

**MOTS CLÉS**

Contrôle interne  
comptable  
CH Guillaume-Régnier  
HPST  
Achats  
Contrôle hiérarchisé  
de la dépense  
Immobilisation  
Prix Graph 2013

# réflexion

## PRIX GRAPH 2013

# Le contrôle interne comptable Lever de performance pour l'hôpital

« La culture de contrôle n'est guère à l'honneur à l'hôpital », peut-on lire dans un ouvrage consacré, au début des années 2000, à la maîtrise des risques et au contrôle interne en milieu hospitalier\*. En soumettant à certification les comptes de certains établissements de santé, la loi HPST du 21 juillet 2009 impose pourtant à ces derniers d'entrer dans une démarche de fiabilisation de leurs comptes et, partant, de renforcement du contrôle interne comptable et financier.

### Une démarche de maîtrise des risques appliquée aux comptes

Le contrôle interne comptable et financier peut être défini comme « l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux », visant à « 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<sup>(1)</sup> ». Il s'agit donc d'une démarche de maîtrise des risques, appliquée à la qualité des états financiers (bilan, compte de résultat, annexe). La production de l'information comptable doit être organisée de manière à donner une « assurance raisonnable » que les comptes sont réguliers, sincères et fournissent une image fidèle du patrimoine. Parce qu'il conditionne la qualité comptable, le dispositif de contrôle interne constitue le premier champ d'investigation du certificateur. Conformément à leurs normes d'exercice professionnel (NEP), les commissaires aux comptes doivent, lors de leur prise de connaissance de l'entité auditée, analyser le contrôle interne afin d'évaluer le risque d'« anomalies significatives » et d'en déduire les procédures d'audit à mettre en œuvre. Plus le contrôle interne apparaît lâche, plus la mission du certificateur sera approfondie, et par conséquent coûteuse.

**François DE BOYSSON**  
Directeur de l'ingénierie et du système d'information  
Centre hospitalier de Dax-Côte d'argent

Un chantier majeur s'ouvre donc pour les établissements soumis à certification<sup>(2)</sup>, dont fait partie le centre hospitalier Guillaume-Régnier (CHGR) de Rennes, établissement psychiatrique de plus de 2000 lits et places. Le démarrage du projet de déploiement du contrôle interne comptable, porté par la direction des affaires financières et du système d'information (Dafsi), s'y est concrétisé par deux axes de travail :

- » une communication sur les objectifs et les enjeux du contrôle interne ;
- » la conduite d'un diagnostic des risques comptables.

### Communiquer sur le contrôle interne

Sur le plan de la communication, les résistances au changement que peut susciter la notion même de contrôle interne doivent être désamorcées en rappelant que le terme, traduit de l'anglais *internal control*, signifie « maîtrise » plutôt que contrôle, et que les tâches de vérification et de supervision ne sont qu'un élément parmi d'autres du contrôle interne. Un dispositif de maîtrise des risques bien structuré repose aussi sur la clarté des missions assignées aux acteurs, l'organisation, qui doit être inspirée par le principe de séparation des tâches, la qualité du

\* J. Razer, P. Durette, *La Maîtrise des risques à l'hôpital. L'apport du contrôle interne*, Doin-Lamarre, 2000.

système d'information et des contrôles embarqués dans les applications, les procédures enfin, qui doivent être écrites et connues de tous.

En touchant à l'organisation, le contrôle interne comptable a des effets positifs qui vont au-delà de la crédibilité attachée à des comptes certifiés. En cela, il est un facteur direct de performance. S'intéressant, en amont des enregistrements comptables, aux opérations de gestion déterminant leur fait générateur, il suscite une réflexion sur la sécurité, mais aussi l'efficacité des procédures. Par la rationalisation des circuits de dépenses et de recettes, il réduit les coûts de « non-qualité », comme le risque d'erreurs, de contentieux, ou encore les retards de paiement entraînant des intérêts moratoires. Il peut éviter également la comptabilisation de certaines charges indues : l'inventaire des immobilisations permet, par exemple, de vérifier qu'aucun amortissement n'est passé pour des biens inexistantes. Enfin, le contrôle interne comptable, en améliorant la qualité de la comptabilité générale, contribue à la fiabilité des outils d'analyse de la performance dont elle est le support (comptabilité analytique, contrôle de gestion) et à la pertinence des décisions prises sur leur fondement.

La parenté entre le contrôle interne et la démarche qualité et de gestion des risques, familière aux hôpitaux, doit également être soulignée. L'approche du qualitatif et celle du contrôle interne présentent d'évidentes similarités : analyse par processus de l'activité, identification des écarts par rapport à un référentiel, planification d'actions correctrices, mise en œuvre et évaluation des actions dans une logique d'amélioration continue. La chaîne de production de l'information comptable peut ainsi être découpée en cycles comptables (achats, immobilisations, dépenses de personnel, recettes, etc.), décomposés en processus, eux-mêmes organisés en procédures puis en tâches élémentaires de gestion. La qualité comptable est appréciée à l'aune d'un référentiel propre, constitué de l'instruction M21, du plan comptable général et des « assertions d'audit » issues des normes professionnelles des commissaires aux comptes<sup>(3)</sup>. Enfin, comme dans la démarche de certification de la Haute Autorité de santé (HAS), l'évaluation externe est confiée à un auditeur indépendant, en l'occurrence le commissaire aux comptes. Une même communauté de concepts et de méthodes existe avec la gestion des risques. Le manuel V2010 de la HAS précise ainsi, dans le critère 8.d relatif à l'évaluation des risques *a priori*, que le risque lié au danger doit être évalué au regard de l'exposition au danger (fréquence et durée de l'exposition), de la gravité potentielle et des mesures de maîtrise mises en œuvre : on retrouve ici la distinction, classique en contrôle interne, entre le « risque inhérent » et le « risque de contrôle ».

## Le diagnostic des risques comptables prioritaires

Étape clé dans la mise en place du contrôle interne, l'analyse des risques comptables, menée au CHGR avec l'appui d'un prestataire extérieur, a permis de dégager des pistes pour un premier plan d'action. En voici quelques illustrations sur

« Parce qu'il conditionne la qualité comptable, le dispositif de contrôle interne constitue le premier champ d'investigation du certificateur.

les cycles « immobilisations », « achats » et « dépenses de personnel ».

L'analyse du processus d'acquisition des immobilisations a révélé un dispositif lacunaire concernant la distinction entre immobilisations et charges et l'approche par composants<sup>(4)</sup>. L'intégration des biens à l'actif pâtit de certaines failles du système d'information : calcul des amortissements insuffisamment sécurisé, absence de communication, dans le logiciel de gestion économique et financière, entre les modules de mandatement et d'inventaire comptable, obligeant à des ressaisies manuelles, sources potentielles d'erreurs, pour créer les fiches d'immobilisations. Dans le processus de valorisation et d'inventaire des biens, la faiblesse principale de l'établissement réside, sans surprise, dans l'absence d'inventaire physique et de rapprochement avec l'inventaire comptable côté ordonnateur (fiches d'immobilisations) et côté comptable (état de l'actif), ainsi qu'avec la comptabilité générale. Les sorties d'immobilisations ne sont pas sécurisées par une procédure garantissant la sortie systématique de l'actif des biens mis au rebut, en particulier les installations techniques. Enfin, s'agissant du financement des biens, la pratique consistant à imputer en complément de dotation (compte 102) des fonds ayant le caractère de subventions d'équipement (compte 131) et devant,

### NOTES

- (1) Direction générale de l'offre des soins, Direction générale des finances publiques, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, 2011.
- (2) Établissements publics de santé dont le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier, est égal ou supérieur à cent millions d'euros pendant trois exercices consécutifs (décret n° 2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes).
- (3) Réalité et exhaustivité des opérations enregistrées, exactitude des montants, séparation des exercices, bonne imputation comptable.
- (4) Méthode visant à distinguer, au sein d'un actif, les éléments ayant une utilisation et une durée d'amortissement différentes.

## « La faible acculturation des services administratifs à la démarche qualité et à l'approche par processus se traduit par un manque de formalisation et de collégialité dans l'élaboration des procédures.

par conséquent, être repris au rythme de l'amortissement, devra être corrigée. En matière d'achats, ont été relevés le manque de procédures écrites communes aux deux directions acheteuses, ainsi qu'un cumul par les mêmes gestionnaires des tâches de passation des commandes, de liquidation et de mandatement. Ce cumul nécessiterait, à défaut d'une séparation de tâches probablement trop coûteuse, un renforcement du contrôle de supervision par l'encadrement. Un suivi budgétaire des engagements existe, mais sans périodicité définie, d'où un risque d'ajustements entre budgets en fin d'année contraires à la qualité comptable, notamment en cas d'insuffisance de crédits. Les procédures de livraison/réception et d'inventaire des stocks n'ont pas encore été formalisées, et la séparation des tâches n'est pas assurée dans la tenue de l'inventaire, celui-ci étant effectué par les magasiniers sans contrôle d'un agent des services économiques.

Au sein du cycle des dépenses de personnel (80 % des charges du compte de résultat principal), la faille majeure du contrôle interne a trait à la fiabilité des données relatives aux

éléments variables de paie, aux congés et aux frais de déplacement. Dans le logiciel de gestion du temps de travail – dont le remplacement est programmé –, la DRH n'est pas en mesure d'avoir le décompte centralisé et en temps réel des droits à congés par agent. Les plannings mensuels sont souvent modifiés par les cadres après la bascule dans le logiciel de paie, sans que les modifications soient prises en compte *a posteriori*. La gestion des heures supplémentaires, des congés annuels et RTT, l'alimentation des comptes épargne-temps reposent principalement sur les cadres, la DRH se fondant sur les éléments déclarés. Les états de frais signés par l'encadrement sont, de même, saisis dans la paie sans contrôle suffisant. Enfin, les événements individuels affectant la paie ne sont contrôlés, avant engagement, que lorsqu'une pièce justificative est transmise, sans garantie d'une remontée exhaustive et fiable des informations à la DRH (arrêts de travail, etc.). La chaîne de contrôle doit donc être repensée, avec le concours de la trésorerie dont le plan de contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD)<sup>(5)</sup> intègre le fichier des virements de paie transmis par l'ordonnateur.

Le CHGR devra également réexaminer, sur l'ensemble des cycles, la gestion des habilitations informatiques, problématique transversale en matière de contrôle interne. Guidée par le souci d'assurer la continuité du service, plutôt que de définir les limitations d'accès nécessaires à la séparation des tâches et à l'intégrité des données comptables, la politique d'attribution des droits s'est avérée jusqu'à présent peu restrictive. Elle devra être revue et formalisée avec la mise en place d'organigrammes fonctionnels, car il s'agit d'un critère majeur d'auditabilité du système d'information.

### Une démarche progressive

La démarche de renforcement du contrôle interne doit être planifiée en prenant appui sur l'existant et en respectant plusieurs étapes clés<sup>(6)</sup> :

» apprécier l'environnement de contrôle et les facteurs de réussite du projet : l'implication forte de la direction du CHGR et la sensibilisation des agents au contrôle interne constituent des acquis importants, au même titre que la signature d'une convention de service comptable et financier avec le Trésor public. En revanche, la faible acculturation des services administratifs à la démarche qualité et à l'approche par processus se traduit par un manque de formalisation et de collégialité dans l'élaboration des procédures, hétérogènes et souvent rédigées au cas par cas. La formation des gestionnaires au contrôle interne, prévue dans le plan de formation, devrait permettre d'améliorer ces aspects ;

» choisir un référentiel de contrôle interne, comprenant les principes du dispositif de maîtrise des risques à mettre en place, une grille d'évaluation du contrôle interne et un guide pratique de mise en œuvre. Sur ce point, les outils développés par la Direction générale des finances publiques (DGFIP) peuvent être utilement repris et adaptés ;

» établir une cartographie des risques par processus, identifiant pour chaque procédure et chaque tâche les risques

#### NOTES

(5) Le contrôle hiérarchisé de la dépense consiste, pour le comptable public, à réserver les contrôles exhaustifs aux dépenses de montant unitaire élevé, nécessitant un suivi fin (marchés de travaux, emprunts), et à exercer un contrôle par échantillonnage sur les dépenses courantes inférieures à un seuil financier déterminé, ainsi que sur certains éléments de la paie.

(6) J. Renard, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Eyrolles, 2012.

(7) Le décret n°2013-1239 du décembre 2013 et l'arrêté du 23 décembre 2013 prévoient que 31 hôpitaux seront certifiés dès 2014 et que les autres établissements certifiables les rejoindront en 2015 et 2016.

découlant d'une exécution défailante, le niveau de ces risques et les dispositifs de contrôle à mettre en place pour les maîtriser. Le CHGR devra compléter et mettre à jour les cartographies ayant servi d'appui au diagnostic, en veillant à introduire, comme pour la rédaction des procédures, davantage de collégialité dans leur élaboration ;

» organiser le travail en planifiant dans le temps le déploiement des dispositifs de contrôle, en lien avec le management des processus concernés et en commençant par les risques majeurs ;

» communiquer régulièrement sur l'avancement du plan d'action, afin de maintenir la mobilisation des acteurs. La mise en place d'indicateurs de suivi, généraux, comme le taux de réalisation des actions, ou plus ciblés dans les cas qui s'y prêtent (pourcentage de l'actif inventorié, par exemple), est fortement recommandée.

## Consolider la structuration en mode projet

S'agissant de l'organisation du projet, l'organigramme initial, reposant sur un comité de pilotage présidé par le directeur avec la participation du comptable, une équipe projet et des groupes de travail par cycle, doit être renforcé sur plusieurs points. L'inventaire physique des immobilisations, ainsi que la nécessité de fiabiliser les données entrantes relatives aux éléments variables de paie impliquent d'intégrer la direction des soins dans le comité de pilotage afin d'associer la hiérarchie soignante à la démarche. Un rôle accru devrait être dévolu à la direction qualité/gestion des risques, dont l'apport au projet pourrait être double : l'appui méthodologique à l'élaboration des cartographies et des procédures (notamment par la diffusion d'une « procédure des procédures »), l'intégration de ces documents dans une gestion documentaire unique garantirait l'unité du dispositif et sa structuration par processus.

Le rôle des référents doit également être réaffirmé. Le référent « contrôle interne », chef de projet, devrait avoir la responsabilité du « dossier permanent » remis au certificateur, comprenant tous les éléments généraux du dispositif de maîtrise des risques : référentiel de contrôle interne, comptes-rendus des instances de pilotage, cartographies des risques, organigrammes fonctionnels, guides de procédure, plans de contrôle de supervision, etc. En lien avec la direction des finances, il peut aussi superviser la constitution du « dossier de clôture » centralisant les pièces justificatives des comptes annuels (grand livre, livre journal, documentation des provisions, etc.). Aux référents par cycle comptable doivent revenir la coordination de l'élaboration des procédures ainsi que la documentation des opérations comptables rattachées à leur cycle.

Porté par la direction, en partenariat étroit avec le comptable, impliquant les multiples acteurs de la chaîne comptable, le projet de déploiement du contrôle interne comptable est une œuvre de longue haleine, que l'assouplissement récent de l'échéance fixée par le législateur<sup>(8)</sup> ne doit pas conduire à retarder. ●



Le Groupe de recherche et d'applications hospitalières (Graph), fondé en 1974, est un organisme de réflexion et de recherche qui prépare l'hôpital et son environnement à des évolutions indispensables garantant le maintien des valeurs qu'il porte. Il a pour objectif de solliciter l'ensemble des équipes de direction, en développant les échanges pour une meilleure connaissance du milieu professionnel, et pour ambition de développer des axes de recherche et d'affirmer la présence des hospitaliers par l'évolution continue de nos organisations et de notre société.

Dans le cadre de ses travaux sur la recherche en management, le Graph a souhaité se rapprocher de l'École des hautes études en santé publique (EHESP), afin de s'enrichir des réflexions des plus jeunes collègues et de valoriser leurs travaux : depuis 2007, le Graph prime ainsi deux mémoires de fin d'études rédigés par des élèves directeurs d'hôpital, parmi cinq mémoires proposés par l'EHESP. Ce prix vise à récompenser le mémoire qui aura su, par la qualité de son argumentation et de la discussion proposée, présenter des démarches nouvelles en matière de management, notamment inscrire ces innovations dans le contexte hospitalier, mettre en avant les aspects les plus originaux, discuter leurs impacts, envisager les conditions de leur adaptation et de leur extension, en témoignant de l'attachement du rédacteur aux valeurs de la profession de directeur d'hôpital et du monde hospitalier.

<http://wp.legraph.fr>