



EHESP

**<Attaché d'Administration
Hospitalière>**

Promotion : **<2017>**

Date du Jury : **<Décembre 2017 >**

**Le contrôle interne : un dispositif de
maîtrise des risques, indispensable à
la fiabilisation des comptes**

< Lina GUERS >

Remerciements

Le stage de formation d'Attaché d'Administration Hospitalière est une étape incontournable dans la finalité du diplôme. C'est un chemin plus ou moins long sur lequel on peut rencontrer certains obstacles. C'est pourquoi je tiens à remercier bon nombre de personnes qui ont su me guider et contourner ces obstacles.

Tout d'abord, je remercie ma tutrice professionnelle, Carole GLEYZES, directrice des finances, de l'action territoriale et de la communication du Centre Hospitalier Spécialisé Léon-Jean Grégory de Thuir. Elle a su me faire confiance quant aux tâches qui m'ont été confiées, ce qui m'a permis de m'émanciper au quotidien.

Un grand merci à ma responsable filière, Lydia LACOUR, qui a su me guider tout au long de cette formation et m'a apporté son soutien.

Je souhaite également remercier David MARTINEZ, Attaché d'Administration Hospitalière aux finances du centre hospitalier Léon-Jean Grégory pour son aide, sa patience et sa pédagogie.

Je remercie toutes les personnes des différents établissements, services et sites qui ont participé à mon étude sur la mise en place du contrôle interne pour leur accueil ainsi que leur aide aux cours de mes visites et qui ont répondu avec patience à toutes les questions nécessaires à la réussite de ma mission.

Enfin, je tiens également à remercier mes collègues AAH de la promotion Lucien Neuwirth pour leur soutien et leur partage d'expérience.

Sommaire

Table des matières

Introduction	1
Méthodologie	4
1 Le contrôle interne : un outil de la conduite projet de fiabilisation des comptes.....	5
1.1 La fiabilisation des comptes hospitaliers.....	5
1.1.1 Le cadre juridique et la réglementation de la fiabilisation des comptes.....	5
1.1.2 Les enjeux de la fiabilisation des comptes	5
1.2 L'origine et les enjeux du contrôle interne.....	6
1.2.1 Origine et définition du contrôle interne	6
1.2.2 Les objectifs du contrôle interne.....	8
1.2.3 Le contrôle interne : dispositif de maîtrise de risque	11
2 Le contrôle interne : une démarche à mettre en place au CHS	12
2.1 L'état des lieux du centre hospitalier Léon-jean Grégory	12
2.2 De nombreux acteurs impliqués dans le contrôle interne comptable et financier	13
2.2.1 L'adhésion des acteurs dans le dispositif de contrôle interne	14
2.2.2 Le rôle de l'AAH dans le pilotage et la mise en œuvre du contrôle interne.....	15
A) Un rôle d'expertise :	16
B) Un rôle de pilote et conduite de projet :.....	17
C) Un rôle de manager et d'encadrant	17
3 La mise en œuvre du contrôle interne dans les établissements de santé.....	18
3.1 Proposition d'un plan d'action de déploiement du contrôle interne	18
3.1.1 Organisation de la mise en place du contrôle interne.....	18
3.1.2 Acteurs et Partenariats.....	25
3.2 Les astuces et points de vigilance	26
3.2.1 Les préconisations et les conseils recueillis au cours des entretiens auprès des acteurs pilotes du contrôle interne	26
3.2.2 Les points de vigilance.....	27
Conclusion.....	29

Bibliographie	31
Liste des annexes	I

Liste des sigles utilisés

AAH : Attaché d'administration hospitalière

ARE : Allocation retour emploi

ARS : Agence régionale de santé

CET : compte épargne temps

CH : centre hospitalier

CHS : Centre hospitalier spécialisé

CHU : Centre hospitalier universitaire

CICF : contrôle interne comptable et financier

COFIL : comité de pilotage

COSO : Committee Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission

DAF : Direction des affaires financières

DAL : Direction des achats et de la logistique

DGFIP : Direction générale des finances publiques

DGOS : Direction générale de l'offre de soins

DIM : Département information médicale

DRFIP : Direction régionale des finances publiques

DRH : Direction des ressources humaines

DSI : Direction des systèmes d'information

EHESP : Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique

EHPAD : Etablissement d'Hébergement pour Personne Agée Dépendante

EPRD : Etat prévisionnel des recettes et des dépenses

GHT : Groupe hospitalier territoire

HPST : Hôpital, Patient, Santé, Territoire

PESV2 : Protocole d'échange standard Version 2

Introduction

Contexte

Dans le cadre de ma formation d'Attaché d'Administration Hospitalière à l'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique (EHESP), j'ai dû effectuer un stage dans un établissement de santé. Je l'ai réalisé au sein de la direction des finances, de l'action territoriale et de la communication du Centre Hospitalier Spécialisé en santé mentale Léon-Jean Grégory de Thuir. Il s'est déroulé sous la tutelle de Carole GLEYZES, directrice des finances, de l'action territoriale et de la communication.

Ce stage permet de se familiariser avec les pratiques professionnelles et d'appliquer ses connaissances théoriques. L'objectif est d'intégrer de nouvelles compétences et de participer à la conduite de projet en s'acclimatant avec les outils de gestion.

Le Centre Hospitalier Léon-Jean Grégory est le seul établissement de santé public du département des Pyrénées Orientales spécialisé dans la prise en charge des personnes souffrants de troubles psychiques et maladies mentales. Il comprend un site principal d'hospitalisation complète et 40 structures extrahospitalières. Il dispose de 729 lits et places dont 382 pour adultes, 66 pour enfants et adolescents, 10 pour les addictions, 13 places en établissement pénitencier, et 258 lits et places en Etablissement d'Hébergement pour Personnes Agées Dépendantes (EHPAD). 15 273 patient ont été accueillis en 2015 (file active) dont 3280 aux urgences psychiatriques.¹

La loi portant réforme de l'hôpital, Hôpital, Patient, Santé, Territoire dite loi HPST datant du 21 juillet 2009 a instauré l'obligation de certification des comptes, selon un échancier progressif, en fonction du dépassement de seuil (Code de Santé Publique. Art. L6145.16). Sont soumis à la certification de leurs comptes, les établissements publics de santé dont le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier est égal ou supérieur à 100 M€ pendant trois exercices consécutifs.²

Ainsi, le centre hospitalier Léon-Jean Grégory n'est pas encore soumis à la certification des comptes puisque le total des produits de son compte de résultat principal de 2016 est

¹ Rapport d'activité 2016 CHS Thuir

² Rodolphe Bourret, Eric Martinez, Maxime Vert, Alexandre Vernhet et Gérald Naro, « la certification des comptes des hôpitaux publics l'horizon 2014 : un état de l'art au travers du témoignage du CHRU de Montpellier », *Politiques et management public* {En ligne}, Vol 30/4 2013, mis en ligne le 20 avril 2016, consulté le 17 juillet 2017. URL : <http://pmp.revues.org/6909>

à hauteur de 61 072 261 euros³. Toutefois, il ne fera pas exception à la règle et devra passer par une fiabilisation des comptes.

De fait, la directrice des finances, de l'action territoriale et de la communication souhaiterait s'y préparer et mettre en place un dispositif de contrôle interne afin d'établir un processus de fiabilisation comptable et ainsi permettre la maîtrise des risques comptables et financiers.

Le contrôle interne est avant tout une démarche d'analyse, d'organisation et de pilotage inhérente au management de suivi. Ce dispositif recherche la maîtrise des activités ayant une dimension financière et patrimoniale pour prévenir les risques comptables dont la survenance peut avoir un impact sur l'objectif comptable. Il s'inscrit dans le respect des critères de qualité comptable tels que la réalité, l'exhaustivité, la sincérité. Le déploiement du contrôle interne est un projet qui demande la mobilisation de l'ensemble des acteurs concernés. Sa mise en œuvre permet d'identifier et de traiter systématiquement et de façon pérenne les anomalies et les insuffisances des processus qui peuvent nuire à la qualité comptable. Ainsi, le contrôle interne est décrit comme un dispositif managérial incontournable.

Par ailleurs, étant donné les nombreuses missions qui incombent à la direction des finances, de l'action territoriale et de la communication, le volet contrôle interne n'a pas encore été mis en place au sein du Centre hospitalier Léon-Jean Grégory. Seules quelques actions qui s'apparentent au contrôle interne sont menées. Aucun contrôleur interne n'est dédié à cette mission.

De fait, la démarche du contrôle interne nécessite un temps dédié exclusif. Dès lors, l'attaché d'administration hospitalière peut avoir un rôle primordial dans la mise en œuvre du contrôle interne ; En collaboration avec le directeur, il chapote la coordination des acteurs concernés.

Ainsi, on peut légitimement se demander en quoi le contrôle interne est un outil incontournable pour les établissements ? quels enjeux révèle-t-il ? quels sont les freins et les leviers dans sa mise en œuvre ? En quoi le déploiement d'un système de contrôle interne comptable permet-il d'améliorer la maîtrise des risques ? En quoi le contrôle interne est un outil au service des gestionnaires ? Et enfin, quel rôle l'AAH peut-il jouer dans le déploiement du contrôle interne au sein d'un établissement de santé ?

³ Rapport d'activité 2016 du Centre Hospitalier Léon-Jean Grégory

Plusieurs hypothèses peuvent être retenues :

- Le contrôle interne : un levier managérial pour les établissements de santé
- La nécessité d'une organisation rigoureuse
- Le pilotage par l'AAH
- L'intérêt d'un plan de communication

L'objet de ce mémoire est de proposer un plan d'action de déploiement de contrôle interne au sein d'un établissement de santé ainsi que de mettre en exergue le rôle et le positionnement de l'AAH dans sa mise en œuvre.

La première partie a vocation à présenter l'origine et les enjeux du contrôle interne. Ensuite, la deuxième partie présente les différents acteurs impliqués et le rôle de l'AAH dans le déploiement du contrôle interne. Enfin, la troisième partie propose un plan d'action de déploiement de contrôle interne après analyse de l'enquête terrain et les points de vigilance à ne pas négliger.

Méthodologie

Pour répondre aux différentes interrogations, la méthodologie retenue se fait en plusieurs temps :

- Une phase recherche documentaire

Elle débute par la lecture du guide de fiabilisation des comptes de la circulaire interministérielle d'octobre 2011 et l'étude de documents en amont de l'investigation terrain afin de mieux cibler les enjeux du contrôle interne, de dégager les principales dimensions du contrôle interne et d'établir les grilles d'entretien auprès des différents interlocuteurs interrogés.

- Une phase d'entretiens⁴ :

Auprès de professionnels qui travaillent sur le sujet par une investigation terrain ainsi que du benchmark auprès de différents établissements déjà engagés dans la démarche de fiabilisation et la certification des comptes et la mise en œuvre du contrôle interne. Le choix d'entretiens semi-directif a été fait afin de recueillir des données qualitatives. Une dizaine d'établissements environ ont répondu à l'enquête terrain.

- Une phase analyse :

L'analyse des grilles d'entretien permet de mettre en exergue le rôle et le positionnement de l'attaché d'administration hospitalière référent du contrôle interne, d'établir des recommandations et un plan d'action.

⁴ Annexe 1 : Grille d'entretien

1 Le contrôle interne : un outil de la conduite projet de fiabilisation des comptes

1.1 La fiabilisation des comptes hospitaliers

L'obligation de certification des comptes des hôpitaux est planifiée depuis la loi HPST du 21 juillet 2009.

1.1.1 Le cadre juridique et la réglementation de la fiabilisation des comptes

La fiabilisation des comptes se fait en application de l'article 47-2 de la Constitution qui dispose que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière. » Par ailleurs, l'article L111-3-1-A du code des juridictions financières⁵ précise que « la Cour des Comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification ».

La régularité implique le respect des normes, des principes comptables et de la réglementation applicable.

La sincérité est l'absence d'erreur significative susceptible d'entacher la sincérité des états financiers.

L'image fidèle des comptes s'appuie quant à elle, sur le contrôle interne comptable et financier.

Ainsi, la fiabilisation constitue une garantie de la qualité des comptes et un signal fort de crédibilité et de professionnalisme, vis-à-vis des financeurs publics ou privés et de l'ensemble des autres partenaires externes.

1.1.2 Les enjeux de la fiabilisation des comptes

La fiabilisation des comptes vise à ce que la gestion financière des établissements de santé participe à une recherche d'amélioration continue de la qualité comptable. Ce

⁵ issue de la loi de finances rectificative de 29 juillet 2011

processus mobilise de nombreux acteurs, de la direction générale, aux directions fonctionnelles, y compris les services de soins qui contribuent à la formation, à l'enrichissement et à la fiabilisation de l'information comptable.⁶

Les enjeux de la fiabilisation des comptes sont nombreux :

En effet, le projet de fiabilisation des comptes est un projet créateur de confiance vis-à-vis de la situation réelle de l'établissement, des outils de pilotage, dans l'équipe de management, des autorités et des partenaires de l'établissement.

Par ailleurs, la fiabilisation des comptes permettant une qualité d'information comptable et financière est source d'amélioration de la performance. Elle permet d'objectiver la situation de l'établissement, et d'avoir des outils de pilotage avec le bon étalonnage. Elle facilite la prise de décisions des directions dans le pilotage de projet et la mise en place d'objectifs.

La gestion hospitalière, en raison de la complexité réglementaire et des nombreuses réformes est devenue un exercice qui doit intégrer de nombreux paramètres. Ainsi la fiabilisation des comptes est un dispositif qui a un impact positif et fort sur la prise de décision.

Enfin, les motifs de refus ou de réserve lors des premiers exercices de fiabilisation des comptes des hôpitaux portent majoritairement sur les faiblesses du dispositif de contrôle interne. C'est pourquoi, la mise en place du contrôle interne est un des éléments, indispensable à la fiabilisation des comptes.

1.2 L'origine et les enjeux du contrôle interne

Le contrôle interne est un dispositif préalable et incontournable à la fiabilisation des comptes. Il permet la sécurisation des processus et une focalisation sur les bonnes mesures à adopter.

1.2.1 Origine et définition du contrôle interne

Les techniques de gestion de management trouvent leur origine dans les pays anglo-saxons. Ce sont les premiers à avoir développé ce qu'ils nomment le *internal control*,

⁶ Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé (Direction générale de l'offre de soins) – Ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Réforme de l'État (Direction Générale des Finances Publiques), parution octobre 2011, « *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux* »

traduit en français par « contrôle interne ». Cependant, le terme *control* en anglais se traduit par « maîtrise », comme pour « *self-control* » et non « contrôle ».⁷ Le mot contrôle en français a une vision plutôt restrictive, qui peut s'apparenter au terme « inspection ». Ce terme peut avoir une portée péjorative freinant sa mise en œuvre. C'est pourquoi, le contrôle interne ne doit pas s'entendre comme un moyen de contrôle et de vérification mais plutôt comme outil permettant de créer un environnement de travail propice au développement de ses activités en toute sécurité et de façon optimale.

Rédigé en 1992 par le COSO⁸ le référentiel le plus largement utilisé dans la mise en œuvre du dispositif propose une définition du contrôle interne, à savoir :

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- **La réalisation et l'optimisation des opérations**
- **La fiabilité des informations financières et de gestion**
- **La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur »**

Dès lors, le contrôle interne est un moyen permettant de garantir le bon déroulement des processus de gestion tout en limitant dans la mesure du possible la survenance de risque.

Par ailleurs, il est important de noter que le contrôle interne a une part prégnante avec la mise en place des GHT. En effet, les fonctions mutualisées (achats, SI, DIM, formation) se doivent de s'organiser selon les mêmes procédures pour tous les établissements du GHT.

Le guide de fiabilisation des comptes du ministère définit le contrôle interne comme un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers afin d'identifier les risques et de mettre en place des mesures permettant d'éviter la survenance de ces risques. Ainsi, la mise en œuvre du dispositif de contrôle interne est la condition nécessaire à la réussite du projet de fiabilisation des comptes. Il permet d'identifier systématiquement et de manière pérenne les éventuelles carences des processus qui peuvent avoir un impact négatif et ainsi nuire à la qualité comptable. Il s'agit d'une démarche rigoureuse, progressive qui s'inscrit dans la stratégie globale de l'établissement.

⁷ Claude-Anne Doussot-Laynaud, Nicolas Gasnier-Duparc, "le contrôle interne comptable et financier l'hôpital", PRESSES de l'EHESP 2016

⁸ Committee Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission

<Lina GUERS - Mémoire de l'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique - <2017>

Le contrôle interne recouvre l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents mis en œuvre par l'ensemble des acteurs, afin de maîtriser le fonctionnement des activités financières et donner ainsi une assurance raisonnable sur la qualité comptable. Il repose sur une démarche permanente et itérative, dans le sens où pour maîtriser les risques, il doit être constamment adapté aux évolutions de l'environnement de travail et réajusté en fonction de l'évaluation des risques par nature mouvants.⁹

Le contrôle interne est mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux. Il consiste à s'assurer que tous les flux d'information (opérations économiques ayant une traduction quantifiable et valorisable) se déversent correctement dans la comptabilité.

1.2.2 Les objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne est avant tout axé sur les objectifs à réaliser dans plusieurs domaines qui peuvent se rejoindre.

Dès lors, ces objectifs peuvent être classés en trois grandes familles :

- Tout d'abord **la réalisation et l'optimisation des processus**. C'est une étape essentielle dans la mise en œuvre du contrôle interne. A noter que le contrôle interne ne vise pas à ajouter des éléments de contrôle qui peuvent potentiellement ralentir et complexifier les processus. En revanche, il est là pour optimiser le processus à maîtriser de manière à apporter les meilleures conditions de sécurité possibles et à s'assurer un équilibre entre sécurité et facilité/ rapidité d'exécution.
- Ensuite, s'assurer que les **informations de gestion** prises en charge par les processus selon les critères de fiabilisation des comptes soient traduites dans les bons comptes.
- Enfin, **respecter la législation et la réglementation** puisque dans les secteurs hospitaliers, cette réglementation est particulièrement complexe et nécessite un minimum d'organisation.

L'objectif primordial du contrôle interne est l'aspect central de la maîtrise des risques. Un risque peut être défini comme un événement qui peut affecter une cible dans la réalisation

⁹ Entretien Responsable finances CHY, le 30 juillet 2017.

des objectifs fixés par une organisation. De fait, le contrôle interne s'appuie sur trois leviers :

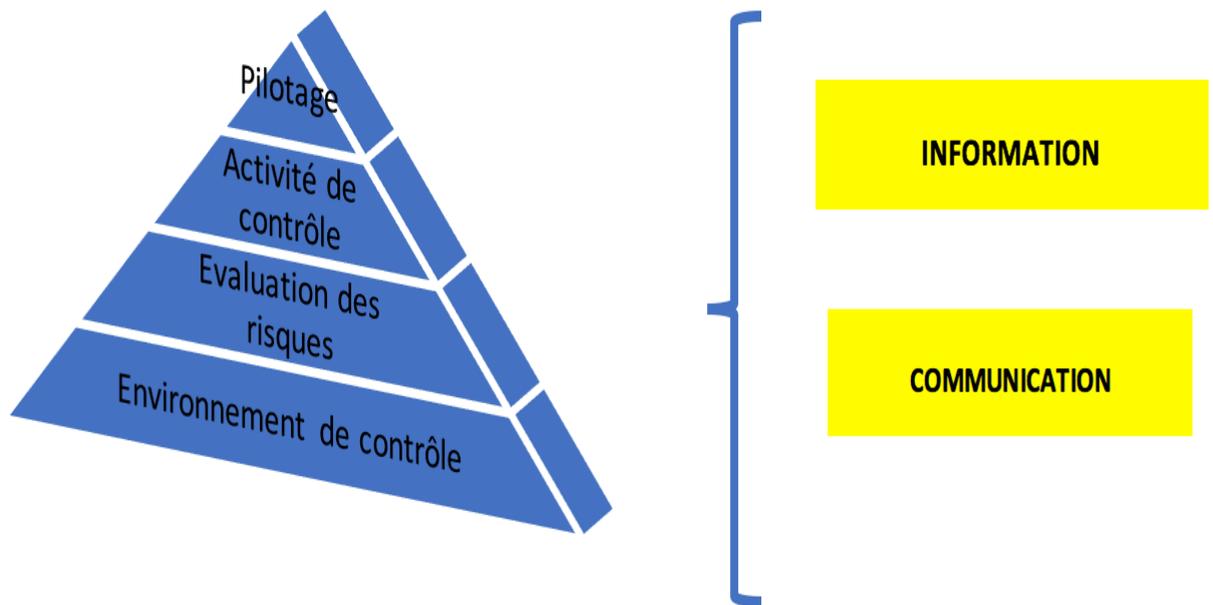
- L'organisation de la fonction comptable et financière
intégrant tous les acteurs, notamment les gestionnaires en amont des processus comptables
en séparant les tâches (réalisation et supervision)
en mettant en place des points de contrôle adéquats ;
- La documentation des procédures comptables et financières
un acteur formé et disposant d'un mode opératoire fait moins d'erreur.
- La traçabilité des opérations comptables
permettant d'assurer la production des comptes et leur « auditabilité » (chemin de l'audit)

Ces trois éléments s'appliquent également au domaine informatique : intégrité, disponibilité, caractère probant des données.

Par ailleurs, le contrôle interne est un enjeu incontournable pour tous les hôpitaux puisque la maîtrise des risques, inhérente à la gestion des comptes est source de performance à l'hôpital. La gestion des risques est un outil connu des hôpitaux notamment en termes de prise en charge des patients. Ainsi, la maîtrise des risques comptables peut être comparée à la démarche qualité dans le domaine médical (accréditation, recherches des évènements indésirables...) ¹⁰

Le contrôle interne tel qu'il est défini par COSO comporte plusieurs composantes. Il le représente par une pyramide. Il s'agit d'une démarche de construction.

¹⁰ Ministère de l'économie et des finances, Direction Générale des Finances publiques, 2013, INET, « Le dispositif de fiabilisation-certification des comptes des établissements publics de santé »



Source : « le contrôle interne comptable et financier à l'hôpital »/ Presses EHESP. 2016
 Claude-Anne DOUSSOT-Laynaud ; Nicolas GASNIER-Duparc

L'environnement de contrôle : il constitue le socle du dispositif et permet de déterminer le niveau de contrôle (organigramme fonctionnel, organisation, procédures...)

L'évaluation des risques : identification des risques opérationnels et évaluation de leur niveau de gravité (cotation du risque)

Les activités de contrôle : actions permettant de maîtriser le risque (documentation, organisation...)

Information/Communication : l'information doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans les délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités.

Le pilotage : il s'effectue dans le cadre des opérations courantes. Il est réalisé par les responsables et s'inscrit dans le cadre de l'amélioration continue.

1.2.3 Le contrôle interne : dispositif de maîtrise de risque

La définition du risque :

Le risque est un évènement susceptible d'avoir un impact négatif sur les missions à réaliser et d'empêcher l'atteinte des objectifs.

Le risque doit se distinguer des conséquences liées au risque et de la cause du risque.

Le facteur de risque est l'élément qui influe la probabilité de la survenance du risque.

Dans le cadre très spécifique du contrôle interne, les risques empêchent d'atteindre les critères de fiabilisation des comptes¹¹.

Ainsi le contrôle interne est un outil indispensable à la maîtrise des risques. Une fois le risque identifié, le contrôle interne permet de mettre en exergue des actions correctives puis préventives. Pour chacun des risques se trouvent des pratiques de contrôle recommandées (application d'une procédure, bonnes pratiques, réalisation de contrôle de niveau 1, puis de niveau 2, recommandations ...)

¹¹ Claude-Anne Doussot-Laynaud, Nicolas Gasnier-Duparc, "le contrôle interne comptable et financier l'hôpital", PRESSES de l'EHESP 2016

2 Le contrôle interne : une démarche à mettre en place au CHS

2.1 L'état des lieux du centre hospitalier Léon-jean Grégory

Avant d'introduire de nouveaux éléments dans le cadre du contrôle interne, il est important d'établir un diagnostic de l'existant afin de mettre en exergue ce qui existe déjà, ce qui serait utile quitte à le rénover un peu. De fait, une description de l'environnement de contrôle est indispensable. Pour cela, il est possible de s'appuyer sur divers éléments tels que : les organigrammes, les éléments de gouvernance, les descriptions de processus, les procédures établies etc...

Par ailleurs, même si le centre hospitalier Léon-Jean Grégory ne s'est pas encore lancé dans la démarche du contrôle interne, certains outils utilisés par la direction des finances peuvent s'apparenter à du contrôle interne.

En effet, par exemple l'AAH aux finances a mis en place plusieurs outils de contrôle concernant les provisions CET, ARE, les emprunts, la durée des amortissements, etc... Ce qui lui permet d'avoir un suivi régulier, une traçabilité et d'appliquer des mesures correctives en cas d'anomalies.

De plus, dans le cadre d'une meilleure maîtrise des mandatements et titres de recette, la direction des finances a procédé à une réorganisation du service finances. Cette réorganisation du service des finances a permis d'alléger la charge de travail trop importante de l'AAH aux finances, d'instaurer une nouvelle répartition des tâches entre les agents administratifs dans le but de réduire les dysfonctionnements et d'optimiser le service mandatements, titres de recette. En sus, la rédaction de procédures au sein du service finances pour les mandatements et titres de recette est en cours d'élaboration. A l'instar du service finances, une réorganisation du service du bureau des entrées a été réalisée améliorant ainsi l'identito-vigilance.

Ainsi, la réorganisation d'un service est un levier de contrôle interne. Elle permet d'optimiser la gestion d'un service, d'identifier les étapes effectuées par chacun des acteurs et de réduire la survenance de risques.

En outre, le centre hospitalier Léon-Jean Grégory est sollicité ponctuellement par le trésor public dans le cadre de la fiabilisation des comptes. En effet, par exemple, le trésor public

lui a demandé de justifier une provision qui datait des premières années de création du centre hospitalier.

Enfin, le centre hospitalier Léon-Jean Grégory met en place le protocole d'échange standard d'Hélios Version 2 (PESV2) dans le but de dématérialiser les titres de recettes et les mandats de dépenses et des bordereaux récapitulatifs. Ce protocole va permettre une amélioration des échanges entre l'établissement et le trésor public, et de la qualité d'exécution.

De fait, des outils de contrôle existent déjà au sein du centre hospitalier Léon-Jean Gregory, cependant ces derniers ne sont pas toujours formalisés ni réguliers. En effet, toute personne qui travaille met en place un contrôle qui n'est pas toujours formalisé.

Toutefois, aucun acteur n'a travaillé à la mise en place effective du contrôle interne au sein de l'établissement. Un dispositif de maîtrise des risques structuré repose avant tout sur la clarté des missions assignées aux acteurs et à l'organisation. Ce dispositif doit s'inspirer du principe de séparation des tâches. D'ailleurs la réorganisation des services de la direction des finances, de l'action territoriale et de la communication prend en compte ces dispositions.

Ainsi, la démarche du contrôle interne passe par l'implication et la collaboration de nombreux acteurs ayant un impact sur la qualité et la performance des établissements. Elle doit susciter l'adhésion de ces différents interlocuteurs afin d'éviter le blocage du déploiement du contrôle interne.

2.2 De nombreux acteurs impliqués dans le contrôle interne comptable et financier

Le personnel est au cœur de la démarche du contrôle interne. L'assurance en permanence d'un haut niveau de qualité et de sécurité dans une dynamique continue ne peut se faire sans l'implication, l'adhésion, la collaboration et la coordination des différents acteurs concernés. A noter que la mobilisation des acteurs est forte dans ce domaine et permet la diffusion au sein des établissements publics de santé et de leurs directions fonctionnelles d'une culture de la qualité comptable.¹²

¹² INSTRUCTION INTERMINISTERIELLE N°DGOS/PF1/DGFIP/2017/230 du 19 juillet 2017 relative à l'animation et au pilotage de la certification des comptes des établissements publics de santé à compter de 2017 – Ministère des solidarités et de la santé/Ministère de l'action et des comptes publics

2.2.1 L'adhésion des acteurs dans le dispositif de contrôle interne

Le contrôle interne est mis en œuvre par des personnes. Ce n'est pas seulement un ensemble de procédures et de documents. La mise en œuvre du contrôle interne est assumée par un ensemble d'acteur à tous les niveaux de la hiérarchie de l'organisation. Il est important de souligner que le contrôle interne n'est pas réduit à une rédaction de procédure. « Ce n'est pas une fin en soi ; il s'agit avant tout d'un outil d'amélioration des comptes et de la performance économique sous réserve des choix de gestion. »¹³ Le pilotage du contrôle interne se réalise à travers la mise en place de processus et l'intervention de différents acteurs. L'adhésion de ces acteurs doit permettre une qualité de fonctionnement du contrôle interne au sein de l'établissement.

En effet, le rejet de la part de certains acteurs peut avoir un impact bloquant dans la mise en œuvre du contrôle interne. Les référent cycles jouent alors un rôle indispensable à l'adhésion des acteurs. Ainsi, le contrôle interne peut amener à repenser les organisations et les pratiques, à élaborer de nouveaux documents (comme les procédures par exemple) afin d'améliorer la qualité et la performance des organisations. « Le contrôle interne peut entraîner une remise en cause des perspectives ; c'est l'opportunité de se remettre en question »¹⁴

Les principaux acteurs du contrôle interne sont :

- **Le Directeur Général** en tant que responsable de l'établissement, est l'initiateur du contrôle interne. Son implication est indispensable au bon fonctionnement de mise en œuvre du contrôle interne. En matière comptable, il prend la responsabilité d'arrêter les comptes. Autrement dit, il est responsable du fait que « les comptes sont bien le reflet de la réalité économique de son établissement, de son activité sur l'année écoulée et de son patrimoine ». Dès lors la mise en place d'un contrôle interne comptable et financier permet de garantir la qualité de production des comptes.
- **Les directions adjointes** ont un rôle primordial dans la mise en œuvre du contrôle interne. Chacune a son périmètre de responsabilité et met en place les orientations de la direction générale. La sécurité du déroulement des processus

¹³ Entretien AAH référent Contrôle interne CH Tours 8 août 2017

¹⁴ Entretien AAH référent Cycle CH Castres 25 juillet 2017

passer par l'organisation, les compétences et les outils bien définis par les directions adjointes.

- **Les cadres de l'établissement** : de manière très opérationnelle, les cadres de l'établissement élaborent des plans d'action dans les différents cycles et déploient le contrôle interne au niveau le plus fin des processus, de manière efficace et pertinente.
- **Le personnel** : dans l'exécution des tâches, l'ensemble du personnel est un acteur du contrôle interne contribuant à la qualité des informations véhiculées, à la sécurisation des processus et de fait à la qualité comptable. Par exemple, un médecin, contribue à la fiabilisation des comptes au même titre que le collaborateur des services économiques, par la qualité de son codage.
- **Le comptable public** : le comptable public est responsable de l'exécution des recettes et des dépenses mais aussi garant de la qualité des comptes et du respect des procédures financières.

Les différents acteurs peuvent être force de proposition et source d'échange d'idées.

De fait, la collaboration de ces acteurs est indispensable au bon fonctionnement du déploiement du contrôle interne au sein des établissements. Par ailleurs, l'élaboration de plan d'action et le pilotage du contrôle interne peut incomber à l'AAH. C'est pourquoi, le rôle de l'AAH dans la mise en place et la mise en œuvre du contrôle interne au sein des établissements est incontournable.

2.2.2 Le rôle de l'AAH dans le pilotage et la mise en œuvre du contrôle interne

Les différents établissements et interlocuteurs interrogés lors de l'enquête terrain ont tous sans exception mis en exergue le rôle primordial de l'AAH dans le déploiement du contrôle interne. En effet, le référent contrôle interne incombe en général à l'AAH rattaché à la direction des affaires financières, sauf pour le centre hospitalier de Perpignan, où le référent du contrôle interne est rattaché à la direction générale.

En général, le cadre missionné sur la mise en place du contrôle interne au sein d'un établissement public de santé concerne un AAH. C'est lui qui est chargé de porter le projet au sein de l'établissement en collaboration avec d'autres responsables de service. Ces autres responsables de service occupent pour la plupart des fonctions d'AAH. De

fait, qu'il soit impliqué en qualité de contrôleur interne ou référent cycle (Achat-stock, recette, Paie PM et PNM, immobilisation), l'AAH est un acteur incontournable et indispensable dans le déploiement du contrôle interne au sein de l'établissement.

Référent contrôle interne ou référent de cycle en fonction de la spécialité de l'AAH, l'AAH doit mobiliser plusieurs compétences : il a un rôle d'expertise, de conduite de projet, de manager et d'encadrant.

A) Un rôle d'expertise :

L'exigence d'une comptabilité de qualité, régulière, sincère, ainsi que l'image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'hôpital implique pour l'AAH d'avoir des compétences techniques dans son domaine d'expertise, que ce soit les finances, les achats, la gestion des stocks, les ressources humaines, la facturation etc...

De fait, « il a un rôle très important puisqu'il apporte la technicité relative à son domaine de compétence, les connaissances et les idées pour aboutir aux résultats escomptés. »¹⁵ Par exemple, l'AAH aux finances maîtrise la comptabilité M21. Dans le cadre du contrôle interne, il élabore les procédures pour la partie finances en collaboration avec les agents du service et supervise les opérations de mandatement des dépenses et des titres de recette. Il peut être sollicité par les agents sur la comptabilité publique pour une opération de mandatement par exemple.

Dès lors, il se doit de maîtriser parfaitement la comptabilité publique afin d'apporter un élément de réponse aux équipes et d'éviter ainsi des erreurs de comptabilité. Il peut être amené à faire différentes requêtes pour certains domaines. Il participe à l'élaboration et l'analyse des documents budgétaires étudiés par les commissaires aux comptes tels que l'EPRD, le compte financier, le compte de résultat, le bilan, les retraitements comptables... Il est dès lors le référent adéquat pour chapoter la mise en place du contrôle interne et son bon déroulement.

Enfin, l'expertise et la technicité sont des compétences indispensables à l'AAH. Il se doit de connaître la technicité de la comptabilité puisqu'il peut être amené à analyser les provisions, le patrimoine etc...

¹⁵ Entretien Référent contrôle interne CHY 30 juillet 2017

B) Un rôle de pilote et conduite de projet :

Le contrôle interne est un préalable au projet de fiabilisation des comptes et de la certification des comptes.

Ainsi la mise en place du contrôle interne passe par un mode projet. C'est un dispositif indispensable quant à la réussite du projet. Il passe par la mise en place d'une organisation rigoureuse pilotée par un Comité de Pilotage COPIL, de groupes de travail, d'objectifs, de plans d'action, de mesures préventives/correctives et d'échéances.

Structurer et piloter la démarche de contrôle interne relèvent généralement de l'AAH. Ici, l'AAH a un rôle de chef de projet où il chapote l'ensemble des actions relatives au contrôle interne et gère l'organisation. Il est le vecteur central et canalise les informations pour faciliter la communication entre les acteurs et la réussite de la mise en œuvre du contrôle interne. Le bon déroulement des mesures de contrôle interne nécessite l'identification et la clarté des missions de chacun définies au préalable.

Par ailleurs, bien souvent l'AAH référent du contrôle interne est rattaché par la direction des finances. Ce rattachement peut entraîner certaines difficultés quant à l'adhésion des autres acteurs des autres fonctions. De fait, pour favoriser la légitimité et la marge de manœuvre, le centre hospitalier de Perpignan a fait le choix de rattacher l'AAH référent contrôle interne à la direction générale. Ce qui peut faciliter les échanges avec les autres directions et assurer une meilleure légitimité.¹⁶

C) Un rôle de manager et d'encadrant

Le dispositif de contrôle interne est connu pour être un levier managérial. Dès lors, dans sa mise en œuvre l'AAH a un rôle non seulement d'expertise mais également de manager. En effet, qu'il soit impliqué comme contrôleur interne ou référent cycle, il doit manager ses équipes de manière à mettre en pratique les orientations stratégiques de l'établissement concernant le contrôle interne.

Par ailleurs, l'AAH en tant que manager doit pouvoir communiquer sur la démarche de contrôle interne afin de sensibiliser tous les acteurs concernés. L'explication du contrôle interne et la définition des objectifs pour chaque acteur de manière claire et transparente sont des éléments indispensables de management qui incombent à l'AAH pour la réussite du projet de fiabilisation des comptes et du déploiement du contrôle interne. Le manager

¹⁶ Entretien avec Référent contrôle interne CH Perpignan le 17 juillet 2017

se doit d'être le vecteur d'information afin de fédérer les collaborateurs autour de l'amélioration des pratiques et de la performance qui faciliteraient sur le long court les missions de chacun.

Ainsi, l'AAH se doit de concrétiser les objectifs fixés dans le cadre du contrôle interne tout en prenant en considération les attentes et les demandes de ses collaborateurs. L'AAH a un rôle d'animateur des équipes. Il se doit de communiquer facilement à travers les informations nécessaires à la bonne réalisation des missions relatives au contrôle interne. Il accompagne et encadre ses collaborateurs en les aidant à bien comprendre les règles et les attentes liées aux actions à mener dans la mise en œuvre du contrôle interne.

3 La mise en œuvre du contrôle interne dans les établissements de santé

3.1 Proposition d'un plan d'action de déploiement du contrôle interne

« Dans le cadre de la fiabilisation des comptes, la première étape à faire avant d'entrer dans le processus de contrôle interne est la justification des comptes du bilan par classe de 1 à 5 par fiche et par compte par année avec l'élaboration d'un dossier permanent et d'un dossier de révision par année. »¹⁷ Le déploiement du contrôle interne se fait dans un deuxième temps.

3.1.1 Organisation de la mise en place du contrôle interne

Les principales actions engagées dans le déploiement du contrôle interne pour renforcer la maîtrise des risques financiers et comptables qui concourent à la fiabilisation des comptes relèvent de l'organisation du projet à travers l'instauration de la gouvernance, le pilotage du dispositif et l'approche hiérarchisée des risques¹⁸.

Les actions à mener :

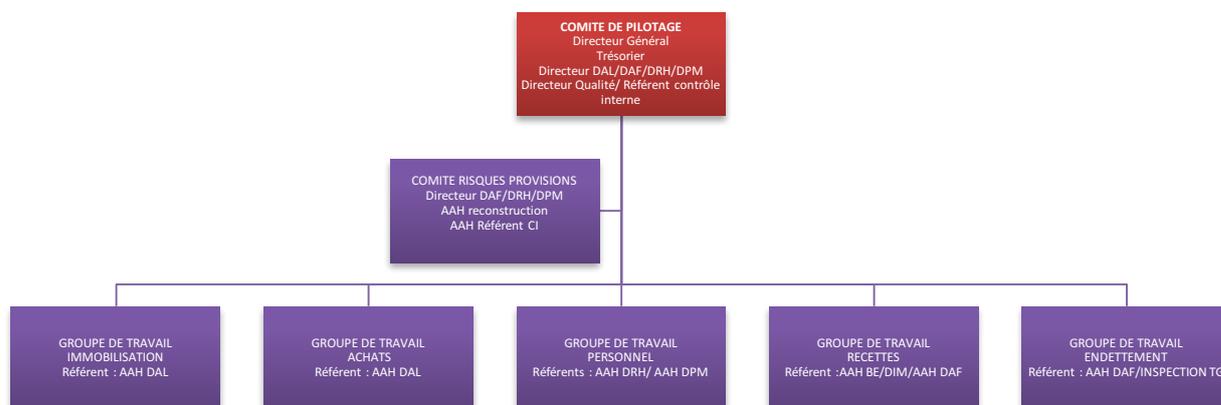
¹⁷ Entretien Référent Contrôle interne CHY, 30 juillet 2017

¹⁸ INSTRUCTION INTERMINISTERIELLE N°DGOS/PF1/DGFIP/2017/230 du 19 juillet 2017 relative à l'animation et au pilotage de la certification des comptes des établissements publics de santé à compter de 2017 – Ministère des solidarités et de la santé/Ministère de l'action et des comptes publics

- La gouvernance

La première action à mener est l'importance d'établir une gouvernance bien définie avec la mise en place d'une organisation du pilotage du contrôle interne en mode projet. Dès lors, cette gouvernance s'exprime à travers la mise en place des groupes de référents pour chaque cycle.

L'organisation du pilotage du contrôle interne peut se faire de la manière suivante :



Ici le référent contrôle interne est exercé par un AAH qui ne dépend pas de la direction des affaires financières mais plutôt de la direction générale dans le but de faciliter les interactions avec les autres directions et d'accorder plus de crédit et de légitimité au contrôleur interne. Cette organisation peut convenir dans un grand établissement. Toutefois, dans un établissement à taille humaine ou un petit établissement, l'AAH contrôleur interne relève de la direction des affaires financières et a la double casquette Contrôleur interne et AAH Finances.

Cependant, il est vrai que, de part sa maîtrise des documents budgétaires et de la comptabilité publique M2 étudiées par le commissaire aux comptes, l'AAH aux finances a les compétences et la technicité pour assumer ce double rôle.

La proposition ci-dessus de mettre un contrôleur interne rattaché à la direction générale peut être innovante et pertinente, surtout si l'AAH aux finances a une charge de travail suffisamment importante qui pourrait compromettre le rôle de référent CICF. En effet, le référent contrôleur interne, en raison de sa mission de chef de projet est amené à être souvent sollicité par les différents acteurs concernés. Dès lors, avoir un AAH expert contrôle interne peut être une solution.

Le groupe des référents peut être formalisé de la manière suivante :

SERVICES / POLES	FONCTIONS	NOMS
TRESORERIE	Inspecteur	
DAL	AAH	
DSI	Ingénieur	
PHARMACIE	CHEF DE SERVICE	
DAF	AAH	
DRH	AAH	
DAM	AAH	
QUALITE	Ingénieur qualité ou AAH	
DIM	Praticien hospitalier	
FACTURATION BE	AAH/ ingénieur	
Contrôle interne	AAH Référent CICF	

Si l'établissement est un établissement de type CHU, plusieurs AAH peuvent être référent pour un même cycle.

Le choix des référents ne doit pas être pris à la légère. C'est une étape cruciale puisque le rôle de l'AAH référent associe expertise et conduite de projet. Il doit avoir les compétences et la technicité nécessaires et adaptées à la réussite des missions qui lui seront confiées.

Dans la même logique de gouvernance et d'organisation, chaque référent doit être chargé d'élaborer et d'actualiser l'**organigramme fonctionnel** pour chaque fonction.

L'objectif de l'organigramme fonctionnel est de mettre en évidence : *qui fait quoi dans chaque service ? Quel est le suppléant ? Quel est le superviseur ?*

L'organigramme fonctionnel est un outil non négligeable dans la mise en place organisationnelle du contrôle interne afin de définir clairement les différents acteurs. Il est l'outil qui permet le mieux de décrire les processus en amont.

Exemple Organigramme fonctionnel : Cycle Personnel- Autres charges et provisions, suivi budgétaire

ORGANIGRAMME FONCTIONNEL - CYCLE PERSONNEL										PROVISIONS SUIVI BUDGETAIRE	
SERVICE : DRH										Version MAI 2014	
Procédures	Taches	Acteurs	Titulaire			Suppléant			Responsable de la supervision contemporaine (visa)	Observations	
			Nom	Délégation de signature	Application informatiques / profils informatiques	Nom	Délégation de signature	Application informatiques / profils informatiques			
AUTRES CHARGES ET PROVISIONS											
Provision CET	Recensement et calcul de la provision	DRH SECTEUR...									
		DAF									
	Intégration comptable de la provision	TRESORERIE									
	Reprise	DAF									
		TRESORERIE									
Provision pour contentieux social	Recensement et calcul de la provision	DRH SECTEUR...									
		DAF									
	Intégration comptable de la provision	TRESORERIE									
	Reprise	DAF									
		TRESORERIE									
Allocation retour à l'Emploi / convention Pôle emploi	Calcul de l'allocation	DRH SECTEUR...									
	Liquidation	DRH SECTEUR...									
	Visa	TRESORERIE									
Inventaire	Recensement des charges à rattacher et comptabilisation	DRH SECTEUR...									
		DAF									
	Contrôle du rattachement	TRESORERIE									
SUIVI BUDGETAIRE											
Suivi budgétaire	suivi réalisations/prévisions	DRH SECTEUR...									
		DAF									
	dépassement comptes limitatifs	TRESORERIE									

Sources : CH Perpignan- Référent Contrôle interne Entretien juillet 2017

Pour qu'un organigramme soit efficace, il doit être le plus détaillé possible avec l'identification de chaque acteur intervenant dans la procédure.

Une fois le projet de déploiement de contrôle interne amorcé, il est utile au début de mettre en place des réunions comprenant les référents des groupes de travail pour chaque cycle avec une périodicité régulière. Le rythme des réunions pourra être de

manière aléatoire et en fonction des besoins une fois que la mise en œuvre du contrôle interne sera bien intégrée.

- La cartographie des risques :

La deuxième étape à mettre en place est la cartographie des risques pour chaque cycle. C'est une étape qui demande de la rigueur envers les acteurs concernés et qui se fait de manière progressive.

Chaque référent doit identifier avec son équipe les différents risques. Pour se faire, ils ont à disposition sur le site du ministère des modèles de cartographie des risques pour chaque cycle :

<http://solidarites-sante.gouv.fr/professionnels/gerer-un-etablissement-de-sante-medico-social/performance-des-etablissements-de-sante/fiabilisation-et-certification-des-comptes/article/fiches-comptables-et-cartographie-des-risques>¹⁹

Pour chaque cycle (Achats, Immobilisations, Recettes, Personnel, Endettement et trésorerie), les cartographies permettent de mettre en évidence les risques importants ou pas sur les comptes, ainsi que la proposition d'actions à mettre en place pour éviter la survenance des erreurs.

Exemple de Diagnostic de la survenance des risques pour le cycle des Immobilisations proposés sur le site du ministère solidarité et de la santé :

¹⁹ Site consulté le 10 juillet 2017

Cartographie type du cycle des immobilisations

Version novembre 2011

Cycles / Processus et observations	Principaux comptes			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité comptable	Impact financier	Probabilité	Exemples de mesures de maîtrise du risque
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
1 - Cycle immobilisations											
1.10 - Acquisitions à titre onéreux immobilisations corporelles et incorporelles				Général	Ensemble	ORD/CL	Absence de règles et de procédures formalisées Non respect des règles et des procédures				Détermination de règles, notamment comptables, et de procédures formalisées et communication de celles-ci à tous les acteurs concernés
					Ensemble	ORD/CL	Non respect des règles comptables en matière de comptabilisation des immobilisations (notamment : production immobilisée)				Définition des responsabilités (circuit de validation et identification du processus de supervision)
					Ensemble	ORD/CL	Absence de séparation des tâches entre les fonctions d'expression des besoins (équipements), de passation des commandes (dans le cadre ou non de marchés) et d'autorisation des commandes, de réception, d'enregistrement comptable, de contrôle des factures, de contrôle de l'état d'avancement des travaux, règlements des fournisseurs Non respect des délégations				Réalisation d'organigrammes séparant les tâches, à défaut que celles-ci soient réalisées par des individus différents Gestion des habilitations (gestion informatiques, délégations de signatures)
	20 / 21 / 237 /238		613	Commande	Engagement comptable Engagement juridique	ORD	Non-respect des règles et procédures	Régularité	Faible	Moyen	Traçabilité des opérations Suivi de l'exécution de chaque marché Contrôle de supervision du respect ou de la mise en œuvre des procédures de commande
						ORD	Litiges et contentieux dus au défaut de respect du code des marchés publics (mise en concurrence, procédure d'attribution, seuil des marchés, etc)	Régularité	Moyen	Moyen	Maîtrise des règles de la commande publique - Observation des règles de publicité - Dispositif de veille technique, juridique, environnemental et social des entreprises
						ORD	Collusion entre le service acheteur et le fournisseur	Régularité	Faible	Faible	Utilisation de bons de commande (BdC) prénumérotés Validation et visa des BdC par une personne autorisée

D'après l'instruction interministérielle n°DGOS/PF1/DGFIP/2017/230 du 19 juillet relative à l'animation et au pilotage de la certification des comptes des établissements publics de santé à compter de 2017, « il convient désormais pour les établissements de santé de se concentrer sur les zones les plus à risques en priorisant les actions au regard des enjeux significatifs, pouvant engendrer des réserves ou un refus de certification. »

De fait, les points les plus souvent audités par les commissaires aux comptes durant les exercices de fiabilisation sont définis dans le tableau²⁰ suivant :

²⁰ INSTRUCTION INTERMINISTRIELLE N°DGOS/PF1/DGFIP/2017/230 du 19 juillet 2017 relative à l'animation et au pilotage de la certification des comptes des établissements publics de santé à compter de 2017 – Ministère des solidarités et de la santé/Ministère de l'action et des comptes publics Annexe 6 : points audités par les commissaires aux comptes dans le cadre de la certification des comptes des exercices 2014-2015

Thèmes	Points audités
Immobilisations	<ul style="list-style-type: none"> - Existence d'un inventaire physique et justification par des pièces probantes (titre de propriété ou pièces équivalentes) - Rapprochement de l'inventaire physique avec l'inventaire comptable - Existence d'un seuil pour la distinction immobilisations/charges - Définition et formalisation des durées d'amortissement, cohérence de ces durées avec les durées d'utilisation des biens - Justification des mises en service et des mises au rebut - Approche par composants - Mise en œuvre du prorata temporis, y compris avec application rétrospective
Provisions et dépréciations de créances	<ul style="list-style-type: none"> - Définition et formalisation des méthodes de provisionnement et de dépréciation - Justification des soldes des comptes de provisions (par exemple : justification des Provisions pour litiges ; correction des provisions comptabilisées à des fins de pilotage budgétaires) par des pièces probantes
Dette sociale, rémunérations et éléments variables de paie	<ul style="list-style-type: none"> - Définition et formalisation des méthodes de comptabilisation des provisions et charges à payer (CET, ARE, heures supplémentaires, CNRACL...) - Rapprochement entre DADS, le livre de paie et la comptabilité générale - Liquidation de la paye (compteur de temps, éléments variables de la paye)
Recettes	<ul style="list-style-type: none"> - Cartographie et contrôle des interfaces des logiciels métier avec les logiciels financiers - Formalisation et traçabilité des contrôle du DIM aux différents niveaux du processus, des contrôles sur les consultations externes, traitement des rejets assurance maladie
Stocks	<ul style="list-style-type: none"> - Suivi et valorisation des stocks déportés - Formalisation de l'inventaire physique
Dotations et subventions	<ul style="list-style-type: none"> - Correcte imputation et justification des soldes
Rattachement des charges et produits à l'exercice	<ul style="list-style-type: none"> - Comptabilisation des séjours à cheval - Correct rattachement des heures supplémentaires et des primes de service versées en fin d'année
Système d'information SI	<ul style="list-style-type: none"> - Existence d'une cartographie des SI, gestion des habilitations, sauvegardes, plan de reprise d'activité, connaissance des contrôles embarqués, gestion des interfaces entre applicatifs, gestion des évolutions

Afin de prioriser les actions envers les risques les plus importants, il est nécessaire d'effectuer une cotation du risque.

- La cotation du risque :

Pour coter les risques selon leur probabilité de survenance et de gravité, il convient de récupérer les grilles de cotations qui sont utilisées par la qualité et la gestion des risques. Pour cela, il est intéressant de se rapprocher de l'ingénieur en charge de la qualité qui pourra apporter une aide précieuse quant à la cotation des risques.

- La rédaction des procédures :

Parmi les actions à mener, la rédaction de procédure est l'une des plus importantes. Même s'il ne faut pas pour autant se contenter de rédaction de procédure, elle est un élément essentiel à la réussite du déploiement du contrôle interne. D'ailleurs la documentation des principales procédures en hiérarchisant les priorités selon l'importance des enjeux financiers, ainsi que le contrôle de ces processus à enjeux font parties des investigations des commissaires aux comptes.

- La mise sous contrôle :

Une fois les plans d'actions définis, la rédaction des procédures en cours, il est essentiel de mettre sous contrôle par une maîtrise des risques. Ce contrôle peut s'effectuer à plusieurs niveaux. Le premier niveau peut être une auto-évaluation par les agents qui réalisent les tâches. Le deuxième niveau peut s'effectuer par l'encadrant. Ces deux niveaux de contrôle entraînent une meilleure maîtrise de la survenance des erreurs avec l'instruction de mesures correctives immédiates en cas d'erreur par exemple.

Par ailleurs, la réussite du contrôle interne passe par une structuration et une organisation bien établie. Dès lors, la DGFIP propose des outils aidant à la mise en œuvre du contrôle interne.

3.1.2 Acteurs et Partenariats

La réussite du contrôle interne passe par un fort partenariat aussi bien en interne qu'en externe.

Par exemple, la qualité habituée à la gestion des risques, à formaliser, et à établir des normes est d'un grand soutien dans l'élaboration des procédures.

Par ailleurs, les référents régionaux peuvent jouer un rôle dans la sensibilisation et la diffusion des enseignements et des points clés d'une fiabilisation et certification des comptes. Les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des ARS et de la DRFIP peuvent apporter une assistance de premier niveau aux établissements et aux comptables en cas de difficultés rencontrées dans les travaux de préparation à la fiabilisation des comptes.

- La formation :

Un niveau d'expertise est indispensable pour les référents cycles. La DGFIP propose une offre de service sur le déploiement du contrôle interne comptable et financier. Pour accompagner les établissements dans le renforcement de leur dispositif de contrôle interne, elle propose une offre gratuite basée sur le volontariat. Elle consiste en :

- Une formation de deux jours à destination des référents contrôle interne
- Des référentiels de contrôle interne. A ce jour six référentiels ont été rédigés.

En sus, l'enquête terrain auprès de différents directeurs adjoints aux finances, référents contrôle interne, et référents cycles a permis de mettre en exergue des préconisations, et des points de vigilance dans le déploiement du contrôle interne.

3.2 Les astuces et points de vigilance

3.2.1 Les préconisations et les conseils recueillis au cours des entretiens auprès des acteurs pilotes du contrôle interne

« Dans le cadre de la fiabilisation des comptes, avant de se lancer dans l'engrenage du contrôle interne, il est important de partir au niveau comptable, purement comptable et voir ce qui va et ce qui ne va pas dans la classe 1,2,3 du Bilan et ensuite s'attaquer au contrôle interne dans un deuxième temps. La classe 1 Apports et Subventions est vraiment à regarder en premier dans le détail. C'est le premier travail à faire avant de mettre en place le contrôle interne. Les fiches comptables proposées sur le ministère des solidarités et de la santé sont des outils aidants pour l'analyse de ces classes comptables. »²¹

²¹ Entretien Référent Contrôleur interne CH Perpignan, le 17 juillet 2017

Par ailleurs, quelques solutions ont été envisagées par les auditionnées pour faciliter et améliorer la mise en œuvre du contrôle interne comme :

- La mise en place d'audits réguliers afin d'évaluer par des indicateurs la fiabilité des informations ou données traités par cycles achats-charges, recettes-produits, immobilisations-stocks
- La création d'un comité de contrôle interne avec un acteur des différents services ou direction afin de donner et de transmettre les bonnes informations
- Prioriser les actions les plus urgentes afin de ne pas s'éparpiller
- Passer du temps sur le terrain pour comprendre la chaîne de fabrication des chiffres (recettes, paie, recherche, dématérialisation PESV2...)
- Lister les erreurs humaines afin de proposer des formations adaptées en vue d'améliorer les compétences du personnel

3.2.2 Les points de vigilance

Les acteurs pilotes du contrôle interne peuvent être amenés à rencontrer des difficultés dans certains domaines pouvant entraîner un frein à la mise en œuvre du contrôle interne. C'est pourquoi certains points de vigilance sont à identifier :

Au niveau du Système d'information : Certaines requêtes pourraient être faites de manière informatisée, mais la non adaptation et la complexité des systèmes entraînent des freins. Une perte de temps peut en découler.

Par ailleurs, au niveau des compétences : des lacunes de formation et compétences du personnel peut induire une difficulté dans la réalisation des missions à travers des erreurs humaines.

Au niveau de la rédaction des procédures : il est important de cibler les choses qui sont importantes et de ne pas être en mode procédure dans tous les sens.

Enfin, au niveau de la communication : la nécessité de sensibiliser les acteurs sur le contrôle interne est primordial. De fait, le contrôleur interne doit être vigilant dans son approche vis-à-vis des équipes. « En effet, il se peut qu'il y ait des personnes qui n'ont pas envie de formaliser leurs tâches : dès lors il faut venir en appui et accompagner les

écritures, prévoir des créneaux pour écrire. Privilégié la communication auprès des équipes en toute transparence est indispensable à la réussite du projet.»²²

²² Entretien référent contrôle interne : CH X 26 juillet 2017

Conclusion

En définitive, la fiabilisation des comptes peut être entendue comme un levier de performance des établissements de santé. En effet, la fiabilisation des comptes en mode projet ne peut se faire sans le déploiement du contrôle interne. Le contrôle interne au sein de l'établissement public de santé est un dispositif à la fois de maîtrise des risques mais également un outil managérial prégnant.

Le contrôle interne peut être conçu non pas comme une crainte mais plutôt comme une opportunité de rationaliser, de sécuriser et d'optimiser les processus de gestion de l'établissement comprenant pour chaque cycle :

- Un axe opérationnel visant l'efficacité (non gaspillage des moyens, amélioration des performances, pertinence de la dépense...)
- Un axe financier et comptable garantissant la qualité de l'information, la conformité aux réglementations, la sauvegarde et la protection du patrimoine.

De fait, le contrôle interne est avant tout un outil de performance et managérial au service des gestionnaires.

Enfin, dans la même logique de gestion des risques, le contrôle interne converge avec les démarches qualité et la certification HAS. En effet, ces dix dernières années les hôpitaux ont vu fleurir les démarches qualité selon la norme ISO 9001, y compris des démarches de gestion des risques environnementaux selon la norme ISO 14001. A l'instar de la démarche qualité selon la norme ISO 9001, le contrôle interne repose sur la formalisation de cartographie des risques. La certification HAS est bien établie et appréhendée par les équipes. Elle a permis de mettre en exergue un système de management qui permet de lisser la charge de travail et d'intégrer au quotidien une démarche qualité rendue quasi « indolore » pour les équipes. Ainsi, le contrôle interne s'oriente de la même manière vers une démarche de gestion des risques, peut s'inspirer de fait de la certification HAS en créant un système de management performant et efficient.

Bibliographie

Textes législatifs et réglementaires / guides officiels :

Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé (Direction générale de l'offre de soins) –
Ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Réforme de l'État (Direction Générale
des Finances Publiques), « Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux », parution
octobre 2011, »

Ministère de l'économie et des finances, Direction Générale des Finances publiques, ,
« Le dispositif de fiabilisation-certification des comptes des établissements publics de
santé » 2013, INET

Loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant sur la réforme Hôpital, Patient, Santé, Territoire

INSTRUCTION INTERMINISTERIELLE N°DGOS/PF1/DGFIP/2017/230 du 19 juillet 2017
relative à l'animation et au pilotage de la certification des comptes des établissements
publics de santé à compter de 2017 – Ministère des solidarités et de la santé/Ministère de
l'action et des comptes publics Annexe 6 : points audités par les commissaires aux
comptes dans le cadre de la certification des comptes des exercices 2014-2015

Articles :

RODOLPHE BOURRET, ERIC MARTINEZ ; MAXIME VERT ; ALEXANDRE VERNHET ;
GERALD NARO « La certification des comptes des hôpitaux publics à l'horizon 2014 : un
état de l'art au travers du témoignage du CHRU de Montpellier », *Politiques et
management public* [En ligne], Vol 30/4 | 2013, mis en ligne le 20 avril 2016, consulté le
10 juillet 2017. URL : <http://pmp.revues.org/6909>

Dépêche, *Revue Fiduciaire, Comptabilité*, Etablissement de santé, « les hôpitaux publics
désormais soumis à la certification des comptes » site :
<http://rfsocial.grouperf.com/depeches/30418.html> consulté le 20 juillet 2017

Ouvrage :

DOUSSOT LAYNAUD C-A, GASNIER-DUPARC N, « Le contrôle interne comptable et financier à l'hôpital », Presses EHESP. 2016

Mémoire :

CYRIELLE BONNET, Mémoire « les enjeux du contrôle interne au CH de Saint-Nazaire », 2016

Support électronique /Site internet :

Ministère des solidarités et de la santé (Direction générale de l'offre de soins), « certification des comptes et département d'information médicale », site : <http://solidarite-sante.gouv.fr>, consulté le 10 Août 2017

Collectivités locales- gouvernement, « PESV2 », site : <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/protocole-dechange-standard-pes-0> ; consulté le 20 septembre 2017

Portal Education, « Elaboration plan d'action » ; site <https://portal.education.lu/Portals/5/Documents/PDS/Le%20plan%20d%27action.pdf> ; consulté le 22 août 2017

Ministère des solidarités de la santé ; « cartographie des risques et fiches comptable » , site : : <http://solidarites-sante.gouv.fr/professionnels/gerer-un-etablissement-de-sante-medico-social/performance-des-etablissements-de-sante/fiabilisation-et-certification-des-comptes/article/fiches-comptables-et-cartographie-des-risques> ; consulté le 17 juillet 2017

Documents interne :

Centre Hospitalier Léon-Jean Grégory ,« Rapport d'activité 2016 » 2016

Centre hospitalier Perpignan, « matrice organigramme fonctionnel (exemple du personnel) », 2014

Centre hospitalier Perpignan, « projet de procédure stock », 2014

Centre hospitalier Perpignan « Page du rapport d'activité 2016 avec les principales données d'activité »

Liste des annexes

Annexe 1 : Guide d'entretien

<i>Guide d'entretien</i>
Objectif : Mettre en place le contrôle interne en établissement.
MEMOIRE : Le contrôle interne : un dispositif de maîtrise des risques indispensable à la fiabilisation des comptes
<i>Personnes interviewées : Référent contrôle interne, AAH Finances, AAH référent cycle, Directeur des finances.</i>
Présentation de la personne
<ul style="list-style-type: none">✓ Pouvez-vous vous présenter ? (Poste actuel, parcours, expérience...) ✓ Pouvez-vous présenter la structure dans laquelle vous travaillez ?
Etat des lieux de la question du contrôle interne
<ul style="list-style-type: none">✓ Comment s'est posée la question du contrôle interne dans votre établissement ?✓ Pouvez-vous décrire succinctement en quoi consiste le contrôle interne ?✓ Qu'est ce qui était fait sur le contrôle interne avant que vous preniez ce poste ?
Projet/Objectif
<ul style="list-style-type: none">✓ Par quoi avez-vous commencé ? Comment avez-vous débuté ?✓ Comment avez-vous mis en place le contrôle interne ? Quel organigramme ? Quelle Organisation ? Quelle démarche ? ✓ Le référent contrôle interne est rattaché à quelle direction ?✓ Quel est votre rôle dans la mise en œuvre du contrôle interne ? ✓ Quel est le rôle de l'attaché d'administration hospitalière dans la mise en place du contrôle interne ?
<small>Mémoire : Contrôle interne : un dispositif de maîtrise des risques indispensable à la fiabilisation des comptes EHESP ____ Lina GUERS</small>

- ✓ Quelles sont les difficultés que vous rencontrez ?
- ✓ Avez-vous eu des formations ? (Réunions en lien avec le contrôle interne ?) Si oui, qu'en retirez vous ?
- ✓ Quelles sont les prochaines grandes échéances à venir dans le cadre du contrôle interne ?
- ✓ Quel plan de communication interne pour faire adhérer les agents à la démarche du contrôle interne ?

Collaborateurs

- ✓ Quels sont vos principaux interlocuteurs et collaborateurs ?
- ✓ Quel est le rôle de chacun ?
- ✓ A quelle fréquence vous échangez ?

Outils de gestion

- ✓ Pouvez-vous m'indiquer les outils que vous utilisez pour la mise en œuvre du contrôle interne ?
- ✓ Comment avez-vous identifié les risques ? Comment avez-vous coté les risques ? Quel référentiel de cotation a été mis en place ?
- ✓ Avez-vous mis en place des indicateurs de suivi et des indicateurs qualitatifs ? pouvez-vous donner des exemples ?

Exemple : Gestion de projet : diagramme de Gantt (échéance), composition des groupes de travail, pilotage

Evaluation du contrôle interne : tableau de bord, indicateur de suivi et indicateur qualitatif

- ✓ Au niveau des éléments de maîtrise de risque, avez-vous mis en place deux niveau de contrôle interne ?

*Mémoire : Contrôle interne : un dispositif de maîtrise des risques indispensable à la fiabilisation des comptes
EHESP _____ Lina GUERS*

- ✓ Si oui, pouvez-vous donner des exemples de contrôle interne de premier niveau et de deuxième niveau ?

Proposition à venir

- ✓ Existe-t-il selon vous des solutions qui n'ont pas été mises en place pour faciliter la mise en œuvre du contrôle interne ?
- ✓ Quels conseils donneriez-vous au personne qui sont en charge du contrôle interne ou qui souhaitent mettre en place un contrôle interne ?
 - Erreur à éviter
 - Astuces
 - Point de vigilance
- ✓ Auriez-vous des idées pour faire évoluer le dispositif ?
- ✓ Auriez-vous d'autres éléments à ajouter sur cette thématique ?

Mémoire : Contrôle interne : un dispositif de maîtrise des risques indispensable à la fiabilisation des comptes
EHESP ____ Lina GUERS

Annexe 2 :

Analyse grille entretien : Synthèse des entretiens des établissements auditionnés

Présentation de la personne	<p>Fonction des personnes interrogées :</p> <p>AAH – Ingénieur Directeur</p> <p>Poste occupé :</p> <p>Responsable CICF Responsable Certification comptable Réfèrent Cycle RH Réfèrent CICF Direction affaires financières</p>
Etat des lieux de la question du contrôle interne	<p>La question du contrôle interne s'est posée en prévision de l'audit externe de certification- de fiabilisation des comptes. Pour certains établissements, suite à un audit blanc de cabinets nationaux ;</p> <p>Exigence d'une comptabilité de qualité, régulière et donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'établissement</p> <p>Ce qui était fait avant le déploiement du contrôle interne :</p> <p>Quelques outils de contrôle non formalisés non réguliers ; quelques cartographies de risques non exhaustives après recommandations suite audits externe</p> <p>Première étape : analyse purement comptable des classes 1,2,3 du bilan</p> <p>Regarder ce qui a été fait, ce qu'on peut garder, ce qu'il faut réajuster</p>
Projet/ Objectif	<p>Par quoi ils ont commencé ?</p> <p>Justification des comptes de bilan par</p>

	<p>classe de 1 à 5 ;</p> <p>Plan d'action puis diagnostic par cycle comptable</p> <p>Mise en mode projet par COPIL avec trésorier</p> <p>Présentation en CODIR pour sensibiliser les acteurs</p> <p>Mise en place de groupe de travail par cycle en suivant les classes comptables</p> <p>Echange une fois par semaine pour chaque groupe de travail par cycle</p> <p>CI intégré dans la DAF</p>
Collaborateurs	<p>Collaborateurs DAF, comptable public-Directeurs et AAH des directions fonctionnelles</p> <p>Echange aléatoire en fonction des besoins</p>
Outils de gestion	<p>Plan d'action- diagnostic des risques- cartographie- inventaire contrôle – plans de contrôle de niveau 1 et 2 voire 3 (audits ponctuels)</p> <p>Analyse des risques et cotation des risques suite au diagnostics et documentation de références DGOS/DGFIP RCI</p> <p>Organigramme fonctionnel</p> <p>Rédaction de procédure</p> <p>Tableau de bord/de suivi</p>

<p>Propositions / Point de vigilance</p>	<p>Ne pas se noyer sous les procédures</p> <p>Bien structurer et s'organiser pour ne pas se disperser</p> <p>Commencer par les priorités et les risques les plus importants</p> <p>Plan de communication prégnant</p> <p>Accompagner les référents cycles pour diagnostics de risque si difficulté</p> <p>Dans le cadre de la fiabilisation, commencer par l'analyse du bilan, apports subventions, gros travail sur les provisions CET, ARE, et sur les stocks</p> <p>Passer du temps sur le terrain pour comprendre la chaîne de fabrication des chiffres</p> <p>Faire des audits internes réguliers</p> <p>Lister les erreurs humaines et faire des formations adaptées pour valoriser les compétences</p>
--	---

GUERS

Lina

Décembre 2017

AAH

Promotion 2017

Le contrôle interne : un dispositif de maîtrise des risques, indispensable à la fiabilisation des comptes

Résumé :

Le centre hospitalier Léon Jean Grégory est le seul établissement de santé public du département des Pyrénées Orientales spécialisé dans la prise en charge des personnes souffrants de troubles psychiques et maladies mentales. Il n'est pas encore soumis à la certification des comptes mais, il ne fera pas exception à la règle et devra passer par une fiabilisation des comptes.

De fait, l'établissement souhaite s'y préparer et mettre en place un dispositif de contrôle interne afin d'établir un processus de fiabilisation comptable et ainsi permettre la maîtrise des risques comptables et financiers.

Le déploiement du contrôle interne incombe généralement à l'AAH. Ainsi, l'objet de ce mémoire est de comprendre les enjeux du contrôle interne en mettant l'accent sur les leviers et freins à la mise en œuvre du contrôle interne et d'ainsi proposer un plan d'action de déploiement du contrôle interne dans les établissements publics de santé.

Mots clés :

Fiabilisation des comptes - CICF – risques- Cartographie des risques - cycles- Fiches comptables -réfèrent AAH CICF Performance - Management

L'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.