



ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Inspection des finances IF
Finanzinspektorat FI

Rue Joseph-Piller 13, Case postale, 1701 Fribourg

T +41 26 305 31 40, F +41 26 305 31 41
www.fr.ch/if

RAPPORT N° 2018/38

du 26 juin 2018

relatif à l'audit de l'information financière de

Hôpital fribourgeois (HFR)

(DSAS)

Auteurs : Inspection des finances (IF) : Mme Irène Moullet, Mme Floriane L'Homme, M. Serge Reynaud
Mazars SA : MM. Pierre-Alain Coquoz, Alexandre Thévoz, Grégoire Epiney

Distribution : Conseil d'Etat

Nombre de pages : 64

Version : 0.9a

Liste des abréviations

ACE :	Autres charges d'exploitation
ANAMAT :	Indice de répartition pour les médicaments et le matériel médical
AP :	Autres prestations
CA	Conseil d'administration
CC :	Centre de coûts
CD	Conseil de direction
CDS :	Conférence suisse des directrices et directeurs cantonaux de la santé
CGF :	Contrôle de gestion financier
CPC	Coût par cas
DSAS :	Direction de la santé et des affaires sociales
DSIP :	Direction des systèmes d'information et projets
HFR :	Hôpital fribourgeois
HR Access :	Application informatique de gestion des salaires à l'Etat
IF :	Inspection des finances de l'Etat de Fribourg
LAMal :	Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie
LHFR :	Loi du 27 juin 2006 sur l'hôpital fribourgeois
OCP :	Ordonnance sur le calcul des coûts et le classement des prestations par les hôpitaux, les maisons de naissance et les établissements médico-sociaux dans l'assurance-maladie
Opale :	Outil informatique utilisé pour la comptabilité de l'HFR
PIG :	Prestations d'intérêt général
REKOLE :	Comptabilité analytique de H+
SERVCC	Table dans Opale (gestion de l'attribution des recettes)
SPO :	Service du personnel et d'organisation
SwissDRG :	« Swiss Diagnosis Related Groups », groupe homogène de diagnostic permettant la facturation des cas stationnaires
Tarmed :	Structure tarifaire pour la facturation des prestations médicales
UFI :	Unité finale d'imputation, telle que le cas administratif ou le mandat
WaveWare :	Outil de gestion des immobilisations et des intérêts calculatoires

SOMMAIRE

1.	RAPPORT DE SYNTHESE.....	6
2.	MANDAT ET DÉROULEMENT DE L'AUDIT.....	9
2.1.	MANDAT	9
2.2	BASES LEGALES.....	9
2.3	DOCUMENTS DE BASE – MOYENS DE CONTROLE	9
2.4	DEROULEMENT ET DESCRIPTION DE L'AUDIT.....	10
3.	RAPPORT DÉTAILLÉ.....	11
3.1.	ANALYSE DE LA QUALITE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.....	11
3.1.1.	COMPTABILITE ANALYTIQUE COMME BASE D'EVALUATION DU TARIF HOSPITALIER	11
3.1.2.	RESULTATS ANALYTIQUES	13
3.1.3.	RESULTAT REPARTITION SUR LES UNITS FINALES D'IMPUTATION (COUT PAR CAS)	15
3.1.4.	EVOLUTION DES CHARGES DE PERSONNEL.....	18
3.1.5.	COMPARAISON ENTRE COUTS EFFECTIFS ET COUTS SELON BUDGET.....	19
3.1.6	AJUSTEMENTS PASSES POUR L'ETABLISSEMENT ET LE BOUCLEMENT DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.....	24
3.1.7.	PROCEDURE POUR LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS OPALE	24
3.1.8.	CENTRES DE COUTS	24
3.1.9.	INDICE ANAMAT ET ETAPES DE REPARTITION	24
3.1.10.	HONORAIRES DES MEDECINS (INDICE ANAHON)	25
3.1.11.	TRANSPORTS PATIENTS	26
3.1.12.	CREATION ET SUPPRESSION D'UN CC.....	26
3.1.13.	REVUE ET SUIVI DES COUTS DES CC.....	27
3.2.	REVUE SPECIFIQUE DES SYSTEMES D'INFORMATION	29
3.2.1.	CARTOGRAPHIE DES APPLICATIONS ET FLUX ENTRE LES INTERFACES	29
3.2.2.	BOUCLEMENT DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.....	30
3.2.3.	INTEGRALITE DES REVENUS	30
3.2.4.	REVUE DE CONTROLES INFORMATIQUES	35
3.3.	PERTINENCE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE POUR LES PRESTATIONS D'INTERET GENERAL (PIG) ET LES AUTRES PRESTATIONS (AP).....	40
3.3.1.	BILINGUISME	40
3.3.2.	PSYCHIATRIE DE LIAISON	41
3.3.3.	RESTAURANT DU PERSONNEL	41
3.3.4.	CRECHE	41
3.3.5.	PERMANENCE.....	41
3.3.6.	DISTORSION TARIFAIRE AMBULATOIRE.....	42
3.3.7.	SERVICE DES URGENCES	42



3.3.8.	TRANSPORT INTERSITES	42
3.3.9.	CC BATIMENT	42
3.3.10.	CC ADMINISTRATION DES RH	433
3.3.11.	RATIO DES COUTS INDIRECTS	43
3.3.12.	CONSTATATIONS GENERALES	43
3.4.	PROCESSUS BUDGETAIRE	45
3.4.1.	PROCEDURE BUDGETAIRE A L'HFR	45
3.4.2.	BUDGET DES CHARGES DE PERSONNEL.....	47
3.4.3.	BUDGET DES AUTRES CHARGES D'EXPLOITATION (ACE).....	48
3.4.4.	BUDGET DES RECETTES STATIONNAIRES ET AMBULATOIRES.....	48
3.4.5.	EQUILIBRE FINANCIER.....	49
3.5.	CONTROLLING FINANCIER ET REPORTING	50
3.5.1.	QUALITE DU REPORTING	50
3.5.2.	IMPLICATION DES PARTIES PRENANTES DANS L'ELABORATION DU REPORTING	50
3.5.3.	COMMUNICATION AVEC LA DSAS	51
3.6.	GESTION DES INVESTISSEMENTS	52
3.6.1.	PROCESSUS BUDGETAIRE DES INVESTISSEMENTS	52
3.6.2.	BUSINESS PLAN POUR LA JUSTIFICATION D'UN INVESTISSEMENT	53
3.6.3.	FINANCEMENT DES INVESTISSEMENTS	54
3.6.4.	SUIVI DES INVESTISSEMENTS	55
3.6.5.	PLAN DES INVESTISSEMENTS A MOYEN TERME	56
4.	DISCUSSION FINALE	57
5.	LISTE DES RECOMMANDATIONS	58

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Passerelle d’ajustement de la comptabilité financière vers l’analytique	13
Tableau 2 : Prise en compte ou non des PIG et AP.....	14
Tableau 3 : Répartition des coûts et des recettes sur les dossiers.....	15
Tableau 4 : Evolution des recettes et des coûts du domaine hospitalisé	16
Tableau 5 : Evolution de certains coûts répartis liés à l’exploitation.....	17
Tableau 6 : Evolution des charges de personnel	18
Tableau 7 : Evolution des charges de personnel des CC fournisseurs de services.....	19
Tableau 8 : Comparaison des charges matières, marchandises, services tiers et ACE.....	20
Tableau 9 : Comparaison CC Clinique médecine Meyriez	27
Tableau 10 : Charges salariales par direction pour l’année 2017.....	47
Tableau 11 : EPT par direction pour l’année 2017	48
Tableau 12 : Evolution des recettes stationnaires et ambulatoires brutes	49

1. Rapport de synthèse

Face aux difficultés financières croissantes rencontrées par l'hôpital fribourgeois (HFR) et conscient des défis à relever par celui-ci, le Conseil d'Etat s'est engagé sur un plan de mesures à mettre en place. Le but est de permettre à l'HFR de trouver, notamment, des solutions aux problèmes financiers de l'établissement.

Le Conseil d'Etat a pris connaissance de l'audit mené par l'Inspection des finances de l'Etat de Fribourg (IF) sur le processus de calcul des coûts relatifs aux Prestations d'intérêt général (PIG) et Autres prestations (AP). Il a également examiné les recommandations contenues dans le rapport y relatif du 22 janvier 2018. Suite à ce rapport, le Conseil d'Etat a confié à l'IF, le 19 février 2018, un mandat d'audit global de l'HFR portant sur les questions financières. L'analyse de la qualité de la comptabilité analytique, une revue spécifique des systèmes d'information, l'examen de la documentation du processus budgétaire et du controlling financier, le budget des investissements ainsi que le suivi du rapport du 22 janvier 2018 font l'objet de ce mandat.

Compte tenu de l'ampleur des travaux et du délai fixé pour leur exécution, l'IF a réalisé l'analyse en collaboration avec la société Mazars SA, laquelle signe également ce rapport.

Il faut relever que cet audit, malgré un environnement difficile, s'est déroulé dans de bonnes conditions grâce à l'engagement des collaborateurs de l'HFR. L'IF précise que les travaux effectués lors de cet audit permettent de répondre aux questions du Conseil d'Etat relatives à l'examen de la situation financière et non à d'autres thèmes en cours d'analyse à l'HFR, notamment l'étude du statut des employés et la sortie de la Loi sur le personnel de l'Etat (LPers).

Analyse de la qualité de la comptabilité analytique

Tout comme plus de 100 cliniques et hôpitaux en Suisse, l'HFR a obtenu, le 13 octobre 2015 et pour une durée de quatre ans, la certification REKOLE pour la tenue de sa comptabilité analytique. Ce label atteste une meilleure transparence de la comptabilité des coûts et des prestations. Il doit, sur le principe, renforcer la position de l'hôpital dans les négociations avec les partenaires tarifaires et permettre la comparaison des résultats avec les autres hôpitaux soumis aux mêmes conditions-cadres.

Si des efforts considérables ont été entrepris pour obtenir cette certification, les travaux menés sur la comptabilité analytique nous amènent à conclure que celle-ci sert exclusivement à se conformer aux exigences fixées dans l'Ordonnance sur le calcul des coûts et le classement des prestations par les hôpitaux (OCP) et la Loi concernant le financement des hôpitaux et des maisons de naissance. La comptabilité analytique n'est pas utilisée comme un véritable outil de gestion et les résultats tirés de celle-ci sont aujourd'hui difficilement exploitables et nécessitent des améliorations importantes.

Le bouclage de la comptabilité analytique est effectué une fois par année, durant le deuxième trimestre de l'exercice suivant. Il n'y a pas de bouclage intermédiaire, qui permettrait de présenter les résultats en cours d'année et éventuellement de prendre des décisions afin de corriger une situation insatisfaisante.

Enfin, la procédure d'établissement de la comptabilité analytique, extrêmement complexe, n'est pas suffisamment formalisée ni documentée. Elle doit être complétée et validée par la hiérarchie. La comptabilité analytique doit être simplifiée et revue. Il est nécessaire d'impliquer et de responsabiliser davantage les unités-métier dans l'élaboration du budget et l'examen des résultats analytiques. Le Conseil de direction (CD) et le Conseil d'administration (CA) doivent pouvoir utiliser la comptabilité analytique comme instrument de gestion pour leurs décisions stratégiques.

Revue spécifique des systèmes d'information

La comptabilité analytique de l'HFR repose sur de nombreuses applications. Des tests d'intégralité et d'exactitude entre les interfaces ne sont pas effectués. Des problèmes de fiabilité sont rencontrés sur des applications nécessaires à la facturation de certaines prestations. La majorité des prestations ambulatoires sont saisies sur de nombreux formulaires papier entraînant des risques accrus en matière d'exhaustivité et d'exactitude. Les contrôles informatiques généraux sur les applications impactant la comptabilité analytique doivent être renforcés.

Pertinence de la comptabilité analytique pour les PIG et AP

L'IF a intégré dans sa planification ordinaire 2017 le contrôle des PIG et AP versées par l'Etat à l'HFR en 2016, étant donné l'importance du montant concerné, soit plus de CHF 56 mios. Un rapport, contenant 14 recommandations, a été émis le 22 janvier 2018.

Dans son mandat du 19 février 2018, le Conseil d'Etat a demandé à l'IF de réaliser un suivi des recommandations émises dans son rapport.

Les collaborateurs de l'HFR ont pris très au sérieux les recommandations de l'IF et des travaux ont immédiatement été entrepris pour remédier aux problèmes constatés. Même si 11 recommandations sont à ce jour encore ouvertes, il est important de relever que toutes les recommandations ont déjà été abordées par l'HFR. Ce dernier doit poursuivre ses démarches afin d'améliorer la transparence et la crédibilité de ses demandes de financement à l'Etat, dans les plus brefs délais.

Processus budgétaire

Le processus d'établissement du budget d'exploitation ne repose sur aucune procédure formalisée déterminant les rôles et responsabilités de chacun et les tâches à réaliser. L'HFR se base essentiellement sur les connaissances et compétences de sa Direction des finances. Les unités-métier sont peu impliquées dans l'établissement du budget, ce qui entraîne une déresponsabilisation de celles-ci. Il est par conséquent difficile d'exiger de leur part un suivi budgétaire en cours d'année.

Le budget doit être établi sur la base d'objectifs précis et reposer sur la stratégie claire validée par le CA. De plus, le calendrier d'établissement du budget doit être revu afin de permettre à l'HFR de disposer d'un budget avant de débiter l'exercice.

Les charges de personnel représentent plus de 70% des charges d'exploitation de l'HFR. Pour cette raison, une attention particulière doit être portée à leur budgétisation. En outre, des engagements non-inscrits au budget doivent être exceptionnels et découler d'une procédure stricte, validée par la Direction.

Le budget des recettes doit également reposer sur des justificatifs permettant de comprendre, a posteriori, sur quelles bases les chiffres ont été définis.

Enfin, le budget 2018 présente une perte financière significative de CHF 22 mios, qui nécessite des décisions stratégiques importantes.

Controlling financier et reporting

L'HFR réalise des boucllements financiers chaque mois et les rapporte mensuellement à la direction et trimestriellement au CA. Cependant, ce reporting présente des chiffres globaux et n'offre pas les informations nécessaires à une prise de décision. En effet, le reporting n'est pas décliné par activité ou par direction et ne mentionne aucun indicateur clé de performance. En outre, peu de demandes spécifiques quant à la présentation des chiffres sont faites par le CD et le CA. Elles leur permettraient pourtant d'obtenir des informations utiles à leurs décisions opérationnelles et stratégiques.

Certains responsables d'unités-métier ont pris l'initiative de réaliser leurs propres tableaux de bord pour gérer leur domaine d'activité. Cependant, ces documents, quand ils existent, ne sont pas validés par le contrôle de gestion financier (CGF) et ne sont pas communiqués à la hiérarchie.

En cours d'année, l'établissement de projections du résultat est rendu difficile par l'estimation des recettes, étant donné le retard considérable pris dans la facturation des prestations.

Concernant les charges, la maîtrise de celles-ci doit être améliorée, en particulier dans le domaine des charges de personnel. En effet, les lacunes constatées au niveau de l'établissement du budget démontrent qu'il est impossible d'analyser l'évolution des charges de personnel par centre de coûts (CC).

Enfin, aucune analyse ultérieure n'est réalisée suite au lancement d'un nouveau projet ou d'une nouvelle activité par l'HFR. La réalisation des objectifs financiers décrits dans les « business plan » n'est pas suivie. Une telle revue permettrait, le cas échéant, de prendre les mesures correctives adéquates.



Gestion des investissements

L'art. 3 de la loi concernant le financement des hôpitaux et des maisons de naissance retient que l'Etat finance les prestations des hôpitaux qui présentent un plan quinquennal des investissements et garantissent le financement y relatif.

Si l'HFR a procédé à un recensement des besoins d'investissement pour la période 2018 à 2022, aucun plan d'investissement à moyen terme, lié à ce recensement, n'a pu nous être remis.

Les instructions budgétaires liées aux investissements ne sont pas suivies avec toute la rigueur nécessaire. De plus, ces instructions sont à compléter par des jalons décisionnels contraignants et une documentation relative à la priorisation des demandes reposant sur des critères précis.

Le calendrier d'établissement du budget des investissements doit être plus strict, de façon à s'assurer que le budget des investissements puisse être validé par le CA avant le début de l'exercice concerné.

Chaque investissement supérieur à CHF 250'000, validé par le CA, doit s'appuyer sur un business plan. Or, certains investissements analysés ne présentaient pas de business plan ou la qualité des justificatifs présentés étaient très hétérogène. La mise en place d'un plan de financement standardisé, contenant des critères d'exigences plus précis, permettrait un meilleur suivi des décisions d'investissement. De plus, les aspects financiers contenus dans ce document doivent faire l'objet d'une revue formelle par le CGF.

Le financement des investissements, sous l'angle de la détermination d'un « cash-flow » prévisionnel, doit également être abordé par l'HFR avant de décider l'engagement d'une dépense. En outre, l'impact financier des investissements sur le budget d'exploitation ne doit pas être négligé. Enfin, un suivi systématique de l'ensemble des investissements en cours doit être présenté régulièrement au CD et au CA.

Conclusions

D'une manière générale, les travaux menés par l'IF et Mazars SA débouchent sur un important potentiel d'améliorations dans tous les domaines audités. Les 67 recommandations de ce rapport doivent permettre à l'HFR de gérer ses finances conformément aux besoins d'un établissement de cette importance. Elles doivent également donner la possibilité à l'Etat d'avoir une vision claire quant à l'utilisation et au bien-fondé des montants octroyés à l'HFR.

2. Mandat et déroulement de l'audit

2.1. Mandat

Le mandat confié à l'Inspection des finances (IF) par le Conseil d'Etat le 19 février 2018 porte sur un audit financier global de l'HFR incluant les thèmes suivants :

- l'analyse de la qualité de la comptabilité analytique
- une revue spécifique des systèmes d'information en lien avec la comptabilité analytique
- un examen du processus budgétaire (fonctionnement et investissements)
- une évaluation de la documentation liée au controlling financier

Pour les thèmes susmentionnés, l'IF doit identifier les potentiels d'amélioration et émettre des recommandations.

En outre, l'IF est chargée d'effectuer le suivi des recommandations données dans le rapport No 2018/02 du 22 janvier 2018 relatif à l'audit des PIG et des AP octroyées à l'HFR pour l'année 2016.

Cet audit a débuté le 28 février 2018 par la présentation des objectifs de l'audit à l'HFR. Il s'est terminé le 26 juin 2018 au moment de la remise du rapport au Conseil d'Etat.

2.2. Bases légales

Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal) et ses dispositions d'application.

Ordonnance fédérale du 3 juillet 2002 sur le calcul des coûts et le classement des prestations par les hôpitaux, les maisons de naissance et les EMS dans l'assurance maladie (OCP).

Loi du 4 novembre 2011 concernant le financement des hôpitaux et des maisons de naissance.

Loi du 27 juin 2006 sur l'hôpital fribourgeois (LHFR).

Loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat (LFE).

2.3. Documents de base – Moyens de contrôle

Manuel REKOLE relatif à la comptabilité analytique à l'hôpital.

Documents remis par l'HFR, notamment :

HFR Procédures pour la comptabilité analytique dans Opale – Passerelle d'ajustements HFR pour les années 2015 à 2017 – Résultats par CC 2016 et 2017 – Descriptif PIG et AP – Budget 2018 (V7) – Présentations du budget au Conseil de direction (CD) – Reporting mensuels 2017 – Tableau de bord RH décembre 2017 – Instructions d'investissement – Business plans – Listes des investissements 2017 et 2018 validées par le CD et le CA.

Cartographie des applications liées à Opale – Liste des applications utilisées – Liste des utilisateurs de HR Access, Opale et WaveWare – Liste des collaborateurs actuellement en fonction – Liste des utilisateurs ayant des accès importants dans la comptabilité analytique – Stratégie 2018-2020 du système d'information.

Comptabilité analytique tenue sur Opale par l'HFR – Listes tirées du système de gestion des salaires dans HR Access – Mandats de prestations entre l'Etat de Fribourg et l'HFR 2017.

Entretiens avec les différents responsables.

2.4. Déroulement et description de l'audit

Compte tenu de l'ampleur des travaux à mener, l'IF a obtenu l'autorisation du Conseil d'Etat de collaborer avec la société Mazars SA durant cette mission.

L'analyse de la qualité de la comptabilité analytique a été menée dans un premier temps sur la base du document « HFR Procédures pour la comptabilité analytique » qui définit les étapes clés de l'établissement de la comptabilité ainsi que les procédures d'organisation et de contrôle à réaliser pour assurer la qualité de celle-ci. De plus, nous avons examiné les résultats dégagés par la comptabilité analytique au travers des passerelles d'ajustements établies pour la détermination du coût par cas (CPC) et analysé les résultats analytiques par centre de coûts (CC).

Comme la comptabilité analytique de l'HFR repose sur les informations figurant dans différentes applications, nous avons été amenés à effectuer des contrôles informatiques.

Dès lors, nous avons examiné les liens qui unissent ces logiciels. Cela nous a permis d'identifier les applications dans lesquelles des prestations sont saisies. Certaines ont été sélectionnées afin d'effectuer des contrôles visant à détecter d'éventuels problèmes d'intégralité des revenus. Nous avons ensuite examiné les activités réalisées par l'HFR pour assurer une gestion correcte des systèmes d'information. Les thématiques « sécurité logique » (par ex. gestion des utilisateurs) et « sauvegarde et plan de secours » (par ex. procédure de gestion en cas d'incident majeur) ont été analysées.

Suite à notre rapport No 2018/02 du 22 janvier 2018 sur les Prestations d'intérêt général (PIG) et les Autres prestations (AP), nous nous sommes concentrés sur le suivi des recommandations émises. Pour chacune d'elle, nous avons pu constater l'avancée des travaux réalisés par l'HFR et, dans certains cas, avons prolongé le délai accordé.

L'examen du processus budgétaire a principalement fait l'objet d'entretiens avec les responsables concernés. Notre objectif consistait à comprendre les différentes étapes de l'élaboration du budget jusqu'à sa validation formelle. En outre, nous avons comparé certains chiffres effectifs clés de l'exercice 2017 avec le budget afin de juger de la qualité de ce dernier. Enfin, nous avons revu la pertinence de certaines modifications effectuées entre les différentes versions du budget 2018.

Dans le cadre de l'examen du reporting financier, nous avons procédé à une revue des livrables ainsi qu'à des entretiens avec les personnes responsables. Notre objectif principal consistait à s'assurer de la qualité et de la pertinence du reporting en termes de contenu et de détail.

Concernant l'établissement du budget des investissements, nous avons revu les instructions à disposition et, sur la base d'un sondage, nous sommes assurés du respect du processus lié aux demandes d'investissements. De plus, la question du financement des investissements a également été analysée sous l'angle de la gestion du cash-flow et du fonds d'investissement. Enfin, nous avons revu le suivi des investissements effectués par le contrôle de gestion (CGF) ainsi que l'établissement du plan des investissements à moyen terme.

3. Rapport détaillé

3.1. Analyse de la qualité de la comptabilité analytique

3.1.1. Comptabilité analytique comme base d'évaluation du tarif hospitalier

Conformément à l'art. 49 al. 8 de la loi fédérale sur l'assurance-maladie (LAMal), le Conseil fédéral fait procéder à l'échelle nationale, en collaboration avec les cantons, à des comparaisons de coûts et de qualité des résultats médicaux entre les hôpitaux. Les tarifs hospitaliers sont déterminés selon l'art. 49 al. 1 LAMal en fonction de la rémunération des hôpitaux qui fournissent la prestation obligatoirement assurée, dans la qualité nécessaire, de manière efficiente et avantageuse. La Conférence suisse des directrices et directeurs cantonaux de la santé (CDS) publie des recommandations sur l'examen de l'économicité pour la détermination des hôpitaux efficients d'après l'article 49 al.1 LAMal.

Le modèle de tarif intégré ITAR_K et ses directives pour le calcul des coûts constitue la base de référence nationale pour la comparaison des coûts d'exploitation pertinents entre les hôpitaux. Le total des coûts sur la base de la comptabilité analytique selon H+ (REKOLE) pour les prestations stationnaires LAMal constitue le point de départ de l'analyse ITAR_K. Sans entrer dans les détails, le calcul des coûts d'exploitation par hôpital, pertinents pour cette comparaison, nécessite, entre autres :

- l'établissement d'une passerelle d'ajustement pour les délimitations matérielles et temporelles par rapport à la comptabilité financière
- l'exclusion des coûts non déterminants pour la fixation des tarifs pour les prestations stationnaires LAMal
- l'exclusion des coûts des prestations qui ne sont pas représentées dans la structure tarifaire SwissDRG appliquée pour l'année tarifaire (DRG non évalués) ou qui nécessitent des indemnités spéciales (rémunérations additionnelles, prestations SVK/FSA¹ telles que la transplantation d'organe)

L'HFR a obtenu le 13 octobre 2015 la certification REKOLE qui offre, sur le principe, la meilleure garantie d'un calcul uniforme des coûts et de la transparence des données sur les coûts. Selon les données présentées à la Direction de la santé et des affaires sociales (DSAS) en janvier 2018, la comptabilité analytique 2016 de l'HFR comprend 388 comptes, distingue 581 centres de coûts (CC), considère 600 étapes de répartition et 360 clés de répartition dont 55 clés manuelles.

Les CC obligatoires selon les normes REKOLE se répartissent entre les CC fournisseurs de services (par exemple infrastructure, direction, ressources humaines), les CC fournisseurs de prestations (par exemple salles d'opérations, urgences, laboratoire, soins) et les exploitations annexes telles que parking, crèche, exploitations de restaurants. Les coûts directs (médicaments, honoraires, etc.) sont imputés sur les unités finales d'imputation (UFI), soit les cas administratifs² et les mandats³. Dans la comptabilité analytique tenue par l'HFR sur Opale⁴, les autres coûts sont déversés en cascade en commençant par les CC fournisseurs de services puis les CC fournisseurs de prestations.

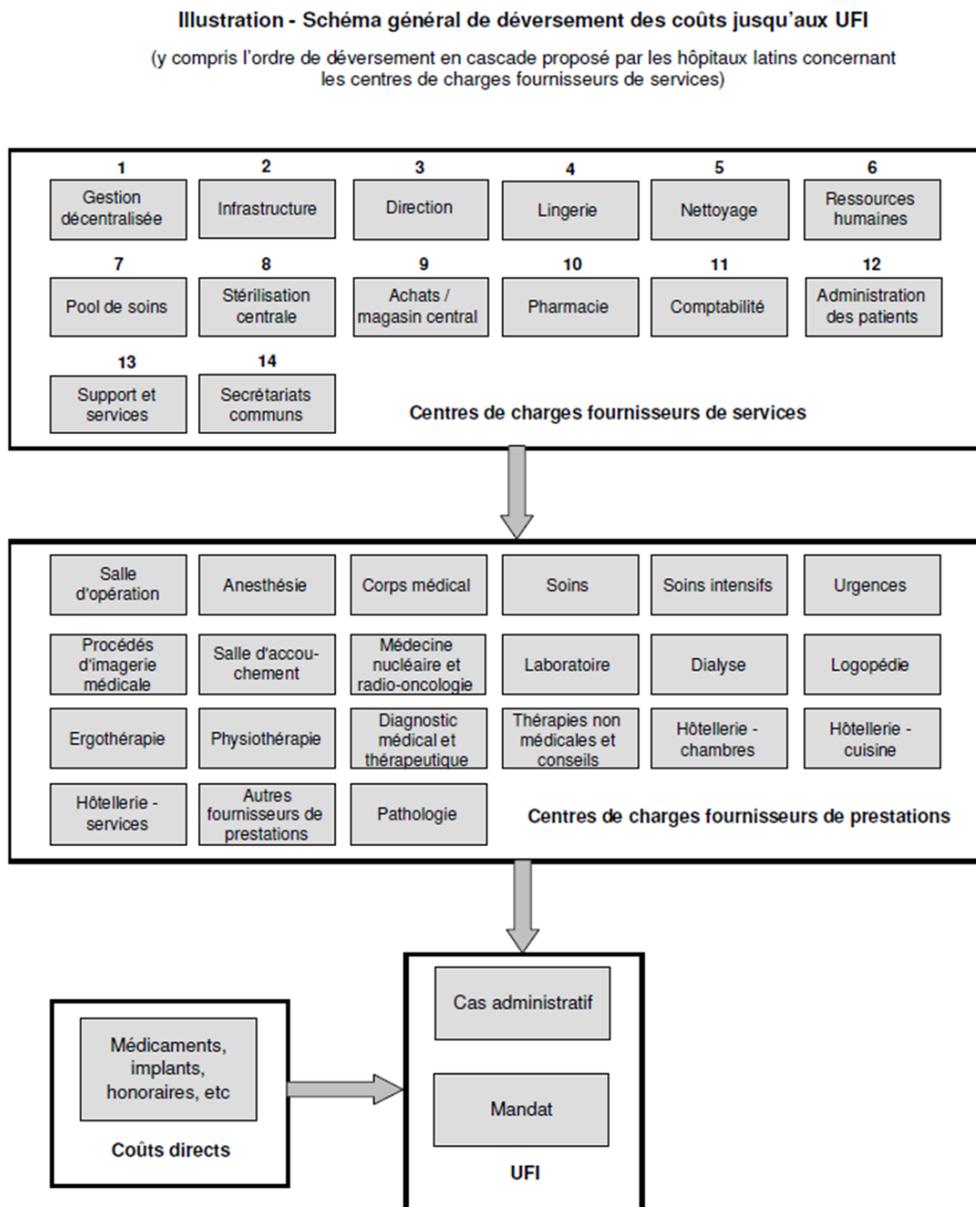
¹ Fédération suisse pour tâches communes des assureurs-maladie

² Prestations effectuées sur un patient de l'établissement

³ Prestations qu'un établissement hospitalier fournit sur commande à un tiers (par ex. hôpital, médecin de famille, visiteur ou membre du personnel)

⁴ Opale: Outil informatique (ERP) utilisé pour la comptabilité de l'HFR

Le schéma ci-après illustre le système de déversement des coûts jusqu'aux UFI :



La comptabilité analytique de l'HFR se présente sous deux variantes. La variante de base est transmise aux assureurs et permet le calcul du tarif de base. Dans cette variante, certaines Prestations d'intérêt général (PIG) et Autres prestations (AP) restent dans le calcul des tarifs ou en sont exclues selon une liste établie en fonction des recommandations de la CDS, respectivement de la DSAS. Ce sont les chiffres de la variante de base qui sont traités dans ce rapport.

La deuxième variante, REKOLE, reste interne à l'HFR. Elle intègre notamment l'ensemble des coûts PIG et AP.

3.1.2. Résultats analytiques

Dans la comptabilité analytique, différents niveaux de résultat sont distingués. Ces derniers se présentent comme suit pour les années 2015 à 2017 :

Tableau 1 : Passerelle d'ajustement de la comptabilité financière vers l'analytique

	2015	2016	2017	Δ2015/2017
	CHF	CHF	CHF	CHF
Résultat comptabilité financière *	2'016'377	-7'161'771	-14'553'419	-16'569'796
Intérêts calculatoires ¹⁾	-5'844'721	-5'966'324	-6'725'054	-880'333
Résultat analytique niveau 0	-3'828'344	-13'128'095	-21'278'473	-17'450'129
Produits exceptionnels	-7'269'825	-6'837'593	-9'389'114	-2'119'289
Charges exceptionnelles	8'035'842	5'092'291	5'385'463	-2'650'379
Intérêts passifs ²⁾	0	0	860'160	860'160
Résultat analytique niveau 1	-3'062'327	-14'873'397	-24'421'964	-21'359'637
PIG, AP, financement transitoire	-60'745'033	-55'962'798	-59'613'634	1'131'399
Résultat analytique niveau 2	-63'807'360	-70'836'195	-84'035'598	-20'228'238
Exploitations annexes, PIG et AP ³⁾	11'537'792	11'983'100	18'055'100	6'517'308
Résultat analytique niveau 3	-52'269'568	-58'853'095	-65'980'498	-13'710'930

Chiffres 2017 : selon situation au 18 mai 2018

* Bénéfice : +, perte : -

- ¹⁾ Intérêts calculés au taux de 3.7% sur la valeur d'acquisition, considérée pour moitié, des immobilisations corporelles
- ²⁾ Intérêts exclus du calcul du résultat analytique en 2017 sur recommandations de l'IF compte tenu de la prise en compte des intérêts calculatoires. En 2015 et 2016, ces intérêts se sont élevés respectivement à CHF 1'028'173 et CHF 944'557
- ³⁾ Exclusion des coûts imputables pour le calcul du coût par cas (CPC) variant d'une année à l'autre

Le résultat analytique 3 est celui qui est utilisé pour le calcul du CPC, voir 3.1.3 ci-après.

Commentaires :

La comparaison entre les années 2015 à 2017 montre une dégradation marquée des résultats analytiques, le résultat du niveau 2 passant de CHF -63.8 mios en 2015 à CHF -84 mios en 2017 soit une aggravation d'un peu plus de CHF 20 mios. Le résultat du niveau 3 retenu pour la répartition sur les UFI se monte à CHF -52.3 mios en 2015 contre CHF -66 mios en 2017 soit une détérioration de CHF 13.7 mios. La différence de CHF 6.5 mios entre la variation du résultat du niveau 2 (CHF 20.2 mios) et du niveau 3 (CHF 13.7 mios) s'explique essentiellement par des coûts liés à des PIG et AP inclus en 2016 mais exclus en 2017 du CPC, par exemple le surcoût lié au travail de nuit (voir tableau ci-après).

Pour le calcul du CPC, la DSAS s'est positionnée sur la prise en compte ou non des PIG et AP dans le tarif et, par conséquent des coûts, en se basant sur les recommandations de la CDS. L'HFR suit le plus souvent les positions de la DSAS.

Durant les années 2016 et 2017, il s'en est cependant écarté sur les positions suivantes :

Tableau 2 : Prise en compte ou non des PIG et AP

	2016		2017		Montants PIG et AP exclus du CPC en 2017*
	DSAS	HFR	DSAS	HFR	CHF
Restaurant du personnel	non	non	oui	non	
Financement des spécificités de la crèche	non	non	oui	non	
Buanderie	oui	oui	oui	non	200'000
Travail de nuit	oui	oui	oui	non	4'412'195
Pertes sur créances	non	oui	non	non	357'644
Département formation ⁵	non	oui	non	non	769'911

* Ce type de coûts était inclus en 2016.

Légende :

oui : pris en compte dans le calcul du CPC

non : sorti du calcul du CPC

Commentaires :

Les prises de position différentes par rapport aux recommandations de la DSAS n'ont pas été communiquées au préalable à cette dernière. La direction générale de l'HFR n'a pas été informée non plus des changements apportés dans le calcul du CPC en 2017.

Recommandation 1

Nous recommandons à la direction de l'HFR de prendre position sur les coûts à considérer pour le calcul du CPC. L'HFR doit informer la DSAS s'il n'entend pas suivre les recommandations de celle-ci quant à la prise en compte ou non de coûts liés aux PIG et AP.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

⁵ Formation post-grade des soins en anesthésie, soins intensifs et urgences ainsi que la formation pour les soins palliatifs

3.1.3. Résultat répartition sur les unités finales d'imputation (coût par cas)

Le résultat de la répartition des coûts et des recettes sur les dossiers de 2015 à 2017 se présente comme suit :

Tableau 3 : Répartition des coûts et des recettes sur les dossiers

	2015	2016	2017
	CHF	CHF	CHF
Stationnaire	-38'246'353	-44'750'465	-43'544'795
Ambulatoire	-14'735'898	-14'224'297	-22'044'958
Autres	712'683	121'667	-390'745
Résultat analytique niveau 3	-52'269'568	-58'853'095	-65'980'498
Stationnaire	273'187'544	282'436'321	276'569'789
Ambulatoire	150'461'871	159'648'421	170'333'181
Autres	6'626'282	6'921'063	8'042'233
Total des coûts considérés	430'275'697	449'005'805	454'945'203
Stationnaire	234'941'191	237'685'857	233'024'994
Ambulatoire	135'725'973	145'424'123	148'288'223
Autres	7'338'965	7'042'730	7'651'489
Total des recettes considérées	378'006'129	390'152'710	388'964'706
Nombre de cas			
Stationnaire	23'577	24'547	23'672
Ambulatoire	168'186	183'060	185'644
Coût par cas :			
Stationnaire	11'587	11'506	11'683
Ambulatoire	895	872	918
Recette par cas :			
Stationnaire	9'965	9'683	9'844
Ambulatoire	807	794	799

Chiffres 2017 : selon situation au 18 mai 2018

Commentaires :

La comparaison des coûts, recettes et résultats entre 2015 et 2017 est difficile, principalement pour les raisons suivantes :

- différence de traitement d'une année à l'autre de recettes ne pouvant pas être attribuées directement aux dossiers patients telles que les prestations ambulatoires non facturées et estimées en fin d'année ; selon les retraitements opérés, de telles recettes apparaissent en diminution des coûts (année 2016 un montant de CHF 2.2 mios) ou dans les recettes (en 2017 un montant de CHF 0.75 mio)
- prise en compte ou non de certains coûts dans le calcul du CPC (voir plus haut sous 3.1.2, pour les intérêts passifs, surcoût travail de nuit, etc.)
- modifications des clés de répartition et changements dans les étapes de répartition

Le tableau ci-dessus souligne la progression des coûts attribués à l'ambulatoire de plus de CHF 10.6 mios entre 2016 et 2017 (CHF 8.4 mios si l'on considère les recettes portées en 2016 en diminution des coûts). Il démontre également un résultat de l'ambulatoire qui se détériore de près de CHF 8 mios entre 2016 et 2017.

Pour le domaine stationnaire, l'évolution des recettes et des coûts entre 2015 et 2017 se présente ainsi :

Tableau 4 : Evolution des recettes et des coûts du domaine stationnaire

	2015	2016	2017	Δ 2016/2017
	CHF	CHF	CHF	CHF
Recettes :				
- aigus	209'062'038	211'086'029	204'088'260	-6'997'769
- non aigus	25'550'049	26'168'873	27'984'749	1'815'876
- divers	329'104	430'955	951'985	521'030
Total des recettes	234'941'191	237'685'857	233'024'994	-4'660'863
Coûts directs :				
- honoraires des médecins	10'703'904	12'559'281	10'309'573	-2'249'708
- médicaments, matériel médical	34'937'759	35'286'827	31'640'122	-3'646'705
- autres coûts directs	2'008'297	2'017'803	1'965'682	-52'121
Imputations internes prestations	0	0	32'323	32'323
Coûts répartis				
- exploitation	211'596'452	218'356'402	218'125'872	-230'530
- investissements	13'941'132	14'216'008	14'496'217	280'209
Total des coûts	273'187'544	282'436'321	276'569'789	-5'866'532

Chiffres 2017 : selon situation au 18 mai 2018

Commentaires :

Les recettes stationnaires régressent en 2017 d'un peu plus de CHF 4.6 mios par rapport à l'année 2016 et se situent même à un niveau légèrement inférieur à 2015. La diminution la plus marquée porte sur les cas LAMal aigus (recettes inférieures de près de CHF 7 mios par rapport à 2016) compensée partiellement par l'augmentation des recettes LAMal cas non aigus (+ CHF 1.8 mios).

Si les coûts régressent pour les raisons évoquées sous 3.1.2, l'évolution de ceux-ci entre 2016 et 2017 mérite néanmoins que des analyses soient réalisées afin d'expliquer la diminution :

- des honoraires des médecins de CHF 2.2 mios (en proportion supérieure à la régression des recettes)
- des coûts des implants de CHF 2.6 mios (compris dans la variation de CHF 3.6 mios des coûts des médicaments, matériel médical)

Un examen similaire semble nécessaire, si l'on considère l'évolution de certains coûts d'exploitation provenant de répartition, tels que présentés dans le tableau ci-après :

Tableau 5 : Evolution de certains coûts répartis liés à l'exploitation

	2015	2016	2017
	CHF	CHF	CHF
Buanderie et lingerie	2'652'279	2'926'814	2'024'848
Physiothérapie	5'056'558	5'271'582	5'858'935
Diagnostic médical et thérapeutique	328'188	281'957	1'007'446

Chiffres 2017 : selon situation au 18 mai 2018

Commentaires :

Le tableau ci-dessus souligne la progression des coûts du diagnostic médical et thérapeutique de 257% entre 2016 et 2017. Les coûts de la buanderie régressent de 31% sur la même période, alors que les coûts de la physiothérapie augmentent de 11%.

La rémunération des prestations réalisées se détermine sur la base de calculs des coûts tirés de la comptabilité analytique. Une attention particulière doit par conséquent être portée aux résultats en découlant. Actuellement, la comptabilité est clôturée au mois de mai, voire juin de l'année suivante et les informations ressortant de celle-ci sont peu examinées. De plus, les chiffres de la comptabilité analytique sont peu communiqués aux responsables unités-métier et sur des bases non formalisées.

La comptabilité analytique n'est donc pas un véritable outil de gestion.

Recommandation 2

Nous recommandons à l'HFR de raccourcir le temps nécessaire au bouclage de la comptabilité analytique et d'introduire un bouclage intermédiaire au 30 juin.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.06.2019

Recommandation 3

Nous recommandons à l'HFR d'analyser les chiffres tirés de la comptabilité analytique et de justifier les variations significatives constatées d'une année à l'autre.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.09.2018

Recommandation 4

Nous recommandons à la Direction des finances de communiquer les résultats de la comptabilité analytique aux responsables unités-métier de manière à sensibiliser ces derniers à la situation financière de l'HFR.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.09.2018

3.1.4. Evolution des charges de personnel

Selon les comptes 2017 publiés, les charges de personnel représentent 72.88% (71.07% en 2016) des charges d'exploitation (hors amortissements). La maîtrise des coûts de personnel est donc particulièrement importante.

Dans le cadre de notre examen, nous avons examiné l'évolution des charges de personnel entre 2015 et 2017 pour les CC fournisseurs de services, qui correspondent aux fonctions support. A ce sujet, nous renvoyons également au schéma figurant sous 3.1.1. Nous observons les chiffres suivants :

Tableau 6 : Evolution des charges de personnel

	2015	2016	2017	Δ 15/17	Δ 16/17
	CHF	CHF	CHF	%	%
Charges de personnel CC fournisseurs de services	49'126'666	51'894'852	56'329'200	14.66%	8.54%
Charges de personnel selon rapport annuel	305'959'508	320'243'434	336'500'807	9.98%	5.08%
Recettes d'exploitation selon rapport annuel	451'650'171	460'920'191	463'489'224	2.62%	0.56%

Chiffres 2017 des CC 1 à 18 selon situation au 9 avril

Commentaires :

La progression des charges de personnel des CC fournisseurs de services est nettement plus rapide que l'évolution des recettes. Elle est également plus élevée que la progression des charges de personnel des CC fournisseurs de prestations qui, contrairement au CC fournisseurs de services, génèrent des prestations facturables.

Recommandation 5

Nous recommandons à l'HFR de maîtriser les charges de personnel en général et celles des CC fournisseurs de services en particulier. L'évolution des charges de personnel doit être en lien avec celle des recettes pour respecter l'équilibre financier.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

3.1.5. Comparaison entre coûts effectifs et coûts selon budget

Nous avons procédé à une revue des CC 2016 et 2017 de manière à comparer les dépenses selon budget et les dépenses réelles. Pour présenter le résultat de notre examen, nous retenons ici encore les charges de personnel des CC fournisseurs de services.

Tableau 7 : Evolution des charges de personnel des CC fournisseurs de services

	Budget 2016	Réel 2016	Budget 2017	Réel 2017
	CHF	CHF	CHF	CHF
Salaires				
- médecins	2'834'446	3'123'312	4'488'791	1'213'504
- personnel soignant	4'083'136	3'895'034	4'416'995	4'512'417
- autres disciplines médicales	6'742'984	6'454'148	6'863'161	6'129'711
- personnel administratif	19'188'236	18'327'391	19'796'483	22'531'494
- personnel services généraux	4'726'807	3'717'887	4'841'711	3'288'533
- personnel technique	6'091'139	6'362'479	6'355'558	6'379'004
- service civil	250'000	181'868	110'000	139'195
Prestations assurances sociales	-259'260	-399'425	0	-307'340
Total salaires	43'657'488	41'662'694	46'872'699	43'886'518
Charges sociales	9'551'156	8'978'744	11'571'601	10'518'045
Charges sociales en %	21.9%	21.6%	24.7%	24.0%
Charges honoraires médecins	29'100	-56'717	27	385'177
Autres charges de personnel	2'517'000	1'310'131	2'764'200	1'539'460
Total charges de personnel	55'754'744	51'894'852	61'208'527	56'329'200

Chiffres 2017 selon situation 9 avril 2018

Commentaires :

Les charges de personnel considérées dans les budgets analytiques en 2016 et 2017 sont à chaque fois largement supérieures aux dépenses effectives. Le budget 2017 retient des charges de personnel supérieures de plus de CHF 9 mios (17.9%) aux dépenses effectives de l'année 2016.

Des écarts importants apparaissent entre les dépenses selon budget 2017 et les dépenses effectives sur certaines catégories de personnel (médecins, personnel administratif, personnel services généraux). Nous constatons également de grandes différences entre certaines dépenses effectives des années 2017 et 2016. Ainsi, les charges du personnel administratif progressent de CHF 4.2 mios en 2017 par rapport à 2016 (+22.9%). Pour les médecins, le budget de l'exercice 2017 est supérieur au budget de l'exercice précédent de près de 60% alors que les dépenses effectives montrent une variation inverse du même niveau.

Le budget analytique par CC considère des dotations qui ne sont pas conformes à la réalité. Cela explique les écarts parfois importants entre le budget et le réel. Ces écarts peuvent également provenir de changements d'affectation des collaborateurs entre CC, en cours d'année. En résumé, le budget analytique par CC n'est pas exploitable. Nous revenons sur ce sujet dans la partie de ce rapport consacrée au processus budgétaire.

Recommandation 6

Nous recommandons au CGF de vérifier les charges de personnel à retenir dans le budget analytique avec les responsables unités-métier et de se baser sur les dotations effectives avant de les intégrer dans le processus budgétaire.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Pour les charges matières, marchandises, services tiers et les autres charges d'exploitation (ACE), la comparaison s'établit comme suit :

Tableau 8 : Comparaison des charges matières, marchandises, services tiers et ACE

	Budget 2016	Réel 2016	Budget 2017	Réel 2017
	CHF	CHF	CHF	CHF
Matériel d'exploitation	1'839'100	1'191'926	2'101'050	1'474'758
Charges produits alimentaires	34'950	6'305	40'750	24'458
Charges de ménage	1'851'620	2'249'087	2'043'450	2'336'789
Entretien et réparations	11'040'990	10'224'827	10'469'539	8'206'311
Charges utilisation immobilisations	24'051'199	18'763'039	31'619'443	20'084'145
Charges d'énergie et eau	6'058'880	5'635'748	6'006'500	5'686'817
Charges financières	1'591'609	1'141'330	1'592'500	1'525'135
Charges administratives et informatiques	9'891'700	11'134'195	10'145'064	9'413'010
Autres charges liées aux patients	30'000	7'999	30'000	9'037
Autres charges non liées aux patients	3'159'140	3'141'546	3'082'340	3'227'241
Total des charges matières, marchandises, services tiers, ACE	59'549'188	53'496'002	67'130'636	51'987'701

Chiffres 2017 selon situation 9 avril 2018

Commentaires :

Des constats identiques à ceux retenus pour les charges de personnel ressortent de la comparaison. L'écart important en 2017 entre les dépenses selon budget et les dépenses réelles pour les charges d'utilisation immobilisations, qui comprennent les dépenses inférieures au seuil d'activation (pour rappel CHF 10'000), les amortissements, les loyers et les intérêts calculatoires, est imputable aux :

- amortissements des installations et machines (budget de CHF 13.5 mios, effectif CHF 6.7 mios)
- intérêts calculatoires (budget surestimé de CHF 2.2 mios)
- dépenses inférieures au seuil d'activation (budget surestimé de CHF 2.3 mios)

Recommandation 7

Nous recommandons à l'HFR d'établir les budgets par CC en collaboration avec les responsables unités-métier. L'implication des responsables unités-métier au moment du budget entraîne leur responsabilisation ensuite à l'égard des dépenses engagées.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.1.6. Ajustements passés pour l'établissement et le bouclage de la comptabilité analytique

Tout au long de l'année, les collaborateurs du CGF enregistrent des écritures dans le module comptabilité analytique d'Opale pour imputer les coûts et les recettes sur les CC corrects. Ces écritures passées en cours d'année concernent par exemple (liste non exhaustive) :

- la mise en compte de salaires sur les CC des exploitations annexes (parking, etc.)
- les transferts d'EPT (et par conséquent de coûts du personnel) d'un CC à un autre CC
- l'imputation, transfert, correction de charges ou de recettes d'un CC sur un autre CC

Les ajustements enregistrés pour la fin de l'année concernent (liste non exhaustive) :

- l'enregistrement des intérêts calculatoires sur les CC
- la répartition des coûts de CC sur d'autres CC tenant compte de diverses clés de répartition
- le transfert de charges service stock
- la mise en compte de coûts PIG et AP

En 2017, le journal des ajustements analytiques compte 72 pages, soit plus de 1'000 écritures. Cela s'explique par la complexité de la comptabilité analytique qui distingue près de 600 CC, avec autant d'étapes de répartition.

Les collaborateurs du CGF, pour les CC dont ils ont la charge, procèdent aux ajustements analytiques au moyen d'un formulaire uniforme. Les ajustements sont renseignés en fonction des connaissances et de l'expérience des contrôleurs. Ils se basent sur les informations communiquées ou obtenues auprès des responsables unités-métier. Les divers formulaires Excel sont transmis au responsable de la comptabilité analytique, qui se charge de les consolider sur un fichier unique avant de les enregistrer dans Opale.

Suite aux divers entretiens menés dans le cadre de nos travaux, nous retenons les constatations suivantes :

- Une revue globale des ajustements avant enregistrement dans Opale n'est pas effectuée.
- La fréquence de préparation et de saisie des différents ajustements à considérer en cours d'année n'est pas définie formellement.
- Des ajustements doivent être enregistrés pour transférer les charges de personnel d'un CC sur un autre CC du fait que les collaborateurs ne sont pas systématiquement attribués correctement sur les CC dans l'application HR Access. Par exemple, la mutation d'un collaborateur d'un service à un autre est parfois prise en compte tardivement.
- Les ajustements liés aux charges de personnel sont tirés de données chiffrées en provenance de la grille des salaires de l'Etat ou directement du département RH de l'HFR. Les montants sont souvent approximatifs et les charges sociales ne sont pas enregistrées uniformément, en fonction du collaborateur du CGF qui procède aux écritures.
- Les coûts liés à la formation post-grade des soins en anesthésie, soins intensifs et urgences ainsi que la formation pour les soins palliatifs étaient considérés dans le calcul du CPC en 2016 alors qu'ils ne le devaient pas. Cet ajustement a simplement été oublié en 2016.
- Les incidences et les explications des changements opérés d'une année à l'autre dans le calcul du CPC ne sont pas analysées.

La qualité des ajustements dépend des informations que les responsables unités-métier communiquent aux collaborateurs du CGF et au responsable de la comptabilité analytique, ainsi que de la rigueur avec laquelle ces derniers exercent leurs tâches. Il n'y a pas d'instruction de la part de la Direction des finances relative à ces ajustements.

La documentation des ajustements considérés dans la comptabilité analytique et le principe des « 4 yeux » doivent être généralisés. De plus, toutes les actions nécessaires doivent être entreprises pour réduire le nombre d'ajustements manuels dans la comptabilité analytique et plus particulièrement pour les charges de personnel.



Les changements importants opérés d'une année à l'autre doivent faire l'objet d'une note à la Direction de l'HFR, qui les approuve. Nous citons, par exemple, les modifications dans les clés de répartition, les étapes de répartition, l'exclusion ou non des coûts liés aux PIG et AP lors du calcul du CPC.

Recommandation 8

Concernant les ajustements analytiques, nous recommandons de :

- améliorer la documentation
- introduire le principe des « 4 yeux »
- réduire le nombre d'ajustements manuels

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Recommandation 9

Nous recommandons à la Direction de l'HFR de valider les changements importants dans la comptabilité analytique.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.1.7. Procédures pour la comptabilité analytique dans Opale

Le responsable de la comptabilité analytique a établi un document d'une centaine de pages intitulé « HFR Procédures pour la comptabilité analytique », qui a pour objectifs de permettre au CGF de gérer la comptabilité analytique dans Opale, de donner les informations nécessaires pour débiter et boucler un exercice analytique. Ce document ne fait pas office de procédure, mais est considéré comme un aide-mémoire. Il n'a pas été validé par la direction.

Les chapitres principaux traités dans ce document sont consacrés aux étapes de contrôle des données de la comptabilité analytique, de préparation du CPC, d'analyses des résultats. Ce document présente les démarches et divers contrôles à mener de manière à établir la comptabilité analytique.

Parmi les étapes de contrôle des données figurent notamment :

- la gestion des CC
- les comptes de la comptabilité analytique
- la gestion des tables dans Opale
- l'indice de mise en compte des médicaments et du matériel médical (ANAMAT)
- les ajustements périodiques
- les étapes de préparation du CPC, soit les étapes de répartition, les clés de répartition et les indices cockpit⁶ à mettre à jour

Chaque collaborateur du CGF concerné complète un tableau de suivi dans lequel les tâches à réaliser sont décrites et le degré d'avancement indiqué.

A défaut d'une directive approuvée par la Direction, notre programme de travail détaillé pour l'examen de la comptabilité analytique s'est basé sur l'aide-mémoire « HFR Procédures pour la comptabilité analytique ».

A l'issue de nos travaux, nous retenons que ce document a le grand mérite d'exister mais que le suivi strict des procédures retenues ou, pour le moins, la documentation de celles-ci, doit être amélioré. Pour illustrer nos propos, nous évoquons ici l'ouverture d'un nouveau CC sous l'angle des tâches à réaliser par le CGF, à savoir pour les principales :

- l'ouverture du CC dans Opale
- la modification de la table permettant l'intégration des recettes dans Opale (SERVCC)
- les informations à communiquer aux RH pour attribuer les collaborateurs concernés au CC correct dans HR Access
- la mise à jour de la table listant les services (SERV)
- le lien à créer entre le nouveau CC et les services stocks
- les informations à communiquer à la logistique pour l'adaptation et la mise en compte de l'imputation des locaux dans l'outil de gestion des immobilisations et des intérêts calculatoires (WaveWare)
- les informations à transmettre à la comptabilité financière pour l'imputation des charges directes des fournisseurs et la gestion des droits de signature

Lors de la création d'unités importantes, telles que la réouverture de Meyriez, le CGF est averti au préalable et peut mener toutes les tâches nécessaires. Il arrive cependant que pour d'autres décisions moins importantes, le CGF constate la nécessité de l'ouverture d'un nouveau CC seulement au moment où un blocage intervient au niveau de la facturation, la facture ne pouvant pas être comptabilisée en l'absence d'une modification de la table SERVCC.

⁶ Indicateurs d'activités

Recommandation 10

Nous recommandons à l'HFR de formaliser les procédures mentionnées dans « HFR Procédures pour la comptabilité analytique ». Ces dernières doivent s'accompagner de divers documents (directives, check-lists, etc.) de manière à en assurer le suivi et le contrôle.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

Recommandation 11

Nous recommandons à la direction de l'HFR de valider cette procédure. Cette dernière doit ensuite être communiquée et appliquée par l'ensemble des collaborateurs concernés.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.1.8. Centres de coûts

Comme déjà mentionné, la comptabilité analytique de l'HFR distingue près de 600 CC. Le nombre extrêmement important de CC est en partie justifié par l'existence de 5 sites (Billens, Fribourg, Meyriez, Riaz, Tafers) sur lesquels l'HFR exerce ses activités. Pour chaque site en effet, des CC sont ouverts pour chaque service, unité de soins ou activité spécifique déployés et délimités en tant que CC. Les près de 600 CC n'impliquent pas un nombre équivalent de responsables sur le terrain, certains collaborateurs étant responsables de plusieurs CC.

Il faut préciser qu'un certain nombre de CC obligatoires sont définis dans les normes REKOLE. Toutefois, la structure des CC par site est définie par l'HFR. Nous avons également constaté des CC avec de petites sommes et qui ne sont visiblement pas utilisés de manière soutenue. Dès lors, une réflexion quant à l'utilité de ces derniers devrait être menée par le CGF dans le cadre d'une revue globale du niveau de détail requis par la Direction de l'HFR.

La présence d'un nombre considérable de CC complexifie la tenue de la comptabilité analytique, ce qui se traduit notamment au travers du nombre d'ajustements à réaliser.

Recommandation 12

Nous recommandons à l'HFR de se positionner sur le niveau de détail à retenir pour relever les coûts des activités. Indépendamment du nombre de sites, une réduction du nombre de CC semble souhaitable pour faciliter le suivi des coûts.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.1.9. Indice ANAMAT et étapes de répartition

L'indice ANAMAT est la référence pour l'attribution des médicaments et du matériel médical sur les dossiers patients. Sur le principe, l'utilisation des médicaments et du matériel est imputée directement aux dossiers patients.

En 2017, 83% du coût global des médicaments et du matériel a été traité de cette manière. Pour le 17% restant (taux inférieur à l'année précédente), soit un montant de CHF 9.8 mios, le solde du coût des médicaments et du matériel est réparti sur l'ensemble des dossiers au travers de deux étapes de répartition.

Un CC « Relais médicaments, honoraires » a été ouvert afin de répartir ce solde sur l'ensemble des dossiers patients hospitalisés.

Jusqu'ici, une analyse approfondie des raisons pour lesquelles un médicament ou du matériel n'est pas attribué directement à un dossier n'a pas été réalisée.

Recommandation 13

Nous recommandons à l'HFR de poursuivre ses efforts dans l'analyse des médicaments et du matériel non attribués directement sur les dossiers de manière à réduire autant que possible les répartitions à réaliser après coup sur les dossiers. Il s'agit donc d'augmenter le taux d'attribution direct sur les dossiers.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.1.10. Honoraires des médecins (indice ANAHON)

Tout comme les médicaments, les honoraires des médecins doivent, en principe, être attribués directement sur les dossiers patients. Nous nous sommes ici concentrés sur la procédure en comptabilité analytique, et non sur l'analyse des honoraires payés aux médecins.

L'intégration automatique des journaux d'honoraires calculés par la gestion hospitalière sur les dossiers patients n'est actuellement pas possible. En effet, les modèles de rémunération des médecins changent périodiquement suite aux négociations menées entre la direction et les médecins et ces changements ne sont pas saisis dans l'application Opale. Les honoraires payés doivent par conséquent faire l'objet d'une saisie manuelle, ce qui entraîne un travail considérable pour le département comptabilité.

Les honoraires payés sont regroupés dans le CC relais spécifique qui récolte l'ensemble des coûts des médicaments et du matériel et des honoraires des médecins. Ensuite, les honoraires sont répartis sur les dossiers patients, à l'aide de l'indice ANAHON dans Opale.

La définition d'un modèle de rémunération par la Direction de l'HFR pour l'ensemble des médecins permettrait de paramétrer Opale afin de saisir automatiquement les honoraires sur les dossiers patients. Ce modèle de rémunération nécessite, au préalable, une négociation avec les médecins.

Recommandation 14

Nous recommandons à la Direction de l'HFR d'étudier un modèle de rémunération des honoraires afin que ceux-ci soient intégrés automatiquement dans Opale.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.06.2019

Recommandation 15

Si l'intégration automatique dans Opale ne peut pas être implémentée, nous recommandons à l'HFR de créer un CC Relais distinct pour procéder à la répartition des honoraires des médecins.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.1.11. Transports patients

Selon REKOLE, les coûts des transports patients doivent impérativement être liés à un dossier patient.

A l'HFR, ces coûts sont principalement enregistrés sur le CC Transports externes de patients. Pour lier le transport à un dossier patient, le service comptabilité procède à des saisies manuelles pour les factures en provenance du Réseau Santé de la Sarine et d'Ambulance Sud fribourgeois⁷.

Aucun double contrôle n'est effectué et le risque existe qu'un transport ne soit pas lié à un dossier ou lié à un dossier erroné.

Recommandation 16

Nous recommandons à l'HFR de mettre en place une procédure de contrôle et, dans la mesure du possible, d'automatiser les saisies opérées aujourd'hui manuellement.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.1.12. Création et suppression d'un CC

Les conditions de l'ouverture ou de la suppression d'un CC ne sont aujourd'hui pas fixées précisément. Le document « HFR Procédures pour la comptabilité analytique » mentionne que la suppression d'un CC requiert l'autorisation de la direction ou du service concerné. Les conditions de l'ouverture ne sont pas mentionnées dans ce document. Dans les faits, la création d'un CC intervient soit sur demande d'un service soit pour un nouveau projet.

Nous avons demandé de nous remettre la liste des CC ouverts durant les années 2016 et 2017. Une telle liste n'est pas établie. Seul un fichier de travail sur Excel est tenu par le CGF permettant un suivi de la gestion du CC (responsable unités-métier, suppléant).

Au cours de nos travaux, nous avons examiné sous quelles conditions certains CC ont été ouverts durant les années 2016 et 2017, soit les CC liés au centre Médecine du mouvement et du sport ainsi que les CC liés à la Clinique médecine du site de Meyriez.

Pour illustrer la recommandation qui va suivre, nous évoquons ici les CC se rapportant à la Médecine du mouvement et du sport. La mise en place d'un centre de compétence en médecine du mouvement et du sport sur tous les sites de l'HFR selon les termes du communiqué de presse de l'HFR a été annoncée le 8 septembre 2017. Sur le principe, on s'attend donc à ce que l'ouverture des CC liés à cette activité n'intervienne que dans le courant de l'exercice 2017. Hors en examinant la comptabilité analytique, nous constatons que ces CC existent déjà durant l'année 2016 donc avant la validation formelle par la direction.

L'ouverture d'un CC lié à un nouveau projet ne doit intervenir qu'avec l'autorisation expresse de la Direction des finances, s'appuyant sur un document validé par la Direction générale de l'HFR (par ex. un business plan). Ce document doit fixer précisément les conditions à remplir justifiant l'ouverture du CC.

Recommandation 17

Nous recommandons à l'HFR de formaliser l'ouverture de CC au moyen d'une demande validée par la hiérarchie.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

⁷ Ambulance Sud fribourgeois: uniquement jusqu'au 31.12.2017

3.1.13. Revue et suivi des coûts des CC

Pour les CC ouverts en 2017 évoqués au point 3.1.12, nous avons comparé les prévisions budgétaires fournies notamment dans les business plan remis pour l'ouverture des CC et les recettes et coûts enregistrés durant l'année 2017.

Nos constatations sont les suivantes :

1) CC Médecine du mouvement et du sport

Extrait du business plan : « Dans ce cadre, afin de satisfaire aux critères d'obtention d'un label Swiss Medical Center et d'appuyer les compétences déjà présentes à l'HFR, il est sollicité des ressources humaines supplémentaires pour un montant annuel de CHF 500'000 et des équipements spécifiques pour CHF 50'000 (dépenses uniques). Comme l'activité prévue est principalement ambulatoire, il a été estimé des revenus directs annuels de CHF 500'000. L'équilibre financier du projet peut raisonnablement être assuré ».

Nous notons que, pour l'année 2017, les CC font figurer des recettes directes pour un montant de CHF 20'850. Les coûts imputés sur les CC (charges de personnel, charges matières, marchandises, services tiers, ACE) totalisent plus de CHF 232'000.

2) CC Clinique médecine Meyriez

Selon le business plan, l'ouverture de 7 lits supplémentaires de médecine à Meyriez doit entraîner en 2017 des coûts de personnel et des charges d'exploitation additionnels de CHF 1'121'888. Les revenus supplémentaires pressentis de ces 7 lits, considérant un taux d'occupation de 85%, sont estimés à CHF 2'460'050 et couvrent donc largement les coûts envisagés.

La comparaison des CC entre 2016 et 2017 montre les évolutions suivantes :

Tableau 9 : Comparaison CC Clinique médecine Meyriez

	2016	2017	Δ 16/17	Business plan
	CHF	CHF	CHF	CHF
Revenus	3'186'271	4'347'546	1'161'275	2'460'050
Charges de personnel	3'279'578	3'644'477	364'899	1'028'138
Charges matériel	181'149	236'980	55'831	93'750

Commentaires :

Même en considérant une activité partielle en 2017, les revenus supplémentaires envisagés et les coûts diffèrent largement des chiffres considérés dans le business plan.

Nous avons demandé des explications sur les écarts susmentionnés tant pour les CC liés au centre Médecine du mouvement et du sport que pour les CC Clinique médecine Meyriez. Aucun examen n'a été mené jusqu'ici par le CGF sur ces chiffres si bien que nous n'avons pas obtenu de réponses précises. Dans tous les cas, il apparaît que les business plan remis pour ces deux objets n'ont pas été établis sur des bases suffisamment fondées.

Nous estimons que les données financières contenues dans les business plan pour décider l'ouverture de services doivent être établies avec soin par le CGF. La direction générale et le Conseil d'administration (CA) doivent les examiner de manière critique. Au besoin, une action corrective doit être menée.

Recommandation 18

Nous recommandons à l'HFR d'attacher plus d'importance à la qualité des données financières contenues dans les business plan relatifs aux différents projets.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

Recommandation 19

Nous recommandons à l'HFR d'examiner, a posteriori, les coûts et les recettes effectifs en comparaison de ceux présentés dans les business plan et, au besoin, d'introduire des actions correctives.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.2. Revue spécifique des systèmes d'information

La comptabilité analytique de l'HFR repose sur les informations figurant dans différentes applications informatiques. Notre intervention a eu pour but d'acquérir une meilleure compréhension des procédures et des systèmes permettant la production de l'information comptable et de confirmer que les dispositions essentielles ont été prises en matière de contrôle interne pour assurer une fiabilité raisonnable des informations traitées.

Dans ce cadre, les tâches suivantes ont été réalisées :

- établissement d'une cartographie des applications avec impact sur la comptabilité analytique et identification des liens qui unissent ces applications entre elles
- tests relatifs à la qualité des données génératrices de recettes
- revue de contrôles informatiques (par ex. gestion des accès aux applications)

Lors de l'élaboration de la cartographie des applications, nous avons réalisé l'inventaire des différents outils informatiques qui ont un impact sur la comptabilité analytique. Nous avons ensuite identifié les liens entre ces applications. Cela nous a permis d'acquérir une compréhension des différents flux d'informations qui se déversent dans la comptabilité analytique.

Cette compréhension du cheminement de l'information nous a permis d'identifier les applications dans lesquelles sont saisies les prestations réalisées par les soins et qui génèrent des recettes. Nous avons sélectionné 5 logiciels afin d'effectuer des contrôles visant à identifier d'éventuels problèmes d'intégralité des revenus.

La revue des contrôles généraux informatiques nous a permis de comprendre les activités réalisées par l'HFR pour assurer une correcte gestion des systèmes d'information. Cela nous a amenés à demander des compléments sur des thèmes tels que la gestion des utilisateurs, la sécurité des accès ou la gestion des sauvegardes.

3.2.1. Cartographie des applications et flux entre les interfaces

Lors de l'établissement de l'inventaire des applications ayant un impact sur la comptabilité analytique, nous avons identifié un total de 181 logiciels dont 19 ont un impact sur la comptabilité analytique. Afin de réduire le nombre d'applications utilisées, l'HFR effectue actuellement une analyse pour identifier les programmes qu'il est possible d'intégrer dans les outils Opale Web et RAP.

Des compléments d'informations nous ont été transmis sur l'utilité de ces 19 applications ainsi que sur les services utilisateurs. Dans un second temps, nous avons identifié les différents flux de données qui transitent entre ces programmes.

Nous avons ensuite obtenu des indications supplémentaires concernant les contrôles mis en place pour s'assurer de l'intégralité et de l'exactitude des informations qui transitent entre ces différentes applications. Il ressort que ces contrôles ne sont actuellement pas effectués par l'HFR. Selon le document « Stratégie 2018-2020 du système d'information », le service informatique a prévu de réaliser un audit des interfaces ainsi qu'une vérification de l'intégralité des données à la fin de l'exercice 2018 et au début de l'année 2019.

Cet audit, réalisé à intervalle régulier à l'avenir, devrait permettre de s'assurer que l'ensemble des informations soient intégralement et correctement repris dans les principales applications. La fréquence de cet audit doit être définie par l'HFR. De plus, l'introduction de contrôles automatiques effectués de manière continue, permettrait de s'assurer du transfert correct et intégral des informations entre les applications.

A noter qu'une diminution du nombre d'interfaces permettrait de garantir une plus grande qualité des informations.

Recommandation 20

Nous recommandons à l'HFR de finaliser la réflexion relative au regroupement de certaines applications dans les outils Opale Web et RAP.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

Recommandation 21

Nous recommandons à l'HFR, d'effectuer régulièrement un audit des interfaces.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

Recommandation 22

Nous recommandons à l'HFR de mettre en place des contrôles automatiques permanents des interfaces.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.03.2019

3.2.2. Bouclement de la comptabilité analytique

Clôture des périodes de la comptabilité analytique dans Opale – Constatations

Il n'y a pas de clôture entre les différents exercices de la comptabilité analytique et les différents indices ne sont pas bloqués. Lorsque le CGF effectue des requêtes dans la comptabilité analytique, les indices sont modifiés et les données de la comptabilité analytique des exercices précédents également.

Les données historiques sont donc susceptibles d'être modifiées. Cela génère un temps de traitement important dans Opale de plusieurs heures, voire jours, en fonction des traitements. En effet, le système Opale reprend l'ensemble des données sur tous les exercices ouverts.

Recommandation 23

Nous recommandons à l'HFR de mettre en place des clôtures techniques de la comptabilité analytique et des différents indices à la fin de chaque exercice comptable.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.03.2019

3.2.3. Intégralité des revenus

Sur la base de l'identification des différents flux d'informations qui transitent entre les applications qui se déversent dans la comptabilité analytique, nous avons détecté les logiciels dans lesquels les prestations génératrices de recettes sont saisies. Nous avons ensuite demandé des compléments sur la manière dont se déverse l'information entre CardioReport, DGLab, Medfolio, SPREST et KODIP.

Pour couvrir l'intégralité des revenus, nous avons également analysé les saisies de prestations qui ne sont pas soutenues par des systèmes informatiques. Ceci concerne particulièrement le domaine ambulatoire.

Saisie des prestations ambulatoires – Constatations

La majorité des prestations liées au domaine ambulatoire sont saisies sur des formulaires papier (137 formulaires différents). La saisie sur ces documents papier est effectuée par le personnel de différents services de l'hôpital qui réalisent des prestations ambulatoires. Ils sont ensuite regroupés, avant d'être transmis au service de la facturation pour enregistrement dans les systèmes d'information. Même si ces services ont été sensibilisés à la nécessité de transmettre les formulaires papier dans les meilleurs délais, la fréquence de transmission des documents n'a pas été définie. Des rappels sont sporadiquement effectués par le service de la facturation.

Les dossiers patients sont ouverts dans Opale par le service des admissions et le service des admissions des urgences. Afin de s'assurer que l'ensemble des formulaires papier contenant des prestations réalisées ont bien été repris dans les systèmes d'information, un contrôle est effectué annuellement par le service de la facturation. Ce contrôle consiste à identifier les dossiers patients qui ne contiennent pas de prestations. Des compléments sont alors demandés au service ayant traité le patient afin de voir si des prestations doivent être facturées. Les services se basent principalement sur l'agenda afin d'identifier les prestations non saisies. Ce contrôle était en cours de réalisation au moment de notre audit. Des informations complémentaires ont été demandées aux services concernant 2'638 dossiers vides identifiés.

Une saisie effectuée sur des formulaires papier comporte des risques de pertes et d'erreurs. Son remplacement par une saisie électronique dans un outil adéquat permettrait de réduire ce risque et gagner en efficacité afin de réduire la durée du processus de facturation.

Recommandation 24

Nous recommandons à l'HFR de remplacer la saisie effectuée sur des formulaires papier par une saisie qui soit réalisée directement dans un outil informatique.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.06.2019

Recommandation 25

Nous recommandons à l'HFR de définir formellement la fréquence de transmission des formulaires papier par les services de soins au service de la facturation.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.09.2018

Recommandation 26

Nous recommandons à l'HFR que le contrôle des dossiers patients vides, effectué par le service de la facturation, soit réalisé plus régulièrement (trimestriellement).

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.09.2018

Recommandation 27

Nous recommandons à l'HFR, de réaliser périodiquement des contrôles visant à s'assurer de l'exactitude des données issues de la facturation.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

CardioReport – Constatations

CardioReport est un logiciel utilisé depuis l'année 2006 pour la saisie de prestations effectuées par le service de la cardiologie. Les évolutions fonctionnelles de cette application sont réalisées par le prestataire externe MediReport et le service informatique de l'HFR.

CardioReport est un outil initialement conçu pour les hôpitaux français à des fins de production de reporting cardiologique. Des adaptations ont été réalisées par l'HFR et MediReport afin d'utiliser cet outil à des fins de facturation. Il nous a été communiqué un important manque de fonctionnalité de CardioReport lié à la mise à jour des cotations selon les spécificités suisses du système de structure tarifaire pour la facturation des prestations médicales (Tarmed).

L'application RAP intègre l'agenda du personnel soignant et la saisie des prestations qui sont effectuées. Le rendez-vous, qui figure dans l'agenda, permet d'initier le processus de saisie des prestations. Comme CardioReport n'est pas interfacé avec l'agenda du RAP, l'application utilise le numéro de dossier patient, créé par les admissions, pour effectuer la saisie des prestations réalisées. Le respect du processus d'admission ainsi qu'une attention particulière sur le numéro de dossier patient sont donc essentiels pour garantir l'exhaustivité de la facturation des prestations. Cependant, les patients de la cardiologie ne passent pas systématiquement par le service des admissions. De nombreuses erreurs sont régulièrement identifiées lors du contrôle du numéro de dossier patient effectué, avant l'établissement de la facture, par le service de la facturation.

Par ailleurs, nous avons été informés que des erreurs de gestion ont généré les dysfonctionnements suivants durant l'année 2017 :

- Une demande de mise à jour de CardioReport a été formulée par un médecin de la cardiologie au prestataire externe sans informer le service informatique. La mise à jour ayant échoué, le prestataire externe a, sans consulter le service informatique de l'HFR, utilisé une ancienne version du logiciel. Cette version ne contenait cependant pas les derniers paramétrages du système qui avaient été effectués par le service informatique. Cela a eu pour conséquence la non-intégration de certaines prestations dans Opale.
Ce problème a été identifié quelques mois après la réalisation des prestations par un médecin cardiologue qui a détecté une anomalie sur les honoraires qu'il percevait. C'est à ce moment que les prestations ont été facturées.
Les travaux effectués par le prestataire externe ont par ailleurs directement été effectués dans l'environnement de production de CardioReport. Les bonnes pratiques recommandent l'utilisation d'un environnement de test afin de pouvoir s'assurer que les modifications effectuées ne génèrent pas de dysfonctionnement. Cet environnement de test existe pourtant dans CardioReport.
- Lors de l'intégration des données de CardioReport dans Opale par la facturation, des prestations effectuées par un médecin cardiologue ont été converties en prestations effectuées par un médecin-assistant. La différence de tarifs entre ces fonctions a généré une sous-facturation des prestations effectuées. La mauvaise gestion de la mise à jour du catalogue des médecins (qui contient environ 2'500 noms) est la cause de ce dysfonctionnement. En effet, c'est sur la base du code du médecin qui figure dans le catalogue des médecins, que le tarif horaire est défini dans la facture. Dans le cas présent, le médecin cardiologue avait été enregistré à cinq reprises dans ce catalogue dont quatre fois sans mentionner le code du médecin. Comme des prestations ont été attribuées sur un des quatre comptes qui ne contenaient pas le code du médecin, le système l'a automatiquement considéré comme étant un médecin-assistant. Pour parer à ce dysfonctionnement, un contrôle a été mis en place, après coup, par le service de la facturation.
Cette anomalie a été constatée par une patiente qui a demandé des compléments sur la facture d'ORL reçue qui contenait des prestations de cardiologie. Un ancien numéro de dossier, relatif à une visite chez l'ORL, avait été utilisé. Le service de la facturation a effectué des investigations supplémentaires et a identifié ce problème de valorisation des heures.

Des discussions ont été initiées à l'HFR afin de remplacer CardioReport par les applications Opale Web ou RAP. La date de remplacement doit encore être définie.

Recommandation 28

Nous recommandons à l'HFR de remplacer CardioReport par l'application Opale Web ou RAP dans les meilleures délais.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

Recommandation 29

Afin d'améliorer le processus de facturation des prestations issues de CardioReport, nous recommandons dans l'immédiat de:

- sensibiliser l'ensemble du personnel soignant du service de la cardiologie sur l'importance de saisir correctement le numéro du dossier patient
- faire transiter les patients par le service des admissions avant la consultation
- apurer la base de données du catalogue des médecins et s'assurer de sa mise à jour

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Une gestion des changements conforme aux bonnes pratiques implique de :

- systématiquement utiliser l'environnement de test pour évaluer les effets des changements implémentés, cela avant la phase de mise en production
- clarifier le processus de communication des demandes liées à l'informatique, aux différents prestataires externes. Le service informatique doit effectuer les demandes afin de gagner en efficacité et fiabilité, de garantir la traçabilité des demandes, ainsi que de pouvoir juger du bien-fondé de la demande

Recommandation 30

Nous recommandons à l'HFR d'assurer une gestion des changements conforme aux bonnes pratiques pour l'ensemble des applications utilisées.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

SPREST – Constatations

SPREST est un logiciel utilisé pour la saisie de prestations effectuées par le service de neurologie, de neuropsychiatrie, de psychologie, d'audiologie, de rhumatologie, d'obstétrique, de gynécologie ainsi que par les urgences.

Les prestations effectuées sont directement saisies dans l'application par le personnel soignant sur la base de plusieurs formulaires. Début 2018, suite à des modifications dans Tarmed, une demande a été formulée par le personnel soignant afin d'effectuer une adaptation du masque de saisie de plusieurs formulaires figurant dans cette application. Cette adaptation a généré un dysfonctionnement dans le système rendant impossible la lecture de certains formulaires précédemment complétés par le personnel soignant et n'ayant pas encore été facturés. Comme il n'a pas été possible de récupérer ces informations, environ 350 formulaires ont dû être saisis une seconde fois dans SPREST sur la base des formulaires papier. Le service informatique n'a pas été en mesure d'expliquer au service de la facturation les causes de ce dysfonctionnement.

Par ailleurs, lors de l'ajout ou de la suppression d'informations dans le masque de saisie d'un formulaire existant dans SPREST, les formulaires existant avant la modification sont aussi impactés. En effet, les informations qui figurent dans les anciens formulaires sont reprises dans les nouveaux en ne s'adaptant pas aux changements faits dans le masque. Cela a pour conséquence de rendre difficilement exploitable l'information historique et nécessite la conservation des formulaires papier.

Recommandation 31

Nous recommandons à l'HFR de mener immédiatement une réflexion visant à évaluer l'intégration des tâches effectuées dans SPREST dans l'application Opale Web ou RAP.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Recommandation 32

Si ces réflexions conduisent au choix de conserver cet outil, nous recommandons à l'HFR d'identifier la cause génératrice du dysfonctionnement et de le corriger.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

Lien entre Medfolio et Opale – Constatations

Le patient est en congé s'il interrompt temporairement, et durant plus de 24 heures, le traitement hospitalier avec l'accord du médecin traitant de l'hôpital quand le traitement hospitalier n'est pas encore achevé et qu'aucun traitement hospitalier n'est sollicité pour le patient dans une autre institution pendant son absence.

Cette absence est considérée, selon SwissDRG, comme étant un congé administratif.

Lorsqu'un patient bénéficie d'un congé administratif, un formulaire est complété dans l'application Medfolio puis est transmis par courriel au service des admissions, ce dernier effectuant ensuite la saisie dans Opale. Au retour du patient, Medfolio est mis à jour et l'information est transmise au service des admissions par le même biais. Le risque existe que l'information ne soit pas correctement renseignée dans Opale.

Recommandation 33

Nous recommandons à l'HFR d'automatiser le flux relatif aux congés administratifs des patients en traitant les informations dans une seule application.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.2.4. Revue de contrôles informatiques

Dans le cadre de notre revue des activités réalisées par l'HFR et relatives à la gestion des systèmes d'information, les applications suivantes ont été analysées : Opale, HR Access, WaveWare.

Les contrôles généraux informatiques que nous avons effectués portent sur les thématiques suivantes :

- sécurité logique (par ex. complexité des mots de passe, gestion des utilisateurs)
- sauvegarde et plan de secours (par ex. fréquence de sauvegarde de l'information, test de restauration, procédure de gestion en cas d'incident majeur)

Les points suivants ressortent des contrôles effectués :

Processus de gestion des utilisateurs – Constatations

Dans HR Access, la création des profils est demandée par la Direction des ressources humaines de l'HFR au Service du personnel et d'organisation (SPO) par le biais d'un formulaire ad hoc. Il n'existe pas de formulaire pour les modifications de droits et les départs. Aucun formulaire n'existe pour les applications Opale et WaveWare. Il permettrait de tracer les demandes effectuées.

Dans les trois applications analysées, il n'existe pas de document qui formalise la procédure de gestion des utilisateurs (profils utilisateurs, création, modification, suppression). Cette procédure est nécessaire afin de définir formellement les personnes de l'HFR autorisées à effectuer des demandes de modifications de droits d'accès dans HR Access au SPO.

Dans Opale, un protocole informatique a récemment (décembre 2017) été mis en place afin de signaler les arrivées et les départs au responsable de la gestion des accès dans Opale. Ce protocole ne contient cependant pas le cas des personnes pour lesquelles des accès doivent être immédiatement retirés. Ce protocole n'existe pas non plus dans les applications HR Access et WaveWare. Il existe donc un risque que les accès soient retirés tardivement et donc que ces applications soient utilisées de manière inappropriée.

Dans WaveWare, il nous a été communiqué que les informations relatives aux modifications de personnel (arrivées, mutations, départs) ne sont pas transmises régulièrement aux deux responsables de l'application.

Recommandation 34

Nous recommandons à l'HFR de formaliser la procédure de gestion des utilisateurs des différentes applications et d'établir des formulaires pour la création, la modification et la suppression des accès de ces trois applications. Les droits doivent être supprimés immédiatement après le départ d'un collaborateur ou au moment de son licenciement.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.03.2019

Gestion des utilisateurs – Constatations

Une revue des utilisateurs et des droits d'accès dans Opale n'est actuellement pas réalisée et formalisée. Cette revue est effectuée pour les applications WaveWare et HR Access mais elle n'est pas formalisée.

Nos contrôles par sondages des utilisateurs disposant d'accès dans ces trois applications, nous ont permis de constater les éléments suivants:

- Opale :
 - Identification de 6 collaborateurs ayant quitté l'HFR et disposant d'un compte actif dans Opale. Ces comptes ont été fermés suite à notre revue.
 - Les utilisateurs disposant de droits élargis relatifs à la comptabilité analytique (ouverture, modification ou fermeture de CC, tables de répartitions et clés de répartition) ont été

analysés. Un nombre important d'utilisateurs disposent des droits d'écritures sur les éléments précités. Par exemple, 67 collaborateurs peuvent créer un centre de charges. Nous avons identifié, lors de notre contrôle en avril 2018, une personne licenciée au 31 mai 2017 disposant des droits d'écritures sur l'ensemble de ces éléments. En outre, la fonction que cette personne occupait, ne justifiait pas de disposer de ces types de droits d'accès.

- **HR Access :**
 - Identification de 4 collaborateurs ayant quitté l'HFR et figurant dans la liste des utilisateurs ayant accès à des informations sensibles. Un ancien directeur, parti en septembre 2017, figure notamment dans cette liste. Ces comptes ont été fermés au moment de notre intervention.
 - La liste des utilisateurs de HR Access, préparée par le SPO, a été modifiée par un collaborateur de l'HFR avant de nous être transmise. Les 4 collaborateurs identifiés comme ayant quitté l'HFR avaient été retirées de cette liste.
- **WaveWare :**
 - Le statut inactif est apposé en cas de départ d'un collaborateur. Nous avons constaté que l'apposition de ce statut ne permet pas de bloquer l'accès à WaveWare. 6 comptes ont été identifiés et ont été bloqués suite à notre revue.

Recommandation 35

Nous recommandons à l'HFR de réaliser une revue complète des personnes ayant accès aux applications avec impact sur la comptabilité analytique.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.09.2018

Recommandation 36

Nous recommandons à l'HFR de réaliser un audit approfondi sur les droits d'accès dans Opale, ceci en traitant en priorité les comptes aux droits élargis, afin de limiter les accès aux besoins des collaborateurs, de garantir une séparation adéquate des tâches et de réduire le risque d'erreur.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.09.2018

Recommandation 37

Nous recommandons à l'HFR de mettre en place et de formaliser une revue des utilisateurs et des profils associés à ces trois applications. Cet exercice doit être réalisé au moins une fois par an. Les résultats de cette revue doivent être approuvés par la Direction.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.09.2019

Recommandation 38

Lors de l'attribution des droits dans Opale, nous recommandons à l'HFR de systématiquement mener une réflexion afin de s'assurer que la fonction justifie les accès attribués et que la séparation des tâches soit respectée.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

Comptes génériques – Constatations

Un compte générique est défini comme étant un compte n'appartenant pas à une personne en particulier. L'identifiant et le mot de passe sont connus de l'ensemble des personnes qui accèdent à une application par le biais d'un compte générique. Ces comptes rendent difficile la traçabilité de l'utilisateur ayant effectué des actions et doivent par conséquent faire l'objet d'un suivi particulier. La création et l'attribution des accès de ce type doivent être strictement limitées.

Un compte générique, contenant des droits élargis dans Opale, est utilisé par le prestataire externe Opale Solutions en charge de la maintenance de ce système. Ce compte donne accès de manière permanente à l'environnement de production. Nous avons identifié un second compte générique actif dans Opale, ouvert pour un prestataire externe, qui aurait dû être fermé en 2015. Ce dernier a été fermé suite à notre revue.

Les points suivants ont été identifiés lors de notre revue des utilisateurs de l'application WaveWare :

- Les deux comptes dotés du profil administrateur sont des comptes génériques. Ils sont utilisés par le prestataire externe et deux collaborateurs de l'HFR. Ces comptes sont ouverts de manière permanente.
- Cinq comptes donnent accès au module financier de cette application. L'ensemble de ces comptes contiennent le même identifiant et mot de passe connus par 5 collaborateurs de l'HFR.
- Le compte utilisé par les personnes effectuant leur service civil est également un compte générique pouvant générer des immobilisations.

Recommandation 39

Nous recommandons à l'HFR de :

- supprimer l'ensemble des comptes génériques de l'HFR et de les remplacer par des comptes nominatifs pour chaque collaborateur
- de mettre en place un contrôle des accès des comptes génériques utilisés par les prestataires externes (par exemple ouverture de l'accès sur demande uniquement et lors de périodes d'interventions)

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Politique de mot de passe – Constatations

La politique de mots de passe utilisée dans l'application WaveWare ne correspond pas aux bonnes pratiques (complexité, longueur, changement après première connexion, changements réguliers).

La politique de mot de passe des applications Opale et HR Access est définie dans l'Active Directory⁸. Les paramètres de sécurité de l'Active Directory prévoient actuellement que le compte soit bloqué durant 20 minutes après 15 tentatives d'accès infructueuses.

⁸ Outil permettant de lier l'identifiant et le mot de passe à Windows.

Recommandation 40

Nous recommandons à l'HFR de modifier la politique de mots de passe de WaveWare, cela afin qu'elle soit conforme aux bonnes pratiques.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	30.09.2018

Recommandation 41

Nous recommandons à l'HFR, au sujet du paramétrage de l'Active Directory, que seul un administrateur système puisse déverrouiller un compte après 5 tentatives d'accès infructueuses.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.03.2019

Plan de continuité – Constatations

L'élaboration d'un plan de continuité informatique a été planifiée et figure dans le document « Stratégie 2018-2020 du système d'information ».

L'absence de formalisation de ce plan implique que les délais de restauration ne sont pas maîtrisés en cas de sinistre. Ainsi la poursuite de l'activité dans des délais adaptés aux besoins de l'HFR n'est pas garantie.

Recommandation 42

Nous recommandons à l'HFR de finaliser la documentation du plan de continuité informatique. Une fois élaboré, le plan de continuité informatique doit être testé annuellement.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2019

Test de restauration – Constatation

Les tests de restauration permettent de s'assurer que les données sauvegardées sont complètes et exploitables. Des copies de la base de données de production d'Opale sont effectuées deux à trois fois par année. Des tests de restauration complets d'Opale, avec implication de collaborateurs du service financier, ne sont cependant pas effectués.

Recommandation 43

Nous recommandons à l'HFR de mettre en place un test de restauration complet des données des applications clés qui serait effectué annuellement. Ce test doit intégrer les utilisateurs métiers. Les travaux effectués dans le cadre de ce test doivent être formalisés.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.03.2019



Test d'intrusion – Constatations

Un test d'intrusion permet d'évaluer le niveau de sécurité d'un système d'information, il permet également d'identifier les failles de sécurité. Un grand nombre de données sensibles sur les patients figurent dans les différents systèmes d'information de l'HFR. Ce type de test n'est actuellement pas réalisé.

Recommandation 44

Nous recommandons à l'HFR de faire réaliser, par un prestataire externe, un test d'intrusion afin d'identifier les potentielles failles de sécurité informatique existantes.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.03.2019

Protection des données – Constatations

MedFolio est un logiciel central pour les soins des patients stationnaires. Certains utilisateurs de cette application (par ex. les médecins, les infirmiers, les secrétaires médicaux) peuvent, par le biais de ce logiciel, accéder aux informations sur les patients figurant dans d'autres applications. Cette action nécessite la saisie d'un commentaire par le collaborateur qui l'effectue afin de justifier cet accès. Le système permet d'identifier l'ensemble des accès à des informations par ce biais. Une revue des accès n'est cependant pas effectuée.

Recommandation 45

Nous recommandons à l'HFR de mettre en place un contrôle visant à s'assurer que l'accès à des informations par ce biais est justifié.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.03.2019

3.3. Pertinence de la comptabilité analytique pour les Prestations d'intérêt général (PIG) et Autres prestations (AP)

En 2012, l'introduction du nouveau financement hospitalier a abouti à une uniformisation de la rémunération, l'Etat et les caisses maladie se répartissant les coûts des prestations de soins à l'aide des forfaits par cas. Pour 2016, le taux de participation de l'Etat était de 53%, contre 47% pour les caisses maladie.

Par ailleurs, pour des raisons de santé publique, l'Etat peut imposer aux hôpitaux et maisons de naissance d'offrir des PIG. Il en assure alors le financement. L'Etat peut encore participer aux coûts d'une activité ambulatoire qui ne seraient pas couverts par l'assurance-maladie. Il peut également prendre en charge les coûts de projets et de mandats répondant à un besoin de santé publique. On parle dans ce cas d'AP. De plus, le Conseil d'Etat a octroyé à l'HFR un financement transitoire qui doit lui permettre de faire le lien entre l'ancien financement appliqué jusqu'en 2011 et le nouveau système mis en place suite à la modification du 21 décembre 2007 de la LAMal.

En 2016, l'Etat a versé plus de CHF 56 mios à l'HFR pour des prestations non comprises dans la fourniture des soins, soit les PIG, AP et financement transitoire. Dans le cadre de sa planification annuelle, l'IF a, dès lors, décidé de procéder en 2017 à un audit des processus de calcul des coûts relatifs aux PIG et AP. Le rapport No 2018/02 du 22 janvier 2018 a été émis suite à ce contrôle.

Dans son mandat du 14 février 2018, le Conseil d'Etat a demandé à l'IF de procéder à un suivi des recommandations. Au vu des recommandations encore ouvertes et pour lesquelles le délai n'est pas écoulé, l'IF a renoncé à réaliser de nouveaux travaux de détail sur le sujet des PIG et AP. A noter que le montant relatif aux prestations non comprises dans la fourniture des soins, soit les PIG, AP et financement transitoire, s'élève à CHF 59.6 mios pour 2017.

Suite au rapport No 2018/02, l'HFR a établi un document décrivant le contenu des PIG et AP, ainsi que la méthode de calcul du montant pris en compte par l'HFR. Ce document pourra servir de base de discussion, notamment avec la DSAS, afin de trouver un raisonnement partagé.

Ci-dessous est présentée la situation par recommandation, en indiquant le délai de réalisation initial octroyé dans le rapport No 2018/02, un descriptif des travaux effectués durant la première partie de l'exercice 2018, ainsi que, le cas échéant, le nouveau délai accordé par l'IF. Les délais fixés dans le rapport No 2018/02 se situant au-delà de la date de remise du présent rapport ont été repris tels quels. D'éventuelles demandes de prolongation de délai devront être présentées.

3.3.1. Bilinguisme

- Recommandation No 1 selon Rapport 2018/02, délai au 31 mars 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR de poursuivre le travail d'identification des coûts en accordant une importance particulière à la qualité de la documentation, en collaboration avec la DSAS.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
L'HFR a identifié des coûts supplémentaires pouvant être liés au Bilinguisme, comme les frais 2016-2017 pour la rénovation de la salle de langue, l'impression de « dictionnaires-métiers » ou encore les livres et journaux du coin langue à disposition du personnel. Selon l'IF, il est primordial de définir dans les plus brefs délais et de manière précise le périmètre de la PIG Bilinguisme, en accord avec la DSAS. En effet, une importante réflexion doit être menée, afin de déterminer quels coûts font partie de cette PIG, et quels coûts sont inhérents à toute entreprise implantée à Fribourg avec les chances et contraintes liées au bilinguisme.
- Délai accordé : 31 décembre 2018 (nouveau).

3.3.2. Psychiatrie de liaison

- Recommandation No 2 selon Rapport 2018/02, délai au 31 mars 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR d'améliorer le suivi afin de respecter le principe de délimitation périodique et établir une convention avec le RFSM.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
Les travaux en vue de l'établissement d'une convention avec le RFSM sont en cours. En effet, un inventaire des contrats et conventions déjà existants a été mené. La Direction des finances de l'HFR était également impliquée et un prochain rapport est attendu pour le 30 juin prochain. L'objectif est que la future convention soit appliquée dès le 1er janvier 2019. La question du suivi sera également traitée dans cette convention. Le délai du 31 mars 2018 pour l'application de cette recommandation est respecté, si l'on considère que les démarches ont été entreprises dès le début de l'année 2018 et qu'un calendrier a été déterminé. L'entrée en vigueur de la convention pour le 1er janvier 2019 est un délai réaliste, mais les efforts ne doivent pas être relâchés afin d'atteindre cet objectif.
- Délai accordé : 31 décembre 2018 (nouveau).

3.3.3. Restaurant du personnel

- Recommandation No 3 selon Rapport 2018/02, délai au 30 juin 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR de revoir de manière critique la clé de répartition du CC « Cuisine » et s'assurer de la bonne compréhension du champ d'application du Mandat de prestations.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
Une analyse approfondie des coûts directs et indirects du restaurant est en cours. Par exemple une modification du nombre d'ordinateurs imputés au restaurant a été apportée, passant de 12 en 2016 à 2 en 2017. La meilleure identification des coûts se poursuit, le montant relatif à certains besoins dans les étages ayant été clairement déterminé, pour près de CHF 400'000 sur le site de Fribourg. De plus, une revue de l'attribution des m2 est planifiée pour juin-juillet 2018. Les clés de répartition seront ensuite étudiées de manière approfondie, toujours en collaboration avec les unités-métier. Nous saluons le travail accompli et recommandons à l'HFR de poursuivre dans cette direction, afin d'obtenir un résultat satisfaisant toutes les parties dans les plus brefs délais.
- Délai accordé : idem Rapport 2018/02.

3.3.4. Crèche

- Recommandation No 4 selon Rapport 2018/02, délai au 30 juin 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR de respecter les termes du Mandat de prestations ou, si nécessaire, les redéfinir avec la DSAS.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
L'HFR prend en compte les coûts des crèches Les Galopins, Cap Canailles, Pop e Poppa, ainsi que les prestations de Chaperon Rouge. Les conventions avec Cap Canailles et Pop e Poppa prennent fin le 31 décembre 2018 mais sont renouvelables tacitement d'année en année. L'avancée des décisions relatives à ces conventions est suivie par les RH de l'HFR et la DSAS sera informée au fur et à mesure. En cas de renégociations, le montant demandé pour 2019 sera adapté. Il est primordial de définir dans les plus brefs délais et de manière précise le périmètre de la PIG Crèche en accord avec la DSAS. Une importante réflexion doit être menée, en tenant compte également de l'occupation effective des places en crèche ainsi mises à disposition.
- Délai accordé : idem Rapport 2018/02.

3.3.5. Permanence

- Recommandation No 5 selon Rapport 2018/02, délai au 30 juin 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR de poursuivre les travaux d'amélioration du processus de facturation.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :



L'HFR a débuté un projet global d'amélioration de la facturation des prestations. Les applications problématiques sont principalement CardioReport et SPrest, mais l'utilisation de formulaires papier est également très répandue. Les systèmes Opale Web et RAP sont les nouveaux outils, qui permettraient d'optimiser la facturation. Pour ce sujet, nous renvoyons au chapitre 3.2.3 qui traite plus en détail des applications informatiques.

- Délai accordé : idem Rapport 2018/02.

3.3.6. Distorsion tarifaire ambulatoire

- Recommandation No 6 selon Rapport 2018/02, délai de suite :
L'IF recommandait à l'HFR d'améliorer la traçabilité des calculs et la communication entre les personnes en charge de la détermination du montant pris en compte pour cette prestation.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
En règle générale, nous constatons une nette amélioration de la documentation des travaux effectués en lien avec les PIG et AP. Cependant, la recommandation relative à la communication au sein de l'HFR s'inscrit dans la recommandation globale d'améliorer les processus. Pour ce point, nous renvoyons au chapitre 3.1 relatif à la comptabilité analytique de l'HFR.
- Délai accordé : 31 décembre 2018 (nouveau).

3.3.7. Service des urgences

- Recommandation No 7 selon Rapport 2018/02, délai au 30 juin 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR de poursuivre les travaux d'amélioration du processus de facturation.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
Pour ce point, nous renvoyons au chapitre 3.3.5 Permanence ci-dessus, la situation étant analogue.
- Délai accordé : idem Rapport 2018/02.

3.3.8. Transport intersites

- Recommandation No 8 selon Rapport 2018/02, délai au 31 mars 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR de mieux documenter la prise en compte des différents éléments composant le coût de cette prestation.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
La qualité de la documentation s'est améliorée de manière significative entre 2016, 2017 et 2018. Pour le budget 2019, l'HFR dispose d'un document détaillant l'ensemble des PIG et AP, avec un descriptif et le détail des coûts indiqués. Nous pouvons donc considérer que cette recommandation, pour ce qui est du transport intersites, a été suivie. Nous relevons également que l'HFR a débuté un projet relatif à la détermination du coût de l'organisation multi-site. Le Transport intersites fait partie intégrante de cette démarche.

3.3.9. CC Bâtiment

- Recommandation No 9 selon Rapport 2018/02, délai au 30 juin 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR d'étudier l'ajustement dans la comptabilité analytique des intérêts payés sur le compte courant et l'emprunt à l'Etat.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
Nous avons constaté que la correction des intérêts financiers a été apportée dans la passerelle d'ajustement 2017. Nous pouvons donc considérer que cette recommandation a été suivie.

3.3.10. CC Administration des RH

- Recommandation No 10 selon Rapport 2018/02, délai au 31 mars 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR de corriger dans HR Access l'imputation des frais de déplacements « Transports publics ».
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
La modification nécessaire a été apportée dans HR Access. Nous pouvons donc considérer que cette recommandation a été suivie. Nous soulignons cependant que des procédures globales relatives aux Charges de personnel doivent être mises en place par l'HFR, notamment quant au suivi budgétaire. Pour ce point, nous renvoyons au chapitre 3.4.2.

3.3.11. Ratio des coûts indirects

- Recommandation No 11 selon Rapport 2018/02, délai au 30 juin 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR de revoir la méthode de calcul du taux des coûts indirects et de la formaliser.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
Selon la documentation reçue concernant le budget 2019 des PIG et AP, des taux différents ont été appliqués, en fonction du type de prestations, si ces dernières sont entièrement externalisées ou au contraire entièrement fournies par l'HFR lui-même, avec différents degrés. Il s'agit ici d'une base de réflexion, que l'HFR souhaite poursuivre avec la DSAS. Selon l'IF, ces discussions doivent être entreprises dans les plus brefs délais.
- Délai accordé : idem Rapport 2018/02.

3.3.12. Constatations générales

- Recommandation No 12 selon Rapport 2018/02, délai au 31 décembre 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR d'élaborer un cadre conceptuel relatif au traitement des PIG et AP. Les décisions prises doivent être formalisées et protocolées.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
L'élaboration d'un cadre conceptuel relatif aux PIG et AP s'inscrit dans une même démarche que le groupe bipartite DSAS-HFR, constitué début 2018. Nous recommandons à l'HFR de clarifier les démarches à entreprendre, en collaboration avec la DSAS et le groupe bipartite.
- Délai accordé : idem Rapport 2018/02.

- Recommandation No 13 selon Rapport 2018/02, délai au 31 décembre 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR d'affiner les clés de répartition manuelles des coûts indirects avec l'appui des unités-métier concernées.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
Nous avons pu constater que des démarches dans ce sens ont déjà été entreprises, ce que nous saluons. Cependant, la recommandation relative à l'amélioration des clés de répartition manuelles s'inscrit dans la recommandation globale d'améliorer les processus au sein de l'HFR. Pour ce point, nous renvoyons au chapitre 3.1 relatif à la comptabilité analytique de l'HFR.
- Délai accordé : idem Rapport 2018/02.

- Recommandation No 14 selon Rapport 2018/02, délai au 30 juin 2018 :
L'IF recommandait à l'HFR d'améliorer la formalisation des processus liés au traitement des données analytiques.
- Situation à la date de notre intervention 2018 :
La qualité de la documentation s'est améliorée de manière significative entre 2016, 2017 et 2018. Pour le budget 2019, l'HFR dispose d'un document détaillant l'ensemble des PIG et AP, avec un descriptif et le détail des coûts indiqués. Cependant, la recommandation relative à l'amélioration de la formalisation des processus liés au traitement des données analytiques s'inscrit dans la recommandation globale d'améliorer les processus au sein de l'HFR. Pour ce point, nous renvoyons au chapitre 3.1 relatif à la comptabilité analytique de l'HFR.



➤ Délai accordé : idem Rapport 2018/02.

Il ressort des travaux effectués en 2018 par l'IF, que l'HFR a entrepris de nombreuses démarches allant dans le sens des différentes recommandations formulées dans les autres chapitres du présent rapport. Il est cependant urgent pour l'HFR de trouver des solutions aux différentes problématiques auxquelles il fait face, notamment la situation financière.

Recommandation 46

Nous recommandons à l'HFR de poursuivre les travaux réalisés, afin de mettre en œuvre les 11 recommandations encore ouvertes du rapport No 2018/02, en collaboration avec les différentes parties prenantes.

Une fois les différents délais écoulés, l'IF procédera à un suivi des recommandations émises dans son rapport No 2018/02.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

3.4. Processus budgétaire

En vertu de l'art. 22 LHFR, le CA arrête les détails de l'organisation et du fonctionnement de la direction de l'HFR dans un règlement. Selon ce règlement, la responsabilité de l'élaboration du budget incombe à la Direction des finances. Le CA adopte le budget et le présente annuellement au Conseil d'Etat et au Grand Conseil, qui en prend acte (art. 12 al.2 let.d LHFR).

Les comptes 2017 de l'HFR présentent une perte de CHF 14.6 mios (CHF 7.2 mios en 2016) et les déficits cumulés au 31 décembre 2017 totalisent CHF 21.7 mios. La loi du 14 novembre 2011 concernant le financement des hôpitaux et des maisons de naissance fixe à l'article 8 ce qui suit :

« Pour les hôpitaux publics, les comptes doivent être en principe équilibrés. Une éventuelle perte cumulée au bilan ne peut excéder 3% des charges annuelles d'exploitation du dernier exercice ; le cas échéant, l'établissement doit dès l'exercice suivant, prendre des mesures pour couvrir le dépassement sur une période de trois exercices comptables ».

Avec CHF 21.7 mios, le seuil de 3% est désormais dépassé puisque les pertes cumulées représentent 4.5% du total des charges d'exploitation de l'exercice 2017 y compris les amortissements (CHF 480.5 mios). L'établissement du budget 2018 revêt donc une importance particulière puisque les dispositions légales obligent l'HFR à prendre des mesures pour couvrir le dépassement sur une période de trois exercices comptables.

Indépendamment du contexte légal particulier, le budget poursuit plusieurs buts essentiels, notamment :

- exposer un aperçu détaillé de la performance prévue des différentes directions et unités-métier
- permettre l'anticipation des résultats et la prise de décisions dans le cadre de la stratégie
- servir d'instrument de pilotage
- servir de base de comparaison avec les chiffres effectifs dans le cadre du reporting

Pour atteindre ces objectifs, des processus stricts impliquant un grand nombre d'acteurs (chefs de services, de projets, de cliniques, CGF) ainsi qu'un planning précis sont requis.

Dans le cadre de nos travaux, nous avons cherché à comprendre quelles étaient les étapes de l'élaboration du budget jusqu'à sa validation formelle par le CA. Nous exposons ci-après nos constatations.

3.4.1. Procédure budgétaire à l'HFR

L'HFR ne dispose pas d'une procédure globale écrite relative au budget d'exploitation. Il n'y a pas non plus d'objectifs budgétaires communiqués. Hormis un planning, nous n'avons pas connaissance de documents permettant de structurer la démarche budgétaire tels que :

- courrier envoyé aux responsables unités-métier avec les différents délais et objectifs à suivre, par exemple, en termes de croissance ou de réduction des charges
- instructions budgétaires
- modèles de documents standardisés à compléter pour certaines dépenses précises (sauf pour les EPT) et types de commentaires, sur le détail des besoins, à fournir par les responsables unités-métier
- distinction des nouveaux besoins par rapport à l'exercice précédent et prise en compte des charges de fonctionnement induites par les projets d'investissements

Dans ce contexte, l'élaboration du budget, par la personne responsable du CGF et son équipe, suit une approche « Top Down »⁹ avec une implication limitée des responsables unités-métier à qui l'on demande principalement leurs besoins en termes de dotations en personnel (EPT). Nous relevons que l'établissement du budget 2018 a été extrêmement difficile et que 7 versions ont été établies.

Selon le calendrier, une première version du budget est prévue à mi-août (V0) et la validation finale de ce dernier par le CA intervient en décembre. Chaque version du budget fait l'objet d'une présentation au

⁹ Top Down: Approche qui consiste à débiter le budget Top en chiffrant les montants totaux des grands agrégats avant d'entrer dans le détail des CC ou des projets.

Conseil de direction (CD). Pour le budget 2018, la première version a été établie à fin août 2017 et la dernière version (V7), qui comprenait encore quelques éléments en suspens, a été présentée au CA le 24 janvier 2018. De plus, contrairement à ce qui est mentionné dans l'art. 12 al. 2 let. d de la LHFR, ce budget n'est pas présenté au Conseil d'Etat.

Entre les différentes versions du budget 2018, nous constatons que l'HFR a mené diverses réflexions en vue de réduire les coûts d'exploitation. Malgré tout, la version 6 prévoyait encore une perte de CHF 32 mios, réduite de CHF 10 mios dans la dernière version du budget par la prise en considération de recettes supplémentaires pour l'activité clinique de CHF 10 mios, soit :

- revenus stationnaires pour CHF 5 mios
- revenus ambulatoires pour CHF 5 mios

Dans la dernière présentation du budget datée du 24 janvier 2018, il n'est pas précisé de quelle manière ces montants ont été déterminés et pour quelles raisons l'HFR pourrait tabler sur des recettes plus élevées.

L'HFR est donc éloigné de l'équilibre financier requis selon l'art. 8 de la Loi concernant le financement des hôpitaux et des maisons de naissance.

Recommandation 47

Nous recommandons à l'HFR de définir et de communiquer les objectifs budgétaires de l'année à venir (priorités, limite de croissance, dotation EPT, etc.) aux personnes impliquées dans l'élaboration du budget.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Recommandation 48

Nous recommandons à l'HFR d'établir des instructions budgétaires qui contiennent au minimum : la définition du processus pour l'établissement du budget par type de charges ou de recettes, la définition des rôles et des responsabilités de chacun et le suivi des différentes versions jusqu'à la validation formelle par le CA, au plus tard le 31 décembre.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Recommandation 49

Nous recommandons à l'HFR de présenter annuellement au Conseil d'Etat le budget afin que celui-ci en prenne acte conformément à l'art. 12 al. 2 let. d de la LHFR.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.4.2. Budget des charges de personnel

Le budget des charges de personnel est basé sur les données fournies par le Service du personnel et d'organisation (SPO) à trois reprises durant l'année (mars, août et novembre) ainsi que des informations tirées des dotations communiquées par les responsables unités-métier.

Nous avons constaté que les données fournies par le SPO ne correspondent pas aux dotations des différentes unités-métier, ces dernières n'étant pas mises à jour dans HR Access par la Direction des ressources humaines de l'HFR. Par ailleurs, comme relevé sous le chapitre comptabilité analytique aux points 3.1.5 et 3.1.6, des CC se créent, des mutations du personnel d'un CC à un autre CC interviennent, des ajustements sont enregistrés en cours d'année et en fin d'année par le CGF pour affecter correctement les dépenses de personnel sur les différents CC si bien que les données fournies par le SPO peuvent difficilement être reprises telles quelles. La rotation importante du personnel constatée à l'HFR ajoute une difficulté supplémentaire.

Des discussions entre la Direction des finances, la Direction des ressources humaines et le SPO, en vue de trouver des solutions pour remédier aux problèmes rencontrés, ont été menées en 2014 puis ont repris dans le courant de l'automne 2017. Toutefois, aucune amélioration significative n'a été implémentée à ce jour.

Nous présentons, ci-après, un tableau reprenant les chiffres de la comptabilité financière¹⁰ au moment de l'établissement du reporting RH mensuel à l'intention du CD, pour le mois de décembre 2017. Ce dernier montre à l'évidence que l'HFR peine à maîtriser les dépenses du personnel. Si le budget global présente un dépassement de CHF 1 mio au 31 décembre 2017, des différences significatives apparaissent au niveau des directions tant en termes de chiffres absolus (Direction des soins, Direction médicale) qu'en pourcentage (Direction des finances).

Tableau 10 : Charges salariales par direction pour l'année 2017

	Budget 2017	Réel 2017	Δ réel/budget
	KCHF	KCHF	KCHF
Dir. Soins	136'032	126'519	-9'513
Dir. Médicale	115'083	126'751	11'668
Dir. Logistique	33'256	34'543	1'287
Dir. Générale	2'381	2'653	272
Dir. Ressources Humaines	4'969	4'909	-60
Dir. SIP	5'860	4'986	-874
Dir. Finances	12'666	10'903	-1'763
Total	310'247	311'264	1'017

Source : tableau de bord RH de décembre 2017 au CD

Commentaires :

Dans les comptes publiés, les charges du personnel se sont élevées à CHF 336.5 mios en 2017. Si elles sont inférieures globalement au budget de CHF 1 mio, elles sont supérieures de CHF 16.3 mios (5.08%) aux dépenses de l'année 2016. Dans le même temps, les recettes de l'activité clinique progressent seulement de CHF 2.2 mios pour atteindre CHF 389.6 mios à fin 2017, soit un montant inférieur de CHF 9.2 mios à l'objectif fixé dans le budget 2017.

¹⁰ Ces chiffres ne comprennent notamment pas les frais de formation du personnel, le personnel en service civil, le coût du recrutement.

En termes de nombre de collaborateurs, l'effectif moyen de l'année dépasse le budget de 39.51 EPT (ou 1.61%). Le dépassement au niveau de la direction des soins (11.54 EPT) ne se traduit pas dans le tableau des charges salariales présenté plus haut qui montre une surestimation du budget de CHF 9.5 mios. Le tableau ci-dessous présente le nombre d'EPT par directions en 2017.

Tableau 11 : EPT par direction pour l'année 2017

	Budget 2017	Effectif moyen 2017	Effectif déc. 2017	Δ effectif moy./budget	Δ effectif déc./budget
	Nbr. EPT	Nbr. EPT	Nbr. EPT	Nbr. EPT	Nbr. EPT
Dir. Soins	1'106.68	1'118.22	1'143.93	11.54	37.25
Dir. Médicale	795.09	829.49	851.23	34.40	56.14
Dir. Logistique	355.95	363.11	364.52	7.16	8.57
Dir. Générale	21.20	15.96	16.70	-5.24	-4.50
Dir. Ressources Humaines	25.65	22.70	22.60	-2.95	-3.05
Dir. SIP	42.54	39.05	39.40	-3.49	-3.14
Dir. Finances	102.70	100.79	100.30	-1.91	-2.40
Total	2'449.81	2'489.32	2'538.68	39.51	88.87

Source : tableau de bord RH de décembre 2017 au CD

Recommandation 50

Nous recommandons à la Direction des ressources humaines de revoir l'allocation des collaborateurs dans HR Access et d'utiliser les dotations effectives et prévues par les unités-métiers pour l'établissement du budget.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.4.3. Budget des autres charges d'exploitation (ACE)

Les ACE sont portées au budget sur la base des dépenses historiques. Le CGF implique également les chefs de services, principalement ceux de la Direction logistique, afin d'obtenir des renseignements portant sur de nouvelles dépenses prévues.

Les amortissements sont budgétés sur la base des objets activés. Les projets d'investissements, acceptés par le CA, à venir ou en cours et qui seront activés, donc terminés, avant ou durant l'année du budget sont également pris en compte dans le calcul des amortissements. Les intérêts calculatoires sont basés sur les données historiques.

Si la méthodologie générale suivie pour l'établissement du budget des ACE semble cohérente, nous observons, pour l'année 2017, d'importants écarts entre le budget et les chiffres effectifs. Nous renvoyons le lecteur aux conclusions relatives à la comparaison des coûts effectifs par rapport au budget, au chapitre 3.1.5.

3.4.4. Budget des recettes stationnaires et ambulatoires

Concernant les recettes, le CGF estime l'activité (en cas, en jours et en case mix¹¹) en se basant sur l'activité historique et sur l'activité que pourraient générer les projets acceptés par le CD. Ensuite cette activité est multipliée par le tarif de base estimé, respectivement par les forfaits journaliers.

Les échanges pour l'estimation des recettes avec les responsables unités-métier ne sont pas systématiques à ce jour.

¹¹ Evaluation du degré de gravité des cas facturés par l'hôpital

Dans la version 7 du budget 2018, les recettes se présentent comme suit, en comparaison des chiffres 2016 et 2017 :

Tableau 12 : Evolution des recettes stationnaires et ambulatoires brutes

	Réel 2016	Budget 2017	Réel 2017	Budget 2018
	KCHF	KCHF	KCHF	KCHF
Recettes stationnaires brutes	235'484	242'671	232'003	249'292
Recettes ambulatoires brutes	154'385	156'198	156'206	150'527
Total	389'869	398'869	388'209	399'819

Source : états financiers au 31.12.2017 et budget 2018 HFR V7

Commentaires :

Comme indiqué plus haut (point 3.4.1), les recettes ont augmenté de CHF 10 mios entre les versions 6 et 7 du budget 2018. Les recettes de CHF 249.3 mios pour le stationnaire représentent un objectif ambitieux, si l'on considère l'évolution des recettes stationnaires de 2016 à 2017. Les recettes ambulatoires envisagées, en diminution de CHF 5.7 mios par rapport aux recettes 2017, tiennent compte de la nouvelle structure tarifaire Tarmed 2018. A noter que cet impact avait été estimé dans un premier temps à CHF 10 mios.

Recommandation 51

Nous recommandons à l'HFR d'établir le budget des recettes sur des bases sérieuses et documentées.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

3.4.5. Equilibre financier

Selon l'article 8 de la Loi concernant le financement des hôpitaux et des maisons de naissance, l'HFR doit prendre des mesures pour couvrir les pertes cumulées à fin 2017 (CHF 21.7 mios), de manière à ce que ces dernières reviennent à un taux inférieur à 3% des charges annuelles d'exploitation (CHF 480.5 mios).

Recommandation 52

Nous recommandons à l'HFR d'entreprendre toutes les démarches possibles de manière à respecter les dispositions légales.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

3.5. Controlling financier et reporting

En vertu de l'art. 36 LHFR, la Direction doit informer le CA de l'évolution de la situation financière de manière régulière. A cette fin, le CGF établit un reporting selon un modèle défini par la direction en 2014. Ce reporting est communiqué mensuellement au CD et trimestriellement au CA.

Le reporting comprend un tableau récapitulatif des charges et recettes effectives par nature, présentées en comparaison du budget et des chiffres des deux années précédentes. Les variations des chiffres effectifs de l'année en cours par rapport au budget et aux chiffres de l'année précédente sont commentées dans un second tableau. Le reporting ne présente pas d'information par activité (stationnaires aigus et non aigus, ambulatoire) ou par directions ni d'indicateurs clés de performance.

3.5.1. Qualité du reporting

Le processus d'établissement du reporting n'est pas formalisé. Ce dernier fait état des écarts budgétaires à un niveau global et ne permet pas d'obtenir une vision suffisamment détaillée, utile à la prise de décision. Par ailleurs, la qualité du controlling financier est péjorée en raison des points suivants :

- le budget n'est pas établi sur des bases suffisamment fondées
- le budget n'est pas ventilé mensuellement en fonction de la saisonnalité, il est réparti de manière uniforme sur les 12 mois de l'exercice
- les revenus font l'objet d'estimations de plus en plus incertaines du fait du retard pris dans la facturation

Recommandation 53

Nous recommandons à l'HFR de revoir le détail du reporting afin que ce dernier présente une vision plus fine des activités.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Recommandation 54

Nous recommandons à l'HFR d'établir des instructions qui fixent les indicateurs de performance à remonter périodiquement au CD et au CA. Pour établir ces chiffres-clés, le CGF collabore avec les unités-métier.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.5.2. Implication des parties prenantes dans l'élaboration du reporting

Les contrôleurs de gestion financiers sont responsables de l'analyse mensuelle des écarts pour les CC dont ils assurent le suivi. Ils cherchent les explications nécessaires auprès des responsables unités-métier. A noter qu'il n'y a pas de calendrier de visites des différents services par les contrôleurs de gestion financiers.

Etant donné que les responsables unités-métier n'ont pas été suffisamment impliqués dans l'élaboration du budget, les raisons des écarts entre le budget et les chiffres effectifs sont difficiles à fournir. Si les contrôleurs de gestion financiers parviennent à toutefois justifier les écarts, ces explications ne sont pas systématiquement exploitées dans le cadre du reporting global établi à l'intention du CD et du CA.

Le reporting global mensuel au CD et trimestriel au CA engendre rarement des questions de la part de ces instances.

Recommandation 55

Nous recommandons à l’HFR d’entériner la légitimité du CGF et d’instaurer un suivi régulier des écarts ressortant du reporting mensuel.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.5.3. Communication avec la DSAS

Les mandats annuels conclus entre le Conseil d’Etat pour les prestations hospitalières, les PIG et les AP font état d’une série de livrables qualitatifs, quantitatifs et statistiques.

La transmission des informations requises est du ressort de la personne responsable du financement externe et des tarifs qui centralise, coordonne et effectue le suivi de la communication avec la DSAS. Pour l’année 2017, compte tenu des éléments restant à clarifier avec la DSAS, certains livrables n’ont pas été remis dans les délais fixés ou n’ont pas été fournis.

Un groupe de travail entre la DSAS et l’HFR mène actuellement une réflexion générale quant aux besoins et attentes en termes d’informations à partager de manière à développer des relations plus soutenues entre l’Etat et l’HFR. L’amélioration des livrables (pertinence, utilité, clarifications, degré de détail, etc.) est également un sujet traité par le groupe de travail.

Recommandation 56

Tel que déjà initié, nous recommandons à l’HFR de tout mettre en œuvre pour faciliter les travaux du groupe bipartite avec la DSAS, afin de clarifier les besoins et attentes des parties et de renforcer les liens entre l’HFR et l’Etat.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.6. Gestion des investissements

Le budget des investissements doit permettre de réaliser les objectifs stratégiques de l'hôpital. La loi concernant le financement des hôpitaux et des maisons de naissance retient à l'art. 3 que l'Etat finance les prestations des hôpitaux qui présentent un plan quinquennal des investissements et garantissent le financement y relatif.

En vertu de l'art. 10 de l'Ordonnance sur le calcul des coûts et le classement des prestations (OCP), les hôpitaux doivent tenir une comptabilité des immobilisations pour en déterminer les coûts d'utilisation, comprenant notamment les amortissements et intérêts calculatoires. Selon l'OCP, tout investissement, dès une valeur d'achat de CHF 10'000, doit faire l'objet d'une inscription dans la comptabilité des immobilisations. En outre, un inventaire des immobilisations doit être transmis annuellement (à fin avril) à la DSAS selon le mandat annuel relatif aux prestations hospitalières.

Dans le cadre de nos travaux nous avons revu le processus de l'établissement du budget annuel d'investissements ainsi que de la planification pluriannuelle. Nous avons également sélectionné 6 projets validés d'un montant supérieur à CHF 250'000 chacun (3 liés au budget 2017 et 3 liés au budget 2018) et nous nous sommes assurés de l'application correcte du processus tel qu'il nous a été décrit.

Concernant le budget d'investissement annuel pour 2018, le CA a validé, le 24 janvier 2018, l'ensemble des investissements à hauteur de CHF 10'539'184. Pour 2017, cette validation par le CA est intervenue le 2 décembre 2016 pour un total de CHF 12'709'220.

3.6.1. Processus budgétaire des investissements

Des instructions écrites, établies par le CGF, ont été rédigées en vue de procéder à un recensement des besoins d'investissement pour la période 2018 à 2022. Elles définissent les éléments principaux suivants :

- définition d'un investissement
- étapes du processus de demande
- règles à observer pour compléter le formulaire de demande via l'intranet de l'HFR. Il s'agit notamment de décrire le projet, d'évaluer le degré d'urgence du projet (normale, haute ou très haute) et d'énumérer et décrire les opportunités et risques encourus
- règle fixant l'obligation de rédiger un business plan ou une étude détaillée pour chaque projet dont la valeur dépasse CHF 250'000

La première étape du budget d'investissement 2018 a été initiée dans le courant du mois de mai 2017 par le CGF. Un courrier interne a été envoyé aux cadres, leur signifiant de procéder aux demandes d'investissements souhaités, mais également pour la planification pluriannuelle sur la période 2018-2022.

Au terme du délai de saisie fixé, un contrôle formel des informations saisies est effectué par le CGF. En fonction des catégories d'investissements, un expert interne se prononce ensuite sur l'utilité et la priorité des besoins (note de 1 « indispensable » à 4 « inutile »). Au terme de cette étape, le CD reçoit l'ensemble des demandes d'investissement et se prononce sur leur pertinence. Le CA valide les investissements supérieurs ou égaux à CHF 250'000.

Au terme de nos travaux, nos constatations sur le suivi des instructions susmentionnées sont les suivantes :

- la revue réalisée par l'expert interne n'est pas toujours suffisamment étayée et repose sur un fichier Excel non signé. Lors de nos tests, deux projets ne contenaient cependant aucune documentation relative à la priorisation par un expert.
- les instructions ne comprennent pas d'objectifs stratégiques (enveloppe budgétaire à disposition, financement, critères qualitatifs et quantitatifs).
- les investissements de plus de CHF 250'000 ne font pas systématiquement l'objet d'un business plan (voir sous 3.6.2).
- la chronologie des étapes liées à la procédure budgétaire n'est pas toujours respectée. Un business plan a par exemple été remis au CD le 5 janvier 2017 alors que la validation de l'investissement de CHF 1'128'000 par le CA était déjà intervenue le 14 décembre 2016.

- pour les investissements supérieurs à CHF 250'000, des différences apparaissent dans les listes des investissements adoptées respectivement par le CD et par le CA. En effet, le projet « monitoring » est validé par le CA pour un montant de CHF 575'000 alors qu'il apparaît dans la liste du CD pour un montant de CHF 1'150'000. Les projets « Entwicklungsmanagement » (CHF 750'000) et « Rénovation cuisine » (CHF 2'766'000) apparaissent uniquement dans la liste des investissements adoptés par le CA. Pour ces deux objets, les demandes d'investissements, très succinctes, ont été présentées dans un délai très court avant la séance du CA.
- le plan pluriannuel pour les années 2018 à 2022 n'a pas été adopté par le CD et le CA.

Recommandation 57

Nous recommandons à l'HFR de développer les instructions budgétaires liées aux investissements. Ces dernières doivent contenir des jalons décisionnels contraignants (respect de la chronologie des étapes) et des critères stricts autorisant une demande d'investissements (pertinence, accord avec la stratégie, financement, etc.). Ce budget doit être validé par le CA avant le 31 décembre pour l'exercice suivant.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Recommandation 58

Nous recommandons à l'HFR de renforcer la documentation relative à la priorisation des demandes d'investissements par les experts et d'adopter des critères d'appréciation standards en accord avec la stratégie de l'HFR. En outre, nous recommandons que le formulaire soit dûment signé par l'expert.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

3.6.2. Business plan pour la justification d'un investissement

Les business plans sont, en premier lieu, contrôlés par la Direction logistique. Il n'y a pas de revue de la qualité des informations financières par le CGF. Aucune exigence en termes de contenu minimal, de critères d'économicité, de retour sur investissement ou de financement n'est spécifiée dans les instructions.

Lors de nos tests réalisés sur six investissements d'une valeur individuelle supérieure à CHF 250'000, nous avons constaté les problèmes suivants :

- quatre projets validés par le CA ne s'appuient sur aucun business plan
- un investissement de CHF 1'000'000 est présenté comme une charge d'exploitation dans l'analyse de rentabilité du business plan, au lieu d'être activé puis amorti sur les exercices suivants
- les conséquences financières (amortissements, intérêts, charges de personnel) sur les comptes de fonctionnement ne sont pas toujours présentées dans les business plan établis

Concernant l'absence de business plan, il nous a été communiqué qu'en pratique un investissement de renouvellement ne nécessite pas la remise d'un tel document. Toutefois les instructions écrites ne le mentionnent pas.

Recommandation 59

Nous recommandons à l'HFR l'élaboration d'un modèle de business plan standard qui comprend des critères d'exigences plus précis (rentabilité du projet, financement, adéquation avec la stratégie, économicité, faisabilité, impact sur le budget de fonctionnement, etc.).

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

Recommandation 60

Nous recommandons à l'HFR d'instaurer une revue de la plausibilité des aspects financiers des business plans, par le CGF (rentabilité, financement, impact sur le budget de fonctionnement, etc.).

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

3.6.3. Financement des investissements

La question du financement des investissements n'est, à notre connaissance, pas vraiment débattue au sein de l'HFR. Les investissements ont été financés jusqu'ici par une augmentation du compte courant avec l'Etat ou par un emprunt auprès de l'Etat (reprise des immeubles de Meyriez par exemple).

Selon le Mandat de prestations hospitalières conclu avec l'Etat, 10% des recettes stationnaires (part assureurs et Etat) devraient permettre de financer l'utilisation des investissements (amortissements, intérêts financiers). De plus, si les charges d'utilisation des investissements sont inférieures à ce pourcentage, la part excédentaire doit être affectée à un fonds d'investissement. Au 31 décembre 2017, l'HFR dispose d'un fonds d'investissements pour une somme de CHF 1'219'865. A noter que la méthode de calcul pour l'affectation à ce fonds d'investissement n'a pas encore été validée par la DSAS.

Or, la liste des projets en cours de plus de CHF 250'000 dans Opale présente, à ce jour, un total des engagements à réaliser pour plus de CHF 35 mios. Dans cette liste, des projets importants, tels que l'achat de la villa St-François ou le bâtiment destiné au master en médecine doivent encore être réalisés dans un futur proche. Des solutions au niveau du financement, en particulier pour les projets déjà démarrés, doivent être trouvées rapidement. Selon nous, les projets qui n'ont pas débuté devraient faire l'objet d'une nouvelle priorisation de la part du CD et du CA en fonction des sources de financement disponibles, qu'il s'agisse des banques, de l'Etat ou par autofinancement.

Etant donné qu'une planification à moyen terme des investissements n'est pas formalisée par l'HFR (v. point 3.6.5), il est difficile de connaître les besoins en financement pour les projets sur une période de 4 à 5 ans. La détermination du cash-flow prévisionnel devrait également faire partie intégrante de la planification des investissements.

Recommandation 61

Nous recommandons à l'HFR de trouver des solutions de financement pour les investissements déjà débutés. Pour les investissements non débutés, nous recommandons une nouvelle priorisation par le CD et le CA en fonction des sources de financement disponibles.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Recommandation 62

Nous recommandons à l'HFR l'élaboration d'un cash-flow prévisionnel sur la base d'un plan d'investissement à moyen terme (5 ans).

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

Recommandation 63

Nous recommandons à l'HFR de procéder systématiquement au calcul du fonds d'investissement, et de faire valider la méthode de calcul par la DSAS.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

3.6.4. Suivi des investissements

Hormis le chef de projet qui assure le déroulement du projet et effectue certaines analyses, il n'y a pas de suivi régulier des dépenses liées à un investissement de la part du CGF. Aussi, un dépassement potentiel ne fait pas l'objet d'une revue critique formelle. Par ailleurs, si des factures fournisseurs relatives au projet en question sont saisies dans Opale, il n'y a pas de système de blocage ou d'alerte lorsque le budget est atteint.

Un outil de gestion nommé « BudGemini » implémenté début 2017 mais pas encore totalement opérationnel devrait permettre de visualiser, par catégorie REKOLE, les investissements effectués et les budgets accordés. Toutefois, il n'y a pas d'interface entre ce système et les chiffres de la comptabilité dans Opale, si bien qu'il existe des risques d'erreurs et d'incohérences entre les deux systèmes.

Lors de notre test, nous avons constaté qu'un projet d'investissement validé par le CA pour un montant de CHF 3'402'000 était enregistré dans la comptabilité Opale pour CHF 3'224'720 seulement. Cet écart n'a pas pu nous être expliqué.

Par ailleurs, il n'y a pas d'instructions ou de bonnes pratiques concernant les dépenses liées à un investissement qui s'étend sur plusieurs exercices comptables ou, plus généralement, concernant le report de crédit. Ainsi, le projet d'investissement lié à l'agrandissement des urgences porté au budget en 2014 continue de générer des dépenses en 2018. Ces dernières ne sont pas présentées avec le budget des investissements 2018 soumis au CD et au CA pour approbation. D'une manière générale, il est difficile d'obtenir une vue globale des investissements en cours.

Recommandation 64

Nous recommandons à l'HFR d'établir des directives sur le suivi des investissements, incluant l'obligation par les responsables de projet de signaler les dépassements de budget dès que ceux-ci sont pressentis. Des demandes de crédits supplémentaires doivent alors intervenir auprès du CD respectivement du CA.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

Recommandation 65

Nous recommandons à l'HFR d'établir un état de situation de tous les investissements en cours de plus de CHF 250'000 et de le présenter régulièrement au CD et au CA (controlling des investissements).

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

Recommandation 66

Nous recommandons à l'HFR d'améliorer la vue d'ensemble des investissements encore à réaliser. Le budget annuel des investissements doit tenir compte également des projets validés durant les exercices précédents, mais encore en cours de réalisation.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	31.12.2018

3.6.5. Plan des investissements à moyen terme

Si l'HFR a procédé à un recensement des besoins d'investissements pour la période 2018 à 2022, aucun plan d'investissement lié à ce recensement n'a pu nous être remis conformément à l'art 3 de la loi concernant le financement des hôpitaux et des maisons de naissance.

Nous constatons qu'il n'y a pas de document permettant de suivre les dépenses d'investissements sur plusieurs années ou de vérifier l'avancement des projets dans le temps. Seule une liste contenant les projets d'investissements prévus a été adressée à la DSAS le 28 septembre 2017 par la personne responsable du financement externe et des tarifs. Toutefois, ce document ne contient aucune indication sur les montants relatifs aux coûts de ces projets et présente des incohérences avec les investissements listés dans les budgets annuels validés par le CA.

Le plan d'investissement à moyen terme devrait être mis en relation avec les budgets annuels des investissements. Ainsi, les investissements qui s'étendent sur plusieurs exercices pourraient être prévus dans les budgets annuels respectifs et être réévalués, chaque année, en fonction de l'avancement des projets.

Recommandation 67

Nous recommandons à l'HFR d'établir un plan d'investissement à moyen terme (5 ans). Les conséquences financières (amortissements, intérêts, charges de personnel) sur les comptes d'exploitation à venir doivent figurer dans ce plan.

Importance			Délai
Haute	Moyenne	Basse	De suite

4. Discussion finale

Les conclusions du rapport ont été présentées à l'HFR lors d'un entretien en date du 18 juin 2018, auquel participaient :

pour l'HFR :

- M. Marc Devaud, Directeur général a.i.
- M. Robert Zürcher, Directeur financier a.i.
- M. Reto Brantschen, Directeur des ressources humaines
- Mme Corinne Cota, Adjointe du Directeur des ressources humaines
- M. Alexander Linsi, Responsable audit interne
- M. Gianmarco Mariotti, Responsable contrôle de gestion financier
- Mme Nadia Rilliet, Responsable financement externe et tarifs

pour l'IF:

- Mme Irène Moullet, Cheffe de service
- Mme Floriane L'Homme, Inspectrice financière
- M. Serge Reynaud, Inspecteur financier

pour Mazars SA :

- M. Pierre-Alain Coquoz, Executive Director
- M. Alexandre Thévoz, Senior Manager
- M. Grégoire Epiney, Assistant Manager

Les renseignements nécessaires nous ont été fournis avec complaisance. Nous tenons à remercier toutes les personnes concernées pour leur contribution à la réalisation de cet audit.

Nous formulons les réserves d'usage pour le cas où soit des faits, soit des documents susceptibles de modifier nos appréciations n'auraient pas été portés à notre connaissance et délivrons le présent rapport sur la base des renseignements et documents qui nous ont été communiqués et présentés.

**INSPECTION DES FINANCES
DE L'ETAT DE FRIBOURG**

Irène Moullet
Experte-révisseuse agréée

MAZARS SA, Fribourg

Pierre-Alain Coquoz
Expert-révisseur agréé

5. Liste des recommandations

Page	No	Importance	Thèmes	Recommandation	Responsable	Délai
14	1	Haute	Comptabilité analytique	Prendre position sur les coûts à considérer pour le calcul du CPC	Direction	31.12.2018
17	2	Haute	Comptabilité analytique	Raccourcir le temps nécessaire à boucler la comptabilité analytique et introduire un bouclage intermédiaire au 30 juin	CGF	30.06.2019
17	3	Haute	Comptabilité analytique	Analyser les chiffres tirés de la comptabilité analytique et investiguer sur les raisons des variations significatives	CGF	30.09.2018
17	4	Haute	Comptabilité analytique	Communiquer les résultats de la comptabilité analytique aux responsables unités-métier	Direction des finances	30.09.2018
18	5	Haute	Comptabilité analytique	Maîtriser les charges de personnel en général et celles de CC fournisseurs de services en particulier	Direction	De suite
19	6	Haute	Comptabilité analytique	Vérifier les charges de personnel à retenir dans le budget analytique avec les responsables des unités-métier	CGF	De suite
20	7	Haute	Comptabilité analytique	Etablir les budgets par CC en collaboration avec les responsables des unités-métier	Direction des finances	31.12.2018
22	8	Haute	Comptabilité analytique	Améliorer la documentation des ajustements analytiques, réduire le nombre d'ajustements manuels et introduire le principe des quatre yeux	CGF	De suite
22	9	Haute	Comptabilité analytique	Valider les changements importants dans la comptabilité analytique	Direction	31.12.2018
24	10	Haute	Comptabilité analytique	Formaliser les procédures mentionnées dans le document « HFR Procédures pour la comptabilité analytique »	CGF	31.12.2018
24	11	Haute	Comptabilité analytique	Valider la procédure relative à la comptabilité analytique	Direction	31.12.2018
24	12	Moyenne	Comptabilité analytique	Se positionner sur le niveau de détail à retenir pour relever les coûts des activités	Direction	31.12.2018



Page	No	Importance	Thèmes	Recommandation	Responsable	Délai
25	13	Moyenne	Comptabilité analytique	Procéder à une analyse des médicaments et du matériel non attribués directement sur les dossiers	CGF	31.12.2018
25	14	Haute	Comptabilité analytique	Etudier un modèle de rémunération des honoraires pour les intégrer automatiquement dans Opale	Direction	30.06.2019
25	15	Moyenne	Comptabilité analytique	Créer un CC Relais distinct pour procéder à la répartition des honoraires (si la recommandation no. 14 ne peut pas être implémentée)	CGF	31.12.2018
26	16	Moyenne	Comptabilité analytique	Mettre en place une procédure de contrôle et, si possible, automatiser les saisies opérées manuellement	Direction des finances	31.12.2018
26	17	Haute	Comptabilité analytique	Formaliser l'ouverture de CC au moyen d'une demande validée par la hiérarchie	CGF	31.12.2018
28	18	Haute	Comptabilité analytique	Attacher plus d'importance à la qualité des données financières contenues dans les business plan des différents projets	CGF	31.12.2018
28	19	Haute	Comptabilité analytique	Examiner, a posteriori, les coûts et les recettes effectifs en comparaison de ceux présentés dans les business plan et, au besoin, introduire des actions correctives	CGF / Direction	31.12.2018
30	20	Haute	Systèmes d'information	Finaliser la réflexion relative au regroupement de certaines applications dans les outils Opale Web et RAP	Direction	31.12.2018
30	21	Haute	Systèmes d'information	Effectuer régulièrement un audit des interfaces	DSIP	31.12.2018
30	22	Moyenne	Systèmes d'information	Mettre en place des contrôles automatiques permanents des interfaces	DSIP	31.03.2019
30	23	Moyenne	Systèmes d'information	Mettre en place des clôtures techniques de la comptabilité analytique à la fin de chaque exercice comptable	CGF	31.03.2019
31	24	Haute	Systèmes d'information	Remplacer la saisie effectuée sur des formulaires papier par une saisie réalisée directement dans un outil informatique	Service de la facturation	30.06.2019

Page	No	Importance	Thèmes	Recommandation	Responsable	Délai
31	25	Haute	Systèmes d'information	Définir formellement la fréquence de transmission des formulaires papier par les services de soins au service de facturation	Service de la facturation	30.09.2018
31	26	Moyenne	Systèmes d'information	Réaliser régulièrement (trimestriellement) un contrôle des dossiers patients vides	Service de la facturation	30.09.2018
31	27	Haute	Systèmes d'information	Réaliser périodiquement des contrôles visant à s'assurer de l'exactitude des données issues de la facturation	DSIP	31.12.2018
33	28	Haute	Systèmes d'information	Remplacer CardioReport par l'application Opale Web ou RAP dans les meilleurs délais	DSIP	31.12.2018
33	29	Haute	Systèmes d'information	Sensibiliser l'ensemble du personnel soignant sur l'importance de saisir correctement le numéro du dossier patient dans CardioReport ; Faire transiter les patients par le service des admissions avant la consultation ; apurer la base de données du catalogue des médecins et de s'assurer de sa mise à jour	Service de la cardiologie	De suite
33	30	Haute	Systèmes d'information	Assurer une gestion des changements conforme aux bonnes pratiques pour l'ensemble des applications utilisées	DSIP	De suite
34	31	Haute	Systèmes d'information	Mener immédiatement une réflexion visant à évaluer l'intégration des tâches effectuées dans SPREST dans l'application Opale Web ou RAP	DSIP	De suite
34	32	Moyenne	Systèmes d'information	Identifier la cause génératrice du dysfonctionnement et la corriger, en cas de conservation de SPREST	DSIP	31.12.2018
34	33	Moyenne	Systèmes d'information	Automatiser le flux relatif aux congés administratifs des patients en traitant les informations dans une seule application	DSIP	31.12.2018
35	34	Haute	Systèmes d'information	Formaliser la procédure de gestion des utilisateurs des différentes applications et établir des formulaires pour la création, la modification et la suppression des accès de ces trois applications.	DSIP	31.03.2019
36	35	Moyenne	Systèmes d'information	Réaliser une revue complète des personnes ayant accès aux applications avec impact sur la comptabilité analytique	DSIP	30.09.2018



Page	No	Importance	Thèmes	Recommandation	Responsable	Délai
36	36	Moyenne	Systèmes d'information	Réaliser un audit approfondi sur les droits d'accès dans Opale	DSIP	31.03.2019
36	37	Moyenne	Systèmes d'information	Mettre en place et formaliser une revue des utilisateurs et des profils associés sur ces trois applications	Direction RH / DSIP	30.09.2019
37	38	Haute	Systèmes d'information	Mener systématiquement, lors de l'attribution des droits dans Opale, une réflexion afin de s'assurer que la fonction justifie les accès attribués et que la séparation des tâches soit respectée	Direction RH / DSIP	31.12.2018
37	39	Moyenne	Systèmes d'information	Supprimer l'ensemble des comptes génériques et les remplacer par des comptes nominatifs pour chaque collaborateur ; mettre en place un contrôle des accès pour les comptes génériques utilisés par des prestataires externes	DSIP	De suite
38	40	Haute	Systèmes d'information	Modifier la politique de mots de passe de WaveWare afin qu'elle soit conforme aux bonnes pratiques	DSIP	30.09.2018
38	41	Moyenne	Systèmes d'information	Permettre uniquement à un administrateur système de déverrouiller un compte après 5 tentatives d'accès infructueuses	DSIP	31.03.2019
38	42	Haute	Systèmes d'information	Finaliser la documentation du plan de continuité informatique	DSIP	31.12.2019
38	43	Moyenne	Systèmes d'information	Mettre en place un test de restauration complet des données des applications clés qui serait effectué annuellement	DSIP	31.03.2019
39	44	Moyenne	Systèmes d'information	Faire réaliser, par un prestataire externe, ce test d'intrusion afin d'identifier les potentielles failles de sécurité informatique existantes	DSIP	31.03.2019
39	45	Moyenne	Systèmes d'information	Mettre en place un contrôle visant à s'assurer que l'accès à des informations par ce biais est justifié	DSIP	31.03.2019
44	46	Haute	PIG et AG	Poursuivre les travaux réalisés, afin de mettre en œuvre les 11 recommandations encore ouvertes du rapport No 2018/02, en collaboration avec les différentes parties prenantes.	Direction des finances	De suite



Page	No	Importance	Thèmes	Recommandation	Responsable	Délai
46	47	Haute	Processus budgétaire	Définir et communiquer les objectifs budgétaires de l'année à venir (priorités, limite de croissance, dotation EPT, etc.) aux personnes impliquées dans l'élaboration du budget	Direction des finances	31.03.2019
46	48	Haute	Processus budgétaire	Etablir des instructions budgétaires qui contiennent au minimum : la définition du processus pour l'établissement du budget par type de charges ou de recettes, la définition des rôles et des responsabilités de chacun et le suivi des différentes versions jusqu'à la validation formelle par le CA	Direction des finances	De suite
46	49	Haute	Processus budgétaire	Présenter annuellement au Conseil d'Etat le budget afin que celui-ci en prenne acte	Direction des finances	31.12.2018
48	50	Haute	Processus budgétaire	Revoir l'allocation des collaborateurs dans HR Access et utiliser les dotations effectives et prévues par les unités-métiers pour l'établissement du budget	Direction des finances	31.12.2018
49	51	Haute	Processus budgétaire	Etablir le budget des recettes sur des bases sérieuses et documentées	Direction des finances	De suite
49	52	Haute	Processus budgétaire	Pour respecter l'équilibre financier, entreprendre toutes les démarches possibles de manière à respecter les dispositions légales	Direction	De suite
50	53	Haute	Controlling financier	Revoir le détail du reporting afin que ce dernier présente une vision plus fine des activités	Direction	De suite
50	54	Haute	Controlling financier	Etablir des instructions qui fixent des indicateurs de la performance à remonter périodiquement au CD et au CA	CGF	31.12.2018
51	55	Haute	Controlling financier	Entériner la légitimité du CGF et instaurer un suivi régulier des écarts ressortant du reporting mensuel	Direction	31.12.2018
51	56	Haute	Controlling financier	Faciliter les travaux du groupe bipartite avec la DSAS, afin de clarifier les besoins et attentes des parties et de renforcer les liens entre l'HFR et l'Etat	Direction	31.12.2018
53	57	Haute	Investissements	Développer les instructions budgétaires liées aux investissements.	CGF / DLOG	De suite



Page	No	Importance	Thèmes	Recommandation	Responsable	Délai
53	58	Haute	Investissements	Renforcer la documentation relative à la priorisation des demandes d'investissements par les experts et adopter des critères d'appréciation standards en accord avec la stratégie de l'HFR. Obtenir un formulaire de priorisation dûment signé par l'expert	CGF / DLOG	De suite
54	59	Haute	Investissements	Elaborer un modèle de business plan standard qui comprend des critères d'exigences plus précis (rentabilité du projet, financement, adéquation avec la stratégie, économicité, faisabilité, impact sur le budget de fonctionnement, etc.)	CGF / DLOG	31.12.2018
54	60	Haute	Investissements	Instaurer une revue de la plausibilité des aspects financiers des business plans, par le CGF (rentabilité, financement, impact sur le budget de fonctionnement, etc.)	CGF	De suite
54	61	Haute	Investissements	Trouver des solutions de financement pour les investissements déjà débutés. Pour les investissements non débutés, effectuer une nouvelle priorisation par le CD et le CA en fonction des sources de financement disponibles	Direction / Direction des finances	De suite
55	62	Haute	Investissements	Elaborer un cash-flow prévisionnel sur la base d'un plan d'investissement à moyen terme (5 ans)	Direction des finances	De suite
55	63	Haute	Investissements	Procéder systématiquement au calcul du fonds d'investissement et le faire valider la méthode de calcul par la DSAS	Direction des finances	De suite
55	64	Moyenne	Investissements	Etablir des directives sur le suivi des investissements, incluant l'obligation par les responsables de projet de signaler les dépassements de budget dès que ceux-ci sont pressentis	Direction des finances	31.12.2018
56	65	Haute	Investissements	Etablir un état de situation de tous les investissements en cours de plus de CHF 250'000 et le présenter régulièrement au CD et au CA (controlling)	CGF / DLOG	31.12.2018
56	66	Haute	Investissements	Améliorer la vue d'ensemble des investissements encore à réaliser et intégrer les projets, validés les exercices précédents, mais encore en cours de réalisation	Direction des finances	31.12.2018
56	67	Haute	Investissements	Etablir un plan d'investissement à moyen terme (5 ans). Les conséquences	Direction des	De suite



Page	No	Importance	Thèmes	Recommandation	Responsable	Délai
				financières (amortissements, intérêts, charges de personnel) sur les comptes d'exploitation à venir doivent figurer dans ce plan	finances	