publics de santé, à jour du 2 avril 2010.

## Méthodologie de la certification

### *Dans les entreprises privées*

Code du commerce, notamment les article L 225 à 235.

Nomes ISA traduites en français sur le site du Conseil national des commissaires aux comptes : [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)

Bernard GRAND, *Audit comptable et financier*, 2006, Economica, 110 pages

MIKOL Alain, octobre 2008, *Le contrôle interne à la société générale*, La profession comptable, n°309, pages 30 à 32

MIKOL Alain janvier 2009, *Audit financier et commissariat aux comptes*, Coll Numiblog, 8<sup>ème</sup> édition, 310 pages

MIKOL Alain, 2009, *Méthodologie de l'audit financier*, Article in *Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit*, sous la direction de Bernard COLASSE, Economica, page 1047-1056

PIGE Benoit, 2009, *Audit et contrôle interne*, Economica

MOUSSA Carama, 2008, *L'essentiel de l'audit comptable et financier*, Coll l'Harmatan, 154 pages

Normes comptables ISA : [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr), traduction des normes ISA.

### ***Pour les comptes des EPS***

AUMERAS Patrick, 2009, *la certification des comptes et les commissaires aux comptes*, Revue Finances hospitalières, No 25, pages 12 à 17

BONHOMME Catherine, 2007, *Entretien : Vers une certification des comptes des établissements de santé*, La revue hospitalière de France, No518, pages 4 à 6

Les Cahiers du management public, juillet 2010, *Conduire le changement dans la fonction publique*, numéro 19. Article « *Certification des comptes des hôpitaux : Le compte à rebours a commencé ! Interview croisée de Monique THOREL et Claude-Anne DOUSSOT-LAYNAUD* », page 6.

MATTRET Jean-Bernard, 2009, A quelles conditions peut-on certifier les comptes hospitaliers, Finances hospitalières, N°23, pages 19 à 24

Chambres régionales des comptes :

CRC d'Ile de France, *Rapport d'observations définitives, Etablissement hospitalier public, Centre hospitalier André MIGNOT de Versailles*, 4 septembre 2008, 7 pages

Rapports d'observations définitives, Voir les rapports des établissements publics hospitaliers d'Ile de France, années 2010, 2009, 2008 et 2007.

Cour des Comptes, 2006, *Rapport sur la fiabilité des comptes des hôpitaux*, La documentation française.

IGAS 2007/104, *Rapport sur la sécurité sociale et le fonctionnement des hôpitaux*.

### ***Pour les comptes de la sécurité sociale***

Certification des comptes des organismes de sécurité sociale et gouvernance des comptes : Une modernisation ? Actes de la journée inter promotion des fondés de pouvoir, 8 septembre 2005, Union des caisses nationales de sécurité sociale, ESSEC management Education.

La préparation à la certification des comptes de la sécurité sociale, Cour des Comptes, La documentation française, 2006, 72 pages

La certification des comptes du régime général de la sécurité sociale, exercice 2007, Cour des comptes, 2008

Voir les rapports de certification suivants

La préparation des comptes de la sécurité sociale pour leur certification. Nouvelle étape du renforcement de leur qualité, Revue française de comptabilité, N°381, 2005/10, pages 26 à 28

Cour des Comptes, La sécurité sociale, rapport annuel au parlement, 2005

### ***Pour l'Etat***

Cour des Comptes, *Rapports de certification sur les comptes de l'Etat*, années 2007, 2008, 2009.

HUBY Bertrand, 2008, *La certification des comptes de l'Etat*, L'harmattan, Paris, 124 pages

Site du minefi :

[minoga.minefi.gouv.fr/RDP/public/site/intranet/binaries/annexes/control\\_interne.htm](http://minoga.minefi.gouv.fr/RDP/public/site/intranet/binaries/annexes/control_interne.htm)

Ministère des comptes publics, 2007, *Rapport sur le contrôle interne comptable de l'Etat*,.

Ministère des comptes publics, 2008, *Rapport sur le contrôle interne et comptable de l'Etat*.

Ministère du budget et des comptes publics, 2009, *Mémento sur les comptes de l'Etat* ...

Ministère du budget et des comptes publics, 2009, *Cadre de référence de ma maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux*.

### ***Autres Eléments de cartographie des risques comptables et proposition de solutions***

Ministère de la santé, 2008, *Le guide pratique de l'acheteur, de l'approvisionneur et du gestionnaire de stock*.

Conventions de service comptable et financier : CHU Rouen, CHU d'Amiens

La revue du trésor, N°11, novembre 2005, *Synthèse des journées d'échanges directeurs généraux de CHU et receveurs des finances*.

### **Eléments propres au CHV :**

Compte financier Unique, Centre hospitalier de Versailles

Projet social,

Rapport annuel de clôture des comptes (comptable)

Rapport d'analyse financière et prospective du comptable

Rapport du Directeur sur les comptes 2009

EPRD 2010

---

## Liste des annexes

---

Annexe I : Synthèse des rapports d'observation de la CRC d'Ile de France sur la fiabilité des comptes des établissements publics de santé entre 2008 et 2010

Annexe II : Liste des risques comptables détectables par une variation suspecte du FRI

Annexe III : Liste des risques comptables détectables par une variation suspecte du FRE

Annexe IV : Liste des risques comptables détectables par une variation suspecte du BFR

Annexe V : Liste des risques comptables détectables par une variation suspecte de la CAF

Annexe VI : Cartographie en trois niveaux des risques observés pour le CHV.

Annexe VII : Eléments de langage à destination de la Direction des affaires financières proposant de rectifier le problème contenu dans le rapport d'observation de la CRC pour 2008 au sujet des comptes de dépenses sans mandatement préalable.

Annexe VIII : Proposition d'un plan de contrôle interne sur les comptes de stock : décomposition de la chaîne d'information comptable et proposition d'éléments d'amélioration.

Observations	Report de charges	Report charges Taxe salaire	Produits	Restes à recouvrer	ANV des créances irrécouvrables	Principe de prudence / Provisions règlementées et provision risques	Comptes de régularisation	Amortissements	Créance de débet	Disordance entre état actif et compte de gestion	Mandattement dette fournisseur	Emission de titres (variations pendant l'année)	Compte 408 : factures non parvenues à la cloture de l'exercice
<b>2008</b>													
Centre Hospitalier de PUTEAUX	X	X	X			X							
Centre Hospitalier de MONTREUIL (95)	X	X		X	X	X	X						
CH de Versailles	Détailées dans un autre document												
CH de REUIL MALMAISON	X			X									
CH de MONTEREAU	X	X		X	X								
CH de MEAUX	X			X		X							
CH ARGENTEUIL	X			X		X		X					
CH de MANTES								X					
CH de LAGNY			X		X		X						
Ch de PROVINS						X							
<b>2009</b>													
Ch de GONESSE							X						
CHS Sainte-Anne, PARIS				X	X		X						
CH FONTAINEBLEAU	X	X		X	X	X							
CH de NEMOURS					X	X							
CH DE POISSY-SAINT-GERMAIN		X			X			X	X	X			
CH de PONTOISE	X			X	X		X						
CH DE MELUN				X			X						
<b>2010</b>													
GHEM (EAUBONNE, MONTMORENCY)											X	X	
Groupe santé PERRAY VAUCLUSE						X							X
<b>TOTAL</b>	<b>8</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	<b>9</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

Risque comptables associés	Fond de roulement d'investissement	Risque d'audit ?
	<b>Forte amélioration, + 434%</b>	
<b>RESSOURCES STABLES</b>		
Immobilisations	Comptabilisation insuffisante des investissements voire déclassement de certains investissements en charges d'exploitation. Risque potentiellement faible, dans la mesure où l'établissement est en excédent. Pour le CHV, l'exercice 2009 s'est caractérisée par de petites opérations d'investissement, facilement déclassables	Risque interne lié à la chaîne de communication des immobilisations. Comment sont transmises les immobilisations qui figurent au compte financier unique ? Ces immobilisations correspondent-elles à une réalité physique
Charges à répartir sur plusieurs exercices (compte 481)	Concerne les charges d'exploitation exceptionnelles, qui doivent à ce titre, être réparties sur plusieurs exercices.	Les charges à répartir correspondent-elles à des charges exceptionnelles ?
<b>FINANCEMENTS STABLES</b>		
Apports	Pas de problèmes particuliers propres au CHV	
Excédents affectés à l'investissement	Les excédents sont calculés à la clôture de l'exercice. Il s'agit d'une opération à postériori qui dépend largement du résultat d'exploitation. Dès lors, la maximisation de ces excédents affectés à l'investissement peut résulter d'un résultat amélioré par une éventuelle insuffisance des provisions pour risques et charges	Les provisions règlementées, ainsi que les provisions pour risques et charges sont elles adaptées ?
Amortissements (compte 28)	Une forte amélioration des dotations aux investissements peut cacher une volonté de masquer un excédent trop important. Néanmoins, le choix d'une politique des amortissements est discrétionnaire, et ne peut, de ce point de vue, constituer un risque comptable	
Dépréciation des immobilisations (compte 29)	Risque sur l'évaluation des dépréciation. Renvoie à la comptabilisation des actifs de l'établissement (comptabilité de patrimoine).	Le patrimoine de l'établissement est il correctement comptabilisé ?
Subventions d'investissements	Doivent être provisionnées au bon compte. Peu de risques	
Dettes financières		
Droit des concédants	Importance faible	

Risque comptables associés	Fond de roulement d'exploitation	Risque d'audit ?
	<b>Forte amélioration AV</b>	
<b>RESSOURCES STABLES</b>		
Créances article 58	Amélioration conséquence du FRE liée à l'apurement partiel de la créance de l'article 58. La réalité de cet apurement et son affectation ne posent pas de risque particuliers	
Créances sur l'Etat au titre de la sectorisation psychiatrie		
<b>FINANCEMENTS STABLES</b>		
Réserves de trésorerie (compte 10685)	Les réserves de trésorerie permettent d'améliorer le FRE. Elles sont créditées par débit du compte de résultat (12). L'accès difficile à cette réserve, par le régime d'autorisation qu'il implique (autorisation conjointe de l'ARS et du TPG) ont entraîné un gel du compte 10685.	
Réserves de compensation (compte 10686)	Les réserves de compensation sont alimentées par les excédents des comptes de résultats annexes (autre que le compte A),	Risque plus important en raison du nombre des budgets annexes du CHV. Les résultats excédentaires des budgets annexes sont ils affectés à ce compte, pour couvrir en cas de besoin, d'éventuels résultats déficitaires de ces budgets ?
Résultat de l'exercice	Résultat comptable de nouveau favorable pour 2009.	
reports à nouveau	Le report à nouveau déficitaire du CHV pénalise le FRE	
provisions et dépréciations	Permettraient d'augmenter le niveau du FRE (et donc la trésorerie de manière artificielle).	Les provisions et dépréciations sont ils justement comptabilisés?



Risque comptables associés	Besoin en fonds de roulement		Risque d'audit ?
	<b>BFR important mais couvert par le fond de roulement net global</b>	<b>Valeurs</b>	
VALEURS D EXPLOITATION			
Stocks	Risque matière : différence potentielle entre les données figurant au compte financier unique et la réalité physique des stocks.		La comptabilité matière traduit elle une réalité physique ?
Hospitalisés et consultants			Le résultat traduit il l'activité réel
Caisse pivot			
Autres tiers payants			
Créances diverses	Sous évaluation potentielle des créances diverses.		
Charges constatées d'avance			
Dépenses à classer	Les dépenses à classer sont elles réduites ?		Le classement des dépenses est il effectué avant la clôture budgétaire ?
Fournisseurs d'exploitation			
Dettes fiscales et sociales	Le non paiement de la taxe sur les salaires améliore le fond de roulement de façon importante		Les dettes fiscales et sociales sont elles correctement acquittées ?
Avances reçues			
autres dettes diverses	Sur le compte 408 (factures non parvenues), il s'agit de l'engagement de dépenses alors même que les factures ne sont pas parvenues au débiteur.		Les dépenses engagées font elles l'objet d'une juste estimation. La chaîne de l'information qui permet d'avoir une idée des produits constatés d'avance fonctionne-t elle de manière convenable ?
produits constatés d'avance	Aucun produit constaté d'avance, ni charge constatée d'avance ne figure aux comptes 486 et 487, comme l'exige l'instruction M21. De ce point de vue, le principe d'annualité budgétaire est respecté		
Recettes à classer.			Le compte des recettes à classer est il nul à la fin de l'exercice budgétaire?

**RISQUES GLOBAUX LIES AU CARACTERE PUBLIC  
DE LA STRUCTURE**

- Procédures d'audit interne
- Transfert de l'information comptable, système d'information
- Connaissance de l'actif, du patrimoine et des stocks.

**RISQUES COMMUNS A LA MAJORITE DES  
ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE**

- Risques liés aux reports de charge : provisions, amortissements,
- Charges de personnel : connaissance, reports éventuels
- Risques sur les opérations en fin d'exercice

**RISQUES PROPRES AU CH  
VERSAILLES**

- Risques liés à l'activité en raison de la progression importante de l'activité  
: Toute l'activité donne-t-elle lieu à facturation?
- Risque sur les admissions en non-valeur
- Risques sur les provisions

Bonjour,

Comme suite à votre demande de réponse au courrier de la Trésorerie du CHV en date du 19 juillet 2010, je me permets de vous apporter les éléments suivants.

Le courrier de la trésorerie apporte une solution à une observation contenue dans le rapport de la CRC d'IDF pour 2008 sur le CHV et restée en suspend. Dans sa partie consacrée à la fiabilité des comptes, la Chambre relève que le compte 472 – dépenses à régulariser- est débiteur de 856 188 euros en 2003. **Pour 2009, le compte 472 présente toujours un solde débiteur de 185 355 euros**, au sein duquel, la section « dépenses sans mandatement préalable » représente 174 584 euros. Or, le solde de ce compte devrait être nul à la fin de l'exercice.

Le compte 472-1 permet d'enregistrer les *dépenses sans mandatement*, pour lesquelles ni les services administratifs ni le trésorier de l'établissement ne disposent des éléments nécessaires pour imputer ces opérations directement au compte de charges de classe 6 concerné. Le compte 472, qui enregistre des opérations en attente de régularisation, doit faire l'objet d'un apurement régulier et aussi rapide que possible, pour présenter un solde nul à la fin de la journée complémentaire.

Or, l'utilisation de ce compte en fin d'année fausse la sincérité comptable du résultat puisque des opérations ne sont pas comptabilisées définitivement au compte de classe 6 correspondant. Dans le cas présent, des dépenses de l'exercice N+1, qui correspondent au paiement d'échéances d'emprunt, sont comptabilisées au titre de l'année N.

La présence d'un solde débiteur sur le compte 472-1 est problématique à double titre. D'une part, c'est la seule réserve restée en suspend suite au rapport de la CRC de 2008, les autres points n'appelant plus de remarque à ce jour. D'autre part, cette démarche est opportune dans une logique de préparation à la certification des comptes à horizon 2014.

La remarque formulée sur le compte 472 concerne beaucoup d'établissements de santé. La solution proposée par la Trésorerie doit être en partie appliquée pour éviter que le compte 472-1 ne présente un solde débiteur. Dans plusieurs établissements interrogés, les ordonnateurs ont saisi par téléphone les organismes bancaires pour repousser les échéances du 1<sup>er</sup> janvier au jour d'ouverture de la trésorerie, afin que la trésorerie puisse affecter le paiement des échéances sur le bon exercice.

Néanmoins, il ne s'agit pas pour autant de repousser les échéances d'emprunt sur plusieurs semaines : dans le cas du Centre hospitalier de Mulhouse, qui a engagé une action sur le sujet, les échéances de paiement des annuités d'emprunt ont été reportées du premier au 5 janvier, date d'ouverture de la trésorerie.

**Dans ce cadre, et pour faciliter le travail du comptable dans le cadre de la préparation à la certification à horizon 2014, il conviendrait de solliciter les organismes bancaires pour repousser les échéances d'emprunt du 1<sup>er</sup> janvier 2011, au jour d'ouverture de la trésorerie.**

Restant à votre disposition pour toute information complémentaire.

Bien cordialement,  
Jean-Rémi RICHARD

Cycle comptable observé	Compte concerné	Description de l'opération	Impact du risque sur l'information comptable	Probabilité de survenance	Risque	Acteur	Etat des lieux	Eléments de maîtrise du risque
Entrée dans les stocks		Il s'agit des éléments de nature à constater l'exactitude du service fait						
Constat d'un besoin		Constat sous-tendu par une requête GEF, et par une observation physique de l'état du stock	-	+	Surcommande, mauvaise gestion du stock	Magasinier	Différences entre état virtuel des stocks contenu dans GEF et la réalité	Constat du besoin revérifié par le responsable du magasin. Nouvelle comparaison des données contenues dans GEF par rapport à l'état du stock
Engagement de la dépense		Dépense engagée par le magasin à partir de la commande de l'élément	-	+++	Dépense non engagée, ou engagée au moment de la réception	DLA		Engagement doit être systématiquement effectué quand la commande est passée. Vérifications aléatoires.
Livraison de la commande		Transfert du droit de propriété sur le bien en cours d'acquisition	-	-	Détérioration à la livraison	Magasinier		Vérification de la compétence des magasiniers lors du recrutement
Recomptage des articles et vérification des références		Première étape du service fait, le comptage doit vérifier : - les références produit, - le nombre de produits livrés, - l'état des produits (endommagés ou pas ?)	++	++	Risque que l'opération ne soit pas systématiquement effectuée, ou effectuée de manière grossière.	Magasinier	Recomptage rarement effectué	Recomptage en double du nombre d'article, signature de l'agent ayant compté les produits et contrôlé la référence sur le bon de commande, avec la notion "livraison conforme". Revoir la chaîne de réception d'une livraison pour prévoir un double comptage
Conformité du service fait par rapport au bon de livraison		La conformité du service fait doit être constatée à partir du bon de livraison. Si service non fait, refus des produits, bon de livraison non signé. La facture éventuellement reçue au CHV devra être renvoyée à l'expéditeur avec la mention : "service non fait"	++	++	Risque que la conformité du service fait soit supposée et ne soit pas vérifiée. Dès lors, données erronées entre le bon de commande et la réalité	Magasinier	Conformité du service fait présumée	Doit être revérifiée de manière aléatoire par le responsable du magasin
Rangement du stock		Manutention des produits	-	--	Risque de détérioration du matériel	Magasinier		
Entrée des données du bon de livraison dans GEF		Entrée dans le logiciel GEF des produits livrés, fait par le responsable du magasin, à partir des documents transmis	++	+	Risque d'erreur de saisie	Responsable du magasin	Données non revérifiées. Parfois, données erronées peuvent être rentrées dans GEF	Mettre en place des horaires précis quotidiennement dévolus à cette tâche, Recontrôle effectué lors d'erreurs manifestes sur l'état des stocks. Bien définir un système de correction des erreurs. Responsable du magasin en réfère à son supérieur pour correction immédiate dans GEF
Sortie du stock								
Commande d'un service		Il s'agit de la commande papier d'un service	+	++	Risque d'exhaustivité de la commande. Les quantités commandées doivent répondre à une situation de pénurie dans le service	Service de soin	Existence de stocks fantômes importants dans les unités de soin	Mettre en place des modalités de commande informatique. Suivi des commandes des services avec un système de quotas.
Prise en charge de la commande		Il s'agit de la réception de la commande d'un service de soin	-	+	Canal de prise en charge des commandes n'est pas unique : dilution des responsabilités	Magasinier	Prise en charge d'une commande diluée. Favorise les sorties de stock non reportées dans GEF	Informatisation de la commande
Vérification de la commande		Il s'agit de vérifier la cohérence des données figurant dans le bon de commande	++	++	Que cette opération ne soit pas réalisée	Magasinier	Non fait	Prévoir des modalités systématiques de contrôle de la commande. Mention commande acceptée portée sur la commande. Archivage des demandes des services
Préparation du produit commandé		Préparation de la commande à l'aide du bon de commande du service	+	+	Erreur dans la préparation	Magasinier	Pas de modalités de contrôle	Double contrôle dans la préparation. Faire vérifier la conformité de la préparation avant le départ des biens dans le service
Stock sorti sur le logiciel GEF		Inscription de la sortie de stock sur GEF	++	+++	Erreur de saisie	Magasinier	Pas de modalités précises de contrôle	Prévoir un temps de saisi des stocks sortis. Système de double lecture de la saisie de stock
Transfert du stock dans le service		Transfert du stock	-	-	Risque de perte ou de dégradation	Magasinier	-	-
Rangement dans le service		Réception et rangement du stock	-	-	Risque de vol	Service de soin	-	Définir un indicateur sur stocks livrés au services de soins
Utilisation du stock dans la production de soins		Faire en sorte que le stock soit utilisé dans le processus de production	++	++	Risque de sur stockage, constitution de stocks fantômes	Service de soin	Aucun contrôle dans les services	Inventaire de l'état des stocks fantômes prévu dans les services une fois par an
gestion du stock et création de la balance de stock								
Données extraites à partir de GEF		Extraction des données de GEF afin de créer la balance des stocks	-	-	Absence de contrôle des données éditées	DLA	Pas de contrôle sur la cohérence des données	Faire un contrôle sur la cohérence des données
Balance des stocks transmise au bureau de la DAF								
Retranscription au compte financier unique.		Risque de saisie	-	-	Erreur de saisie	DAF	Double contrôle existe	-
Autres modalités de gestion du stock								
Inventaire annuel		L'inventaire annuel permet d'ajuster les quantités informatiques aux quantités réellement contenues dans les magasins	+++	+++	Pas d'inventaire, données non modifiées à la suite de l'inventaire	responsable du magasin	Pas d'inventaire annuel, pas de circuit connu de rectification des données	Imposer la méthode de l'inventaire annuel
Inventaires ciblés		Inventaires ciblés sur le produits les plus sensibles, pour conforter les données de l'inventaire annuel	+++	+++	Pas d'inventaire, données non modifiées à la suite de l'inventaire	responsable du magasin	Inventaire ciblé jamais fait	Proposer des inventaires ciblés