

# ***Le dispositif de fiabilisation- certification des comptes des établissements publics de santé***

***Mercredi de l'INET - 27 mars 2013***

# LE DISPOSITIF DE FIABILISATION-CERTIFICATION DES COMPTES DES EPS

**1. Le dispositif de fiabilisation-certification des comptes :  
gouvernance, formations**

**2. L'actualisation des textes et correction des anomalies**

**3. L'offre de service de la DGFIP en matière de contrôle interne  
comptable et financier**

# Rappel du dispositif

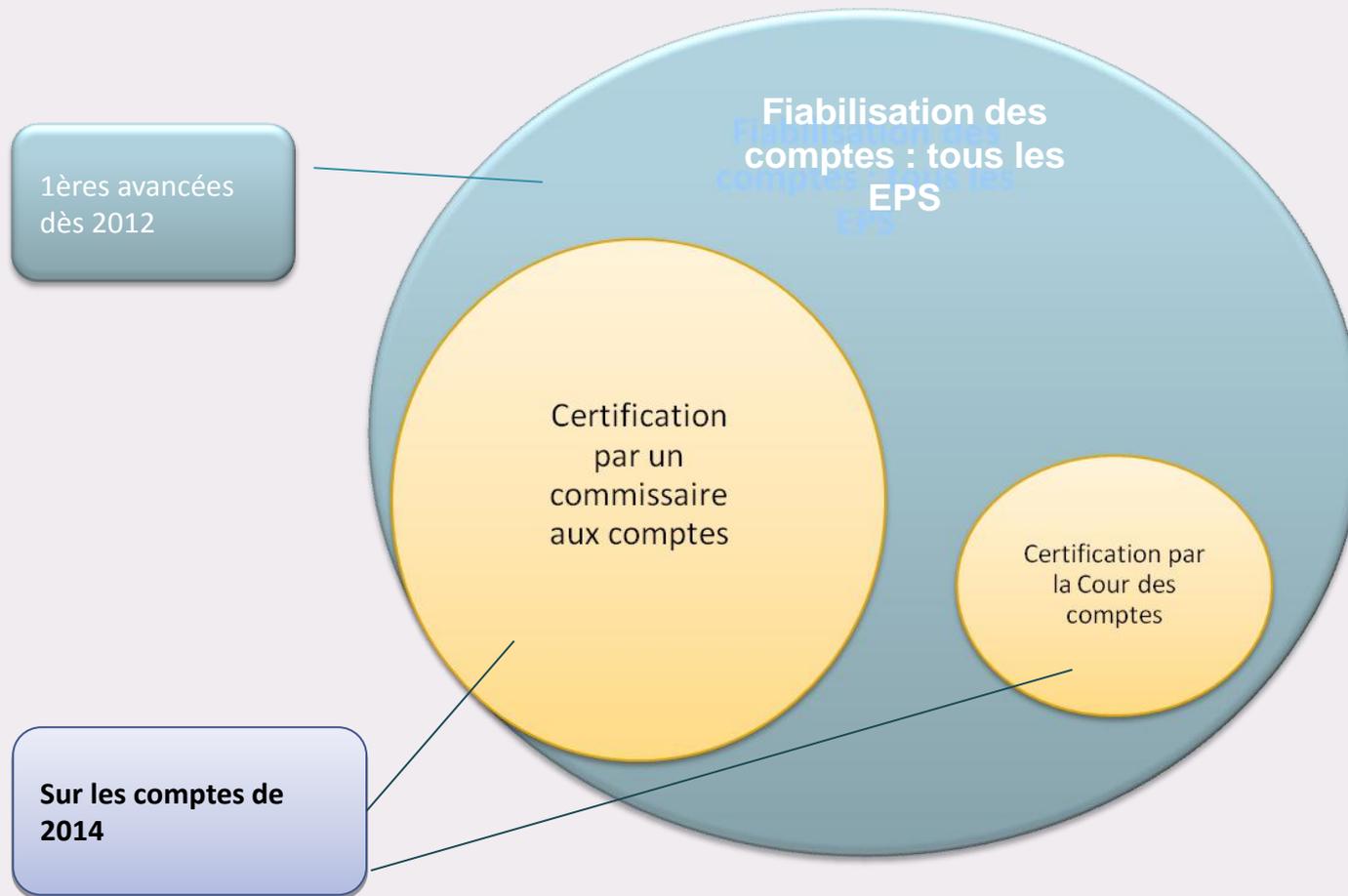
**La loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires dispose que :**

- les comptes des établissements publics de santé, dont la liste sera définie par décret, devront être certifiés ;
- les modalités de certification, par un commissaire aux comptes ou par la Cour des comptes, seront fixées également par décret ;
- la certification s'applique au plus tard aux comptes du premier exercice qui commence quatre ans à compter de la publication de la loi (comptes de l'exercice 2014 à certifier en 2015).

**Le périmètre exact de la certification 2014 est en cours de définition**

# Le dispositif de fiabilisation des comptes

**Un cadre progressif** : la fiabilisation de tous les comptes, puis la certification des comptes des EPS les plus importants



# Le dispositif de fiabilisation des comptes

## Un dispositif déployé dès 2009 et renforcé en 2012 :

- Partenariat entre la DGFIP et la DGOS,
- Décliné au niveau régional entre les DRFiP et les ARS.
- Désignation des correspondants fiabilisation (DRFiP et ARS)
- Diagnostic des comptes de chaque EPS (comptable ordonnateur) puis correction des erreurs

# Le dispositif de fiabilisation des comptes

**Une première expérience nécessitant de prendre en compte deux éléments structurels :**

**Une séparation fonctionnelle ordonnateur / comptable :**

- ✓ le comptable de l'établissement n'est pas sous l'autorité hiérarchique du directeur.
- ✓ Les comptes sont jugés par les CRC
- ➔ **Nécessité d'organiser l'intervention d'un 3<sup>ème</sup> interlocuteur : le Certificateur des comptes**

**Une situation financière complexe dans les EPS :**

- ✓ Restructurations, plans de rénovation et modernisation avec des impacts significatifs sur le patrimoine....
- ✓ Particularités du financement, problématique de l'endettement, tarification à l'activité
- ✓ Facturation individuelle/convergence tarifaire,
- ✓ Rénovation des systèmes d'information, hôpital numérique, FIDES, dématérialisation...

# Le dispositif de fiabilisation des comptes

**Un partenariat indispensable entre deux « réseaux », ayant développé des approches différentes sur la gestion financière**

**Une approche budgétaire et de performance éloignée de l'objectif de qualité des comptes :**

- ✓ Approche des ordonnateurs centrée sur la problématique budgétaire et son «équilibre» pour apprécier la «performance»
- ✓ Approche comptable de la DGFIP sur le respect des normes et des procédures
- ➔ Parfois la qualité des comptes est considérée comme «l'affaire du seul comptable»
- ➔ Tendance à un «pilotage» du résultat budgétaire

**Une organisation territoriale complexe :**

- ✓ DGFIP => pilotage et animation directe du réseau des comptables.
- ✓ DGOS => autorité réglementaire en matière financière et budgétaire des établissements mais avec
  - prédominance des ARS sur le contrôle budgétaire et de la performance
  - relative «indépendance» des établissements.

# Le dispositif de fiabilisation des comptes

La stratégie de déploiement s'est donc orientée vers une approche pragmatique tenant compte de l'expérience des EPN, des universités et de l'Etat => 2 impératifs :

## ❶ Nécessité d'inscrire la démarche dans une trajectoire :

- Fiabilisation des comptes : en cours, durée indéterminée, des résultats tangibles au terme de 2 à 3 années : pour 2012 / 2013, des objectifs réalistes s'inscrivant dans une démarche pragmatique et progressive d'amélioration de la qualité des comptes
- Intégrer dans la démarche de production et d'arrêté des comptes l'objectif d'image fidèle en ciblant en priorité les problématiques à enjeux ; se placer dans une trajectoire de progrès

## ❷ Bâtir un dispositif à partir d'un partenariat fort entre les acteurs :

- Partenariat dans la gouvernance nationale du projet entre la DGFIP et la DGOS
- Partenariat décliné au niveau local entre le Directeur de l'établissement (représenté par le DAF) et le comptable public

# Gouvernance du projet - groupes de travail

## ① Un Comité de pilotage :

- DGOS, DGFIP, Cour des comptes, associant en formation élargie la FHF, les conférences de directeurs, un délégué du directeur général des finances publiques.

## ② Des groupes de travail nationaux pluridisciplinaires, pilotés par la DGOS, la DGFIP et la Cour des comptes, auxquels ont participé des experts

- ✓ Représentants des établissements : directeurs financiers, médecins DIM, directeurs des systèmes d'information ;
- ✓ Comptables hospitaliers ;
- ✓ Enseignant de l'institut du management – EHESP ;
- ✓ Représentants des ARS ;
- ✓ Magistrats financiers ;
- ✓ Compagnie nationale des commissaires aux comptes et commissaires aux comptes représentant 7 cabinets différents

 **Des correspondants locaux ont été désignés pour animer le projet et offrir un relais indispensable entre les administrations centrales et les établissements.**

# L'organisation générale

Le **COPIL** définit les orientations

**Des équipes à la DGOS et à la DGFIP** produisent les textes, la documentation, recours de 2<sup>ème</sup> niveau, pilotage et suivi du projet, interventions en région en 2012

Le **COPIL régional** associe représentant des établissements et des services de l'Etat, pour un pilotage régional.

**Des référents dans les ARS et les DRFIP** : interlocuteurs privilégiés des hôpitaux, animation du projet, recours de 1<sup>er</sup> niveau, recours à un réseau d'experts, suivi du projet

**Dans les hôpitaux, un responsable**, le chef d'établissement, définit les priorités et pilote le projet. **Le comptable**, partenaire privilégié.

**Des référents** de l'ordonnateur et du comptable assurent la gestion opérationnelle du projet

# Gouvernance du projet – formations

## Un dispositif de formation destiné à développer les compétences nécessaires

- Une formation conjointe EHESP/ENFIP sur la comptabilité et le contrôle interne
- Une formation de l'Association Nationale de Formation Hospitalière sur la démarche à mettre en œuvre et ses contraintes documentaires, disponible au 1<sup>er</sup> trimestre 2012

# Gouvernance du projet – Communication

## Réconcilier les notions de fiabilisation des comptes et de performance de l'établissement.

### 👉 Démarche de maîtrise des risques

- 👉 Sécurisation et amélioration de la gestion
- 👉 Comparable aux démarches qualité connues dans le domaine médical (accréditation, recherche des événements indésirables, ...)

### 👉 Fiabilité de l'information comptable

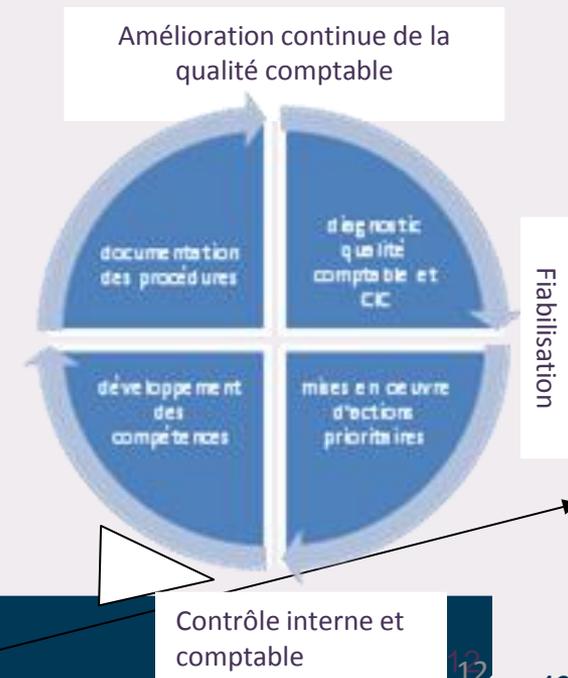
- 👉 Confiance des interlocuteurs internes et externes (tutelle, prêteurs, juridictions)
- 👉 Pilotage et fonctionnement interne

### 👉 Projet managérial

- 👉 Communication interne
- 👉 Diagnostic de l'organisation
- 👉 Valorisation de l'existant et des savoirs faire

### 👉 Dispositif proportionné aux enjeux et aux moyens

- 👉 Arbitrage



# LE DISPOSITIF DE FIABILISATION DES COMPTES DES EPS

**1. Le dispositif de fiabilisation des comptes : gouvernance, formations**

**2. L'actualisation des textes et la correction des anomalies**

**3. L'offre de service de la DGFIP en matière de contrôle interne comptable et financier**

# Un cadre juridique en évolution

- ⇒ **Adaptation du code des juridictions financières (modalités de certification par la Cour des comptes) ;**
- ⇒ **Adaptation du code de la santé publique (états financiers soumis à certification, calendrier de clôture des comptes, modalités d'approbation des comptes par le conseil de surveillance) ;**
- ⇒ **Décret fixant la liste des établissements soumis à certification des comptes ;**
- ⇒ **Arrêtés : compte financier, M21 notamment pour prendre en compte les évolutions normatives (corrections d'erreurs, provisionnement des emprunts à risques - avis 2012-04 CNoCP - ...).**

# Le dispositif de fiabilisation des comptes

Une comptabilité de qualité passe par des "*remises à niveau*" de comptes financiers à certifier.

À ce titre, les normes comptables évoluent de manière à prendre en compte ces mises à niveau ("corrections d'erreur") :

- 👉 comptabilisation des corrections d'erreur en situation nette (et non au compte de résultat avec effet budgétaire - avis 2012-05 du CNoCP) ;
- 👉 évolution du compte financier et de l'annexe ;
- 👉 provisions pour charges de personnel (problématique des comptes épargne temps notamment) ;
- 👉 biens historiques et culturels (avis 2012-07 du CNoCP).

## Des états financiers remaniés

# Compte financier

Etats financiers soumis à certification

Eléments  
non  
certifiés

Bilan (E1)

Compte  
de  
résultat

Annexe  
(enrichie)

Rapport  
de  
gestion  
(nouveau)

.Exécution  
EPRD (A, B)  
.Résultats  
(C)  
.Affectation  
résultats (D)  
.Gestion  
patrimoniaie  
(E sauf E1)

# Une annexe enrichie

Annexe			
Faits caractéristiques de l'exercice, principes et méthodes comptables	Note relative aux postes de bilan	Note relative au compte de résultat	Autres informations
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Principes et méthodes comptables</li> <li>- Faits caractéristiques de l'exercice</li> <li>- Circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice sur l'autre certains postes</li> <li>-Méthode utilisée pour la reconnaissance des produits de l'activité hospitalière</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tableau des provisions et des dépréciations (Etat F0)</li> <li>- Tableau des subventions d'équipement transférables (Etat F1)</li> <li>- Tableau retraçant les méthodes de calcul des amortissements (Etat F2)</li> <li>- Etat de la dette financière (Etat F3)</li> <li>- Etat des participations au 31/12/N (Etat F5)</li> <li>- Tableau des restes à recouvrer (Etat F8)</li> <li>- Tableau des restes à recouvrer au 31/12 sur hospitalisés et consultants (Etat F9)</li> <li>- Principes et méthodes d'évaluation</li> <li>- Mouvements ayant affecté les différents postes de l'actif immobilisé</li> <li>- Variation des capitaux propres et des provisions réglementées</li> <li>- Evaluation et comptabilisation des stocks</li> <li>- Détail et évaluation des valeurs mobilières de placement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Etat des subventions d'exploitation accordées par l'établissement (Etat F6)</li> <li>- Etat des charges sur exercices antérieurs (Etat F7)</li> <li>- <b>Détail des recettes</b></li> <li>- <b>Tout élément significatif explicitant les comptes</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Etat des engagements hors bilan (Etat F4)</li> <li>- Tableau synthétique des effectifs</li> <li>- <b>Evénements significatifs postérieurs à la clôture</b></li> <li>- <b>Information sur les aspects environnementaux</b></li> <li>- <b>Honoraires du commissaire aux comptes</b></li> </ul>

Remarque : les éléments en gras existent dans la version actuelle du compte financier, les éléments en rouge seraient automatisés, les éléments en bleu en « rédaction libre » (trame à préciser ultérieurement)

# Un diagnostic conjoint (ordonnateur / comptable) de la qualité des comptes

Analyse des postes du bilan présentant des soldes aux montants significatifs et constituant des enjeux de sincérité des états financiers : comptes de racine 10, 13, 14, 15, 203, 21, 238 et bien évidemment les comptes de classe 4

## Fiabilisation de l'inventaire

- ➔ Disposer d'un recensement physique des immobilisations conforme et se concentrer en priorité sur les éléments les plus significatifs : terrains, immeubles, plateaux techniques, véhicules.

## Fiabiliser le recensement et la comptabilisation des dépréciations et provisions

- ➔ Les provisions et dépréciations = thématiques essentielles dans le cadre de la fiabilité des comptes; peu d'opérations à très forts enjeux (travaux de gestion plus limités que pour l'inventaire) ;

## Analyser les créances irrécouvrables et définir un plan d'action

- ➔ La présence dans les comptes de créances dont l'irrecouvrabilité est avérée nuit à l'image fidèle ; dès lors le certificateur a la possibilité de demander leur apurement immédiat, à défaut leur maintien dans les comptes justifierait une réserve.

# LE DISPOSITIF DE FIABILISATION DES COMPTES DES EPS

1. Le dispositif de fiabilisation des comptes : gouvernance, formations
2. L'actualisation des textes et correction des anomalies

3. L'offre de service de la DGFIP en matière de contrôle interne comptable et financier

# L'offre de service de la DGFiP en matière de contrôle interne comptable et financier

## Les 3 acteurs principaux :

### 1 L'établissement public de santé :

- ☞ Le directeur général, responsable du contrôle interne comptable et financier de l'établissement.
- ☞ Le référent contrôle interne, désigné par le directeur général, est le premier échelon opérationnel en matière de renforcement du contrôle interne au sein de l'EPS, chargé du pilotage et du suivi de la démarche.

### 2 La DGFiP :

- ☞ Le comptable de l'établissement
- ☞ La direction régionale des finances publiques, et le correspondant régional
- ☞ L'administration centrale (service des collectivités locales de la DGFiP)

### 3 La direction générale de l'offre de soins

# L'offre de service de la DGFiP en matière de contrôle interne comptable et financier

## Une offre de service articulée en quatre étapes :

- 1. Sensibilisation à l'enjeu de la fiabilisation et de la certification des comptes :**  
vade mecum, réunions des établissements concernés, remise d'un guide du contrôle interne
- 2. Formation des acteurs au contrôle interne :** référents CI des EPS, présentation et remise d'une Echelle de Maturité des risques (EMR)
- 3. Travaux de rédaction des référentiels de Contrôle interne en GT nationaux avec les acteurs de terrain :**
  - ☞ RCI parc immobilier
  - ☞ RCI Provisions
  - ☞ RCI réconciliation des dettes et créances avec les principaux partenaires (Assurance maladie, département, régions)
- ☞ **4. Evaluation du dispositif :** échelle de maturité des risques, audit

# L'offre de service de la DGFIP en matière de contrôle interne comptable et financier

**L 'offre de services de la DGFIP a été lancée en 2012 à destination des EPS à enjeux, pour les aider à renforcer leur dispositif de contrôle interne, en vue de la certification de leurs comptes.**

**Elle a été scindée en 2 vagues :**

- une 1ère a concerné 31 EPS : animée par la DGFIP au niveau central,
- une 2ème, élargie à 130 EPS : animée au niveau local

**Les travaux de la vague 1 sont en cours de finalisation. Ils ont permis :**

- d'assurer la formation des référents contrôle interne à la démarche de contrôle interne comptable et financier, afin d'aider les EPS à établir un diagnostic de la qualité de leur dispositif de contrôle interne et d'élaborer un plan d'actions permettant de renforcer la qualité de leurs comptes
- d'élaborer des référentiels de contrôle interne (RCI) à partir du recensement des principaux risques sur les processus à enjeux (provisions et parc immobilier), et des fiches de contrôles pour le processus de réconciliation des dettes et créances avec l'assurance maladie, les départements et les régions

# L'offre de service de la DGFIP en matière de contrôle interne comptable et financier

## 2013-2014 : Conforter la démarche et la démultiplier auprès des autres établissements devant faire certifier leurs comptes

► **1ère vague : pérenniser la démarche pour enrichir et actualiser la cartographie des risques et le plan d'action.**

Pour les établissements de la première vague, à ce stade, il s'agit de capitaliser les enseignements de la période 2012-2013 et d'entrer dans un cycle vertueux d'amélioration continue (possibilité de mise en place des premiers contrôles de supervision et de l'audit interne – déploiement de l'outil de reporting AGIR dans les postes comptables).

►► **2ème vague : La dynamique engagée dans la première vague doit permettre de diffuser la méthodologie qui aura été éventuellement adaptée.**

Il s'agit de sensibiliser, de former, d'évaluer et de mettre en œuvre le plan d'action pour les établissements de la deuxième vague, en étant accompagnés par les correspondants des directions régionales des finances publiques participant aux travaux de la première vague.

# L'offre de service de la DGFIP en matière de contrôle interne comptable et financier

**En 2013, les travaux de la vague 1 se poursuivent avec de nouvelles thématiques :**

- RCI relatif aux autres immobilisations incorporelles
- RCI relatif aux dépréciation des créances des EPS

# L'offre de service de la DGFIP en matière de contrôle interne comptable et financier

- **Focus sur le plan d'action :**

Une cartographie des risques est établie à l'issue de l'évaluation du contrôle interne, ainsi que son pendant, le plan d'action, lequel est destiné à traiter ces zones de risques. Ces deux documents devraient être approuvés par une structure de gouvernance à mettre en place (comité de pilotage...).

En groupe de travail, la DGFIP s'assurera de :

- Guider les référents contrôle interne des EPS pour adapter la cartographie nationale au cas particulier de chaque établissement
- Assurer une homogénéité des cartographies et plans d'action modulés en fonction des caractéristiques des EPS
- Permettre l'échange entre les intervenants
- Éviter "le trop et le trop peu" : le plan d'action doit être adapté, réaliste, progressif et centré sur les enjeux.

# Un outil pour l'évaluation : l'échelle de maturité de la gestion des risques

L'échelle de maturité est structurée autour des étapes de la démarche de maîtrise des risques comptables et financiers :

- les leviers opérationnels du dispositif de contrôle interne reposant sur l'organisation de la fonction comptable et financière, la documentation des procédures comptables et financières et la traçabilité des acteurs et des opérations financiers et comptables ;
- le levier du pilotage du contrôle interne que sont la cartographie des risques et le plan d'action.

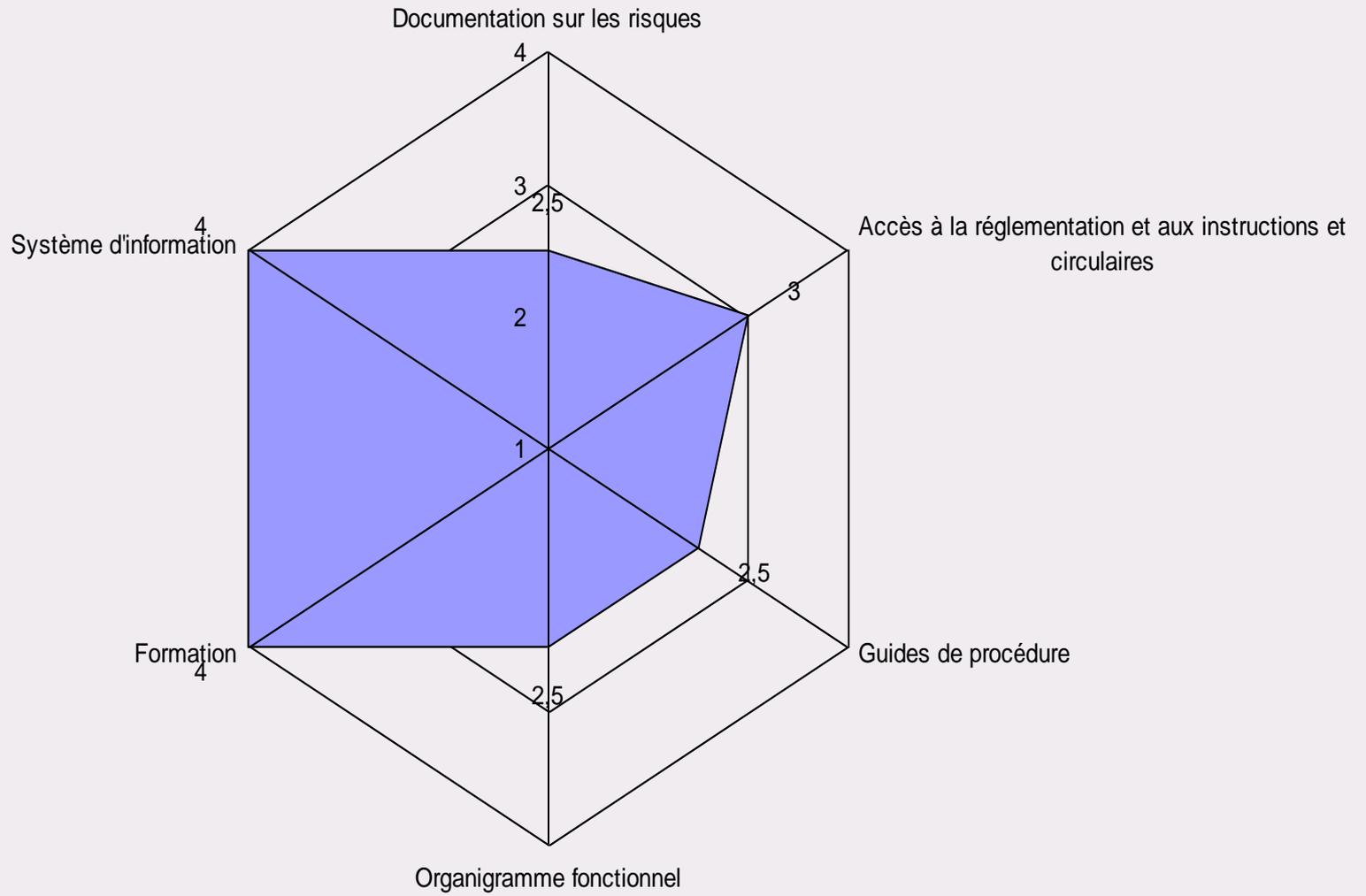
Ces quatre leviers sont évalués selon les cinq niveaux suivants de l'échelle de maturité :



Démarche de contrôle interne

F13			= Notation	
A	B	C	D	F
3	1	T	2. Structuration du système d'information : Il n'y a pas de système d'information ou un système d'information construit à partir d'outils bureautiques sans interfaces automatiques.	Notation
4			<b>Attribution des tâches</b>	2
5	5	T	3. Attribution des tâches : L'organisation est structurée, c'est-à-dire conçue de manière à ce que les tâches soient clairement et précisément définies et attribuées aux opérationnels. L'attribution des tâches correspond aux habilitations informatiques. Chaque tâche est attribuée à un opérationnel et à un ou plusieurs suppléants lorsque cela est requis.	
6	4	T	3. Attribution des tâches : L'organisation est structurée, c'est-à-dire conçue de manière à ce que les tâches soient clairement et précisément définies et attribuées aux opérationnels. L'attribution des tâches correspond aux habilitations informatiques. Cependant, chaque tâche n'est pas attribuée et à un ou plusieurs suppléants lorsque cela est requis.	
7	3	T	3. Attribution des tâches : L'attribution des tâches est définie et documentée. Absence de suppléances et de correspondance aux habilitations informatiques.	
8	2	T	3. Attribution des tâches : L'attribution des tâches est définie mais de manière partielle ou informelle. Absence de suppléances et de correspondance aux habilitations informatiques.	
9	1	T	3. Attribution des tâches : l'attribution des tâches n'est pas correctement ou clairement réalisée induisant des interrogations permanentes des acteurs : absence de consignes sur «qui fait quoi» ; absence de suppléances.	
10			<b>Séparation des tâches</b>	3,5
11	5	T	4. Séparation des tâches : la séparation des tâches (au moins deux acteurs en contrôle mutuel sur un même processus) est systématisée. Le système d'information est structuré selon cette séparation des tâches (profils). La rotation périodique des attributions des acteurs, lorsque la taille et la nature des missions le permet, est organisée.	
12	4	T	4. Séparation des tâches : L'organisation prévoit une séparation des tâches entre des fonctions incompatibles. La séparation des tâches (au moins deux acteurs en contrôle mutuel sur un même processus) est systématisée. Les tâches relevant des utilisateurs et celles des acteurs du SI (développement, administration...) sont séparées. Le système d'information n'est néanmoins pas structuré selon cette séparation des tâches (profils). La rotation périodique des attributions des acteurs, lorsque la taille et la nature des missions le permet, n'est pas organisée.	
13	3	T	4. Séparation des tâches : L'organisation prévoit une séparation des tâches entre des fonctions incompatibles mais celle-ci n'est pas suffisamment précise et formalisée.	
14	2	T	4. Séparation des tâches : une séparation des tâches entre des fonctions incompatibles est prévue mais ne fait pas l'objet d'une documentation diffusée aux intéressés. La réalisation et la traçabilité de la supervision est laissée à l'initiative des seuls encadrants des services.	
15	1	T	4. Séparation des tâches : les tâches ne sont pas séparées en fonction des processus ; la rotation des tâches n'est pas organisée lorsqu'elle s'y prête.	
16			<b>Points de contrôle</b>	2,5
<p>graph_maturité / maturité / graph_org / <b>Organisation</b> / graph_doc / Documentation / graph_trace / Traçabilité / graph_pilot</p>				

# documentation



***Alain PRIVEZ***  
***Alain LASKAWIEC***  
***Bureau des comptabilités***  
***locales***  
***DGFIP-CL1B***

***Mercredi de l'INET - 27 mars 2013***

