

Chambre régionale  
des comptes

Centre,  
Limousin



# RAPPORT D'OBSERVATIONS DÉFINITIVES

Centre hospitalier régional universitaire de Tours

Indre-et-Loire

Observations délibérées le 24 juin 2015

# SOMMAIRE

<b>LA SYNTHÈSE DES OBSERVATIONS .....</b>	<b>5</b>
<b>1 LES CONDITIONS DU CONTRÔLE.....</b>	<b>6</b>
1.1 LES AXES DE CONTRÔLE .....	6
1.2 LE CONTRÔLE PRÉCÉDENT .....	6
<b>2 PRÉSENTATION GÉNÉRALE .....</b>	<b>6</b>
2.1 LE CENTRE HOSPITALIER .....	6
2.2 SON IMPLANTATION DANS LE PAYSAGE SANITAIRE .....	7
2.3 LA GESTION DES EFFECTIFS .....	9
2.3.1 L'ÉVOLUTION DES EFFECTIFS.....	9
2.3.2 LE SUIVI DES EFFECTIFS.....	9
<b>3 LE POSITIONNEMENT STRATÉGIQUE.....</b>	<b>10</b>
3.1 UN CPOM ARTICULE AVEC LE SROS ET LE PRS .....	10
3.2 LE PROJET D'ÉTABLISSEMENT .....	10
3.3 LE PLAN DIRECTEUR .....	10
<b>4 L'ACTIVITÉ .....</b>	<b>11</b>
4.1 L'ACTIVITÉ MCO .....	11
4.2 LES AUTRES ACTIVITÉS DE SOINS.....	14
4.3 ACTIVITÉS NE RELEVANT PAS DE LA MCO .....	15
<b>5 ENQUÊTE SUR LA FIABILISATION DES COMPTES DES HÔPITAUX .....</b>	<b>16</b>
5.1 ÉTAT D'AVANCEMENT DE LA DÉMARCHE .....	16
5.1.1 LA PRÉPARATION.....	16
5.1.1.1 ÉTAT D'AVANCEMENT DE LA MISE EN ŒUVRE DES DIRECTIVES.....	16
5.1.1.2 FIABILISATION DES ÉTATS FINANCIERS (RESPECT DU RÉFÉRENTIEL COMPTABLE).....	18
5.1.2 ORGANISATION ET MISE EN PLACE DES ACTIONS FONCTIONNELLES LIÉES À LA DÉMARCHE .....	19
5.1.2.1 DÉVELOPPEMENT DE L'AUDIT INTERNE.....	19
5.1.2.2 DEGRÉ D'APPROPRIATION DE LA FIABILISATION DES COMPTES PAR LES DIFFÉRENTES PARTIES PRÉNANTES AU SEIN DE L'ÉPS.....	19
5.1.3 COÛT DE LA DÉMARCHE .....	20
5.1.3.1 COÛT DE LA PRÉPARATION À LA CERTIFICATION DES COMPTES .....	20
5.2 FACTEURS DE FRAGILITÉ .....	20
5.2.1 LES SYSTÈMES D'INFORMATION.....	20
5.2.1.1 QUALITÉ DU SYSTÈME D'INFORMATION .....	20
5.2.1.2 DIFFICULTÉS SURVENUES LORS DU DISPOSITIF DE FIABILISATION DES COMPTES.....	21
5.2.2.1 IMPLICATION DU COMPTABLE TOUT AU LONG DE LA DÉMARCHE.....	21
5.2.2.2 DÉPLOIEMENT DU CONTRÔLE INTERNE .....	22
CONCLUSION .....	23
<b>6 LA FIABILITÉ ET LA SINCÉRITÉ DES COMPTES.....</b>	<b>24</b>
6.1 L'INTÉGRATION DES IMMOBILISATIONS EN COURS .....	24
6.2 LE SUIVI DES AMORTISSEMENTS.....	24
6.3 LES CESSIONS ET SORTIES D'ACTIFS.....	25
6.4 LES DÉPENSES ET RECETTES À CLASSER ET À RÉGULARISER.....	26
6.5 LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES .....	27
6.5.1 LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES POUR RENOUVELLEMENT DES IMMOBILISATIONS (C/142).....	27
6.5.2 LES PROVISIONS POUR CET (C/143) .....	28
6.6 LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES .....	30
6.6.1 LES PROVISIONS POUR LITIGES (C/1511) .....	30
6.6.2 LES AUTRES PROVISIONS POUR CHARGES (C/158) .....	31
6.6.3 LES PROVISIONS LIÉES AUX CRÉANCES IRRECOURVABLES .....	31
<b>7 LA SITUATION FINANCIÈRE .....</b>	<b>32</b>
7.1 LA SITUATION FINANCIÈRE RÉTROSPECTIVE .....	32
7.1.1 L'ÉVOLUTION DES RÉSULTATS.....	32
7.1.2 L'ANALYSE DES PRINCIPALES RECETTES ET DES CHARGES DU BUDGET PRINCIPAL .....	33

7.1.2.1	LE CODAGE ET LA FACTURATION.....	33
7.1.2.2	LES PRODUITS .....	34
7.1.2.3	LES CHARGES.....	35
7.1.3	LES INVESTISSEMENTS .....	37
7.1.4	L'ANALYSE DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT .....	38
7.1.5	L'ENDETTEMENT DU CENTRE HOSPITALIER .....	39
7.1.6	LE BILAN.....	40
7.2	ANALYSE PROSPECTIVE DE LA SITUATION FINANCIERE.....	43

## **La synthèse des observations**

Le centre hospitalier régional universitaire (CHRU) de Tours, seul CHU de la région Centre, est le premier établissement de la région en nombre de séjours.

Il se caractérise par une implantation géographique sur six sites, dont trois dédiés à la médecine, à la chirurgie et à l'obstétrique (MCO), ce qui est source de surcoûts et parfois d'incohérence dans les filières de prise en charge.

Le plan directeur entérine la nécessité d'une restructuration architecturale du CHRU pour parvenir à deux sites MCO avec, notamment, le transfert des activités de néonatalogie sur le site de Bretonneau, pour une mise aux normes de la maternité de niveau 3.

Compte tenu de taux d'occupation des lits en baisse, notamment en médecine et en chirurgie, le CHRU devra envisager une autre répartition des lits entre l'hospitalisation complète et l'activité ambulatoire.

Les effectifs ont évolué sur la période alors que les parts de marché du CHRU sur sa zone d'attractivité diminuent en médecine et en obstétrique.

Si l'établissement s'est engagé, dès 2012, dans un processus de fiabilisation de ses comptes en prévision de la certification, il apparaît que des schémas d'écritures mal maîtrisés ou des charges non comptabilisées ont minoré les résultats sur la période contrôlée.

La situation financière du CHRU est tendue avec un résultat négatif en 2013 et 2014, une tendance à la baisse de la capacité d'autofinancement (CAF) nonobstant son l'amélioration en 2014, et une marge brute dégradée.

En l'état, la projection de la situation financière telle qu'elle apparaît aujourd'hui dans le plan global de financement pluriannuel révèle une CAF trop faible pour contribuer suffisamment aux besoins de financement exigés par la réalisation des travaux d'investissements importants que nécessite l'établissement. Ceux-ci nécessiteront donc un recours accru à l'emprunt. C'est pourquoi le CHRU n'envisage pas un retour à l'équilibre du budget principal avant 2021, ce qui supposera une grande stabilité des équilibres financiers et économiques de l'établissement.

## **1 LES CONDITIONS DU CONTROLE**

### **1.1 LES AXES DE CONTRÔLE**

L'examen des comptes et de la gestion du centre hospitalier régional universitaire (CHRU) de Tours, a été conduit dans le cadre de la programmation 2014 de la chambre régionale des comptes du Centre, Limousin.

L'examen de la gestion du CHRU de Tours concerne les exercices à partir de 2008 et suivants, jusqu'à la période la plus contemporaine. Il porte sur l'activité, la fiabilité et la sincérité des comptes et sur la situation financière.

Le contrôle s'inscrit également dans le cadre d'une enquête conjointe de la 6<sup>ème</sup> chambre de la Cour des comptes et de plusieurs chambres régionales des comptes sur la fiabilisation des comptes 2014 des hôpitaux. Cette enquête vise à apprécier le degré de mise en œuvre du processus de fiabilisation des comptes des établissements publics de santé en vue de leur certification prévue par la loi *hôpital patients, santé et territoires* du 21 juillet 2009.

### **1.2 LE CONTRÔLE PRÉCÉDENT**

Lors du précédent contrôle d'août 2008, la chambre avait relevé que « *bien que tenant à jour un fichier des associations domiciliées en son sein, le CHRU n'avait toujours pas mis en place de conventionnement* ». En réponse, la direction hospitalière avait exprimé sa volonté de faire payer aux associations les moyens qu'elle mettait à leur disposition.

En 2013, le CHRU qui a recensé 110 associations ayant leur siège social à l'hôpital, a établi d'une part, une procédure de suivi et de recensement des conventions destinée à lui permettre d'appréhender les concours financiers qu'il apporte auxdites associations et de suivre le renouvellement desdites conventions et, d'autre part, un état des loyers et charges locatives facturés, ainsi que les tarifs de location de locaux par les associations.

À la fin 2014, le CHRU avait recensé 110 associations dont huit pour lesquelles il apporte un concours financier de 2000 €. Seules cinq d'entre elles étaient conventionnées avec l'établissement. Si la chambre avait alors recommandé de conclure une convention avec ces associations, elle note que l'établissement a depuis lors satisfait à cette recommandation en concluant une convention avec les trois associations jusqu'ici non conventionnées.

## **2 PRÉSENTATION GÉNÉRALE**

### **2.1 LE CENTRE HOSPITALIER**

Le CHRU de Tours compte 2 017 lits et places dont 1 447 en médecine, chirurgie, obstétrique (MCO). Son plateau technique est composé de 55 salles d'opérations, 4 IRM, 5 scanners, 44 générateurs de dialyse et 32 échographes lourds. Il est le premier employeur du département avec plus de 7 800 agents, dont plus de 1 350 médecins. Il est organisé en pôles, au nombre de quinze, ce nombre pouvant évoluer à la baisse dans le courant de l'année 2015.

Le CHRU de Tours se singularise par une multiplicité de sites - six au total - dont trois dédiés à la médecine, à la chirurgie et à l'obstétrique (MCO). Les trois principaux sites sont ceux de Bretonneau, de Clocheville et de Trousseau. Des incohérences dans l'organisation des filières de prise en charge subsistent de ce fait : ainsi, les filières neurovasculaires et neurochirurgicales sont situées à Bretonneau alors même que l'accueil des urgences et l'activité cardiovasculaire sont situées sur le site de Trousseau. La maternité classée en niveau 3<sup>1</sup> est située sur le site de Bretonneau tandis que l'activité post pédiatrique (*néonatalogie et réanimation néonatale*) est implantée à Clocheville, ce qui n'est pas conforme à la réglementation.

Compte tenu de sa vocation régionale et universitaire, le CHRU assure des activités de soins ayant un rayonnement régional telles que la chirurgie cardiaque, la neurochirurgie, les greffes d'organes et de tissus, les grands brûlés et les transplantations hépatiques. Il gère également la psychiatrie et dispose d'un service reconnu en cancérologie en l'absence de centre de lutte contre le cancer dans la région Centre.

Il assure également une mission d'enseignement en liaison avec la faculté de médecine de Tours et concourt également à la formation des personnels non médicaux au sein des différentes écoles de formation (*infirmiers, aides-soignants, sages-femmes ou infirmiers de bloc opératoire par exemple*).

Le CHRU de Tours développe une activité de recherche en relation avec la faculté de médecine et l'université de Tours. Sa participation au pôle de recherche et d'enseignement supérieur (PRES) marque cet engagement notamment par un nombre important d'études produites par le CHRU seul ou avec différents partenaires industriels et publics (868 en 2011 et 843 en 2013).

Le CHRU fait partie du groupe HUGO (*hôpitaux universitaire du Grand Ouest*) qui regroupe depuis 2005 les CHU d'Angers, Brest, Nantes, Poitiers, Rennes et Tours, avec pour objectifs de promouvoir les coopérations, la synergie et l'efficacité des CHU concernés en matière de recherche.

## **2.2 SON IMPLANTATION DANS LE PAYSAGE SANITAIRE**

### L'offre de soins

Le CHRU de Tours est le premier établissement hospitalier de la région Centre en nombre d'hospitalisations. En 2013, il comptabilise 15,9 % de l'activité régionale (143 905 séances et séjours) devant le centre hospitalier régional d'Orléans (12 %), la polyclinique de Blois (5,5 %) et le pôle santé de Vinci à Tours (5,2 %).

### L'attractivité

Plus de 71 % des patients hospitalisés en MCO proviennent du département d'Indre-et-Loire et 93 % de la région Centre. Il est cependant observé que le taux de fuite des patients de la région Centre vers d'autres régions (13 %) est plus important que le taux d'attractivité (5 %), en raison de la proximité d'établissements de santé parisiens.

---

<sup>1</sup> Les maternités de type 3 comportent une unité d'obstétrique, une unité de néonatalogie et une unité de réanimation néonatale.

Les parts de marché sur la zone d'attractivité<sup>2</sup> du CHRU issues des données HospiDiag<sup>3</sup> de 2013 sont de 36,5 % en médecine, de 27,4 % en chirurgie et de 67,3 % en obstétrique (Cf. *tableau 1*).

Les parts de marché sur la zone d'attractivité baissent en médecine et obstétrique, mais l'activité chirurgicale progresse sensiblement. Sur le seul département d'Indre-et-Loire, la baisse des parts de marché observable en MCO peut s'expliquer pour partie par la présence de plusieurs cliniques privées (Cf. *tableau 2*).

**Tableau 1 : Parts de marché du CHRU 2010-2013 en %**

	Part de marché Établissement			
	2010	2011	2012	2013
Part de marché globale en médecine sur la zone d'attractivité	37,5	36,4	37,5	36,5
Part de marché globale en médecine sur la région	13,8	13,6	14,2	14,1
Part de marché en chirurgie (HC) sur la zone d'attractivité	26	27	26,9	27,4
Part de marché en chirurgie (HC) sur la région	12,3	12,8	12,9	13
Part de marché en obstétrique sur la zone d'attractivité	68,9	69,8	67,9	67,3
Part de marché en obstétrique sur la région	14,3	14,8	14,5	14,2
Part de marché en chirurgie ambulatoire sur la zone d'attractivité	23,1	22,3	21,9	20,4
Part de marché en chirurgie ambulatoire sur la région	9	8,5	8,2	7,6
Part de marché en hospitalisation en cancérologie sur la zone d'attractivité (hors séances)	.	35,6	35,9	35
Part de marché en hospitalisation en cancérologie sur la région (hors séances)	.	15	15,6	15,6
Part de marché en séances de chimiothérapie sur la zone d'attractivité	44,7	43,2	44,6	45,9

Source : HospiDiag

**Tableau 2 : Parts de marché des hôpitaux en Indre-et-Loire 2010-2013**

en % de parts de marché – nb de séjours	2010	2011	2012	2013
CHRU	48,9	48,8	49,1	47,9
Secteur privé	39,3	39,3	38,7	39,9
Autres établissements publics	11,8	11,9	12,2	12,2

Source : rapports d'activité

### Les coopérations

La coopération et la mise en place de réseaux restent des objectifs inscrits dans les deux contrats pluriannuels d'objectifs et de moyens (CPOM) de la période (CPOM 2007-2011 et CPOM 2012-2016).

Si le bilan du CPOM 2007-2011 montre que des coopérations ont été mises en place sur la période, le CHRU en fait un des axes de son CPOM 2012-2016 en indiquant que la coopération est un point faible de l'établissement qui estime toutefois que son « *champ est limité* ».

<sup>2</sup> Zone d'attractivité : territoire défini par la liste des codes postaux dans lesquels l'établissement réalise les taux d'hospitalisation (nb séjours/nb d'habitants) les plus élevés.

<sup>3</sup> HospiDiag : Outil de pilotage et de performance hospitalière, porté par cinq institutions nationales (DGOS, ANAP, HAS, IGAS et ATIH), qui constitue un socle commun d'indicateurs partagés et validés par ces différentes instances.

Par ailleurs, par convention du 29 février 2012 approuvée par un arrêté du 3 mai 2012 de l'agence régionale de santé (ARS), a été créée la communauté hospitalière de territoire du Val de Loire entre le CHRU de Tours et le CHR d'Orléans, suivie en 2013 d'une convention instituant une fédération médicale inter-hospitalo-universitaire (FMIHU) en chirurgie orthopédique et traumatologie adulte avec pour objectif d'éviter les fuites vers la région parisienne et de renforcer la formation des internes des deux structures.

Cela se traduit par une mutualisation de compétences médicales des chefs de clinique et étudiants en médecine tourangeaux officiant à Orléans, en particulier pour la chirurgie programmée des membres inférieurs et supérieurs, et également par une politique récente de mutualisation de recrutements.

## 2.3 LA GESTION DES EFFECTIFS

### 2.3.1 L'EVOLUTION DES EFFECTIFS

L'effectif global du personnel a progressé de 4 % entre 2009 et 2013, et plus particulièrement l'effectif médical. L'augmentation importante des personnels non médicaux de catégorie A en 2011, corrélée par une diminution des effectifs de catégorie B, s'explique par le droit d'option des infirmiers leur donnant la possibilité de rester en catégorie B ou de passer dans le corps de catégorie A des infirmiers en soins généraux.

**Tableau 3 : ETP rémunérés 2009-2013**

	2009	2010	2011	2012	2013	évol. 09/13
<b>Personnels médicaux</b>	639,64	664,84	677,34	705,26	705,64	10,3 %
<b>Personnels non médicaux</b>	6 269,98	6 325,45	6 254,48	6 378,26	6 479,94	3,3 %
<i>dont catégorie A</i>	693,11	702,72	1 853,83	1 863,44	1 915,22	176,3 %
<i>dont catégorie B</i>	2 525,43	2 569,38	1 355,38	1 474,06	1 447,04	- 42,7 %
<i>dont catégorie C</i>	3 051,44	3 053,35	3 045,27	3 040,76	3 117,68	2,2 %
<b>Total</b>	<b>6 909,62</b>	<b>6 990,29</b>	<b>6 931,82</b>	<b>7 083,52</b>	<b>7 185,58</b>	<b>4,0 %</b>

Source : CHRU

### 2.3.2 LE SUIVI DES EFFECTIFS

Lors de son précédent contrôle, la chambre avait relevé l'absence de procédures particulières permettant de mesurer les bénéfices des formations et d'améliorer le suivi des personnels en matière de carrière.

Afin d'y remédier, le CHRU a engagé une démarche de gestion prévisionnelle des métiers et des compétences (GPMC) et dispose depuis 2012 d'un outil permettant une telle gestion (logiciel GESTFORM).

Il a ainsi pu réaliser, avec l'aide de l'association nationale de formation hospitalière, une cartographie des effectifs métiers, lui permettant de se comparer par rapport aux autres établissements de santé de la région. Les principaux métiers représentés ont été identifiés et

chaque agent a été rattaché à un métier, ce qui constitue une aide pour déterminer les éventuelles carences ou sureffectifs afin d'ajuster au mieux des effectifs-cibles.

Le CHRU maintient son objectif de développement de la gestion prévisionnelle des métiers et des compétences dans son projet social 2012-2016.

### **3 LE POSITIONNEMENT STRATÉGIQUE**

#### **3.1 UN CPOM ARTICULE AVEC LE SROS ET LE PRS**

Le CPOM 2007-2009 s'appuie sur les orientations du schéma régional d'organisation sanitaire (SROS) de troisième génération 2006-2011, avec pour chacune d'elles un état de l'existant, un objectif et des échéances ainsi que des indicateurs de suivi quantitatifs, voire qualitatifs.

Le bilan du CPOM 2007-2011 réalisé par le CHRU rappelle l'ensemble des engagements de l'établissement. Le taux de réalisation global des objectifs fixés est de 55 %, les taux variant selon les actions concernées (80 % en médecine, voire 100 % pour les AVC<sup>4</sup>, 25 % pour la réanimation).

Le CPOM 2012-2016 est défini comme « *l'outil de déclinaison opérationnelle des orientations du projet régional de santé (PRS) 2012-2016, plus particulièrement du schéma régional de l'organisation des soins, ainsi que de ses programmes d'application* ». Les orientations stratégiques sont au nombre de six parmi lesquelles on peut citer notamment les conditions de mise en œuvre des opérations inscrites au plan directeur ou l'accroissement de la performance des plateaux techniques et l'optimisation des prises en charge transversales.

#### **3.2 LE PROJET D'ETABLISSEMENT**

Le CHRU a élaboré deux projets d'établissement pendant la période examinée. Le projet d'établissement 2008-2012 comprenait quatre thèmes dont la définition d'axes d'excellence hospitalo-universitaires ou la valorisation des ressources humaines. Le projet d'établissement 2012-2016 entend poursuivre les objectifs d'une restructuration des sites du CHRU, le développement de ses plateaux techniques et le maintien d'activités de soins de haut niveau. Il est complété par un projet social 2012-2016 et un projet médical 2013-2017. Il faut noter qu'il existe une déclinaison du projet social au sein d'un projet social médical élaboré en mai 2014 sous forme de dix fiches actions.

#### **3.3 LE PLAN DIRECTEUR**

Au cours de la période 2006 à 2013, le CHRU a procédé à la quasi reconstruction du site Bretonneau (*notamment le bâtiment B3 en 2010-2011 pour près de 80 millions d'euros*), des extensions des sites de Clocheville et de Trousseau, ainsi que la rénovation de l'EHPAD « l'Ermitage ». Ces investissements faisaient suite à une série d'investissements importants sur le site de Bretonneau réalisés entre 1998 et 2003, d'un montant de plus de 180 millions d'euros.

Dès 2011, le CHRU a travaillé avec un programmiste afin d'élaborer un nouveau plan directeur, en cohérence avec son projet d'établissement. Il s'agit pour le CHRU de bénéficier d'un diagnostic de l'ensemble de ses infrastructures et de prévoir à partir d'hypothèses chiffrées les réalisations architecturales à venir. Ainsi, le plan directeur prévoit le regroupement de la psychiatrie adulte et la rénovation de la tour principale du site de Trousseau, dans le cadre de

---

<sup>4</sup> AVC : accidents vasculaires cérébraux.

travaux de restructuration et de mises aux normes, ainsi que le transfert du service de la néonatalogie situé à Clocheville sur le site de Bretonneau qui n'avait pas été inclus dans l'opération immobilière d'envergure concernant le site de Bretonneau qui vient de s'achever.

L'implantation du CHRU sur trois sites principaux de MCO induit à l'évidence des coûts de structures et de fonctionnement, par exemple des infrastructures redondantes tels les plateaux techniques et une flotte importante de véhicules, qui n'ont cependant pas fait l'objet d'une estimation financière par l'administration hospitalière. La multiplicité des sites d'implantation a également un impact sur l'activité hospitalière, ce qui doit inciter les organes décisionnaires de l'hôpital à s'interroger sur la possibilité de restructurer les principales activités sur deux sites MCO.

## 4 L'ACTIVITE

### 4.1 L'ACTIVITE MCO

#### Typologie des entrées, venues et séjours

En 2013, la médecine représentait 57,9 % des entrées et venues et 76 % des séjours ; la chirurgie 32,2 % des entrées et venues et 20 % des séjours ; l'obstétrique 9,9 % des entrées et venues et 4 % des séjours.

De 2009 à 2012, l'activité MCO a augmenté en nombre d'entrées (+ 1 % en médecine qui représente l'activité la plus importante, + 5 % en chirurgie et obstétrique) et a légèrement diminué en nombre de journées (- 0,76 % en médecine, + 0,33 % en chirurgie et + 2,8 % en obstétrique).

En 2013, le nombre d'entrées a diminué quelle que soit la discipline : - 3 % en chirurgie, - 2,7 % en médecine et - 1,6 % en obstétrique. La globalisation des entrées et des venues enregistre une baisse de 1,5 % en 2013 par rapport à 2012. De même, les séjours et séances ont baissé de 0,34 % (141 507 en 2012 contre 141 025 en 2013).

Cette baisse du nombre de séjours s'explique, pour partie, par la mise en application de la circulaire frontière de 2013 sur l'activité de la biologie de la reproduction qui a induit un déclasserment des séjours concernés en actes externes. Couplée à la baisse des tarifs, la baisse de nombre de séjours conduit à une moindre valorisation de l'activité et se traduit par une perte de près de deux millions d'euros de recettes entre 2012 et 2013.

#### Les types de prise en charge :

**Tableau 4 : Répartition des prises en charge 2011-2013**

Prise en charge	2011				2012				2013			
	<i>total</i>	méd.	chir.	obst.	<i>total</i>	méd.	chir.	obst.	<i>total</i>	méd.	chir.	obst.
<b>Ambulatoire</b>	<b>19,7</b>	13,3	30,7	37,4	<b>20,2</b>	14,3	31	36,9	<b>19,6</b>	15,9	28,8	36,2
<b>1 nuit</b>	<b>13,9</b>	10,5	12,8	5,2	<b>14,4</b>	10,5	12,5	5,1	<b>14,4</b>	13,6	18,5	5,9
<b>Hospit. complète</b>	<b>33,8</b>	25,9	56,5	57,4	<b>33,9</b>	26,3	56,5	58	<b>33,5</b>	26,3	52,7	57,9
<b>Séance</b>	<b>32,6</b>	50,3	0	0	<b>31,5</b>	48,9	0	0	<b>32,5</b>	44,2	0	0
<b>Total PEC</b>	<b>100 %</b>											

Source : Bilans d'activité Simees

La prise en charge en mode ambulatoire n'a pas réellement progressé entre 2011 et 2013, excepté en médecine où des progrès ont été réalisés, tandis que la chirurgie notamment

marque le pas. Les taux de chirurgie ambulatoire sont inférieurs aux moyennes nationales concernant les établissements régionaux ou de même typologie mais se situent au-dessus de la moyenne des CHU (source HospiDiag).

**Tableau 5 : Indicateurs IP-DMS 2009-2013**

	Établissement					Région 2013		Catégorie 2013		Typologie 2013	
	2009	2010	2011	2012	2013	2 <sup>e</sup> déc.	8 <sup>e</sup> déc.	2 <sup>e</sup> déc.	8 <sup>e</sup> déc.	2 <sup>e</sup> déc.	8 <sup>e</sup> déc.
En médecine	0,909	0,923	0,947	0,916	0,918	0,889	1,121	0,944	1,068	0,936	1,063
En chirurgie	1,066	1,041	1,028	1,025	1,042	0,929	1,099	0,96	1,106	0,955	1,083
En obstétrique	1,079	1,041	1,064	1,08	1,084	0,899	1,069	0,968	1,118	0,933	1,054

Source : HospiDiag

La durée moyenne des séjours (DMS) en MCO baisse sur la période pour s'établir à 4,61 en 2012 contre 4,76 en 2009. Elle se situe, en 2012, à 4,5 jours en médecine, 5 jours en chirurgie et 4,2 jours en obstétrique.

L'indicateur IP-DMS (P1) du référentiel HospiDiag compare la DMS de l'établissement à celle standardisée de son *case mix* auquel on applique les DMS de référence de chaque groupe homogène de malades (GHM).

En médecine, cet indicateur est toujours inférieur à 1, ce qui situe le CHRU dans les moyennes les plus performantes (0,9 en 2009 et 0,92 en 2013). En revanche, l'indicateur est toujours supérieur à 1 pour ce qui concerne la chirurgie et l'obstétrique. Le CHRU doit être vigilant s'agissant la DMS de ces deux activités, même s'il demeure dans la moyenne des hôpitaux de même catégorie ou typologie.

#### L'occupation des lits sur la période 2009 à 2012

Les taux d'occupation (*nombre de journées utilisées par an par rapport aux lits installés*), sont corrects en médecine, en moyenne autour de 87 %, mais plus faibles pour la chirurgie et l'obstétrique, autour de 79 %. Ces chiffres sont, selon l'établissement, le reflet de taux d'occupation inégaux et insuffisants dans certaines disciplines telles que l'ophtalmologie ou l'orthopédie avec des taux inférieurs à 50 % (Cf. tableau 6).

L'indicateur « taux d'utilisation sur occupation des lits » (Cf. tableau 7)<sup>5</sup>, met en exergue que les taux sont dans la moyenne basse en médecine (72 à 75 %) et en obstétrique 60 % en moyenne) et plutôt bons en chirurgie (autour de 90 %).

Ce constat doit conduire le CHRU à engager une réflexion sur l'adéquation du nombre de lits installés et les besoins engendrés par l'activité en hospitalisation complète, réflexion qui doit prendre en compte le développement des prises en charge en mode ambulatoire.

#### La production des séjours hospitaliers

Si la médecine représente les  $\frac{3}{4}$  des séjours et séances, elle ne représente qu'un peu plus de la moitié des produits, la chirurgie 45 % et l'obstétrique 4 %. Pour les derniers exercices, en reprenant les catégories majeures de diagnostic (CMD<sup>6</sup>) qui représentent le premier niveau de classement des courts séjours en MCO, ce sont les affections relatives aux séjours

<sup>5</sup> Rapporte les journées de séjours au sens du PMSI et non les journées passées dans des lits du service concerné.

<sup>6</sup> Regroupement des séjours déterminés principalement par le diagnostic principal du résumé de sortie standard.

d'orthopédie, traumatologie et rhumatologie, puis celles de l'appareil circulatoire et du système nerveux, qui représentent la majorité des valorisations. Les principaux GHM, classés par recettes T2A concernent la chirurgie cardiaque, les craniotomies et les accidents vasculaires.

**Tableau 6 : Taux d'occupation des lits 2009-2012**

	2009	2010	2011	2012
<b>MEDECINE</b>				
Lits installés	728	724	716	716
Entrées	47 194	46 351	44 645	47 678
Journées	215 516	213 719	211 325	213 874
Durée moyenne de séjour	4,57	4,61	4,73	4,49
Taux d'occupation calculé sur l'année	81,11 %	80,87 %	80,86 %	81,84 %
Taux d'occupation corrigé des fluctuations de lits (fermeture, supplément)	88,36 %	87,99 %	88,60 %	85,40 %
<b>CHIRURGIE</b>				
Lits installés	462	458	455	457
Entrées	23 183	23 332	24 267	24 379
Journées	121 197	120 398	120 927	121 595
Durée moyenne de séjour	5,23	5,16	4,98	4,99
Taux d'occupation calculé sur l'année	71,87 %	72,02 %	72,81 %	72,90 %
Taux d'occupation corrigé des fluctuations de lits (fermeture, supplément)	79,84 %	79,57 %	79,80 %	77,10 %
<b>OBSTETRIQUE</b>				
Lits installés	110	106	106	106
Entrées	6 621	6 533	6 922	6 993
Journées	30 182	28 256	28 792	29 330
Durée moyenne de séjour	4,56	4,33	4,16	4,19
Taux d'occupation calculé sur l'année	75,17 %	73,03 %	74,42 %	75,81 %
Taux d'occupation corrigé des fluctuations de lits (fermeture, supplément)	79,44 %	76,73 %	80,10 %	78,80 %
<b>TOTAL MCO</b>				
Lits installés	1 300	1 288	1 277	1 279
Entrées	76 998	76 216	75 834	79 050
Journées	366 895	362 373	361 044	364 799
Durée moyenne de séjour	4,76	4,75	4,76	4,61
Taux d'occupation calculé sur l'année	77,32 %	77,08 %	77,46 %	78,14 %
Taux d'occupation corrigé des fluctuations de lits (fermeture, supplément)	90,15 %	83,50 %	87,00 %	83,90 %

Sources : Données SAE

Tableau 7 : Taux d'utilisation sur occupation des lits 2009-2012 (indicateur HospiDiag)

En %	Établissement				Région 2012		Catégorie 2012		Typologie 2012	
	2009	2010	2011	2012	2ème déc.	8ème déc.	2ème déc.	8ème déc.	2ème déc.	8ème déc.
médecine	74,1	73,6	75,1	72,6	74,7	89,7	71,1	82,7	71,7	81,6
chirurgie	93,5	92,5	91,4	88	42,7	80,6	84,8	97,8	72,4	96,2
obstétrique	61,9	59,9	61,9	59,7	37,5	59,7	56	72,7	57,3	76,4

Source : HospiDiag

## 4.2 LES AUTRES ACTIVITES DE SOINS

### Les urgences

Tableau 8 : Activités Urgences-SMUR 2009-2013

	2009	2010	2011	2012	2013	Evol 2009/2013
<b>les urgences</b>						
consultations simples	63 077	63 206	65 524	67 871	70 310	11,5%
consultation suivies d'hospit.	12 865	12 937	12 510	11 424	10 651	-17,2%
Hosp. UHCD puis services	5 577	5 080	4 286	5 389	4 963	-11,0%
Hosp. UHCD puis sorties	8 308	8 016	7 811	9 004	8 588	3,4%
total passage	89 827	89 239	90 131	93 688	94 512	5,2%
% d'hospitalisée	14,3%	14,5%	13,9%	12,2%	11,3%	-14,9%
<b>les activités SMUR/SAMU</b>						
nb de sorties	3 775	4 141	3 712	3 852	3 627	-3,9%
dont primaires	2 477	2 729	2 452	2 451	2 256	-8,9%
nb d'appels reçus (SAMU)	153 377	153 153	161 781	166 993	165 308	7,8%
dont affaires traitées	89 065	93 601	90 028	95 187	95 922	7,7%

Sources : rapports d'activité – partie urgences

Le CHRU assure la prise en charge des urgences pédiatriques et adultes. L'activité globale des urgences est en augmentation (+ 5,2 % entre 2009 et 2013), malgré un tassement pour l'activité adulte notamment due à la concurrence du secteur privé. Pour la période 2009-2012, l'augmentation enregistrée pour le CHRU est de 4,3 % alors qu'elle est de 7,1 % en moyenne pour les CHU/CHR sur la même période.

Le CHRU a mis en place une prise en charge plus efficace des patients qui a pour conséquence de moins engorger les services d'urgence en amont. Si les consultations simples augmentent de 11,5 %, les consultations suivies d'hospitalisations baissent de 17,2 %. Le nombre total d'hospitalisations en unité d'hospitalisation de courte durée reste constant (13 885 en 2009 et 13 551 en 2013).

Les sorties du SMUR ont diminué de 3,9 % entre 2009 et 2013 avec une baisse de 9 % pour les sorties primaires<sup>7</sup> (qui représentent les 2/3 des transports) Parallèlement, les nombres d'appels reçus au SAMU et affaires traitées ont progressé de 7,8 %. Une plus grande efficacité dans les diagnostics a permis de traiter davantage d'appels tout en diminuant le nombre de sorties.

<sup>7</sup> Il s'agit d'aller chercher une personne malade ou blessée sur le lieu de survenance de l'accident.

### Les consultations externes

Le nombre de consultations externes a progressé de 9,2 % de 2009 (308 653) à 2012 (336 945) avant de stagner en 2013 (336 549). La tendance des premières années s'explique par le fait que le CHRU s'est mis en conformité avec les instructions de la circulaire frontière qui définit les prises en charge en hospitalisation et en consultation. Le chiffre de 2013 est marqué par une diminution des consultations en chirurgie et parallèlement des augmentations pour les autres spécialités. Selon l'administration hospitalière, face à la concurrence du secteur privé, il est nécessaire que l'hôpital développe une meilleure gestion des prises de rendez-vous en lien avec la mise en place d'une facturation plus efficace.

### Les séances

Le nombre des séances a augmenté d'environ 2 % par an sur la période pour s'établir à 53 880 en 2013 et se répartit comme suit : radiothérapie 41 %, dialyse 27 % et chimiothérapie 30 %.

### Les greffes

La mise en place de l'activité de transplantation hépatique, fruit d'un partenariat avec les hôpitaux de la région Centre mais aussi avec le CHU de Poitiers, a permis dès 2011 d'enregistrer 49 greffes avec un objectif annoncé d'une soixantaine par an. 89 greffes ont été réalisés en 2013.

## **4.3 ACTIVITES NE RELEVANT PAS DE LA MCO**

### La psychiatrie

L'activité psychiatrique sur le bassin tourangeau est regroupé au CHRU qui dispose de trois sites d'hospitalisation à Bretonneau (131 lits et places), au centre psychiatriques de Tours sud (CPTS - 174 lits et places), et à la clinique psychiatrique universitaire (CPU - 60 lits et places) à Saint-Cyr-sur-Loire dans des bâtiments difficilement accessibles et vétustes.

Le nombre d'entrées sur la période a augmenté régulièrement jusqu'en 2011 et marqué le pas en 2012 avant de remonter légèrement en 2013 (2515 entrées pour ce dernier exercice). Le nombre de séances a subi la même évolution jusqu'en 2011 (36 304 séances) avant de baisser depuis régulièrement (24 325 en 2013).

Ainsi qu'il est souligné dans le dernier plan directeur de 2012, même si les structures psychiatriques sont globalement bien implantées dans le tissu urbain, cette trop grande multiplicité de sites, parfois dans des locaux inadaptés, ne permet pas suffisamment de mutualiser les moyens. Il est donc envisagé de regrouper les unités d'hospitalisation psychiatrique adulte sur le site unique de Trousseau.

### La prise en charge en EHPAD et SSR

Afin de prendre en considération le vieillissement démographique et la prise en charge en aval pour les personnes âgées hospitalisées non dépendantes, le CHRU a décidé, en 2012, de transformer 34 lits d'EHPAD en 34 lits de soins de suite et de réadaptation (SSR).

Le nombre de lits de l'EHPAD est passé de 130 en 2011 à 96 en 2013. Après restructuration des bâtiments, en 2013, le site de l'Ermitage compte désormais 96 lits en EHPAD et autant en SSR.

Le site de Clocheville dispose de 8 unités SSR en pédiatrie (qui complètent les 5 lits d'hospitalisation de jour). Le nombre de venues en SSR avec la restructuration a fortement augmenté pour passer à 924 en 2013 (850 en 2011).

## **5 ENQUETE SUR LA FIABILISATION DES COMPTES DES HOPITAUX**

La certification des comptes des établissements publics de santé s'inscrit dans un cadre législatif et réglementaire qui vient préciser la liste des établissements retenus au titre de la certification, mais aussi les modalités et le calendrier de mise en œuvre de cette dernière.

Conformément à l'arrêté du 1er août 2014<sup>8</sup>, les comptes annuels du CHRU sont soumis à certification à compter de l'exercice 2015.

### **5.1 ETAT D'AVANCEMENT DE LA DEMARCHE**

#### **5.1.1 LA PREPARATION**

##### **5.1.1.1 ÉTAT D'AVANCEMENT DE LA MISE EN ŒUVRE DES DIRECTIVES<sup>9</sup>**

Le CHRU de Tours a anticipé sa démarche de certification dans la mesure où, le projet d'établissement 2012-2016 prévoit de « Faire des obligations réglementaires des leviers d'évolution ». La « préparation à la certification des comptes dès 2012 » figure parmi les thématiques développées :

*« La certification des comptes s'impose au CHU sur les comptes de 2014. Le principe est que chaque montant du compte de résultat et du tableau de financement du CHRU doit pouvoir être justifié auprès du commissaire aux comptes. Ce dernier analysera et évaluera les éléments qui auront permis d'élaborer les informations comptables, notamment par l'analyse des processus, et appréciera les risques financiers et comptables qui en découlent. Le CHU doit donc se préparer à la mise en œuvre d'actions prioritaires (mise à jour des inventaires, etc.) et à la mise en place d'une méthode fondée sur la cartographie des risques. Leur identification doit permettre d'établir les procédures nécessaires à leur prévention. À ce jour, si des procédures et des contrôles internes sont mis en œuvre par secteurs, et plus ou moins formalisés et connus, une mise en cohérence, issue de la cartographie des risques, sera nécessaire.*

<sup>8</sup> Arrêté du 1er août 2014 fixant la liste des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes à compter de l'exercice 2015.

<sup>9</sup> Circulaire interministérielle N° DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé ; Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux-DGOS-DGFIP ; Circulaire interministérielle N°DGOS/PF1/PF3/DGFIP/CL1B/2012/320 du 20 août 2012 relative à l'accompagnement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé et aux objectifs fixés aux établissements publics de santé pour l'année 2012.

*Le dispositif réglementaire portera sur les comptes de 2014. Les travaux doivent être menés dès l'année 2012, ainsi qu'en 2013, notamment pour réaliser les actions ayant un impact sur le bilan financier, afin de garantir la permanence des méthodes entre 2013 et 2014.*

*Tous les services du CHU seront impactés : l'ensemble du processus sera analysé, depuis le fait générateur jusqu'à sa traduction comptable, afin de vérifier que les zones de risques sont identifiées et traitées ».*

Ces engagements se sont traduits dès 2012, par une entrée dans la démarche de certification en s'appuyant sur les fiches de la DGOS<sup>10</sup> pour l'ensemble des corrections effectuées sur l'exercice 2012 ; elles sont retracées dans le compte financier 2012.

L'ARS du Centre a organisé en 2013 une formation sur la fiabilisation des comptes à laquelle deux agents de la direction des finances ont participé. De même, l'attaché de la direction des finances participe au groupe national de la DGFIP<sup>11</sup> sur les provisions.

La démarche de la certification des comptes pratiquée au CHRU de Tours a été présentée à la DGOS le 22 mars 2013, lors d'une réunion des référents régionaux DGOS/DGFIP. L'établissement s'inscrit par ailleurs dans une démarche de partage d'expériences en échangeant sur certains sujets (TVA étrangère, facturation des transports, dépenses de pharmacie), avec le CHRO notamment.

Toutes les difficultés rencontrées par l'établissement dans sa démarche de fiabilisation des comptes ont été transmises à la DRFiP<sup>12</sup> ou à la DGFIP.

Dans sa démarche de certification, le CHRU a pris en compte les budgets annexes mais aussi les organismes dans lesquels il possède une participation.

Dès juin 2013, le CHRU a entamé un travail de formalisation du contrôle interne comptable et financier, sans qu'il y ait de guide, en s'appuyant sur les travaux de la Direction des Achats, Équipements et Logistique réalisés dans le cadre de sa démarche Qualité (dépense « achat-réception-liquidation ») qu'il a adaptés au contrôle interne comptable et financier. Chaque direction fonctionnelle a désigné un référent pour le contrôle interne. Des groupes de travail ont été constitués avec des référents par processus.

Des retards ont été pris par rapport au calendrier de travail initial. En effet, à la suite du diagnostic réalisé par le cabinet d'audit Mazars au dernier trimestre 2012, un plan d'actions a été élaboré avec des dates d'échéance pour les actions de fiabilisation et de contrôle interne relatives à différents cycles : immobilisations, personnel, achats, recettes, endettement et trésorerie, subventions d'investissement et provisions, engagements hors bilan et système d'informations. Il s'agissait de formaliser le contrôle interne de ces cycles, la partie diagrammes, logigrammes et matrices des risques avec une échéance fixée à mai puis juin 2014. Des retards plus importants sont apparus. À titre d'exemple, pour le cycle des recettes, alors que la nouvelle échéance était fixée à mi-septembre 2014, c'est finalement mi-novembre 2014 qui a été retenue.

---

<sup>10</sup> DGOS : Direction générale de l'offre des soins.

<sup>11</sup> DGFIP : Direction générale des finances publiques.

<sup>12</sup> DRFiP : Direction régionale des finances publiques.

Les autres cycles (achats, immobilisations, règles et méthodes comptables, personnel, recherche, achats d'exploitation, tutelle et fonds déposés) ont été achevés entre fin septembre et mi-novembre.

Compte tenu des retards pris et du travail de formalisation du contrôle interne comptable et financier, l'audit à blanc des comptes 2014 devait être présenté au conseil de surveillance du 26 juin 2015 lors de la présentation du compte financier.

#### **5.1.1.2 FIABILISATION DES ETATS FINANCIERS (RESPECT DU REFERENTIEL COMPTABLE)**

Le CHRU a procédé à la fiabilisation de ses états financiers telle que prescrit par l'arrêté du 7 novembre 2012 relatif au compte financier. En effet, le compte financier est enrichi d'annexes comportant des états en rédaction libre, soit les annexes I1 à I4 qui portent sur :

- les faits caractéristiques de l'exercice, les principes et méthodes comptables ;
- une note relative aux postes de bilan ;
- une note relative au compte de résultat ;
- les autres informations.

Le CHRU a commencé dès 2012, à « fiabiliser » les postes de l'actif du bilan.

Les premiers travaux de correction ont porté sur :

- les régularisations d'inventaire :
  - constructions détruites ; terrains vendus ; biens comptabilisés en construction ayant une valeur brute inférieure à 500 € TTC, totalement amortis au 31 décembre 2012 et dont l'acquisition a été faite avant 1996 ;
- les régularisations d'écritures comptables visant à réconcilier les données du bilan du CHRU avec celles du Trésor Public, de manière à avoir pour chacun un bilan de sortie 2012 identique.

Le CHRU a travaillé à partir du guide de fiabilisation, des fiches comptables et des cartographies des risques complétant celui-ci.

À l'issue de l'audit des processus et des états financiers réalisé au cours du dernier trimestre 2012, le CHRU a procédé aux corrections suivantes :

- Immobilisations :
  - sorties de l'inventaire des immobilisations inscrites au compte 213 « constructions sur sol propre » de moins de 500 €, totalement amorties et acquises avant 1996 (valeur brute : 216 096 €) ;
  - sorties de l'inventaire des immobilisations détruites (valeur brute : 2 575 305 € ; valeur nette : 1 066 384 €) ;
  - ajustement de l'inventaire du CHRU avec celui du Trésorier.
- les créances d'exploitation : méthode de détermination du montant de la provision pour créances irrécouvrables, par le Trésorier ;
- les provisions et les comptes de régularisation :
  - reprise de provisions non justifiées au 31 décembre 2012 (267 117 €) ; reprise de la provision pour propre assureur (200 000 €) ;

- régularisation des charges à reverser (charges du CETRA - centre de traitement et de régulation de l'alerte - comptabilisées au compte 65885 « Autres charges diverses de gestion courante », au lieu des comptes de charges classiques 60, 61 et 62, utilisés précédemment) ;

Au cours de l'exercice 2013, le CHRU a poursuivi les corrections d'écritures au bilan obtenant un fichier d'inventaire fiabilisé à hauteur de 72 % de son montant.

## **5.1.2 ORGANISATION ET MISE EN PLACE DES ACTIONS FONCTIONNELLES LIEES A LA DEMARCHE**

### **5.1.2.1 DEVELOPPEMENT DE L'AUDIT INTERNE**

Compte tenu de l'existence du contrôle interne, un audit interne doit être mis en place. Une de ses missions consistera à évaluer et améliorer le dispositif de contrôle interne. Différent du contrôle interne<sup>13</sup>, il en constitue néanmoins une composante.

Au CHRU dès juillet 2012, une structure de gouvernance a été mise en place auprès de la direction générale, réunissant le comptable public, les directions fonctionnelles, et le chef de service de l'information médicale, de l'épidémiologie et de l'évaluation en santé. Toutefois, le CHRU a reconnu qu'il n'existait pas jusqu'alors de cellule de contrôle interne. Il a depuis manifesté son intention de renforcer le contrôle interne et de mettre en place, à la direction des finances, une cellule de contrôle interne avec un attaché d'administration hospitalière chargé, entre autre, de la mission d'audit interne.

La coordination de la mise en œuvre des plans d'actions et l'animation du comité de pilotage de la certification ont été confiées à la direction des finances.

Un volet formation a été mis en place auprès des agents dans le cadre du marché avec le cabinet Mazars soit :

- ½ journée de présentation des généralités du contrôle interne,
- ½ journée de présentation des particularités liées au contrôle interne,
- ½ journée de présentation des particularités liées aux 6 cycles prioritaires définis par la DGOS.

Des mesures correctives sont réalisées au fur et à mesure de l'avancement des travaux de formalisation du contrôle interne comptable et financier lors de leur transmission au cabinet Mazars, qui formule alors des recommandations et des préconisations au CHRU.

### **5.1.2.2 DEGRE D'APPROPRIATION DE LA FIABILISATION DES COMPTES PAR LES DIFFERENTES PARTIES PRENANTES AU SEIN DE L'EPS**

Des actions de formation existent comme à l'EHESP<sup>14</sup> pour les directeurs mais il n'en existe pas de spécifiques pour les autres personnels. À ce jour, le CHRU n'a pas mesuré le degré

<sup>13</sup> Définition de l'*Institute of internal auditors* (IIA), « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité. »

<sup>14</sup> Ecole des hautes études en santé publique.

d'appropriation par les agents de la cartographie des risques qui peuvent avoir un impact comptable. De même, l'appropriation de la nomenclature M21 est variable et demeure plutôt connue par les services financiers.

Le processus de fiabilisation n'a pas fait l'objet de communication particulière dans le cadre du dialogue social ou d'autres échanges avec l'ensemble de la communauté hospitalière.

### **5.1.3 COUT DE LA DEMARCHE**

#### **5.1.3.1 COUT DE LA PREPARATION A LA CERTIFICATION DES COMPTES**

Afin de déployer le contrôle interne, le CHRU de Tours a fait appel au cabinet Mazars, qui a été retenu dans le cadre du marché subséquent UNIHA<sup>15</sup>. Le cabinet Mazars est associé avec le cabinet Aumeras qui est lui-même associé au cabinet Eco. L'acte d'engagement a été signé le 26 septembre 2012.

Une première tranche conditionnelle a été retenue et porte sur l'élaboration du plan d'action détaillé et l'accompagnement à la mise en œuvre du plan d'actions. Elle a été évaluée à 62 000 € TTC par le CHRU.

## **5.2 FACTEURS DE FRAGILITE**

### **5.2.1 LES SYSTEMES D'INFORMATION**

#### **5.2.1.1 QUALITE DU SYSTEME D'INFORMATION**

Le cabinet Mazars a réalisé un diagnostic préalable du système d'information dans le cadre de la démarche de certification. Le CHRU a indiqué ne pas utiliser de référentiel de type COBIT<sup>16</sup> sur la globalité de son système d'information. Suite au diagnostic, des points d'amélioration constituant des préalables techniques à la démarche de fiabilisation des comptes ont été relevés :

- sauvegardes sans tests de restauration, pas d'externalisation des bandes : nécessité de formaliser une procédure de vérification des sauvegardes,
- absence de plan de secours type PRA (plan de reprise de l'activité),
- sécurité logique à améliorer avec la formalisation de la politique de sécurité réseau et d'une procédure de renforcement de gestion de la sécurité (renforcer l'authentification des utilisateurs lors des connexions),
- stratégie et contrôle interne avec la nécessité d'un Schéma Directeur formalisé et validé (en cours de finalisation) et le renforcement des procédures internes (dont une gestion des incidents globale),
- amélioration de la gestion du changement lors des évolutions (nouvelles fonctionnalités, nouvelle version) avec une formalisation des tests et recettes incluant les utilisateurs.

Le CHRU ne répond pas à toutes les exigences en matière d'habilitations parce qu'il n'existe pas de gestion globale des habilitations au niveau du système d'information recensant tous les droits d'une personne donnée pour l'ensemble des applications. La gestion des habilitations se fait

<sup>15</sup> Groupement de coopération sanitaire Union des Hôpitaux pour les Achats.

<sup>16</sup> Le référentiel COBIT (*Control objectives for information and technology*) fournit un cadre de référence ainsi qu'un ensemble d'outils pour assurer la maîtrise et surtout le suivi (audit) de la gouvernance du système d'information dans la durée.

au niveau du poste de travail (via l'annuaire *Windows Active Directory*) et au niveau de chacune des applications par chaque équipe.

### 5.2.1.2 DIFFICULTES SURVENUES LORS DU DISPOSITIF DE FIABILISATION DES COMPTES

Les seules difficultés rencontrées par le CHRU ont porté en 2012 et 2013 sur l'impossibilité de corriger en situation nette les provisions à comptabiliser en charges constatées d'avance dans Hélios. La difficulté a été levée lorsqu'un schéma d'écritures a été proposé par la DGFIP.

## 5.2.2 POSITIONNEMENT ET ROLE DU COMPTABLE

### 5.2.2.1 IMPLICATION DU COMPTABLE TOUT AU LONG DE LA DEMARCHE

La démarche de certification des comptes du CHRU de Tours repose selon l'établissement sur une collaboration étroite entre l'ordonnateur et le comptable. Cela se traduit par l'élaboration du calendrier de clôture des comptes comportant les tâches de l'ordonnateur et du comptable clairement identifiées avec des échéances précises.

L'IQCL (indice de qualité comptable) est utilisé par le trésor public tandis qu'un contrôle de 75 items est réalisé deux fois par an par la trésorerie.

La cartographie des processus comptables et financiers, commune à l'ordonnateur et au comptable est régulièrement actualisée et communicable par le comptable à l'ordonnateur.

Un diagnostic conjoint de la qualité des comptes a été réalisé dans le cadre de l'audit des processus réalisé par le cabinet Mazars. Dans ce cadre, le comptable n'a pas été associé au choix du consultant, puisque le cabinet Mazars a été retenu dans le cadre du marché subséquent UNIHA pour lequel le cahier des charges a été pré rédigé (accord-cadre avec l'union des hôpitaux pour les achats).

Il existe une convention de partenariat, en cours de finalisation, entre l'ordonnateur et le comptable. Celle-ci comporte quatre axes de travail déclinés en fiches actions dont un axe intitulé : « *Faire de la certification des comptes une opportunité pour l'amélioration continue de la qualité comptable et du contrôle interne* ».

Elle dresse un constat de la situation et rappelle les objectifs de la démarche de certification : « *La certification des comptes de l'exercice 2015, permettant de reconnaître une continuité des méthodes qui implique que les opérations de fiabilisation qui seraient rendues nécessaires au vu de l'audit aient lieu avant la fin de l'exercice 2014. Au vu des retours d'expérience des autres entités publiques ayant récemment intégré ce dispositif de certification, l'établissement a en effet pour objectif que les comptes soient effectivement certifiés par le commissaire aux comptes (pas de refus de certification), avec le minimum de réserves* » « *de permettre ensuite, chaque année, le bon déroulement de la démarche de certification, grâce à un travail continu d'amélioration de la qualité comptable et de déploiement du contrôle interne comptable et financier* ».

La démarche « (...) s'appuie sur le plan d'actions arrêté en comité de pilotage de la certification des comptes au sein du CHU de Tours. Les actions portent sur les cycles identifiés dans le cadre de la démarche commune DGOS/DGFIP : les immobilisations, les recettes, les achats d'exploitations, le personnel, l'endettement, la trésorerie et les fonds déposés. S'y ajoutent deux autres thèmes : la recherche médicale, le système d'information ».

La convention fixe un calendrier avec les engagements réciproques de chacun et prévoit des indicateurs de suivi qui concernent à la fois les actions préparatoires (bilan des actions et revues des objectifs établis en comité de pilotage de la certification des comptes) et qui concernent la qualité comptable (suivi annuel partagé de l'indicateur IQCL).

Ainsi, tout au long de la démarche, des ressources ou des compétences extérieures ont pu être mobilisées comme en 2014, où la DGFIP devait accompagner notamment la démarche de mise à jour de la situation patrimoniale du CHRU en identifiant des interlocuteurs spécialisés (aspects cadastraux et fonciers) à même de faciliter les démarches de l'établissement.

S'il existe un plan de contrôle hiérarchisé du trésorier, celui-ci n'est pas transmis à l'ordonnateur. S'agissant d'un dispositif de ciblage des contrôles du comptable propre au réseau de la DGFIP, il est revu et validé par le DDFiP<sup>17</sup>.

### 5.2.2.2 DEPLOIEMENT DU CONTROLE INTERNE

Le déploiement du contrôle interne s'est fait avec l'appui du cabinet Mazars. Le marché se compose d'une tranche ferme et de deux tranches conditionnelles.

La tranche ferme « Audit des processus et des états financiers sur la fiabilisation des comptes sur les cycles identifiés dans le Guide de la fiabilisation des comptes (DGOS/DGFIP) ». Le coût de cette tranche est un tarif forfaitaire de 38 738 € TTC.

Les objectifs de la tranche ferme exposés par le cabinet Mazars sont les suivants :

- « *Produire un diagnostic précis, formalisé dans un livrable correctement documenté sur :*
  - les forces et faiblesses du CHRU de Tours au regard des exigences induites par la future certification des comptes annuels :
    - Pour les 6 principaux cycles concernés,
      - En termes de cartographie des risques et de fiabilité comptable,
      - En s'interrogeant sur l'état du contrôle interne,
- « *Qui expose clairement les pistes d'action proposées en vue de corriger les principales faiblesses préalablement identifiées* ».

Par la suite, les priorités ont été définies par le CHRU sur la base de l'audit des processus et des actes financiers réalisé par le cabinet Mazars. Elles portent sur :

- l'ajustement de l'inventaire par rapport à l'état de l'actif,
- l'analyse des créances irrécouvrables et plan d'action,
- le recensement et la comptabilisation des dépréciations et provisions,
- la fiabilisation de l'annexe du compte financier,
- le développement des compétences nécessaires.

Il s'ensuit une autre tarification pour la tranche conditionnelle 1 « Élaboration du plan d'action détaillé et accompagnement à la mise en œuvre du plan d'actions », basée sur un prix jour/homme soit :

- Associé : 1 375,40 € TTC ;
- Collaborateur confirmé et expérimenté : 1 028,56 € TTC ;
- Collaborateur confirmé : 783,38 € TTC.

<sup>17</sup> DDFiP : direction départementale des finances publiques

Le CHRU estime que le montant de cette tranche devrait s'élever à 62 000 € TTC.

La tarification pour la tranche conditionnelle 2 « Animation de formation intra » est basée sur un prix de journée : 956,80 € TTC.

Pour l'ensemble des procédures, elles font ressortir le rôle des agents concernés présents dans l'organigramme fonctionnel qui existe pour le secteur Recettes et la Direction Achats, Équipements et Logistique (DAEL). La dimension suppléance n'est pas assurée dans l'organigramme même si la continuité des services est assurée par la direction des finances.

En termes de moyens alloués au contrôle interne, ils sont recensés au travers des groupes de travail mis en place mais ne sont pas valorisés.

Le CHRU reconnaît que *« la mission de CIC est une charge lourde pour les services concernés, dans la mesure où le travail de formalisation du CICF et de conduite du changement impliquant la mise en œuvre du CI est relativement chronophage et se fait à moyens humains constants. Les échéances fixées initialement ne sont pas respectées »*.

Tout au long du processus, l'accompagnement par le cabinet Mazars a donné lieu à une présentation de la démarche retenue pour la tranche ferme (Audit des processus et des états financiers sur la fiabilisation des comptes sur les cycles identifiés dans le Guide de la fiabilisation des comptes (DGOS/DGFIP) dès octobre 2012).

Par la suite, des réunions font régulièrement un point sur l'état d'avancement de la démarche.

## **CONCLUSION**

À ce stade de la démarche de fiabilisation et de certification de ses comptes, le CHRU est en cours de réalisation de l'audit à blanc des comptes 2014 qu'il devait présenter au conseil de surveillance du 26 juin 2015 lors de la présentation du compte financier.

Le conseil de surveillance du CHRU a nommé un commissaire aux comptes lors de sa séance du 3 avril 2015, à l'issue d'une procédure de mise en concurrence dans le cadre d'un marché subséquent de l'UNIHA. Dix cabinets de commissariat aux comptes se sont présentés. C'est le cabinet DELOITTE qui a été retenu.

Le CHRU s'est engagé dans une démarche active de fiabilisation de ses comptes avec un accompagnement extérieur mais aussi avec une collaboration étroite et forte du comptable public. Il est à regretter une absence de structure d'audit interne et les retards pris dans la formalisation du contrôle interne par rapport au calendrier initial.

Compte tenu du temps agent mobilisé, le CHRU aurait pu se pencher sur la réalité des coûts internes engendrés par la démarche de préparation à la certification des comptes.

## 6 LA FIABILITE ET LA SINCERITE DES COMPTES

La chambre observe à travers l'examen des comptes ci-après un certain manque de rigueur dans la tenue et le suivi comptable, notamment en ce qui concerne les provisions. L'impact des anomalies observées devrait s'estomper dès lors que le CHRU a entamé une démarche de fiabilisation de ses comptes dans le cadre de la préparation à la certification des comptes en 2015 examinée ci-dessus.

### 6.1 L'INTEGRATION DES IMMOBILISATIONS EN COURS

Le compte 23 « Immobilisations en cours » a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées, ni mises en service, à la fin de chaque exercice. Lorsque les immobilisations sont terminées ou mises en service, elles font l'objet d'un transfert du compte 23 au compte d'immobilisations incorporelles ou corporelles (comptes 20 et 21).

**Tableau 9 : Activités Urgences-SMUR 2009-2013**

En euros	2009	2010	2011	2012	2013	év.09/13
20 immo.incorporelles év.annuelle	299 353	367 079 22,62 %	1 010 768 175,35 %	1 999 324 97,80 %	2 737 286 36,91 %	814,40 %
21 immo.corporelles év.annuelle	711 765 114	737 982 620 3,68 %	834 516 551 13,08 %	847 313 667 1,53 %	852 715 467 0,64 %	19,80 %
<b>total 20 et 21</b> év.annuelle	<b>712 064 467</b>	<b>738 349 698</b> 3,69 %	<b>835 527 319</b> 13,16 %	<b>849 312 991</b> 1,65 %	<b>855 452 753</b> 0,72 %	<b>20,14 %</b>
231 immo corp.en cours	7 724 370	8 732 542	0	482 110	0	
232 immo incorp.en cours	0	0	0	0	0	
238 avances & acptes/commande d'immo corp.	23 577 332	54 917 993	174 690	2 004 458	3 001 470	
23 immo.en cours év.annuelle	31 301 702	63 650 535 103,35 %	174 690 - 99,73 %	2 486 568 1323,41 %	3 001 470 20,71 %	- 90,41 %

Source : comptes financiers

Les transferts du compte 23 « Immobilisations en cours » aux comptes d'immobilisation 20 et 21 sont régulièrement effectués.

### 6.2 LE SUIVI DES AMORTISSEMENTS

**Tableau 10 : Les amortissements 2009-2013**

En milliers d'euros	2009	2010	2011	2012	2013
<b>immo corp. &amp; incorp. (c/20 et 21)</b>	712 064 467	738 349 698	835 527 319	849 312 991	855 452 753
<b>amortissements (c/28)</b>	357 119 799	393 649 331	434 094 050	474 897 875	498 808 148

Source : comptes financiers

Les amortissements sont comptabilisés en cohérence avec l'évolution des immobilisations.

Dans le cadre de la certification des comptes, l'hôpital a revu l'intégralité des inventaires des immobilisations. Le CHRU a pu régulariser la situation comptable des constructions détruites, des terrains vendus et des biens comptabilisés en construction ayant une valeur brute inférieure à 500 € et possède ainsi une meilleure connaissance de sa situation patrimoniale.

Selon l'administration hospitalière, début 2014, près de 70 000 fiches d'inventaires concernant les constructions sur sol propre de montants supérieurs à 20 000 € ont été revues et corrigées si nécessaire. La fiabilisation des immobilisations de matériels informatiques aurait été réalisée à plus de 80 %.

Pour les matériels informatiques et autres matériels médicaux ou biomédicaux, l'hôpital a mis en place une gestion de maintenance assistée par ordinateur qui facilite les prises de décision en matière de renouvellement des parcs existants.

### 6.3 LES CESSIONS ET SORTIES D'ACTIFS

#### Les cessions d'actifs

L'instruction M21 précise que le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisation » est débité, lors de la cession d'immobilisations, du prix de cession des éléments d'actif cédés, par le crédit du compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif ».

Les différences constatées mentionnées au tableau ci-après s'expliquent par le fait que le compte de tiers 4672 « Débiteurs divers » a été utilisé en lieu et place du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ». Il s'agit donc d'une erreur sur compte de tiers.

**Tableau 11 : Les cessions d'actifs 2008-2013**

Libellé		2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Budget principal et annexes</b>							
crédit c/775	Produits des cessions d'immobilisations	70 514,00	536 509,91	2 810 016,39	380 786,25	13 400,00	302 596,00
débit/462	Créances sur cessions d'immobilisations	35 105,51	523 916,12	2 767 850,00	500,00	4 500,00	73 000,00

Source : comptes financiers

Dès 2011, des différences importantes apparaissent pour ce qui concerne les cessions d'actifs. Pour les exercices 2011 à 2013, l'administration hospitalière a indiqué que « les différences s'expliquent par les opérations de correction d'écriture ainsi que par les opérations d'ajustement (4,5 millions) dues à la mauvaise utilisation de la nomenclature au niveau des comptes de travaux en cours. En effet, le module inventaire d'hélios impose des schémas d'écriture comptables manuels lors du transfert des comptes 23 lorsque ceux-ci ne sont pas en concordance avec les comptes définitifs. Il subsiste une différence de 159 622 € qui correspond à l'écriture faite en situation nette en 2013 ».

#### • **Tableau 12 : Les sorties d'actifs 2008-2013**

Libellé		2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Budget principal</b>							
db 675	Valeurs nettes comptables immobilisations cédées	2 294 242,86	81 031,08	37 706,49	2 579,05	15 625,55	79 151,00
db 28	rétrocession d'amortissement- op. non budgétaires	21 969 579,91	4 825 666,33	1 538 873,45	899 046,49	2 210 178,74	17 911 541,00
cr 21	Immobilisations corporelles - op. non budgétaires.	24 430 834,49	4 906 697,41	1 576 579,94	3 498 334,30	6 209 369,54	22 481 542,00
cr 20	Immobilisations non corporelles - op. non budgétaires.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	195 337,00
<b>Budgets annexes</b>							

<b>db 675</b>	Valeurs comptes immo. cédées	112 000,00	0,00	0,00	0,00	379,82	0,00
	<b>Différence constatée</b>	<b>- 55 011,72</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>- 2 596 708,76</b>	<b>- 3 983 185,43</b>	<b>- 4 686 187,00</b>

Source : comptes financiers

#### 6.4 LES DEPENSES ET RECETTES A CLASSER ET A REGULARISER

Les opérations qui ne peuvent pas être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières, sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce compte doit être apuré dès que possible, par imputation au compte définitif (instruction codificatrice n° 07-005-M21 du 17 janvier 2007 - tome 2 – chapitre 2 - § 4.8).

**Tableau 13 : les dépenses et recettes à classer 2008-2013**

Libellé		2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>C/471</b>	Recettes à classer ou à régulariser	667 009,53	764 577,19	1 799 587,77	1 091 219,47	675 176,42	551 960,10
<b>dont c/4718</b>	Autres recettes à régulariser	560 048,06	729 216,60	831 246,68	137 203,36	148 325,12	69 245,64
<b>C/472</b>	Dépenses à classer ou à régulariser	2 335,44	1 178,14	279,70	58 793,55	0,00	0,00
<b>dont c/4728</b>	Autres dépenses à régulariser	2 335,44	1 178,14	279,70	58 793,55	0,00	0,00

Source : comptes financiers- / \*Chiffres corrigés

Le niveau des dépenses à classer ou à régulariser est peu important. Les recettes, eu égard aux produits de fonctionnement (*plus de 570 millions d'euros en 2012*), sont modestes. À l'issue de la journée complémentaire, les opérations en solde correspondent à des encaissements insuffisamment renseignés pour être imputés sur des titres de recettes.

L'ordonnateur a précisé qu'il devait être intégré dans le solde de l'exercice 2010 des recettes à classer comptabilisées au compte 4788 (« *autres comptes transitoires* »). En effet, ce compte a été créé spécifiquement lors de la bascule dans l'application Hélios afin d'isoler les encaissements issus des relevés Banque de France, à traiter via un progiciel spécifique (Clohélios), dont la finalité est d'automatiser partiellement l'imputation des encaissements sur les titres de recettes.

Ainsi le solde du compte 4788 peut être justifié à partir de l'application Clohélios, comparable à une comptabilité auxiliaire, sommation de tous les encaissements non imputés à la clôture de l'exercice.

Par conséquent, le solde des recettes à classer de l'exercice 2010 s'élève à 1 799 587,77 euros, soit 869 754,46 euros (compte 471) plus 929 833,31 euros (compte 4788).

Le niveau du solde de l'exercice 2011, nettement inférieur à celui de l'exercice 2010 s'explique par la bascule des comptes dans le logiciel Hélios, conjuguée à la maîtrise progressive du logiciel Clohélios.

À partir de 2011, le compte 47172 « *Recettes relevé Banque de France-Clohélios* » s'est substitué au compte 4788 et demeure justifié par un état des restes extrait de Clohélios. Le niveau du compte de recettes à classer est en baisse constante avec un solde de l'exercice

2013 considéré, par l'ordonnateur, comme un plancher incompressible ; ceci d'autant plus qu'une grande partie des opérations en solde concerne des encaissements en provenance des caisses d'assurance maladie ou d'organismes complémentaires qui sont reversés en fin de mois aux praticiens hospitaliers dans le cadre de l'exercice de leur activité libérale.

## **6.5 LES PROVISIONS REGLEMENTEES**

Aux termes de l'instruction codificatrice n° 07-004-M21 du 16 janvier 2007, les provisions réglementées sont des provisions qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision. Elles sont comptabilisées en application de dispositions légales ou réglementaires.

### **6.5.1 LES PROVISIONS REGLEMENTEES POUR RENOUVELLEMENT DES IMMOBILISATIONS (C/142)**

Les provisions réglementées pour le renouvellement des immobilisations sont fondées sur le principe d'une allocation anticipée d'aides destinées à la couverture des surcoûts d'exploitation générés par les nouveaux investissements, sous forme de dotations budgétaires supplémentaires versées par l'assurance maladie. Ce principe repose sur l'idée que pour lisser le plus efficacement les surcoûts liés aux investissements nouveaux, les dotations budgétaires en compensation des charges nouvelles d'amortissements et de frais financiers doivent l'être en amont des investissements à réaliser (instruction M21).

La différence constatée en 2012 entre le débit du compte 142 et le crédit du compte 78742 (389 638,00 €), s'expliquerait par le fait que deux provisions (200 000 € et 189 638 €) ne devaient pas figurer dans les comptes car d'origine inconnue. La correction en situation nette<sup>18</sup> entreprise dans le cadre du processus de fiabilisation des comptes a été réalisée conformément aux instructions des fiches rédigées par la DGOS, par le débit du compte 142 et le crédit du compte 1190 (report à nouveau déficitaire), sans impact sur le compte 78742.

En 2009, le compte 142 présentait un solde très important de plus de cent millions, mais qui baisse sur la période (- 19 % en quatre ans). Les reprises effectuées sont essentiellement répertoriées sous la ligne « réserve plan directeur » qui représentait en 2009 les 9/10<sup>ième</sup> de ces provisions. Le principe retenu par le CHRU est le suivant :

*« A l'occasion de l'élaboration du plan de financement du plan directeur (fin des années 90), il avait été convenu, entre les autorités de tutelle et l'établissement, que ce dernier bénéficierait d'une dotation budgétaire annuelle, versée en dotation globale, et que cette dotation ferait l'objet, une fois défalquée des amortissements et frais financiers induits annuellement par les opérations du plan directeur, d'un provisionnement systématique. Le montant de la provision a ainsi été porté progressivement jusqu'à 99 414 890 € pour les opérations affectant le compte de résultat principal et à 101 910 668 € en y ajoutant les opérations concernant les comptes de résultat annexes ».*

<sup>18</sup> Selon l'avis n° 2011-04 du 27 mai 2011 du Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNoCP), les corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs ne soient pas comptabilisées dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées, mais en situation nette, c'est-à-dire au sein des passifs du haut de bilan. Cette disposition s'applique même lorsque les corrections d'erreurs concernent des opérations qui auraient dû, lors des exercices antérieurs, transiter par le compte de résultat.

L'abondement des ressources allouées au CHRU pour la constitution de cette provision s'est achevé avec la mise en œuvre de la tarification à l'activité. La première reprise sur cette provision a été effectuée en 2008 à hauteur de 5 426 544 euros. En 2013, elle s'élève à 5 588 348 €. Cette provision va courir jusqu'à la fin de l'amortissement des investissements du plan directeur, soit en 2036.

Le CHRU a indiqué au cours du contrôle sa difficulté à identifier l'origine de l'ensemble des provisions réglementées. Dans le cadre de la fiabilisation de ses comptes et vraisemblablement avec l'aide du cabinet en charge de ce travail, l'établissement est désormais en mesure de justifier ces provisions qui ont été constituées par le versement de 1992 à 2004 d'une dotation budgétaire annuelle versée par la tutelle en augmentation progressive (2,2M en 1992 et 14,46M en 2004).

La reprise sur provision se calcule sur la base du poids du solde de la provision plan directeur au 31 décembre de l'année N-1 rapporté aux amortissements restant à courir. Ce pourcentage est ensuite appliqué aux amortissements de l'année N. Au regard des investissements réalisés chaque année, ce calcul cohérent au regard de l'origine du montage du plan financier et des aides de la tutelle, permet une reprise régulière des fonds disponibles.

**Tableau 14 : Les provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations 2009-2013**

<b>PROVISIONS REGLEMENTEES POUR RENOUELEMENT DES IMMOBILISATIONS (en euros)</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>cpte 142 (balance d'entrée)</b>	<b>105 758 248</b>	<b>101 602 051</b>	<b>97 567 883</b>	<b>91 353 859</b>	<b>85 528 895</b>
opérations crédit	212 863	250 976	0	0	0
opérations débit	4 369 060	4 285 144	6 214 024	5 824 964	5 588 348
<b>cpte 78742 reprise sur provisions pour renouvellement des immo</b>	<b>4 369 060</b>	<b>4 285 144</b>	<b>6 214 204</b>	<b>5 435 326</b>	<b>5 588 348</b>
					dont
<i>budget général</i>	<i>4 369 060</i>	<i>4 285 144</i>	<i>6 214 204</i>	<i>5 435 326</i>	<i>5 588 348</i>
<i>budgets annexes</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<b>cpte 68742 dotation aux provisions pour renouvellement des immo</b>	<b>212 863</b>	<b>250 976</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
					dont
<i>budget général</i>	<i>212 863</i>	<i>250 976</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>budgets annexes</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>

Source : comptes financiers

### **6.5.2 LES PROVISIONS POUR CET (C/143)**

Le décret n° 2004-73 du 19 janvier 2004 précise les règles de financement du compte épargne temps (CET) dans la fonction publique hospitalière. Compte tenu des dispositions retenues pour le versement des crédits par le fonds pour l'emploi hospitalier (FEH) et de la nécessité d'en réserver l'usage au financement des droits à congés acquis au titre de la réduction du temps de travail (RTT) qui n'ont pu être pris du fait de la montée en charge progressive des recrutements prévus pour la mise en place de l'ARTT, il est apparu nécessaire de prévoir un dispositif particulier.

Le principe retenu est celui de la mise en provision des crédits attribués à ce titre et la reprise chaque année des crédits nécessaires à la couverture des charges inhérentes au financement des droits à congés acquis mentionnés ci-dessus, du remplacement des agents faisant valoir leurs droits à congés épargnés ou des charges nécessaires au transfert des comptes épargne temps des agents en mutation.

**Tableau 15 : Les provisions réglementées pour charges de personnel 2009-2013**

<b>PROV.REGL. POUR CHARGES DE PERSONNEL LIEES A LA MISE EN ŒUVRE DU CET (en euros)</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Cpte 143 (balance d'entrée)</b>	3 878 508	6 699 338	8 057 331	9 035 433	11 390 757
opérations crédit	2 820 830	1 357 993	978 102	2 981 724	2 241 354
opérations débit	0	0	0	626 400	1 521 805
<b>cpte 68743 reprise sur provisions</b>	0	0	0	626 400	1 521 805
dont					
<i>budget général</i>	0	0	0	626 400	1 502 595
<i>budgets annexes</i>	0	0	0	0	19 210
<b>cpte 119 - dot. aux prov. pour chges de personnel liées au CET</b>	2 820 830	1 357 993	978 102	1 452 918	1 614 954
dont					
<i>budget général</i>	2 820 830	1 357 993	978 102	1 325 521	1 563 440
<i>budgets annexes</i>	0	0	0	127 397	51 514

Source : comptes financiers

Les écarts constatés entre le crédit du compte 143 et le compte 68743 s'expliquent, selon le CHRU, par des corrections effectuées en situation nette en 2012 et 2013.

Ces corrections concernaient en 2012 un rattrapage des jours de CET qui auraient dû être provisionnés les années antérieures (antérieurement, l'hôpital faisait une estimation sur le nombre de jours placés et consommés pour le personnel médical à fin d'année N-1). Ainsi, la provision réelle 2011 s'élevait à 10 564 239 € et la provision 2011 calculée sur les chiffres 2010 était de 9 035 433 €, soit la différence de 1 528 806 € constatée.

En 2012, il a été doté une provision de 1 325 521 € correspondant au solde des jours mis sur le CET pour le personnel médical et non médical. Le solde au 31 décembre 2012 pour le personnel médical aurait dû être de 21 933 jours et non 20 493 jours, soit une différence de 1 440 jours valorisés à 300 € auxquels on applique un taux de charges de 45 %, soit un montant de 626 400 €. La provision devait donc être dotée de 626 400 € en situation nette.

Cependant, il a été nécessaire d'annuler une fois cette somme qui avait été prise en compte deux fois, dans la comptabilisation de la reprise et également dans la prise en compte dans le calcul de la provision.

Afin de régulariser la situation, le CHRU a effectué une correction d'erreur par des débits du compte 119 – crédit compte 143 pour un montant total de 2 155 206 euros soit 1 528 806 € en 2012 et 626 400 € en 2013.

**Tableau 16 : Valorisation des jours sur les CET des personnels médicaux et non-médicaux (en euros)**

<b>personnels non médicaux</b>	
<b>Nb de jours épargnés</b>	<b>10 873</b>
catégorie A	5 501
catégorie B	2 727
catégorie C	2 645
<b>Valorisation hors charges</b>	<b>1 077 710</b>
catégorie A (125 €/jour)	687 625
catégorie B (80 €/jour)	218 160
catégorie C (65 €/jour)	171 925
<b>personnels médicaux</b>	
<b>Nb de jours épargnés</b>	<b>25 908</b>
<b>Valorisation (300)</b>	<b>7 772 400</b>
<b>Estimation du compte de provision</b>	<b>8 850 110</b>

Source : CHRU

Par ailleurs, la différence entre l'estimation (8 850 110 €) et la somme réellement provisionnée (compte 143) s'explique par le fait que le CHRU estime le montant de la provision au coût moyen de l'indemnisation en y ajoutant des charges et non au coût réel par agent. Pour les personnels non médicaux, le taux de charges est de 20 % et de 45 % pour les personnels médicaux, soit un montant toutes charges comprises de 12 110 306 €, somme qui correspond à la balance de sortie 2013 du compte 143.

## 6.6 LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

L'instruction codificatrice n° 07-004-M21 du 16 janvier 2007 précise que les provisions pour risques et charges sont évaluées à l'arrêté des comptes. Elles sont constatées dès lors qu'il existe une obligation légale, réglementaire, conventionnelle ou reconnue par l'établissement, vis-à-vis d'un tiers, dont il est certain ou probable qu'elle entraînera une sortie de ressources au profit de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. Ce sont des passifs certains dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

### 6.6.1 LES PROVISIONS POUR LITIGES (C/1511)

**Tableau 17 : Les provisions pour litiges 2009-2013**

<b>PROVISIONS POUR LITIGES (en euros)</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>montant opérations de l'année cpte 1511</b>	171 000	1 548 655	774 178	1 317 430	2 294 071
cpte 1511 autres prov pour litiges (crédit)	1 377 655	0	883 430	1 497 052	0
cpte 1511 autres prov pour litiges (débit)	0	774 477	340 178	520 411	1 000 000
débit 68151- dotations prov pour risques	1 377 655	0	883 430	1 497 052	0
crédit 78151 - reprise sur provisions pour risques	0	774 477	340 178	520 411	1 000 000

Source : Comptes financiers

Les sommes inscrites au compte budgétaire 1511 correspondent principalement à des dotations constituées pour palier des risques d'indus et de sanctions financières consécutifs aux contrôles de l'assurance maladie. Le décalage entre les dotations (c/68151 : 2 732 737,00 €) et les reprises (c/78151 : 1 599 148,00 €) s'explique, d'après l'ordonnateur, par le fait que les provisions pour risques d'indus et de sanction suite à un contrôle de l'assurance maladie sur l'activité T2A sont basées sur l'estimation faite par le service d'information médicale, d'épidémiologie et d'économie de la santé (SIMEES).

Le SIMEES se réfère aux résultats du contrôle de l'assurance maladie, mais le taux d'anomalies et donc les indus et sanctions sont susceptibles de varier à chaque contrôle.

Les contrôles bisannuels de l'assurance maladie donnent généralement des anomalies sur 30 % des actes sélectionnés ce qui entraîne des redressements de l'ordre de 370 000 € comme ce fût le cas pour les deux derniers redressements définitifs notifiés. Les provisions constituées sont de l'ordre de 350 000 €.

La chambre rappelle qu'aux termes de l'instruction M21 (tome 1), sont comptabilisées au compte 1511 « Provisions pour litiges » les provisions « *constituées pour faire face au paiement de dommages intérêts, d'indemnités ou de frais de procès. Lorsque la charge est probable, une provision doit être constituée dès la naissance d'un risque avant tout jugement et être maintenue (en l'ajustant si nécessaire) tant que le jugement n'est pas définitif* ».

Ainsi, il aurait été plus juste d'utiliser le compte 1518, qui, selon l'instruction comptable M21, doit être servi notamment pour provisionner les « indus Caisse d'assurance maladie ».

### 6.6.2 LES AUTRES PROVISIONS POUR CHARGES (C/158)

Tableau 18 : Les provisions pour charges 2009-2013

PROVISIONS POUR CHARGE (en euros)	2009	2010	2011	2012	2013
<b>montant opérations de l'année cpte 158 (BE)</b>	7 381 131	12 728 502	11 165 504	12 289 296	8 348 046
cpte 158 autres prov pour charges (crédit)	6 668 373	1 573 209	4 116 443	0	0
cpte 158 autres prov pour charges (débit)	1 321 002	3 136 207	2 992 651	3 941 250	2 101 844
<i>cr 78158 rep. sur provisions - budget principal</i>	<i>1 298 523</i>	<i>3 126 397</i>	<i>2 990 345</i>	<i>3 861 660</i>	<i>2 079 258</i>
<i>cr 78158 rep. sur provisions- annexes</i>	<i>22 479</i>	<i>9 810</i>	<i>2 306</i>	<i>39 590</i>	<i>22 586</i>
total compte 78158	1 321 002	3 136 207	2 992 651	3 901 250	2 101 844
<i>dt 68158 dot. Prov. pour charges - budget principal</i>	<i>6 658 563</i>	<i>1 512 209</i>	<i>4 106 030</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>dt 68158 dot. Prov. pour charges - budgets annexes</i>	<i>9 810</i>	<i>61 000</i>	<i>10 413</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
total compte 68158	6 668 373	1 573 209	4 116 443	0	0

Source : Comptes financiers

Aucune dotation aux provisions n'est intervenue depuis 2012. Dans le cadre du plan de fiabilisation de ses comptes, le CHRU procède à la mise en conformité de ce compte dont le solde à fin 2013 s'élevait à 6 195 972 €. Ce dernier est principalement constitué de sommes relatives à des provisions d'un montant de 1,7 million d'euros (*provision allouée dans l'attente d'une redistribution ultérieure entre les établissements accueillant des internes*) et au programme hospitalier de recherche clinique, pour 3,1 millions d'euros.

### 6.6.3 LES PROVISIONS LIEES AUX CREANCES IRRECOUVRABLES

L'instruction codificatrice n° 07-004-M21 du 16 janvier 2007 précise que les comptes 491 et 496 sont débités par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciation des actifs circulants ». Les créances dont le recouvrement est compromis doivent donner lieu à constitution d'une dépréciation. Les pertes sur créances irrécouvrables sont enregistrées au débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » à hauteur des admissions en non-valeur prononcées par l'ordonnateur. Ainsi, lorsqu'une provision a été constituée pour la dépréciation du compte de redevables, la reprise vient atténuer la charge résultant de l'admission en non-valeur.

Sur la période contrôlée, il apparaît que, jusqu'en 2012, le niveau des provisions pour dépréciation (compte 491) couvrait le montant des créances irrécouvrables admises en non-valeur. Dans le cadre de la certification des comptes, le trésorier, en accord avec

l'ordonnateur, a établi une évaluation basée sur une méthode à la fois statistique et de suivi exhaustif selon le montant et l'ancienneté des créances, et basée sur l'expérience des années précédentes

Le CHRU a procédé à une correction en situation nette du compte 491 de 1 140 000 €. Cette méthode a permis de provisionner pour l'avenir les sommes nécessaires pour couvrir les futures pertes sur créances.

Si le compte 491 couvre chaque année le montant des créances irrécouvrables, pour les exercices 2010 et 2013, la chambre constate qu'aucune reprise de provisions n'a été enregistrée au compte 78174 pour les montants inscrits au 654, soit 467 621 € en 2010 et 655 962 € en 2013. Il y a donc sur ces deux exercices un manque de fiabilité des comptes qui a eu pour conséquence de ne pas rendre sincère les résultats affichés. La chambre a pris note de l'engagement du CHRU au cours du contrôle de passer désormais, dans le cadre de la fiabilisation des comptes, les écritures complètes prescrites par les instructions comptables.

**Tableau 19 : Les provisions pour dépréciation des comptes de tiers 2009-2013**

<b>DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS (en euros)</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>montant opérations de l'année cpte 491 (solde en début d'année)</b>	<b>520 693</b>	<b>500 000</b>	<b>500 000</b>	<b>460 000</b>	<b>2 169 000</b>
c/ 491 dépréciations des comptes de tiers (crédit)	465 587	0	460 000	2 169 000	114 790
c/ 491 dépréciations des comptes de tiers (débit)	486 280	0	500 000	460 000	0
<i>c/68174 dot. aux prov. pour dépréciations des créances - budget princ.</i>	<i>465 587</i>	<i>0</i>	<i>460 000</i>	<i>1 029 000</i>	<i>91 296</i>
<i>c/68174 dot. aux prov. pour dépréciations des créances - budgets annexes</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>22 025</i>
<b>Total c/68174</b>	<b>465 587</b>	<b>0</b>	<b>460 000</b>	<b>1 029 000</b>	<b>113 321</b>
<i>c/78174 reprises sur dépréciations des créances -budget princ.</i>	<i>486 280</i>	<i>0</i>	<i>500 000</i>	<i>460 000</i>	<i>0</i>
<i>c/78174 reprises sur dépréciations des créances - budgets annexes</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<b>Total c/78174</b>	<b>486 280</b>	<b>0</b>	<b>500 000</b>	<b>460 000</b>	<b>0</b>
c/654 pertes/créances irr. - budget princ.	486 280	467 402	457 233	488 732	655 962
c/654 pertes/créances irr. - annexes	913	219	2 360	6 854	
<b>total 654</b>	<b>487 193</b>	<b>467 621</b>	<b>459 593</b>	<b>495 586</b>	<b>655 962</b>

Source : Comptes financiers

## **7 LA SITUATION FINANCIERE**

### **7.1 LA SITUATION FINANCIERE RETROSPECTIVE**

#### **7.1.1 L'EVOLUTION DES RESULTATS**

Le budget principal représente en moyenne 97 % des recettes totales de fonctionnement, les écoles et instituts de formation paramédicale et de sage-femme, 1,25 %, l'EHPAD de l'Ermitage et les activités sociales et médico-sociales<sup>19</sup>, chacun 0,75 %. Dès lors, l'analyse ci-après portera essentiellement sur les données du budget principal.

<sup>19</sup> CRA : centre régional de l'autisme ; CAMSP : centre d'action médico-social précoce ; CSAPA : centre de soins, d'accompagnement et de prévention en addictologie.

**Tableau 20 : Résultats par budget - 2009-2013**

	2009	2010	2011	2012	2013
<i>Budget principal H</i>	1 381 562,20	3 272 504,18	579 003,97	862 463,23	- 4 686 804,01
<i>Budget "E" - EHPAD de l'Ermitage</i>	5 088,60	- 73 046,90	154 473,84	56 053,88	2 689,24
<i>Budget A – DNA</i>	308 865,93	412 347,21	0,00	0,00	0,00
<i>Budget C – Écoles</i>	28 410,89	- 22 373,01	71 306,22	62 079,09	123 170,50
<i>Budget P1 – CRA</i>	451 800,00	302 293,54	- 271 708,00	- 137 927,27	144 205,55
<i>Budget P2 – CAMSP</i>	37 625,29	30 381,40	45 045,70	- 45 196,10	- 223 717,55
<i>Budget P3 - CSAPA (CCAA avant 2011)</i>	- 5 522,22	18 413,44	153 786,05	53 226,08	29 207,56
<i>Budget P4 – CSST</i>	123 885,89	102 116,54	0,00	0,00	0,00
<b>Budget consolidé</b>	<b>2 331 716,58</b>	<b>4 042 636,40</b>	<b>731 907,78</b>	<b>850 698,91</b>	<b>- 4 611 248,71</b>

Source : Comptes financiers

Les résultats du budget principal des exercices antérieurs étaient fortement négatifs (4,8 millions d'euros en 2007 et 9,5 millions en 2008). La mise en place de la tarification à l'activité et une rémunération des actes moins favorables au CHRU est avancée par l'administration hospitalière pour expliquer ces résultats. En 2009, avec une redéfinition des groupes homogènes de séjour (GHS), une meilleure prise en compte dans les tarifs des pathologies lourdes, une maîtrise de la masse salariale et un développement de l'ambulatoire, le déficit s'est réduit. Toutefois, le résultat baisse dès 2011 et devient négatif en 2013, année au cours de laquelle l'évolution des dépenses a été d'environ le double de celle des recettes, respectivement de 1,96 % contre 1 %.

## 7.1.2 L'ANALYSE DES PRINCIPALES RECETTES ET DES CHARGES DU BUDGET PRINCIPAL

### 7.1.2.1 LE CODAGE ET LA FACTURATION

#### Le codage

Le codage des actes et séances revêt une importance particulière pour l'optimisation des recettes, dans le cadre de la tarification à l'activité. Le département d'informatique médicale du CHRU, dénommé le service d'information médicale, d'épidémiologie et d'économie de la santé (SIMEES) est rattaché au pôle « santé publique et produits de santé » avec la pharmacie.

Organisé en quatre secteurs, sa principale mission est le contrôle de la qualité du codage (MCO (90 % de l'activité), SSR et psychiatrie), ce dernier étant réalisé par les services cliniques.

Le SIMEES effectue une vérification proche de 100 % du codage. Environ 15 % des séjours sont corrigés. Les gains mesurés après recodage s'élèveraient selon l'administration hospitalière à 16 millions d'euros pour 2013.

## La facturation

Le CHRU est engagé dans le projet de la facturation individuelle des établissements de santé (FIDES) pour les actes et les consultations, qui doit être opérationnel au 1<sup>er</sup> janvier 2016<sup>20</sup>.

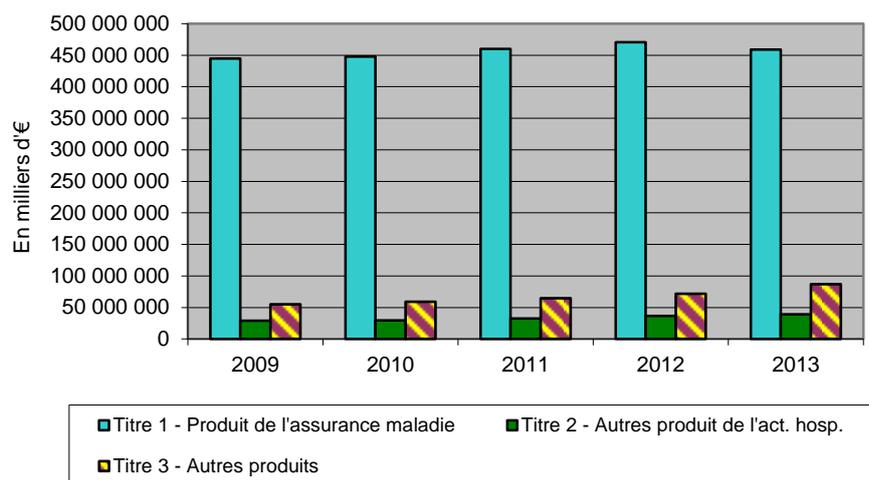
Il continue d'apporter des améliorations dans le recueil et la saisie des actes notamment dans la cadre de la démarche de certification avec la mise en place du contrôle interne sur le cycle des recettes. Le CHRU prévoit par ailleurs de changer de logiciel de saisie des actes d'ici à 2016.

### 7.1.2.2 LES PRODUITS

Tableau 21 : Les produits d'exploitation- 2009-2013

STRUCTURE DES RECETTES D'EXPLOITATION							
en €	2009	2010	2011	2012	2013	évol. 2013/2009	évol. moy annuelle
<b>Titre 1 - Produit de l'assurance maladie</b>	444 700 257	447 577 705	459 808 776	470 628 443	458 621 195	3,13%	0,77%
% des recettes totales	84%	83%	83%	81%	78%		
<i>Evolution annuelle</i>		0,65%	2,73%	2,35%	-2,55%		
<b>Titre 2 - Autres produit de l'act. hosp.</b>	28 916 189	29 739 843	32 371 548	36 560 041	38 983 447	34,82%	7,75%
% des recettes totales	5%	6%	6%	6%	7%		
<i>Evolution annuelle</i>		2,85%	8,85%	12,94%	6,63%		
<b>Titre 3 - Autres produits</b>	54 707 807	59 017 863	64 198 164	71 583 862	86 949 680	58,93%	12,28%
% des recettes totales	10%	11%	12%	12%	15%		
<i>Evolution annuelle</i>		7,88%	8,78%	11,50%	21,47%		
<b>Total</b>	<b>528 324 253</b>	<b>536 335 411</b>	<b>556 378 488</b>	<b>578 772 346</b>	<b>584 554 322</b>	10,64%	2,56%
<i>Evolution annuelle</i>		1,52%	3,74%	4,02%	1,00%		

Source : Comptes financiers



Les recettes totales ont progressé régulièrement jusqu'en 2013 (+ 3,13 %) tandis que celles du titre 1 qui représentent près de 80 % des recettes totales, ont baissé de 2,5 % entre 2012 et 2013. Cette baisse conséquente a été compensée par une progression constante des recettes des autres titres, ce qui a permis de maintenir une légère augmentation de 1 % du total des recettes sur la même période.

<sup>20</sup> Décret n° 2014-1766 du 31 décembre 2014 modifiant le décret n° 2014-787 du 8 juillet 2014 relatif aux modalités calendaires de la généralisation de la facturation individuelle des établissements de santé mentionnés aux a, b et c de l'article L. 162-22-6 du code de la sécurité sociale.

La baisse du titre 1 s'expliquerait selon l'administration hospitalière par une diminution du nombre de séjours couplée à un retraitement des tarifs et à des travaux de maintenance de la classification de groupes homogènes de malades (*les travaux de maintenance auraient généré un manque à gagner de 3 M€ selon l'administration hospitalière*). Concernant les autres recettes du titre 1, la baisse globale des MIGAC en 2013 a été compensée par les recettes provenant du fonds d'intervention régional (FIR) comptabilisées au titre 3.

Les recettes du titre 2 (produits provenant des patients et organismes complémentaires et compagnies d'assurance) progressent régulièrement.

Les autres produits de l'activité hospitalière, en hospitalisation complète, en représentent la plus grande part. Ils ont fortement progressé en 2011 du fait de la mise en place de la facturation du supplément pour chambre individuelle.

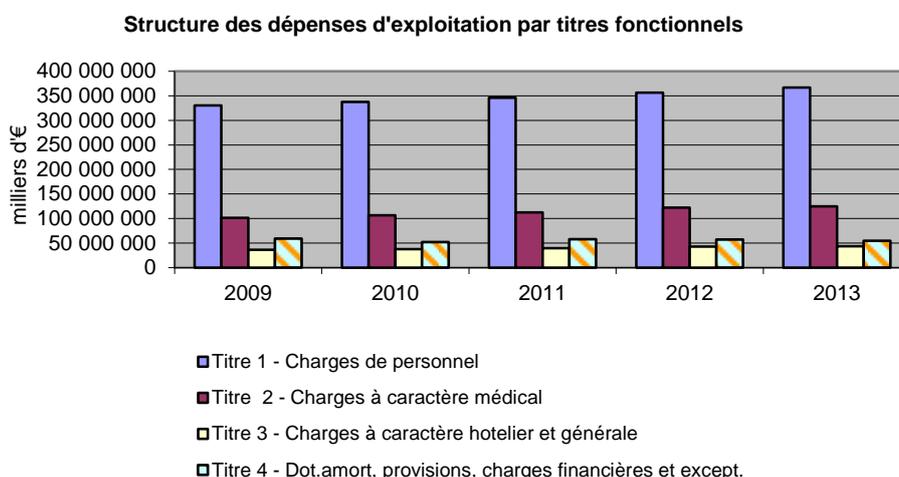
Le titre 3 (autres produits non liés à l'activité) connaît des augmentations annuelles très importantes notamment en 2013 par l'augmentation du FIR<sup>21</sup> (+ 15 millions par rapport à 2012).

### 7.1.2.3 LES CHARGES

**Tableau 22 : Les dépenses d'exploitation 2009-2013**

STRUCTURE DES DEPENSES D'EXPLOITATION							
En euros	2009	2010	2011	2012	2013	évol. 2009/2013	évol. moy an.
<b>Titre 1 - Charges de personnel</b>	330 455 031	337 549 204	345 774 115	356 429 242	367 037 070	11,07 %	2,66 %
% des charges totales	62,71 %	63,32 %	62,21 %	61,68 %	62,29 %		
<i>Évolution annuelle</i>		2,15 %	2,44 %	3,08 %	2,98 %		
<b>Titre 2 - Charges à caractère médical</b>	101 333 947	106 401 857	112 694 435	121 943 368	124 731 244	23,09 %	5,33 %
% des charges totales	19,23 %	19,96 %	20,28 %	21,10 %	21,17 %		
<i>Évolution annuelle</i>		5,00 %	5,91 %	8,21 %	2,29 %		
<b>Titre 3 - Charges à caractère hôtelier et générale</b>	36 032 032	37 313 785	39 398 244	42 510 458	43 175 526	19,83 %	4,63 %
% des charges totales	6,84 %	7,00 %	7,09 %	7,36 %	7,33 %		
<i>Évolution annuelle</i>		3,56 %	5,59 %	7,90 %	1,56 %		
<b>Titre 4 - Dot.amort, provisions, charges financières et except.</b>	59 121 680	51 798 061	57 932 690	57 026 815	54 297 287	- 8,16 %	- 2,11 %
% des charges totales	11,22 %	9,72 %	10,42 %	9,87 %	9,21 %		
<i>Évolution annuelle</i>		- 12,39 %	11,84 %	- 1,56 %	- 4,79 %		
<b>Total</b>	<b>526 942 690</b>	<b>533 062 907</b>	<b>555 799 484</b>	<b>577 909 883</b>	<b>589 241 127</b>	11,82 %	2,83 %
<i>Évolution annuelle</i>		1,16 %	4,27 %	3,98 %	1,96 %		

<sup>21</sup> Fonds d'intervention régional des agences régionales de santé



Les dépenses de personnels (titre 1), constituent le premier poste budgétaire (62,29 % du total des dépenses). Elles croissent de façon constante et régulière, de près de 2,66 % par an entre 2009 et 2013. Les charges des personnels non médicaux, qui représentent les  $\frac{3}{4}$  des dépenses du titre 1, ont crû moins vite que celles des personnels médicaux entre 2012 et 2013 (2,63 % versus 4,10 %).

Hormis les mesures salariales et protocolaires (en 2013 ces mesures représentaient 60 % de la hausse) et l'indemnisation des CET, ces progressions s'expliquent également par une augmentation des effectifs, certes maîtrisée, liée à une activité qui demeure croissante. Concernant les personnels médicaux, les évolutions sont sensiblement les mêmes malgré un tassement en 2013 des ETPR<sup>22</sup>.

Les charges à caractère médical (1/5 des dépenses) progressent moins vite entre 2012 et 2013 (2,3 %) qu'entre les exercices précédents (8,2 % entre 2011 et 2012), mais demeurent élevées sur la période, plus de 5,33 % en moyenne par an. L'hôpital précise que cette hausse est le reflet de variations dans toutes les catégories de produits (notamment le prix des molécules onéreuses, dispositifs médicaux et chirurgicaux plus nombreux...), ainsi que du développement et de la consolidation d'activités de référence comme par exemple les greffes ou les transplantations hépatiques.

**Tableau 23 : Les soldes intermédiaires de gestion 2009-2013**

Soldes (en milliers d'euros)	2009	2010	2011	2012	2013
<i>Excédent brut d'exploitation</i>	42 031	35 619	39 878	39 248	30 289
<i>Marge brute</i>	47 212	40 648	44 650	44 061	34 617
<i>Résultat d'exploitation</i>	4 853	5 877	2 613	4 318	- 3 266
<i>Résultat courant</i>	- 1 190	- 1 722	- 5 322	- 3 380	- 10 488
<i>Résultat exceptionnel</i>	2 571	4 995	5 901	4 243	5 801
<i>Résultat net</i>	1 382	3 273	579	862	- 4 687

L'excédent brut d'exploitation (*marge brute - autres produits et charges de gestion courante*) a baissé de près de 30 % entre 2012 et 2013 et demeure au niveau le plus faible sur la période examinée.

Le résultat d'exploitation devient négatif en 2013. La marge brute (*produits - charges courantes*) qui permet à l'établissement de financer ses charges financières,

<sup>22</sup> ETPR : équivalents temps plein rémunérés

d'amortissement et de provisions et ses investissements, est relativement stable jusqu'en 2012. Elle s'est dégradée en 2013 et ne permet plus de couvrir les charges nettes d'amortissement.

Le taux de marge brute (*marge brute/produits courants*), situé à 9 % en 2009 puis autour de 8 % entre 2010 et 2012, est tombé à 6,2 % en 2013. Ce dernier résultat situe le CHRU de Tours dans la moyenne basse des établissements de même catégorie.

À la clôture de l'exercice 2014, le CHRU a enregistré un résultat d'exploitation supérieur de deux millions d'euros par rapport à l'EPRD<sup>23</sup> initial, soit un résultat déficitaire de 1,998 M€. Cependant, le taux de marge brute ne progresse que de 0,1 % par rapport à 2013, cela malgré les mesures de réductions capacitaires (moins 33 lits d'hospitalisation complète en orthopédie, ophtalmologie, ORL et gynécologie) tardivement mises en place en raison de blocages internes, et la maîtrise de masse salariale (- 24 ETP) fin 2014 et poursuivies début 2015.

Compte tenu de la dégradation de sa situation financière, il conviendrait que le CHRU s'attache à maîtriser le niveau des dépenses par rapport à l'activité et aux produits qu'elle génère afin de rétablir les équilibres financiers, et notamment une marge brute suffisante pour faire face aux remboursements du capital de la dette et aux investissements.

### 7.1.3 LES INVESTISSEMENTS

Sur la période étudiée, le CHRU a réalisé des investissements conséquents (Cf. *schéma directeur*) qui, outre une augmentation du recours à l'emprunt, impliquent une charge d'amortissement conséquente.

Le taux de réalisation des dépenses d'investissement est en moyenne de 90 % et de 88 % si l'on se tient aux seules dépenses d'immobilisations imputées au titre 2. Globalement, ces dépenses sont correctement prévues et réalisées (*chiffres comparables aux établissements de même catégorie*).

Les recettes sont diversement appréciées. Elles ont été sous évaluées de 2010 à 2012, notamment en ce qui concerne les dotations et subventions. Les emprunts sont réalisés à 100 %. Concernant l'exercice 2010, les emprunts mobilisés ont été supérieurs aux immobilisations réalisées (respectivement 71,5 M€ et 60,2 M€), situation paradoxale qui a permis un prélèvement sur le fonds de roulement moindre que celui prévu à l'EPRD.

Deux ratios permettent d'évaluer le niveau d'investissement et l'obsolescence des équipements et constructions de l'hôpital. (Source HospiDiag 2009-2013) :

L'intensité d'investissement qui mesure le dynamisme d'investissement de l'établissement est calculée en rapportant les flux d'investissement de l'année au total des produits. Ce dernier a été en progression jusqu'en 2010, dernier exercice de forts investissements (bâtiment B3 à Bretonneau) puis a fortement diminué. Depuis 2012, l'intensité d'investissement de l'hôpital est à rapprocher des moyennes les plus basses quelles que soient les comparaisons choisies (région, catégorie ou typologie).

<sup>23</sup> EPRD : état prévisionnel des recettes et des dépenses

Le taux de vétusté, divisé en deux catégories, mesure le besoin de rénovation ou reconstruction des bâtiments et celui de renouvellement des équipements.

Pour les bâtiments, les réalisations des derniers plans directeurs ont permis de moderniser les sites de Bretonneau et Trousseau. L'hôpital se situe, sur la période, dans les moyennes présentant un taux de vétusté le plus bas, notamment parmi l'ensemble des CHU. On note néanmoins une légère dégradation de ce taux au fil des exercices.

Pour les équipements, la situation est différente, le taux de vétusté est élevé et la tendance est au vieillissement de ceux-ci, supérieure à la moyenne régionale des établissements les plus vétustes, elle est comparable à celles d'établissements de même catégorie ou typologie les moins bien classés.

Selon l'ordonnateur les futurs efforts d'investissements devraient désormais porter sur le renouvellement des équipements mais sont tributaires des moyens financiers disponibles et des priorités des secteurs à développer.

**Tableau 24 : Les investissements 2009-2013**

En euros	2009	2010	2011	2012	2013
<i>Investissements annuels</i>	48 810 190	60 210 973	34 603 402	19 233 713	24 803 069
<i>Intensité de l'investissement</i>	9,2 %	11,2 %	6,2 %	3,3 %	4,2 %
<i>Taux de vétusté des équipements</i>	77,5 %	78,7 %	80,1 %	83,6 %	84,6 %
<i>Taux de vétusté des bâtiments</i>	35,40 %	38,8 %	37,2 %	40,8 %	43,5 %

Source : HospiDiag 2009-2013

#### 7.1.4 L'ANALYSE DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT

Le financement des investissements prévus dans l'EPRD est assuré par l'autofinancement que l'établissement dégage de son exploitation, net des remboursements de l'annuité en capital de la dette et/ou par le recours à des emprunts extérieurs.

Sur la période considérée, la capacité d'autofinancement baisse sensiblement (36 % en quatre ans). Cette tendance s'explique par les fluctuations du résultat d'exploitation mais également par la baisse des dotations aux provisions (*compte 158 par exemple*) ainsi que par de fortes variations des reprises sur provisions.

**Tableau 25 : La capacité d'autofinancement 2009-2013**

		2009	2010	2011	2012	2013
CAF	Budget principal	42 042 110	32 283 529	36 490 709	35 331 258	26 830 948
	Budgets consolidés	43 769 293	33 543 347	37 468 370	36 201 309	27 712 597
<i>remboursement K. emprunts</i>		16 756 659	55 430 467	35 551 773	17 707 462	18 599 201
CAF nette	Budget principal	25 285 451	- 23 146 938	938 936	17 623 796	8 231 747
	Budgets consolidés	27 012 634	- 21 887 120	1 916 597	18 493 847	9 113 396
Taux CAF brute	Budget principal	8,2 %	6,2 %	6,7 %	6,3 %	4,7 %
	Budgets consolidés	8,2 %	6,2 %	6,7 %	6,2 %	4,7 %
Taux CAF nette	Budget principal	60,14 %	-71,70 %	2,57 %	49,88 %	30,68 %
	Budgets consolidés	61,72 %	- 65,25 %	5,12 %	51,09 %	32,89 %

Source : Comptes financiers

L'évolution de la CAF nette (*CAF brute diminuée des annuités en capital de la dette*) est plus erratique du fait du rythme des remboursements de la dette avec notamment un pic en 2010. Cette année-là, le remboursement des annuités en capital de la dette était supérieur

au montant de la CAF brute, nécessitant un prélèvement sur le fonds de roulement. La CAF brute a été quasiment consacrée en totalité au remboursement de la dette en 2011. Depuis 2012, la CAF nette s'améliore en raison de la diminution du montant du capital de la dette à rembourser.

Le CHRU dispose d'une CAF brute jusqu'en 2012 qui le situe dans la moyenne des autres établissements hospitaliers, quelle que soit la comparaison retenue. En revanche, s'agissant de la CAF nette, il se situe dans les moyennes basses des EPS, en raison de l'importance de l'annuité en capital des emprunts à rembourser.

Même si la CAF s'est améliorée en 2014, le CHRU devra continuer à surveiller son évolution dans la cadre la politique de financement de ses futurs investissements.

### 7.1.5 L'ENDETTEMENT DU CENTRE HOSPITALIER

Le recours à l'emprunt a été très important jusqu'en 2010 avec l'achèvement des investissements importants sur le site de Bretonneau. Il est relevé que le CHRU a mobilisé un volume d'emprunts supérieur au montant des travaux à financer au cours des exercices 2009 et 2010 (respectivement 55,3 millions d'emprunts versus 48,8 millions de travaux et 71,6 par rapport à 60,2 millions de travaux), ce qui a conduit au paiement prématuré d'intérêts. Depuis 2011, le centre hospitalier a moins recouru à l'emprunt et il n'a pas souscrit de nouveau prêt en 2013.

Les intérêts de la dette, en augmentation par rapport à 2009, sont depuis stables sur la période mais demeurent une charge importante dans l'équilibre du compte de résultat.

**Tableau 26 : La dette 2009-2013 (en euros)**

	2009	2010	2011	2012	2013
<i>Encours de la dette au 31/12/N*</i>	191 925 592	208 077 843	198 150 292	189 942 830	174 022 201
<i>Emprunts nouveaux</i>	55 314 373	71 590 554	25 624 404	9 500 000	0
<i>Remboursement du capital</i>	16 756 659	55 430 467	35 551 773	17 707 462	18 599 201
<i>Charges d'intérêts - budget consolidé</i>	6 138 982	7 429 489	7 567 404	7 857 210	7 393 565
<i>Charges d'intérêts - budget principal</i>	5 800 707	7 125 287	7 268 077	7 579 278	7 137 916

\*hors ICNE Source : Comptes financiers

Trois indicateurs permettent notamment de mesurer l'importance et l'impact de cette dette.

L'indicateur *durée apparente de la dette* permet d'apprécier la capacité d'un établissement à rembourser sa dette, c'est-à-dire le nombre d'années d'autofinancement nécessaire pour éteindre l'encours de la dette si l'ensemble des ressources d'autofinancement (CAF) étaient consacrées à cet objectif.

Sur la période 2006-2009, cet indicateur oscille entre 4,6 ans en 2009 et 6,4 ans en 2010 et 2013, situant le CHRU dans les meilleures moyennes (*en 2012 pour l'ensemble des CHU, le décile le plus performant s'établissait à 3,5 ans et le moins bon à 13 ans*). Le CHRU dispose de marges suffisantes, le seuil théorique de 10 ans n'étant pas atteint. Cependant, avec la structure de la CAF qui se dégrade, la situation est à relativiser pour les prochaines années.

Cette tendance est confirmée par le ratio *capacité de remboursement de la dette* qui mesure le pourcentage de la dette que le CHRU pourrait théoriquement rembourser en une année et donc sa marge de manœuvre par rapport au remboursement de la dette. Ce ratio qui atteignait 19,1 % en 2012 se situe en 2013 à 15,9 %, la CAF diminuant plus vite que l'encours de la dette sur la période, respectivement de 36,6 % contre 9,3 %.

**Tableau 27 : Capacité de remboursement de la dette 2009-2013**

	2009	2010	2011	2012	2013
CAF	43 769 293	33 543 347	37 468 370	36 201 309	27 712 597
Encours de la dette	191 925 592	208 077 843	198 150 292	189 942 830	174 022 201
% remboursement encours par CAF	22,8 %	16,1 %	18,9 %	19,1 %	15,9 %

Source : Comptes financiers

Le ratio *d'indépendance financière* mesure le poids de l'endettement dans l'ensemble des ressources stables ou capitaux permanents au passif du bilan. Plus il est élevé, plus l'établissement est dépendant financièrement des organismes bancaires. Il est admis qu'il ne devrait pas dépasser les 50 %, seuil au-delà duquel le recours à l'emprunt devient difficile à envisager. Sur la période examinée il est relativement stable (44,6 % en 2010, 43,6 % 2012, et 42,7 % en 2013). Ce pourcentage situe le CHRU de Tours dans les meilleures moyennes de sa catégorie.

La structure de la dette. Au 31 décembre 2013, l'encours de la dette était réparti sur 12 prêteurs et 32 contrats dont le taux moyen est de 4,24 %. La durée de vie résiduelle moyenne de la dette restant à courir est de 9 ans et 11 mois et les échéances de remboursements s'étalent jusqu'en 2030. La dette du CHRU est constituée de produits non risqués.

Selon la classification de la charte Gissler, les produits cotés 1A, 1B et 2A ont un niveau de risque nul. Ce type de produits représente 89,79 % de la dette du CHRU. Depuis 2013, la dette du CHRU ne comporte que des produits simples, sans risque.

En 2013, un contrat classé antérieurement 4B (à taux variable) a été renégocié pour être sécurisé et devenir un contrat classé en 1A (taux fixe).

## 7.1.6 LE BILAN

### L'actif

Dans les biens stables, les immobilisations (90 % de l'actif total) ont enregistré une hausse de 15,5 % entre 2009 et 2013, les constructions, qui représentent les 2/3 de celles-ci, ont quant à elles progressé de 20 % sur la même période.

Dans les valeurs d'exploitation, les stocks ont peu évolué sur la période et se situent autour de 8 millions d'euros, les créances après une progression régulière ont baissé en 2013 (- 2,8 %), principalement à cause de la baisse des recettes liées à la T2A.

Les liquidités ont eu une évolution contrastée durant la période, notamment en 2011 avec une valeur faible. En 2013, elles s'établissaient à plus de 12,5 millions d'euros.

## Le passif

Parmi les financements stables d'investissement (80,6 % du passif en 2013), les fonds propres (apports et excédents) ont peu évolué sur la période, les amortissements ont fortement progressé (+ 40 %) compte tenu de l'importance des travaux. Les dettes, après une hausse jusqu'en 2010, ont depuis régulièrement baissé (tarissement des emprunts).

Les financements stables d'exploitation (résultat de l'exercice, réserves et provisions – 12,8 % du passif en 2013) baissent régulièrement sur la période de 16 %. L'essentiel de cette rubrique est constitué de provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations. Depuis 2006, le CHRU ne constitue plus de réserve et constitue régulièrement des reprises sur provisions (environ 5 à 6 millions par an). Les réserves de trésorerie (27,3 millions) représentent 22 % de ces financements.

Les dettes d'exploitation ont modérément augmenté sur la période (+ 11 %), même si leur pourcentage sur l'ensemble du passif ne varie pas, environ 6 %.

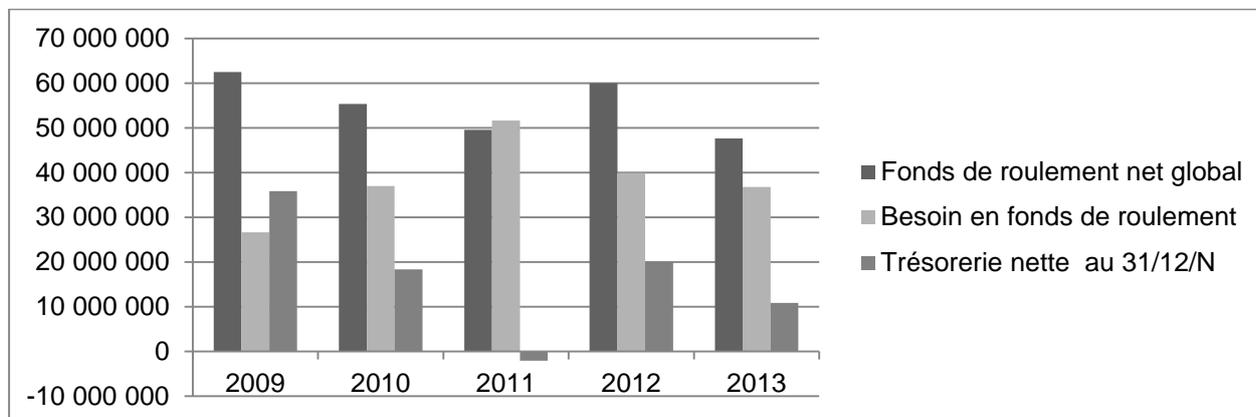
## Sa structure

L'analyse de la structure bilancielle repose sur trois notions : le fonds de roulement net global (FRNG)<sup>24</sup>, le besoin en fonds de roulement (BFR) et la trésorerie.

**Tableau 28 : La trésorerie nette 2009-2013**

<i>En euros</i>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<i>Fonds de roulement d'investissement</i>	- 86 219 199	- 90 008 065	- 92 541 873	- 75 957 057	- 75 184 825
<i>Fonds de roulement d'exploitation</i>	146 632 834	145 352 955	142 063 637	135 909 918	122 814 949
Fonds de roulement net global	60 413 635	55 344 890	49 521 764	59 952 861	47 630 124
<i>Variation du FRNG</i>		- 5 068 745	- 5 823 126	10 431 097	- 12 322 737
Besoin en fonds de roulement	26 633 342	36 975 868	51 612 089	39 950 803	36 788 016
<b>Trésorerie nette au 31/12/N</b>	<b>33 780 293</b>	<b>18 369 022</b>	<b>- 2 090 325</b>	<b>20 002 058</b>	<b>10 842 108</b>

<sup>24</sup> Le fonds de roulement net global (FRNG – composante stable) représente l'excédent des ressources stables après financement de l'actif immobilisé. Il sert à couvrir le besoin en fonds de roulement (BFR – décalage entre le recouvrement des créances et le paiement des fournisseurs – composante fluctuante) et donc à garantir une stabilité financière, la trésorerie (FRNG-BFR)



### Le fonds de roulement

Le fonds de roulement d'investissement (*FRI : différence entre les capitaux affectés au financement des investissements et les dépenses d'investissements*) est structurellement négatif sur la période en raison du financement d'importants travaux par des ressources propres d'investissement.

Le fonds de roulement d'exploitation (*FRE : différence entre les réserves, les fonds issus de l'exploitation et créances bloquées au titre de l'article 58*) a également diminué notamment à cause de la baisse des provisions réglementées et du résultat déficitaire de 2013.

Le fonds de roulement net global (*FRNG différence entre FRE et FRI*) est en baisse sur la période. La situation est à surveiller puisqu'excepté l'exercice 2012, la variation du fonds de roulement, a été négative et les ressources (*CAF, emprunts, subventions,*) ne permettaient plus de couvrir les emplois (*remboursement des dettes et immobilisations*). Il demeure néanmoins positif du fait de dotations aux amortissements en hausse et d'une CAF toujours positive.

En jours de charges courantes il se situe plutôt dans la médiane des établissements de mêmes catégorie et typologie avec une moyenne de 40 jours entre 2009 à 2012 et 32 jours en 2013.

### Le besoin en fonds de roulement

Il a augmenté jusqu'en 2011 avec depuis une tendance à la baisse. Les valeurs d'exploitation ont régulièrement progressé jusqu'en 2012 avant de subir une diminution en 2013 notamment à cause de la baisse des recettes de la caisse pivot liée à une activité moindre et des stocks.

Les dettes d'exploitation ont fortement baissé les premières années de la période sous revue et notamment en 2011 avant d'augmenter en 2012 et de se stabiliser.

La forte augmentation du besoin en fonds de roulement en 2011 est la résultante d'une diminution importante des dettes à court terme et d'une augmentation des créances à court terme. La diminution provient notamment de l'achèvement du remboursement de l'avance reçue de l'assurance maladie.

En jours de charges courantes, le CHRU, avec une variation importante du BFR, se situe plutôt dans la moyenne des établissements de même type.

### La trésorerie

La trésorerie est la différence entre le FRNG et le BFR, sur la période examinée, elle est positive, excepté en 2011.

La situation de la trésorerie du CHRU s'apprécie également par rapport aux délais de règlement des fournisseurs et du recouvrement des créances :

**Tableau 29 : Les dettes fournisseurs en nombres de jours 2009-2013**

	2009	2010	2011	2012	2013
<i>Dettes fournisseurs</i>	28,8	29,3	59,7	50,3	45,1
<i>Créances patients et mutuelles non recouvrées</i>	150,6	157,4	159,3	144,2	148,1

Source *Hospidiag*

Le délai de règlement des dettes fournisseurs a fortement augmenté en 2011 pour ensuite diminuer modérément et s'établir en 2013 à 45 jours, situant le CHRU dans les meilleures moyennes concernant les établissements de mêmes catégorie et typologie.

Le délai de paiement (pour l'ensemble des mandats) du comptable s'établissait en 2013 à 9 jours. On observe depuis 2011 une diminution des délais de recouvrement situant le CHRU dans les meilleures moyennes des hôpitaux de catégorie et typologie identiques.

## 7.2 ANALYSE PROSPECTIVE DE LA SITUATION FINANCIERE

L'état des prévisions des recettes et des dépenses est complété par le plan global de financement pluriannuel (PGFP) qui présente entre autre l'intérêt d'une projection à moyens termes de la stratégie financière de l'établissement et *in fine* de ses résultats financiers.

Même si le PGFP 2014 du CHRU de Tours est établi sur une séquence de 15 ans, ainsi que le recommande la DGOS, il apparaît basé sur des hypothèses d'évolution des recettes et des dépenses réalistes. Il convient cependant de relever que, compte tenu notamment de la charge financière et des dotations aux amortissements induites par les investissements importants réalisés précédemment, d'une part, et de l'effet de ciseaux des recettes et des dépenses antérieurement constaté, d'autre part, il ne prévoit le retour à l'équilibre du budget principal qu'à partir de 2021, une trésorerie négative sur la période et une progression annuelle de la CAF de 1% jusqu'en 2020. Dans ces conditions, le CHRU devra de nouveau recourir le recours à l'emprunt pour le financement des investissements, de l'ordre de 24 millions d'euros par an, hormis pour les exercices 2015 à 2018, années au cours desquelles un investissement plus soutenu est envisagé (33 millions d'euros en 2015 puis 41 millions d'euros par an de 2016 à 2018).

## ANNEXE 1 : PROCEDURE

Le tableau ci-dessous retrace les différentes étapes de la procédure telles qu'elles ont été définies par le code des juridictions financières (articles L. 243-1 à L. 243-6) :

Objet	Dates	Destinataires	Dates de réception des réponses éventuelles
Envoi de la lettre d'ouverture de contrôle	10/03/2014          19/05/2014	Mme Marie-Noëlle Gérard-Breuzard, ordonnateur en fonction M. Hubert Garrigue-Guyonnaud, ordonnateur du 30 janvier 2006 au 5 avril 2010 M. Jean-Pierre Bernard, ordonnateur du 6 avril 2010 au 6 août 2010 M. Bernard Roehrich, ordonnateur du 7 août 2010 au 31 décembre 2013 M. Olivier Boyer, ordonnateur du 1er janvier 2014 au 5 janvier 2014 M. le président du conseil de surveillance	
Entretien préalable	12/11/2014  27/11/2014  26/11/2014  27/11/2014  26/11/2014	Mme Marie-Noëlle Gérard-Breuzard, ordonnateur en fonction M. Hubert Garrigue-Guyonnaud, ordonnateur du 30 janvier 2006 au 5 avril 2010 M. Jean-Pierre Bernard, ordonnateur du 6 avril 2010 au 6 août 2010 M. Bernard Roehrich, ordonnateur du 7 août 2010 au 31 décembre 2013 M. Olivier Boyer, ordonnateur du 1er janvier 2014 au 5 janvier 2014	
Délibéré de la chambre	13/01/2015		
Notification du rapport d'observations provisoires (ROP)	01/04//2015	Mme Marie-Noëlle Gérard-Breuzard, ordonnateur en fonction M. Hubert Garrigue-Guyonnaud, ordonnateur du 30 janvier 2006 au 5 avril 2010 M. Jean-Pierre Bernard, ordonnateur du 6 avril 2010 au 6 août 2010 M. Bernard Roehrich, ordonnateur du 7 août 2010 au 31 décembre 2013 M. Olivier Boyer, ordonnateur du 1er janvier 2014 au 5 janvier 2014	28/05/2015 15/06/2015 Pas de réponse  Pas de réponse  14/04/2015  Pas de réponse
Délibéré de la chambre	24/06/2015		
Notification du rapport d'observations définitives (ROD1)	13/08/2015	Mme Marie-Noëlle Gérard-Breuzard, ordonnateur en fonction M. Hubert Garrigue-Guyonnaud, ordonnateur du 30 janvier 2006 au 5 avril 2010 M. Jean-Pierre Bernard, ordonnateur du 6 avril 2010 au 6 août 2010 M. Bernard Roehrich, ordonnateur du 7 août 2010 au 31 décembre 2013 M. Olivier Boyer, ordonnateur du 1er janvier 2014 au 5 janvier 2014	





« La société a le droit de demander compte  
à tout agent public de son administration »  
Article 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen

L'intégralité de ce rapport d'observations définitives  
est disponible sur le site internet  
de la chambre régionale des comptes du Centre, Limousin  
[www.ccomptes.fr/centre-limousin](http://www.ccomptes.fr/centre-limousin)

**Chambre régionale des comptes du Centre, Limousin**

15 rue d'Escures

BP 2425

45032 Orléans Cedex 1

Tél. : 02 38 78 96 00

[www.ccomptes.fr/centre-limousin](http://www.ccomptes.fr/centre-limousin)