



**HAL**  
open science

## L'audit légal des établissements publics de santé

Louis Lafon

► **To cite this version:**

Louis Lafon. L'audit légal des établissements publics de santé. Gestion et management. 2016. dumas-01443487

**HAL Id: dumas-01443487**

**<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-01443487v1>**

Submitted on 23 Jan 2017

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - NoDerivatives 4.0 International License



Mémoire de stage / de recherche

# L'audit légal des établissements publics de santé



**Présenté par : Louis LAFON**

**Nom de l'entreprise : Mazars**

**Tuteur entreprise : Romain SOUZA**

**Tuteur universitaire : Charlotte DISLE**

**Master 2 – Formation Initiale**

**Master Comptabilité Contrôle Audit (CCA)**

**2015 - 2016**

# L'audit légal des établissements publics de santé



**Présenté par : Louis LAFON**

**Nom de l'entreprise : Mazars**

**Tuteur entreprise : Romain SOUZA**

**Tuteur universitaire : Charlotte DISLE**



### Avertissement :

Grenoble IAE, au sein de l'Université Grenoble Alpes, n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires des candidats aux masters en alternance : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Tenant compte de la confidentialité des informations ayant trait à telle ou telle entreprise, une éventuelle diffusion relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut être faite sans son accord.

## DECLARATION ANTI-PLAGIAT

Ce travail est le fruit d'un travail personnel et constitue un document original. Je sais que prétendre être l'auteur d'un travail écrit par une autre personne est une pratique sévèrement sanctionnée par la loi.

Je m'engage sur l'honneur à signaler, dans le présent mémoire, et selon les règles habituelles de citation des sources utilisées, les emprunts effectués à la littérature existante et à ne commettre ainsi aucun plagiat.

NOM, PRENOM

LAFON Louis

DATE, SIGNATURE

10/06/2016



**Autorisation de diffusion électronique d'un travail universitaire de niveau Master**

**L'AUTEUR**

Je soussigné(e) LAFON Louis

Courriel pérenne : lafon.louis@gmail.com

**Attention** : courriel à signaler si vous souhaitez le diffuser sur DUMAS

**N'AUTORISE PAS** la diffusion de mon mémoire

**AUTORISE** la diffusion de mon mémoire en texte intégral sur la base DUMAS  
(Diffusion sur le web et accessibilité libre et universelle)

Diffusion immédiate du mémoire


Diffusion différée du mémoire : date de mise en ligne : .....  
(Embargo possible sur l'accès au texte intégral entre 15 jours et 10 ans  
Pendant cette période, seule une notice bibliographique est visible)

Je certifie que :

- mon mémoire est exempté d'éléments non libres de droit ou qui pourraient porter atteinte au respect de la vie privée.
- conformément à la loi "Informatique et libertés" du 6 janvier 1978 modifiée en 2004, je pourrai à tout moment demander modifier l'autorisation de diffusion que j'ai donnée par l'envoi d'une simple lettre ou un courriel au service documentaire de l'IAE.
- je renonce à toute rémunération pour la diffusion effectuée dans les conditions précisées ci-dessus.
- j'agis en l'absence de toute contrainte.

Fait à LYON, le 10/06/2016

Signature de l'étudiant(e)  
Précédée de la mention « bon pour accord »

Bon pour accord  


## Remerciements

Je tiens à adresser mes remerciements à toutes les personnes qui m'ont aidé à réaliser ce mémoire.

Tout d'abord, je souhaite remercier l'ensemble des professeurs de l'IAE de Grenoble qui m'ont permis de développer des compétences variées et qui m'ont servi, d'une part en entreprise pour réaliser les travaux demandés de manière efficace, d'autre part pour l'écriture de ce mémoire.

Ensuite, je remercie Madame Charlotte Disle, Maître de conférences à l'IAE de Grenoble qui a été ma tutrice de stage. Mme Disle a été disponible et un réel soutien pendant mon stage. Elle m'a guidé tout au long de la rédaction de ce mémoire.

Je remercie également Monsieur Romain Souza, senior chez Mazars. Mr Souza a été mon tuteur d'entreprise et m'a suivi tout au long de ma période de stage. Il m'a permis de m'intégrer rapidement dans l'entreprise et m'a également fourni de précieux conseils pour ce mémoire.

Je remercie enfin Monsieur Romain Grassineau, assistant chez Mazars. Monsieur Grassineau m'a aidé en me procurant une documentation précise sur les établissements publics de santé et sur le secteur.



# Table des matières

Avant-propos.....	11
Présentation de Mazars .....	12
Introduction.....	13
Partie I. Les établissements publics de santé, un secteur spécifique .....	15
Chapitre I. Pré-requis .....	16
I. Présentation des EPS .....	16
1) Définition.....	16
2) Les différents types d'EPS .....	17
II. Fonctionnement des EPS.....	19
1) Les organismes de contrôle.....	19
2) La gouvernance des hôpitaux.....	20
Chapitre 2. Particularités comptables des EPS.....	22
I. Un secteur règlementé .....	22
1) Le référentiel comptable des EPS.....	22
2) Les particularités liées au domaine public .....	23
II. Les problématiques d'une première certification.....	24
1) Un processus nouveau .....	24
2) Un système d'information complexe .....	25
Partie 2. La démarche du CAC lors de l'audit des EPS.....	27

Chapitre 1. Les enjeux de la certification des comptes des EPS .....	28
I. Les objectifs .....	28
1) Fiabilisation des comptes .....	28
2) Amélioration de la performance .....	29
II. La qualité de l'audit .....	30
1) Les critères de qualité .....	30
2) La qualité du processus d'audit.....	33
Chapitre 2. Une démarche adaptée au secteur auditée.....	35
I. Des techniques d'audit propres aux EPS .....	35
1) L'approche par les risques.....	35
2) Validation du bilan d'ouverture .....	36
II. L'importance du contrôle interne .....	37
1) Une base pour l'audit légal .....	37
2) Exemple concret de contrôle interne.....	38
Partie 3. Les cycles spécifiques au secteur hospitalier .....	41
Chapitre I. Le cycle personnel .....	42
I. Le suivi du temps de travail .....	42
1) Un système complexe .....	42
2) Les procédures d'audit .....	43
II. Les comptes épargnes-temps.....	44
1) Des difficultés d'évaluation .....	44
2) Les procédures d'audit .....	45

Chapitre II. Le cycle immobilisations.....	48
I. Le recensement des immobilisations .....	48
1) Les enjeux.....	48
2) Les procédures d’audit .....	49
II. Les amortissements.....	50
1) De forts risques d’erreurs.....	50
2) Les procédures d’audit .....	51
Conclusion .....	53
Bibliographie .....	55
Sitographie .....	58
Table de figures .....	60
Sigles et abréviations utilisés .....	61
Annexes .....	63

## Avant-propos

J'ai effectué un stage un stage de 4 mois en audit chez Mazars dans le service Middle Market à Paris La Défense. La particularité de ce service est que les assistants ne sont pas sectorisés, donc audient des sociétés de secteurs variés. J'ai ainsi pu travailler sur des sociétés du secteur industriel, medias, associations, publics. Le secteur qui m'a le plus marqué lors de ce stage est le secteur des hôpitaux publics.

L'audit des établissements public de santé (EPS) est un sujet d'actualité. En effet, depuis 2014, les EPS ont pour obligation de faire certifier leurs comptes par un ou plusieurs commissaires aux comptes (CAC). Les certifications sont mises en place progressivement sur les clôtures 2014, 2015 et 2016, en fonction de l'avancement des travaux nécessaires à la certification. Ainsi, 31 EPS ont été audités en 2014.

Lors de mon stage, j'ai eu l'occasion de travailler sur la première certification des comptes d'établissements publics de santé. J'ai participé aux travaux des cycles d'audit, et également réalisé du contrôle interne dans les EPS. J'ai donc pu constater les problématiques que la première certification des comptes implique. J'ai ainsi eu une vision terrain des enjeux. C'est un domaine qui m'a beaucoup intéressé lors de mon stage, car la nouvelle certification est un réel défi.

En effet, toutes les procédures d'audit sont à mettre en place par le commissaire aux comptes car il n'a pas de bases sur lesquels s'appuyer. Le secteur des EPS, parce qu'il est public, pose des problématiques particulières qu'il m'a paru intéressant d'étudier.

Ce mémoire est un outil qui peut servir de guide pour une première certification des comptes des établissements publics.

## Présentation de Mazars

Mazars est une entreprise française créée en 1940 à Rouen. L'entreprise est spécialisée dans l'audit, l'expertise comptable et le conseil aux entreprises. Mazars est présent dans 77 pays, et possède 17 000 collaborateurs dans le monde. Le groupe comptabilise un chiffre d'affaires (CA) global de 1 253 millions d'euros pour l'exercice 2014/2015.<sup>1</sup>

Mazars France est organisé autour de 8 « Management Units » (MU), qui sont les différents services proposés par Mazars : Audit (Grand comptes et Middle Market), Financial Advisory Services, Consulting, Accompagnement comptable et financier, Tax, Actuariat, Assistance opérationnelle. Les MU sont indépendants et sont chargés de la gestion des ressources, de l'organisation des opérations. Les secteurs de Mazars sont variés, l'entreprise intervient dans les secteurs immobiliers, industriels, des médias, des assurances, public et de la santé.

Mazars France réalise en 2014/2015 319 millions d'euros de chiffre d'affaires. En France, l'activité la plus importante de Mazars est l'audit, avec un CA de 187 millions d'euros, ce qui représente 59% de son chiffre d'affaires global. Le chiffre d'affaires de Mazars est en progression de 15,9% par rapport à l'exercice précédent.<sup>2</sup> La stratégie de développement de Mazars est axée sur la croissance externe, elle se compose en 2014/2015 pour 6% de croissance organique et 6% de croissance externe, notamment grâce au rachat du cabinet allemand Roever Broenner Susat (10<sup>ème</sup> cabinet allemand).<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> [www.mazars.fr](http://www.mazars.fr)

<sup>2</sup> Mazars France. *Rapport de transparence*. 2014/2015

<sup>3</sup> Les Echos. *Mazars change de dimension en Allemagne avec le cabinet RBS*. 21/04/2015

## **Introduction**

La loi « Hôpital, Patients, Santé et Territoires » (HPST) a été promulguée le 21 juillet 2009. Cette loi a été présentée au Conseil des ministres par Roselyne Bachelot, alors ministre de la santé, de la jeunesse, des sports et de la vie associative. L'objectif de la loi HPST est de moderniser le système de santé français et pallier aux défaillances actuelles. Pour ce faire, la loi est axée autour de 4 titres, la modernisation des établissements de santé, l'amélioration de l'accès à des soins de qualité, la prévention et la santé publique, et enfin l'organisation territoriale du système de santé.

Dans cette optique d'amélioration de la performance du système de santé, la loi prévoit la certification des comptes des centres hospitaliers. Le but de la mise en place de l'audit des comptes est la fiabilisation de ces derniers. Les EPS concernés par l'audit sont ceux dont les recettes sont supérieures ou égales à 100 millions d'euros sur 3 exercices consécutifs. Ce critère s'applique à compter de l'exercice 2017. Néanmoins, la certification des comptes est mise en place progressivement à partir de 2014 et sont désignés d'ici 2017 par arrêté ministériel. Ainsi, 31 établissements sont désignés pour certification de l'exercice 2014 par l'arrêté du 23 décembre 2013 (95 sont désignés pour l'exercice 2015). La certification des comptes des EPS est une mission nouvelle pour le commissaire aux comptes. L'audit de ce secteur représente un réel enjeu, c'est un secteur inconnu du commissaire aux comptes, qui ne peut s'appuyer sur aucuns travaux existants. Toutes les diligences d'audit sont à mettre en place.

La première certification des comptes appelle donc à se poser cette question : le CAC est-il en mesure de relever ce défi ?

La première partie démontrera que l'audit des EPS représente un véritable challenge, de par son secteur spécifique. La deuxième partie est une aide pour le CAC sur la démarche à adopter pour un audit des EPS réussi. Enfin, il conviendra d'identifier les points d'attention de l'audit, en étudiant les cycles spécifiques aux EPS.

## **Partie I. Les établissements publics de santé, un secteur spécifique**



La première certification des comptes des établissements publics de santé est un réel défi car c'est un secteur spécifique. Il est dans un premier temps nécessaire de définir les pré-requis sur ce secteur pour en comprendre ses particularités. Pour ce faire, la première sous-partie présente les EPS et la seconde montre le fonctionnement de ces derniers.

## Chapitre I. Pré-requis

### I. Présentation des EPS

#### 1) Définition

Le système hospitalier français est marqué par de nombreuses évolutions. La notion de service public hospitalier est créée avec la loi du 31 décembre 1970, et en définit les principes : égalité d'accès, égalité de traitement et continuité du service.

Le terme d'établissement public de santé est apparu avec la réforme du 31 juillet 1991, et désigne les « hôpitaux et hospices publics ». Les EPS sont des personnes morales de droit public, et sont soumis au code de la santé publique. Ils sont chargés d'assurer le service public hospitalier. Leurs missions sont divisées en quatre domaines :

- Des soins (curatifs et palliatifs) ;
- La prévention et la sécurité sanitaire (Ex : Lutte contre le tabagisme) ;
- L'enseignement universitaire ;
- La recherche scientifique et médicale.<sup>4</sup>

Bien que la loi du 31 juillet 1991 reconnaisse l'unicité du système hospitalier français, il convient de distinguer les établissements de santé publics des établissements privés. L'établissement de santé privé est une société commerciale à but lucratif ou une association à but non lucratif. Il en découle une différence notamment au niveau des salariés, qui ont un statut de la fonction public ou un statut de salariés. Les établissements privés ne peuvent en théorie, pas exercer certaines

---

<sup>4</sup> *Les missions de l'hôpital.* Hôpital.fr

missions de service public, comme l'enseignement universitaire ou la recherche scientifique. Néanmoins, ils réalisent tout de même certaines de ces missions.<sup>5</sup>

Le tableau ci-dessous montre la répartition entre établissements publics, établissements privés d'intérêt collectif et établissements privés à but lucratif. Les établissements publics de santé représentent ainsi environ un tiers des établissements en France.

Catégories d'établissements	Entités	
<b>Établissements publics</b>	<b>947</b>	<b>35 %</b>
Centres hospitaliers régionaux (CHR/CHU)	33	
Centres hospitaliers (CH) (dont anciens hôpitaux locaux)	802	
Centres hospitaliers spécialisés en psychiatrie	88	
Autres établissements publics	24	
<b>Établissements privés d'intérêt collectif</b>	<b>700</b>	<b>26 %</b>
Centres de lutte contre le cancer (CLCC)	19	
Autres établissements privés à but non lucratif	681	
<b>Établissements privés à but lucratif</b>	<b>1 047</b>	<b>39 %</b>
Établissements de soins de suite et réadaptation (SSR)	318	
Établissements de soins de courte durée ou pluridisciplinaires	551	
Établissements de lutte contre les maladies mentales	141	
Établissements de soins de longue durée	12	
Autres établissements privés à but lucratif	25	
<b>Ensemble</b>	<b>2 694</b>	

*Figure 1 : Répartition des établissements de santé en 2015*<sup>6</sup>

Les EPS ont donc des missions de service public à réaliser. Il est également important de préciser les différents types d'EPS présents en France.

## *2) Les différents types d'EPS*

Plusieurs types d'établissements publics de santé existent en France :

---

<sup>5</sup> Fédération de l'hospitalisation privée. *Quelle est la différence entre une clinique et un hôpital ?*  
fhp-lr.fr

<sup>6</sup> Direction générale de l'offre de soins (DGOS). *Les chiffres clés de l'offre de soins*. Edition 2015

- Les centres hospitaliers régionaux universitaires (CHRU) : Les CHRU ont pour mission d'apporter des services de médecine courantes pour les patients du secteur mais également des services spécialisés et de hautes techniques. Ils sont situés dans des grandes villes de régions. Ils disposent également d'équipes dédiées à la recherche et à l'enseignement.
- Les centres hospitaliers (CH) : Les CH sont des hôpitaux locaux. Ils sont situés dans des plus petites villes. Ils assurent des services de médecine courante pour les patients du secteur. Ils assurent tous les soins en médecine, chirurgie de courte et longue durée. En cas de manque de moyen ou de compétences, les patients sont alors pris en charge dans les CHRU.
- Les centres hospitaliers spécialisés en psychiatrie (CHS) : Les CHS sont spécialisés dans la santé mentale des patients.
- Les hôpitaux d'instruction des armées (HIA) : Les HIA ont pour mission d'apporter aux militaires les soins et expertises nécessaires. Ils reçoivent des militaires blessés. Les HIA sont considéré par l'Etat comme des CHU, tous les assurés sociaux y ont donc accès. Ils sont placés sous l'autorité de l'Etat major des armées.<sup>7</sup>

La répartition des types d'EPS est détaillée dans la figure 1 (Cf. Partie 1, Chapitre 1, I.1)

Après avoir présenté les EPS en les définissant et en identifiant les quatre types d'établissements, la deuxième partie en montrera le fonctionnement, avec d'une part les organismes de contrôles, et d'autre part la gouvernance des hôpitaux.

---

<sup>7</sup> Ministère des affaires sociales et de la santé. *Le panorama des établissements de santé*. Edition 2014

## II. Fonctionnement des EPS

### 1) Les organismes de contrôle

Les EPS sont très encadrés et l'organisation du système de santé est complexe, car le domaine est public. On distingue les organes nationaux et les organes décentralisés.

Il y a d'abord la Direction générale de l'offre et des soins (DGOS) qui est un organe du ministère de la santé. La DGOS fait le lien entre le ministère et les établissements publics de santé. Les objectifs de la DGOS sont de promouvoir l'offre de soins, répondre aux besoins des patients de façon adaptée, garantir la qualité des structures. Pour ce faire, elle est responsable des investissements hospitaliers, de la formation du personnel et de l'organisation des établissements.

Ensuite, il y a la Direction Générale des finances publiques (DGFIP) qui dépend du ministère de l'économie et des finances. Les comptables des EPS sont des comptables publics, qui sont placés sous l'autorité de la DGFIP. Les comptables sont donc responsables envers la Chambre Régionale des Comptes (CRC), délégation de la Cour des Comptes et vérifie les comptes des établissements.

Les EPS dépendent également de l'Inspection générale des affaires sociales (Igas), qui contrôle et évalue la mise en place des nouvelles politiques publiques de santé, de protections sociales etc.

L'organe principal décentralisé est l'agence régionale de santé (ARS). Créé avec la loi HPST, les ARS ont pour mission d'appliquer au niveau régional la politique nationale de santé, organisent les soins, et veille à la prévention sanitaire dans la région.

Les EPS sont ainsi contrôlées par plusieurs organes centralisés et décentralisés (Cf. schéma récapitulatif en Annexe 1), ce qui fait que les EPS dépendent d'un système de santé complexe.

## 2) La gouvernance des hôpitaux

L'organisation interne des hôpitaux a fait l'objet de nombreuses réformes au fil des ans, dans le but d'améliorer l'efficacité du système hospitalier. Il faut savoir que les établissements publics de santé disposent d'une autonomie administrative et financière.

La dernière loi qui a profondément modifié l'organisation des EPS est la loi HPST. En effet, après l'ordonnance du 2 mai 2005 qui incite les EPS à s'organiser autour de différents pôles, la loi HPST renforce cette idée en imposant cette organisation à tous les établissements. Ils sont guidés par un contrat de pôle, qui définit les objectifs et les moyens qui lui sont attribués. La loi HPST accroît la capacité de décisions des chefs de pôles.

La loi HPST met en place une séparation de la gestion et du contrôle. La gestion est assurée par le directeur, qui acquiert plus de pouvoir décisionnel. Il est le représentant de l'établissement et est nommé par le ministère de la santé. Il est responsable du bon fonctionnement des services et gère les finances de l'hôpital. Le directeur est assisté par le Directoire (qui remplace le Conseil Exécutif), qui le conseil et approuve le projet médical.

Le Conseil de Surveillance (qui remplace le Conseil d'Administration), est chargé de contrôler en permanence la gestion et les finances de l'EPS. Il donne également son avis sur les stratégies de l'établissement.

Un acteur non négligeable des EPS est également la commission médicale d'établissement (CME). La CME intervient auprès du directeur pour aider à l'amélioration de la qualité des soins, à l'élaboration du projet médical. Le directeur consulte et informe la CME pour toutes les opérations que l'établissement réalise, comme les investissements, l'organisation ou les financements.

Ainsi, la loi HSPT a profondément réformé l'organisation des établissements publics de santé. Le commissaire aux comptes, dans sa mission de certification, doit prendre en compte l'organisation interne des EPS, pour évaluer les risques d'audit. Les organismes de contrôle sont très présents du fait du secteur public, et la gouvernance est très spécifique et changeante du fait de la réglementation. Les

risques d'audit sont donc élevés. Le secteur des EPS est d'autant plus spécifique car il y a des particularités comptables.

## Chapitre 2. Particularités comptables des EPS

### I. Un secteur règlementé

#### 1) Le référentiel comptable des EPS

Le référentiel comptable des EPS est spécifique à ces derniers, il s'agit de l'instruction M21. Elle est composée de 3 parties :

- Le tome I, qui développe le cadre comptable ;
- Le tome II, qui précise le cadre budgétaire et les opérations particulières ;
- Le tome III, qui explique la tenue des comptabilités.

L'instruction M21 est inspirée du plan comptable général. Les principales différences entre les deux proviennent de l'activité spécifique des EPS. Les principales différences entre l'instruction M21 et le PCG sont :

- Les frais de recherche et développement : les frais sont comptabilisés en charges selon l'instruction M21, et peuvent être immobilisés à titre exceptionnels. Les frais de développement sont immobilisables selon les normes du PCG (sous réserve du respect de conditions de faisabilité, de capacité de revente, générant des avantages économiques futurs, et pouvant évaluer de façon fiable les dépenses).
- Date de début d'amortissement d'une immobilisation : La date de début d'amortissement est la date de mise en service ou d'acquisition, selon l'instruction M21, comme pour le PCG. Néanmoins, par simplification, l'instruction M21 autorise les EPS à amortir l'immobilisation à compter du premier jour de l'exercice suivant la mise en service.
- Evénements postérieurs à la clôture : L'instruction M21 ne définit pas de règles de comptabilisation des événements qui interviennent après la clôture mais qui ont un impact sur les états financiers de l'exercice en cours.

Toutes ces différences entre l'instruction M21, référentiel comptable des EPS, et le PCG, normes auquel se rattache l'auditeur, induit une démarche d'audit différente. Cela représente des risques d'audit que le commissaire aux comptes doit prendre en

compte. Il s'agit alors pour le CAC de bien vérifier la permanence des méthodes. Les particularités comptables des EPS sont donc source de difficultés pour le CAC.

Les établissements privés sont eux soumis au PCG, la tendance actuelle est donc d'harmoniser l'instruction M21 avec le PCG, pour faciliter la comparabilité des états financiers des établissements.

## 2) Les particularités liées au domaine public

Le domaine public est marqué par un principe fondamental : la séparation entre ordonnateur et comptable. L'ordonnateur est celui qui « prescrit l'exécution des recettes et des dépenses ».<sup>8</sup> L'ordonnateur engage les dépenses dans la limite du budget prévu, c'est ensuite le comptable qui va réaliser les encaissements et décaissements, après signature de l'ordonnateur. Cela permet une double validation des paiements et limite le risque de fraude. Le comptable ne fait pas partie de l'établissement mais est agent du trésor public, son rôle est de vérifier la bonne utilisation des fonds. Ce principe de séparation des tâches est souvent mis en place dans les entreprises, il est obligatoire dans les EPS car l'enjeu est primordial, il s'agit des fonds publics.

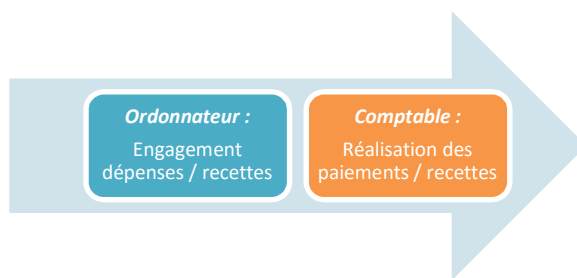


Figure 2 : Séparation ordonnateur / comptable

Cette organisation particulière pose le problème de la continuité de la piste d'audit. En effet, le commissaire a alors deux interlocuteurs, il devra être vigilant à la cohérence des informations. Le travail du contrôle interne est ici très important et des tests sur pièces doivent être réalisés pour vérifier que le processus est respecté.

---

<sup>8</sup> Décret du 29 décembre 1962



Une deuxième particularité des EPS du fait de son secteur public est qu'il n'y a pas de secret professionnel. Le commissaire aux comptes, du fait de ses fonctions, peut avoir accès à des informations que l'EPS souhaiterait ne pas divulguer. Il est tenu d'en informer le trésorier, bien qu'il est extérieur à l'établissement. Cela amène des enjeux supplémentaires au CAC, qui porte des responsabilités supplémentaire en cas de non divulgation d'informations.

Les EPS appartiennent ainsi à un secteur très règlementé. En effet, ils disposent d'un référentiel comptable qui leur est propre, et ont plusieurs particularités du fait du domaine public auxquels ils appartiennent. Les EPS appartiennent donc à un secteur très spécifique. De ce fait, l'audit des EPS est un réel challenge pour les commissaires aux comptes. De plus, la certification des comptes étant récente, cela pose un certains nombres de problématiques.

## **II. Les problématiques d'une première certification**

### **1) Un processus nouveau**

La mise en place de la certification des EPS se fait progressivement à partir de 2014. Jusqu'en 2017, les EPS qui font l'objet d'une certification, sont désignés par arrêté ministériel. A partir de 2017, les EPS qui auront des recettes supérieures à 100 millions d'euros sur 3 exercices consécutifs seront soumis à l'audit légal. C'est donc une première certification des comptes pour les EPS. Cela appelle plusieurs problématiques.

Un processus nouveau est toujours difficile à mettre en place. Il y a une partie gestion du changement qui est compliqué à gérer pour les commissaires aux comptes mais également pour les directeurs des EPS. Selon la matrice de David Autissier (Cf. Matrice des changements en Annexe 2), ce type de changement pour les EPS est un « changement continu », c'est-à-dire qu'il « émerge dans l'organisation de manière non organisée ou bien après une prise de conscience liée à un événement interne et/ou externe »<sup>9</sup>. La première certification des EPS est en

---

<sup>9</sup> D. Autissier, I. Vandangeon, A. Vas. *Conduite du changement : concepts clés. 50 ans de pratiques issues de travaux de 25 grands auteurs.* 2010

effet un changement imposé par un facteur externe, qui est permanent. Il est humain d'être réfractaire au changement, lorsque les habitudes sont bouleversées. Il y a donc un temps d'adaptation nécessaire aux comptables des EPS pour s'habituer et accepter le changement. Pour une certification plus facile, l'audit doit être soutenu par les directeurs.

La première certification amène également le problème des bases de travaux. Il n'y a pas de travaux N-1 sur lesquels le commissaire aux comptes peut s'appuyer. Toutes les diligences d'audit sont à mettre en place. Le secteur étant spécifique, un travail d'équipe est à réaliser entre commissaires aux comptes et professionnels de la santé pour limiter les risques de non détection et juger au mieux le risque d'audit. L'approche par les risques sera développée en Partie 2, Chapitre 2, I.1.

## 2) Un système d'information complexe

Le système d'information hospitalier (SIH) se définit comme « l'ensemble des informations, de leur règles de circulation et de traitement nécessaires à son fonctionnement quotidien, à ses méthodes de gestion et d'évaluation ainsi qu'à son processus de décision stratégique »<sup>10</sup>. Le système d'information est un enjeu primordial dans les EPS, un SI défaillant peut avoir des répercussions graves sur les patients. L'audit financier de l'hôpital implique donc nécessairement un audit du SI.

Le SIH est très complexe pour plusieurs raisons. D'abord, chaque activité possède son interface qui lui est propre, et il n'y a pas de liens entre chaque application (Cf. Exemple de SI en Annexe 3). L'auditeur fait donc face à plusieurs interlocuteurs différents lors de l'audit du SI.

Tous les EPS sont dotés d'un système de gestion comptable identique, l'application HELIOS. Le volume des flux qui transite sur cette application est très élevé. HELIOS traite notamment le système de facturation qui est spécifique aux EPS. Le risque d'audit est élevé car l'exhaustivité de la facturation, et donc du chiffre d'affaires est individualisé pour chaque patient qui possède son propre dossier. La valorisation de la prestation est liée à un codage complexe, source d'erreurs.

---

<sup>10</sup> Ministère de la Santé français. *Circulaire ministérielle numéro 275 du 6 janvier 1989*

HELIOS est donc le SI des comptables publics, qu'il faut distinguer du SI des ordonnateurs. L'auditeur doit donc vérifier la cohérence des flux d'informations entre les deux SI.

Avec la première certification des comptes, le CAC doit faire face à plusieurs problématiques. Problématiques liées au fait que c'est un processus nouveau, mais également liées à un système d'information complexe. Le secteur étant de plus très réglementé, l'audit des EPS représente un réel défi pour le CAC. La deuxième partie est une aide pour le CAC, développant la démarche d'audit à adopter pour faire face à ce challenge.

## **Partie 2. La démarche du CAC lors de l'audit des EPS**

La loi « Hôpital, Patients, Santé et Territoires » de 2009 modifie en profondeur le secteur hospitalier. Une réforme majeure de ce texte est la certification des comptes des EPS, mis en place progressivement à partir de 2014. L'audit des EPS amène donc différents enjeux pour le CAC, qui doit adopter une démarche d'audit adaptée au secteur.

## Chapitre 1. Les enjeux de la certification des comptes des EPS

### I. Les objectifs

#### 1) Fiabilisation des comptes

Les objectifs de la certification des comptes des EPS sont multiples. L'objectif principal est la fiabilisation des comptes. C'est là le rôle premier de l'audit légal, défini dans la norme d'exercice professionnel (NEP) 200 : « les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice<sup>11</sup> ».

La fiabilisation des comptes se fait progressivement et suit une démarche de conduite du changement, à savoir l'analyse de la situation initiale, identification des points forts / faibles et mise en place d'un plan d'actions. Comme vu ci-dessus (Cf. Partie 1, Chapitre 2, II.1), le changement nécessite une forte implication de tous les acteurs. Notamment de l'ordonnateur et du comptable public, qui vont définir ensemble les axes de travail et élaborer le plan d'actions. La Direction générale de l'offre de soins a mis en place un guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux pour assister les porteurs de projet dans leur démarche.

Le but de cette fiabilisation est d'installer une confiance avec les différents acteurs qui interagissent avec les EPS. Les acteurs sont principalement les bailleurs de

---

<sup>11</sup> [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr), NEP-200. Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes

---

fonds institutionnels (c'est-à-dire les apporteurs de capitaux publics), les investisseurs privés pour des projets de recherche par exemple, les établissements de crédit ou encore l'assurance maladie. L'Etat est aujourd'hui surendetté, et les établissements publics ne disposent plus de la présomption irréfragable d'insolvabilité. Ainsi, même les EPS ne sont plus à l'abri de faire faillite, la certification de leurs comptes apporte donc une garantie pour les investisseurs.

Il faut préciser que la certification des comptes n'est pas une remise en cause du travail déjà réalisé en interne par les EPS. En effet, des systèmes de contrôles pour fiabiliser les comptes aujourd'hui sont mis en place. Le commissaire vient appuyer et structurer les démarches effectuées par les EPS. Le CAC donne son avis en tant que professionnel extérieur et indépendant.<sup>12</sup>

## 2) Amélioration de la performance

Un autre objectif primordial de la certification des comptes des EPS est également l'amélioration de leur performance. Plusieurs auteurs ont défini la performance. Selon A. Bourguignon, « la performance désigne la réalisation des objectifs organisationnels, quelle que soit la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action). »<sup>13</sup> Pour P. Lorino, la performance est associée à la création de valeur. La définition de la performance induit nécessairement que l'on peut la mesurer. L'évaluation de la performance est développée par R. Kaplan et D. Norton, qui mettent en place la Balanced Scorecard, un outil qui mesure les activités d'une entreprise selon quatre axes : l'axe financier (Réduction des coûts, croissance du CA), l'axe client (Satisfaction des attentes, fidélisation), l'axe processus et innovations (Efficacité des processus) et l'axe apprentissage organisationnel (Potential des salariés, capacités des SI). (Cf. La Balanced Scorecard en Annexe 4). Ce modèle a tout de même ses limites car le

---

<sup>12</sup> J. Lizot, A. Laskawiec. *Fiabilisation et certification des comptes des EPS*. Gestion et Finances publiques. Mars/Avril 2014

<sup>13</sup> A. Bourguignon. *Sous les pavés ou la plage... Ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance*. Mars 1997

capital humain est peu pris en compte. D'autres auteurs ont fait évoluer ce modèle, en intégrant les actifs intangibles, comme Wegmann.<sup>14</sup>

La stratégie de fiabilisation des comptes des EPS permet l'amélioration de la performance en influant sur deux axes du modèle de R. Kaplan et D. Norton : l'axe processus et innovation et l'axe apprentissage organisationnel. En effet, les axes financiers et clients sont ici peu pertinents car il s'agit d'établissements publics, donc l'objectif principal n'est pas la fidélisation des clients ni l'augmentation du chiffre d'affaires : comme vu précédemment, leur mission est de service public. Cependant, l'audit des EPS va permettre une amélioration des processus et de l'organisation, grâce à un contrôle interne plus performant. Par l'audit du contrôle interne, la mission du CAC va être de pallier aux défaillances des processus en mettant en place un dispositif de maîtrise des risques. Ces axes d'amélioration vont permettre une meilleure performance des EPS.

Ainsi, la première certification des comptes a deux objectifs principaux : la fiabilisation des comptes et l'amélioration de la performance. Pour atteindre ces objectifs, il y a un enjeu primordial à respecter : la qualité de l'audit.

## **II. La qualité de l'audit**

### **1) Les critères de qualité**

La qualité de l'audit est définie en 1981 par L.E. DeAngelo de la manière suivante : « The quality of audit services is defined to be the market-assessed joint probability that a given auditor will both discover a breach in the client's accounting system, and report the breach<sup>15</sup> ». Ainsi, la qualité de l'audit est définie comme la probabilité que l'auditeur trouve une anomalie dans les comptes, et qu'il la communique. Il y a donc deux paramètres sur lesquelles repose la qualité de l'audit : les compétences de l'auditeur et son indépendance (Cf. La qualité de l'audit selon DeAngelo en Annexe 5).

---

<sup>14</sup> G. Causse et V. Ha Tran Vu. *Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal, le point de vue des auditeurs*. 2012

<sup>15</sup> L.E. DeAngelo – *Journal of accounting and economics. Auditor size and audit quality*. 1981 (P. 186)

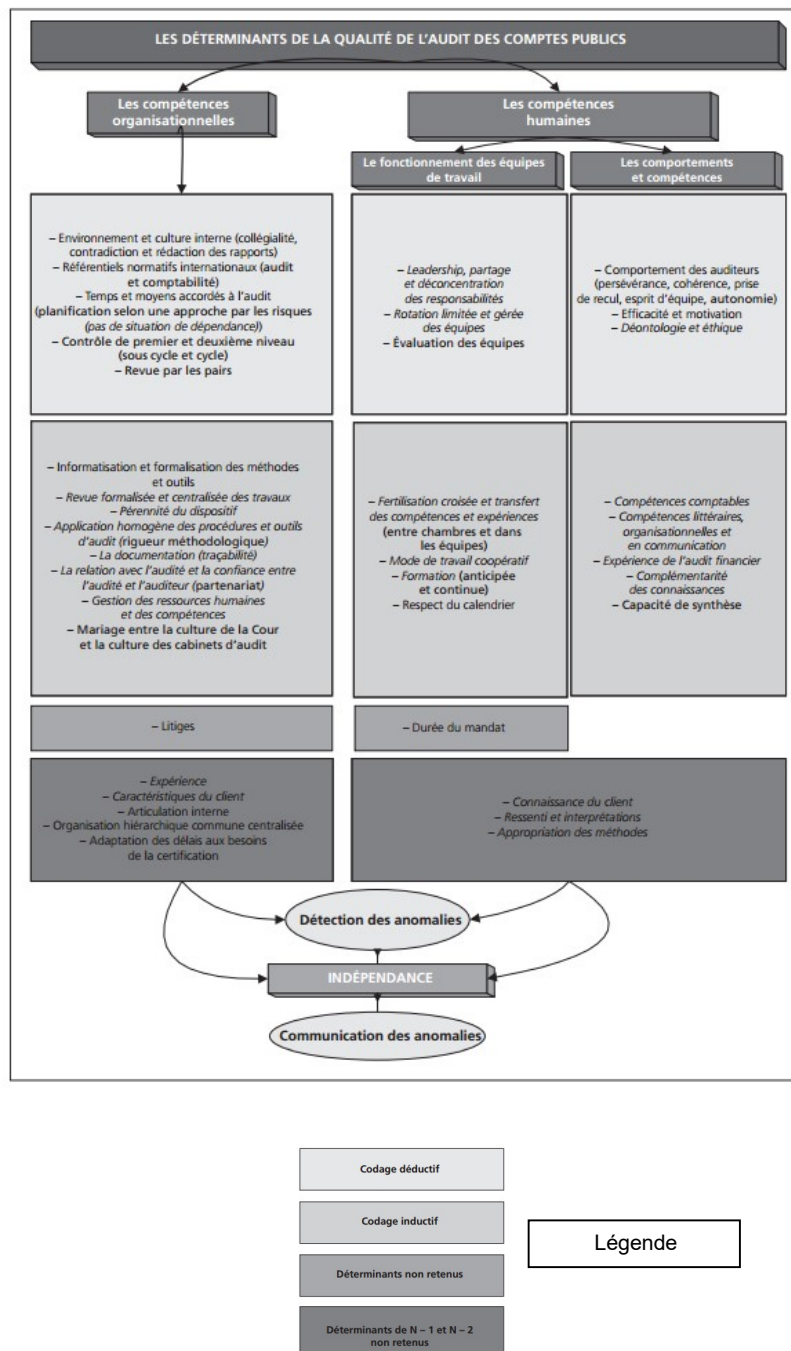
Dans son étude sur la qualité de l'audit, M. Portal a développé trois niveaux d'analyse en se basant sur la littérature : le niveau organisationnel (qualité de l'audit organisationnelle interne), le niveau individuel et collectif (comportements, compétences, efficacité, intuition etc.) et le niveau systémique (critères pouvant se situer aux deux premiers niveaux). Les déterminants de la qualité d'audit des différents niveaux sont développés en Annexe 6. M. Portal a ensuite réalisé une étude de cas sur la qualité de l'audit, adaptée aux comptes publics. S'inspirant de la théorie de L.E. DeAngelo, cette qualité repose également sur les paramètres de compétences et d'indépendance. Néanmoins, comme le montre la figure 3 ci-dessous, M. Portal divise les compétences en deux groupes : les compétences organisationnelles et les compétences humaines (Cf. Figure 3 qui détail les critères de qualité dans l'audit EPS). Ce modèle a tout de même des limites car il est réalisé sur une étude de cas, les informations peuvent donc être biaisées et non objectives de par la méthode utilisée pour les récolter : les entretiens<sup>16</sup>.

Ce modèle est applicable aux établissements publics de santé. La qualité de l'audit passe à la fois par un équilibre entre compétences et indépendance. Cependant, la particularité de la certification des comptes des EPS est que c'est un processus nouveau, donc cela va influencer sur les compétences organisationnelles et humaines. En effet, le temps et les moyens accordés à l'audit seront plus importants, la rigueur sera moindre, la confiance avec l'audité ne sera pas encore gagnée, l'efficacité, les compétences comptables (Du au secteur règlementé) seront moindre etc. Les cabinets vont donc acquérir les compétences au fil des années et des audits : un temps d'adaptation est nécessaire.

---

<sup>16</sup> M. Portal. *Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics*. 2011





**Figure 3 : Les déterminants de la qualité de l'audit des comptes publics**<sup>17</sup>

Ces critères de qualité sont plus orientés sur les qualités de l'auditeur, la qualité du processus d'audit est également un réel enjeu.

<sup>17</sup> M. Portal. *Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics*. 2011

## 2) La qualité du processus d'audit

Une étude a été réalisée par R. Manita sur la qualité de l'audit externe, mais plus axée sur la qualité du processus, et non sur la qualité de l'auditeur (comme vu précédemment). Ainsi, R. Manita distingue six étapes majeures pour le processus d'audit, et isole dans chaque étape les déterminants de la qualité :

- Etape 1 : Acceptation de la mission (Déterminants de la qualité : collecte d'informations, entretiens, rédaction de la lettre de mission etc.)
- Etape 2 : Planification de la mission (Déterminants de la qualité : adéquation budget/moyens mis en œuvre, identification des risques, couverture de l'environnement de contrôle, du système d'information etc.)
- Etape 3 : Audit du contrôle interne (Déterminants de la qualité : réalisation des tests, contrôle du système d'information, réponses aux attentes du client etc.)
- Etape 4 : Inventaire physique (Déterminants de la qualité : couverture des éléments significatifs etc.)
- Etape 5 : Contrôle des comptes (Déterminants de la qualité : réalisation du programme de travail, réalisation d'un examen analytique etc.)
- Etape 6 : Achèvement de la mission (Déterminants de la qualité : conclusions et rapports d'audit, lettre d'affirmation etc.)

A noter que cette étude a été réalisée par questionnaire sur un échantillon de 10 administrateurs. La taille étant relativement petite, la validité des résultats peut être nuancée.<sup>18</sup>

Lors des audits des EPS réalisés, le constat a été fait que le processus d'audit se divise en réalité en trois grandes étapes. Il y a la phase de planification, qui se déroule de juin à septembre, qui est dédiée à l'acceptation de la mission, l'identification des risques et à la réalisation du programme de travail qui en découle. Cette phase correspond donc aux deux premières étapes selon R. Manita. Il y a ensuite la phase d'intérim de septembre à décembre qui vise à auditer le contrôle interne, le système d'information et réaliser l'inventaire physique (fin décembre). Cette phase regroupe les étapes 3 et 4 du modèle précédent. Enfin, il y a la phase finale de janvier à avril qui

---

<sup>18</sup> R. Manita. *La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit*. Management 2008

porte sur le contrôle des comptes et la finalisation de la mission. Cette phase correspond aux étapes 5 et 6 selon R. Manita. Ces différentes phases sont la condition sine qua non pour un audit des EPS réussi, chacune ayant son importance.

Ainsi, la première certification des comptes est soumise à plusieurs enjeux. Les objectifs de cette certification sont la fiabilisation des comptes et l'amélioration de la performance. Pour atteindre ces objectifs, la qualité de l'audit est primordiale. Cette qualité passe par la qualité de l'auditeur, mais aussi la qualité du processus d'audit. De plus, un audit des EPS réussi doit nécessairement être adapté au secteur.

## Chapitre 2. Une démarche adaptée au secteur audité

### I. Des techniques d'audit propres aux EPS

#### 1) L'approche par les risques

L'approche par les risques est définie dans la NEP 315 : « Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes.<sup>19</sup> » Ainsi, la NEP prend en compte la connaissance de l'entité, de son environnement et du contrôle interne pour établir la cartographie des risques. Le risque d'audit dépend de trois facteurs : le risque inhérent (risques d'anomalies significatives dans les comptes, il est lié à la société et à son environnement), le risque lié au contrôle interne (risques d'anomalies non détectés par le contrôle interne) et le risque de non détection (risques d'anomalies non détectés par le CAC).<sup>20</sup>

La définition amène donc à prendre en compte la dimension entreprise et oblige le CAC à s'adapter au client, et non pas seulement évaluer les risques sur les simples méthodes comptables. C'est ce que des chercheurs (notamment Lemon, Eilifsen ou en encore Ballou) ont appelé l'approche par le « business risk ». S. Thiéry-Dubuisson établit dans une étude<sup>21</sup>, trois raisons d'utiliser l'approche par le « business risk » :

- Meilleure adaptation à l'évolution de l'environnement, des réglementations et du marché ;
- Une adaptation aux différentes tailles de dossiers et aux différents systèmes d'information (plus ou moins fiable)
- Réduction des coûts et apport de valeur ajoutée au client

---

<sup>19</sup> [www.cncf.fr](http://www.cncf.fr). NEP 315 – Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives

<sup>20</sup> S. Thiéry-Dubuisson. *L'audit*. Repère 2009

<sup>21</sup> S. Thiéry-Dubuisson. *Approche par les risques : les auditeurs peuvent-ils innover ?* 2003

Le CAC va donc, dans sa démarche d'audit des EPS, adapter son approche par les risques au secteur. En effet, les EPS de par leur secteur spécifique (comme vu en Partie 1), amènent des risques d'audit qui sont particuliers. Les risques principaux qui sont spécifiques aux EPS sont d'une part liés au caractère public : ce sont les risques liés au contrôle interne (peu de procédures formalisées), les risques liés au système d'information (qui est complexe comme vu en Partie1, Chapitre 2, II.2) et risques liés à la première certification (justification des soldes historiques, validation du bilan d'ouverture). D'autre part, les risques sont liés au caractère même des établissements de santé, et concernent notamment le cycle immobilisations et le cycle personnel<sup>22</sup> (Développé en Partie 3).

La démarche du commissaire aux comptes passe également, du fait de la première certification des EPS, par la validation du bilan d'ouverture.

## 2) Validation du bilan d'ouverture

Du fait de la première certification, le CAC doit mettre en place des procédures pour valider le bilan d'ouverture, c'est-à-dire le bilan au 1<sup>er</sup> janvier du premier exercice audité. En effet, selon la NEP 510 : « Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes, qualifié de bilan d'ouverture, ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice. »<sup>23</sup> L'objectif est double. Cela va dans un premier être la validation les soldes des postes à l'actif et au passif au 1<sup>er</sup> janvier, pour que les bases des comptes de N soient correctes. Ensuite, le CAC va vérifier qu'il n'y a pas eu de changements de méthodes comptables, ou le cas échéant, devra le signaler dans l'annexe.

D'abord, une prise de connaissance de l'établissement est nécessaire, le CAC doit obtenir l'organigramme, le détail des procédures de contrôle interne, les

---

<sup>22</sup> Conférence DGFIP / CNCC. *Certification des comptes des EPS : statut et démarche du commissaire aux comptes*. 2014

<sup>23</sup> [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr). NEP-510. *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*

principaux contrats etc. Ensuite, les procédures de validation du bilan à mettre en place sont multiples. Le CAC doit faire des tests et remonter aux pièces justificatives, s'assurer de la bonne affectation des exercices, examiner les contrats etc. En cas d'anomalies significatives, le CAC doit procéder à des corrections d'erreurs. Les corrections d'erreurs sont définies par le Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNoCP). Ces erreurs peuvent être « des erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations, des faits et des fraudes.<sup>24</sup> » Ces erreurs seront alors corrigées au bilan et n'auront pas d'impacts sur le compte de résultat.

Ainsi, la démarche du CAC lors de l'audit des EPS induit nécessairement une démarche adaptée au secteur. En effet, il y a des techniques d'audit caractérisant les EPS, comme l'approche par les risques et la validation du bilan d'ouverture. Le contrôle interne est également primordial dans cette démarche d'audit.

## **II. L'importance du contrôle interne**

### **1) Une base pour l'audit légal**

Le contrôle interne a été renforcé par le Committee Of Sponsoring Organizations (COSO) en 1992, qui met en place un modèle standard de contrôle interne pour redonner confiance aux investisseurs, confiance qui avait été perdue suite aux scandales financiers aux Etats-Unis (Notamment le scandale Enron, rappelé en Annexe 7). Le COSO définit le contrôle interne ainsi : « Un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et les autres membres de l'organisation afin d'atteindre une assurance raisonnable quant à l'accomplissement des objectifs de l'entreprise dans les trois catégories suivantes : fiabilité de l'information financière, efficacité et efficience opérationnelle, conformité aux lois et aux règlements.<sup>25</sup> » Dans cette optique de redonner confiance aux marchés, le gouvernement met en place la Loi de Sécurité Financière en 2003, qui vise à renforcer le contrôle interne ainsi que la responsabilité des dirigeants d'entreprises.

---

<sup>24</sup> Direction générale de l'offre de soins (DGOS). *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*

<sup>25</sup> S. Thiéry-Dubuisson. *L'audit*. Repère 2009

Une étude réalisée par L. Cappelletti en 2006<sup>26</sup> vise à montrer que cette loi favorise la normalisation du contrôle interne. Il démontre que les changements induits par la loi de sécurité financière a un impact positif, et notamment sur les cinq composantes du contrôle interne selon le modèle COSO (L'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, le système d'information et le système de pilotage). Il démontre également que le contrôle interne est en train de s'institutionnaliser, à travers la mise en place d'outils, de systèmes d'informations adaptés, pour mettre en place le contrôle interne comme une fonction à part entière de l'entreprise.

La normalisation du contrôle interne impacte également les EPS, qui mettent en place des outils, des procédures. Pour que l'auditeur externe soit en mesure de s'appuyer sur ce contrôle interne, il doit au préalable s'assurer du bon fonctionnement de ce dernier. Pour ce faire, il va réaliser des tests de conformités, c'est-à-dire s'assurer que les procédures mises en place, sont efficaces et respectées en pratique. L'auditeur externe donne alors ses conclusions sur le contrôle interne aux dirigeants, et émet des recommandations. La mission du CAC va alors être d'améliorer et renforcer le contrôle interne au sein des EPS. Lorsque le contrôle interne est fiabilisé et les failles identifiées, le CAC va s'appuyer sur le contrôle interne pour orienter ses travaux en fonction des risques.

Ainsi, dans sa démarche d'audit, le commissaire aux comptes doit nécessairement prendre en compte le contrôle interne de l'EPS, qui se normalise depuis la Loi de Sécurité Financière de 2003. Dans une démarche d'approche par les risques, le contrôle interne est une base fiable pour établir la cartographie des risques. Il est ainsi important de donner un exemple de contrôle interne.

## 2) Exemple concret de contrôle interne

Lors de l'audit légal d'un EPS, il a fallu évaluer le contrôle interne, et notamment pour les entrées et les sorties de personnel. Pour chaque entrée et sortie, il y a une procédure précise à respecter. Pour les entrées, un dossier est créé et chaque

---

<sup>26</sup> L. Cappelletti. *Vers une institutionnalisation de la fonction de contrôle interne ?* 2006

entrant doit fournir des pièces justificatives : pièce d'identité, RIB, diplôme, contrat de travail, fiche d'aptitude, casier judiciaire et un engagement de responsabilités. Pour les sorties, le dossier doit comprendre la date de sortie ainsi que le motif, l'accord de l'établissement, un arrêté confirmant la sortie, et date / motif de sortie doivent être mentionnés dans le logiciel RH. Pour réaliser les tests, il faut récupérer le fichier des entrées / sorties, et sélectionner plusieurs personnes pour vérifier la réalité des pièces dans leurs dossiers. Chez Mazars, les sélections sont faites grâce un outil d'audit, le « Sampling Tool », qui sélectionne au hasard un nombre de personnes, en fonction du risque d'audit évalué sur le cycle, la taille de l'échantillon et le seuil de signification.

Les résultats obtenus sont les suivants (Les noms ont été remplacés par XXX) :

Nom recruté	Pièce identité	RIB	Diplôme(s)	Carte vitale	Contrat	Fiche aptitude	Casier judiciaire	Engagement de responsabilité	Commentaires
XXX 1	OUI	NON	NON (Mais carte étudiante)	OUI	OUI	NON	NON	OUI	Interne
XXX 2	OUI	NON	NON (Mais carte étudiante)	OUI	OUI	NON	NON	OUI	Interne
XXX 3	OUI	OUI	NON (Mais carte étudiante)	OUI	OUI	NON	NON	OUI	Interne
XXX 4	OUI	OUI	NON (Mais carte étudiante)	OUI	OUI	NON	NON	OUI	Interne
XXX 5	OUI	OUI	NON (Mais carte étudiante)	OUI	OUI	NON	NON	OUI	Interne

Arrêté qui fait office d'avis de l'administration et de contrat

Fiche d'aptitude obligatoire dans les status, mais ne fait pas partie des demandes de pièces au nouveaux internes et ne sont pas dans le dossiers. Pas de justificatifs disponibles

Les internes font également un dossier à l'ARS (Agence Régionale de Santé). C'est l'agence qui fait la demande de casier judiciaire et qui les récupère. Pas de justificatifs disponible

**Figure 4 : Résultat des tests sur les entrées de personnels** (Source Mazars)

Nom du sortant	date de sortie + motif	Accord de l'établissement	Arrêté confirmant la sortie	Logiciel RH	Commentaires
XXX 6	OUI	OUI	OUI	OK date de sortie et motif	Interne
XXX 7	OUI	OUI	OUI	OK date de sortie et motif	Interne
XXX 8	OUI	OUI	OUI	OK date de sortie et motif	Gardes exceptionnelles au moi de Novembre
XXX 9	OUI	OUI	OUI	OK date de sortie et motif	Interne
XXX 10	OUI	OUI	OUI	OK date de sortie et motif	Interne
XXX 11	OUI	OUI	OUI	OK date de sortie et motif	Interne

**Figure 5 : Résultats des tests sur les sorties de personnels** (Source Mazars)

Sur les tests effectués, deux anomalies ont été repérées. Premièrement, les statuts stipulent qu'une fiche d'aptitude est obligatoire pour tous les salariés. Lors des contrôles, aucune fiche n'était présente dans les dossiers. Deuxièmement, les



nouveaux entrants doivent fournir un casier judiciaire. Ils sont récupérés par l'Agence Régionale de Santé. Cependant, l'EPS n'a aucun retour sur ces casiers et ne sait pas si les salariés l'ont fourni ou non. En conclusion, il y a des défaillances dans le contrôle interne qui ont été mises en lumière grâce aux tests des auditeurs. Cela va faire l'objet de recommandations par le CAC.

Ainsi, pour faire face au secteur spécifique auquel appartiennent les EPS, le commissaire au compte doit d'abord comprendre les enjeux de cet audit. En effet, les objectifs sont notamment la fiabilisation des comptes et l'amélioration de la performance. L'enjeu est également de réaliser un audit de qualité, au niveau de l'auditeur mais aussi au niveau du processus d'audit. La démarche à adopter pour réussir l'audit doit être adaptée au secteur, car il y a des techniques propres aux EPS (notamment l'approche par les risques et la validation du bilan d'ouverture), et utiliser de manière appropriée le contrôle interne, qui est une base fiable pour l'audit légal. De plus, l'auditeur doit lors de la certification des comptes, être attentif à certains cycles d'audit qui sont spécifiques aux EPS.

### **Partie 3. Les cycles spécifiques au secteur hospitalier**

Le cycle personnel est un réel point d'attention pour l'audit des EPS. En effet, les charges de personnel représentent en moyenne entre 60% et 70% des dépenses d'exploitation.

## Chapitre I. Le cycle personnel

### I. Le suivi du temps de travail

#### 1) Un système complexe

Le suivi du temps de travail est réel enjeu dans un établissement public de santé. D'abord, l'organisation du personnel est particulière. On distingue deux catégories, le personnel médical et le personnel non médical (la répartition moyenne par type de personnel est présentée en Annexe 8). Le personnel médical dépend de la Direction des Affaires Médicales (DAM) et le personnel non médical dépend de la Direction des Ressources Humaines (DRH). Le personnel médical se divise en trois sous-groupes : le personnel enseignant et hospitalier (professeurs praticiens, titulaires permanents/temporaires), le personnel hospitalier (titulaires permanents/temporaires, libéraux) et le personnel en formation (internes, étudiants). Pour le personnel non médical, on distingue la filière soignante (aides soignants, infirmiers) et les autres filières (direction, administratifs). Le personnel dépend principalement de la fonction publique, mais chaque type de personnel dispose tout de même d'un statut différent. Les salaires sont variables et sont fixés en fonction des statuts de chaque personne, du niveau hiérarchique. Le personnel dans les EPS est donc un élément qui complexe qui induit plusieurs enjeux pour l'auditeur. En effet, cela amène des problèmes au niveau de la rémunération. Il peut y avoir des erreurs sur les salaires dues à des erreurs sur les données du personnel. Les procédures de mise à jour ou de contrôle ne sont pas forcément systématiques, et cela est source de risques.

Le service des établissements publics de santé étant continu, les heures supplémentaires, les gardes et les astreintes sont quelque chose de commun. Le système est donc basé sur un salaire variable. Le risque de non comptabilisation de ces heures est élevé. Ce risque est accentué par le fait que l'utilisation d'un logiciel de gestion du temps de travail n'est pas systématique. Si un logiciel est mis en place, il faut en vérifier la bonne utilisation. Les procédures en place qui ont été observées lors du stage sont limitées. Le planning est établi sur une feuille Excel, chaque

personne remplace à la main son nom en cas de changement. Cela est risqué car peu formalisé. A la fin du mois, le service RH remplit à la main également les heures effectuées par chaque personne. Le risque d'erreurs est très élevé.

## *2) Les procédures d'audit*

### **Réalité**

L'auditeur va devoir s'adapter à ce système complexe. Pour pallier au risque des erreurs sur salaires, il va devoir d'abord réaliser des tests de cohérence entre la comptabilité, le livre de paie et la déclaration annuelle des données sociales (DADS). Cela va permettre de cadrer des données de sources différentes. Le salaire étant variable, il est primordial pour l'auditeur de vérifier la réalité des salaires. Pour ce faire, va mettre en place des contrôles en rapprochant les fiches de paie avec les plannings. Cela va permettre de montrer que les salaires versés correspondent bien à des heures de travaux effectuées. Il est également important de contrôler que les salaires ont correctement été versés, en vérifiant les passages en banque.

### **Exhaustivité**

L'exhaustivité peut être vérifiée par l'auditeur en comparant le nombre d'heures annuelles travaillées par le personnel et le comparer avec le temps de service obligatoire. Ce temps obligatoire est égal 208 jours par an (365 – 104 samedis et dimanches – 25 congés annuels – 19 RTT – 9 jours). L'auditeur doit également vérifier la mise à jour des grades du personnel pour s'assurer qu'aucune hausse de salaire n'est oubliée.

### **Classification et séparation des exercices**

La bonne classification et séparation des exercices des salaires est primordiale pour le respect des principes comptables. L'auditeur doit s'assurer du correct enregistrement des salaires.

Un deuxième point d'attention sur le cycle personnel sont les comptes épargne-temps (CET).

## II. Les comptes épargnes-temps

### 1) Des difficultés d'évaluation

Les CET sont créés en 2002 et permettent à chaque personne de la fonction publique hospitalière de stocker des droits à congés rémunérés non utilisés. Il est alimenté (dans la limite de 60 jours) par les congés annuels, des RTT, des heures supplémentaires si elles n'ont pas été compensées. Lorsque le compte de CET atteint 20 jours, 10 jours maximum par an peuvent être stockés. Plusieurs cas sont possibles :

- Si le nombre de jours sur le CET est inférieur à 20, ils ne sont utilisables que sous forme de congés ;
- Si le nombre de CET est supérieur à 20, l'employé peut jusqu'au 31 mars :
  - o Se faire indemniser des jours
  - o Les maintenir sur son CET
  - o Etre pris en compte pour la retraite additionnelle de la fonction publique pour les fonctionnaires (RAFP)

Si aucun choix n'est formulé, ils sont pris en compte au sein de la RAFP pour les fonctionnaires, indemnisé pour les autres. Deux comptabilisations sont induites par ces choix. L'EPS constate une charge à payer lorsque le praticien se fait indemniser ses jours ou lorsqu'ils sont pris en compte dans la RAFP. L'EPS constate une provision lorsque les jours sont maintenus dans le CET. Les montants de la provision et de la charge à payer sont sur une base forfaitaire de 300€ pour le personnel médical. Pour les agents de la fonction publique hospitalière, les jours de CET sont évalués en fonction de la catégorie de l'agent (125€ pour la catégorie A, 80€ pour la catégorie B, 65€ pour la catégorie C). Il n'y a cependant pas d'indication concernant le taux de charges sociales à utiliser.

Ce mode de fonctionnement implique des difficultés d'évaluation des provisions et des charges à payer. En effet, le système est complexe, avec des statuts différents, et une évaluation des provisions / charges à payer difficile à réaliser. L'auditeur doit valider la méthode de calcul des provisions / charges à payer.

## 2) Les procédures d'audit

### **Vérification des soldes**

L'auditeur doit vérifier les soldes d'ouverture des CET. Il est primordial de partir sur une bonne base. Pour ce faire, l'équipe d'audit réalise une sélection de plusieurs personnes. L'auditeur rapproche alors un état des CET qui est réalisé par les ressources humaines avec les formulaires d'option des CET faits par chaque personne, et qui est issu d'un logiciel. Sur les formulaires d'options sont récapitulés les soldes des jours épargnés. L'auditeur peut alors rapprocher les soldes des CET issus de deux bases différentes. Les écarts doivent être identifiés afin de s'assurer que les praticiens ne soient lésés.

Prenons l'exemple de l'audit d'un EPS réalisé lors du stage (Cf résultats ci-dessous). Il a fallu créer un tableau sur la base des formulaires d'option envoyé à chaque personne, en reprenant le solde au 31/12/2014, les CET accumulés sur l'année, puis les choix effectués. Sur contrôle visuel, nous avons comparé ces informations avec l'état des CET historiques et pérennes fournis par les RH. Les écarts proviennent des CET versés durant la période, car ils ne sont pas pris en compte dans l'état des CET. Ici, il y a une erreur de saisie sur la sélection. Il est alors primordial de vérifier que le praticien ne s'est pas fait lésé de jours.

Source : formulaires d'option relatives à l'utilisation des CET 2014 de chaque personne						
		CET historiques		CET perennes		
		Solde 31/12/2014	Total CET accumulés	CET à stocker	CET à verser	
Personnel médical	XXX 1	2	1	1	0	OK état des CET historiques et perennes au 31/12/2014 OK état des CET historiques et perennes au 31/12/2014 Ecart de 2 CET historique : OK 2 jours de CET historique posé
Personnel médical	XXX 2	0	8	8	0	
Personnel médical	XXX 3	4	12	12	0	
Personnel médical	XXX 4	118	44	20	24	Ecart de 24 CET perennes avec l'état des CET qui correspond aux CET versés (L'état des CET historiques et perennes ne prend pas en compte les CET versés) OK versement des 24 CET (Vu sur bulletin de salaire)
Personnel médical	XXX 5	33	42	20	22	Ecart de 22 CET perennes avec l'état des CET qui correspond aux CET versés (L'état des CET historiques et perennes ne prend pas en compte les CET versés) OK versement des 22 CET (vu sur bulletin de salaire)
Personnel médical	XXX 6	20	12	12	0	Ecart de 4 jours historiques avec l'état des CET => OK paiement de 4 jours historique Ecart de 4 jours perennes => 5 jours perennes posés : Ecart de 1 jour qui provient du fait que le solde des jours restant repris en 2015 était de 6 au lieu de 7 (erreur de saisie) : Au global l'agent n'a pas perdu de jour car le solde sur 3 années des jours posés correspond bien au solde actuel

**Figure 6 : Résultats des tests sur les soldes de CET (Source Mazars)**

La procédure de contrôle des soldes au 31/12/2015 est la même. Les travaux d'audit sont en avril et les choix doivent être formulés avant le 31 mars de l'année suivante, donc cela ne pose en théorie pas de problèmes. Cependant, avec les changements d'organisations, l'hôpital audité a laissé un mois de plus au personnel pour répondre. Cela pose des problèmes en cas de non retour des formulaires, les soldes ne pouvant pas être contrôlés.

La procédure de contrôle pour le personnel non médical est également identique.

### **Vérification des versements**

Les CET sont spécifiques aux EPS. Il est également primordial de vérifier le bon versement des CET si les praticiens ont choisi l'indemnisation. Pour se faire, l'auditeur doit sélectionner plusieurs personnes au hasard, et doit comparer le nombre de CET versés et le montant de chaque CET en fonction du formulaire de choix des personnes. Cette étape est très importante car le praticien ne doit pas être lésé au niveau des versements.

### **Calcul de la provision**

La provision est alors calculée en fonction des soldes par catégorie de personnel au 31/12/2015. Ci-dessous l'exemple du calcul des CET pérennes au 31/12/2014.

CET PERENNE					
<b>Catégorie</b>	<b>Montant d'un Jour de CET</b>				
MEDECIN	300,00 €				
<b>Tx CP par Statut</b>	<b>Taux</b>				
Tx CP Médecin	47,86%				
<b>TITULAIRES OU CONTRACTUELS</b>					
<b>BUDGET</b>	<b>SECTIONS</b>	<b>NB CET</b>	<b>MONTANT</b>	<b>CP</b>	<b>TOTAL</b>
H		1 207,00	362 100,00	173 301,06	535 401,06
B	Section Soins	48,00	14 400,00	6 891,84	21 291,84
P1		75,50	22 650,00	10 840,29	33 490,29
P2		20,00	6 000,00	2 871,60	8 871,60
P3		14,50	4 350,00	2 081,91	6 431,91
<b>Total CET Historique au 31/12/14</b>		<b>1 365,00</b>	<b>409 500,00</b>	<b>195 986,70</b>	<b>605 486,70</b>

*Figure 7 : Exemple de calcul de la provision CET (Source Mazars)*

Le nombre de CET restant par catégorie est multiplié par le prix forfaitaire de 300€ (Forfait pour le personnel médical). Ensuite, le taux de charges patronales est ajouté pour obtenir le montant total de la provision.

Le cycle personnel est ainsi un cycle à fort enjeu car très risqué. Ces risques viennent de la complexité et de la particularité des EPS. En effet, l'auditeur doit être vigilant sur le suivi du temps de travail et les CET. Un autre cycle à fort enjeu est le cycle immobilisations.



## Chapitre II. Le cycle immobilisations

### I. Le recensement des immobilisations

#### 1) Les enjeux

Le cycle immobilisations est également un cycle à très forts enjeux pour l'audit des établissements publics de santé. En effet, le niveau des investissements dans les EPS est très important. De ce fait, le risque principal est que l'actif comptable ne corresponde pas à la réalité du patrimoine de l'établissement. En effet, il peut y avoir des actifs non comptabilisés ou comptabilisés partiellement, des actifs mis au rebut qui n'ont pas été sortis, une mauvaise activation des immobilisations, une absence de comptabilisation par composant etc. Tous ces risques peuvent porter atteinte à la fidélité des comptes des EPS.

Les EPS procèdent à plusieurs types d'investissements, les acquisitions à titre onéreux, les dons, les biens mis à disposition (Les étapes d'acquisitions pour les différents types d'investissements sont présentés en Annexe 9).

Pour les acquisitions à titre onéreux, les EPS peuvent avoir recours à des moyens de financement particuliers, les partenariats et les baux emphytéotiques hospitaliers (BEH). Les BEH sont des alternatives à l'endettement direct. Les EPS s'engagent avec des partenaires privés ou des collectivités, qui vont financer et exploiter des bâtiments ou des équipements pendant la durée du contrat. Au terme du contrat (entre 18 et 99 ans), l'établissement devient propriétaire. Les BEH, à la différence des contrats de partenariats, ne s'applique qu'aux biens immobiliers. Leur comptabilisation est particulière : il faut distinguer la part investissement (en compte d'immobilisation), la part fonctionnement (en compte de charge, qui correspond au loyer de la période, dette envers le tiers) et la part financement (la dette résiduelle). Le risque d'erreurs est ici élevé, les EPS peuvent se tromper dans la répartition des parts en comptabilité, enregistrer les composants dans de mauvais comptes, oublier la TVA etc.

Concernant les dons, il s'agit du patrimoine immobilier non affecté aux soins, comme les terres, les immeubles d'habitation etc. Le principal risque est ici l'exhaustivité, c'est-à-dire que les dons reçus ne soient pas présents à l'actif du bilan.

Les immobilisations mises à disposition sont des coopérations entre plusieurs établissements de santé, publics ou privés. Il y a plusieurs formes de mise à disposition : les conventions, les syndicats inter hospitaliers (SIH), les groupements d'intérêts publics (GIP), groupement de coopération sanitaire (GCS) ou encore les groupements d'intérêts économique (GIE). Les risques principaux ici sont l'exhaustivité (certaines immobilisations mises à disposition ne sont pas à l'actif), et la classification (les immobilisations sont enregistrées dans des mauvais comptes).

## 2) Les procédures d'audit

### **Exhaustivité / Réalité**

Les procédures d'audit à mettre en place pour le cycle immobilisations sont nombreuses. Dans un premier temps, l'auditeur doit réaliser un inventaire physique. Non obligatoire, ces derniers sont à systématiser selon le ministère de la santé. L'inventaire va permettre à l'auditeur de s'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des immobilisations. Il va également permettre une base fiable pour ensuite rapprocher l'inventaire avec la comptabilité et le fichier des immobilisations. Si la comptabilité et le fichier des immobilisations correspondent à l'inventaire physique, les contrôles de réalité sont satisfaisants.

L'auditeur doit être vigilant avec les contrats de partenariats et BEH. Comme vu précédemment, ces modes de financement sont particuliers aux EPS. L'auditeur doit s'assurer de la réalité des contrats, il doit remonter aux pièces justificatives pour vérifier la comptabilisation, qui est particulière.

L'auditeur doit vérifier la procédure écrite d'acceptation des dons. Il s'agit ici de s'assurer de la conformité de la comptabilisation des dons.

Pour les mises à disposition, l'auditeur doit s'informer des contrats entre l'EPS et les autres établissements, et vérifier s'il y a des mises à disposition d'immobilisations ou non. Si cela est le cas, il faut que l'auditeur vérifie la comptabilisation de ces dernières.

### **Classification**

Un autre enjeu sur le cycle immobilisations est la distinction immobilisations / charges. Selon l'instruction M21 : « les établissements ont la possibilité d'imputer au compte de résultat prévisionnel et donc de ne pas faire figurer au bilan et de ne pas amortir les biens dont la valeur unitaire ne dépasse pas le seuil de 800€ TTC<sup>27</sup> ». En pratique, il a été constaté que les EPS n'ont pas de consignes claires sur la distinction immobilisations / charges. L'auditeur doit alors s'assurer de la cohérence dans la comptabilisation et que les procédures correspondent à la norme M21. L'auditeur doit également vérifier qu'il y a une permanence dans la méthode de comptabilisation.

## II. Les amortissements

### 1) De forts risques d'erreurs

Les amortissements sont souvent problématiques pour l'audit des établissements publics de santé. L'instruction M21 impose la comptabilisation des amortissements par composants. L'utilisation de cette méthode est soumise au jugement professionnel du gestionnaire. D'après l'instruction M21, elle doit être utilisée lorsque des éléments d'un actif « ont des utilisations différentes ou procurant un potentiel de service à l'établissement selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres<sup>28</sup> ». L'instruction donne également à titre indicatif les taux d'amortissements applicables (Cf. Figure 8 ci-dessous). L'EPS doit donc comptabiliser les amortissements par composants lorsque cela est nécessaire. Si la méthode n'est pas appliquée, le risque majeur est que l'immobilisation soit mal évaluée, car les amortissements seraient erronés. La valeur nette ne serait en effet pas conforme à la réalité, ce qui donnerait une image non fidèle de la situation réelle de l'EPS.

---

<sup>27</sup> Instruction M21. *Le cadre budgétaire et les opérations comptables particulières Tome II*

<sup>28</sup> Instruction M21. *Le cadre budgétaire et les opérations comptables particulières Tome I*

IMMOBILISATIONS	TAUX
Bâtiments	3.33 à 5%
Matériel	10 à 15%
Matériel biomédical	20 à 25%
Matériel informatique	33.33 à 50%
Outillage	10 à 20%
Automobiles et matériel roulant	20 à 25%
Mobilier	10%
Matériel de bureau	10 à 20%
Agencements et installations	5 à 10%
Logiciels	33.33 à 50%

*Figure 8 : Taux d'amortissements indicatifs*<sup>29</sup>

Un deuxième enjeu pour les amortissements est notamment la date de début de calcul de ces derniers. L'instruction M21 stipule que la méthode de comptabilisation préférentielle est l'amortissement linéaire à partir de la date de mise en service donc avec un prorata temporis, c'est la méthode qui donne l'image la plus fidèle de la situation de l'établissement. Néanmoins, il est autorisé de calculer les amortissements à partir du 1<sup>er</sup> Janvier suivant la mise en service de l'immobilisation, à condition que cela n'ait pas un impact significatif sur les comptes. Les risques d'audit sont ici également élevés, les amortissements peuvent être comptabilisés pour une valeur erronée, du fait de leurs comptabilisations différées.

Comme vu précédemment, en cas de mauvaises comptabilisations, l'EPS doit procéder à des corrections d'erreurs. Le but est alors de corriger les postes du bilan pour donner une image fidèle de la situation de l'EPS.

## *2) Les procédures d'audit*

Les procédures d'audit à mettre en place pour s'assurer du correct calcul et enregistrement des amortissements sont variées.

---

<sup>29</sup> CNCC. *Formation à l'audit EPS. 2015/2016*

D'abord, l'auditeur doit s'informer sur les procédures d'enregistrement et de calcul des amortissements. Cela concerne notamment les procédures d'enregistrement des actifs par composant. Pour ce faire, il faut déterminer un seuil pour lequel un composant devra être reconnu. L'enjeu est de vérifier le respect des règles de la norme M21 mais aussi de vérifier que le principe de permanence des méthodes est appliqué.

Pour contrôler le calcul des amortissements, l'auditeur réalise des tests en sélectionnant des acquisitions d'immobilisations sur la période, il recalcule les amortissements selon les règles de l'instruction M21 et il compare le résultat obtenu avec les amortissements enregistrés. L'écart entre les amortissements recalculés et enregistrés doit être inférieur au seuil de signification pour que l'auditeur puisse considérer que les enregistrements sont corrects. L'auditeur doit ensuite s'assurer que les amortissements enregistrés au bilan soient correctement enregistrés en charge. Il doit y avoir réciprocity entre les amortissements au bilan et au compte de résultat.

L'auditeur doit être vigilant car depuis le 1<sup>er</sup> Janvier 2014, le calcul des amortissements ne doit se faire que par la méthode du linéaire. L'instruction M21 interdit en effet cette méthode car l'amortissement dégressif n'est pas adapté aux immobilisations des EPS. Si l'EPS utilisait cette méthode, il doit réaliser des écritures de régularisation, et procéder à un changement de méthode comptable.

Le cycle immobilisation est ainsi très risqué pour l'auditeur, qui doit y porter une attention particulière. En effet, le recensement des immobilisations est très difficile de par le volume important des investissements, et la diversité des types d'investissements. Les amortissements sont également un réel enjeu du au fort risque d'erreurs. L'auditeur doit ainsi être vigilant sur deux cycles aux risques élevés : le cycle personnel et le cycle immobilisations.

## **Conclusion**

La loi « Hôpital, Patients, Santé et Territoires » est un réel bouleversement pour l'organisation des établissements publics de santé mais également pour les commissaires aux comptes : cette loi prévoit pour la première fois l'audit légal des comptes des EPS. Le commissaire aux comptes doit alors s'adapter et s'organiser pour répondre aux besoins de l'audit des établissements.

Cette première certification est en effet un réel challenge pour les auditeurs car le secteur est très spécifique. Les EPS possèdent leurs propres règles de fonctionnement, et évoluent avec des règles comptables qui leur sont propres. De ce fait, la première certification des comptes amène plusieurs problématiques.

Pour réussir son intervention, le commissaire aux comptes doit adapter sa démarche d'audit au secteur. Cela implique la compréhension des objectifs de la certification (à savoir la fiabilisation des comptes et l'amélioration de la performance), mais également un audit de qualité. L'auditeur doit adopter des techniques d'audit qui sont propres aux EPS, et porter une attention particulière au contrôle interne, qui est un réel enjeu pour les établissements.

Le commissaire aux comptes doit enfin porter attention à deux cycles spécifiques : le cycle personnel et le cycle immobilisations. Concernant le cycle personnel, le suivi du temps de travail et les comptes épargne-temps sont de réels risques pour la fiabilité des comptes. Pour les immobilisations, l'auditeur doit être vigilant sur le recensement des immobilisations mais également sur les amortissements, qui peuvent fausser le patrimoine de l'établissement.

L'audit des EPS est ainsi un réel défi pour le commissaire aux comptes. Cependant, en ayant conscience des enjeux, des risques et des outils permettant d'adapter sa démarche d'audit, l'audit des EPS sera facilité. La certification est un réel atout pour la performance des établissements.

## Bibliographie

- D. Autissier, I. Vandangeon, A. Vas. *Conduite du changement : concepts clés, 50 ans de pratiques issues de travaux de 25 grands auteurs*. 2010
- Rodolphe Bourret, Eric Martinez, Maxime Vert, Alexandre Vernhet et Gérald Naro. *La certification des comptes des hôpitaux publics à l'horizon 2014 : un état de l'art au travers du témoignage du CHRU de Montpellier*. 2013
- R. Holcman. *Management hospitalier*. Dunod 2015
- A. Bourguignon. *Sous les pavés ou la plage... Ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance*. Mars 1997
- G. Causse et V. Ha Tran Vu. *Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal, le point de vue des auditeurs*. 2012
- R. Kaplan et D. Norton. *Using the Balanced Scorecard as a strategic management system*. 1996
- L.E. DeAngelo. *Auditor size and audit quality*. Journal of accounting and economics 1981
- M. Portal. *Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics*. 2011
- R. Manita. *La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit*. Management 2008
- S. Thiéry-Dubuisson. *L'audit*. Repère 2009



- S. Thiéry-Dubuisson. *Approche par les risques : les auditeurs peuvent-ils innover ?* 2003
- E. Bertin, C. Godowski. *Le processus global de l'audit : source de développement d'une gouvernance cognitive ?* 2012
- L. Cappelletti. *Vers une institutionnalisation de la fonction de contrôle interne ?* 2006
- J. Lizot, A. Laskawiec. *Fiabilisation et certification des comptes des EPS.* Gestion et Finances publiques. Mars/Avril 2014
- CNCC. *Formation à l'audit EPS.* 2015/2016
- Instruction M21. *Le cadre budgétaire et les opérations comptables particulières Tome I*
- Instruction M21. *Le cadre budgétaire et les opérations comptables particulières Tome II*
- Conférence DGFIP / CNCC – *Certification des comptes des EPS : statut et démarche du commissaire aux comptes.* 2014
- Direction générale de l'offre de soins (DGOS). *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*
- Comité d'harmonisation de l'audit interne (CHAI). *Normes de qualification et de fonctionnement du cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'État.* 2013
- Mazars France. *Rapport de transparence.* 2014/2015
- Les Echos. *Mazars change de dimension en Allemagne avec le cabinet RBS.* 21/04/2015

- Ministère des affaires sociales et de la santé. *Le panorama des établissements de santé*. Edition 2014
- Direction générale de l'offre de soins (DGOS). *Les chiffres clés de l'offre de soins*. Edition 2015
- Santé publique. *La nouvelle gouvernance hospitalière*. Juillet 2010
- Conseil de normalisation des comptes publics. *Avis n° 2015-09 du 10 décembre 2015 relatif à certaines dispositions de l'instruction budgétaire et comptable M21 relative aux établissements publics de santé*. 10/12/2015

## Sitographie

- [www.mazars.fr](http://www.mazars.fr)
- [www.social-sante.gouv.fr](http://www.social-sante.gouv.fr)
- *Le système hospitalier*. Vie publique.fr. 26/09/2013  
<http://www.vie-publique.fr/politiques-publiques/politique-hospitaliere/systeme-hospitalier/>
- *Les missions de l'hôpital*. Hôpital.fr  
<http://www.hopital.fr/Nos-Missions/Les-missions-de-l-hopital/Les-missions-de-l-hopital>
- Fédération de l'hospitalisation privée. *Quelle est la différence entre une clinique et un hôpital ?*  
<http://www.fhp-lr.com/Federation-Hospitalisation-Privee/Les-usagers/Questions-Reponses/Quelle-est-la-difference-entre-une-clinique-et-un-hopital-54623.html>
- Hélène Delmotte. *Analyse juridique détaillée de la loi Hôpital Patients Santé et territoire, dite loi Bachelot*. La gazette santé social. 14/08/2009  
<http://www.gazette-sante-social.fr/826/analyse-juridique-detaillee-loi-hopital-patients-sante-et-territoires-dite-loi-bachelot>
- [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)
  - *NEP-200 – Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes*
  - *NEP 315 – Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives*
  - *NEP-510. Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*

- [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)
  - *Arrêté du 23 décembre 2013 fixant la liste des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes pour les comptes de l'exercice 2014*

## Table de figures

Figure 1 : Répartition des établissements de santé en 2015.....	17
Figure 2 : Séparation ordonnateur / comptable .....	23
Figure 3 : Les déterminants de la qualité de l'audit des comptes publics .....	32
Figure 4 : Résultat des tests sur les entrées de personnels .....	39
Figure 5 : Résultats des tests sur les sorties de personnels.....	39
Figure 6 : Résultats des tests sur les soldes de CET .....	46
Figure 7 : Exemple de calcul de la provision CET .....	47
Figure 8 : Taux d'amortissements indicatifs.....	51

## Sigles et abréviations utilisés

CA	Chiffres d'affaires
GBU	Global Business Units
PIE	Public Interest Entities
OMB	Owner Managed Businesses
MU	Management Units
EPS	Etablissements publics de santé
Ex	Exemple
CHRU	Centres Hospitaliers Régionaux Universitaires
CH	Centres Hospitaliers
CHS	Centres Hospitaliers Spécialisés en psychiatrie
HIA	Hôpitaux d'Instruction des Armées
DGOS	Direction Générale de l'Offre et des Soins
Igas	Inspection Générale des Affaires Sociales
CRC	Chambre Régionale des Comptes
CME	Commission médicale d'établissement
SIH	Système d'Information Hospitalier
NEP	Normes d'Exercice Professionnel
CNoCP	Conseil de Normalisation des Comptes Publics
COSO	Committee Of Sponsoring Organization
DAM	Direction des Affaires Médicales
DRH	Direction des Ressources Humaines

DADS	Déclaration Annuelle des Données Sociales
CET	Compte Epargne-Temps
RAFP	Retraite Additionnelle de la Fonction Publique
BEH	Baux Emphytéotiques Hospitaliers
SIH	Syndicats Inter Hospitaliers
GIP	Groupement d'Intérêt Public
GCS	Groupement de Coopération Sanitaire
GIE	Groupement d'Intérêt Economique

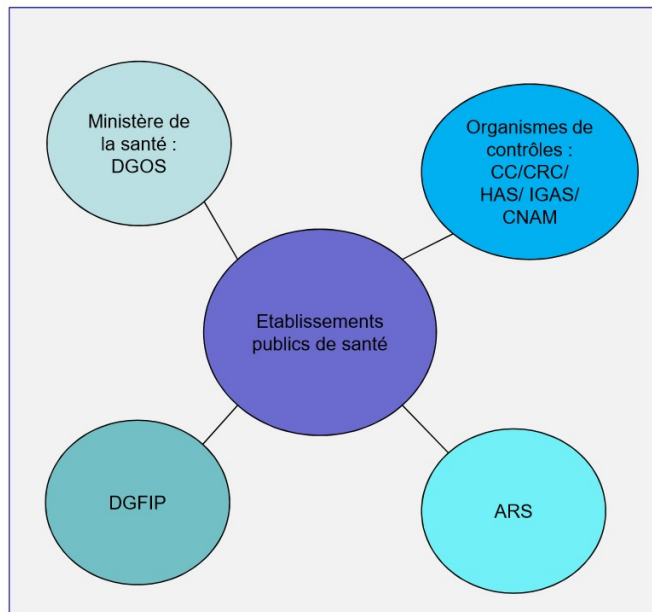
## **Annexes**



## Sommaire des annexes

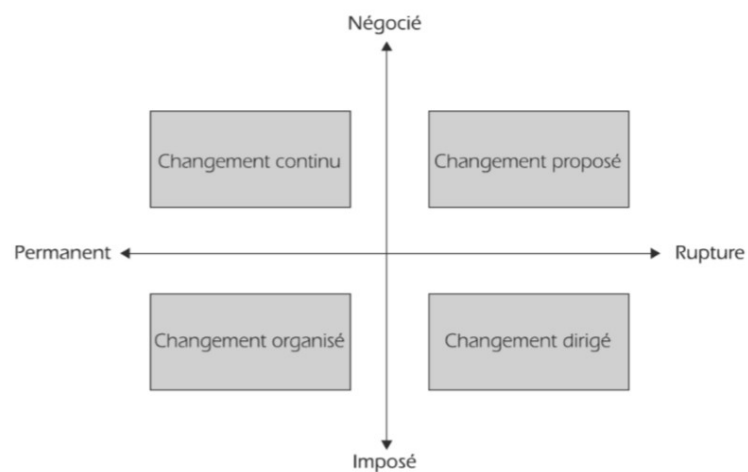
Annexe 1 : Schéma récapitulatif des organismes de contrôle des EPS .....	65
Annexe 2 : La matrice des changements.....	65
Annexe 3 : Exemple de SI .....	66
Annexe 4 : La Balanced Scorecard.....	66
Annexe 5 : La qualité de l'audit selon la définition de DeAngelo .....	68
Annexe 6 : Les déterminants de la qualité d'audit aux trois différents niveaux .....	69
Annexe 7 : Le scandale financier Enron .....	70
Annexe 8 : Répartition moyenne du personnel médical/non médical .....	71
Annexe 9 : Etapes d'acquisitions des différents types d'investissements d'immobilisations.	71

## Annexe 1 : Schéma récapitulatif des organismes de contrôle des EPS



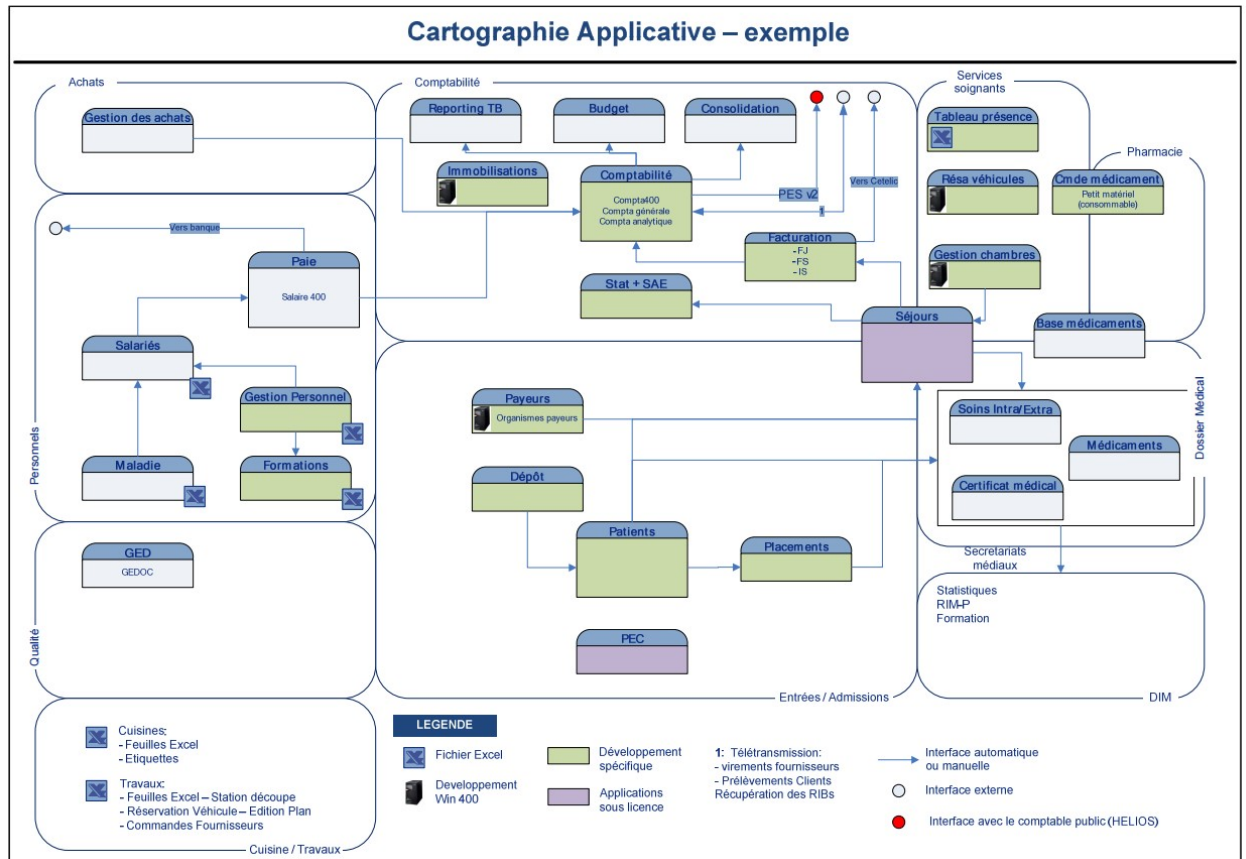
CNCC. *Formation à l'audit des EPS*. 2015

## Annexe 2 : La matrice des changements



D. Autissier, I. Vandangeon, A. Vas. *Conduite du changement : concepts clés, 50 ans de pratiques issues de travaux de 25 grands auteurs*. 2010

## Annexe 3 : Exemple de SI

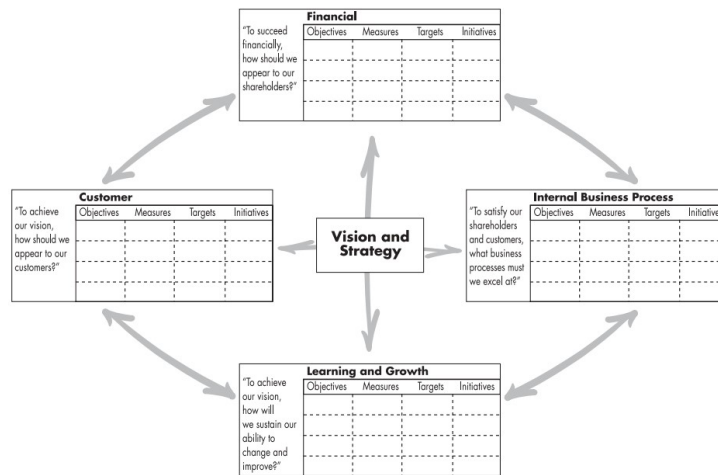


Direction générale de l'offre et des soins. *Guide méthodologique pour l'auditabilité des SI.* Janvier 2013

## Annexe 4 : La Balanced Scorecard

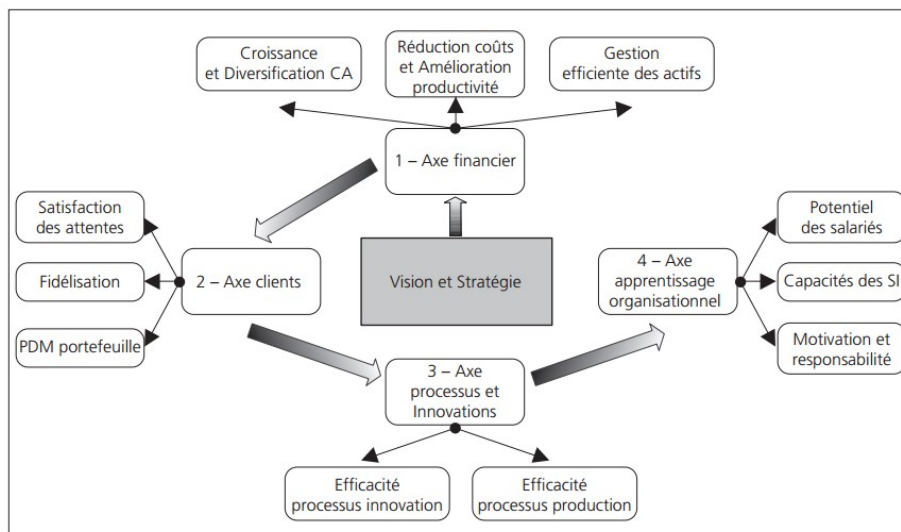
- Selon R. Kaplan et D. Norton

### Translating Vision and Strategy: Four Perspectives



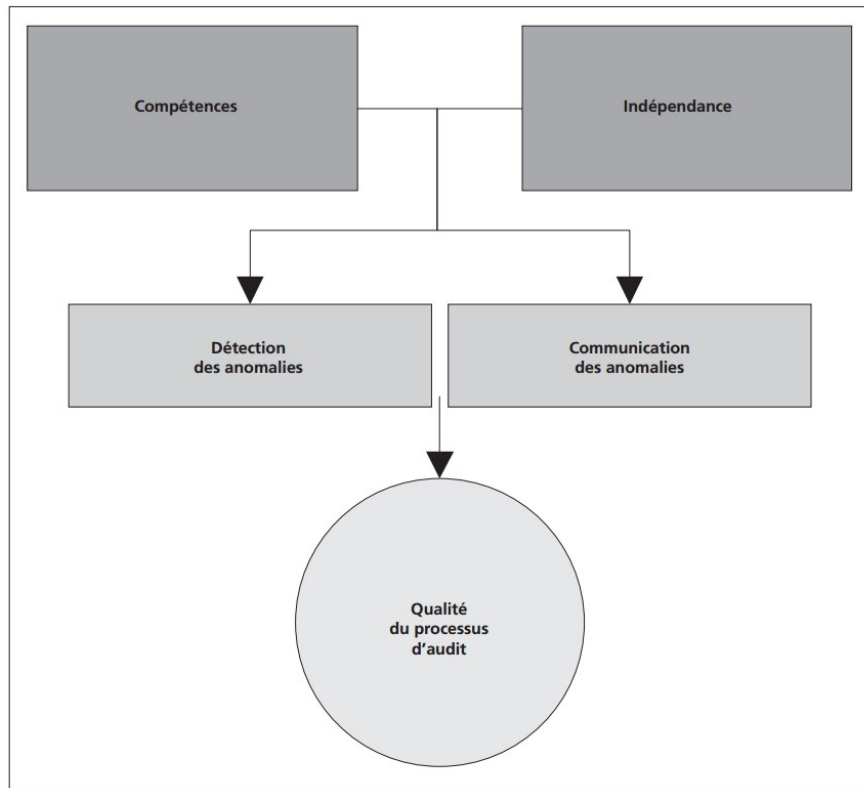
R. Kaplan et D. Norton. *Using the Balanced Scorecard as a strategic management system.* 1996

- adaptée selon G. Causse et V. Ha Tran Vu



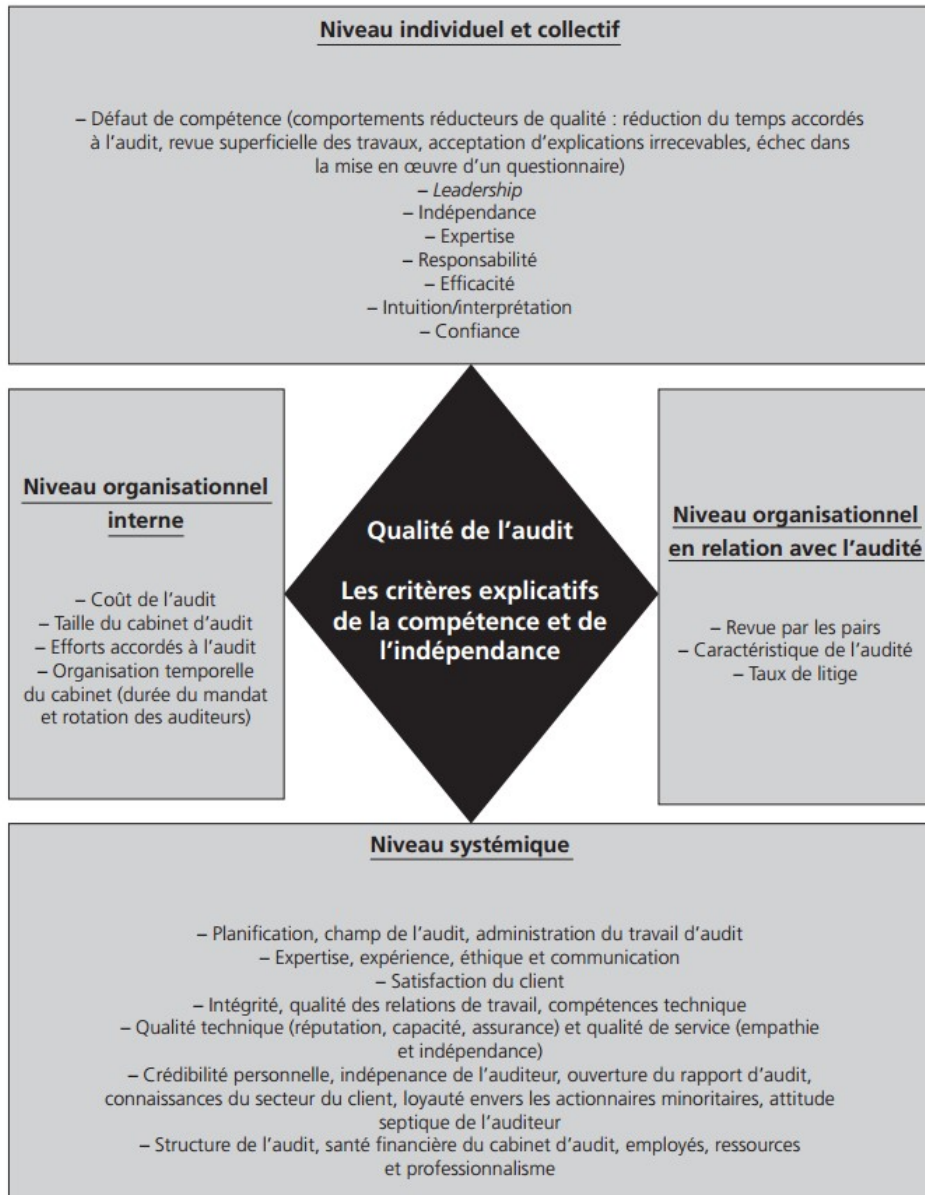
G. Causse et V. Ha Tran Vu. *Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal, le point de vue des auditeurs.* 2012

## Annexe 5 : La qualité de l'audit selon la définition de DeAngelo



M. Portal. *Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics*. 2011

## Annexe 6 : Les déterminants de la qualité d'audit aux trois différents niveaux



M. Portal. *Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics*. 2011

## **Annexe 7 : Le scandale financier Enron**

Enron était une société spécialisée dans la transmission et la distribution de gaz et d'électricité, et également la gestion et la construction de centrales électriques. Enron a connu une croissance exceptionnelle, et atteint en 2001 un chiffre d'affaires de 101 milliards de dollars. Enron a réalisé de nombreuses fraudes pour accroître son résultat et sa capitalisation boursière. Par exemple, Enron comptabilisait immédiatement des ventes à terme, avec une livraison différée, mais sans comptabiliser les dépenses qui correspondent (achats et livraison d'électricité). Enron se vendait du gaz et de l'électricité à elle-même en créant des filiales. De même, elle comptabilisait les produits mais pas les achats en contre partie. De plus, lors de la consolidation, Enron n'éliminait pas les opérations intra-groupes. Toutes ces fraudes ont énormément gonflé le résultat de la société. La découverte de ces fraudes a entraîné la faillite d'Enron ainsi que le cabinet qui auditait la société, le cabinet Arthur Andersen. Ce scandale a été à l'origine de plusieurs lois pour renforcer le contrôle interne, et ainsi mieux encadrer les dirigeants, notamment la loi Sarbanes Oxley.

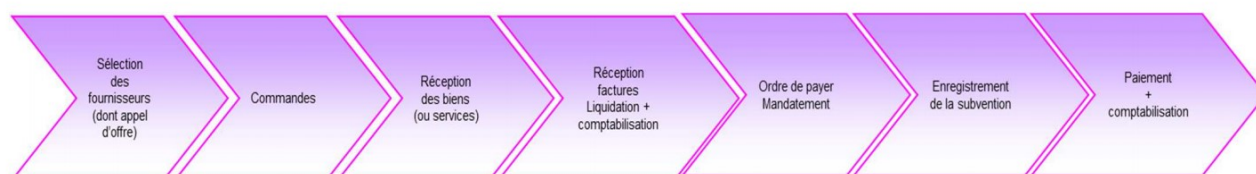
## Annexe 8 : Répartition moyenne du personnel médical/non médical

	Membres de direction	1%
Personnel médical	Chefs de services	1%
	Médecins, internes	9%
Personnel non médical	Aides-soignants et infirmières	60%
	Fonctionnaires des directions support	19%
	Contractuels, intérimaires	10%

CNCC. Formation à l'audit EPS. 2015/2016

## Annexe 9 : Etapes d'acquisitions des différents types d'investissements d'immobilisations

### ■ Acquisitions à titre onéreux

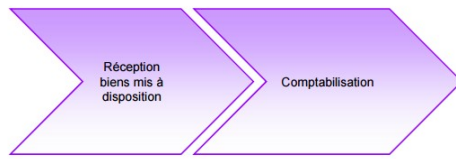


### ■ Dons et legs





## ■ Biens mis à disposition



CNCC. *Formation à l'audit EPS. 2015/2016*