



Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux



MINISTÈRE DU TRAVAIL,
DE L'EMPLOI
ET DE LA SANTÉ

MINISTÈRE DU BUDGET,
DES COMPTES PUBLICS,
ET DE LA RÉFORME
DE L'ÉTAT

Direction générale de l'offre de soins
Direction générale des finances publiques

SOMMAIRE

Introduction

1^{ère} partie : Recommandations générales pour la conduite du projet de fiabilisation des comptes

- I – Axes prioritaires du projet de fiabilisation des comptes
 - 1) Pilotage du projet par le chef d'établissement
 - 2) Fiabilisation des états financiers
 - 3) Mise en œuvre d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers
 - 4) Préparation de la documentation
- II – Renforcement du partenariat entre l'ordonnateur et le comptable
- III – Macro-planning indicatif

2^{ème} partie : La qualité comptable

- I – Définition et déclinaison de l'objectif de qualité comptable
 - 1) Le cadre juridique
 - 2) La déclinaison en assertions ou critères de qualité comptable
- II - Le diagnostic de qualité comptable réalisé dans le cadre des travaux nationaux
 - 1) Les observations de la Cour des comptes
 - 2) Le constat permis par les indicateurs de la DGFIP
 - 3) L'expérience de la certification des comptes dans le secteur public

3^{ème} partie : la fiabilisation des états financiers

- I - Evolution du référentiel comptable
 - 1) Concernant le compte financier
 - 2) L'instruction M21 : référentiel comptable des EPS
 - 3) Traitement des corrections d'erreur et changements de méthode et d'évaluation
 - 4) Quelques points d'attention
 - o Normes IFRS
 - o Méthodes d'amortissement par composants
 - o Durée d'amortissement
- II - Les points de vigilance minimaux identifiés pour les EPS
 - 1) Identification des points de vigilance
 - 2) Priorisation des travaux
- III - La démarche à mettre en œuvre pour respecter l'objectif de qualité comptable
 - 1) Préconisations générales
 - 2) Elaboration d'un plan d'action ciblé sur la fiabilisation des états financiers
 - 3) Déploiement d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers
 - 4) Documentation à rassembler

4^{ème} partie : Le déploiement d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers

- I – Les grands principes du contrôle interne comptable et financier
 - 1) Le contrôle interne : un concept déjà connu
 - 2) Qu'est-ce que le contrôle interne comptable et financier ?
 - 3) La révision des procédures et leur documentation
 - 4) Périmètre du contrôle interne comptable et financier
 - 5) La nécessité de tracer le contrôle
- II – La démarche de contrôle interne comptable et financier en pratique
 - 1) Une révision des procédures impliquant les personnels
 - 2) Une démarche progressive et proportionnée aux enjeux
 - 3) Un arbitrage permanent entre l'objectif, les risques et les coûts des mesures de contrôle interne

- 4) Une démarche conjointe ordonnateur/comptable
- 5) La cartographie des cycles, des processus et des risques
- 6) Le plan d'action
- 7) L'évaluation du contrôle interne comptable et financier

III – Exemples de cartographies type des risques par cycle

- 1) Le découpage des cycles
- 2) Les éléments constitutifs de la cartographie
- 3) La nécessaire adaptation par l'établissement : l'identification et le recensement de ses propres risques

IV – Constitution d'une documentation

V – Des outils personnalisables mis à disposition sur Internet

5ème partie : Cas particulier des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes

I – Présentation générale de la certification des comptes des établissements publics de santé

- 1) Quelle est la démarche du certificateur ?
- 2) En quoi la certification contribue-t-elle à l'amélioration de la performance ?
- 3) Difficultés et facteurs de réussite de la préparation de la certification des comptes
- 4) Etats financiers soumis à certification
- 5) Calendrier d'entrée en vigueur
- 6) Les certificateurs

II - Recommandations générales pour préparer la certification des comptes

- 1) Pilotage du projet par le chef d'établissement
- 2) Fiabilisation de la comptabilité à soumettre au certificateur
- 3) Mise en œuvre d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers
- 4) Préparation de la documentation

III – Macro planning-indicatif

IV - La préparation du bilan d'ouverture

V - La démarche du certificateur articulée autour du contrôle interne comptable et financier et conséquences pour les établissements soumis à certification des comptes

- 1) La maîtrise des risques appréciée par le certificateur
- 2) Des réserves de certification dans le secteur public
- 3) La nécessité de décrire les procédures

INTRODUCTION

A l'heure d'une modernisation en profondeur du système de santé et d'un contexte économique tendu, la qualité de la comptabilité sous-jacente à la fiabilité des comptes constitue un atout pour toutes les entités du secteur privé comme du secteur public en termes de pilotage, de performance de la gestion, d'information et de communication. La fiabilisation des comptes concerne donc tous les établissements publics de santé, qu'ils soient, dans l'avenir, soumis ou non à l'obligation de certification de leurs comptes.

L'élaboration de ce guide résulte des échanges au sein de groupes de travail nationaux, impliquant les principaux acteurs (les juridictions financières, DGOS, DGFIP, Institut du management de l'EHESP, Compagnie nationale des commissaires aux comptes, directeurs d'hôpital, médecins DIM et comptables hospitaliers) et mis en place pour identifier les principales difficultés prévisibles du chantier de fiabilisation et de certification des comptes. C'est dans ce cadre que sont préparées les évolutions comptables annoncées dans ce guide.

La diffusion de ce guide marque le point de départ des travaux à mener au sein des établissements publics de santé pour fiabiliser leurs comptes.

Après avoir dressé le cadre général de la conduite de ce projet et décliné la notion de « qualité comptable », le guide formule des recommandations spécifiques concernant la fiabilisation des états financiers et le déploiement d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers. Ces recommandations destinées à tous les établissements publics de santé sont complétées par un point particulier concernant la certification des comptes à l'attention des établissements publics de santé qui entreront dans ce processus.

Le guide donne des indications sur l'organisation à adopter pour conduire ce projet en préconisant le « mode projet », tout en laissant aux établissements une grande latitude dans sa mise en œuvre. La DGOS et la DGFIP fixent le cadre général de la conduite de ce projet (à cet égard, elles n'établissent ni cahier des charges, ni feuille de route ou autre). Il appartient en conséquence aux acteurs locaux – directeur de l'EPS, comptable public, ARS, DRFIP et DDFIP, de convenir au plan local des modalités détaillées de conduite du projet les plus adaptées à chaque établissement.


La durée et l'intensité des travaux varieront localement en fonction de l'avancement du contrôle interne comptable pouvant préexister dans certains établissements, de la qualité du système d'information et du niveau de qualité comptable atteint. Il s'agit dans tous les cas d'engager une démarche qui se déroulera sur plusieurs années, et concernant à des degrés divers de nombreux collaborateurs.

L'implication personnelle du chef d'établissement, un management et une communication interne adaptés sont indispensables à la réussite de ce projet.

En pratique

Une documentation spécifique à la fiabilisation des comptes

Ce guide constitue une documentation spécifique relative à la fiabilisation des comptes s'organisant autour d'axes de travail prioritaires : la fiabilisation des états financiers et le déploiement d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers.

 **Comptes ou états financiers** : la fiabilisation des comptes porte sur les comptes annuels (compte de résultat, bilan, annexe) communément appelés états financiers.

Ce guide permet également d'appréhender la procédure de certification des comptes, qui fera l'objet d'une documentation plus détaillée ultérieurement.

L'objet de ce guide rend nécessaire la présentation par anticipation de certaines procédures qui seront intégrées, au plus tard en 2013, dans le référentiel budgétaire et comptable M21.

Enfin, il sera enrichi au fur et à mesure de leur conception de fiches comptables, cartographies type, exemples d'organigrammes fonctionnels et outils d'auto-diagnostic diffusés sur Internet à l'adresse <http://www.sante.gouv.fr/hopital.html>, index alphabétique, lettre C-Certification des comptes.

L'ensemble de la documentation nécessaire au projet de fiabilisation des comptes est accessible à partir de cette adresse.

La présentation des normes d'audit encadrant la certification des comptes

Pour illustrer le propos et favoriser la compréhension des enjeux des thèmes de travail proposés, le guide présente également les normes ISA utilisées par la Cour des comptes et les normes d'exercice professionnel (NEP) mises en œuvre par les commissaires aux comptes dans le cadre de la procédure de certification des comptes.

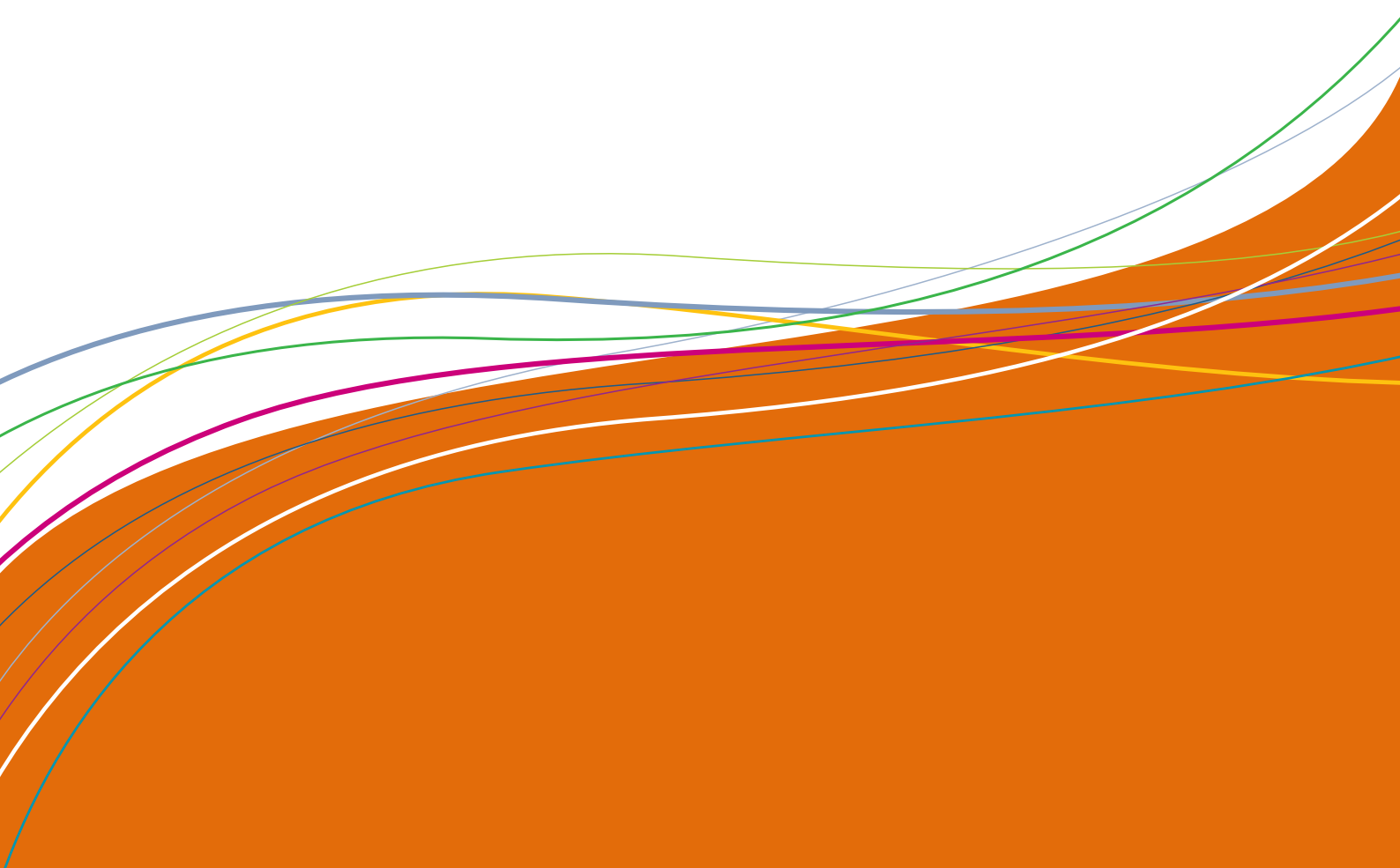
Cette prise de connaissance est indispensable pour les équipes responsables de la préparation de la certification des comptes au sein d'un établissement et recommandée aux responsables du projet de fiabilisation des comptes.

Les NEP sont accessibles sur le site de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes www.cncc.fr et ne sont donc pas reproduites dans le guide en règle générale.

A qui s'adresse ce guide ?

Ce guide s'adresse à tous les acteurs qui produisent, contrôlent ou analysent les données comptables et/ou financières des établissements publics de santé : les ordonnateurs et les comptables en premier lieu, mais aussi les agences régionales de santé, les directions régionales et départementales des finances publiques, les juridictions financières ainsi que les certificateurs des comptes.

1ère Partie : Recommandations générales pour la conduite du projet de fiabilisation des comptes



I – Axes prioritaires du projet de fiabilisation des comptes

La fiabilisation des comptes repose sur le fait avéré que, comme de nombreux processus managériaux, la gestion financière est un processus en recherche constante d'amélioration dont découle la mise en œuvre d'un projet pluriannuel de fiabilisation des comptes. Ce projet mobilise en première intention le directeur et la direction financière de l'établissement ainsi que le comptable public et leurs services. Il concerne également les directions fonctionnelles et les services de soins qui contribuent à la formation, à l'enrichissement et à la fiabilisation de l'information comptable.

Outre son impact certain sur la performance générale et le pilotage de l'établissement, une comptabilité de qualité garantit la fiabilité des données et des résultats comptables examinés par le conseil de surveillance ou les ARS, notamm

- ✓ Une mauvaise évaluation des délais, le non respect des échéances ou la détermination d'échéances non tenables eu égard aux contraintes de l'établissement.

Ce projet, qui pourra aboutir à terme pour certains établissements à la certification de leurs comptes, se rapproche, dans son esprit et sa méthodologie, de démarches qualité ou de certification d'ores et déjà parfaitement maîtrisées par les hôpitaux dans d'autres domaines importants de leur activité, et dont il est recommandé de s'inspirer.

Ces précédents permettent aux services d'intégrer naturellement dans leurs activités des éléments de maîtrise des risques comme la détermination d'organisations structurées, caractérisées par la séparation des tâches, des sécurités passives pour les biens et les valeurs, des contrôles ciblés, une documentation des opérations ou des mesures de traçabilité et d'archivage adaptées.

Seuls le chef d'établissement et le comptable peuvent mobiliser l'ensemble des personnels concernés, définir les objectifs, établir les priorités, valoriser les équipes et soutenir l'effort sur la durée d'un plan pluriannuel de préparation. Il est donc attendu de leur part une très forte implication sans laquelle la conduite du projet manquerait de visibilité, de cohérence et de conviction.

2 – Fiabilisation des états financiers

La fiabilisation des états financiers constitue l'axe prioritaire de ce projet. Pour y parvenir, il importe d'initier, au plus tôt, un plan d'action à partir d'un diagnostic approfondi de ces états. Cette analyse pourra déboucher, le cas échéant, sur la nécessité de procéder à des écritures correctives et de compléter ou renseigner les informations de l'annexe afin de respecter les dispositions de l'instruction M21.

Tout comme la mise en œuvre du contrôle interne comptable, la fiabilisation des états financiers repose sur la définition d'axes de travail prioritaires, déterminés par l'ordonnateur et le comptable en fonction du niveau constaté de la qualité de la comptabilité et de la durée prévisible des travaux de mise à niveau. Ce diagnostic commun peut intégrer utilement les observations récentes et récurrentes des juridictions financières.

L'attention des établissements est appelée sur les items nécessitant les investissements les plus importants et qui représentent des enjeux fondamentaux en termes de qualité comptable. Ces thèmes sont donc à traiter en priorité : il s'agit en premier lieu de l'ajustement de l'inventaire et de l'actif qui permettra notamment d'élever le niveau de qualité comptable concernant le suivi et la gestion des immobilisations, entraînant un potentiel d'écritures comptables à rétablir.

L'instruction budgétaire et comptable M21 fera l'objet d'évolutions à partir du 1^{er} janvier 2012 à la suite de travaux engagés avec le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP). Afin que les établissements puissent en tenir compte, les évolutions envisagées sont présentées dans les fiches comptables qui seront diffusées à la suite de ce guide.

De même, le compte financier sera aménagé pour isoler la partie des états financiers concernée par la certification. Ce nouveau cadre du compte financier concernera tous les établissements.

3– Mise en œuvre d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers, dénommé contrôle interne comptable et financier

La mise en œuvre d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers est la condition de la réussite de ce projet en permettant d'identifier et de traiter de manière systématique et pérenne les anomalies et insuffisances des processus nuisant à la qualité comptable. Il s'agit d'une démarche progressive, s'inscrivant dans la stratégie générale de l'établissement.

L'organisation du contrôle interne comptable et financier ne doit pas résulter d'adaptations ponctuelles sans une réflexion préalable et une conception d'ensemble. Elle doit en effet être adaptée et proportionnée aux objectifs de maîtrise des activités de l'établissement suite à un arbitrage entre les enjeux et les risques. L'établissement doit identifier et évaluer ses risques pour déterminer leur niveau et leurs modalités de couverture. La stratégie de déploiement du contrôle interne doit lui permettre de s'adapter aux évolutions prévisibles et fortes de son environnement.

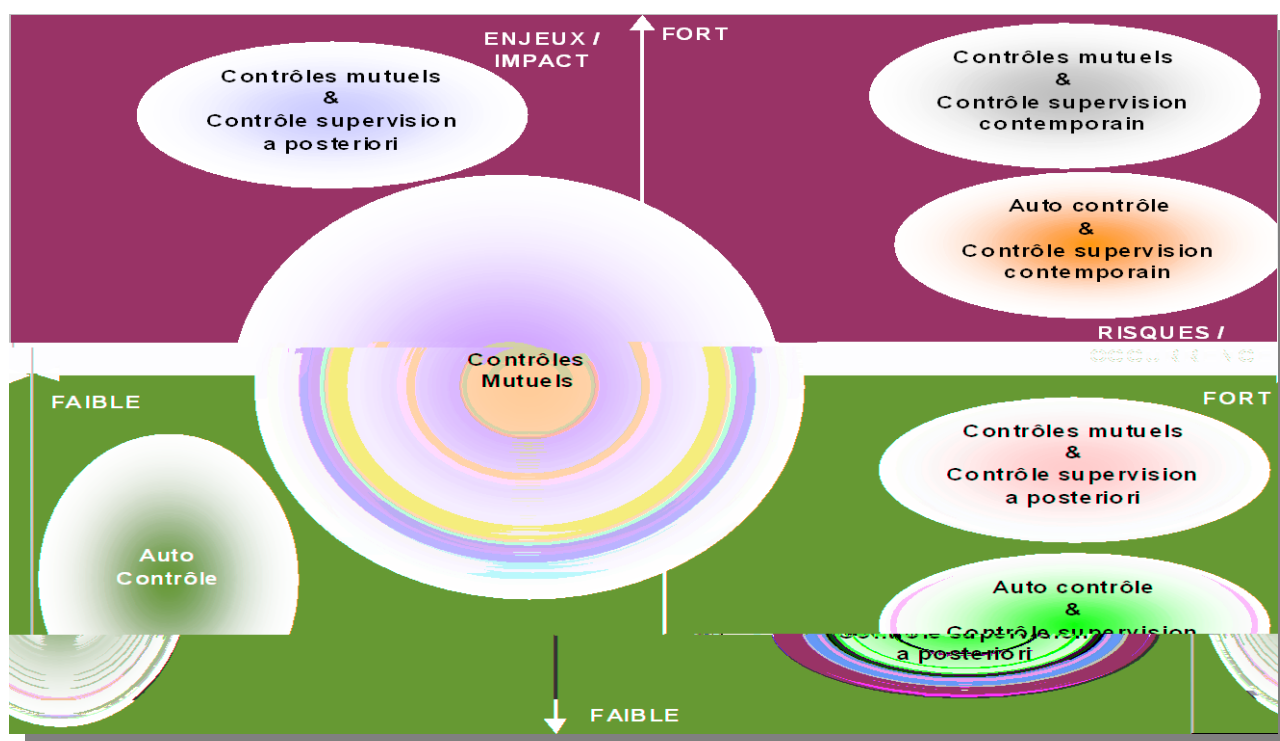
En cible, le déploiement du contrôle interne comptable et financier vise l'ensemble des processus « métiers » concernés auxquels participent l'ordonnateur et le comptable public. Le déploiement est considéré comme achevé lorsque tous les processus sont couverts par un dispositif permettant d'atteindre un niveau d'assurance raisonnable quant au degré de maîtrise des risques inhérents à ces processus.

La progressivité de cette démarche impose donc que l'établissement concentre particulièrement ses efforts sur les processus présentant les plus forts enjeux et/ou les plus forts risques.

Afin d'identifier ces processus, l'établissement pourra utilement s'appuyer sur les éléments suivants :

- les cartographies des risques type mises à disposition;
- les comptes rendus des contrôles, les tableaux de bord utilisés pour la gestion de l'hôpital ou bien encore les analyses financières existantes ;
- les rapports d'audit ;
- la connaissance empirique de l'environnement dans lequel l'établissement intervient.

Le schéma reproduit ci-dessous permet de synthétiser les situations décrivant l'arbitrage entre les enjeux et les risques (les termes employés sont explicités infra au paragraphe 6) du II de la 4^{ème} partie) :



4 – Préparation de la documentation

Ces préparatifs conduisent à développer la formalisation et la documentation des décisions et des procédures ayant une dimension comptable et financière.

Compte tenu de la charge de la réalisation de la documentation, cette tâche doit être anticipée et intégrée au plan d'action élaboré par les établissements.

5 – Mutualisation et échanges de bonnes pratiques.

La possibilité d'équipe projet inter établissement et pluridisciplinaire de soutien à la formation peut s'organiser localement en favorisant les échanges de bonnes pratiques notamment pour l'élaboration du dispositif de contrôle interne comptable.

II – Le renforcement du partenariat entre l'ordonnateur et le comptable

Ordonnateur et comptable interviennent chacun pour leur part dans la tenue de la comptabilité, tantôt conjointement tantôt de manière indépendante. Le projet de fiabilisation des comptes, comme celui de leur certification à terme pour certains établissements, les conduit naturellement à développer de nouvelles synergies en s'appuyant sur un partenariat renforcé tout au long de la démarche.

En effet, l'appréciation de la qualité attendue de la comptabilité tout comme l'opinion du certificateur du certificateur à terme portent sur les états financiers que l'ordonnateur et le comptable préparent ensemble.

Pour prévenir et corriger d'éventuelles anomalies comptables pouvant survenir tout au long des processus, depuis l'origine de l'opération comptable lors de l'intervention des services gestionnaires (directions fonctionnelles) jusqu'à son dénouement dans le poste comptable, l'ordonnateur et le comptable doivent définir **conjointement** un plan d'actions visant à renforcer progressivement et durablement la fiabilité des comptes de l'établissement.

Dès réception de ce guide, l'action conjointe de l'ordonnateur et du comptable peut utilement porter, notamment, sur l'actualisation des éléments du patrimoine enregistrés en comptabilité s'agissant d'une tâche réputée longue et complexe, ainsi que sur l'appropriation partagée du référentiel comptable M21 par les différents services concernés.

L'ordonnateur et le comptable conviennent conjointement des actions à mener, en respectant leurs compétences respectives. Un complément apporté à la convention de service comptable et financier (avenant ou nouvelle convention), ou à défaut une convention *ad hoc* conclue entre eux et à leur initiative, peut constituer le moyen de formaliser leurs engagements réciproques. Ce cadre conventionnel intégrera utilement les axes de travail nécessaires présentés dans ce guide.

La fiabilisation des comptes et la préparation de la certification des comptes pour les établissements concernés constituent des thématiques majeures de partenariat, à l'instar de celles évoquées dans l'instruction ministérielle n° DGOS/PF1/DGFIP/2010/239 du 30 juin 2010¹.

Dans le cas où l'établissement aurait recours à un prestataire externe dans le cadre des travaux de fiabilisation de ses comptes, il conviendrait d'associer étroitement le comptable à cette mission.

III – Macro-planning indicatif

Le macro-planning proposé ci-après décrit notamment l'ensemble du travail à réaliser pour fiabiliser les comptes et améliorer les conditions de leur clôture.

Son objectif est de visualiser les grandes étapes et leur échelonnement sur plusieurs exercices.

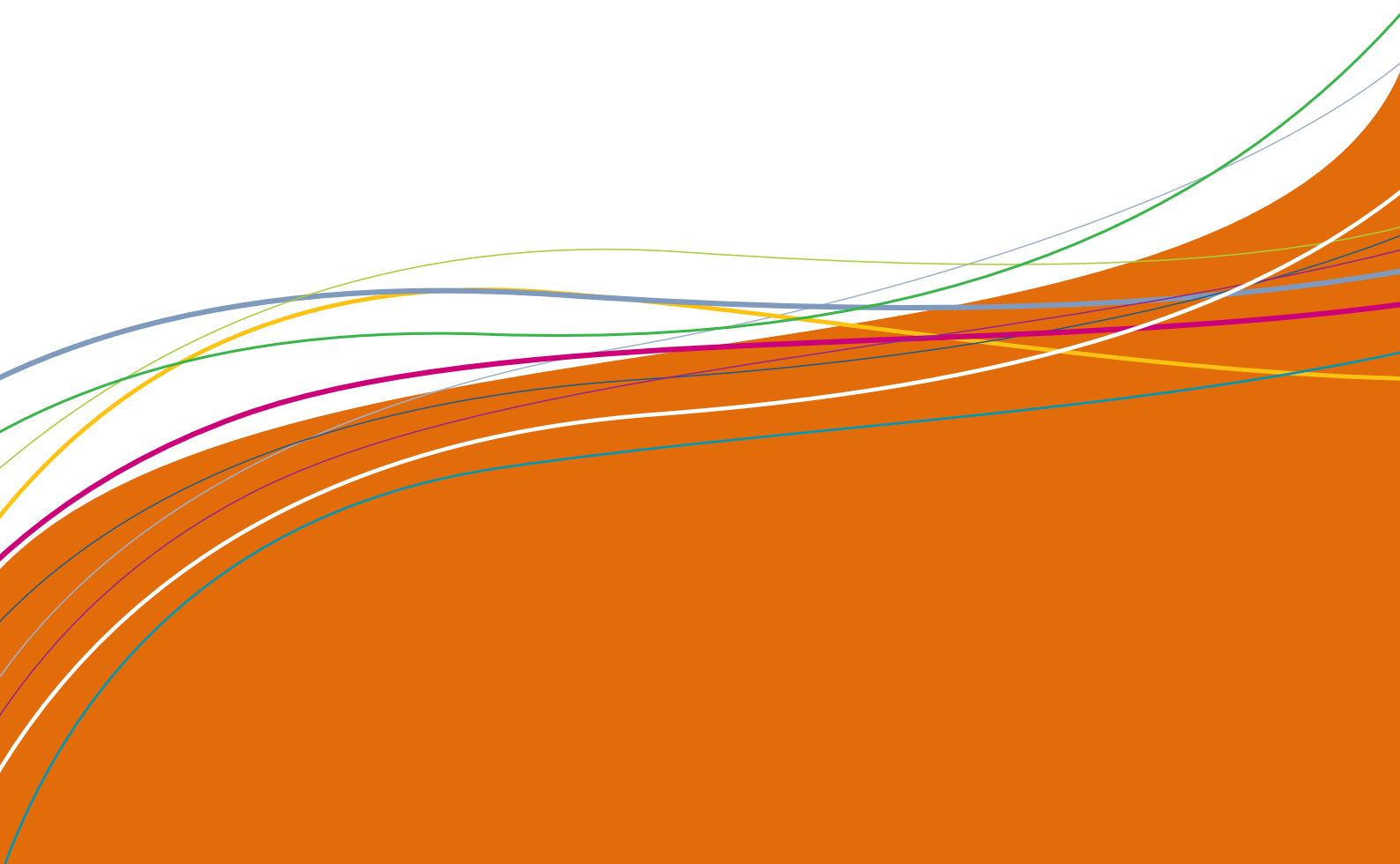
Les directeurs d'établissement et les comptables peuvent s'en inspirer pour bâtir leur plan d'action pluriannuel qui sera nécessairement élaboré de manière beaucoup plus détaillée, notamment en précisant clairement les acteurs directement et indirectement impactés.

L'attention de tous les acteurs est appelée sur l'attente de résultats par les ministères chargés de la santé (DGOS) et des comptes publics (DGFIP), et le caractère incontournable de ces travaux dans la perspective de la certification des comptes.

¹relative à l'expérimentation de nouvelles procédures financières par les établissements publics de santé en partenariat entre ordonnateurs et comptables hospitaliers, qui décrit les différents dispositifs actuellement testés par les EPS pour améliorer la performance de leur gestion, financière et comptable

Exercices	Actions	Jalons
Période de lancement du projet	<ul style="list-style-type: none"> • Organisation en mode projet, désignation des référents, communication interne ; • Diagnostic et élaboration d'un plan d'action pour la mise en œuvre du contrôle interne comptable et la fiabilisation des états financiers ; • Début des travaux sur les immobilisations et l'inventaire ; • Réflexion sur les pré-requis pour la détermination des provisions et dépréciations. 	<ul style="list-style-type: none"> • Organisation du projet ; • Définition d'un plan d'action pluriannuel ; • Début des travaux sur l'inventaire ; • Identification des thèmes prioritaires de fiabilisation des comptes.
2012	<ul style="list-style-type: none"> • Déploiement du contrôle interne comptable et financier sur les processus à forts enjeux et risques ; • Documentation critique des procédures en vigueur ; • Travaux sur les immobilisations et l'inventaire ; • Eventuellement procédure de marché d'un prestataire de service immobilier ; • Mise en place des pré-requis pour la détermination des provisions et dépréciations ; • Fiabilisation du bilan et passation des écritures correctives, prise en compte des évolutions de la M21 ; • Adaptation si nécessaire et documentation des systèmes d'information ; • Elaboration d'une procédure et d'un calendrier de clôture raccourci. 	<ul style="list-style-type: none"> • Passation des écritures correctives ; • Travaux sur l'inventaire, les immobilisations, les provisions et dépréciations ; • Adaptation des SIH ; • Elaboration d'un calendrier de clôture.
2013	<ul style="list-style-type: none"> • Poursuite du déploiement du contrôle interne et documentation ; • Fiabilisation du bilan et passation des dernières écritures correctives, prise en compte des évolutions de la M21 ; • Test du calendrier de clôture ; • Production du nouveau compte financier relatif à l'exercice 2012 (nouveau cadre) ; • Adaptation si nécessaire et documentation des systèmes d'information ; 	<ul style="list-style-type: none"> • Clôture des comptes 2012 selon nouvelle procédure ; • Passation des dernières écritures correctives ; • Adaptation des SIH.
2014	<ul style="list-style-type: none"> • Poursuite du déploiement du contrôle interne et documentation ; • Fiabilisation du bilan et passation des ultimes écritures correctives ; • Passation des ultimes écritures correctives si nécessaire ; • Clôture comptes 2013 selon nouveau calendrier ; • Adaptation si nécessaire et documentation des systèmes d'information. 	<ul style="list-style-type: none"> • Arrêté, production et approbation des comptes 2013 selon nouvelle procédure.

2ème Partie : La qualité comptable



L'exigence de qualité comptable renvoie plus largement au rôle imparti à la comptabilité : la comptabilité est un support accessible au plus grand nombre pour mieux connaître, mieux gérer et mieux préserver le patrimoine matériel et immatériel d'un établissement et, par suite, les finances publiques dans leur ensemble. Elle permet de guider les décisions et l'évaluation de ces dernières avec certitude.

L'objectif de qualité comptable est fondé sur le respect des principes généraux de la comptabilité et notamment le principe de l'image fidèle qui permet la présentation objective de la situation patrimoniale et financière d'un établissement. De ce fait, lorsque l'objectif de qualité comptable est atteint, la comptabilité :

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

I – Définition et déclinaison de l'objectif de qualité comptable

1) Le cadre juridique

L'article 47-2 alinéa 2 de la Constitution, portant sur les missions de la Cour des comptes, 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"*.

L'article L111-3-1-A du code des juridictions financières² dispose désormais 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** est définie par le Plan comptable général (PCG) comme la « conformité aux règles et procédures en vigueur » (article 120-2).
- **La sincérité** comptable 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).
- 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 tant que de besoin, les informations complémentaires nécessaires doivent être données, notamment en annexe.

Pour les ordonnateurs et les comptables, ce rappel ne constitue pas une nouveauté s'agissant de principes qui fondent les règles comptables qu'ils appliquent au quotidien, mais il permet de formaliser et de caractériser les éventuelles anomalies comptables qu'ils pourraient détecter à l'occasion de leur analyse des processus et du bilan, et de faire partager un socle minimal de concepts entre les différents acteurs.

2) La déclinaison de l'objectif de qualité comptable en assertions ou critères de qualité comptable

Ces objectifs de régularité, sincérité et image fidèle se confondent avec celui de la qualité comptable. Pour être opérationnels, ils nécessitent une traduction sous forme de critères précis et concrets, appelés aussi « assertions ».

² issu de la loi de finances rectificative de 29 juillet 2011

Assertions : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes

Bien que communs aux corps de contrôles et aux auditeurs, les critères de qualité comptable relèvent de nomenclatures différentes :

- les principes de comptabilité publique (issus du PCG)
- les assertions des normes ISA pour les juridictions financières
- les assertions des Normes d'exercice professionnel (NEP) pour les commissaires aux comptes.

Quelle que soit la norme utilisée dans le cadre spécifique d'un audit de certification des comptes (ISA 500 ou NEP 500), les assertions ont la même définition quel que soit le certificateur bien qu'elles se présentent parfois sous un vocable différent.

Ces critères ou assertions sont complétés des critères de sincérité et de régularité spécifiques à la comptabilité publique du fait de l'objectif final de jugement des comptes, qui s'ajoute à celui de la certification des comptes.

C'est sur la base de l'ensemble de ces différents critères que s'apprécie la fiabilité des comptes, même en dehors de tout audit de certification. Ces critères ont été utilisés pour réaliser les cartographies type des processus et des risques et doivent guider le travail des établissements portant sur l'identification, le recensement et l'évaluation de leurs risques comptables et financiers.

L'ensemble de ces critères, sous leurs différentes dénominations, est présenté dans le tableau ci-après.

Tous ces principes concourent à l'atteinte de l'objectif d'image fidèle fixé à la fois par l'article 47-2 de la Constitution et l'article 120-1 du plan comptable général.

Tableau récapitulatif des assertions et critères de qualité comptable

Certification des comptes		Principes de comptabilité publique	Description	Observations
Assertions NEP 500	Assertions Norme ISA 500			
REALITE	SURVENANCE	REALITE	Les opérations et événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité	
EXHAUSTIVITE	EXHAUSTIVITE	EXHAUSTIVITE	Toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés	Ce critère implique de s'assurer que les droits et obligations de l'entité figurent tous en comptabilité.
MESURE	EXACTITUDE	EXACTITUDE	Les montants et autres données relatifs aux opérations et événements ont été correctement enregistrés	Applicable surtout en matière d'immobilisations et de stocks et aux écritures de rattachement, ce critère a un rapport direct avec les calculs de liquidation
SEPARATION DES EXERCICES	SEPARATION DES PERIODES	RATTACHEMENT AU BON EXERCICE	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période	
CLASSIFICATION	IMPUTATION COMPTABLE	IMPUTATION	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats	
		REGULARITE	Conformité aux lois et règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables	
			Tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce	Toute opération comptable doit s'appuyer sur une pièce probante : ce point rejoint la problématique de la piste d'audit
		SINCERITE	Application sincère des règles afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés (cas des calculs et évaluations à partir d'éléments externes à la comptabilité)	Cette problématique trouve toute sa portée dans le cadre de la comptabilité d'exercice en particulier au travers des écritures de provision et des engagements hors bilan

Différentes sources d'information permettent d'apprécier de manière globale la qualité de la comptabilité des établissements publics de santé et de sensibiliser ordonnateurs et comptables sur les points nécessitant de leur part une vigilance particulière et la mise en œuvre de mesures correctives le cas échéant.

1) Les observations des juridictions financières

Les juridictions financières observent régulièrement des anomalies comptables portant sur les provisions, les rattachements de charges et de produits, les restes à recouvrer et la comptabilité patrimoniale.

Ces thèmes constituent donc une première indication des problématiques à prendre en compte dans le cadre de la fiabilisation des états financiers et des travaux de mise en œuvre du contrôle interne comptable.

2) Le constat permis par les indicateurs de la DGFIP

Les différents outils de contrôle comptable développés par la DGFIP permettent de déterminer un niveau de qualité comptable apparente du fait de leur calcul via l'exploitation automatisée des balances comptables ou l'analyse des opérations.

Malgré ces limites, les comptables sont invités à se rapprocher des ordonnateurs en utilisant ces outils de qualité comptable, qu'ils soient contemporains ou sur comptes arrêtés, pour apporter des éléments d'identification des problématiques nécessitant la mise en place d'actions correctives pour régulariser les anomalies constatées.

3) L'expérience de la certification des comptes dans le secteur public

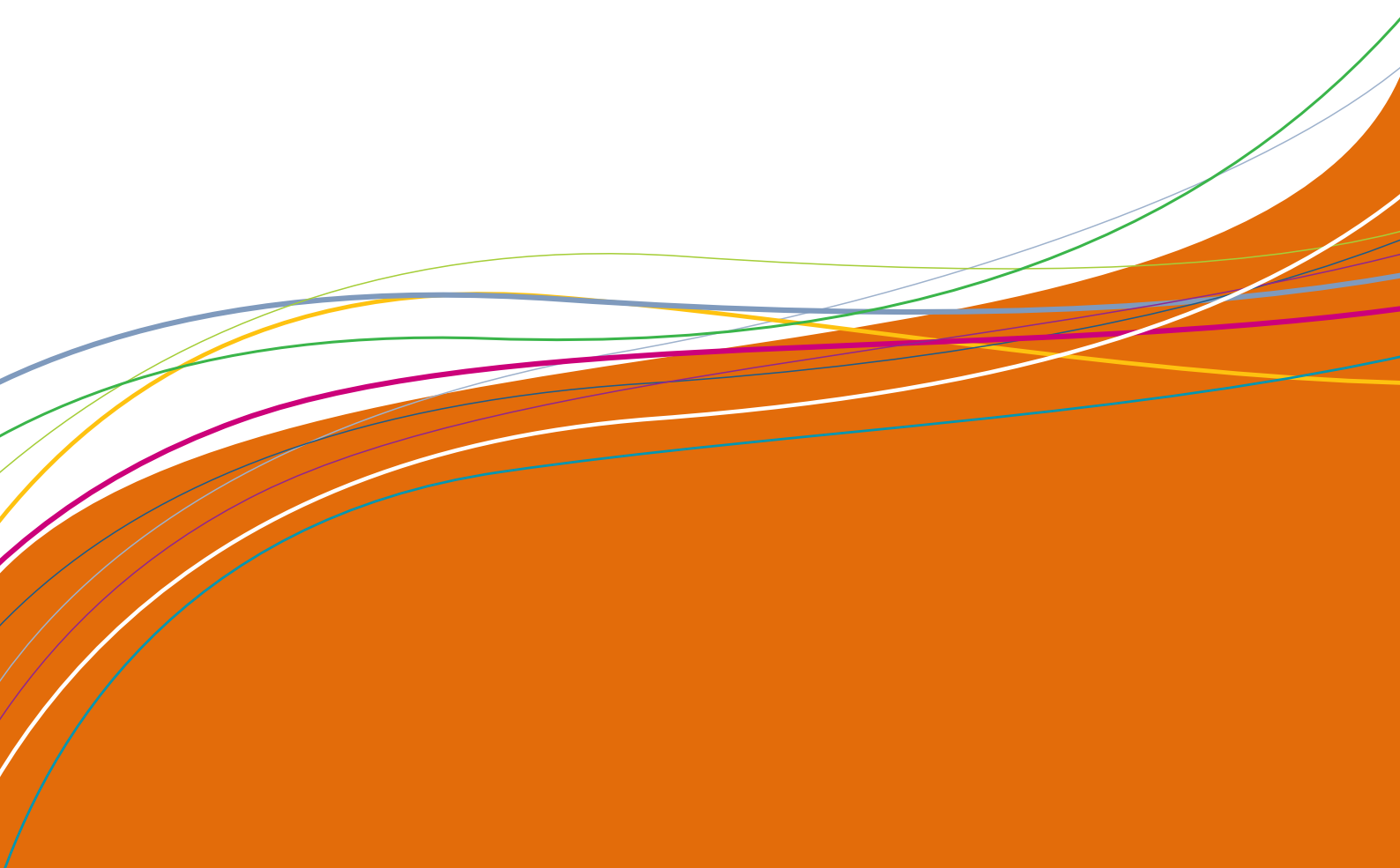
Les comptes de l'Etat, d'établissements publics nationaux dont les universités, des organismes de sécurité sociale sont soumis à certification depuis plusieurs années, ce qui permet d'en tirer certains enseignements en matière de qualité comptable dans la sphère publique.

Ces expériences ont révélé des fragilités et difficultés communes à l'ensemble de ces entités et peuvent guider les établissements publics de santé vers les points les plus sensibles de la qualité de l'information comptable que sont notamment :

- le recensement, la valorisation et la comptabilisation des actifs immobiliers, la définition du périmètre des actifs ;
- le fléchage des subventions d'investissement reçues et les modalités de reprise ;
- l'inventaire - incomplet, inexistant ou irrégulier- des immobilisations corporelles autres que le patrimoine immobilier ;
- les durées d'amortissements et les dépréciations notamment des créances ;
- le défaut de justification, l'absence ou l'insuffisance des provisions, notamment celles concernant le compte épargne temps (CET) ;
- la méthode de comptabilisation (à l'avancement ou à l'achèvement) des contrats pluriannuels, le respect du principe des droits constatés ;
- le respect de la césure des exercices et le rattachement des charges et des produits au bon exercice ;

L'insuffisance du contrôle interne comptable a également été très fréquemment relevée.

3ème Partie : La fiabilisation des états financiers



La fiabilisation des états financiers et le travail sous-jacent sur les pratiques comptables constituent l'un des deux axes prioritaires du projet. Ce volet du projet s'accompagne en principe du déploiement du contrôle interne comptable mais peut aussi être mis en œuvre de manière indépendante.

Ce guide et notamment les fiches comptables qui l'accompagnent apportent une aide méthodologique en pointant certaines difficultés auxquelles les ordonnateurs et les comptables pourraient se trouver confrontés et en proposant des recommandations pratiques et une explication de la norme comptable applicable, ainsi qu'une information sur les évolutions prévisibles de celle-ci.

Une démarche progressive permettra aux établissements d'être en mesure de justifier que :

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

Le respect de ces attentes permettra de satisfaire, notamment, aux critères de qualité comptable suivants : réalité, exhaustivité, sincérité et bonne évaluation.

Les thématiques sont classées par ordre de priorité afin de guider les établissements qui en ressentent le besoin dans la planification des travaux à entreprendre.

Le plan d'action de fiabilisation des comptes doit intégrer un enrichissement progressif de la documentation justifiant les écritures comptables et une évolution des modalités de clôture et d'approbation des comptes portant à la fois sur leur calendrier et sur les documents eux-mêmes.

Les établissements seront ultérieurement informés plus précisément de ces évolutions. Celles-ci n'impactent pas à ce stade les travaux à engager immédiatement sur le bilan, mais pour toute écriture de correction portant sur les comptes notamment de bilan, une documentation détaillée doit d'ores et déjà être conservée (recherches effectuées, processus décisionnel, régularisations opérées...).

I – Evolution du référentiel comptable M21

Le cadre réglementaire de tenue de la comptabilité, de présentation des comptes et de leur approbation va évoluer sans pour autant induire de changements substantiels dans la présentation des résultats financiers des établissements. Ces évolutions réglementaires sont issues essentiellement des dispositions portées par la loi HPST du 21 juillet 2009 et le décret budgétaire pris pour son application le 29/04/2010.

Les prochaines évolutions en droit positif paraîtront en 2012 et seront dès lors opposables aux éditeurs de logiciels ; cependant, cela ne fait pas obstacle au lancement de la démarche de fiabilisation des comptes dès la publication de ce guide.

1) Concernant le compte financier

Le décret n° 2010-425 du 29 avril 2010 a modifié l'article R6145-43 pour définir plus précisément les états composant le compte financier, en distinguant notamment **les comptes annuels** qui constitueront les seuls états soumis à certification :

R. 6145-43 : A la clôture de l'exercice, le directeur et le comptable en fonction établissent conjointement le projet de compte financier dans des conditions prévues par arrêté des ministres de la santé, de la sécurité sociale et du budget.

Le compte financier comprend :

1° Les comptes annuels, constitués du bilan, du compte de résultat et de l'annexe.

2° L'analyse de l'exécution de l'état des prévisions de recettes et de dépenses. A cette fin, le compte financier :

- récapitule les opérations de dépenses et de recettes et comporte le rappel des prévisions de dépenses et de recettes inscrites au dernier état des prévisions de recettes et de dépenses rendu exécutoire ;
- comporte un tableau de calcul de la capacité d'autofinancement et un tableau de financement permettant de déterminer la variation du fonds de roulement ;
- fait notamment apparaître le résultat comptable de chacun des comptes de résultat ainsi que le résultat toutes activités confondues.

L'**annexe** actuelle sera complétée des états suivants enrichissant l'information financière :

➤ **faits caractéristiques de l'exercice, principes et méthodes comptables :**

- ✓ principes et méthodes comptables ;
- ✓ faits caractéristiques de l'exercice (ouverture / fermeture de services, communauté hospitalière de territoire, fusion, groupements divers, ...) ;
- ✓ circonstances qui empêchent de comparer certains postes d'un exercice sur l'autre ;
- ✓ méthode utilisée pour la reconnaissance des produits de l'activité hospitalière.

➤ **note relative aux postes du bilan :**

- ✓ principes et méthodes d'évaluation ;
- ✓ mouvements ayant affecté les différents postes de l'actif immobilisé ;
- ✓ variation des capitaux propres et des provisions réglementées ;
- ✓ évaluation et comptabilisation des stocks ;
- ✓ détail et évaluation des valeurs mobilières de placement.

➤ **note relative au compte de résultat :**

- ✓ détail des recettes ;
- ✓ tout élément significatif explicitant les comptes et leurs évolutions.

➤ **autres informations :**

- ✓ tableau synthétique des effectifs ;
- ✓ événements significatifs postérieurs à la clôture tels que la fermeture de service, l'attribution de nouvelles autorisations de soins, un sinistre significatif ou bien encore la mise en service d'une immobilisation majeure ;
- ✓ information sur les aspects environnementaux ;
- ✓ honoraires du commissaire aux comptes, le cas échéant.

Par ailleurs, l'annexe relative à la dette (état F3) sera enrichie au vu de l'avis du conseil de normalisation des comptes publics 2011-05 du 8 juillet 2011.

Un décret en Conseil d'Etat et un arrêté confirmeront ces perspectives d'évolution. Le contenu des annexes sera précisé par circulaire, certaines pouvant être renseignées automatiquement, dès lors que les éléments seront présents dans d'autres éléments du compte financier, et d'autres élaborées à partir d'éléments extra comptables qu'il sera possible de préciser via des zones de rédaction libre.

Les établissements mettront en œuvre ces nouvelles modalités parallèlement aux travaux de fiabilisation de leur comptabilité : **les comptes de 2012 devront être présentés en 2013 selon cette nouvelle version.**

L'ensemble de ces dispositions s'applique à tous les établissements publics de santé sans exception.

2) L'instruction M21 : référentiel comptable des EPS

Le principe

L'instruction comptable M21 constitue le référentiel comptable des établissements publics de santé ; en l'absence de règle comptable explicite dans la M21, le Plan Comptable Général (règlement 99-03 modifié du Comité de réglementation comptable) s'applique. Ce référentiel s'impose aux ordonnateurs, aux comptables, au juge des comptes et au certificateur.

Des évolutions envisagées

L'instruction comptable M21 va faire l'objet d'évolutions, en nombre limité, qui interviendront par arrêtés interministériels en 2012 au plus tard, sous réserve de l'avancement des travaux en cours avec le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP). A cette occasion, certaines règles comptables, sans être modifiées sur le fond, seront précisées pour en faciliter l'application.

Afin de permettre aux ordonnateurs et aux comptables d'anticiper ces évolutions, les fiches pratiques qui compléteront ce guide mentionneront les évolutions envisagées. Ces fiches préciseront les opérations qu'il conviendra de comptabiliser tout comme le dispositif de conservation de celles-ci afin d'assurer un niveau de documentation élevé pour renforcer la traçabilité des opérations, et la piste d'audit pour les établissements qui seront soumis à la certification de leurs comptes.

3) Traitement des corrections d'erreur et changements de méthode et d'évaluation

Les travaux menés afin d'améliorer la fiabilité du bilan vont faire apparaître inévitablement des erreurs de comptabilisation au cours des exercices clos, qu'il conviendra de corriger : changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs.

Le traitement de ces changements et corrections s'effectuera conformément à l'avis rendu par le Conseil de normalisation des comptes publics du 27 mai 2011. Il convient de relever que les « corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs » seront rectifiées directement au bilan, sans impact sur le compte de résultat.

Le périmètre est défini par le CNoCP : « Une erreur d'un exercice antérieur est une omission ou une inexactitude des états financiers portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :

(a) qui étaient disponibles lorsque la publication des comptes de ces exercices a été effectuée ;
et

(b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces comptes.

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations, des faits et des fraudes. (...) ».

En conséquence, les modifications d'écriture qui ne correspondraient pas à cette définition seront traitées selon les règles usuelles.

4) Quelques points d'attention

Les normes IFRS (international financial reporting standards) ne s'appliquent pas aux EPS

Les normes internationales IFRS ne s'appliquent pas aux établissements publics de santé, notamment s'agissant des méthodes d'évaluation des actifs et des passifs. En particulier, les notions de comptabilisation à la « juste valeur » ne font pas partie du référentiel comptable des établissements publics de santé.

Nota bene : l'application des IFRS en France concerne les comptes consolidés des sociétés cotées et, sur option, les comptes consolidés des sociétés non cotées. Pour les comptes annuels des entreprises, seul le référentiel français (Plan comptable général) est applicable.

Amortissement par composants

Si l'instruction budgétaire et comptable M 21 rappelle le principe de l'amortissement par composants, ce principe doit être appliqué par le gestionnaire des immobilisations concernées avec discernement.

En effet, l'intérêt du suivi par composant n'est avéré que pour autant que les éléments qui constituent une même immobilisation ont des durées d'utilisation (et donc d'amortissement) significativement différentes.

Il est à cet égard rappelé que les méthodes d'acquisition des immobilisations (principalement par des marchés publics et lots distincts) et leurs méthodes de comptabilisation spécifiques (suivi très détaillé des différents éléments d'immobilisations selon la nomenclature de la M21) aboutissent au même résultat et que, dès lors, les durées d'amortissements des différents éléments constituant le patrimoine immobilier sont correctement déterminées et donc différenciées.

A la mise en service du bien, la ventilation du compte 23 (dont le compte 238 retraçant les différents acomptes versés aux fournisseurs) doit respecter scrupuleusement les subdivisions des comptes 213 et 215 en fonction de la nature des travaux réalisés et mis en service.

En cas d'achats via des opérations de marchés publics allotis, le suivi extra comptable des marchés mis en place (par l'ordonnateur et/ou par le comptable) pourra permettre d'identifier au sein de la masse débitrice du compte 238 ce qui relève des subdivisions des comptes 213, 214 et 215. La traçabilité des opérations comptables d'intégration des travaux sera donc correctement assurée.

Exemple : compte 213 515 « monte-charges et ascenseurs »

Durée d'amortissement

En outre, l'attention des établissements est appelée sur la nécessité de fixer des durées d'amortissement cohérentes avec la durée d'utilisation économique des différents éléments du patrimoine immobilisé. A cette fin, une revue des dernières décisions en la matière se justifie pour s'assurer que les durées fixées sont conformes à cet objectif.

Une durée d'amortissement trop importante peut aboutir, lors de la sortie du bien, à constater des valeurs nettes comptables importantes ce qui peut impacter fortement le résultat exceptionnel de l'exercice au cours duquel a été constaté cette opération. La surestimation des durées d'amortissement peut induire un doute sur la sincérité du résultat et in fine sur la qualité comptable des états financiers (compte de résultat et bilan).

Il convient de rappeler que la M21 autorise la révision du plan d'amortissement prospectif. Cette disposition doit notamment permettre de revoir le plan d'amortissement résiduel d'immobilisations mises en service de longue date et amorties sur des durées qui paraissent désormais excessivement longues. Les établissements devront donc vérifier que la durée d'amortissement résiduelle de leurs principales immobilisations est cohérente avec leur durée d'utilisation résiduelle prévisionnelle. A défaut, un nouveau plan doit être défini par le directeur pour l'avenir.

II – Les points de vigilance minimaux et leur priorisation

1) Identification des points de vigilance

Sur la base du diagnostic de la qualité comptable évoqué supra et des contrôles effectués sur les comptes des établissements, notamment par les juridictions financières, une liste des points de vigilance minimaux dans les établissements publics de santé a pu être dressée.

Des fiches techniques se rapportant à chacun de ces points sont annexées à ce guide et seront progressivement complétées, aboutissant, le cas échéant, à l'évolution de l'instruction M21 sur les thématiques identifiées dans le tableau ci-après.

Les établissements devront s'assurer que leurs procédures internes garantissent la bonne imputation comptable des opérations.

Thème	Action	Evolutions de la M21 à prévoir
Actif immobilisé brut	<p>1) Immobilisations corporelles :</p> <ul style="list-style-type: none"> Réalisation du recensement de ces immobilisations puis rapprochement de ce dernier avec l'inventaire, avec la comptabilité générale et avec l'état de l'actif du comptable public* S'assurer de l'effectivité d'une procédure annuelle et pérenne de mise à jour de l'inventaire Vérifier le traitement de la production immobilisée (travaux en régie) <p>2) Immobilisations financières Retraitement des contrats de partenariat</p> <p>3) Immobilisations incorporelles Vérifier le traitement des logiciels faits pour soi-même</p> <p>* L'utilisation d'un logiciel de gestion de l'actif immobilisé est vivement recommandée.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Sur les corrections d'écriture. - Sur les contrats de partenariat et les BEH
Amortissements des actifs immobilisés	<ul style="list-style-type: none"> Veiller à la bonne imputation des travaux notamment Appliquer la bonne durée d'amortissement Développer la pratique du prorata temporis. Réviser en tant que de besoin le plan d'amortissement des immobilisations anciennes amorties sur des durées jugées désormais trop longues 	<ul style="list-style-type: none"> - Affirmer plus clairement le prorata temporis comme méthode préférentielle - Supprimer l'amortissement progressif
Provisions réglementées	<p>1) Provision réglementée correspondant au CET</p> <ul style="list-style-type: none"> Recenser les jours Valoriser les engagements de l'EPS <p>2) Provision réglementée pour propre assureur</p> <ul style="list-style-type: none"> Analyser les sommes comptabilisées à ce compte Réimputer sur les comptes ad hoc <p>3) Provisions réglementées pour le renouvellement des immobilisations(C/ 142)</p> <ul style="list-style-type: none"> Vérifier l'application de la règle 	<ul style="list-style-type: none"> * Sur le mode de calcul de la provision CET * Sur la limitation du champ de la provision propre assureur * Sur la clarification du fonctionnement du compte 142
Provisions	<ul style="list-style-type: none"> Identifier les risques potentiels et déterminer ceux qui doivent donner lieu à constitution de provision Vérifier les montants provisionnés et la méthode de calcul 	Rappeler que les règles de provisionnement sont conformes au PCG
Apports et subventions d'investissement reçues	<ul style="list-style-type: none"> Vérifier la bonne application des règles d'imputation entre le compte 102 (hors 1025) et le compte 131. Identifier et traiter les subventions appelées non versées Vérifier le traitement des dons et legs (compte 1025 – lien avec les ressources affectées) Vérifier le transfert au résultat des quotes-parts au résultat des subventions reçues 	Clarifier la distinction complément de dotation /subvention
Stocks	<ul style="list-style-type: none"> S'assurer de l'effectivité de l'inventaire Constater le cas échéant des dépréciations Déterminer une méthode pérenne de comptabilisation 	
Créances	Mettre en œuvre les règles relatives aux dépréciations de créances, admissions en non valeur et créances irrécouvrables	
Dettes	<p>Vérifier la conformité du traitement :</p> <ul style="list-style-type: none"> de la TVA, de la taxe sur les salaires des fonds déposés - Hébergés 	
Ecritures d'inventaire	<p>Vérifier l'effectivité de la mise en œuvre des règles de séparation des exercices :</p> <ul style="list-style-type: none"> Exhaustivité des recettes et des dépenses Exhaustivité des restes à payer / à recouvrer Rattachement charges et produits Charges et produits constatés d'avance Recettes affectées – dépenses gagées 	Complément à apporter dans la M 21 pour les éléments concernant l'annexe

2) Ordre de priorité des travaux

Le tableau précédent recense les travaux jugés prioritaires en raison de leur durée prévisible et de la probabilité que les établissements soient confrontés à la nécessité de traiter ces problématiques. Les groupes de travail nationaux ont, d'ores et déjà, identifié comme priorités :

- la nécessité de fiabiliser l'actif immobilisé et notamment de disposer d'un inventaire et d'un état de l'actif ajustés avec la comptabilité générale de l'établissement et la réalité du patrimoine de l'établissement. Ceci nécessite un recensement exhaustif de tous ses éléments constitutifs (incorporels, meubles et immeubles),
- le traitement du risque d'irrecouvrabilité, la comptabilisation des dépréciations de créances et des admissions en non-valeur.

Par ailleurs, les établissements doivent anticiper la mise à niveau des provisions et, le cas échéant, prévoir dans des cas exceptionnels d'en étaler la charge dans le temps.

III – La démarche à mettre en œuvre pour respecter les critères de qualité comptable

1) Préconisations générales

Si les services financiers et comptables de l'établissement ont vocation à piloter et coordonner les travaux sur la fiabilisation de la comptabilité, ils sont loin d'être les seuls services concernés par cette opération : toutes les directions fonctionnelles, les services informatiques, les services d'information médicale, les services de soins, sont impactés plus ou moins directement par ces travaux. Par exemple, certains devront apporter toutes informations et pièces nécessaires à la justification des écritures, d'autres apporteront leur concours dans la fiabilisation des procédures et des contrôles ou encore dans l'archivage des informations. C'est un travail d'établissement qui doit s'organiser comme tel.

L'objectif est de répartir les efforts d'amélioration sur deux ou trois exercices selon le degré de difficulté et d'engager une démarche globale articulée avec le déploiement du contrôle interne comptable et financier. A ce stade, la DGOS et la DGFIP préconisent un ordre de priorité des opérations à réaliser et proposent un macro-planning indicatif. L'évolution de la situation fera l'objet d'un suivi de la part des deux directions DGOS et DGFIP.

2) Plan d'action ciblé sur la fiabilisation des états financiers

1^{ère} étape : le diagnostic

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

2^{ème} étape : le plan d'action

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

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

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

3) Déploiement d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers – cf. 4^{ème} partie du guide

Il y a une interaction évidente entre la fiabilisation des états financiers et le déploiement du contrôle interne : les deux opérations doivent être menées dans le même temps et coordonnées entre elles.

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

Ainsi par exemple, il est pertinent de travailler sur les immobilisations et l'inventaire simultanément pour la fiabilisation des comptes et pour le déploiement du contrôle interne sur ces processus. De même, les systèmes d'information devraient évoluer, le cas échéant, à l'occasion de ces travaux notamment en intégrant le plus possible de contrôles embarqués.

4) Documentation à rassembler

Doivent être conservés :

- la description de la méthode mise en œuvre et des démarches entreprises (ex : recherche des actes de propriété et difficultés rencontrées),
- les éléments collectés lors des travaux de fiabilisation des états financiers (justification des écritures initiales et des corrections d'écritures : évaluation, pièces justificatives)
- la documentation encadrant la mise en place du dispositif de contrôle interne comptable (guides de procédure, plan d'action, organigrammes fonctionnels, cartographies des risques)
- et les éléments retraçant les actes de contrôle interne comptable doivent être conservés.

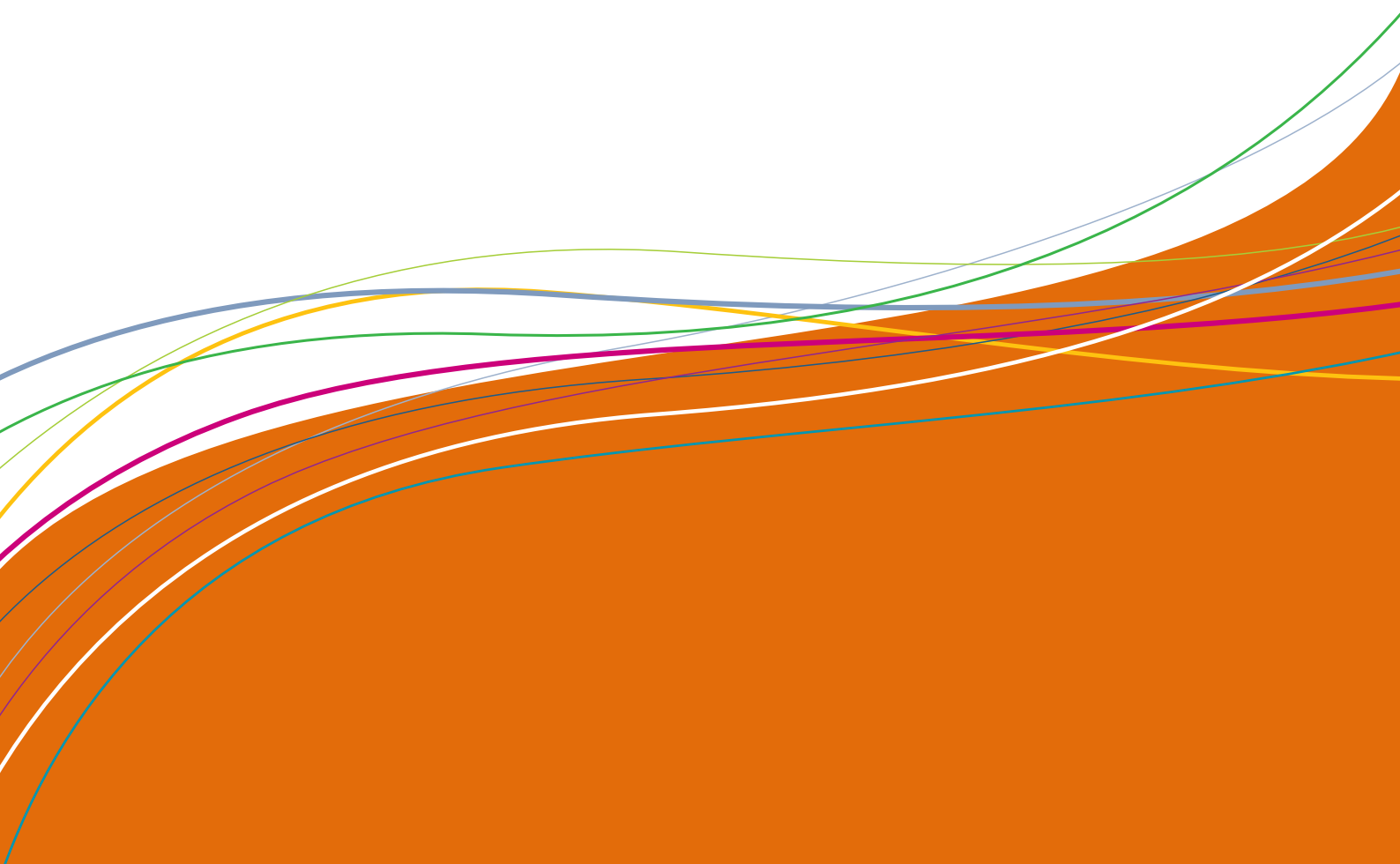
Tous ces documents ont vocation à justifier les travaux entrepris, les décisions prises dans un contexte donné et apportent un éclairage indispensable sur les comptes tels qu'ils résulteront de ces travaux et apporteront une traçabilité objective sur la comptabilisation des régularisations comptables (en particulier s'agissant des immobilisations). Il s'agit en quelque sorte de « tracer » le travail accompli et de constituer un socle de documentation pour partie pérenne.

Cette formalisation est fondamentale pour prouver le caractère permanent et réel du dispositif de contrôle interne comptable notamment les contrôles de supervision mis en place au titre des processus présentant le plus de risques.

Cette documentation a vocation à alimenter différents dossiers dont le formalisme sera arrêté dans le cadre de la mise en œuvre de la certification des comptes.

D'ores et déjà, les établissements doivent intégrer les nécessités de la documentation dans leur programme de travail.

4ème Partie : Le déploiement d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers



La maîtrise des risques comptables et financiers est avant tout une **démarche de long terme** visant à améliorer la qualité de la gestion financière et comptable d'un établissement de santé. L'objectif est d'obtenir un degré de maîtrise raisonnable des risques liés aux processus et aux procédures comptables mises en œuvre au sein de la structure. Il s'inscrit dans l'objectif général de fiabilisation des comptes et, à terme, de certification ainsi que dans l'objectif d'amélioration de la performance de l'établissement. .

L'approche proposée se veut pragmatique, elle est une méthode, pour la Direction, de penser son organisation non pas au regard des seuls critères de gestion mais aussi au regard des processus et des procédures utilisées quotidiennement ayant un impact dans la gestion comptable et financière de l'établissement.

L'intérêt de l'établissement à développer le contrôle interne comptable se traduit en gains trouvant leur origine :

- dans une plus grande efficacité d'un pilotage assis sur une information comptable de qualité, prompt et exhaustive,
- dans l'amélioration de sa notoriété et de son image auprès de ses interlocuteurs et notamment des organismes bancaires,
- dans la sécurisation et l'efficience accrue des processus de dépenses et de recettes, notamment.

Le guide présente les principes généraux du contrôle interne et la démarche théorique de déploiement de celui-ci. Chaque établissement détermine ses propres modalités de déploiement et il relève de sa responsabilité de déterminer le niveau de contrôle interne à atteindre en fonction de ses enjeux et de ses priorités.

Le déploiement doit être nécessairement **progressif selon une démarche itérative**, impliquant la conduite d'une analyse préalable de l'organisation, de son pilotage et des processus mis en œuvre afin d'améliorer la qualité des informations comptables produites.

La démarche de maîtrise des risques comptables et financiers s'articule ainsi en 4 phases principales :

- la phase d'analyse et de **diagnostic** de l'organisation, au cours de laquelle il importe de recenser les processus comptables et financiers, la documentation attachée à leur mise en œuvre et évaluer les risques inhérents
- une phase d'élaboration du **plan d'action**, pour définir les priorités, formaliser et systématiser la démarche
- puis la phase de **mise en œuvre** accompagnée nécessairement d'une action de **communication** auprès des collaborateurs concernés quelle que soit leur fonction
- enfin une phase d'**évaluation** des actions mises en place permettant d'aboutir le cas échéant à des mesures correctives

Le corollaire indispensable à cette démarche est l'adhésion de l'ensemble de l'équipe, ce qui suppose en amont un management et une communication adaptés.

En pratique, la mise en œuvre d'un contrôle interne comptable et financier répond à un objectif général de fiabilisation de la comptabilité qui donne lieu parallèlement à des travaux spécifiques d'ordre purement comptable : mise à jour de l'inventaire, redressement d'écritures, etc. Les deux démarches doivent être envisagées de manière étroitement imbriquées.

Le déploiement du contrôle interne comptable et financier est un projet en soi, qui demande la mobilisation des acteurs concernés au sein des établissements. La planification des actions, le management des équipes, la communication interne doivent donc être particulièrement étudiés et adaptés pour gérer efficacement ce projet **sur plusieurs années**. Pour tous les établissements publics de santé engagés à terme dans une **démarche de certification** de leurs comptes, le déploiement d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier constitue **une obligation**.

1) Le contrôle interne : un concept déjà connu

Un concept déjà connu dans les hôpitaux

Le contrôle interne est inhérent à la mission et à la culture des établissements publics de santé. Cette notion est déjà maîtrisée dans différents secteurs de leur activité mais il s'agit aujourd'hui d'en renforcer la qualité et la pertinence dans les domaines comptable et financier.

Le fonctionnement des établissements publics de santé s'organise d'ores et déjà autour de procédures concourant à la mise en place de dispositifs de contrôle interne telles que :

- la séparation des acteurs au sein des processus, et notamment la séparation entre un ordonnateur et un comptable, le premier étant à l'initiative des opérations financières mais ne pouvant les dénouer sans l'intervention du second ;
- les obligations s'appliquant aux agents publics en vertu de leur statut ;
- l'existence de contrôles imposés par la réglementation ;
- les obligations liées à la tenue de la comptabilité et à la reddition annuelle des comptes ;
- les contrôles exercés par les inspections ministérielles, les corps d'audit et les juridictions financières.

Contrôle interne ou maîtrise des risques ?

Le terme de « contrôle interne » suscite parfois des incompréhensions car le concept a longtemps été réduit à une acception étroite, laissant penser qu'il se limite à la seule mise en œuvre d'une batterie de contrôles qui se surajoutent aux tâches quotidiennes. En réalité, ce n'est que la traduction littérale du concept anglo-saxon « Internal control » dans lequel le volet « contrôle » est bien sûr présent, mais il ne s'agit que d'une composante parmi d'autres.

L'expression « maîtrise des risques » exprime d'avantage l'idée que le contrôle interne est une démarche d'analyse, d'organisation et de pilotage, inhérente au management suivie et mise en œuvre à son niveau par tout agent, destinée à l'aider au quotidien à maîtriser son activité.

L'utilisation des termes de « maîtrise des risques » apparaît donc plus pertinente aujourd'hui que « contrôle interne », néanmoins en pratique ces deux terminologies sont employées indifféremment pour qualifier la même démarche.


2) Qu'est-ce que le contrôle interne comptable et financier ?

C'est un sous-ensemble du contrôle interne, qui, se définit comme l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux. Ces dispositifs recherchent la maîtrise des activités ayant une dimension financière et/ou patrimoniale pour prévenir les risques comptables dont la survenance pourrait avoir un impact sur l'objectif de qualité comptable.

Cet objectif est apprécié tout au long de la chaîne de travail, c'est-à-dire, ici, des opérations initiales jusqu'à leur enregistrement comptable.

Les standard internationaux évoqués ci-dessus reposent sur des cadres de référence ou référentiels reconnus, au premier rang desquels figure le COSO (*Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*).

La loi Sarbanes-Oxley de 2002 pour les entreprises assujetties au droit américain et la loi de sécurité financière de 2003 pour celles assujetties au droit français ont largement contribué à la diffusion de ce référentiel international. Les définitions du COSO sont reprises au plan international par l'IFAC (*International fédération of accountants*) et en France, par le Conseil supérieur des experts comptables, le Compagnie nationale des commissaires aux comptes et l'IFACI (*Institut français d'audit et de contrôle interne*). L'Autorité des marchés financiers a également élaboré un référentiel de contrôle interne.

 La prise de connaissance de ces référentiels est recommandée.

Il s'agit d'une **démarche exigeante**, rigoureuse qui pour être menée à bon terme doit être **réaliste, visible et planifiée**.

C'est pourquoi les établissements doivent élaborer et mettre en place un **plan d'action pluriannuel de maîtrise des risques**, qui permettra à la fois de valoriser ce qui existe, d'améliorer ce qui doit l'être, de mobiliser les équipes et de communiquer en interne. Ce plan d'action tiendra compte des évolutions induites par d'autres chantiers qui interagissent avec celui de la qualité comptable, tels que FIDES, la gestion de la dette, la gestion du patrimoine, la mise en œuvre de la comptabilité analytique, etc..

Une démarche progressive et pragmatique

La démarche de déploiement et d'approfondissement du contrôle interne comptable et financier doit être pragmatique et réaliste : **commencer par le plus urgent, s'inscrire dans la durée, mettre en place ce qui est nécessaire et s'affranchir du superflu, tenir compte de l'existant et le valoriser, ne pas viser l'exhaustivité mais ne pas relâcher l'effort**.



La démarche conduit à évaluer les risques à l'aune de leur importance et de leur fréquence, à tenir compte de l'environnement de contrôle existant et à définir des objectifs de contrôle interne pour chacun des cycles considérés comme prioritaires par l'établissement après appréciation de la masse financière concernée, des risques d'anomalies significatives dans les comptes et de l'ampleur du travail à accomplir :

Ex : personnel et recettes pour la masse financière

Ex : immobilisations pour l'ampleur du travail



Le résultat de cette démarche se traduit par un dispositif organisé, documenté, tracé et évalué par les acteurs

Articulation avec le contrôle de gestion

Alors que le contrôle de gestion mesure la performance de l'établissement par activité ou par structure, le contrôle interne comptable et financier est un dispositif pérenne mis en place a priori sur les processus pour garantir la qualité et la fiabilité de l'information comptable produite tout au long de la chaîne.

Le lien entre le contrôle interne comptable et le contrôle de gestion, de même qu'avec la comptabilité analytique, réside essentiellement dans la qualité de l'information comptable utilisée par ces deux dispositifs, et ainsi renforce la pertinence et la sécurité des décisions prises sur la base de ces dispositifs complémentaires.

Articulation avec l'audit interne, quand ce dernier existe au sein des organisations

Une des missions de l'audit interne consiste à évaluer et améliorer le dispositif de contrôle interne. L'audit interne n'est donc pas le contrôle interne mais il en constitue l'une des composantes fondamentales.

Ainsi, comme l'a défini l'Institute of internal auditors (IIA), « *l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité.* »

3) La révision des procédures et leur documentation

Les procédures doivent être examinées sous l'angle des critères de qualité comptable. Les cartographies type proposées à l'appui de ce guide apportent une aide pour identifier des risques comptables au niveau de chacune des tâches.

Leur lecture ne se substitue pas au travail d'analyse à mener au sein de chaque établissement : les risques identifiés sont des risques potentiels, rien n'indique qu'ils se retrouvent dans tous les établissements. Leur liste n'est pas exhaustive.

S'agissant de processus de gestion très largement informatisés, les systèmes d'information apportent une contribution majeure au contrôle interne par les contrôles embarqués dans les applications. L'analyse des applications utilisées doit également conduire à approfondir les contrôles informatisés en commençant par s'interroger sur l'existence et la pertinence des mesures de sécurité informatique actuellement mises en œuvre (sécurités physiques mais aussi sécurités logiques).

Enfin, l'ensemble du contrôle interne comptable et financier doit faire l'objet d'une documentation utile en interne en décrivant les procédures, les contrôles et les systèmes d'information.



La mise en œuvre d'un dispositif de maîtrise des risques commence par une bonne connaissance des procédures, leur documentation et leur formalisation ainsi qu'une harmonisation des pratiques. Il s'agit d'un travail important qui doit être intégré dans le projet et planifié.

Souvent, des guides de procédures existent déjà dans les établissements publics de santé : il s'agit alors de les actualiser, et éventuellement de les compléter pour répondre aux exigences d'un dispositif de maîtrise des risques comptables, et d'en assurer la diffusion auprès des personnels concernés.

4) Périmètre du contrôle interne comptable et financier

Le périmètre du contrôle interne comptable et financier englobe l'ensemble du processus depuis le service responsable de l'acte initial ou du fait générateur – service gestionnaire, voire service de soins pour certains aspects³ - jusqu'au comptable. En effet, dans une comptabilité tenue en droits constatés, les opérations sont enregistrées dès la naissance du droit –c'est la notion de fait générateur-indépendamment du règlement financier de l'opération. Le point d'entrée du champ comptable, et donc du contrôle interne comptable, correspond donc aux **événements qui permettent de mesurer de manière fiable les droits et les obligations de l'établissement**.

Si les choix de gestion ne peuvent être intégrés stricto sensu au champ comptable, la régularité des actes qui en découlent conditionne très largement la qualité des opérations comptables. C'est pour cette raison que les cartographies type qui sont proposées aux établissements décrivent un cadre plus large que le strict cadre comptable.

➤ Les cycles et processus concernés

Pour faciliter l'identification des principaux risques susceptibles de compromettre la qualité des comptes et permettre l'élaboration d'un diagnostic et d'un plan d'action de maîtrise de ces risques, l'activité ayant une incidence comptable a été cartographiée en 5 niveaux de classement :

- ✓ les activités sont découpées en 6 **cycles** : personnel, immobilisations, recettes (ou produits), achats, endettement et trésorerie, fonds déposés
- ✓ les cycles sont décomposés en **processus**
- ✓ chaque processus se décompose en **procédures**
- ✓ et chaque procédure en **tâches**, niveau auquel se situent les opérations comptables.

La présentation détaillée des cartographies type au §V illustre les principes de construction de cette cartographie.

Le contrôle interne comptable s'applique à l'ensemble de l'aspect comptable des activités ainsi cartographiées et à tous les niveaux depuis le fait générateur jusqu'à son dénouement financier.

➤ Concerne l'ensemble des acteurs intervenant sur chaque processus

Le contrôle interne comptable et financier concerne les acteurs de tous les niveaux intervenant sur chaque processus :

- ✓ services gestionnaires,
- ✓ services de soins,
- ✓ DIM,

³ par exemple : commande et réception de fournitures, enregistrement de l'absence du personnel, affectation de mobilier dans les services, etc.

- ✓ services ordonnateurs,
- ✓ services comptables,
- ✓ services informatiques.

Les acteurs concernés doivent réaliser deux types d'opérations, plus ou moins intégrées aujourd'hui dans leur activité, dont le bon déroulement conditionne la qualité comptable :

- ✓ **Les opérations liées au traitement de l'information comptable**, c'est-à-dire des opérations aboutissant à une écriture comptable ou représentant le fait générateur d'une opération comptable ; il peut s'agir d'opérations :
 - de contrôle, ex. : inventaire physique
 - d'enregistrement
 - d'évaluation, ex. : l'estimation du montant d'une provision
- ✓ **Les opérations dites « support » des opérations de traitement des informations comptables**
 - Gestion des pièces comptables : archivage des documents comptables et des pièces justificatives, transmission des pièces pour mise en paiement ou recouvrement, sauvegardes
 - Gestion du système d'information : paramétrage de l'outil informatique ;

Le déploiement du contrôle interne comptable et financier conduit à examiner les processus sous ces angles et à rationaliser et formaliser les procédures et différents contrôles afin d'améliorer la qualité comptable.

➤ *Notamment continuité ordonnateur – comptable*

Il est particulièrement important de concevoir le contrôle interne comptable de manière continue depuis les services de l'ordonnateur jusqu'au comptable.

A cet égard, on peut souligner l'intérêt de procédures innovantes mises en place par les conventions de service comptable et financier :

exemple : le contrôle allégé en partenariat qui permet de simplifier les contrôles et d'éviter des doublons, tout en recherchant une plus grande efficacité : le service fait ou la justification de la dépense.

5) La nécessité de tracer le contrôle

La réalisation des opérations ayant un impact sur les comptes doit être tracée. La traçabilité repose sur un système de preuves et peut être graduée en fonction des risques. Cette traçabilité doit permettre de répondre aux questions suivantes :

- Qui a réalisé l'opération ? (organigramme fonctionnel – fiches de poste)
- A quelle date ou périodicité ? (calendriers – outils de pilotage)
- Selon quelles modalités et sur quel périmètre ? (fiches de procédures – guide des tâches)
- Cette opération a-t-elle bien été réalisée ?

La traçabilité constitue et garantit la **piste d'audit** (ou chemin de révision), en permettant de partir de l'écriture en comptabilité générale, pour arriver jusqu'à la preuve du fait générateur, et inversement du fait générateur jusqu'à l'écriture comptable, tout en identifiant, au long du processus, l'ensemble des acteurs et des opérations intervenues, notamment les actions de contrôle interne effectuées.

👉 La traçabilité des opérations et des contrôles associés est fondamentale. Dans le cadre d'un audit de certification, **une opération de contrôle interne comptable et financier non tracée est considérée comme n'ayant jamais existé.**

Ce souci de traçabilité se traduit par :

- La mise en place d'organigrammes fonctionnels précis identifiant la répartition des missions par acteurs, intégrant une dimension « suppléance » réaliste. A ce titre, un processus présentant des risques faibles peut ne pas être couvert par une suppléance notamment eu égard aux moyens dont dispose la structure concernée ;
- Les conditions d'attribution, le respect et le suivi des habilitations et paramétrages informatiques ;

- L'archivage des documents comptables et des pièces justificatives (y compris sous forme informatique) ainsi que des éléments (décision, évaluations, etc.) retraçant l'historique d'une donnée ;
- Le respect, par les acteurs, des modes de traçabilité définis pour leurs contrôles et la conservation des pièces (y compris sous forme informatique) justifiant de la réalisation de ces contrôles
- La documentation des procédures (réglementation applicable, fonction chargée de l'exécution, du contrôle, méthodologie, description des tâches...)
- L'articulation des différents supports comptables de manière à assurer leur cohérence, ce qui peut se traduire en environnement informatique par un système de codification et d'accusé de réception entre applications.

II – La démarche de contrôle interne comptable et financier de l'établissement en pratique

1) Une révision des procédures impliquant les personnels

Cette démarche concerne l'ensemble du processus depuis les services gestionnaires (directions fonctionnelles : affaires médicales, affaires financières, ressources humaines, directions techniques) et les services de soins, le DIM, l'ordonnateur, les services informatiques jusqu'au comptable. Le rôle de chacun doit être retracé dans le cadre d'organigrammes fonctionnels. En ce sens, la démarche implique un nombre important de personnes contribuant, de près ou de loin, à la qualité de l'information comptable produite in fine.

2) Une démarche progressive et proportionnelle aux enjeux

La mise en œuvre d'une démarche structurée de contrôle interne n'est pas nouvelle au sein des établissements publics de santé, tant du côté de l'ordonnateur que du côté du comptable.

S'agissant de l'ordonnateur, le plus souvent, le dispositif de contrôle interne existant ne répond pas complètement aux objectifs de qualité des comptes et ultérieurement aux critères d'un certificateur (normes internationales d'audit (ISA) ou normes d'exercice professionnel (NEP)).

Les comptables publics quant à eux mettent en œuvre le dispositif décrit dans le guide du contrôle interne comptable et financier dans le secteur public local (cf. infra).

Il existe donc déjà un socle de contrôle interne. Il s'agit de :

- capitaliser les points forts existants ;
- définir une architecture de contrôle interne comptable articulé autour de la notion de processus comptable ;
- définir précisément le rôle des différents acteurs intervenant sur chaque processus ;
- normaliser les modalités de contrôle ;
- documenter les procédures ;
- et assurer la traçabilité des opérations comptables et financières.

Une démarche de maîtrise des risques ne peut se mettre en place que progressivement.

3) Un arbitrage permanent entre l'objectif, les risques et les coûts des mesures de contrôle interne

En premier lieu, la démarche de contrôle interne s'intègre à une réflexion d'ensemble sur l'organisation d'une entité en fonction des objectifs qu'elle a déterminés ou qui lui ont été fixés. Dès lors, pour l'encadrement, la phase « cruciale » des choix organisationnels et d'élaboration du dispositif de contrôle interne repose sur une analyse approfondie :

- de l'organisation de l'établissement ;
- des objectifs qui lui sont assignés (endogènes ou exogènes) ;
- des moyens humains et matériels dont il dispose (nombre d'emplois, ancienneté des personnels, compétences, temps partiels, postes de travail disponibles, nombre de licences informatiques disponibles, etc.)

- des outils mis à la disposition des agents notamment les outils informatiques et la documentation réglementaire accessible
- des risques et des enjeux identifiés.

Dans cette logique, les contrôles exercés par l'encadrement ont essentiellement pour but de vérifier la pertinence et l'efficacité des choix qu'il a opérés. A ce titre le contrôle interne constitue un des leviers du « management ».

Pour leur part, les comptables publics ont déjà reçu consigne de mettre en œuvre, pour ce qui concerne le poste comptable, le dispositif décrit dans le guide du contrôle interne comptable et financier dans le secteur public local. Ce guide a été diffusé par la note n°2010/10/5777 de la DGFIP à son réseau en date du 20 octobre 2010. Pour la bonne information des directeurs d'établissements publics de santé chargés d'élaborer leur dispositif de contrôle interne, en liaison aussi étroite que possible avec leur comptable, le guide précité est en ligne sur le site internet dédié à la certification des comptes.

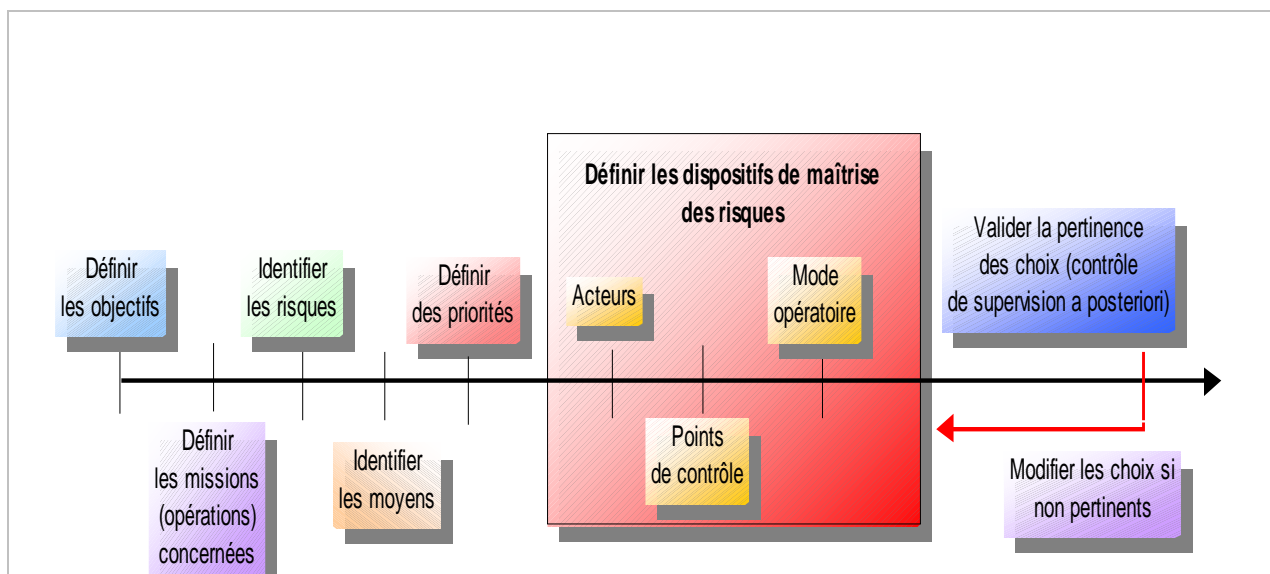
Par ailleurs, un dispositif de contrôle interne a un coût. Le rôle du management est **d'arbitrer entre le coût et les avantages procurés par une mesure de contrôle interne**, et d'adapter les moyens mis en œuvre aux enjeux estimés en termes d'amélioration de la gestion, du pilotage, et ultérieurement dans le cadre de la certification des comptes.

👉 La mise en œuvre de dispositifs de maîtrise des risques repose sur un arbitrage constant : coût de la mesure de contrôle interne /risque à maîtriser. Dès lors le risque doit être évalué sous deux angles : la **probabilité de survenance** et son **impact financier** (notion d'enjeu). Cette évaluation doit être mise en parallèle avec les moyens dont dispose l'établissement et l'environnement administratif et comptable de l'établissement.

Cette **logique d'arbitrage** est fondamentale et au cœur de la démarche de contrôle interne. En conséquence, les choix organisationnels retenus par deux établissements distincts pour un même objectif peuvent être très différents. Si dans l'idéal, tous les risques doivent bénéficier des mêmes dispositifs de maîtrise, dans la pratique, les moyens dont disposent les établissements ne leur permettent pas toujours de mettre en œuvre, sur l'ensemble des risques, le dispositif le plus sécurisant. Celui-ci peut être plus ou moins important selon le niveau de risque et les enjeux associés. Il est toutefois souligné que dans une démarche de certification, la séparation des tâches et la supervision sont fondamentales sur les processus clés.

La question peut se poser dans les établissements de l'organisation préconisée pour instaurer un véritable contrôle interne comptable. Les différentes solutions possibles entre une fonction d'audit interne bien identifiée, ou une organisation répartie sur l'encadrement sont à l'appréciation des chefs d'établissements.

Le schéma de mise en œuvre de la démarche de maîtrise des risques comptables et financiers doit prendre en compte les éléments suivants :



Quelle que soit l'organisation retenue, les établissements ne pourront pas faire l'économie d'une forte implication de leur encadrement et de l'ensemble des équipes pour mettre en exergue l'existant, le faire évoluer et s'approprier la culture du contrôle interne.

Il en découle également une problématique particulière pour les éditeurs de logiciels. Un certain nombre de contrôles logiques sont en effet usuellement incorporés dans les logiciels délivrant des informations comptables, mais ces contrôles ne peuvent être calqués que sur les normes réglementaires explicites. En revanche, chaque logiciel pourra utilement proposer des contrôles paramétrables en fonction de l'organisation retenue par l'établissement (cf. infra).

4) Une démarche conjointe ordonnateur / comptable

➤ *La piste d'audit unique : traçabilité des acteurs et des opérations comptables*

Déjà évoquée plus haut, la piste d'audit conduit à tracer l'ensemble des opérations et des acteurs intervenant depuis le fait générateur jusqu'à l'écriture correspondante en comptabilité et inversement de l'écriture comptable jusqu'au fait générateur. Cette traçabilité doit être assurée depuis le service gestionnaire ou le service de soins jusqu'au comptable, que les procédures soient informatisées ou non.

➤ *Identifier les processus les plus à risques (cf. cartographies des risques V – infra)*

Pour identifier les processus présentant le plus de risques comptables et financiers, l'ordonnateur et le comptable de l'établissement doivent mettre en commun et prendre en compte l'ensemble des éléments dont ils disposent, y compris les analyses de processus qu'ils auront menées. Cette réflexion conduit à réaliser ensemble une cartographie des risques de laquelle se dégageront les processus à plus fort enjeu et à plus forts risques, permettant d'identifier les actions précises à entreprendre et qui seront inscrites dans le plan d'action pluriannuel.

➤ *Identifier les points de fragilité en termes de systèmes d'information*

Ces analyses doivent être menées en tenant compte du système d'information qui constitue un vecteur important de maîtrise des risques comptables et financiers par les contrôles automatiques embarqués dans les applications. La réflexion globale qui doit être engagée conduit à vérifier l'effectivité et la pertinence des contrôles tant humains qu'informatisés au regard de la cartographie des risques, à détecter les insuffisances ou fragilité des systèmes d'information et à planifier les actions d'amélioration à envisager.

Les systèmes d'information répondent à des normes de contrôle interne spécifique qui feront l'objet de recommandations séparées.

5) Cartographie des cycles, des processus et des risques

Les cartographies type décrites au III fusionnent les notions de cartographie des cycles et processus et de cartographie des risques, en présentant l'ensemble des notions sur un même document synthétique.

La notion de processus comptable est essentielle dans la compréhension de la démarche de contrôle interne comptable. Elle permet tout d'abord de souligner que le contrôle interne comptable ne s'applique pas à la seule sphère des services du comptable mais intègre également l'activité des services gestionnaires et les services de soins.

La transversalité liée à la logique de processus comptable permet également de donner de la cohérence et de la visibilité à des opérations relevant de plusieurs services. La mise en évidence du rôle et de l'interdépendance de chaque intervenant est essentielle pour impliquer et responsabiliser les acteurs des processus comptables.

➤ *Principes du recensement et de la hiérarchisation des risques comptables*

Les risques sont des événements potentiels, qui, s'ils se réalisent, font obstacle à l'atteinte de l'objectif de qualité comptable et financière¹. Les cartographies type proposées aux établissements ne distinguent pas

¹ **Risque inhérent** : risque lié à l'environnement de l'entité ou à la nature de ses activités (risque d'erreur significative pour des raisons indépendantes du dispositif de contrôle interne) ex : lié à l'activité humaine, lacunes de formation ou de compétence du

les notions de risque inhérent et de risque de contrôle afin de faciliter une première analyse des processus.

Les établissements publics de santé doivent mettre en place des systèmes de recensement, d'évaluation et de hiérarchisation des risques, en les adaptant à la nature et au volume de leurs opérations afin d'appréhender les risques de différentes natures auxquels ces opérations les exposent.

Le contrôle interne doit permettre de s'assurer :

- que l'analyse spécifique des risques a été conduite de manière rigoureuse et préalable
- que le dispositif de contrôle interne est en adéquation avec les risques encourus
- que, le cas échéant, les adaptations nécessaires aux procédures en place ont été engagées.

Le recensement et la hiérarchisation des risques aboutissent à une cartographie des risques comptables et financiers par processus. Les risques y sont évalués sur deux points :

- la probabilité de survenance
- l'impact sur les comptes.

Le dispositif de maîtrise des risques tiendra compte de cette hiérarchisation : mise en place et/ou renforcement du dispositif de contrôle interne en fonction des priorités.

➤ *Objectif de la cartographie des risques*

L'élaboration de cette cartographie des cycles et processus et des éventuels risques associés conduit à identifier et à classer selon une typologie structurée les opérations ayant un impact comptable, afin de :

- définir le périmètre de la fonction comptable de l'établissement, au sens de fonction comptable partagée évoqué ci-dessus
- structurer ensuite la cartographie des risques qui, dans les exemples proposés aux établissements publics de santé, se superpose à celle des processus, hiérarchiser les risques, définir le plan de contrôle interne comptable et financier cible
- définir le plan d'action, c'est-à-dire le choix et le séquençement des actions permettant de mettre en place le contrôle interne comptable et financier cible
- servir de base d'analyse du référentiel de contrôle interne comptable mis en place : l'enrichissement et la mise à jour des cartographies permettent de suivre et de formaliser les progrès enregistrés
- constituer l'ossature des guides de procédures comptables et des organigrammes fonctionnels internes à l'établissement
- structurer le cas échéant la programmation de l'audit interne.

➤ *Enrichissement de la cartographie des risques*

Une fois réalisée, la cartographie des risques est alimentée par les signalements des acteurs de la fonction comptable et financière, par leur connaissance des processus et l'expression des difficultés rencontrées. Les éventuels constats des auditeurs internes ou externes, de l'Agence régionale de santé ou encore de la DGFIP sont autant de vecteurs d'enrichissement de la cartographie des risques.



La cartographie des risques est validée par la direction.

personnel, changements non maîtrisés des structures administratives et des dispositifs juridiques, manquements déontologiques, événements extérieurs climatiques, politiques, etc..

Un risque inhérent doit être maîtrisé, il ne peut jamais être totalement supprimé.

Risque de contrôle : risque lié à un dysfonctionnement du dispositif de contrôle interne soit dans sa conception soit dans sa mise en œuvre (risque qu'une erreur significative ne soit ni détectée ni corrigée en temps voulu par le dispositif de contrôle interne montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

Un risque de contrôle doit être totalement neutralisé. D'où la nécessité de bien concevoir le plan de contrôle interne

6) Plan d'action

Le recensement et la hiérarchisation des risques aboutissent à un plan d'action fixant un programme pluriannuel d'amélioration du contrôle interne en hiérarchisant les actions à mettre en œuvre.

➤ Objectif du plan d'action

Le plan d'action est au cœur de la démarche de contrôle interne. Il est l'outil permettant à la direction, à l'encadrement, de détailler les mesures à mettre en œuvre pour fiabiliser les procédures et obtenir une assurance raisonnable en matière de qualité comptable. Le plan d'action est ainsi un outil formalisé, tracé, définissant les acteurs responsables de la mise en œuvre des différentes actions et les échéances qui leur sont imparties, avec une perspective pluriannuelle.

Le plan d'action permet :

- D'expliciter les choix stratégiques retenus : hiérarchisation en termes de processus, de périmètre des services et calendrier ;
- D'assurer un suivi de la diffusion du renforcement du contrôle interne ;
- De dessiner une ligne directrice claire pour les acteurs.



Le plan d'action est toujours validé par la direction.

➤ Enrichissement du plan d'action

Le plan d'action est un dispositif permanent découlant de la cartographie des risques. Un pilotage efficace suppose un suivi de la réalisation du plan d'action en corollaire de l'actualisation de la cartographie des risques. Le plan d'action permet à la direction, à l'encadrement, de piloter, de suivre le renforcement du dispositif de contrôle interne et de communiquer sur sa stratégie. Pour être efficace, un plan d'action doit :

- Etre formalisé dans un document accessible et diffusé à tous ses acteurs ;
- Désigner les acteurs responsables de la mise en œuvre des actions, ainsi que les échéances qui leurs ont été imparties
- Etre permanent et enrichi en temps utile par les constats opérés par les différents acteurs du contrôle interne et les auditeurs mettant en exergue une faiblesse dans le dispositif de maîtrise des risques
- Etre itératif et progressif en mesurant l'impact lié à la mise en œuvre des actions ;

➤ Suivi du plan d'action

L'impact lié à la mise en œuvre des actions doit être mesuré. Si celles-ci ne permettent pas de donner une assurance raisonnable supérieure en matière de qualité comptable, de nouvelles actions doivent être envisagées.



L'encadrement est responsable de la mise en œuvre et du respect des échéances validées par la direction. Les actions doivent être suivies par la direction.

➤ Définir des échéances réalistes

Le plan d'action repose sur les arbitrages effectués en permanence par la direction entre différents projets, différentes priorités, l'affectation de moyens et les objectifs fixés.

Compte tenu des diagnostics opérés et de ces arbitrages, compte tenu également du délai nécessaire avant de constater les premières évolutions –délai a priori assez long à dire d'experts-, il est important de fixer des échéances réalistes permettant d'engager un mouvement de fond seul susceptible de faire évoluer les pratiques professionnelles.

Ainsi que cela a déjà été souligné, cela suppose un management adapté, de la communication interne, des adaptations de processus et de système d'information, ainsi que, très probablement, des actions de

formation à l'attention des personnels. Les échéances devront donc être fixées en tenant compte de ces contraintes.

➤ *Définir les contrôles à opérer par les acteurs de la chaîne de travail*

L'encadrement doit apprécier, au regard des risques identifiés sur une chaîne de travail, les différents contrôles à effectuer soit par les responsables des tâches (qualifiés d'**autocontrôles**² et de **contrôles mutuels**³) soit par l'encadrement (ou contrôles de **supervision**)⁴

➤ *Pouvoir justifier de l'effectivité et de la mise à jour du plan d'action dans le cadre de l'audit de certification*

L'établissement et le comptable devront être en capacité de justifier de l'effectivité de la mise en œuvre des actions tout comme de la mise à jour régulière du plan d'action. Cela concerne notamment les opérations de rectification suite à contrôle, qui doivent faire l'objet d'une justification appropriée.

7) Evaluation du contrôle interne comptable

Le contrôle interne comptable doit être régulièrement évalué par la direction de l'établissement. Cette évaluation incombe en premier lieu au(x) responsables du contrôle interne si la fonction existe ou aux référents désignés à cette fin, voire à des auditeurs externes, afin de s'assurer de l'effectivité et de la pertinence des contrôles mis en place et identifier les points d'amélioration. Les acteurs de la chaîne, et notamment les personnes assurant des fonctions d'encadrement signalent quant à eux les anomalies qu'ils constatent.

Cette évaluation est réalisée au moyen de contrôles dits de **corroborations**⁵.

Chaque évaluation d'étape doit donner lieu à une communication aux acteurs, afin que ces derniers perçoivent l'ampleur du chemin parcouru et les améliorations restant à apporter.

III – Exemples de cartographies type des risques par cycle

Des groupes de travail associant des ordonnateurs et des comptables des établissements publics de santé, ainsi que des magistrats des juridictions financières, des commissaires aux comptes, la DGFIP et

² L'**autocontrôle** : se définit comme le contrôle exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, a priori ou a posteriori. Ces contrôles sont permanents car ils sont liés à l'exécution de la tâche.

³ Le **contrôle mutuel** : se définit comme le contrôle exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent ou par une entité sur les opérations d'une autre entité. Les opérations de contrôle mutuel sont liées à la notion de procédure. Elles reposent sur le principe, fondamental en matière de contrôle interne, de séparation des tâches. Les opérations de contrôle mutuel visent un double objectif : garantir la continuité de service à travers une véritable polyvalence des agents et éviter les « domaines réservés » générateurs de risques potentiels forts, dans la mesure où la taille et les ressources dont dispose la structure le permettent.

⁴ Le **contrôle de supervision** : se définit comme le contrôle exercé par l'encadrement sur les opérations des agents au sein d'un service donné :

- ↳ Il peut être « **contemporain** » par exemple une validation informatique lorsqu'un profil spécifique le permet ou une validation de documents au vu de pièces justificatives.
- ↳ Il est souvent « **a posteriori** » et consiste, pour l'encadrement, à s'assurer du respect des directives données dans le cadre du traitement des opérations et de la qualité de ces dernières : calendrier, modalités de réalisation des opérations, modalités de contrôles (autocontrôles et contrôles mutuels). Sur ce dernier point, il s'assure notamment de leur traçabilité, de leur réalité et de leur efficacité.

⁵ Les **contrôles de corroboration** exercés par l'encadrement visent à s'assurer de la réalité et de l'efficacité du dispositif de contrôle interne mis en œuvre et de la fiabilité des constats opérés par l'encadrement dans le cadre de leurs contrôles de supervision. Ces contrôles, dont le périmètre est identique à celui des contrôles de premier niveau, sont en principe réalisés sur place. Ils consistent à refaire une partie des contrôles déjà réalisés par l'encadrement de la structure (responsables de services au sein de l'établissement ou de la trésorerie) à l'occasion de ses contrôles de supervision.

la DGOS ont élaboré des cartographies type des processus et des risques par cycle, mises à disposition sur internet.

Ces cartographies sont **des exemples théoriques**, elles ont été élaborées avec pour seul objectif de guider les établissements dans leur propre réflexion et dans leur prise de décisions : elles ne constituent **ni un modèle d'organisation, ni un cadre contraignant**. Elles doivent au contraire être adaptées à l'organisation de chaque établissement, à sa propre appréciation de la qualité de ses comptes et de l'existant en matière de contrôle interne. Elles visent à faciliter l'élaboration de plans d'actions et la mise en œuvre de mesures concrètes de maîtrise des risques comptables, plus importantes que la cartographie en elle-même.

Un conseil toutefois : l'exercice de remplissage de la cartographie est recommandé pour évaluer à un niveau assez fin chaque tâche et s'assurer que les risques potentiels sont couverts, ou vont être couverts par une mesure adaptée empêchant pour l'avenir la répétition de ce même risque.

1) Le découpage des cycles

➤ Six cycles majeurs

Des cartographies type sont proposées pour les 6 cycles majeurs que sont :

- Le personnel ;
- Les immobilisations ;
- Les recettes ;
- Les achats ;
- L'endettement et la trésorerie ;
- Les fonds déposés ;

➤ Cycle >> processus >> tâches

Les cycles sont ensuite découpés en processus, puis en procédures et en tâches. Les cartographies ont un champ légèrement plus large que le strict contrôle interne comptable : il s'agit d'un parti pris par les rédacteurs de présenter les processus dans leur intégralité, les origines d'un défaut de qualité comptable se situant bien souvent très en amont de la traduction comptable de l'opération.

Un logigramme présente de manière synthétique chaque cartographie.

➤ Ordonnateur ou comptable

Chaque tâche est affectée à l'ordonnateur ou au comptable conformément à l'organisation comptable en vigueur dans les établissements publics de santé.

2) Les éléments constitutifs de la cartographie

L'objectif visé par une cartographie est l'identification des principaux risques comptables tout au long du déroulement du processus de gestion, depuis son fait générateur jusqu'au dénouement financier de l'opération par le comptable.

➤ Des risques identifiés...

Des exemples de risques sont associés à chaque tâche et en face des risques, l'objectif de qualité comptable visé est mentionné.

➤ ...en fonction des critères de qualité comptable

Le tableau présenté au I de la 2^{ème} partie du guide définit les critères de qualité comptable utilisés pour l'élaboration des cartographies. L'objectif de qualité comptable peut être considéré comme atteint dès lors que chacun de ces critères est respecté. Concrètement, cela suppose qu'à chaque étape, pour chaque acteur et pour chaque opération, les risques que ces critères ne soient pas atteints puissent être maîtrisés.

C'est précisément le rôle du contrôle interne comptable, tant sur le plan fonctionnel que dans le domaine informatique, que de permettre le respect des critères de qualité comptable.

➤ *Des risques évalués*

Les cartographies présentent des risques évalués de manière théorique à la fois par leur **impact sur les comptes** et la probabilité qu'ils surviennent, nonobstant la mise en place d'une mesure de contrôle interne. La grille d'évaluation de

IV – La constitution d'une documentation

La documentation accompagnant la mise en place du dispositif de contrôle interne comptable (guides de procédure, plan d'action, organigrammes fonctionnels, cartographies des risques), les éléments retraçant les actes de contrôle interne comptable doivent être rassemblés et tenus à jour dans des dossiers qui permettront de justifier les travaux engagés, leur réalité et leur caractère opérationnel auprès d'interlocuteurs internes comme d'interlocuteurs externes (ARS, CRC notamment et certificateurs le cas échéant).

Les établissements doivent intégrer les nécessités de la documentation dans leur programme de travail. Cette documentation sera rassemblée notamment selon les grands axes suivants :

- ✓ Présentation de la démarche et des objectifs en matière de contrôle interne comptable et financier
- ✓ Documentation du dispositif de contrôle interne par cycle
- ✓ Documentation des procédures
- ✓ Documentation des systèmes d'informations
- ✓ Conservation, des preuves des contrôles exercés dans le déroulement des processus.

V - Des outils personnalisables mis à disposition sur internet

Des outils élaborés dans différents cadres sont mis à disposition des établissements pour faciliter la mise en route de leurs réflexions et travaux. Leur diffusion interviendra progressivement sur internet :

Les cartographies des risques

Les cartographies des risques décrites au V sont présentées sous 3 formes :

- Dans la forme décrite ci-dessus à titre d'exemple
- Sous forme de cadre pré-rempli comme outil de travail pour l'établissement ;
- Sous la forme synthétique de logigrammes

Des modèles d'organigramme fonctionnel

Des exemples d'organigrammes fonctionnels réalisés pour les services de l'Etat ou pour les établissements publics nationaux sont proposés.

Des outils d'autodiagnostic

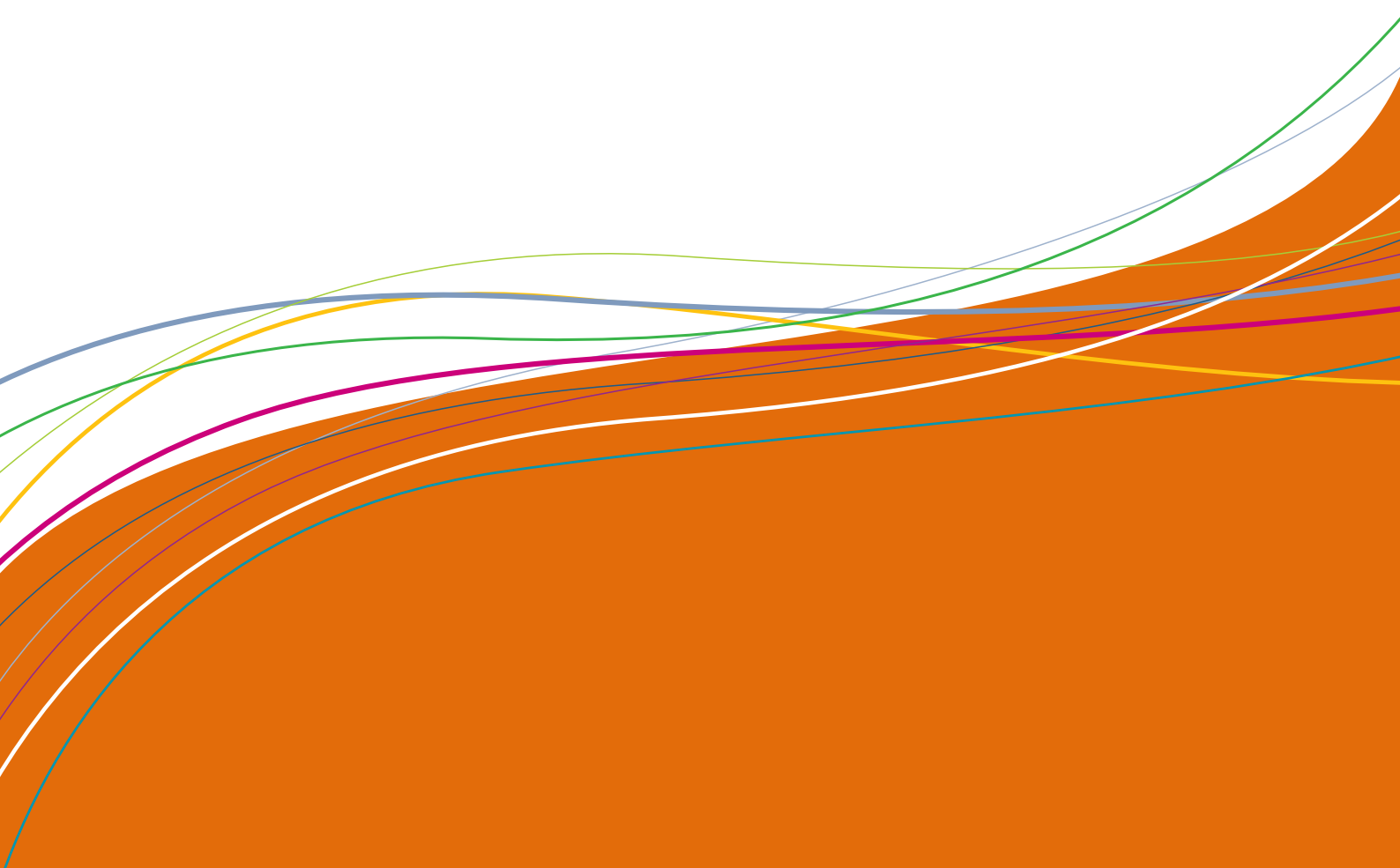
Des outils simples d'autodiagnostic du contrôle interne existant, réalisés par les groupes de travail mis en place pour la certification des comptes des hôpitaux sont également proposés comme aide. Ils ne garantissent pas un balayage exhaustif des processus et ne substituent pas à une analyse fine des opérations.

Documentation

Une documentation sur le contrôle interne comptable et financier pour le secteur public local et pour l'Etat, dont est inspiré ce guide, permet de préciser la démarche à mettre en œuvre : elle est disponible sur internet.

La liste des normes d'exercice professionnel des commissaires aux comptes est accessible également via le site internet : <http://www.sante-sports.gouv.fr/hopital.html>, index alphabétique, lettre C-Certification des comptes

5ème Partie : Situation des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes



I – Présentation générale de la certification des comptes des établissements publics de santé

La certification des comptes est une mission légale confiée à un certificateur désigné selon les dispositions du code de la santé publique issues de la loi portant réforme de l'hôpital et relatives aux patients, à la santé et aux territoires en date du 21 juillet 2009. Elle repose sur un audit du dispositif de contrôle interne et des comptes, dont les modalités de réalisation propres aux établissements publics de santé feront ultérieurement l'objet d'une communication spécifique.

La certification des comptes contribue à la maîtrise de la gestion et à l'amélioration de la performance de l'établissement. Elle donne également au conseil de surveillance et à l'ARS, ainsi qu'aux tiers de manière générale, l'assurance d'une information financière fiable et sincère. La certification ne vise ni la recherche de responsabilité ni la sanction des anomalies constatées et ne se substitue pas aux contrôles des juridictions financières et des corps d'inspection.

La démarche générale de fiabilisation des comptes constitue un vade-mecum pour les établissements engagés dans la préparation de la certification à terme de leurs comptes

Dans l'attente de la stabilisation du cadre juridique de la certification des comptes, les établissements peuvent utilement prendre connaissance du déroulement d'une mission et se documenter :

- sur les normes ISA (International standard on auditing)
- sur les « *Normes d'exercice professionnel* » (NEP) sur le site de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes www.cncc.fr : elles définissent les principes et procédures essentielles que doit mettre en œuvre le commissaire aux comptes et qui sont similaires à celles mises en œuvre par les juridictions financières.

1 – Quelle est la démarche du certificateur ?

Le certificateur exprime son « opinion » sur les comptes. A l'issue de son audit, il déclare :

- certifier que les comptes annuels sont **réguliers** et **sincères** et qu'ils donnent une **image fidèle** du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice ;
- assortir la certification de réserves ;
- refuser la certification des comptes
- Constaté l'impossibilité de certifier.

Dans ces trois derniers cas, il précise les motifs de sa décision. Le certificateur peut également formuler, dans son rapport d'opinion, des observations afin d'attirer l'attention sur une information fournie dans l'annexe.

La **régularité** signifie la conformité au référentiel comptable applicable, en l'occurrence l'instruction budgétaire et comptable M21.

La **sincérité** renvoie à la mise en œuvre, de bonne foi, de ces règles applicables afin que les comptes reflètent au mieux la situation financière réelle de l'établissement.

L'**image fidèle**, inspirée du concept anglo-saxon de « *true and fair view* », est une notion globale : elle vise une obligation de donner une information pertinente pour permettre au lecteur des comptes (bilan, compte de résultat et annexe) de disposer d'une traduction fidèle de la situation de l'établissement.

Pour formuler son opinion, le certificateur recherche l'assurance que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives portant atteinte à la sincérité des états financiers.

Compte tenu de la masse des opérations, le certificateur ne vérifie pas toutes les opérations portées sur les états financiers. De ce fait, sa mission, telle que prévue par les normes, intègre l'analyse et l'évaluation des organisations, des méthodes, des systèmes d'information et des processus qui ont permis d'élaborer les informations comptables qui y figurent. Il apprécie les pratiques de pilotage et de contrôle interne et exerce, à l'issue de ses travaux, son jugement professionnel.

La démarche du certificateur est fondée sur une approche par les risques. Son objectif est d'apprécier comment l'organisation, les processus et les dispositifs de contrôle mis en place assurent un niveau de maîtrise satisfaisant de ces risques et permettent donc de réduire le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes. Sa démarche couvre les champs de compétence de l'ordonnateur et du comptable.

Les normes d'audit internationales et françaises insistent sur l'importance pour le certificateur de bien comprendre l'environnement dans lequel opère l'établissement, d'apprécier les risques inhérents à ses activités, d'évaluer les dispositifs de contrôle mis en œuvre.

Le COSO (Committee of sponsoring organizations), auquel se réfèrent habituellement les certificateurs, définit le contrôle interne comme un processus mis en œuvre par les dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des trois objectifs suivants : l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité des informations financières, la conformité aux lois et règlements

2 – En quoi la certification contribue-t-elle à l'amélioration de la performance ?

La certification des comptes apporte une appréciation sur la qualité des comptes et l'efficience du contrôle interne mis en place. C'est pourquoi, la certification des comptes participe à l'amélioration de la gestion et du pilotage des établissements, et donc de leur performance.

En imposant la mise en œuvre d'un contrôle interne, sans lequel il ne peut y avoir de certification des comptes, la certification constitue un puissant levier d'amélioration de la performance.

Le contrôle interne est avant tout un attribut d'une gestion responsable des organisations car il atteste d'une prise de conscience des risques et de la nécessaire maîtrise de ceux-ci au sein de leurs activités.

Le développement du contrôle interne s'impose dans toute organisation en recherche d'amélioration de sa performance et il constitue un objectif en soi, bien qu'il s'agisse d'un des pré-requis de la certification des comptes.

3 – Difficultés et facteurs de réussite de la préparation de la certification des comptes

L'appui des groupes de travail nationaux a permis d'identifier des difficultés et des facteurs de risques évidents vis à vis de l'échéance que constitue la certification des comptes. Il s'agit de :

- La mise en place d'un contrôle interne comptable de qualité, documenté et testé, est un projet en tant que tel avec une véritable dimension transversale, consommateur de ressources et devant être géré dans la durée.
- L'analyse et la mise à niveau de certains comptes nécessite un délai de réalisation significatif et doivent être entreprises sans tarder et de façon durable. Il est possible que ces travaux génèrent des impacts significatifs sur les comptes concernant notamment les immobilisations et les provisions (CET, dépréciation des créances, corrections liées à la mise à plat des actifs etc.) qu'il est préférable de lisser dans le temps.
- Les travaux de clôture de l'exercice devront être anticipés afin, pendant cette même période de clôture, de faire preuve d'une certaine disponibilité et de réactivité envers les demandes et remarques du certificateur, d'une part, et de mettre à disposition une documentation plus importante et plus riche préparée par l'ordonnateur et le comptable, d'autre part.

4 – Etats financiers soumis à certification

La certification des comptes a conduit à distinguer dans le compte financier actuel⁴ :

- les comptes annuels, c'est-à-dire le bilan, le compte de résultat (toutes activités confondues) et l'annexe, qui seront les documents comptables soumis à certification,
- des autres documents, balance et éléments à caractère budgétaire (exécution de l'état des prévisions de recettes et de dépenses) qui ne sont pas soumis à certification.

C'est notamment cette distinction et l'objectif renforcé de transparence qui conduisent à enrichir le cadre de l'annexe pour répondre aux besoins de l'audit du certificateur.

Un cadre réglementaire ad hoc apportera les précisions nécessaires, notamment sur les états financiers soumis à certification et l'évolution des procédures de production et d'approbation de ceux-ci.

Pour plus de détails, il convient de se reporter au point I-1) de la 3^{ème} partie du guide.

5 – Calendrier d'entrée en vigueur

Le calendrier d'entrée en vigueur de l'obligation, pour certains établissements, de faire certifier leurs comptes relève de dispositions législatives (II de l'article 17 de la loi HPST du 21 juillet 2009). A ce jour, le calendrier fixé par la loi HPST du 21 juillet 2009 fait porter cette obligation sur les comptes de 2014 au plus tard.

Les établissements devront préparer la certification de leurs comptes de la manière suivante, en fonction de la date limite fixée par la loi :

- les comptes annuels présentant un comparatif avec l'exercice précédent, la mission du certificateur comporte, au regard du **principe de comparabilité**, des contrôles sur l'exercice antérieur, voire sur certains éléments de l'exercice antérieur. A cet effet, les comptes de l'exercice **N et N-1 (N étant l'exercice dont les comptes seront certifiés)** doivent être élaborés selon la même méthode comptable ;
- la fiabilisation des comptes entraînera très probablement des écritures pouvant modifier le résultat comptable. Ces **corrections d'écritures** doivent dans la mesure du possible être évitées au cours des exercices N et N-1 afin de faciliter leur comparaison et donc se concentrer sur **l'exercice N-2** ;
- la démarche du certificateur repose, avant l'examen des comptes, sur une **approche par les risques**, nécessitant de la part de l'établissement la mise en place d'un contrôle interne et sa documentation.

Ces éléments de calendrier donnent un aperçu succinct des travaux à mener d'ici l'exercice sur lequel portera la certification des comptes afin d'élever le niveau de qualité de l'organisation (dispositif de contrôle interne comptable et financier) et de la comptabilité (qualité comptable et traçabilité des opérations) en vue de l'audit de certification.

Les textes en vigueur ne prévoient pas de possibilité d'expérimentation de la certification des comptes. Il est donc essentiel de veiller à la qualité de la préparation de l'établissement au cours des exercices précédant celui obligatoirement soumis à certification.

6 – Les certificateurs

La Cour des comptes et des commissaires aux comptes assureront la certification des comptes des établissements publics de santé, selon une répartition à déterminer par des dispositions législatives ou réglementaires.

Le code des juridictions financières sera adapté aux nouvelles compétences de la Cour des comptes. Les commissaires aux comptes quant à eux interviennent dans le cadre d'une mission « légale » définie au Titre II du Livre VIII du code de commerce.

⁴ article R. 6145-43 du CSP introduit par le décret n°2010-425 du 29 avril 2010

Seuls quelques établissements parmi les plus importants devraient voir leurs comptes certifiés par les juridictions financières. La plupart des établissements publics de santé qui seront soumis à l'obligation de certification des comptes devraient avoir recours à un commissaire aux comptes.

La nomination d'un commissaire aux comptes relève des compétences du conseil de surveillance (article L. 6143-1 du code de la santé publique) après une sélection opérée sur la base d'un appel d'offres. Le commissaire aux comptes est toujours nommé pour une période couvrant 6 exercices soumis à certification. La mission de la Cour des comptes n'est quant à elle pas limitée dans le temps.

Il est recommandé de commencer la mission de certification entre le printemps et septembre au plus tard du premier exercice soumis à certification (exercice N). L'audit commence par une prise de connaissance de l'établissement, de son contrôle interne et de son système d'information, avant d'engager un examen des comptes arrêtés au début de l'exercice suivant (N+1).

La démarche d'audit de la Cour des comptes et des commissaires aux comptes est encadrée par des normes, normes ISA pour les juridictions financières, Normes d'Exercice Professionnel (NEP) pour les commissaires aux comptes (les NEP sont consultables sur le site www.cncc.fr). Ces normes sont très proches et l'existence de deux corpus de normes n'impacte pas la préparation des établissements.

II – Recommandations générales pour préparer la certification des comptes

1 – Pilotage du projet par le chef d'établissement

Comme pour la fiabilisation des comptes, le directeur est responsable de la préparation de la certification des comptes de son établissement. Par ses choix, il oriente et détermine la stratégie de l'établissement pour assurer l'aboutissement de ce chantier. La communication interne joue un rôle majeur dans les différentes étapes de ce projet qui doit être géré dans la durée.

Les facteurs de risques en termes de management, déjà énoncés dans la 1^{ère} partie du guide et rappelés ci-dessous, sont à prendre en considération au moment de l'élaboration de la stratégie de l'établissement, particulièrement dans le cadre de la définition et du déploiement du contrôle interne comptable :

- une définition imprécise du rôle des acteurs, une difficulté à identifier les compétences nécessaires, des changements fréquents d'intervenants ;
- une insuffisante détermination préalable des moyens humains et matériels nécessaires ;
- l'impossibilité pour les référents de se consacrer suffisamment à leurs tâches ;
- une non-adhésion, voire un rejet, des services à la démarche. Afin de limiter ces risques, il convient de préciser que la démarche de certification est une action progressive dans le temps ;
- une mauvaise évaluation des délais, le non respect des échéances ou la détermination d'échéances non tenables eu égard aux contraintes locales.

Les établissements peuvent mettre à profit leur expérience de la certification dans d'autres domaines importants de leur activité. Les hôpitaux ne partent pas d'un terrain vierge : les services intègrent naturellement dans leur activité des éléments de maîtrise des risques, sous la forme d'organisation et de séparation des tâches, de sécurités passives pour les biens et les valeurs, de contrôles clés, de documentation des opérations ou de traçabilité et d'archivage. Il s'agit de mettre à jour cette organisation et de la documenter.

Seul le chef d'établissement peut mobiliser l'ensemble des personnels concernés, définir les objectifs, établir les priorités, valoriser les équipes et soutenir l'effort sur la durée d'un plan pluriannuel de préparation. Il est donc attendu de sa part une très forte implication sans laquelle la conduite du projet manquerait de visibilité, de cohérence et de conviction.

2 – Fiabilisation des états financiers à soumettre au certificateur

Après l'implication du chef d'établissement, la deuxième recommandation concerne la fiabilisation des états financiers à certifier, qui s'inscrit dans le projet général de fiabilisation des comptes commun à tous les établissements publics de santé.

La démarche et les recommandations de la 3^{ème} partie de ce guide, auxquelles il convient de se reporter, trouvent à l'évidence toute leur pertinence dans le cadre de la préparation à la certification des comptes.

3 – Mise en œuvre d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers, dénommé contrôle interne comptable

La troisième recommandation concerne la mise en œuvre d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers. Il est rappelé qu'en l'absence de contrôle interne comptable, les comptes de l'établissement ne pourraient pas être certifiés.

Il est recommandé de suivre les préconisations de la 4^{ème} partie du présent guide.

4 – Préparation de la documentation

Ces préparatifs, très synthétiquement présentés ci-dessus, conduisent à développer la formalisation et la documentation des décisions et des procédures à caractère comptable et financier, dont notamment l'organigramme fonctionnel, le dossier permanent et le dossier de clôture. Ces documents ont chacun un objectif propre et permettent globalement au certificateur de prendre connaissance de la structure dans laquelle il intervient et du dispositif mis en place de maîtrise des risques d'anomalie significative dans les comptes.

Des précisions seront ultérieurement apportées sur le contenu de ces différents dossiers, mais compte tenu de la charge de la réalisation de la documentation pour les établissements, cette tâche doit déjà être anticipée et intégrée au plan pluriannuel d'action.

III – Macro-planning indicatif

Le macro-planning indicatif de la préparation de la certification propose une répartition des principales tâches et des jalons au cours des 4 exercices sur lesquels se concentrent les opérations nécessaires à la certification des comptes, c'est-à-dire :

- l'exercice dont les comptes doivent être certifiés : **N** ;
- les deux exercices qui précèdent : **N-1 et N-2** ;
- et celui qui suit au cours duquel seront produits et arrêtés les comptes annuels audités : **N+1**.

Les principales tâches incontournables dans le cadre de la préparation de la certification des comptes sont les suivantes :

- Constituer un dossier « permanent »
- Avoir développé et documenté un dispositif de contrôle interne et comptable sur les processus à plus haut risque comptable et financier
- Achever en N-2 les corrections d'écritures et les documenter
- Fiabiliser le bilan de clôture N-1 et le bilan d'ouverture N
- Lancer l'appel d'offres du marché de certification fin N-1 si la mission doit être confiée à un commissaire aux comptes
- Accueillir en N le certificateur, anticiper son intervention lors de la clôture des comptes de N en N+1
- Tenir compte dès N+1 de l'opinion du certificateur pour l'amélioration du contrôle interne comptable et la tenue de la comptabilité.

Le tableau ci-après reprend schématiquement ces différentes étapes.

exercices	actions	jalons
N-2	<ul style="list-style-type: none"> • Organisation en mode projet, désignation des référents, communication interne • Diagnostic et élaboration d'un plan d'action pour la mise en œuvre du contrôle interne comptable et la fiabilisation des états financiers • Début des travaux sur les immobilisations et l'inventaire • Réflexion sur les pré-requis pour la détermination des provisions et dépréciations • Déploiement du contrôle interne comptable et financier sur les processus à forts enjeux et risques • Documentation critique des procédures en vigueur • Travaux sur les immobilisations et l'inventaire • Eventuellement procédure de marché d'un prestataire de service immobilier • Mise en place des pré-requis pour la détermination des provisions et dépréciations • Fiabilisation du bilan et passation des écritures correctives, prise en compte des évolutions de la M21 • Adaptation si nécessaire et documentation des systèmes d'information • Elaboration d'une procédure et d'un calendrier de clôture 	<ul style="list-style-type: none"> • Organisation du projet • Définition d'un plan d'action pluriannuel • Début des travaux sur l'inventaire • Identification des thèmes prioritaires de fiabilisation des comptes • Passation des écritures correctives • Travaux sur l'inventaire, les immobilisations, les provisions et dépréciations • Adaptation des SIH • Elaboration d'un calendrier de clôture
N-1	<ul style="list-style-type: none"> • Poursuite du déploiement du contrôle interne et documentation • Poursuite des écritures correctives si nécessaire • Production des comptes de l'exercice N-2 et du dossier de clôture • Anticipation dès le début de l'exercice du bilan de clôture N-1 : prise en compte de la M21 (permanence des méthodes comptables), documentation des écritures • Définir le contenu du dossier permanent et désigner un responsable de sa préparation <p><i>En cas de certification des comptes par un commissaire aux comptes</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Lancement de l'appel d'offres du marché de certification (hormis les établissements dans le champ de compétence de la Cour des comptes) 	<ul style="list-style-type: none"> • Arrêté, production et approbation des comptes de l'exercice N-2 • Stabilisation des méthodes comptables (permanence des méthodes avec N) • Définition du contenu du dossier permanent ○ Lancement de l'appel d'offres
N Exercice dont les comptes sont certifiés	<ul style="list-style-type: none"> • Dernières écritures correctives si nécessaire • Clôture comptes de l'exercice N-1 dans les conditions de la certification • Préparation du bilan d'ouverture de l'exercice N, prise en compte de la constitution du dossier de clôture de N dès les 1ères écritures de l'exercice • Constitution du dossier permanent • Accueil du certificateur et remise de la documentation • Prise en compte de ses observations sur le bilan d'entrée et éventuellement corrections d'écritures • Elaboration d'un calendrier de clôture de l'exercice <p><i>En cas de certification des comptes par un commissaire aux comptes</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Nomination du commissaire aux comptes par le conseil de surveillance et notification du marché au printemps (hormis les établissements dans le champ de compétence de la Cour des comptes) 	<ul style="list-style-type: none"> • Clôture des comptes de l'exercice N-1 • Préparation de l'ensemble de la documentation à produire au certificateur • Anticipation des opérations de clôture ○ Nomination du commissaire aux comptes et notification du marché
N+1	<ul style="list-style-type: none"> • Production des comptes de l'exercice N et du dossier de clôture • Examen des comptes par le certificateur en inter action avec l'ordonnateur et le comptable : production de justificatifs complémentaires, éventuellement modifications d'écritures avant l'arrêté des comptes • Emission de l'opinion du certificateur puis approbation des comptes par le conseil de surveillance • Prise en compte sur l'exercice N+1 des observations du certificateur 	<ul style="list-style-type: none"> • Arrêté, production et approbation des comptes de l'exercice N • Emission de l'opinion du certificateur

IV – Préparation du bilan d'ouverture

Les établissements publics de santé soumis à la certification de leurs comptes doivent, au plus tôt compte tenu de la nature et du champ des travaux à mener, engager la préparation de leur bilan d'ouverture du premier exercice concerné. Les établissements doivent à cet effet se reporter à la 3^{ème} partie de ce guide dont les recommandations valent également dans le cadre de la certification des comptes.

L'examen du bilan d'ouverture par le certificateur est encadré par la norme ISA 510 pour la Cour des comptes ou la norme d'exercice professionnel 510 s'agissant d'un commissaire aux comptes.

En application des normes qui dictent sa démarche, le certificateur effectue des contrôles sur **le bilan au premier janvier du premier exercice** dont il certifie les comptes, qualifié de **bilan d'ouverture** (ou d'entrée), dès le commencement de sa mission : il vérifie qu'il n'y a pas d'erreur comptable et s'assure de la correcte application des règles et méthodes comptables. Il peut, dès ce stade, identifier les situations justifiant des corrections et demander leur passation sur l'exercice en cours. Le directeur reste bien évidemment libre de suivre ou non les demandes du certificateur présentées sur ce point.

Cet examen spécifique conduit le certificateur à vérifier que **le bilan de clôture de l'exercice précédent**, repris pour l'ouverture, ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice soumis à certification. Il vérifie notamment que la **présentation des comptes** ainsi que les **méthodes d'évaluation** retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre, à défaut il applique la norme traitant des changements comptables, ISA 730 ou [NEP 730](#). Une telle situation conduit l'établissement à fournir dans l'annexe des justificatifs supplémentaires sur les changements de méthodes et peut impacter l'opinion du certificateur.

L'attention des chefs d'établissement et des comptables est appelée sur :

- l'importance et l'ampleur des travaux à mener au cours de la période préparatoire à la certification des comptes ;
- sur le principe de comparabilité des exercices (cf. supra et point I-5 Calendrier d'entrée en vigueur)
- les corrections d'écritures à opérer, de préférence au cours de l'exercice N-2, si elles ne sont pas intervenues auparavant dans le cadre du chantier de fiabilisation des comptes.

En parallèle aux travaux de fiabilisation du bilan, le **contrôle interne comptable** devra se développer au sein des services, tant de l'ordonnateur que du comptable public de l'établissement, afin de rendre pérenne la qualité comptable du bilan.

La démarche globale doit prendre en considération la situation comptable de l'établissement, notamment le niveau de qualité comptable atteint à ce jour, tout comme la durée estimée des travaux de remise à niveau de la comptabilité, durée qui peut fortement varier selon les établissements publics de santé.


Compte tenu de leur connaissance du secteur hospitalier et des expériences de certification des comptes dans le secteur public, les groupes de travail nationaux ont identifié comme toute première priorité la nécessité de fiabiliser l'actif immobilisé et notamment de disposer d'un inventaire et d'un état de l'actif totalement ajustés avec la comptabilité générale de l'établissement. Les fiches techniques diffusées à l'appui de ce guide tiennent compte de ces priorités.

V – Démarche du certificateur articulée autour du contrôle interne comptable et financier et conséquences pour les établissements soumis à certification des comptes

1) La maîtrise des risques appréciée par le certificateur

➤ Les travaux d'audit du contrôle interne : norme ISA 315 et NEP 315

La norme ISA 315 pour la Cour des comptes et la NEP 315 pour les commissaires aux comptes précisent les conditions dans lesquelles le certificateur prend connaissance de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes.

 L'alimentation de dossiers communicables au certificateur constitue un point important de la préparation des établissements afin de faciliter la prise de connaissance de l'entité par le certificateur, notamment sur le contrôle interne comptable et financier mis en place et ses perspectives d'évolution. Leur nature et leur contenu seront précisés ultérieurement.

Pour illustrer ce propos, un extrait de la NEP 315 est reproduit ci-dessous :

Extrait de la NEP 315

14. La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions⁵⁶.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- L'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;
- Les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;
- Les procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ; ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées ;
- Les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;
- Le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment :
 - Aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;
 - Aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer, traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;
 - Aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;
 - A la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;
 - Au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes ;
- La façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière ? A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment à la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou les autorités de contrôle, ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière.

➤ La qualité du contrôle interne détermine la nature et l'étendue des diligences du certificateur

Le certificateur commence sa mission en prenant connaissance de l'entité, notamment de son dispositif de contrôle interne, afin d'identifier et évaluer la qualité du travail d'analyse et de réflexion effectuée. Il constatera particulièrement tous les dispositifs définis pour encadrer le risque d'anomalies significatives dans les comptes ainsi que le risque de ne pas les détecter (cf. norme ISA 200 et NEP 200).

Cette première approche lui permet de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes. En fonction de cette évaluation, il adapte sa démarche générale et conçoit et met en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes.

👉 Selon la qualité du contrôle interne mis en place par l'établissement, la nature et l'étendue des procédures d'audit pourront varier, de même que l'opinion du certificateur sur les comptes en sera affectée, pouvant aller jusqu'à un refus de certification pour limitation. La qualité du contrôle interne mis en place va donc conditionner le déroulement de la mission du certificateur et bien entendu son coût (cf. point 2.2)).

➤ La notion de seuil de signification

Les notions d'**anomalie significative** et de **seuil de signification** sont déterminantes dans la démarche du certificateur. La norme ISA 320 et la NEP 320 définissent les principes relatifs à la détermination de ce seuil et à l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées par le certificateur sur son opinion.

Des définitions...

Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière

Seuil de signification : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés

Lors de la planification de son audit, le certificateur détermine :

- un seuil de signification au niveau des comptes « pris dans leur ensemble »
- et, le cas échéant, des seuils de signification de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe.

La détermination du seuil ou des seuils de signification relève du **jugement professionnel** du certificateur et n'est pas communiqué à l'établissement. Ces seuils peuvent évoluer au cours de la mission en fonction des événements dont le certificateur a connaissance.

Le seuil de signification, évalué notamment à partir de l'appréciation du contrôle interne par le certificateur, détermine également la nature et l'étendue des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre.

Ce seuil peut être différent de celui ou ceux que se fixe l'ordonnateur pour déterminer ses actions prioritaires de contrôle interne et pour arbitrer entre les coûts et avantages des mesures de maîtrise des risques à mettre en œuvre.

2) Des réserves de certification dans le secteur public

Des organisations aussi différentes que l'Etat, les organismes de sécurité sociale et les établissements publics de l'Etat, toutes soumises depuis quelques années à la certification de leurs comptes, connaissent des réserves de certification en raison de leur contrôle interne, dont l'audit a mis en évidence les faiblesses sur tel ou tel processus de gestion. De même, l'audit de leurs comptes fait apparaître des anomalies qui auraient pu être évitées par des mesures de contrôle interne telles que des contrôles de supervision, des rapprochements de fichiers, la tenue de divers inventaires, la formalisation des contrôles, etc..

Progressivement, les certificateurs constatent dans ces entités des avancées importantes en matière de contrôle interne, sans toutefois être toujours en mesure de porter une appréciation étayée sur l'effectivité et l'efficacité d'un contrôle interne toujours en cours de déploiement après plusieurs années.

Ces expériences démontrent qu'un dispositif de maîtrise des risques – ou contrôle interne- se met en place sur la durée et que les réserves de certification liées à des défaillances de ce dispositif sont probablement les plus difficiles et les plus longues à lever.

3) La nécessité de décrire les procédures

Dès le début de la mission du certificateur, et même dès la phase d'appel d'offres, l'établissement doit être en mesure de présenter sa démarche de contrôle interne, de justifier des travaux en cours et de la

mise en œuvre effective des mesures de maîtrise des risques. Cette démarche et ses perspectives d'évolution à moyen terme doivent être formalisées à l'aide de différents documents élaborés progressivement :

- Guide de contrôle interne de l'établissement ;
- Plan d'action ;
- Cartographie des risques ;
- Organigrammes fonctionnels ;
- Guides de procédures.

Ces documents figureront dans le dossier dit « permanent » qui sera remis au certificateur et mis à jour en permanence afin de faciliter sa prise de connaissance de l'établissement et l'élaboration de son plan de mission.

L'ensemble de la documentation à mettre à la disposition du certificateur fera l'objet de précisions ultérieures.



En conclusion, la préparation de la certification des comptes est un projet reposant sur les mêmes bases fondamentales que le projet de fiabilisation des comptes.

Ce projet nécessite une forte et longue implication du chef d'établissement, du comptable et de leurs équipes respectives. La durée des travaux à entreprendre ne doit pas être sous-estimée et, quelle que soit la date limite à laquelle certains établissements seront soumis à l'obligation de certification des comptes, l'engagement des réflexions et des travaux ne doit pas être reporté.

L'opinion émise par le certificateur sur les premiers comptes examinés constituera une indication précieuse, pour chaque établissement, pour l'évaluation des travaux accomplis et leur poursuite dans l'avenir. Sans attendre ces premiers résultats, chaque établissement devrait progressivement ressentir dans l'amélioration de sa gestion et la fiabilité de son pilotage les effets bénéfiques de toutes les dispositions qu'il aura mises en œuvre.