

# Sommaire

## PRÉSENTATION GÉNÉRALE

La certification, la qualité comptable et le contrôle interne à l'hôpital .....	15
---	----

## FICHES THÉMATIQUES

Fiche n° 1 Décrire l'environnement de contrôle .....	31
Fiche n° 2 Identifier et évaluer les risques.....	47
Fiche n° 3 Maîtriser les risques.....	59
Fiche n° 4 Mettre en œuvre les plans d'actions.....	69
Fiche n° 5 Déployer les plans de contrôle .....	75
Fiche n° 6 Mettre en place la gouvernance du contrôle interne.....	83

## PROSPECTIVES

Les perspectives à moyen terme en matière de contrôle interne à l'hôpital .....	95
Convergence avec d'autres systèmes de gestion des risques.....	97

<b>Conclusion</b> .....	107
-------------------------	-----

<b>Liste des sigles</b> .....	113
-------------------------------	-----

# La certification, la qualité comptable et le contrôle interne à l'hôpital

## LES ENJEUX DE LA CERTIFICATION DES COMPTES

### Un projet créateur de confiance

La finalité de la certification des comptes et de son corollaire, la qualité comptable, est la confiance instaurée vis-à-vis des acteurs internes et externes. La théorie économique a largement démontré l'importance de la confiance dans le développement économique (vis-à-vis des partenaires que sont les clients et les fournisseurs, vis-à-vis du système bancaire, des tutelles dans le secteur public).

### Un nouveau partenaire de confiance pour les hôpitaux : le commissaire aux comptes

La profession des commissaires aux comptes, créée en 1867, a connu un essor très important à partir de la fin de la Seconde Guerre mondiale et du *boom* économique qui a accompagné cette période. Pour développer de nouvelles affaires, faciliter les transactions, gérer au mieux les risques de contrepartie, les acteurs économiques avaient besoin d'informations fiables sur leurs partenaires, à même de leur permettre de prendre des décisions de gestion éclairées pour prêter, contractualiser, échanger...

Les commissaires aux comptes, profession réglementée dont la mission d'intérêt public est définie par le Code de commerce (articles L.820-1 à L.823-12), sont venus répondre à ces besoins en apportant leur garantie quant à la véracité des informations comptables et financières publiées par les acteurs économiques. Partant de cette information attestée par un tiers indépendant assermenté, chaque acteur est en mesure de prendre ses responsabilités.

Le principe de sincérité des comptes est rappelé par l'instruction comptable et budgétaire M21. Elle régit la comptabilité hospitalière en adaptant le PCG à la gestion des établissements publics de santé et définit les règles budgétaires applicables aux mêmes établissements.

Or, le secteur hospitalier souffre d'un déficit de confiance sur les données financières qui sont produites. Régulièrement, les juridictions financières font ce constat, et singulièrement la Cour des comptes qui, notamment dans son rapport de 2007 sur l'exécution de la loi de financement de la Sécurité sociale 2005, reprenant ses propres travaux et ceux de 19 chambres régionales, mettait en exergue, dans le chapitre 4, « la fiabilité des comptes des hôpitaux ».

Il est certes indéniable que la qualité des comptes s'est considérablement améliorée ces dernières années, mais le mal était fait et la croyance bien ancrée : les comptes n'étaient que la vision de la situation de l'établissement que la direction et/ou la tutelle voulaient bien afficher.

Le principe de la certification des comptes hospitaliers, posé par la loi HPST<sup>1</sup>, répond à cette pré-occupation de connaissance de la réalité des comptes hospitaliers et à une volonté de recherche de la performance dans la gestion. Le dispositif vise à redorer le blason de la comptabilité hospitalière et combler le déficit de confiance qui en résulte.

Ce déficit de confiance prend différentes formes et touche de nombreux acteurs.

### ► **Confiance sur la situation réelle de l'établissement**

Encore aujourd'hui, il est frappant de constater, dans des établissements en difficultés, combien l'acceptation, par les professionnels, des comptes comme reflet de la situation réelle de l'établissement est difficile. La lecture des comptes ne suffit pas à faire accepter la situation constatée et bien des professionnels se refusent à adopter des dynamiques de restructuration, estimant que la cible à atteindre n'est pas la bonne, car la situation de départ est faussée. Il faut leur reconnaître que « faire encore des efforts » alors que les derniers efforts ne se sont pas traduits dans les comptes n'est guère motivant.

Or, la qualité comptable vise justement à faire en sorte que la bonne maîtrise des processus de gestion et le respect des règles comptables permettent que les comptes dressent un constat fidèle de la situation, quelle que soit la situation (bonne ou moins bonne) de l'établissement.

La certification des comptes permettra d'évacuer ce débat stérile et mortifère sur « je crois/je ne crois pas à la situation reflétée par les comptes ».

### ► **Confiance dans les outils de pilotage et de management**

Les comptes, et les informations comptables et financières qui les accompagnent, constituent une part non négligeable des informations nécessaires au management pour gérer l'établissement et éclairer ses décisions de gestion. Mais au-delà de ces informations, la sécurisation des processus par le contrôle interne va permettre aussi de fiabiliser toutes les autres informations de gestion qui ne se retrouvent pas directement dans les comptes mais qui néanmoins sont des données essentielles au management, car plus fines, plus analytiques, plus opérationnelles.

### ► **Confiance dans l'équipe de management**

La production, la présentation et l'analyse des comptes, et plus largement des données de gestion, sont du ressort de la direction prise dans son ensemble.

En l'absence de contrôle externe, la tentation peut être grande d'imaginer que les informations de gestion qui sont communiquées viennent à l'appui et en justification de décisions de gestion que le management souhaite prendre ou qu'il a déjà lancées. Et, qu'en conséquence, elles pourraient être orientées vers ce que souhaite la direction. Cette idée va à l'encontre de la bonne logique de gestion qui veut que les décisions de gestion qui sont prises sont le fruit d'une analyse objective des données de pilotage et non le contraire.

La certification des comptes permettra d'évacuer cette mauvaise intention qui pourrait être portée au management et de professionnaliser le dialogue de gestion interne et de le focaliser sur les bonnes mesures à prendre plus que sur une volonté d'affichage qui pourrait être déconnectée de la situation réelle.

---

1. Article L.6145-16 du Code de la santé publique.

## ► Confiance des partenaires de l'établissement

L'organisation hospitalière et ses modes de fonctionnement ont beaucoup évolué ces dernières années. Cela s'est notamment traduit par une ouverture de plus en plus grande de l'hôpital sur son environnement extérieur et la multiplication de ses partenaires externes et des modalités de partenariat ou de coopération existantes :

- Coopération avec d'autres structures de soins, que ce soit dans une logique de convention de partenariat plus ou moins ciblé ou, de manière plus poussée, de constitution de GCS publics ou privés, et actuellement des GHT. Ces nouvelles formes d'organisation nécessitent d'avoir un minimum de confiance dans la capacité des partenaires à assumer leurs engagements et responsabilités. La certification des comptes permettra à chaque partenaire d'apprécier le niveau de risque qu'il prend.
- Le système bancaire finance une part significative des investissements hospitaliers et de l'exploitation quotidienne des établissements. Jusqu'à présent, le crédit se faisait sur la base de la signature de l'État étendu au secteur hospitalier. Cette garantie, très théorique, est désormais insuffisante. Le niveau de financement atteint et les risques avérés font qu'à ce jour l'accès au crédit est de plus en plus difficile pour les établissements et que la signature de l'État ne suffit plus à assurer le financeur du remboursement de son crédit. La certification des comptes va permettre aux banques de rationaliser leur analyse des risques sur la base de données financières plus fiables et de règles comptables plus pérennes dans le temps. La situation financière certifiée de certains établissements pourra probablement leur permettre d'avoir à nouveau accès au marché bancaire sur des bases plus rationnelles. Elle permettra en outre aux directions des finances de mieux expliquer leurs comptes, de mieux les présenter et les « vendre ».
- Le recours à des partenaires privés, dans le cadre de partenariats public-privé, pour financer les restructurations immobilières avait été très encouragé au début des années 2000. Il est beaucoup plus encadré aujourd'hui. Toutefois, les établissements font toujours appel à des sociétés de crédit-bail pour financer leurs opérations d'investissement en matériels. Demain, il y a fort à parier que des partenariats se développeront avec des opérateurs hospitaliers dans le cadre de la prise en charge ambulatoire. Dans le domaine de la recherche, les CHU mettent de plus en plus en place des partenariats avec des laboratoires privés, des centres de recherches publics ou privés, des réseaux. Ces recours nécessaires dans ces partenariats d'avenir ne pourront exister sans un minimum de confiance réciproque dans la capacité des partenaires à investir dans la durée et à assumer les engagements sur cette durée. La certification des comptes viendra appuyer l'action des directions pour crédibiliser les capacités de l'hôpital en tant que partenaire économique.

## ► Confiance des tutelles

Dernier acteur, et non des moindres, impacté par cette dynamique de certification des comptes : les tutelles. Depuis quelques années, des pratiques vertueuses de dialogue de gestion et de pilotage stratégique se sont développées entre les ARS et les établissements. Cette dynamique ne pourra qu'être renforcée par l'amélioration de la qualité des informations sources qui permettent d'animer ce dialogue de gestion :

- pour les tutelles, c'est l'opportunité d'avoir une vision fine de la réalité économique des établissements et ainsi de pouvoir mieux allouer les ressources et prioriser les actions ;
- pour l'établissement, c'est l'opportunité de renforcer la professionnalisation de ses relations avec ses correspondants en les focalisant sur l'analyse des données objectives et reconnues permettant de motiver une prise de décision plutôt que sur la justification *a posteriori* de situation.

Sans cette confiance, les établissements ne peuvent pas créer les conditions de leur transformation.

## Un projet accélérateur de performance

Une fois la confiance renforcée, la qualité de l'information comptable et financière (et par extension celle de l'information de gestion et de pilotage) fiabilisée, ce projet sera un vecteur d'amélioration de la performance des établissements.

En effet, comment mettre en place des contrats de performance, des plans de retour à l'équilibre, des projets d'investissement ou de rapprochement, comment piloter et suivre des projets, comment créer un GHT quand la situation de départ n'est pas objectivée et quand les outils de pilotage et de suivi ne sont pas correctement étalonnés et ne reflètent pas la réalité vécue par les équipes ?

Il devient très difficile pour les équipes de management de piloter, de fixer des objectifs, de prendre des décisions structurantes quand la situation de départ n'est pas parfaitement connue, quand les indicateurs de gestion ne sont pas suffisamment fins.

Pour toutes les raisons évoquées dans l'introduction de cet ouvrage, la gestion hospitalière est devenue un exercice excessivement complexe qui doit intégrer et combiner de nombreux paramètres avec des marges de manœuvre très réduites. Nous faisons le parallèle avec le secteur industriel. Ce dernier, sans informations précises et fiables, est dans l'incapacité de prendre la bonne décision de gestion, car c'est souvent après la virgule que va se trouver ou non la rentabilité d'un investissement ou d'une opération. L'hôpital et ses managers sont en droit de réclamer, à responsabilité au moins égale, des outils aussi pertinents que leurs homologues d'autres secteurs.

## Un projet mobilisateur d'énergies

La dynamique de certification, par la transversalité de son approche par processus, par la gestion des risques et la maîtrise du contrôle interne comptable et financier qu'elle instaure, met les professionnels de l'établissement en interdépendance et les rend collectivement acteurs, voire co-auteurs de la qualité des processus de gestion et de la réussite du projet de l'établissement.

En cela, ce projet renforce la conscience que chacun, dans son périmètre de responsabilité, contribue, par la maîtrise de ses activités, à la qualité comptable et à la performance des organisations de l'établissement.

### Exemple

Même si la compréhension n'en est pas forcément intuitive, le cadre, dans son service de soin, par la rigueur de gestion de son planning, contribue à la qualité comptable, de même que le préparateur dans le soin apporté à la qualité du circuit du médicament ou que le médecin par la précision de ses comptes rendus opératoires ou d'hospitalisation.

## LES EXIGENCES DE LA CERTIFICATION DES COMPTES

Comme le mentionne l'article L.823-9, alinéa 1, du Code de commerce, la qualité comptable s'apprécie au travers de trois objectifs :

1. *La régularité*, qui est définie par le PCG comme la « conformité aux règles et procédures en vigueur » (article 120-2). Ici, il s'agit de la conformité aux règles édictée par la M21 qui fait office de référentiel comptable pour les hôpitaux. La version 2014 intègre de nombreux points de convergence de ses pratiques comptables avec le PCG. À part quelques sujets bien identifiés,

il est possible de considérer que les règles comptables hospitalières sont convergentes avec les règles comptables communément admises par le PCG.

2. *La sincérité comptable*, qui consiste à « traduire la connaissance que les responsables de l'établissement ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés » (article 120-2). Il s'agit ici d'être en mesure d'intégrer dans les comptes la réalité économique de l'établissement.
3. *La notion d'image fidèle* fonde une exigence d'ensemble résultant de l'application de bonne foi des règles comptables : les comptes doivent donner une vision pertinente et fiable de la réalité. En cas de besoin, les informations complémentaires nécessaires doivent être données, notamment en annexe si elles ne peuvent se traduire comptablement.

**En résumé, les trois objectifs comptables doivent permettre d'affirmer que les comptes de l'établissement sont le reflet le plus sincère et fidèle possible de la réalité économique de son activité écoulée et de sa situation patrimoniale.**

Cette exigence principale étant posée, cette recherche dans les comptes de la réalité économique vécue par l'établissement renvoie à la question suivante : où se trouve cette réalité économique au sein de l'établissement ?

Une chose est certaine : elle n'est ni à la trésorerie ni à la direction des finances, qui en la matière ont plus un rôle de coordination, de contrôle, de concentration des informations, de comptabilisation et de mise en forme. Cette réalité est en fait diffuse dans les actes de gestion quotidiens de l'établissement.

Aussi, le seul moyen d'arriver à collecter une information aussi significative en volume, auprès d'acteurs aussi diffus et éloignés de la culture comptable, est de pouvoir s'appuyer sur une organisation, des règles, un système d'information qui garantissent la qualité et la sécurité des informations de gestion. Nous parlons ici bien évidemment du contrôle interne.

Afin de juger de l'atteinte de ces trois objectifs permettant ainsi au directeur général d'arrêter sereinement ses comptes, aux membres du conseil de surveillance de les approuver et au commissaire aux comptes de conclure sur son opinion de certification, ce dernier va apprécier les flux et les opérations du compte de résultat de l'année et les écritures du bilan au regard d'un référentiel de critères définis au sein de la NEP 500.

Cette norme définit les critères sur lesquels le certificateur devra investiguer et apporter une réponse pour pouvoir justifier et étayer son opinion.

Ces critères, appelés aussi « assertions d'audit », constituent en quelque sorte un référentiel partagé entre le certificateur et l'établissement : ce dernier, pour fiabiliser ses comptes ; le premier, pour juger de cette fiabilité.

Comme nous allons le voir à travers la présentation de ces critères, le contrôle interne est au cœur des réponses que devra apporter l'établissement pour les satisfaire.

Il existe trois familles de critères :

- les critères relatifs aux flux du compte de résultat en dépenses et en recettes ;
- les critères relatifs aux soldes du bilan à l'actif et au passif ;
- les critères relatifs à l'annexe.