



**EHESP**

---

**Directeur d'hôpital**

Promotion : **2014 - 2016**

Date du Jury : **décembre 2015**

---

**L'utilisation des CREO dans le pilotage  
d'un établissement,  
L'exemple des Hospices Civils de Lyon**

---

**Marin CHAPELLE**

Si la photo n'est pas bonne,  
c'est que le photographe n'est pas assez près  
Robert Capa

---

# Remerciements

---

Je tiens tout d'abord à remercier l'ensemble des professionnels des Hospices Civils de Lyon et plus particulièrement du Groupement hospitalier Est (GHE) pour leur accueil, leur patience et leur aide tout au long de mon stage.

Je tiens à exprimer toute ma gratitude à mon maître de stage, Bertrand Cazelles, Directeur du GHE qui m'a accordé beaucoup de temps au cours de ces deux stages et m'a fait découvrir ce métier passionnant. Il a été un véritable moteur pour moi par son enthousiasme et l'intérêt qu'il porte à son métier.

Je remercie également Marie-Agnès Marion, Directrice adjointe du GHE pour m'avoir un jour confié cette mission sur les CREO qui donna lieu au présent mémoire.

Ma reconnaissance s'adresse aussi à Aurélie Moretti, attachée aux finances, qui m'a accompagné et prodigué une aide précieuse jusqu'à son départ du GHE, autant pour la mission originelle que pour mon mémoire.

Mes chaleureux remerciements s'adressent également à Ludovic Poulard, contrôleur de gestion à la Direction de la performance et du contrôle de gestion, qui a su, par ses explications, rendre intelligibles certains aspects relativement complexes de la comptabilité analytique hospitalière.

Je tiens également à exprimer toute ma gratitude à l'ensemble des professionnels sans lesquels ce mémoire n'aurait pu voir le jour : Catherine Heuclin, Directrice référente de pôles au GHE et ancienne Directrice des affaires financières ainsi que les Professeurs Jean-François Mornex, Paul Perrin, Vincent Desportes et Jérôme Honorat qui ont eu la gentillesse de m'accorder un peu de leur temps pour aborder l'aspect administratif de leur métier hospitalier. Mes remerciements s'adressent également à l'ensemble de l'équipe de direction du GHE qui m'a soutenu tout au long de la rédaction de ce mémoire.

Enfin, je remercie particulièrement Pascal Corond, Directeur de la performance et du contrôle de gestion des HCL qui a bien volontiers accepté d'être mon encadrant de mémoire et m'a apporté de précieux conseils et encouragements tout au long de la rédaction de ce mémoire.

---

# Sommaire

---

Introduction .....	1
Méthodologie.....	5
1 Les principes régissant la construction des CREO aux HCL .....	7
1.1 Le recours à l’outil CREO pour favoriser le retour à l’équilibre.....	7
1.1.1 L’impact fort du mode de financement sur la situation financière des HCL ...	7
1.1.2 La définition de la méthodologie CREO employée et ses avantages par rapport au CREA.....	12
1.2 Un outil construit et mis à jour régulièrement par la direction de la performance et du contrôle de gestion.....	20
1.2.1 Le découpage de l’établissement en centres de responsabilité et ses conséquences .....	20
1.2.2 Le choix des tarifs et des règles d’affectation des autres ressources .....	26
2 L’utilisation des CREO dans le pilotage stratégique des HCL.....	31
2.1 Un outil au service de la Direction Générale pour le pilotage stratégique de l’établissement.....	31
2.1.1 L’utilisation des CREO pour la réduction du déficit des HCL .....	31
2.1.2 L’utilisation des CREO dans la conduite du projet d’établissement.....	36
2.2 L’utilisation des CREO par les groupements hospitaliers des HCL.....	40
2.2.1 L’utilisation conjointe des CREO par les directeurs référents et chef de pôles d’activité médicale pour le pilotage des pôles.....	40
2.2.2 L’utilisation parfois contreproductive des CREO au niveau des centres de responsabilité .....	47
Conclusion .....	51
Bibliographie .....	53
Liste des annexes .....	I
Annexe 1 : Listes des personnes rencontrées .....	II
Annexe 2 : Autres modèles de déversement et de présentation des CREO .....	III
Annexe 3 : Exemple de CREO détaillé pour les dépenses de spécialités pharmaceutiques et de DMI.....	V
Annexe 4 : Support de Révision des Effectifs – Activités nouvelles .....	VI
Annexe 5 : Note expliquant le dispositif d’intéressement des HCL .....	X

---

## Liste des sigles utilisés

---

ANAP : Agence nationale d'appui à la performance des établissements de santé et médico-sociaux

ARS : Agence régionale de santé

ATIH : Agence technique de l'information sur l'hospitalisation

CAH : Comptabilité analytique hospitalière

CCAM : Classification commune des actes médicaux

CHRU : Centre hospitalier régional universitaire

CNN : Couple nouveau-né (pôle du GHE)

CPMH : Cœur poumon métabolisme hormone (pôle du GHE)

CREA : Compte de résultat analytique

CREO : Compte de résultat par objectifs

DIM : Département d'information médicale

DMI : Dispositif médical implantable

DPCG : Direction de la performance et du contrôle de gestion (HCL)

ENC : Etude nationale des couts

ENCC : Etude nationale des coûts à méthodologie commune

ETP : Equivalent temps plein

FICOM : Fichier commun de structure

GHE : Groupement hospitalier Est

GHM : Groupe homogène de malades

GHS : Groupe homogène de séjour

HCL : Hospices Civils de Lyon

ICR : Indice de coût relatif

IDE : Infirmier diplômé d'Etat

IGAS : Inspection générale des affaires sociales

ISA (point) : Indice synthétique d'activité

MCO : Médecine, chirurgie, obstétrique

MeaH : Mission nationale d'expertise et d'audit hospitaliers

MERRI : Missions d'enseignement, de recherche, de référence et d'innovation

MO : Molécule onéreuse

NGAP : Nomenclature générale des actes professionnels

ONDAM : Objectif national des dépenses d'assurance maladie

PAM : Pôle d'activité médicale

PCI : Prix de cession interne

PMSI : Programme de médicalisation des systèmes d'information

RSS : Résumé de sortie standardisé

RUM : Résumé d'unité médicale

SA : Section d'analyse

SIGAPS : Système d'interrogation, de gestion et d'analyse des publications scientifiques

SIGREC : Système d'information et de gestion de la recherche et des essais cliniques

T2A : Tarification à l'activité

TCCM : Tableau coût case mix

TDBP : Tableaux de bord de pilotage

TROS : Temps réel d'occupation de salle

TVO : Temps de vacation offert

UF : Unité fonctionnelle

UM : Unité médicale

## Introduction

« *Ce qui est simple est toujours faux, Ce qui ne l'est pas est inutilisable* ». Cette citation de Paul Valéry<sup>1</sup> souvent utilisée pour ouvrir les rapports sur la comptabilité analytique<sup>2</sup> exprime bien ce qu'elle représente pour de nombreux acteurs hospitaliers, à savoir quelque chose de compliqué, pas toujours lisible et dont l'utilité est souvent sujette à caution.

Pourtant, la comptabilité analytique est aujourd'hui au cœur du métier de directeur d'hôpital. Selon la définition donnée par le Ministère des Affaires sociales, de la Santé et des Droits des femmes, la comptabilité analytique, « également appelée comptabilité de gestion, permet de décomposer le coût des biens et des services, de calculer le coût des activités cliniques et des supports - blanchisserie, restauration, imagerie médicale... - et de comparer ces coûts d'une part à ceux d'autres établissements, d'autre part aux tarifs ou aux prix en vigueur ». La comptabilité analytique permet ainsi de classer les dépenses par destination afin d'agréger les différents coûts nécessaires à la production d'une unité donnée dans le but de se comparer à des standards ou des objectifs fixés. Elle doit être distinguée de la comptabilité générale qui est le recensement et l'évaluation par postes comptables c'est-à-dire par nature de dépenses (personnel, consommations médicales...) des flux générés par des événements commerciaux, matériels, juridiques et économiques qui concourent au résultat d'une période. Contrairement à la comptabilité analytique, elle ne permet donc pas de comparaison des coûts. Toutefois, le Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière de 2011<sup>3</sup> souligne que « les charges et produits constatés en comptabilité analytique trouvent leur source en comptabilité générale dont ils sont issus ». Dès lors, les principes fondamentaux issus des normes comptables comme ceux de prudence, comparabilité ou encore de permanence des méthodes servent de base à la comptabilité analytique afin de produire une information régulière et sincère permettant de donner une image fidèle de la situation financière d'un établissement. Ainsi, comptabilité analytique et générale loin de s'opposer, sont en réalité complémentaires.

---

<sup>1</sup> Œuvres II (1942), éd. Gallimard, coll. Bibliothèque de la Pléiade, 1960, p. 864.

<sup>2</sup> Voir par exemple le rapport *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles*, CREA, CREO, TCCM, *tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion* de la Mission nationale d'expertise et d'audit hospitaliers, Février 2009, deuxième édition, 142p ; ou *Le compte de résultat analytique : utilisation dans le cadre de l'organisation polaire : l'exemple du groupement hospitalier Lyon Sud*, Nathalie Perreaut, EHESP, 2013, 79p.

<sup>3</sup> Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé, Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière, Bulletin officiel, N°2011/9 bis, 155p.

Néanmoins, la législation afférente est loin d'être identique selon le type de comptabilité. En effet, si la comptabilité générale doit être la plus normée possible, il n'existe pas de méthode unique pour la comptabilité analytique. Alors que les règles de présentation aux autorités de tutelles sont très complètes pour la comptabilité générale<sup>4</sup>, la législation impose aux directeurs d'établissement de tenir une comptabilité analytique sommaire, le retraitement comptable<sup>5</sup>. Pourtant, son besoin s'est fait ressentir de manière prégnante pour assurer une bonne gestion des établissements. En effet, l'instauration de la tarification à l'activité en 2004 puis son passage à 100% en 2008 pour les établissements MCO a poussé les directeurs d'hôpital à réfléchir non plus seulement en termes de dépenses mais également en termes de coûts et d'adéquation entre ces coûts et les recettes afférentes. La mission T2A a défini la tarification à l'activité en 2003 comme « un mode de financement qui vise à fonder l'allocation des ressources aux établissements de santé publics et privés sur la nature et le volume de leur activité réalisée, mesurée pour l'essentiel, sur la base des données issues du PMSI ». Selon le rapport d'évaluation des effets de la tarification à l'activité sur le management des établissements de santé<sup>6</sup>, 88% des établissements publics estiment que la T2A a eu un effet sur le développement d'outils de suivi des recettes et des dépenses. Dix ans après les débuts de la T2A, ce sont les injonctions contradictoires entre l'augmentation des dépenses et la réduction des sommes allouées aux établissements publics de santé via l'ONDAM qui conduisent les directeurs à effectuer un travail minutieux de contrôle des dépenses et recettes de l'ensemble de leurs pôles. Le recrutement a ainsi évolué et de nombreux chefs d'établissements se sont tournés vers les écoles de commerce pour recruter des contrôleurs de gestion capables d'importer, au sein de l'hôpital public, ces méthodes utilisées de longue date dans le secteur privé. Ainsi, aux Hospices Civils de Lyon, il existe dans le pôle « efficience et performance » une direction de la performance et du contrôle de gestion chargée notamment de la production de la comptabilité analytique et de sa diffusion aux différents groupements.

Dès lors, des instruments de comptabilité analytique ayant été mis en place par différents acteurs, cette dernière peut recouvrir des formes variées selon les établissements. Toutefois, la sélection de la méthode doit se faire en fonction des informations disponibles et des décisions à prendre. Ainsi, la performance d'une méthode

---

<sup>4</sup> Instruction comptable M21, définie par l'Arrêté du 16 juin 2014 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M21 des établissements publics de santé, modifiée par un arrêté du 19 décembre 2014.

<sup>5</sup> Article R.6145-7 du code de la santé publique « le directeur tient une comptabilité analytique qui couvre la totalité des activités et des moyens de l'établissement, selon des modalités fixées par arrêté du ministre chargé de la santé. Le directeur communique au conseil de surveillance les résultats de la comptabilité analytique ».

<sup>6</sup> Inspection générale des affaires sociales, *Evaluation des effets de la tarification à l'activité sur le management des établissements de santé*, Anne Bruant-Bissou, Paul Castel, Maurice-Pierre Panel, Mars 2012, 97p., p.12

de comptabilité analytique doit être évaluée selon deux critères, la fiabilité des traitements permettant de s'assurer que le modèle de formation des coûts est le plus fidèle possible à la réalité<sup>7</sup> ; et la pertinence des calculs réalisés (coûts complets ou coûts partiels). Selon l'instrument retenu, la comptabilité analytique pourra prendre un aspect stratégique ou au contraire de gestion quotidienne. En effet, Robert N. Anthony distingue trois niveaux de contrôle utilisés dans les organisations : le contrôle stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle de l'exécution<sup>8</sup>. Le contrôle stratégique permet de suivre l'ensemble des actions dont dépendent la compétitivité et l'orientation à moyen et long terme d'une organisation tandis que le contrôle d'exécution permet aux responsables d'actions répétitives de s'assurer que les actions mises en œuvre correspondent aux finalités demandées. Le contrôle de gestion est quant à lui intermédiaire entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution, et conduit à s'assurer que les actions courantes sont cohérentes avec la stratégie définie en permettant sa mise en œuvre opérationnelle.

Dans le sous-titre de son guide de 2009 sur la comptabilité analytique, la MeaH identifie différents outils comme « aide méthodologique au dialogue de gestion ». Les quatre instruments identifiés sont le compte de résultat analytique, le compte de résultat par objectif, le tableau coût case mix et les tableaux de bord. Aux HCL, le choix a été fait d'utiliser le CREO comme outil principal de comptabilité analytique. Pour définir le CREO il faut d'abord définir le CREA comme un « objet comptable hybride<sup>9</sup> » permettant, selon le guide de la MeaH de « faire apparaître en recettes du pôle principalement, voire exclusivement, des éléments issus de comptabilité générale (les recettes du titre 1, 2 et 3) et en dépenses des charges directes et indirectes, retraitées selon le modèle de comptabilité analytique retenu dans la construction de l'ENC »<sup>10</sup>. La différence fondamentale entre CREA et CREO tient en ce que pour le premier, les charges indirectes sont ventilées sur les services cliniques sur la base de leur coût de production, alors que pour le second, elles sont ventilées en fonction d'un coût cible (tarif). La facturation des prestations médico-techniques permet ainsi de fixer des objectifs à l'ensemble des secteurs et non plus seulement aux services cliniques. Les HCL sont ainsi découpés en près de 270 entités constatant chacune leur propre résultat ; la consolidation des dépenses, recettes et résultats aboutissant au compte financier HCL. Il ne faut

---

<sup>7</sup> Les outils technologiques à disposition et leur capacité de recensement de l'information influent fortement sur la disponibilité de cette dernière et par conséquent sur la fiabilité des traitements

<sup>8</sup> Robert N. Anthony, *The management control function*, Boston : Harvard Business school Press, 1988, 216p.

<sup>9</sup> Peyret Ph., « La comptabilité analytique par pôles », in Finances Hospitalières n°24 avril 2009, pp. 15-23

<sup>10</sup> MeaH, *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles, CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion*, Février 2009, deuxième édition, 142p., p. 26

cependant pas confondre CREO et EPRD ou compte financier de chaque PAM, puisque ces derniers ne permettent pas de prendre en compte les coûts indirects.

Les CREO comme les CREA, en fonction de leur agrégation, présentent ainsi l'avantage de pouvoir être utilisés pour l'ensemble des niveaux de contrôle identifiés par Robert N. Anthony. En effet, agrégés à l'échelle d'un établissement ils permettent de suivre la stratégie et l'atteinte des objectifs fixés par le directoire. Au niveau du centre de responsabilité, ils permettent au responsable de contrôler l'exécution et d'agir en cas de déséquilibre par rapport à l'objectif fixé. Enfin, pour le contrôle de gestion, les CREA et CREO représentent un grand intérêt en permettant aux directeurs de pôle de s'assurer que les résultats individuels et parfois concurrentiels des centres de responsabilité correspondent aux objectifs stratégiques définis par le Directoire. Le choix dans le découpage de l'établissement en centres de responsabilité représente déjà un aspect stratégique. L'utilisation de la méthodologie CREA ou CREO n'est pas neutre en termes de stratégie d'établissement. En effet, l'utilisation d'un outil comme le compte de résultat analytique présente moins d'aspects stratégiques que le CREO. C'est un outil plus neutre qui n'a d'influence que sur les services cliniques. Avec le CREO et la définition d'un tarif pour les prestations médico-techniques, les établissements disposent de la possibilité d'améliorer l'efficacité de ces services, alors qu'avec des CREA, ils apparaîtraient toujours en équilibre. L'utilisation des CREO permet dès lors de faire contribuer l'ensemble des services de l'établissement aux mesures de retour à l'équilibre.

Le CREO est un outil complexe qui nécessite de nombreux choix de construction. Ces choix seront alors déterminants pour l'utilisation qui pourra en être faite. Ainsi de l'élaboration des CREO dépend l'utilisation et l'utilisation souhaitée implique des choix dans leur construction. Dès lors, l'utilisation des CREO recherchée par les HCL, c'est-à-dire une meilleure connaissance des fondamentaux de l'établissement pour élaborer une stratégie de réduction du déficit, a conduit à des choix de construction particuliers.

Le présent mémoire a, par conséquent, pour objectif, après un bref rappel historique des modes de financement des établissements publics de santé, de décrire les principaux instruments de comptabilité analytique et d'expliquer les choix de construction des CREO faits par les HCL (1). Il présentera ensuite l'utilisation de cet instrument dans le pilotage stratégique à l'échelle des Hospices Civils de Lyon mais aussi des groupements hospitaliers (2).

## **Méthodologie**

Le sujet de ce mémoire est issu d'une réflexion autour d'une mission confiée par Marie-Agnès Marion, Directrice adjointe et Directrice des affaires financières du Groupement hospitalier Est. La mission originelle portait sur les comptes de résultats par objectifs des centres de responsabilité communs des quatre pôles d'activité médicale du GHE. Pour remplir cette commande, il a été nécessaire de se pencher sur la composition des CR communs et sur la réalité des affectations au sein des différentes unités fonctionnelles qui les composent. L'intérêt de la mission ainsi que les explications apportées par Bertrand Cazelles, Directeur du GHE m'ont donné l'envie de découvrir plus en détail cet instrument et l'utilisation qui pouvait en être faite pour le pilotage stratégique des Hospices Civils de Lyon.

Pour mener à bien l'élaboration de ce projet, deux phases ont été successivement menées. Dans un premier temps, une analyse détaillée d'une documentation variée provenant de différentes agences nationales (MeaH, IGAS ...), de mémoires soutenus à l'Ecole des hautes études en santé publique et d'articles de la littérature spécialisée a été conduite afin de constituer un solide socle théorique. L'étude de documents internes a permis de le parfaire tout en apportant de nombreuses données pratiques. Dans un second temps, des entretiens auprès de professionnels de la comptabilité analytique hospitalière des HCL et d'autres établissements hospitaliers ont été conduits afin de confronter l'aspect théorique à des éléments pratiques. Des entretiens menés avec des praticiens hospitaliers ont parachevé ces connaissances sur la praticité des CREO, permettant alors de réaliser le présent mémoire.



# 1 Les principes régissant la construction des CREO aux HCL

L'instauration de la tarification à l'activité en 2004 et son passage à 100% en 2008 ont eu un profond impact sur l'équilibre financier des Hospices Civils de Lyon. L'absence d'une comptabilité analytique détaillée permettant de connaître les points forts et les points faibles de l'établissement ne permettait pas d'envisager une trajectoire saine de retour à l'équilibre. Les HCL ont alors choisi de développer le CREO comme outil principal de comptabilité analytique (1.1). Pour rester efficace et s'adapter à la situation financière des HCL, cet outil nécessite des choix institutionnels forts et des mises à jour permanentes (1.2).

## 1.1 Le recours à l'outil CREO pour favoriser le retour à l'équilibre

Historiquement, les HCL bénéficiaient d'une dotation en budget global plutôt favorable. Celle-ci se traduisait alors, dans un point ISA<sup>11</sup> supérieur à la médiane nationale. Le pilotage financier n'avait alors pour objectif que de contrôler les dépenses pour s'assurer qu'elles restent dans la limite de la dotation. La modification des modes de financements (1.1.1) a rendu nécessaire la création et l'utilisation d'outils qui n'existaient pas jusqu'à présent, les CREO, pour faire converger coûts de production des soins et recettes d'activités (1.1.2).

### 1.1.1 L'impact fort du mode de financement sur la situation financière des HCL

#### 1.1.1.1 Du prix de journée à la T2A

Le financement par budget global n'est en réalité qu'une parenthèse dans l'historique du mode de financement des hôpitaux français. En effet, on retrouve des traces de financement des hôpitaux au prix de journée dès l'Ancien-Régime, où certains établissements percevaient une forme d'indemnité journalière devant couvrir les frais

---

<sup>11</sup> Définition de la méthodologie du point ISA : « une comptabilité analytique détaillée réalisée sur quarante établissements volontaires est utilisée pour évaluer une échelle de coûts relatifs entre les différents GHM qui permet de leur affecter une pondération : l'Indice synthétique d'activité (ISA) exprimé en nombre de points. En appliquant cette échelle à la répartition des séjours par GHM, est calculé un budget théorique pour chaque établissement. Par rapprochement avec son budget réel, on obtient la « valeur du point ISA » qui correspond au rapport du budget réel au budget théorique », *La variabilité de la valeur du point ISA des établissements de soins en 1997*, Balsan D., Etudes et résultats, n°124, juillet 2001, DREES

d'hébergement des militaires de passages<sup>12</sup>. Le décret du 7 floréal an XIII<sup>13</sup> (27 avril 1805) complété par une instruction du 8 février 1823 imposait aux hôpitaux de calculer un prix de journée, mais ne précisait aucunement la méthode permettant de le faire. Dès lors, les tarifs étaient extrêmement différents selon les établissements. Jean Imbert note ainsi que « au milieu du XIXe siècle [...] la fantaisie la plus arbitraire règne dans le calcul de l'hospitalisation des militaires : la commission des hospices réclame, pour chaque soldat soigné au ministère de la Guerre, 8 francs par jour à Lombez (Gers) et 0.27 franc par jour à Pont-l'Abbé (Finistère)<sup>14</sup> ». La définition d'un prix de journée par les établissements avait pour but de compléter des ressources de plus en plus rares. En effet, les hôpitaux assistaient à une diminution de leurs recettes traditionnelles (dons, legs et rentes) alors que l'afflux d'une nouvelle patientèle provoquait une augmentation importante de leurs charges. Toutefois, les frais d'hospitalisation ne représentent que 15% des ressources de l'hôpital en 1847 et 20% en 1853<sup>15</sup>.

C'est au sortir de la seconde guerre mondiale que le prix de journée et par conséquent le financement par l'activité d'hospitalisation deviennent prépondérants. Ainsi, jusqu'en 1984, les établissements sont financés par le prix de journée préfectoral<sup>16</sup>. Pour chaque activité (médecine, chirurgie, chirurgie coûteuse ...), un tarif journalier est arrêté en début d'année sur la base d'une activité prévisionnelle. Les tarifs qui sont propres à chaque établissement progressent alors très rapidement et les prévisions d'activités ne sont pas encadrées. Ce mode de financement avait également pour conséquence négative de pousser les hospitaliers à gonfler les durées moyennes de séjour afin d'occuper les lits et d'optimiser ainsi les financements. Les dépenses de l'Assurance maladie progressent alors très rapidement et ne peuvent être régulées au niveau national. Selon l'OCDE, le prix de journée a généré une surcapacité de lits de 30% par rapport aux besoins réels<sup>17</sup>.

Par conséquent, le législateur a décidé en 1983 de revenir sur cette pratique du financement par le prix de journée en instaurant la dotation globale<sup>18</sup>. Ainsi, quel que soit le niveau d'activité, les établissements sont dotés d'une enveloppe de fonctionnement

---

<sup>12</sup> Les origines du prix de journée dans les hôpitaux en France (1850–1940), Claire Bouinot, 9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, CREFIGE, colloque du 20 et 21 mars 2003

<sup>13</sup> Décret relatif aux comptes des hospices et établissements de charité

<sup>14</sup> Imbert J., Les hôpitaux en France, Coll Que Sais-Je ?, PUF, 1994, 6<sup>ème</sup> édit., p. 42

<sup>15</sup> Rochaix M., Les questions hospitalières, de la fin de l'Ancien-Régime à nos jours, Berger-Levrault, 1996, p. 133 et p. 183

<sup>16</sup> Décret n°59-1510 du 29 décembre 1959 relatif aux dispositions financières et comptables à adopter à l'égard des hôpitaux et hospices publics

<sup>17</sup> Majnoni d'Intignano B., Santé et économie en Europe, Coll Que Sais-Je ?, PUF, 2013, 7<sup>ème</sup> édit.

<sup>18</sup> Loi n°83-25 du 19 janvier 1983 portant diverses mesures relatives à la sécurité sociale (mesures destinées à combler le déficit de la sécurité sociale)

annuelle et limitative. La dotation allouée à l'établissement est reconduite annuellement par référence à l'exercice précédent, majorée d'un taux directeur de croissance des dépenses hospitalières et d'une enveloppe pour les mesures nouvelles. Par exemple, lors de l'apparition de l'épidémie du SIDA, les établissements le traitant ont bénéficié de dotations supplémentaires afin de compenser le coût de la prise en charge médicamenteuse des patients. Ainsi, seule une très faible part du budget faisait l'objet d'une négociation entre la tutelle et l'établissement et la situation, figée en 1983, perdurait dans le temps. Au contraire, les établissements privés à but lucratif facturaient directement à l'Assurance maladie des forfaits de prestations et des actes à des tarifs historiques, variables géographiquement et négociés avec les CPAM et les directions déconcentrées de l'Etat (DDASS et DRASS) puis avec les agences régionales de l'hospitalisation<sup>19</sup>, à partir de 1997. Les forfaits de prestations étaient encadrés par des objectifs quantifiés nationaux visant à assurer une régulation du financement par rapport à l'activité. Cette méthode a permis d'encadrer strictement la dépense de l'assurance maladie. Il ne pouvait par conséquent y avoir de dépassement de l'ONDAM. Le taux de croissance des dépenses des hôpitaux est ainsi passé de plus 8% par an entre 1970 et 1984 à seulement 2% depuis l'adoption du budget global<sup>20</sup>. Toutefois, avec la dotation globale apparaissent les premiers reports de charges des hôpitaux. L'augmentation mécanique de la dotation tend également à augmenter les inégalités entre établissements en favorisant les mieux dotés à l'origine. A partir de 1996, une régulation des dotations est mise en place à partir du PMSI.

Le système de dotation globale est donc abandonné progressivement et remplacé par un système de financement à l'activité. Dès 1999<sup>21</sup>, une expérimentation sur la rémunération basée sur la pathologie est lancée. Le plan « hôpital 2007 »<sup>22</sup> poursuit cet objectif et la tarification à l'activité est instaurée au 1<sup>er</sup> janvier 2004. C'est, selon la Mission T2A, « un mode de financement qui vise à fonder l'allocation des ressources aux établissements de santé publics et privés sur la nature et le volume de leur activité réalisée, mesurée pour l'essentiel, sur la base des données issues du PMSI ». Ce mode de financement permet de combiner l'effet modérateur du budget global et l'effet incitatif du forfait. Il incite à réduire la durée de séjour, à fermer les lits inutiles, à minimiser le coût par admission et à développer la chirurgie ambulatoire. Ce système peut cependant avoir des effets pervers en incitant les établissements à se spécialiser dans les activités rentables en fonction de leur savoir-faire et des tarifs. Le risque financier est ainsi partagé entre le payeur et l'hôpital en fonction de l'adéquation des forfaits aux coûts. La mise en

---

<sup>19</sup> Ordonnance n° 96-346 du 24 avril 1996 portant réforme de l'hospitalisation publique et privée

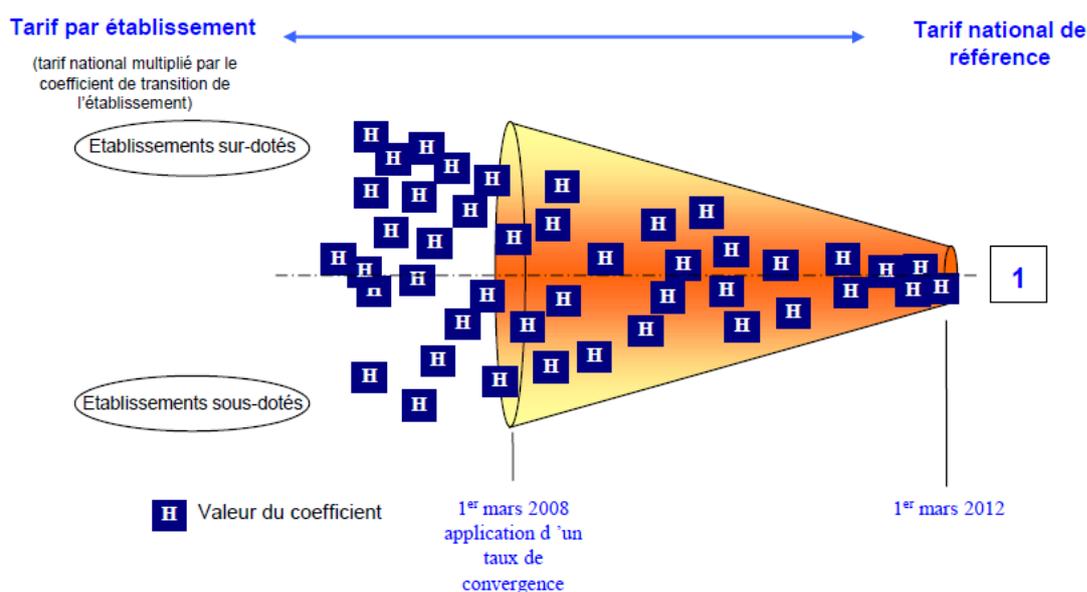
<sup>20</sup> Majnoni d'Intignano B., Santé et économie en Europe, Coll Que Sais-Je ?, 2013, PUF, 7<sup>ème</sup> édit.

<sup>21</sup> Loi n° 99-641 du 27 juillet 1999 portant création d'une couverture maladie universelle

<sup>22</sup> Série de mesures annoncées le 4 septembre 2003

œuvre de la T2A n'a pas été complète dès le 1<sup>er</sup> janvier 2004. Pour laisser un temps d'adaptation aux établissements, la transition entre dotation globale et T2A a été étalée sur quatre ans. Il a été décidé de maintenir une dotation annuelle résiduelle complétant la valorisation des données d'activités produites par le PMSI. Cette valorisation de l'activité s'est ainsi opérée d'année en année de façon croissante (10% en 2004, 25% en 2005, 35% en 2006, 50% en 2007) ce qui a conduit au maintien, en parallèle, d'une dotation annuelle complémentaire (DAC), faisant effet « d'amortisseur » pour les établissements qui étaient sur-dotés par le système de dotation globale. Au contraire, pour les établissements ayant une activité dynamique ainsi que ceux qui étaient sous-dotés, la phase de transition freinait leur développement. Mais le choix d'accélérer la réforme et de passer à 100% de T2A quatre ans avant le terme prévu a eu pour effet de priver les établissements qui étaient le plus en difficulté de temps pour se préparer au changement et limiter les impacts financiers. Toutefois, pour faciliter cette accélération du calendrier, le Gouvernement a mis en place un coefficient de transition perdurant jusqu'en 2011 basé sur le modèle qui avait servi pour les établissements privés en 2004. Ce coefficient était fondé sur le ratio entre les recettes 2007 (part DAC + part tarifs) et les recettes théoriques en tarifs à 100% extrapolées à partir du niveau de 2007. Ainsi, les établissements sous-dotés par la dotation globale avaient un coefficient inférieur à 1 contractant leurs recettes tandis que les établissements sur-dotés bénéficiaient d'un ratio supérieur à 1 et donc d'un montant de recettes plus importants que ce qu'ils auraient dû avoir sans le jeu du coefficient. Ce coefficient devait ainsi permettre aux établissements de finir leur transition entre un système de financement par dotation et un système de financement à l'activité.

- **Exemple de coefficient de transition**<sup>23</sup>



<sup>23</sup> Schéma tiré de Point d'étape à l'occasion du passage à 100% de la part tarifée à l'activité dans le secteur public en 2008, Ministère de la Santé, de la Jeunesse et des Sports

### 1.1.1.2 La situation difficile des HCL implique le besoin d'un pilotage approfondi des finances de l'établissement

Historiquement, les HCL bénéficiaient d'une dotation globale supérieure au niveau d'activité réel. Le passage à la T2A en 2004 puis à la T2A à 100% en 2008 a eu un profond impact sur les finances de l'établissement. En effet, en 2008, les HCL connaissaient un déficit de 92 millions d'euros contre 36 millions en 2007. Toutefois, le passage à la T2A n'est pas le seul élément expliquant cette situation. En effet, en 2008 les HCL ont inauguré et mis en production trois nouveaux bâtiments (l'Hôpital Femme-Mère-Enfant au Groupement Est, le pavillon médical au Groupement Sud et le bâtiment médico-chirurgical au Groupement Nord). Ces choix d'investissement avaient été pris au début des années 1990, alors en plein système de dotation globale, dans le « plan Noir »<sup>24</sup> et par conséquent seule la question de leur financement avait été posée et non celle de la performance de leur exploitation. Au lancement des travaux les HCL bénéficient toujours de la dotation globale et donc aucune ressource supplémentaire n'est dégagée pour financer leur exploitation. Le poids de ces investissements dans le bilan a été renforcé par le fait que les HCL n'aient jamais été intégrés dans le plan « hôpital 2007 ». Le passage à la T2A 100% a néanmoins révélé une situation de sur-dotation et de manque d'efficacité. Cette situation n'était pas propre aux HCL, d'autres établissements de taille importante bénéficiaient également d'une sur-dotation dont le passage à la T2A a été le révélateur. Ainsi, le déficit global des CHRU est passé de 393 millions d'euros en 2007 à 450 millions en 2008. Au contraire, d'autres établissements pâtissaient d'une sous-dotation et la T2A a été le moyen d'améliorer leur situation financière. Ainsi, le déficit des centres hospitaliers est passé de 338 millions d'euros en 2007 à 187 millions en 2008<sup>25</sup>. Cette situation était par exemple celle du Centre hospitalier de Valenciennes qui grâce à la T2A voit son budget être équilibré dès 2008.

Dès lors, la T2A a été perçue comme un levier de performance et a suscité, notamment dans les hôpitaux publics, un intérêt nouveau pour le suivi de l'activité et la maîtrise des coûts. Sa mise en place a ainsi eu un impact non négligeable sur les compétences recherchées dans les directions financières des établissements. Pour 76,9% des établissements publics et ESPIC la T2A a eu un impact sur la gestion des ressources humaines<sup>26</sup>. Dans 84,6% des cas, ces nouvelles règles ont entraîné le recrutement de profils spécifiques : contrôleurs de gestion, assistants de gestion et

---

<sup>24</sup> Du nom de Michel Noir, maire de Lyon de 1989 à 1995

<sup>25</sup> Inspection générale des affaires sociales, *Evaluation des effets de la tarification à l'activité sur le management des établissements de santé*, Anne Bruant-Bissou, Paul Castel, Maurice-Pierre Panel, Mars 2012, 97p., p. 28

<sup>26</sup> Ibid., p. 80.

techniciens d'information médicale<sup>27</sup>. Dans certains cas, ces recrutements ont pu se faire sans impact sur les finances de l'établissement. En effet, l'Agence technique de l'information sur l'hospitalisation verse une compensation aux établissements volontaires participant à l'étude nationale des coûts à méthodologie commune. A l'origine ce défraiement devait permettre de compenser le coût correspondant au recrutement d'un contrôleur de gestion. Toutefois, ce défraiement a été augmenté ces dernières années pour inciter les établissements à rejoindre le panel représentatif<sup>28</sup>.

Ces nouveaux profils ont alors permis à l'hôpital public de développer une comptabilité analytique pour mettre en relation les recettes apportées, majoritairement, par l'activité et les dépenses. Comme le précise un interlocuteur de la mission de l'IGAS « les données d'activité, c'était statistique, pas stratégique, avec la T2A ça l'est devenu »<sup>29</sup>. Ainsi, en 2012, 89% des hôpitaux publics disent disposer d'une comptabilité analytique<sup>30</sup>. Aux HCL, l'outil principal décliné de la comptabilité analytique et permettant de faire converger les recettes et les dépenses a pris la forme de CREO.

### **1.1.2 La définition de la méthodologie CREO employée et ses avantages par rapport au CREA**

#### 1.1.2.1 Le choix des CREO par rapport aux autres méthodes de comptabilité analytique

Les HCL ont choisi les comptes de résultat comme méthode principale de comptabilité analytique, comme, 79% des CHU/CHR qui ont déclaré utiliser des CREA/CREO contre 42% des TCCM<sup>31</sup>. Les trois instruments de comptabilité analytique identifiés par la MeaH, TCCM, TDBP, CREA/CREO mis en œuvre aux HCL sont complémentaires pour le pilotage d'un établissement. Toutefois, dans une situation financière dégradée et dans la recherche d'un retour à l'équilibre, le CREO est celui qui apporte les informations les plus pertinentes.

En effet, les tableaux de bords permettent de suivre au quotidien une série d'indicateurs donnant une vision de l'activité d'un service, de ses consommations, de ses ressources et de la qualité des soins. Ils peuvent également permettre des comparaisons

---

<sup>27</sup> Ibid., p. 80

<sup>28</sup> Par exemple, en prenant en compte la part fixe et la part variable, un établissement MCO réalisant environ 35 000 séjours percevra aujourd'hui un financement de 70 000€.

<sup>29</sup> Inspection générale des affaires sociales, *Evaluation des effets de la tarification à l'activité sur le management des établissements de santé*, Anne Bruant-Bissou, Paul Castel, Maurice-Pierre Panel, Mars 2012, 97p., p. 13

<sup>30</sup> Ibid., p. 76

<sup>31</sup> Ibid., p. 76

par rapport à l'objectif fixé en début d'année ou de manière historique. L'utilité de cet instrument dépend principalement de la pertinence des indicateurs choisis et de leur simplicité de lecture. Le principal écueil des TDBP tient souvent dans la volonté de les détailler à outrance en multipliant les indicateurs les rendant ainsi illisibles. Ce sont des outils utiles au pilotage quotidien de l'établissement qui ne peuvent cependant servir au niveau stratégique pour élaborer des perspectives de retour à l'équilibre. Selon la MeaH, « les TDBP vont accompagner les besoins de pilotage qui découlent de la réalisation de ce projet stratégique. Ils se positionnent comme un outil à disposition des différents niveaux de management pour suivre les objectifs sur lesquels ils se sont engagés. Les TDBP seront largement utilisés pour suivre l'exécution des contrats internes et vérifier l'atteinte des objectifs »<sup>32</sup>. Les tableaux de bord ont pour vocation de servir au pilotage annuel des services. Ils peuvent donc être produits de manière succincte mensuellement pour permettre aux chefs de services d'étudier de grands indicateurs et de manière plus détaillée trimestriellement pour permettre une analyse plus profonde de l'activité et un dialogue de gestion entre la direction et les services.

Le TCCM a pour objectif de « comparer les unités de l'établissement avec des unités théoriques construites à partir des mêmes case-mix que ceux de l'établissement et valorisés aux coûts de l'ENC »<sup>33</sup>. C'est un outil plutôt bien accepté par les praticiens hospitaliers parce qu'il compare une activité à case-mix identique, les praticiens ne pouvant plus soulever de spécificités de leur patientèle par rapport à la patientèle de référence. Toutefois, le TCCM comporte quelques limites. En effet, son usage est très délicat quand le périmètre analysé est étroit et que le case-mix est peu diversifié. De plus, il se base sur l'ENC dans laquelle les charges de logistiques sont déversées sur les sections d'analyse clinique selon des unités d'œuvre<sup>34</sup> pas assez fines pour un usage interne. Les coûts de l'ENC ont également au minimum deux ans de décalage par rapport à l'année de leur recueil. De plus, en raison de ses différences de méthodologie avec la comptabilité de gestion interne, le TCCM peut perturber le dialogue de gestion en présentant d'autres chiffres sur des mêmes postes de dépenses, nécessitant alors des explications très techniques pouvant laisser aux praticiens un sentiment d'artificialité du résultat. Enfin, le TCCM permet de dire si les coûts d'un établissement se situent dans la moyenne des coûts d'un établissement ayant le même case-mix, il met ainsi en évidence des « écarts à la moyenne »<sup>35</sup>. Toutefois, il ne permet pas de comparer les coûts d'un

---

<sup>32</sup> *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles*, CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion de la Mission nationale d'expertise et d'audit hospitaliers, Février 2009, deuxième édition, p85.

<sup>33</sup> Ibid., p. 62

<sup>34</sup> Une unité d'œuvre (UO) permet en comptabilité analytique de ventiler des charges en fonction de critères généraux comme le nombre de kilos de linge traité, de repas, d'heures ...

<sup>35</sup> *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles*, CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion de la Mission nationale d'expertise et d'audit hospitaliers, Février 2009, deuxième édition, 142p., p. 63,

service avec les recettes qu'il produit. Ainsi, un service peut très bien avoir des coûts proches des coûts moyens identifiés dans le TCCM, mais des recettes bien inférieures à ses charges.

La différence entre les CREA et les CREO tient en une phrase mais son implication est très importante. Pour un compte de résultat analytique, les charges indirectes sont ventilées sur les services cliniques au coût réel, alors que pour un compte de résultat par objectif, les charges indirectes sur les services cliniques sont refacturées selon un tarif. Par conséquent, la différence fondamentale tient au fait qu'à l'aide d'un CREO, par le jeu des tarifs, on peut également fixer des objectifs et faire contribuer les services médico-techniques à l'amélioration du résultat de l'établissement. Par exemple, en fixant un tarif pour la biologie (du B) inférieur au coût réel actuel de production, le laboratoire devra améliorer son efficacité afin d'arriver à un CREO en équilibre. Au contraire, en fixant un coût pour l'imagerie supérieure au coût réel, l'établissement pourra inciter ses services à réduire leur consommation. Les CREO permettent dans tous les cas la régulation des prescriptions. En effet, en facturant un acte à un tarif, les services consommateurs paient chaque acte commandé, peu importe les coûts de production du service prestataire, et sont donc incités à contrôler leurs dépenses. Au contraire, dans un système CREA, le coût ne dépend pas prioritairement du nombre d'actes commandés mais plutôt des coûts du service prestataire et donc les services ne sont pas incités à contrôler leur consommation d'actes. Cette méthode est également plus facilement compréhensible par les chefs de services cliniques. En effet, les charges indirectes représentent un poids non négligeable dans les dépenses, et certains chefs de service arguaient de ne pas avoir la main sur ces frais et ainsi de ne pas avoir une pleine capacité pour améliorer leurs résultats. Faire contribuer les services médico-techniques au redressement et organiser une négociation des tarifs des services supports entre producteurs et consommateurs permet d'améliorer l'acceptation et par conséquent l'utilisation de l'outil.

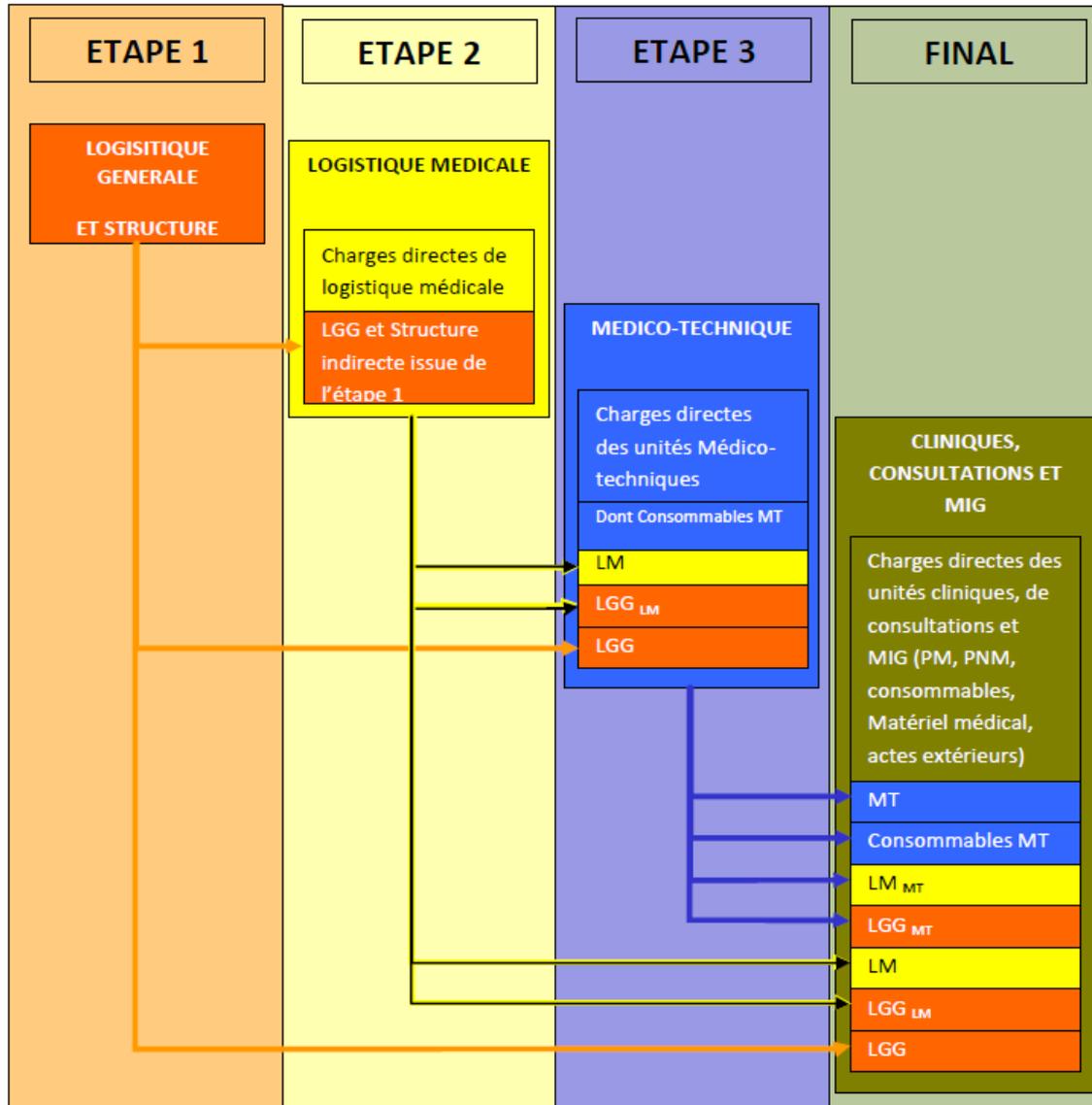
#### 1.1.2.2 La construction et la présentation des CREO aux HCL

Le choix du schéma de déversement est une étape déterminante dans la construction des CREO parce qu'il conditionnera la finesse des lignes de dépenses et le contenu de chacune d'entre-elles. La méthode retenue pour la construction des CREO aux HCL suit un principe de facturation des charges dit « en cascade » (cf. schéma ci-après)<sup>36</sup>. Cette facturation interne donne alors lieu, en contrepartie, à des recettes internes pour le service producteur. Le système de facturation comprend trois étapes :

---

<sup>36</sup> Cf. annexe 2 pour d'autres schémas de déversement

- Schéma de déversement :



- Dans un premier temps, les charges de logistique générale et de structure sont facturées aux unités de logistique médicale, aux unités médico-techniques et aux unités cliniques selon des tarifs de facturation définis pour chaque fonction de logistique centrale et de logistique décentralisée.

- Dans un second temps, les charges de logistique médicale (chargées des frais de logistiques générales et de structures préalablement déversés) sont facturées aux unités médico techniques et aux unités cliniques selon deux modalités :
  - des tarifs de facturation définis pour le personnel et le matériel de chaque fonction de logistique médicale (centrale et décentralisée)
  - une facturation au coût réel des charges de logistique générale et de structure préalablement affectées à ces fonctions de logistique médicale
- Enfin, les prestations médico-techniques (chargées des frais de logistiques médicales et générales et de structures préalablement déversés) sont facturées aux unités cliniques selon deux modalités :
  - des tarifs de facturation définis pour le personnel et le matériel de chaque fonction médico-technique
  - une facturation au coût réel des charges de DMPH, de logistique médicale, de logistique générale et de structure préalablement affectées à ces fonctions médico-techniques.

Une fois les charges correctement affectées entre les différentes entités, le compte de résultat peut être présenté de deux manières différentes :

Présentation 1 (équivalent simplifiée)	
Personnel	PM Clinique
	PNM Clinique
Dépenses médicales	Consommables Clin
	Matériel médical Clin
	Actes extérieurs
Médico-Technique	MT
	Consommables MT
	LM <sub>MT</sub>
	LGG <sub>MT</sub>
Logistique Médicale	LM
	LGG <sub>LM</sub>
LGG	LGG

- La première présentation se rapproche du modèle de coûts complets simplifiés et comportera les charges directes de personnels, les charges directes de consommables médicaux, de matériel médical et de sous-traitance médicale, les charges indirectes médico-techniques en coût complet (intégrant les consommables, les logistiques et la structure de ces fonctions médico-techniques) et enfin, les charges indirectes de logistique générale et de structure (excluant celles transitant par les fonctions médico-techniques).

Présentation 2 (équivalent ENCC)	
Personnel	PM Clinique
	PNM Clinique
Dépenses médicales	Consommables Clin
	Consommables MT
	Matériel médical Clin
Médico-Technique	Actes extérieurs
	MT
Logistique Médicale	LM <sub>MT</sub>
	LM
Logistique et Gestion Générale	LGG <sub>MT</sub>
	LGG <sub>LM</sub>
	LGG

- La seconde présentation se rapproche du modèle ENCC et comportera les charges directes de personnel, les charges de consommables médicaux (directes et indirectes issues du médico-technique) et de matériel médical (directes), les charges directes de sous-traitance médicale, les charges indirectes médico-techniques sur le périmètre ENCC (excluant les consommables, les logistiques et la structure de ces fonctions médico-techniques), les charges indirectes de logistiques médicales (incluant celles transitant par les fonctions médico-techniques), les charges indirectes de logistiques et de structure (incluant celles transitant par les fonctions de logistique

médicale ou médico-techniques). Cette présentation permet d'évaluer facilement le poids de chaque fonction dans le total des charges.

Cette méthode de déversement présente de nombreux avantages. Elle permet par sa souplesse méthodologique de s'adapter aux choix faits dans le dialogue de gestion. En donnant la possibilité de calculer des coûts complets des unités d'œuvre, elle permet de réaliser des comptes de résultat complets des fonctions logistiques et médico-techniques. Elle nécessite toutefois un consensus interne car elle ne s'appuie pas sur une méthodologie nationale détaillée et reste, malgré tout, plus complexe à mettre en œuvre que le modèle simplifié<sup>37</sup>.

<sup>37</sup> Ibid.

## Exemple de CREO aux HCL :

COMPTES D'EXPLOITATION 2014 - CREO			
<b>CR CHIR CARDIAQUE</b>			
DEPENSES	2014	RECETTES	2014
Personnel médical	234 590		
Personnel non médical	1 281 641	Activité d'hospitalisation MCO (Titre 1 + 2)	6 914 103
Pools remplacement	122 675	Spécialités pharmaceutiques payées en sus du GHS	12 004
<b>Total dépenses de personnels</b>	<b>1 638 907</b>	Dispositifs médicaux implantables payés en sus du GHS	416 423
Spécialités pharmaceutiques	126 936		
Spécialités pharmaceutiques facturables en sus du GHS	12 198	Activité d'hospitalisation SSR (Titre 1 + 2) financement cible	0
Consommables médicaux	1 171 640	Activité d'hospitalisation SSR (Titre 1 + 2) supplément actuel	0
DMI	298 275	Activité d'hospitalisation Psy (Titre 1 + 2)	0
DMI facturables en sus du GHS	401 039		
Produits sanguins	95 730	Recettes internes	2 008
Entretien et maintenance des matériels médicaux	1 804	Recours exceptionnels	10 512
Amortissement des matériels médicaux	16 864		
<b>Total dépenses médicales</b>	<b>2 124 485</b>	Activité externe - Consultations (titre 1 + 2)	43 799
Actes extérieurs et autres actes	28 168	Activité externe - Actes (titre 1 + 2)	261
Laboratoire	156 091	Activité externe - Etablissements extérieurs (titre 2)	92
Imagerie	229 074		
Consultations psy	3 446	<b>Total recettes "production médicale"</b>	<b>7 399 203</b>
Exploration fonctionnelle	5 969		
Anesthésiologie	634 351	M.E.R.R.I. Part modulable - Publications	158 065
Bloc	841 313	M.E.R.R.I. Part modulable - Etudiants	19 075
Urgences	4 903	M.E.R.R.I. Part modulable - Brevets	0
Rééducation	16 512	M.E.R.R.I. Part modulable - Essais cliniques	4 998
<b>Total actes médico-techniques</b>	<b>1 919 826</b>	M.E.R.R.I. Part modulable - Internes	5 695
DIM	12 038	M.E.R.R.I. Part fixe	118 473
Pharmacie	188 297	Financement recherche hors DT recherche	0
Stérilisation	74 146		
Génie biomédical	8 622	<b>Total recettes "Production scientifique"</b>	<b>306 305</b>
Hygiène hospitalière et vigilances	19 927		
Accueil et gestion des malades (BDE, archives, ...)	27 621	Forfait d'accueil des urgences	0
Blanchisserie	52 364		
Restauration	126 231	Forfaits de coordination de prélèvement d'organes et de greffes	150 657
Transports	42 994		
Assurances	30 658	Missions d'intérêt général	9
Fournitures, affranchissement, télécoms, créances irrécouvrables...	71 649	Permanence des soins hospitaliers	24 684
Services hôteliers	246 222	Précarité	0
Entretien - maintenance	103 691		
Informatique	184 883	Aide à la contractualisation	103 092
Services administratifs liés au personnel (dont crèches)	58 216		
Services administratifs à caractère général	187 684	Chambres particulières	84 416
<b>Total logistique</b>	<b>1 435 244</b>	Redevances sur l'activité libérale	75 946
Frais financiers	174 838	Autres recettes subsidiaires	24 767
Amortissements	354 319		
<b>Total structure</b>	<b>529 157</b>	<b>Total recettes "forfaits et autres recettes"</b>	<b>463 570</b>
<b>TOTAL DEPENSES CREA</b>	<b>7 647 619</b>	<b>TOTAL RECETTES CREA</b>	<b>8 169 078</b>
		<b>Résultat excédentaire CREA</b>	<b>521 459</b>

Cet exemple de CREO d'un service de chirurgie cardiaque reprend ainsi les grandes catégories énoncées dans le second modèle de présentation des CREO décrit précédemment : les dépenses de personnels, les dépenses médicales, les dépenses médico-techniques (hors consommables médico-techniques), la consommation d'actes

médico-techniques, les dépenses logistiques et les frais de structures. Pour faciliter la lecture des praticiens, des onglets permettent de développer des colonnes par UF lorsque le CR est composé de plusieurs UF<sup>38</sup>. D'autres onglets permettent de développer les lignes de dépenses médicales (hors ligne entretien et maintenance des matériels médicaux et amortissement des matériels médicaux) afin de savoir, par exemple, si les dépenses de spécialités pharmaceutiques sont issues des laboratoires, de l'imagerie, ou encore de l'exploration fonctionnelle... Côté recettes, trois catégories existent, les recettes de production médicale, celles de production scientifique et les forfaits et autres recettes. Une deuxième page permet également d'avoir une comparaison avec le CREO de l'année précédente indiquant en vert les sommes des catégories ayant vu leurs coûts décroître ou leurs recettes augmentées et en rouge celles dont les recettes ont baissées et les dépenses augmentées.

Cette présentation permet ainsi de voir très rapidement si les recettes sont principalement liées à l'activité ou à la recherche et où sont concentrées les dépenses. Dans l'exemple choisi, conformément à un service de chirurgie les recettes proviennent principalement de l'activité et les dépenses majoritaires sont les dépenses médicales et notamment les consommables médicaux, les dépenses en actes médico-techniques et celles de personnel étant assez proches.

Les HCL construisent ainsi des comptes de résultats par objectif afin de faire contribuer l'ensemble des services, qu'ils soient cliniques ou médico-techniques, au redressement du résultat général de l'établissement. Toutefois, une fois que les méthodes de construction et de présentation sont choisies, il convient de définir les périmètres des centres de responsabilité et les tarifs des prestations internes.

---

<sup>38</sup> Cf. annexe 3 pour le détail de présentation de certaines catégories de dépenses par UF

## **1.2 Un outil construit et mis à jour régulièrement par la direction de la performance et du contrôle de gestion**

Si le choix de la méthode de construction et de présentation des comptes de résultat est une étape principalement technique mais extrêmement importante, les choix du périmètre des centres de responsabilité (1.2.1) et des tarifs des prestations internes (1.2.2) sont primordiaux et revêtent un caractère éminemment politique.

### **1.2.1 Le découpage de l'établissement en centres de responsabilité et ses conséquences**

#### 1.2.1.1 Le découpage analytique de l'établissement

Le découpage analytique des HCL s'appuie sur le tronc commun de la comptabilité analytique hospitalière de la DGOS dont le tome 1<sup>39</sup> présente un arbre analytique unique couvrant toutes les activités des établissements de santé et un plan comptable simplifié harmonisé définissant les affectations directes des comptes sur les sections d'analyse de l'arbre analytique. Les principes du découpage définis pour le tronc commun de la CAH ont pour but d'assurer un découpage analytique unique à l'échelle de l'établissement et de respecter l'organisation des services, qu'ils soient cliniques ou médico-techniques, et des activités propres à chaque établissement. Le découpage suit le principe analytique des sections homogènes qui « consiste à découper une structure en sections, chacune d'entre elles étant constituée par un groupement de moyens concourant au même but et dont l'activité peut être mesurée par une unité physique dénommée unité d'œuvre<sup>40</sup> ». Une section est donc dite homogène lorsqu'il est possible d'isoler l'ensemble des ressources concourant à une activité clairement identifiée et mesurée. Les établissements doivent alors procéder au découpage de leur activité en sections d'analyse selon l'arbre analytique. Ce découpage doit permettre d'articuler la structure juridique (unités fonctionnelles), la structure médicale (unités médicales) et la structure analytique (sections d'analyse).

Le fichier commun de structure est « une description unique, commune et actualisée du découpage analytique de l'établissement de santé (entité juridique). Tous les secteurs doivent être inclus dans ce découpage qui couvre toutes les activités de

---

<sup>39</sup> Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé, Guide méthodologique de la comptabilité analytique, Bulletin officiel, n°2011/9 bis, Tome 1 §2.2

<sup>40</sup> Ibid., p. 27

l'établissement (médicales, soignantes, médico-techniques, administratives et logistiques)<sup>41</sup> ». Ce découpage doit permettre de répondre aux besoins de l'établissement (facturation, données PMSI, prise en charge des patients ...) ainsi qu'aux obligations réglementaires de remontées d'information aux tutelles, retraitement comptable, Statistique Annuelle des Etablissements de santé... La mise à jour du FICOM occupe quasiment un agent à temps plein chargé de procéder aux créations ou réaffectations demandées par les groupements.

Deux découpages coexistent en parallèle en fonction de leur nature dans un établissement. Le premier, de nature médicale est élaboré à partir de l'unité médicale qui est « un ensemble individualisé de moyens matériels et humains assurant des soins à des patients, repéré par un code spécifique dans une nomenclature déterminée par l'établissement de santé »<sup>42</sup>. Les UM permettent de définir la responsabilité médicale et de grouper les RSS. Le second découpage a une nature administrative et comprend par ordre croissant de taille l'unité fonctionnelle, le centre de responsabilité et le pôle d'activité médicale. L'unité fonctionnelle est la plus petite entité d'un hôpital à partir de laquelle la collecte d'informations peut être utilisée dans les progiciels. Elle permet le recueil des informations économiques et administratives de l'établissement. Le CR est un regroupement d'UF et le pôle un regroupement de CR.

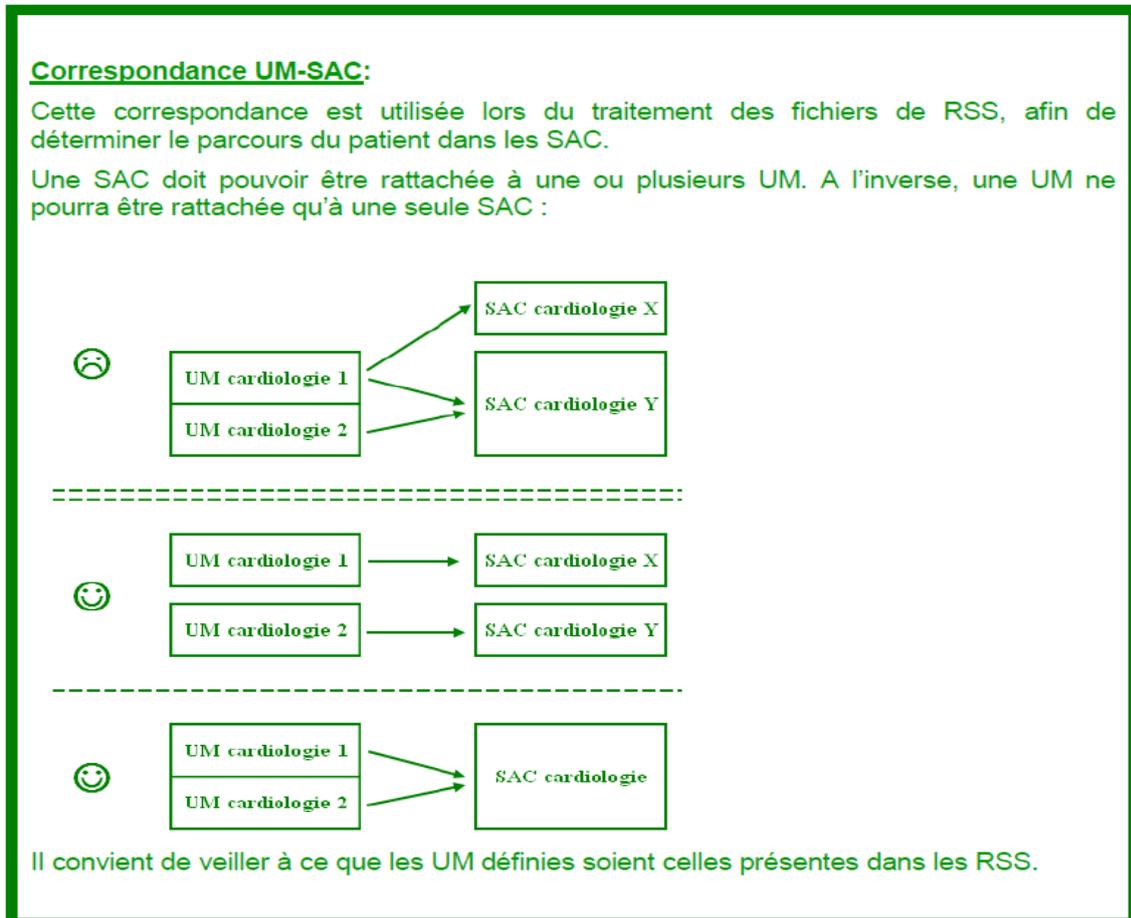
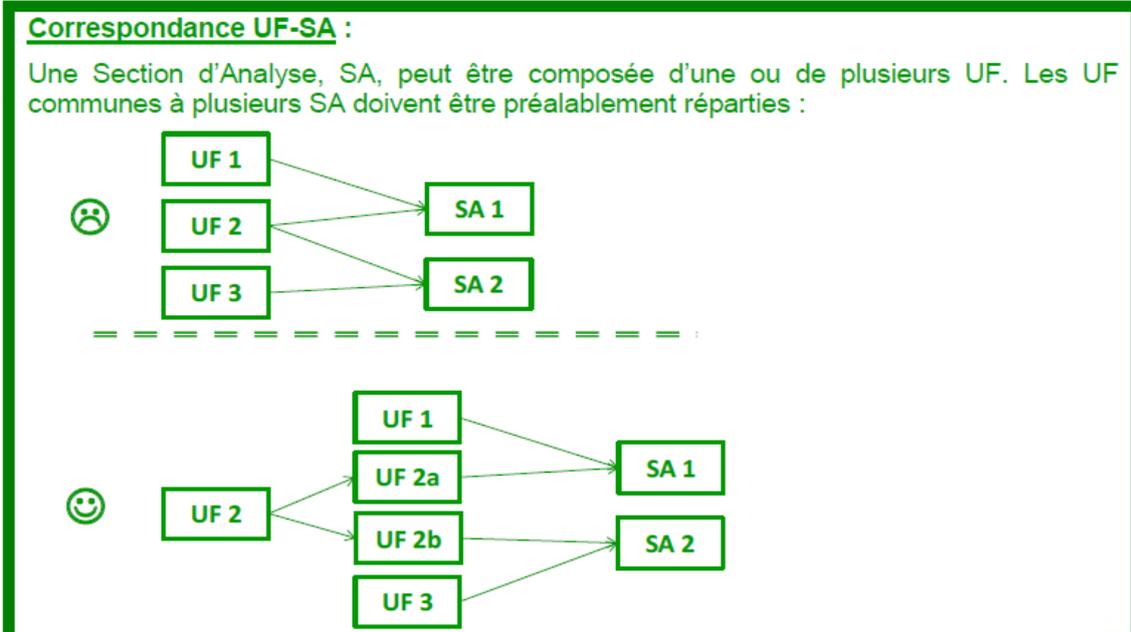
Il convient ensuite d'articuler les deux découpages pour assurer une cohérence interne. Ainsi, si une UM peut contenir plusieurs UF, l'inverse est impossible. Dans un souci de simplicité, le découpage analytique des HCL essaie de maintenir le principe d'unicité entre UM et UF. Mais il est possible que deux UF du même CR aient le même numéro d'UM. La notion de section d'analyse est plus transversale et correspond à un compartiment d'affectation de charges analytiques qui suppose une homogénéité de l'activité. Il existe sept types de sections d'analyse prévus dans l'arbre analytique, cliniques (activité d'hébergement mesurée en journée ou séances), médico-techniques (activités médico-techniques mesurées en unités d'œuvre)... Les sections d'analyse mixtes retraçant les activités donnant lieu à hébergement et actes médico-techniques n'existent plus aujourd'hui. Chaque UF de l'établissement se voit associer un type de SA. L'arbre analytique impose d'avoir autant de SAMT que d'équipements, de disciplines ou de sites. Les établissements sont libres dans le découpage en sections d'analyse pour les services cliniques du MCO et les services médico-techniques, dans le respect de l'arbre analytique. Les sections d'analyse doivent organiser la relation UF/UM/SA. L'articulation

---

<sup>41</sup> Ibid., p 28

<sup>42</sup> Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé, Guide méthodologique de production des informations relatives à l'activité médicale et à sa facturation en MCO, Bulletin officiel n°2012/2 bis, 82p., p. 10

entre UM et SA est très importante pour l'ENCC quand, par exemple, l'établissement veut calculer des coûts au séjour. Le principe de cette articulation illustré par le schéma suivant est qu'une UM ou UF ne peut appartenir à une seule SA mais que plusieurs UM/UF peuvent appartenir à la même SA à la différence qu'une UF, si elle est préalablement répartie, peut appartenir à deux SA différentes.



La taille des HCL oblige les contrôleurs de gestion à procéder à un découpage particulier. Du plus gros au plus fin, il comprend les groupements hospitaliers, les pôles d'activité médicale, les centres de responsabilité et les unités fonctionnelles qui permettent de différencier les types d'activité. Chaque UF va alors être typée en fonction de son type de section d'analyse. Un CR peut ainsi regrouper différentes UF d'hospitalisation de semaine, d'hospitalisation complète ou médico-technique, mais les UF d'hospitalisation de jour doivent être indépendantes.

Dans un CHU, le découpage d'un établissement n'est pas quelque chose d'aisé ; et peut dépendre des chefs de service ou de l'architecture des lieux. Il est plus simple qu'un CR représente une unité de lieu plutôt qu'il comprenne plusieurs UF réparties en différents endroits. Certains rapprochements d'UF ont également été faits parce que le même praticien dirigeait les deux unités. Cette difficulté dans le découpage présente le défaut d'empêcher une harmonisation au sein des groupements. Deux CR représentant une même discipline médicale sur deux groupements différents des HCL peuvent ne pas recouvrir le même périmètre. Si ce découpage empêche des comparaisons entre sites, il entraîne également des difficultés pour la facturation interne et la répartition des GHS multiRUM<sup>43</sup>.

#### 1.2.1.2 L'existence d'une facturation interne et les règles d'affectation des séjours multi-RUM

Le découpage d'un CR et les règles de répartition des recettes d'activité peuvent avoir une forte incidence sur ses résultats. Ces recettes rémunérant une activité, il convient de les affecter aux services les ayant produites. La solution est aisée si un patient ne fréquente qu'une seule unité, son séjour dans l'établissement donnera alors lieu à un RSS monoRUM, le RUM correspondant au RSS qui correspond alors à un GHM donnant lieu au versement des recettes d'activités. En revanche, s'il fréquente plusieurs unités (appartenant à différentes entités analytiques) son séjour donnera lieu à un RSS multiRUM, qui correspondra néanmoins à un GHM et à une recette unique. La difficulté étant alors de répartir équitablement les recettes entre les différents services ayant participés au séjour du patient. Cette difficulté ne se pose pas pour l'intégralité des recettes. En effet, pour certaines de ses composantes, il est simple d'identifier le service producteur et il est, par conséquent, possible de lui affecter directement les recettes correspondantes. Il s'agit notamment des forfaits liés à des activités spécifiques financées par la T2A comme les forfaits « prélèvements d'organes » ou « greffes », des

---

<sup>43</sup> Un RUM est produit à la fin de chaque séjour de malade dans une unité médicale, quel que soit le mode de sortie de cette unité, c'est-à-dire que le patient quitte l'hôpital ou aille dans une autre unité

suppléments finançant des activités rémunérées en sus des séjours comme les suppléments de REA, SI, SC adultes et enfants et des produits des séances de dialyse et de radiothérapie réalisés au profit de patients hospitalisés. Pour les DMI et MO facturables en sus, la solution est un peu différente. En effet, leur charge est imputée à l'UF qui les consomme. Cependant, si les DMI posés au bloc sont la plupart du temps imputés en produits et en charges du bloc, ce dernier n'est pas l'entité prescriptrice. Il est par conséquent nécessaire de procéder à une ré-imputation de ces charges et de ces produits à la structure interne prescriptrice. Dans le cas d'une mutation d'un patient hospitalisés en MCO entre deux services, le forfait journalier est attribué à celui dans lequel le patient était présent à midi.

Plusieurs méthodes peuvent ensuite être utilisées pour organiser la répartition du reste des recettes, dont les services producteurs sont plus difficilement identifiables. La méthode retenue devra permettre d'estimer la contribution de chaque service au séjour du patient et déterminer ainsi la part des recettes qui devra leur être affectée. Cette règle n'est pas définie légalement, elle relève plus d'une appréciation de l'équité de répartition. Quatre méthodes sont proposées par le guide du contrôle de gestion<sup>44</sup>. Les HCL ont opté pour la répartition au prorata des tarifs des GHS recalculés par UM. Cette méthode consiste à considérer chaque RUM du séjour multiRUM comme un RSS et grouper chacun de ces RUM dans un GHS spécifique. Le tarif perçu pour le GHS multiRUM est ensuite réparti entre les services au prorata de ce nouveau groupage et de la valeur des GHS virtuels créés. Contrairement aux trois autres méthodes, la durée de séjour effective des patients dans chaque unité n'est plus l'élément prédominant. Les trois autres méthodes reposent uniquement sur la durée de séjour dans chaque unité, ou sur la durée de séjour pondérée par le poids moyen des séjours mono-unité ou pondérée par le prix moyen de la journée des séjours mono-unité. L'estimation apportée par la méthode retenue par les HCL est cependant beaucoup plus fine. L'estimation se fait ainsi à partir des données propres de chaque séjour multi-unités et non sur une moyenne du case-mix de l'unité comme pour les autres méthodes. Toutefois, cette méthode est complexe à mettre en œuvre et représente une grosse charge de travail pour le DIM étant donné qu'elle implique un regroupage de l'ensemble des GHS multiRUM. Le cercle ANAP de la comptabilité analytique propose quant à lui de retenir la méthode de répartition au prorata de la durée de séjour pondérée par le prix moyen de la journée des séjours mono-unité parce qu'elle est relativement simple à mettre en œuvre et tient compte du poids médico-économique des cas traités dans chaque UM tout en désincitant les longues durées de séjour.

---

<sup>44</sup> Baly O., ANAP, Guide du contrôle de gestion, Rennes, Presses de l'EHESP, 2015, 296p., pp. 141-145.

Le découpage d'un CR peut également avoir une forte incidence sur le résultat final par le jeu des recettes internes. En effet, la valorisation des prestations internes rendues par les services médico-techniques et logistiques aux services cliniques repose sur la détermination d'un prix de cession interne. Or une prestation interne ne peut être valorisée qu'entre deux services appartenant à des CR distincts. Ainsi, si un service de pneumologie comporte une UF d'exploration en plus de ses UF d'hospitalisation il ne pourra pas y avoir de facturation de prestations d'exploration aux services cliniques consommateurs appartenant à son CR. En revanche, si l'UF d'exploration avait été séparée du CR de pneumologie, des prestations auraient été facturées aux services cliniques consommateurs. Dans le premier cas, la définition d'objectifs à l'UF d'exploration sera très compliquée puisqu'une grande partie de son activité ne sera pas tracée. Cela remet en cause la logique des CREO permettant de fixer des objectifs à l'ensemble des secteurs de l'établissement.

La valorisation des prestations internes est une condition indispensable à la mise en place de comptes analytiques fiables. Elle permet aux structures productrices de rattacher à leur périmètre l'ensemble des recettes générées par les coûts engagés et aux structures consommatrices de valoriser de façon adéquate les coûts externes et internes qui leur sont rattachables. Il faut toutefois être prudent dans la volonté de valorisation des prestations internes. En effet, l'absence de valorisation ou le sentiment de sous-valorisation des prestations internes peuvent conduire à une désincitation très forte à toute forme de collaboration de la part de la structure prestataire. Une telle sous-valorisation est cependant relativement complexe à démontrer de la part du service prestataire. Ce dernier peut s'appuyer sur des référentiels nationaux pour essayer de le prouver, mais cela ne sera pas forcément pertinent en raison du périmètre de coût attaché dans le référentiel utilisé qui ne sera pas nécessairement le même que celui servant à calculer les CREO. De plus, l'intérêt collectif de l'établissement peut être différent de celui du service prestataire. En effet, une prestation médico-technique mal-valorisée peut conduire à un CREO déficitaire pour ce service mais améliorer les recettes d'un autre qui en bénéficie et peut, par exemple, facturer des séances d'hôpital de jour, le gain global de l'établissement étant supérieur aux pertes enregistrées par le service prestataire. Au contraire une survalorisation ou un sentiment de survalorisation de la prestation peut désinciter les services consommateurs à avoir recours à ces prestations, en dépit de leurs bénéfices pour le traitement du patient. Les difficultés à évaluer et prouver cette survalorisation sont les mêmes que pour prouver une sous-valorisation. Dès lors, toute valorisation d'une prestation interne doit faire l'objet d'une définition de tarif concerté et accepté par les services prestataires et les services bénéficiaires.

## 1.2.2 Le choix des tarifs et des règles d'affectation des autres ressources

### 1.2.2.1 Le choix des tarifs aux HCL

Pour choisir des tarifs de prestation interne, il convient en premier lieu de calculer le coût complet de l'activité concernée. Le calcul du coût complet d'une activité requiert alors l'utilisation de clés de ventilation ou d'unité d'œuvre. Toutefois, « la distinction entre ces deux notions n'est pas toujours aisée et peut entraîner des erreurs d'interprétation des résultats ou même des erreurs de calcul »<sup>45</sup>. La clé de ventilation permet de procéder à la répartition des charges nettes d'une activité sur les différentes sections d'analyse bénéficiaires de sa prestation. L'unité d'œuvre quant à elle mesure la production d'une activité dont on veut calculer le coût unitaire.

Une fois le calcul du coût complet de l'activité effectué, deux étapes sont nécessaires pour calculer des prix de cession interne. Il faut tout d'abord définir l'UO de l'unité prestataire : ICR, B, nombre d'examens, nombre d'examens par types d'examens... Il faut ensuite définir le tarif de cette unité d'œuvre. Le guide du contrôle de gestion identifie cinq méthodes :

- La valorisation au coût constaté. C'est la méthode du CREA pour laquelle l'ensemble des charges est divisée par le nombre d'UO produites et répartie sur les services consommateurs.
- La valorisation par référence à un coût standard comme l'ENCC ou la base d'Angers. Si elle permet d'automatiser la comparaison avec les standards de coûts retenus, il convient de s'assurer que le périmètre des charges de la base de référence correspond au périmètre de charges en interne.
- La valorisation par décomposition tarifaire. Elle consiste à refacturer aux structures prestataires une part du tarif GHS en décomposant les tarifs GHS perçus par l'établissement, à l'aide du référentiel des coûts décomposés par GHS fourni par l'ATIH
- La valorisation par référence à un tarif externe comme la NGAP ou CCAM qui permet de freiner la consommation quand le tarif externe est supérieur au coût interne de production et d'éviter que les patients externes soient privilégiés.

---

<sup>45</sup> Fiche pratique 3.7, Fiches pratiques de comptabilité analytique hospitalière, DGOS, 108p., pp. 104-108

- La valorisation sur la base d'un coût négocié et contractualisé qui peut utiliser comme base le coût de production interne constaté ou la comparaison aux coûts des référentiels ou des tarifs externes.

Le choix de la méthode est en lui-même une décision majeure de pilotage dans la mesure où il influe à la fois sur le résultat du service producteur et du service consommateur. Il doit se faire en cohérence entre le mode de calcul du coût servant de prix de cession interne et le périmètre analytique des coûts, de la connaissance de la répartition entre activité interne et externe de l'activité et du mode de pilotage souhaité par l'établissement.

Aux HCL, les services clients supportent les coûts réels des prescriptions valorisées au tarif cible de l'ENCC. Le choix est donc celui de baser les tarifs sur le référentiel publié par l'ATIH. Cette solution explique également le choix de présentation des CREO qui se rapproche du modèle de l'ENCC afin de pouvoir comparer des structures de coûts similaires. Par exemple, pour les actes de biologie, la facturation se fait ainsi au prorata des consommations d'unité d'œuvres. Dans d'autres établissements des choix différents ont été faits afin d'encadrer la demande des services cliniques. Fixer des coûts supérieurs aux coûts de revient ou aux référentiels nationaux permet d'encourager les services cliniques à réduire leur consommation et conduit les services médico-techniques à dégager une marge réinvestie sur les plateaux médico-techniques pour améliorer les prestations. Cette solution est fréquente pour l'imagerie afin de permettre la meilleure affectation de la ressource rare et rémunérer les actes fortement médicalisés. Au contraire, pour d'autres services, le coût fixé peut être inférieur au coût constaté. Dans ce cas, les services cliniques seront tout de même incités à réduire leur consommation puisque chaque acte consommé pèse sur leur résultat et les services médico-techniques devront améliorer leur efficacité économique afin d'équilibrer leur CREO.

#### 1.2.2.2 L'affectation des autres ressources entre les services (MIG, AC, MERRI)

Dans un CHU, même si l'essentiel des ressources est apporté par l'activité, il existe un certain nombre d'autres recettes dont le poids peut être substantiel selon les services. Pour les HCL, l'aspect recherche représente environ 100 millions d'euros par an contre environ 850 millions d'euros pour l'activité. L'impact de la recherche n'est donc pas négligeable sur les finances de l'établissement. En France, les surcoûts liés à la recherche sont financés à l'aide des MERRI, composées d'une part modulable d'un socle fixe au prorata de la production médicale (hospitalisation MCO + consultations).

L'enveloppe limitative correspondant à la part fixe est répartie entre CR. La partie modulable quant à elle dépend du nombre d'étudiants, du nombre d'essais cliniques et du score SIGAPS. Les sommes allouées pour le score SIGAPS peuvent être très importantes. En effet, en fonction de la nature de la publication (de 1 à 8 points) et de la place de l'auteur (1 à 4 points), les bénéficiaires de l'article pourront être très différents (de 1 à 32 points SIGAPS)<sup>46</sup>. Toutefois, un établissement ne touche de points SIGAPS qu'une seule fois par article même si plusieurs de ses praticiens sont co-auteurs. Ainsi, lorsque les auteurs de l'article sont membres de CR différents, il convient de répartir les financements. Aux HCL, le choix a été fait de répartir entre CR les sommes gagnées pour chaque publication au prorata de la place de chaque auteur.

Les financements pour missions d'intérêt général sont directement versés aux services qui les produisent. Toutefois, le financement alloué ne correspond pas nécessairement à la dépense constatée pour la mission. Contrairement à la T2A, les MIG financent principalement des coûts directs, sans s'attacher aux coûts indirects de la mission ou à la réalisation de marge. Contrairement à l'activité, les financements pour MIG ne sont pas dynamiques. Si l'activité réalisée dépasse le plafond d'activité prévu par la MIG, une augmentation de la dotation peut éventuellement être demandée à l'ARS pour couvrir les frais supplémentaires. Si les charges sont supérieures à la MIG, une action est demandée aux praticiens pour ramener le coût de la mission au niveau de la dotation. En cas d'excédent, différentes méthodes de répartition du reliquat de MIG existent. Dans le cas d'une MIG ciblée sur un seul service, la solution la plus simple consiste à laisser l'excédent dans le résultat de ce service ou affecter ces sommes en section de logistique générale ou de structure. Pour les MIG finançant plusieurs services, il faut produire une clé de répartition qui peut utiliser le poids des charges (directes, indirectes, ou encore de structure ...) ou des critères internes.

La dotation permettant « la prise en charge spécifique des patients en situation de précarité<sup>47</sup> » est répartie aux HCL par déclinaison du modèle national, donc au prorata du nombre de « dossiers précaires » parmi les CR dont le taux de dossiers « précaires » est supérieur à 10.5%. Aux HCL, l'effet de seuil provoqué par son niveau rend la répartition de cette dotation très inégale selon les groupements. Le Groupement hospitalier Nord, installé dans une zone de population plutôt favorisée touche une part bien plus faible que le Groupement hospitalier Est dont le bassin de population est plus défavorisé<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> En 2015 le point SIGAPS représente 589€, une publication peut donc rapporter entre 589€ et 18 848€ par an. Une publication est valorisée quatre années de suite.

<sup>47</sup> Décret n° 2009-294 du 13 mars 2009 modifiant les articles D. 162-6 à D. 162-8 du code de la sécurité sociale

<sup>48</sup> Selon l'INSEE, la précarité se « concentre dans l'est lyonnais », [http://www.insee.fr/fr/themes/document.asp?ref\\_id=16691](http://www.insee.fr/fr/themes/document.asp?ref_id=16691)

Certaines recettes annexes comme les redevances pour activité libérale sont affectées directement dans les résultats des services qui les génèrent. Cette solution est compréhensible parce que les recettes générées le sont directement en raison de l'organisation du service et de ses praticiens. Cependant, la solution est la même pour les recettes pour chambres particulières alors même que la possibilité d'en facturer ne dépend pas de la volonté des services mais plutôt de l'architecture des services et des travaux de modernisation pour bon nombre d'établissements.

Les aides contractuelles quant à elles financent accessoirement des mesures spécifiques ou des charges financières et sont alors réparties en fonction des dépenses de structure. La répartition de ces recettes peut faire l'objet de choix particuliers comme l'affectation par projet, au prorata des charges de structures ... Le choix dépend également du mode de ventilation des dépenses.

Ces sommes annexes aux recettes d'activités représentent des montants loin d'être négligeables et doivent être prises en compte lors de l'examen des CREO pour l'élaboration de la stratégie de retour à l'équilibre. En effet, en fonction de leur poids selon les services, ces recettes peuvent conduire à des stratégies très différentes. Certains services génèrent beaucoup de recettes de recherche quand d'autres n'en génèrent que peu ou peuvent bénéficier d' « autres recettes » plus importantes.

Dans son intervention sur les origines du prix de journée dans les hôpitaux en France, Claire Bouinot souligne que les instruments de comptabilité analytique développés par les établissements dès le milieu du XIXe siècle n'avaient qu'un but externe et non un but d'utilisation interne. Les établissements calculaient un prix de journée uniquement dans l'intention de demander plus de subventions aux autorités nationales et non pour favoriser et procéder à la rationalisation des coûts de la prise en charge des patients. Aujourd'hui, les contraintes financières qui pèsent sur les établissements rendent nécessaire l'utilisation des instruments de comptabilité analytique développés pour le secteur hospitalier. Les HCL ont ainsi construit un outil robuste de comptabilité analytique permettant de décrypter et connaître en profondeur les charges et recettes des services pour s'attaquer aux sources même de la compétitivité de l'établissement permettant de résorber le déficit. Il convient, dès lors, après s'être intéressé à la construction de l'outil, d'étudier l'utilisation concrète qui en est faite.



## **2 L'utilisation des CREO dans le pilotage stratégique des HCL**

La construction des CREO est un processus complexe qui repose sur de nombreux choix institutionnels faits par les HCL. Aucun de ces choix n'est neutre et tous ont une implication dans l'utilisation qui peut ensuite être faite des CREO. En effet, leur utilisation dépend des données produites et donc des choix dans la construction et leur construction dépend de l'utilisation que l'établissement souhaite en faire. Pour les HCL, les CREO doivent avoir deux utilisations principales à deux échelons différents. Ils doivent servir au niveau de la Direction Générale pour le pilotage stratégique de l'établissement et la réduction du déficit (2.1) ; et au niveau local, les CREO doivent permettre le suivi de l'activité et la définition des trajectoires des services, contribuant ainsi à la mise en œuvre du projet d'établissement et à l'amélioration de sa situation financière (2.2).

### **2.1 Un outil au service de la Direction Générale pour le pilotage stratégique de l'établissement**

Chaque année, la direction de la performance et du contrôle de gestion produit les comptes de résultats par objectifs de l'ensemble des UF des Hospices Civils de Lyon et les agrège en CR, puis en pôle d'activité médicale, en groupement hospitalier et enfin au niveau HCL. Pour son pilotage stratégique, la Direction Générale se penche principalement aux niveaux HCL, des groupements hospitaliers et des PAM. Les CREO lui permettent alors de localiser précisément le déficit des HCL (2.1.1) et d'agir sur l'organisation de l'établissement (2.1.2).

#### **2.1.1 L'utilisation des CREO pour la réduction du déficit des HCL**

##### **2.1.1.1 Le recours aux CREO pour cartographier les HCL**

Au moment où les Hospices Civils de Lyon s'intéressent grandement aux CREO, entre 2007 et 2008, leur déficit dépassait 90 millions d'euros. Il représentait alors environ 5,6% des 1,6 milliard d'euros de budget général des HCL. Pour travailler à la réduction de cet important déficit, la Direction Générale avait besoin de connaître précisément les services où l'établissement perdait de l'argent et au contraire, ceux où il en gagnait. Il est très difficile de voir où se perdent 5% d'une somme aussi importante à l'échelle du budget

des HCL. En revanche, si le budget global est « découpé » en centres de responsabilité de taille réduite, il est beaucoup plus aisé d'identifier les secteurs déficitaires et excédentaires. La T2A a ainsi provoqué un bouleversement dans la comptabilité hospitalière, en obligeant les établissements à introduire une vision « micro » de leurs comptes permettant un pilotage par les recettes et les dépenses et non plus seulement par les dépenses. Dès lors, pour répondre à ces nouveaux besoins, les hôpitaux ont recruté des contrôleurs de gestion leur donnant alors la possibilité de cartographier leurs établissements et d'identifier les secteurs excédentaires et déficitaires. Le contrôle de gestion existait antérieurement aux HCL mais ce sont les CREO qui l'ont vraiment mis au premier plan.

Plus la cartographie est fine, plus il est possible d'agir aux sources du déficit. Les HCL produisent ainsi les CREO au niveau des unités fonctionnelles, soit près de 3000 comptes de résultat par an. La granularité doit être aussi fine parce que l'ensemble des centres de responsabilité ne recouvrent pas les mêmes périmètres et il faut donc agréger les différentes UF pour appréhender la situation financière globale. Pour éviter toute erreur d'interprétation, l'analyse du résultat d'un CR doit nécessairement prendre en compte sa composition, qui dépend souvent des organisations spatiales des services. Certains CR intègrent par exemple une UF de consultation d'une activité à côté des UF d'hospitalisations, alors que d'autres ne correspondent qu'à des UF de consultations (plateformes). Comme le secteur des consultations est traditionnellement structurellement déficitaire, la bonne connaissance de la structure est indispensable dans l'analyse des structures. En effet, s'agissant des consultations, la rémunération d'un praticien hospitalier coûte environ 1€ par minute. Une consultation reste ainsi profitable à l'établissement dans la limite de 23 minutes par patient. En réalité, ce seuil de rentabilité n'est pas à 23 minutes mais doit encore être réduit puisqu'il faut intégrer dans le coût de la consultation les coûts des locaux et des secrétariats médicaux. Dès lors, intégrer une UF de consultation dans un CR conduit par conséquent à minorer son excédent ou aggraver son déficit et ne permet pas de se faire une idée précise de ses résultats. Demander à un service d'augmenter le nombre de consultations ne pourra en aucun cas résorber le coût qu'elles causent. Ainsi, regrouper les différentes consultations dans un CR de consultations permet d'avoir dans les CR cliniques les activités réellement rémunératrices sur lesquelles ils peuvent avoir de réels moyens d'agir. Cette solution permet également des évolutions organisationnelles des consultations et des mutualisations de moyens permettant d'améliorer le résultat. Par exemple, le pôle Cœur Poumon Métabolisme Hormone du GHE dispose d'un CR de consultations distinct des CR cliniques qui peuvent alors recentrer le suivi de leur activité sur les soins. L'analyse des résultats des CR cliniques et notamment leur comparaison avec d'autres CR

comprenant une UF de consultation nécessite alors de prendre en compte l'absence de cette UF de consultation. L'ensemble des CR cliniques doivent ainsi être excédentaires, le CR de consultations absorbant les pertes liées aux consultations.

La construction du fichier structure n'est pas uniforme selon les établissements et sa connaissance est par conséquent essentielle pour la visibilité de la situation financière des services. Dans certains cas, des chefs de service ont souhaité le regroupement dans le même CR de différentes activités alors que cela n'avait pas forcément lieu d'être, ce qui pouvait rendre plus difficile d'apprécier les coûts réels de ces différentes activités regroupées dans un même service. Cette situation était par exemple celle de l'activité de prise en charge des patients atteints du VIH (PVIH) de l'hôpital Edouard Herriot qui historiquement et pour des raisons de chefferie de service était rattachées au service de transplantation rénale. La seule activité PVIH, largement déficitaire dégradait de manière significative, les résultats du service de transplantation rénale (près de 900 000€). Cependant, l'ampleur du coût que faisait peser cette activité pour le service de transplantation rénale n'a été réellement appréhendée que lorsque les deux activités ont été identifiées dans deux CR distincts. Dès lors, la création d'un nouveau CR a permis l'année suivante de constater les coûts et le résultat que représentaient cette activité ce qui a alors conduit à une intervention de la Direction de la stratégie pour remédier à cette situation de déficit structurel.

#### 2.1.1.2 L'utilisation des CREO comme outil pratique de réduction des déficits

Si les CREO permettent d'identifier précisément l'endroit où se trouvent, les déficits et excédents, ils permettent ensuite de comprendre comment ils se constituent. En classant les recettes et les dépenses en raison de leur provenance ou destination, ils donnent la possibilité aux différents chefs de services et aux contrôleurs de gestion de voir rapidement quelles lignes de coûts ou de recettes sont concernées. Le service consomme-t-il trop d'argent en personnel médical ou personnel non médical ? Est-ce que les molécules et DMI facturables en sus<sup>49</sup> sont bien remboursés et le niveau de remboursement correspond-il aux dépenses ? En permettant de localiser précisément les principaux postes de recettes et dépenses, les CREO donnent la possibilité de croiser et comparer les résultats avec d'autres services ayant une structure similaire. Ces connaissances et comparaison permettent ensuite d'établir un plan d'action concret et montrent aux responsables de CR que les résultats qui leur sont demandés ne sont pas

---

<sup>49</sup> Dans le cadre de la tarification à l'activité, les articles L.166-22-7 et L.165-1 du Code de la Sécurité sociale, définissent l'existence de produits et prestations pris en charge en sus des prestations d'hospitalisation en MCO. La première liste a été définie par un arrêté du 2 mars 2005 modifié par un arrêté du 2 mai 2012

inatteignables. L'objectif n'est pas que chaque CR des HCL soit en excédent mais que tous, améliorent leur marge pour permettre ensuite au PAM, collectivement d'être en équilibre ou excédentaire (en effet, en raison des tarifs ou des coûts élevés de certaines spécialités, comme la pédiatrie, des CR sont structurellement déficitaires). La dynamique d'évolution du résultat d'un CR est aussi importante que le résultat final. En effet, un CR excédentaire dont le résultat se sera beaucoup dégradé entre deux années fera l'objet d'une analyse approfondie autant qu'un CR ayant un déficit élevé. L'objectif est que les CR excédentaires améliorent leur excédent et que les CR déficitaires réduisent leur déficit pour, au final, améliorer le résultat des HCL.

Pendant l'exécution du projet d'établissement 2009 – 2013, appelé « Cap 2013 », beaucoup de CR des HCL était en déficit. Le projet avait alors pour ambition « d'assainir durablement la situation financière de l'établissement tout en préparant l'avenir »<sup>50</sup>. Ainsi, l'attention n'était pas portée spécifiquement sur certains CR, mais au contraire sur la totalité des HCL. L'utilisation des CREO avait ainsi, dans un premier temps, pour but de permettre à tous les responsables de CR, pris individuellement, de visualiser les différents postes de recettes et de coûts de leurs services pour établir un plan d'action. Le projet « Cap 2013 » a ainsi permis aux HCL de redresser la situation financière de l'établissement tout en engageant une forte dynamique de modernisation. En effet, sur les six ans du projet « Cap 2013 » la marge des HCL a été améliorée d'environ 120 millions d'euros. Néanmoins, le résultat des HCL était déficitaire de 22 millions d'euros. En effet, sur la même période, les HCL ont perdu près de 50 millions d'euros de MERRI et d'aides à la contractualisation et c'est donc un déficit de près de 140 millions d'euros que les HCL devaient combler. Le nouveau projet d'établissement « horizon 2017 » avait alors pour ambition de « conforter la dynamique engagée dans un contexte qui a sensiblement évolué »<sup>51</sup>. Dans cette logique, l'amélioration des CREO des CR devenait plus collective et il était demandé aux responsables de travailler ensemble. Une des ambitions du nouveau projet d'établissement est alors d'optimiser la pertinence des actes et des hospitalisations (prescription de médicaments, de produits sanguins, d'endoprothèses vasculaires, de radiologie pulmonaire, d'examens de biologie et d'imagerie en péri-opératoire...)<sup>52</sup> pour réduire les coûts de séjour. La définition de coûts de prestations internes pour ces actes permet alors aux services demandeurs d'apprécier la quantité qu'ils en demandent et les inciter ainsi à réduire leur prescription pour améliorer leur marge.

---

<sup>50</sup> Document interne, synthèse du projet d'établissement 2009 – 2013

<sup>51</sup> Document interne, synthèse du projet d'établissement 2013 – 2017

<sup>52</sup> Ibid.

Chaque année, la DPCG envoie leurs CREO aux groupements hospitaliers en mettant en exergue les CR déficitaires. La direction des affaires financières du GHE produit alors un « palmarès des CR déficitaires » transmis aux directeurs référents de pôle. Cette liste est très importante parce qu'elle leur permet d'agir en collaboration avec les chefs de pôles et les responsables de CR concernés pour améliorer les résultats des secteurs les plus déficitaires.

**Palmarès des CR déficitaires du GHE en 2014 :**

<b>Palmarès des CR déficitaires</b>				
Libellé CR	DEPENSES	RECETTES	RESULTAT	Total CR communs
<b>TOTAL (tous les CR)</b>	<b>340 642 682</b>	<b>354 219 290</b>	<b>+13 576 609 €</b>	
CONSULT CHIR ET SPEC CHIR PEDIA TRIQUES	3 295 269	1 669 931	-1 625 338 €	
ANESTHESIE PEDIA TRIQUE	7 012 800	5 508 400	-1 504 400 €	
CHIR ORTHO ET TRAUMATO PLASTIE PEDIAT	7 578 271	6 136 637	-1 441 634 €	
<b>CR COMMUN PAM CPM CARDIO</b>	<b>1 235 396 €</b>	<b>6 394 €</b>	<b>-1 229 002 €</b>	
CONSULT MED ET SPECIALITES PEDIA TRIQUES	2 009 017	1 046 693	-962 324 €	
CHIRURGIE PEDIA TRIQUE ACHA	5 276 773	4 318 318	-958 455 €	
REA NIMATION PEDIA TRIQUE	12 571 868	11 621 394	-950 475 €	
TECHNIQUE ANESTHESIQUE NEURO	5 385 690 €	4 470 523 €	-915 167 €	
NEUROCHIRURGIE PEDIA TRIQUE	4 983 795 €	4 113 972 €	-869 823 €	
PSYCHOPATHOLOGIE DU DEVELOPPEMENT	3 037 012	2 292 678	-744 334 €	
CONSULTATIONS CENTRALES CARDIO ETAGE TM	2 136 943 €	1 424 189 €	-712 753 €	
<b>CR 31993 - CR COMMUN PAM SPE PEDIA TRIQUES</b>	<b>1 465 077 €</b>	<b>892 987 €</b>	<b>-572 090 €</b>	
FEDERATION DE CARDIOLOGIE MEDICALE	9 159 894 €	8 603 365 €	-556 529 €	
CARDIO UNITE 50	8 587 748 €	8 071 893 €	-515 855 €	
EXPLO.FONCT.NEUROLOGIQUES	2 235 363 €	1 743 968 €	-491 395 €	
PEDIA TRIE GLE ENDOCRINO ET DIABETOLOGIE	4 501 487	4 022 456	-479 031 €	
POLE DE TRANSPL CARDIAQUE ADULTE ETAGE 2	2 880 361 €	2 410 355 €	-470 006 €	
<b>CR COMMUN PAM EST COUPLE NOUVEAU NE</b>	<b>774 982</b>	<b>308 901</b>	<b>-466 081 €</b>	
CHIR URO GENITALE VISC THOR PEDIA TRIQUE	6 493 912	6 071 021	-422 890 €	
CONSULTATIONS SPECIALISEES ORL ET OPH	1 160 305 €	750 431 €	-409 873 €	
<b>CR COMMUN PAM SPE NEURO</b>	<b>354 116 €</b>	<b>4 228 €</b>	<b>-349 888 €</b>	
			<b>-16 647 344 €</b>	<b>-2 617 061 €</b>

En mai 2015, le palmarès des CR déficitaires du GHE comprenait les CR communs des quatre PAM (matérialisés en jaune dans le tableau présenté) représentant un huitième du déficit global des 21 CR déficitaires du palmarès. En effet, la majorité des

dépenses des CR communs est ventilée sur les services du PAM. Les CR communs ne devraient donc connaître qu'un léger déficit en raison des dépenses de l'UF de gestion de PAM (composée du cadre administratif de Pôle, du cadre supérieur de santé, de 10% du chef de PAM et éventuellement d'une secrétaire) qui ne sont pas reventilées sur les services. Cette connaissance a ainsi motivé une mission de contrôle des dépenses des CR communs et de réaffectations des dépenses qui y étaient liées. En effet, les CR communs comportent en plus de l'UF de gestion commune, une UF de pool et une UF équipe commune. Pour l'UF de pool, de nombreuses IDE n'étaient plus attachées au pool mais avaient été affectées à une unité de soin. L'équipe commune quant à elle regroupait de nombreux agents et notamment les agents du pool de nuit. La création d'une UF de pool de nuit et la réaffectation des agents ont ainsi permis d'améliorer la vision de la composition des CR communs. Ces modifications techniques n'ont en rien amélioré le solde budgétaire des PAM, les dépenses étant toujours dans le PAM, mais elles ont cependant permis d'améliorer la répartition interne et par conséquent la réalité des résultats des différents CR les composant.

La vision claire qu'offrent les CREO permet également d'adapter le plan d'amélioration des résultats à la réalité du CR concerné. En effet, les recettes des différents CR ne proviennent pas forcément des mêmes sources. Si le service produit beaucoup de recherche et moins d'activité, il peut lui être demandé d'ajuster les deux sources de recettes pour rééquilibrer son résultat. Il peut également lui être demandé d'améliorer sa recherche pour augmenter encore ses résultats. En effet, un séjour moyen représente entre 3 000 et 5 000 euros quand une publication peut rapporter jusqu'à 18 000€ par an pendant quatre ans. Cependant, le retour d'investissement pour un séjour est plus immédiat que celui de la recherche, qui en cas de dépôt de brevet pour rapporter des sommes très importantes à long terme. Les services doivent alors trouver un équilibre entre activités et recherche pour équilibrer ou améliorer leurs résultats. Tous ces choix sur la conduite de l'activité des services trouvent leur origine dans le projet d'établissement.

## **2.1.2 L'utilisation des CREO dans la conduite du projet d'établissement**

### **2.1.2.1 Un projet d'établissement établi au service de l'amélioration du résultat des HCL**

La loi du 21 juillet 2009<sup>53</sup> a donné un cadre cohérent et fortement incitatif à la démarche de comptabilité analytique hospitalière. Les données ainsi produites sont un

---

<sup>53</sup> Loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires

élément clef dans la construction du projet d'établissement et de son positionnement régional. En effet, la Direction Générale des HCL exerce un vrai rôle de pilotage stratégique confiant ensuite la conduite opérationnelle de celui-ci aux quatre directeurs des groupements hospitaliers. Le projet d'établissement des HCL, en raison de leur situation financière, concerne pour une grande partie l'amélioration de l'efficacité pour conduire à un retour à l'équilibre financier. Cependant, la cartographie des services déficitaires n'a pas pour but de les identifier afin de les fermer. En effet, en tant que CHU, les HCL disposent de nombreux services de recours uniques dans la région qui ne peuvent être fermés sans faire courir de risques aux populations. L'IGAS souligne ainsi que « la meilleure connaissance des coûts financiers et du suivi de l'activité médicale obtenus avec l'instauration de la T2A n'a pas conduit à ce jour, à des modifications brutales des activités médicales et de la stratégie d'établissement »<sup>54</sup>. Les conséquences de la T2A restent ainsi réduites sur les organisations hospitalières et la prise en charge des patients.

La meilleure connaissance des recettes et dépenses n'a pas conduit les HCL à fermer des activités à l'échelle de l'établissement. Toutefois, les CREO ont servi dans l'organisation globale de l'offre de soin. Avec l'apport de la comptabilité analytique, des réorganisations de services ont été menées. Celles-ci ont pu conduire à des suppressions d'activités sur certains sites afin de les regrouper au même endroit pour atteindre une taille critique. Ainsi certaines spécialités qui étaient déficitaires parce qu'elles étaient éclatées sur plusieurs sites sont devenues excédentaires une fois regroupées. Quand la direction de la stratégie veut mener une telle réorganisation, elle va s'appuyer sur les CREO mais également sur d'autres instruments comme PMSI pilot, Business Object pour avoir les données d'activités, comme le nombre de séjour, le taux d'occupation des lits ou encore la durée moyenne de séjour... L'utilisation des CREO est, selon un directeur, « opportuniste » puisque la direction de la stratégie peut ne pas les divulguer quand ils n'appuient pas la décision qu'elle souhaite prendre. Toutefois, elle les emploie en permanence à but pédagogique lorsqu'elle est en relation avec des interlocuteurs médicaux. Avant de les utiliser, la Direction de la stratégie vérifie que les données correspondent à la réalité du service. Il arrive que les CREO ne correspondent pas à la réalité du terrain parce que les affectations de personnel ne correspondent pas à cette réalité. Mais, même s'ils ne sont pas exacts, les CREO servent de repère, une directrice précisant « qu'il n'y a pas de fumée sans feu ». Ainsi, lorsque la révision du service de prise en charge des patients atteints du VIH a été décidée, la Direction de la stratégie s'est d'abord penchée sur la réalité des affectations de dépenses et de recettes pour

---

<sup>54</sup> Inspection générale des affaires sociales, *Evaluation des effets de la tarification à l'activité sur le management des établissements de santé*, Anne Bruant-Bissou, Paul Castel, Maurice-Pierre Panel, Mars 2012, 97p., p. 5

consolider le résultat final du CR. Ainsi, de 900 000€ de déficit à l'origine, le CREO consolidé arrive à 600 000€, le différentiel étant réimpacté sur un autre service. Le déficit reste néanmoins très important pour un service qui ne produit que 400 000 euros de recettes T2A. L'utilisation des CREO a été stratégiquement très importante pour cette réorganisation. En effet, après leur individualisation dans les années 1980, les services traitant les patients atteints du VIH ont eu longtemps un fonctionnement à part dans les établissements et étaient principalement financés par des crédits ciblés. Aujourd'hui, la pathologie est entrée dans la chronicité et le financement est exclusivement en T2A, les crédits ciblés ayant fortement chuté voire disparu. Avec la présentation du CREO, les équipes ont compris que la situation ne pouvait être pérenne et ont accepté la réorganisation de leur service.

#### 2.1.2.2 L'utilisation des CREO pour les activités nouvelles

Quand un chef de service veut développer une nouvelle activité, il doit produire, en collaboration avec son directeur référent, une fiche de support de Révision des Effectifs - Activité Nouvelle<sup>55</sup>. Cette fiche comporte différents thèmes que le directeur doit remplir précisant le projet envisagé et les besoins en effectifs qu'il nécessite. Le directeur référent doit également préciser comment cette nouvelle activité s'inscrit dans le projet d'établissement et va permettre de contribuer à sa mise en œuvre. Il faut ensuite préciser les résultats des CREO des trois dernières années afin de permettre à la Direction Générale d'apprécier les résultats du service. Si le CREO 2014 est déficitaire, le directeur référent doit présenter les principales mesures permettant de revenir à l'équilibre. Un CR ayant un CREO déficitaire peut ainsi bénéficier d'une activité nouvelle, si et seulement si, des mesures sont prises et que cette activité contribuera à améliorer le résultat final. Cette présentation est suivie d'une étude médico-économique détaillant l'augmentation des dépenses et les recettes envisagées. En s'appuyant sur ces éléments, la Direction Générale sera alors en mesure d'arbitrer entre les différents projets d'activités nouvelles présentées par les différents PAM.

La Direction de la stratégie procède également à des simulations à l'aide des CREO. En rajoutant par exemple un ETP médical dans les dépenses, elle simule les charges nouvelles et ensuite estime le nombre d'interventions que cet ETP supplémentaire peut réaliser et donc les recettes apportées. Une telle estimation lui permet alors de savoir si le recrutement d'un médecin supplémentaire a un sens pour améliorer le CREO ou non.

Cette utilisation des CREO/CREA pour justifier une activité nouvelle n'est pas rare pour les CHU français. Le CHU de Nantes par exemple utilise une étude médico-

---

<sup>55</sup> Cf. annexe 4

économique réalisée à partir des CREO mais également de l'ENC et raisonne en gain marginal. Au CHU de Saint-Etienne, le critère prépondérant est l'amélioration des résultats. Aux HCL, comme dans la plupart des CHU, une activité nouvelle présentée comme déficitaire n'aura que très peu de chance d'être retenue. Certains CH, connaissant des situations financières plus équilibrées, cherchent à mieux répartir les coûts fixes sur le plus grand nombre d'activité. Ainsi une activité nouvelle, même déficitaire pourra être validée puisqu'elle permet cet amortissement des coûts fixes pour l'ensemble des activités du CH.

La politique de délégation de compétence menée entre Direction et pôle peut également influencer sur le choix des activités nouvelles. Par exemple, le CH de Valenciennes connaît une très forte délégation de gestion envers ses pôles. Ainsi, pour tout projet d'activité nouvelle c'est la commission stratégie et projet composée de chefs de pôle qui décide à partir d'un business plan. Cette commission étudie à l'aide des CREA mais aussi d'autres indicateurs financiers si le projet est opportun et décide à partir de ces éléments.

L'augmentation des volumes d'activités afin de mieux répartir les coûts fixes interroge toutefois dans le cadre du plan ONDAM triennal qui a pour ambition de réaliser 10 milliards d'euros d'économie d'ici 2017. Pour faire face à cette limitation de l'ONDAM, la plupart des CHU ont alors axé leur stratégie sur une augmentation de leur productivité pour réduire les coûts d'activité. Au contraire, les centres hospitaliers de grande taille ont recherché une augmentation de leur production médicale. Cette augmentation de l'activité alors que l'enveloppe totale n'augmente pas conduit à réduire les recettes d'activité globales pour l'ensemble des établissements et fait peser des risques pour les établissements les moins dynamiques tout en entretenant une forme de bulle de recettes et de dépenses pour les autres.

Si les CREO permettent ainsi à la Direction Générale d'orienter son projet d'établissement pour favoriser une réduction du déficit, ils permettent également aux directeurs de groupements de piloter au quotidien leurs établissements et de veiller à la mise en œuvre locale du projet d'établissement.

## **2.2 L'utilisation des CREO par les groupements hospitaliers des HCL**

Au niveau local, les directeurs référents et les chefs de PAM utilisent les CREO pour la mise en œuvre du projet d'établissement et l'amélioration des résultats des pôles (2.2.1). Les responsables de centres de responsabilité, qui les utilisent également dans le pilotage de leur service, peuvent toutefois en faire une lecture biaisée (2.2.2).

### **2.2.1 L'utilisation conjointe des CREO par les directeurs référents et chef de pôles d'activité médicale pour le pilotage des pôles**

#### **2.2.1.1 L'organisation polaire des HCL**

Les HCL sont divisés en groupements hospitaliers, eux-mêmes subdivisés en 24 pôles d'activité médicale depuis 2006. La création des PAM suit la volonté politique énoncée dans le plan « hôpital 2007 », matérialisée dans une ordonnance de 2005<sup>56</sup>. La loi HPST de 2009<sup>57</sup> est venue parachever cette constitution et préciser les missions des différents intervenants des pôles. Aux HCL, les pôles sont pilotés par un tandem médico-administratif. Le chef de pôle « en tant que leader médical du pôle, est le garant de la cohérence de l'organisation du pôle et de sa performance médico-économique »<sup>58</sup>. Pour les CHU, les chefs de pôles sont nommés par le Directeur Général après avis du Président de la Commission médicale d'établissement et du Président du Comité de coordination des études médicales<sup>59</sup>. Aux HCL, ces deux instances présentent une liste de noms au Directeur Général qui désigne ensuite les différents chefs de pôles. Dans d'autres établissements, les chefs de pôles sont élus par leurs pairs, le Directeur d'établissement entérinant ensuite cette désignation.

Le directeur référent de pôle représente l'aspect administratif du pilotage des pôles. Il agit sous l'autorité du Directeur de groupement et « assure une mission d'appui et de pilotage des activités du pôle en lien avec le chef de pôle »<sup>60</sup>. Le directeur référent doit ainsi préparer et garantir la bonne exécution du contrat de pôle tout en assurant le pilotage budgétaire du pôle. La mise en œuvre du contrat de pôle et le fonctionnement cohérent

---

<sup>56</sup> Ordonnance n°2005-406 du 2 mai 2005 simplifiant le régime juridique des établissements de santé

<sup>57</sup> Loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires

<sup>58</sup> Profil de poste de praticien responsable de pôle d'activité médicale ou médico-technique, HCL

<sup>59</sup> Décret n°2010-656 du 11 juin 2010 relatif aux pôles d'activité clinique ou médico-technique dans les établissements publics de santé

<sup>60</sup> Fiche de poste de Directeur référent aux HCL

de ce dernier dépendent ainsi de la bonne émulation entre le chef de Pôle et le directeur référent.

Les pôles d'activité médicaux ont pour but de permettre aux établissements de rapprocher dans une logique médico-économique les différents services qui les composaient antérieurement. Selon l'IGAS, cette logique de pôle s'inscrit dans un mouvement historique de subsidiarité et d'efficacité qui doit permettre une déconcentration de gestion au profit du corps médical<sup>61</sup> dans le contexte du passage à la T2A. Pour l'IGAS, « avec les pôles d'activité, des unités médico-économiques de taille critique sont constituées pour rapprocher la gestion du terrain et la mise en œuvre de la stratégie médicale. Elles sont censées permettre aux médecins de mieux organiser la prise en charge des patients, d'augmenter les recettes et de mieux maîtriser les dépenses »<sup>62</sup>. Toutefois, ce n'est pas la logique économique qui a constitué l'élément principal dans le choix de découpage des pôles. 86% des établissements interrogés par la mission de l'IGAS mettent en avant l'impact de la logique médicale et celui de la prise en charge des patients pour 70% d'entre eux. L'histoire et la géographie des établissements ainsi que les « affinités entre chefs de service »<sup>63</sup> sont également des éléments déterminants. Cette logique se retrouve aux HCL. En effet, le découpage en pôle du Groupement hospitalier Est recouvre son découpage architectural. Les 4 pôles correspondent à 3 bâtiments (l'hôpital Pierre Wertheimer pour le pôle des spécialités neurologiques et l'hôpital Louis Pradel pour le pôle CPMH), les pôles Couple Nouveau-Né et spécialités pédiatriques étant séparés sur une logique médicale et non proprement architecturale. Alors que le rapport de l'IGAS suggère une révision du découpage des pôles tous les cinq ans<sup>64</sup>, l'architecture polaire des HCL semble acquise, hors ajustements à la marge.

Le rapport soulève cependant que le principe de subsidiarité n'a été que très peu accepté par les établissements. En effet, peu d'établissements ont mis en place une délégation de gestion et de ressources. Cette situation est celle des HCL où la plupart des missions sont conduites par le directeur référent et le chef de PAM est associé à la prise de décision, le pôle n'ayant pas de compétences propres. Le rôle du chef de pôle aux HCL n'est donc pas d'être un administrateur mais d'être en lien avec le directeur référent pour favoriser le respect des engagements du pôle.

---

<sup>61</sup> Inspection générale des affaires sociales, Bilan de l'organisation en pôles d'activité et des délégations de gestion mises en place dans les établissements de santé, Zeggar H., Vallet G., Février 2010, 124p, Annexe 1, Evolution de la législation avant les ordonnances de 2005

<sup>62</sup> Ibid., p 11

<sup>63</sup> Ibid., p 14

<sup>64</sup> Ibid., recommandation n°3, p 18

### 2.2.1.2 L'utilisation des CREO pour l'amélioration des résultats à l'échelle des pôles et la politique d'intéressement

A l'échelle des pôles, les CREO sont utilisés conjointement par les directeurs référents et par les chefs de PAM. Ils leur permettent d'apprécier simplement la situation financière des différents CR composant leur PAM. Les directeurs référents et chefs de PAM s'intéressent plus à l'évolution des CREO qu'au simple résultat annuel, certaines activités étant structurellement déficitaires. Les résultats de certains CR peuvent, de plus, être relativement indépendants de l'activité réelle. En effet, en fonction des orientations nationales de santé publique, certaines activités sont beaucoup plus valorisées que d'autres, favorisant, dès lors, de bons résultats pour les CR concernés. Au contraire, d'autres secteurs d'activités, comme la pédiatrie, bénéficient d'une faible valorisation pénalisant le résultat final de ces services. Le palmarès des CR déficitaires permet aux directeurs référents de se pencher spécifiquement sur certains CR et de travailler avec le responsable pour établir une stratégie d'amélioration du résultat. L'appui du chef de PAM, comme caution médicale, est extrêmement important pour favoriser le dialogue avec les responsables d'unités, qui peuvent parfois être récalcitrants. L'analyse du CREO leur permet ainsi de voir si la dégradation des résultats est liée à une diminution de l'activité, une baisse des recettes de recherche ou alors une augmentation des dépenses. La connaissance de la source de cette dégradation leur permet alors d'établir un plan concret pour l'amélioration des résultats.

Les directeurs référents participent également à la construction des CREO en validant les affectations et en signalant les modifications à intégrer. Une fois que les CREO sont construits, la DPCG transmet une première version aux groupements qui, après étude peuvent envoyer des remarques et demandes de correction. Les directeurs référents peuvent également demander des retraitements et des modifications des règles de facturation. Par exemple, pour trois des quatre PAM du GHE, la répartition des coûts du bloc opératoire pour les services de chirurgie se fait à l'Indice de coût relatif. Hors, pour le PAM des spécialités neurologiques, l'ICR du bloc opératoire est très élevé, ce qui pesait fortement sur les services pour lesquels les GHM étaient les plus bas. Le chef de PAM, et le directeur référent ont alors négocié auprès de la DPCG d'utiliser le temps réel d'occupation de la salle comme technique de retraitement du coût du bloc opératoire au lieu de l'ICR. Le TROS correspond au temps d'occupation durant le temps offert aux praticiens, ne comprenant pas les éventuels débordements en fin de programme. Le temps de vacation offert qui mesure le temps compris entre l'entrée en salle du premier patient et la sortie du dernier patient est un indicateur plus pertinent que le TROS. Toutefois, en cas de réallocations de plages entre praticiens le TVO perd de son intérêt

puisque son utilisation reviendrait à facturer des plages de blocs à des services qui les ont mises à dispositions d'autres praticiens. Le PAM des spécialités neurologiques a donc retenu le TROS puisque les praticiens réallouent fréquemment leurs créneaux de blocs opératoires.

Pour les directeurs référents, le CREO est, parmi d'autres, un outil essentiel de pilotage. Au contraire, les chefs de PAM considèrent que c'est leur outil principal de gestion. Dans les soixante heures de formation réglementaires dont disposent les chefs de pôles<sup>65</sup>, une grande partie aux HCL concerne les finances et notamment la comptabilité analytique et la construction des CREO ainsi que les outils de pilotage. Cependant, les HCL n'ont pas effectué de nouvelles sessions de formation depuis 2011, et par conséquent, les nouveaux chefs de pôle n'ont pas bénéficiés de ces modules. Toutefois, en raison de leur temps contraint, les chefs de pôles suivent rarement ces formations et découvrent les outils par la pratique. Le CREO leur permet d'avoir une vision détaillée des résultats de l'année précédente en exposant d'où proviennent les bénéfices et les pertes. L'utilisation des CREO antérieurs permet de donner une profondeur historique et d'apprécier l'évolution du PAM. Ils permettent également de comparer les résultats à l'intérieur des PAM, notamment pour ceux comme le PAM des spécialités neurologiques où chaque service représente une sous-spécialité de la neurologie. Les chefs de PAM soulèvent le fait que tous les indicateurs ne sont pas « forcément exacts » mais qu'ils donnent cependant une idée des résultats des CR et du PAM. Un chef de PAM du GHE souligne qu'il « faut analyser certaines choses dans le détail et d'autres dans leur globalité ». Il explique ainsi s'attacher au détail dans les différentes lignes de recettes et dépenses des CR, mais il regarde aussi le global de son PAM. Il cite comme exemple l'existence de deux services d'explorations fonctionnelles au sein du PAM. Un de ces services, plus tourné vers les autres services et produisant beaucoup d'actes en interne à un résultat déficitaire, l'autre au contraire a une activité propre et est en excédent. Pris séparément, l'un est déficitaire et l'autre est excédentaire, mais collectivement ils sont équilibrés ce qui est ce que recherche le chef de PAM, qui s'attache ainsi aux spécificités des services et à l'équilibre général. Certains chefs de PAM assurent également que les CREO sont l'outil essentiel de gestion et que les autres outils de pilotage infra-annuel comme l'activité en valeur par mois peuvent avoir un effet pervers à long terme en démotivant les praticiens. Cependant, un chef de PAM du GHE précise n'utiliser aucun outil de pilotage médico-économique. Il conçoit son rôle comme politique, c'est-à-dire de gestion des éventuels conflits entre praticiens, alors que le côté

---

<sup>65</sup> Article R. 6146-6 du Code de la santé publique « Dans les deux mois suivant leur nomination, le directeur propose aux praticiens nommés dans les fonctions de chef de pôle une formation adaptée à l'exercice de leurs fonctions et dont la durée et le contenu sont fixés par arrêté du ministre chargé de la santé »

administratif est géré par le directeur référent du pôle, qui peut solliciter son expertise médicale et « politique » dans certaines circonstances. Pour lui les actions bénéfiques pour les médecins et les patients ont forcément un effet positif sur les CREO. Il reconnaît cependant qu'en cas de désaccord avec le corps médical les CREO peuvent être utiles pour faire évoluer la situation.

Toutefois, les délais de production des CREO et une diffusion trop tardive peuvent empêcher une pleine exploitation par les directeurs référents et les chefs de pôles. En effet, la version définitive des CREO 2014 a été envoyée aux groupements hospitaliers seulement en juillet 2015. Les différents acteurs soulignent ainsi qu'une fois plus de la moitié de l'année écoulée, il est tard pour procéder à des changements le cas échéant.

La production tardive des CREO pose également problème pour la négociation des avenants aux contrats de PAM. En effet, les pôles signent avec le Directeur Général, le Président de la CME et le Directeur de groupement un contrat pluriannuel qui détermine pour 4 ans les objectifs assignés au pôle et les moyens mis à leur disposition pour y parvenir. Le contrat de pôle est ainsi une déclinaison locale du projet d'établissement. Chaque année, les différentes parties se retrouvent, négocient et signent un avenant pour tenir compte des résultats de l'année écoulée et des prévisions de l'année en cours. Les CREO servent alors dans l'élaboration du contrat et de ses éventuels avenants. Les avenants devraient être signés chaque année avant l'été nécessitant alors une diffusion des CREO autour du mois de juin. Mais compte tenu des délais de production, la signature des avenants est repoussée autour du mois de septembre de l'année en cours afin de laisser du temps pour analyser les résultats de l'année précédente. Les CREO figurent ainsi dans l'avenant comme élément de contexte parmi d'autres comme les ETP médicaux et non médicaux. L'article 5 et dernier article de l'avenant stipule un engagement sur le résultat du CREO de l'année en cours ainsi validé par l'ensemble des parties. Par exemple, dans celui du PAM des spécialités neurologiques<sup>66</sup>, les parties se sont accordées sur une augmentation de 1 500 000 euros de recettes soit 2,5% supplémentaires par rapport à 2012 augmentant ainsi son excédent. Pour le PAM CNN, au contraire, les parties se sont accordées sur une baisse des recettes limitées à 157 000 euros en raison de la « réorganisation de la gynécologie »<sup>67</sup> maintenant néanmoins le pôle en situation d'excédent.

---

<sup>66</sup> Contrat d'objectifs et de moyens, Hospices Civils de Lyon, Avenant année 2013, signé le 13 août 2013

<sup>67</sup> Contrat d'objectifs et de moyens, Hospices Civils de Lyon, Avenant année 2013, signé le 8 juillet 2013

Ce même article concerne les modalités de l'intéressement du pôle qui est calculé au regard de la charte de l'intéressement validée par le Directoire le 16 mai 2011<sup>68</sup>. L'ordonnance du 24 avril 1996<sup>69</sup> évoque la possibilité pour les établissements d'établir des contrats de centres de responsabilité formalisant les délégations de gestion et incluant « les modalités d'intéressement aux résultats de leur gestion ». Dès lors, cette notion d'intéressement a été constamment reprise dans les textes sans qu'aucun ne la définissent spécifiquement. Le guide du contrôle de gestion à l'hôpital utilise ainsi une définition communément admise de l'intéressement comme « un dispositif permettant à des entités organisationnelles d'obtenir des ressources supplémentaires liées à la réalisation de résultats positifs obtenus par rapport à une cible de performance initiale fixée et acceptée contractuellement »<sup>70</sup>. L'intéressement doit pouvoir ainsi être utilisé comme un levier de motivation et de communication au sein du pôle. 61,5% des établissements interrogés par l'IGAS déclarent avoir mis en œuvre une politique d'intéressement<sup>71</sup>. Dans la plupart des cas, l'intéressement intègre des objectifs de qualité et valorise moins le résultat positif que l'amélioration des résultats.

Aux HCL, l'intéressement aux objectifs de gestion peut être positif ou négatif permettant de récompenser ou sanctionner l'atteinte ou non des engagements contractuellement consentis par le PAM. Si les pôles atteignent leurs objectifs de CREO, ils perçoivent un intéressement, que les résultats finaux du PAM et des HCL soient excédentaires ou déficitaires. Contrairement à la plupart des autres établissements, les HCL ont aussi mis en place un système de pénalités pour les PAM qui n'atteignent pas leurs objectifs. Les PAM sont également intéressés au résultat global des HCL puisqu'ils peuvent bénéficier d'un bonus si le résultat global des HCL est supérieur au résultat cible. La procédure d'intéressement ou de pénalisation se fait donc en deux étapes :

- Les pôles qui n'ont pas tenu leurs objectifs sont pénalisés proportionnellement à l'écart de l'objectif non tenu. Cette somme est ensuite ventilée entre ceux ayant tenu leurs objectifs au prorata de leur redressement. Toutefois, les pénalités et bonifications ne peuvent dépasser 0,1% du chiffre d'affaire du pôle concerné.
- Si le résultat des HCL est supérieur au résultat cible, les pôles ayant tenu leurs engagements peuvent bénéficier de 10% de cet écart dans une limite de 200 000 euros.

---

<sup>68</sup> Cf. annexe 5

<sup>69</sup> Ordonnance n°96-346 du 24 avril 1996 portant réforme de l'hospitalisation publique et privée

<sup>70</sup> Baly O., ANAP, Guide du contrôle de gestion, Rennes, Presses de l'EHESP, 2015, 296p., p. 75

<sup>71</sup> Inspection générale des affaires sociales, *Evaluation des effets de la tarification à l'activité sur le management des établissements de santé*, Anne Bruant-Bissou, Paul Castel, Maurice-Pierre Panel, Mars 2012, 97p., p.19

Les sommes ainsi perçues sont mises à disposition du chef de PAM qui doit les dépenser dans l'intérêt du pôle. Il peut les utiliser pour des dépenses d'exploitation ou d'investissement. Toutefois, les dépenses d'exploitations ne peuvent pas concerner des dépenses pérennes. Il sera par exemple impossible de recruter un praticien, mais elles pourront en revanche permettre de rémunérer des vacances médicales ou des mensualités de remplacement. Cet intéressement sert aussi beaucoup pour l'achat de petit matériel ou la réalisation de travaux amélioratifs. Pour les chefs de pôle, l'intéressement, en dépit de la faiblesse des sommes concernées (environ 400 000 euros en 2015 pour l'ensemble des HCL), est un réel outil de management des équipes médicales. Il permet quelques améliorations dans le quotidien des équipes autant qu'il est une reconnaissance du travail accompli. Son gèle en 2014 a été vivement critiqué par les équipes qui ont pu ressentir une perte de considération de la part de la Direction Générale. Les HCL ont également mis en place un intéressement aux projets du pôle réparti sur trois thématiques : qualité, « Horizon 2017 » et une thématique prioritaire définie chaque année par la Gouvernance centrale. Chaque pôle doit remplir trois projets correspondant chacun à une thématique et peut bénéficier de 4 500 euros par projet et par an. Ce deuxième type d'intéressement permettant alors de prendre en compte les aspects de qualité.

Certains établissements ont mis en œuvre des politiques d'intéressement non limitées à une enveloppe fermée et ainsi plus dynamiques que les HCL. C'est par exemple le cas du CHU de Montpellier qui avait instauré une politique d'intéressement dans laquelle le pôle pouvait conserver 50% de l'économie de gestion réalisée calculée à travers le différentiel entre les prévisions et les réalisations de recettes et les prévisions et réalisations de dépenses. Toutefois, certains pôles majoraient leurs prévisions de dépenses et minoraient leurs prévisions de recettes pour augmenter les écarts et ainsi bénéficier d'une plus grande enveloppe d'intéressement. Le CHU a alors décidé de réduire cet intéressement à 25% dès la deuxième année introduisant ensuite des critères d'évolution de la marge brute du pôle puis par la suite des critères de qualité. Le CH de Valenciennes étudie actuellement la possibilité de procéder de cette manière en instaurant un prélèvement sur les bénéfices réalisés par les différents pôles afin de financer les pôles déficitaires et les différents projets d'investissement de l'hôpital. Le pourcentage laissé chaque année aux pôles varierait ainsi en fonction des besoins de l'établissement.

## **2.2.2 L'utilisation parfois contreproductive des CREO au niveau des centres de responsabilité**

### **2.2.2.1 Un outil au service de l'efficience des centres de responsabilités**

Les responsables de CR sont très attentifs à leur CREO et les consultent de manière approfondie. L'utilisation des CREO par les chefs de service leur permet d'étudier leur activité et ainsi voir si elle est profitable, où ils génèrent de l'argent et où ils en perdent. Ils reconnaissent être obligés de s'y intéresser parce qu'en raison du contexte budgétairement contraint ils éprouvent des difficultés à « conserver leur outil de travail ». Ils trouvent ainsi plus facile de demander un maintien de leur effectif quand leur CREO est en excédent plutôt qu'en déficit. Toutefois, beaucoup de chefs de services considèrent que le temps qu'ils passent à étudier les CREO est du temps qu'ils ne passent pas à exercer la médecine. L'étude des CREO par les chefs de service leur permet de s'assurer de la bonne affectation des recettes et des dépenses et ainsi de l'exactitude des résultats. En effet, dans le PAM des spécialités pédiatriques, certains services n'ont pas d'existence physique déterminée et partagent des lits et du personnel non médical avec d'autres spécialités. Les chefs de service doivent donc étudier attentivement leur CREO pour repérer d'éventuelles mauvaises affectations dégradant leur résultat. En 2009, la neurologie pédiatrique avait un CREO déficitaire d'environ 1 million d'euros. Le chef de service a alors analysé son CREO pour voir que la masse salariale entre les différentes unités de l'étage était mal répartie, son CR supportant une partie des coûts de personnel des autres CR de l'étage. La correction des affectations a alors amélioré son résultat de 700 000 euros, qui ont alors été répartis sur les autres services sans pour autant les rendre déficitaires.

Beaucoup de praticiens soulèvent toutefois l'artificialité des CREO, notamment dans les spécialités réputées sous-rémunérées comme la pédiatrie. Il est quasiment impossible pour eux en l'état actuel des financements d'équilibrer leurs comptes de résultat, et produire un CREO perpétuellement en déficit peut conduire à une certaine lassitude. Les dotations avec effet de seuil accentuent également ce constat. En effet, le chef du service de neurologie pédiatrique précise que son service bénéficie annuellement d'environ 150 000 euros de dotation liée à la précarité de ses patients. Toutefois, si une année donnée, le nombre de patients précaires venait à descendre en dessous du seuil de 10,5% nécessaire pour en bénéficier, le service perdrait l'intégralité de cette dotation et verrait son CREO être déficitaire.

D'autres responsables de CR soulignent également qu'ils ne disposent pas de la possibilité d'agir sur l'ensemble des postes de dépenses de leur compte de résultat en ne disposant pas de leviers sur l'ensemble de leurs charges. En effet, ils ne peuvent ni réduire leur consommation ni négocier les tarifs des postes de charges de structure et de logistique générale. Certains praticiens demandent alors à raisonner dans une logique de coûts de soins sans prise en charge des coûts de structure et de logistique ni des dotations qui ne sont pas directement affectées à l'activité du service. Toutefois, il convient de rappeler que les tarifs de la T2A sont définis en tenant compte des coûts de structure et de la production d'une marge nécessaire aux investissements des établissements. Le calcul d'un coût de soin recouvre en réalité la même logique que les CREO.

Enfin, les chefs de service s'interrogent parfois sur l'intérêt de produire un CREO équilibré ou excédentaire dans un contexte où des mesures d'efficience sont demandées à l'ensemble des services. Un chef de PAM estime ainsi que la communication des CREO peut avoir des effets contre-productifs puisqu'ils ne permettent pas aux chefs de service d'appréhender le fait que les efforts qu'ils produisent sont pour l'ensemble de l'établissement et non pour leur service. En effet, tous les services des HCL participent à l'amélioration des résultats et donc il est parfois demandé à un service excédentaire de réduire ses dépenses notamment en personnel. Certains chefs de service vont plus loin dans cette logique et diront par exemple que les 200 000 euros d'excédent que leur service dégage pourraient servir au recrutement d'un praticien hospitalier ou pour acheter du matériel qu'ils demandent. Cette logique recouvre alors celle de l'intéressement aux résultats qui est institutionnelle et dépend par conséquent grandement du résultat global de l'établissement.

#### 2.2.2.2 Une utilisation parfois biaisée et contre-productive des CREO

L'utilisation individualiste des CREO qui est parfois faite par les chefs de services cliniques peut conduire à une perte sèche pour l'établissement. En effet, la logique des CREO poussent les responsables de CR à augmenter leur activité pour équilibrer leur résultat ou améliorer leur marge. Dans de telles circonstances, l'hospitalisation de patients d'autres unités ou les actes faits pour un autre service n'apparaissent plus comme gratuits mais plutôt comme une perte de recette pour le service aidant. Dès lors, certains chefs de service seront par exemple enclins à accueillir des patients venant d'autres unités à condition que les recettes soient versées dans leur CR et non dans celui de provenance du patient. Une telle situation peut alors conduire certaines unités à

refuser des patients en raison de l'impossibilité de les héberger ou de les soigner correctement.

La volonté d'amélioration des CREO peut également conduire certains services à choisir les actes qu'ils pratiquent ou les patients qu'ils prennent en charge. Les services médico-techniques peuvent ainsi être à l'origine de pertes très importantes pour l'établissement en raison d'une politique de résultat individualiste. En effet, dans une logique de valorisation des plates-formes médico-techniques, l'accueil de patients extérieurs à l'établissement peut parfois être mieux rémunéré que les examens effectués pour des patients hospitalisés. Dans ce cas, le service médico-technique concerné aura alors intérêt à réserver le plus de créneaux possibles pour les patients extérieurs afin d'améliorer son CREO. Cette solution donne aussi plus de liberté d'organisation au service, puisque les examens pour les patients extérieurs sont planifiés et mieux suivis que les examens en interne pour lesquels ils sont prestataires de service pour les unités cliniques. Cependant, la réservation de plages pour les patients externes peut priver certains services de la possibilité d'envoyer leurs patients sur les plates-formes médico-techniques de l'établissement. Dans un tel cas, ils doivent alors leur recommander de consulter des cabinets privés. Cette solution peut être très préjudiciable pour certaines spécialités qui pourraient, avec un accès aux plates-formes médico-techniques produire des journées d'hospitalisation de jour au lieu de simples consultations et améliorer ainsi leurs résultats.

Au GHE, cette situation est par exemple celle que connaît le service d'endocrinologie. En effet, pour augmenter le nombre de bilans hypophysaires<sup>72</sup> réalisés, ce service aurait besoin de plages supplémentaires d'accès à l'IRM. Mais devant l'impossibilité d'en disposer des patients sont envoyés dans des cabinets de radiologie libéraux. Ainsi au lieu de facturer des séances d'hôpital de jour, le service d'endocrinologie facture deux consultations et le service d'imagerie une séance d'IRM. En 2014, une note interne évaluait le manque à gagner final pour l'établissement, c'est-à-dire en comptant le non-encaissement des recettes des consultations d'endocrinologie et de neurologie et du forfait technique pour un examen en ambulatoire par le service d'imagerie à 381,82 euros par séance. Le responsable du service envisageait quarante séances par an représentant alors un manque à gagner de 15 272,80 euros pour l'établissement. Cette perte sèche est encore plus élevée en 2015 puisque le GHM est passé à 1 548,68€ contre 711,07€ en 2014. Une telle situation est ainsi très préjudiciable pour l'établissement puisque dans le but d'améliorer son CREO un service fait perdre plusieurs milliers d'euros à un autre service et au final, à l'établissement.

---

<sup>72</sup> GHM 10M13Z : Explorations et surveillance pour affections endocriniennes et métaboliques

L'IGAS avait identifié ce problème et utilisait l'expression de « balkanisation » des pôles<sup>73</sup> au sens où chaque pôle de l'établissement serait vu comme un centre de profit indépendant des autres. Le problème du GHE entre l'imagerie et l'endocrinologie démontre ce risque. La difficulté est d'autant plus importante que l'imagerie dépend d'un pôle transversal des HCL et par conséquent, les services présents sur le site du GHE ne participent pas au résultat du groupement. C'est alors au Directeur de groupement hospitalier, au Directoire et à la Commission médicale d'établissement d'insuffler une vision commune de l'établissement pour que l'ensemble des services travaillent en bonne intelligence dans le respect du projet d'établissement.

L'utilisation des CREO dépend donc principalement de son utilisateur. C'est un outil extrêmement pratique qui, par sa plasticité, peut être utilisé à tous les échelons des HCL. Comme tout outil néanmoins, son utilisation peut parfois être biaisée et être au final préjudiciable pour l'établissement.

---

<sup>73</sup> Inspection générale des affaires sociales, *Evaluation des effets de la tarification à l'activité sur le management des établissements de santé*, Anne Bruant-Bissou, Paul Castel, Maurice-Pierre Panel, Mars 2012, 97p., p.20

## Conclusion

Ainsi, la comptabilité analytique s'est d'abord développée à l'hôpital en réponse à des demandes réglementaires (calcul du prix de journée, retraitement comptable...) ou à travers des modèles de coûts nationaux (ENCC, base d'Angers, base de Reims). Son objectif premier a par conséquent été une amélioration de la connaissance des coûts hospitaliers à l'échelle nationale, permettant une meilleure régulation des ressources, et offrant des bases de comparaison entre les établissements. Les contraintes économiques pesant sur les établissements ont ensuite fait de la comptabilité analytique hospitalière un élément central dans le pilotage stratégique des hôpitaux.

Les Hospices Civils de Lyon ont alors développé une méthodologie innovante pour répondre à ce double défi de diminution des recettes et d'augmentation des coûts. En effet, lorsque les HCL mettent en place les premiers CREO, la plupart des autres établissements utilisent la méthodologie CREA, plus simple à mettre en œuvre. Le CREO permet à l'ensemble des professionnels intéressés des HCL de voir, simplement, les secteurs excédentaires ou déficitaires et demande à l'ensemble des secteurs, cliniques comme médico-techniques, de participer à l'effort d'efficience et de retour à l'équilibre. Toutefois, comme tout outil, le compte de résultat n'est pas une fin en soi et leur production doit servir dans le pilotage de l'établissement. La formation et l'accompagnement des chefs de pôle est ainsi indispensable pour qu'ils puissent saisir les principes de fonctionnement des CREO et leur intérêt dans le pilotage médico-économique de leurs pôles. Cette nouvelle architecture organisationnelle ne doit cependant pas conduire à une forme de mise en concurrence et d'action solitaire des pôles. Le Directeur Général et les Directeurs de groupement doivent rappeler sans cesse que derrière le résultat du pôle, c'est l'intérêt des HCL dans leur ensemble qui est recherché. Une politique d'intéressement est alors utile pour motiver les acteurs et leur montrer que leur action est reconnue et saluée par l'institution.

Cette meilleure connaissance du coût des soins a ainsi permis aux établissements hospitaliers de faire face aux réductions des financements nationaux en améliorant leur efficience sans dégrader le service proposé aux patients. Il est normal qu'en tant qu'administration publique, les établissements publics hospitaliers participent à l'effort national de redressement des comptes publics. Cependant, cette réduction de l'enveloppe générale par l'ONDAM, dans un système de paiement à l'activité entraîne une certaine concurrence entre les établissements qui recherchent à augmenter leur activité plus vite

que les autres pour mieux répartir leurs coûts fixes et améliorer leurs recettes. En dix ans, beaucoup de centres hospitaliers ont connu une augmentation exponentielle de la taille de leurs bilans faite au détriment de plus petites structures et des CHU, qui, de par leur taille, pâtissaient d'une certaine inertie et ne pouvaient être aussi dynamiques. Les établissements publics hospitaliers vivent aujourd'hui dans un phénomène de bulle ; les centres hospitaliers recrutent des praticiens, investissent massivement et ne peuvent le faire que parce que leur activité et par conséquent leurs recettes augmentent. Toutefois, en cas de stagnation ou réduction de la croissance de leur activité et par conséquent de leurs recettes, ces établissements se retrouveront avec des bâtiments flambant neufs, des praticiens inemployés et à terme à des postes vacants, et renoueront alors avec des déficits. La question qui se pose alors dans toute situation de bulle n'est pas « si ? » mais « quand ? ».

---

# Bibliographie

---

## Textes législatifs et réglementaires

- Loi n°83-25 du 19 janvier 1983 portant diverses mesures relatives à la sécurité sociale (mesures destinées à combler le déficit de la sécurité sociale)
- Loi n°99-641 du 27 juillet 1999 portant création d'une couverture maladie universelle
- Loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires
- Ordonnance n°96-346 du 24 avril 1996 portant réforme de l'hospitalisation publique et privée
- Ordonnance n°2005-406 du 2 mai 2005 simplifiant le régime juridique des établissements de santé
- Décret n°59-1510 du 29 décembre 1959 relatif aux dispositions financières et comptables à adopter à l'égard des hôpitaux et hospices publics
- Décret n°2009-294 du 13 mars 2009 modifiant les articles D. 162-6 à D. 162-8 du code de la sécurité sociale
- Décret n°2010-656 du 11 juin 2010 relatif aux pôles d'activité clinique ou médico-technique dans les établissements publics de santé
- Arrêté du 16 juin 2014 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M21 des établissements publics de santé

## Guides officiels

- DGOS, *Fiches pratiques de comptabilité analytique hospitalière*, 108p.
- Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé, *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière*, Bulletin officiel, N°2011/9bis, 155p
- Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé, *Guide méthodologique de production des informations relatives à l'activité médicale et à sa facturation en MCO*, Bulletin officiel n°2012/2 bis, 82p

## Ouvrages

- Baly Olivier, ANAP, *Guide du contrôle de gestion*, Rennes, Presses de l'EHESP, 2015, 296p.
- Crémieux François, Saulpic Olivier, Zarlowski Philippe, *Comment diffuser une logique médico-économique à l'hôpital ?*, in NOBRE, T. (ed.), *L'innovation managériale à l'hôpital*, Dunod, 2013
- Imbert Jean, *Les hôpitaux en France*, Coll Que sais-je ?, PUF, 1994, 6<sup>ème</sup> édit.
- Majnoni d'Intignano Béatrice, *Santé et économie en Europe*, Coll Que sais-je ?, PUF, 2013, 7<sup>ème</sup> édit.

## Articles de presse spécialisée

- Balsan Didier, juillet 2001, *La variabilité de la valeur du point ISA des établissements de soins en 1997*, in Etudes et résultats, n°124, DREES
- *La comptabilité analytique par pôles, Du compte de résultat analytique des pôles cliniques au compte de résultat et d'objectifs des pôles médico-techniques et logistiques*, in Finances hospitalières

## Rapports

- Inspection générale des affaires sociales, *Bilan de l'organisation en pôles d'activité et des délégations de gestion mises en place dans les établissements de santé*, Zeggar Hayet et Vallet Guy, Février 2010, 124p.
- Inspection générale des affaires sociales, *Evaluation des effets de la tarification à l'activité sur le management des établissements de santé*, Bruant-Bissou Anne, Castel Paul et Panel Maurice-Pierre, Mars 2012, 97p.
- Mission nationale d'expertise et d'audit Hospitaliers, *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles, CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion*, Février 2009, deuxième édition, 142p.

## Mémoires EHESP

- Alexandre Nicolas, *Utilités et difficultés de mise en œuvre de la comptabilité analytique hospitalière, Revenir aux fondamentaux*, 2011, 119p.
- Lucas Yann, *Le virage ambulatoire au CHU de Nantes : une orientation stratégique moteur de sa recomposition capacitaire, Analyse des méthodes*

*d'accompagnement au changement à l'échelle d'un pôle hospitalo-universitaire du CHU de Nantes, 2014, 72p.*

- Perreaut Nathalie, *Le compte de résultat analytique : utilisation dans le cadre de l'organisation polaire : l'exemple du groupement hospitalier Lyon Sud*, EHESP, 2013, 79p.
- Rossignol Kévin, *La contractualisation peut-elle est un facteur d'amélioration du pilotage de la performance d'une direction fonctionnelle ? Le projet de contractualisation de la direction Accueil Hôtelier Achat et logistique au CHU de Nice*, 2014, 79p.

### **Conférences**

- Bouinot Claire, CREFIGE, 9<sup>èmes</sup> journées d'histoire de la comptabilité et du management, mars 2003, *Les origines du prix de journée dans les hôpitaux en France (1850 – 1940)*
- Nobre Thierry, 2006, XXVe congrès de l'AFC, *L'introduction du contrôle de gestion à l'hôpital public : massive par catalyse réglementaire ou spontanée par capillarité ?*

### **Documents internes**

- Synthèse du projet d'établissement 2009 – 2013
- Synthèse du projet d'établissement 2013 – 2017
- Contrat d'objectifs et de moyens, Avenant année 2013, juillet 2013
- Contrat d'objectifs et de moyens, Avenant année 2013, août 2013
- Guide de lecture des comptes de résultat analytique 2013, juin 2015
- Méthodologie de construction des comptes de résultats des PAM 2013, juin 2015

### **Sites internet**

<http://www.atih.sante.fr/>

<http://www.sante.gouv.fr>



---

## Liste des annexes

---

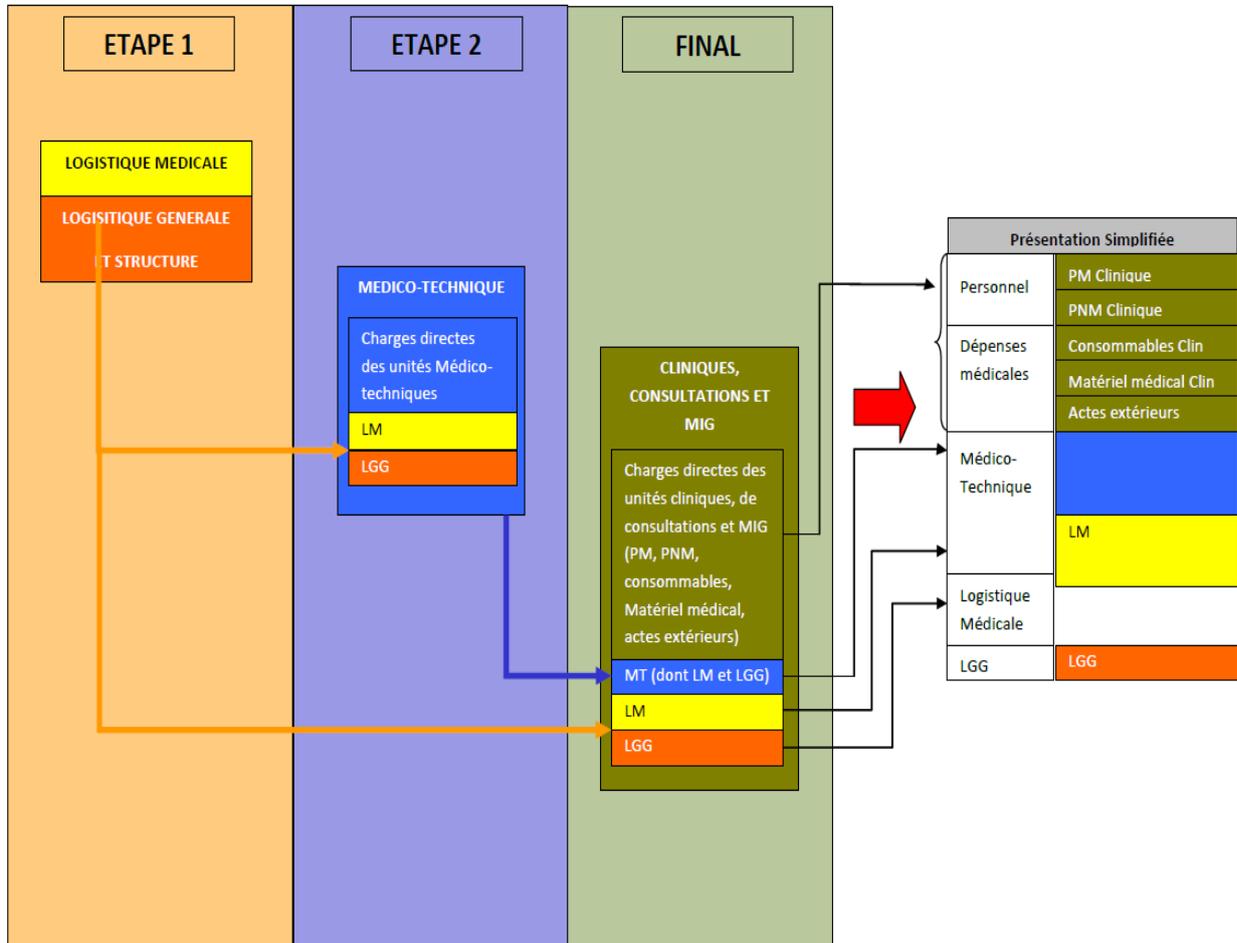
Annexe 1 : Listes des personnes rencontrées .....	II
Annexe 2 : Autres modèles de déversement et de présentation des CREO .....	III
Annexe 3 : Exemple de CREO détaillé pour les dépenses de spécialités pharmaceutiques et de DMI.....	V
Annexe 4 : Support de révision des effectifs – Activités nouvelles.....	VI
Annexe 5 : Note expliquant le dispositif d'intéressement des HCL .....	X

## **Annexe 1 : Listes des personnes rencontrées**

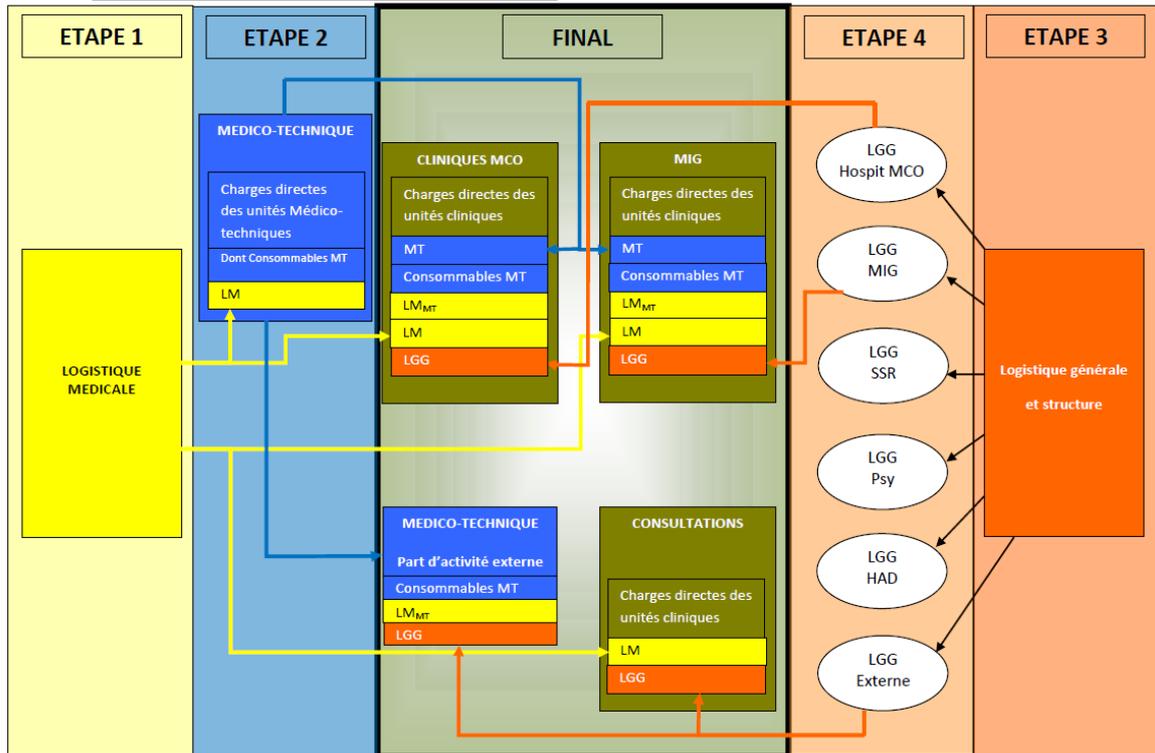
- Pascale Chevallet-Juan, DEOS Agence régionale de santé Rhône-Alpes
- Pr. Vincent Desportes, Chef du service de neurologie pédiatrique, GHE
- Sophie Douté, Directrice du pôle activité-développement du CHU de Nantes
- Audrey Duburcq, Adjointe au Directeur des affaires financières et du contrôle de gestion du CHU de Saint-Etienne
- Jean Guicheteau, Directeur de la performance du Centre Hospitalier de Valenciennes
- Catherine Heuclin, Directrice référente du pôle des spécialités neurologiques du GHE
- Pr. Jérôme Honorat, Chef du pôle des spécialités neurologiques, GHE
- Nicolas Meyniel, Directeur des affaires financières et du contrôle de gestion du CHU de Saint-Etienne
- Pr. Jean-François Mornex, Chef du pôle Cœur Poumon Métabolisme Hormone, GHE
- Pr. Paul Perrin, consultant aux Hospices Civils de Lyon
- Ludovic Poulard, contrôleur de gestion à la Direction de la performance et du contrôle de gestion, HCL
- Marie-Hélène Renault, Directrice adjointe à la Direction de la stratégie, HCL
- Caroline Revelin, Chef du service Information sur la performance des établissements de santé, ATIH

## Annexe 2 : Autres modèles de déversement et de présentation des CREO

Schéma de déversement : Méthode 1 (coût complet – présentation simplifiée)



**Schéma de déversement : Méthode 2 (ENCC)**



Présentation ENCC	
Personnel	PM Direct
	PNM Direct
Dépenses médicales	Consommables Direct
	Consommables MT
	Matériel médical Direct
Médico-Technique	Actes extérieurs Direct
	MT
Logistique Médicale	LM <sub>MT</sub>
	LM
LGG	LGG

## Annexe 3 : Exemple de CREO détaillé pour les dépenses de spécialités pharmaceutiques et de DMI

COMPTES D'EXPLOITATION 2014 - CREO					
CHIR CARDIAQUE		CONSULTATION	UNITE 20		
DEPENSES	2014			RECETTES	2014
Personnel médical	234 590	36 302	198 288		
Personnel non médical	1 281 641	30 448	1 251 194	Activité d'hospitalisation MCO (Titre 1 + 2)	6 914 103
Pools remplacement	122 675	0	122 675	Spécialités pharmaceutiques payées en sus du GHS	12 004
<b>Total dépenses de personnels</b>	<b>1 638 907</b>	<b>66 750</b>	<b>1 572 157</b>	Dispositifs médicaux implantables payés en sus du GHS	416 423
Spécialités pharmaceutiques	126 936	0	126 936		
Spécialités pharmaceutiques FES directement affectées au CR	2 944	0	2 944		
Spécialités pharmaceutiques FES issues des laboratoires	0	0	0		
Spécialités pharmaceutiques FES issues de l'imagerie	0	0	0		
Spécialités pharmaceutiques FES issues des explorations fonctionnelles	0	0	0		
Spécialités pharmaceutiques FES issues de l'anesthésiologie	4 598	0	4 598		
Spécialités pharmaceutiques FES issues des blocs	4 633	0	4 633		
Spécialités pharmaceutiques FES issues des urgences	23	0	23		
Spécialités pharmaceutiques FES issues de la rééducation et autres actes	0	0	0		
Spécialités pharmaceutiques facturables en sus du GHS	12 198	0	12 198	Activité d'hospitalisation SSR (Titre 1 + 2) financement cible	0
Consommables médicaux	1 171 640	5	1 171 635	Activité d'hospitalisation SSR (Titre 1 + 2) supplément actuel	0
DMI	298 275	0	298 275	Activité d'hospitalisation Psy (Titre 1 + 2)	0
DMI FES directement affectés au CR	7 357	0	7 357		
DMI FES issus des laboratoires	0	0	0		
DMI FES issus de l'imagerie	142 810	0	142 810		
DMI FES issus des explorations fonctionnelles	29	0	29		
DMI FES issus de l'anesthésiologie	0	0	0		
DMI FES issus des blocs	250 844	0	250 844	Remboursement Spécialités pharmaceutiques FES	0
DMI FES issus des urgences	0	0	0	Remboursement DMI FES	0
DMI FES issus de la rééducation et autres actes	0	0	0	Remboursement Autres DMPH	0
DMI facturables en sus du GHS	401 039	0	401 039		
Produits sanguins	95 730	0	95 730	Recettes internes	2 008
Entretien et maintenance des matériels médicaux	1 804	0	1 804	Recours exceptionnels	10 512
Amortissement des matériels médicaux	16 864	0	16 864		
<b>Total dépenses médicales</b>	<b>2 124 485</b>	<b>5</b>	<b>2 124 480</b>	Activité externe - Consultations (titre 1 + 2)	43 799
Actes extérieurs et autres actes	28 168	753	27 415	Activité externe - Actes (titre 1 + 2)	261
Laboratoire	156 091	21	156 070	Activité externe - Etablissements extérieurs (titre 2)	92
Imagerie	229 074	0	229 074		
Consultations psy	3 446	0	3 446	<b>Total recettes "production médicale"</b>	<b>7 399 203</b>
Exploration fonctionnelle	5 969	0	5 969	M.E.R.R.I. Part modulable - Publications	158 065
Anesthésiologie	634 351	0	634 351	M.E.R.R.I. Part modulable - Etudiants	19 075
Bloc	841 313	0	841 313	M.E.R.R.I. Part modulable - Brevets	0
Urgences	4 903	0	4 903	M.E.R.R.I. Part modulable - Essais cliniques	4 998
Rééducation	16 512	0	16 512	M.E.R.R.I. Part modulable - Internes	5 695
<b>Total actes médico-techniques</b>	<b>1 919 826</b>	<b>774</b>	<b>1 919 052</b>	M.E.R.R.I. Part fixe	118 473
DM	12 038	0	12 038	Financement recherche hors DT recherche	0
Pharmacie	188 297	0	188 297	<b>Total recettes "Production scientifique"</b>	<b>306 305</b>
Stérilisation	74 146	0	74 146	Forfait d'accueil des urgences	0
Génie biomédical	8 622	0	8 622	Forfaits de coordination de prélèvement d'organes et de greffes	150 657
Hygiène hospitalière et vigilances	19 927	0	19 927	Missions d'intérêt général	9
Accueil et gestion des malades (BDE, archives, ...)	27 621	14 490	13 131	Permanence des soins hospitaliers	24 684
Blanchisserie	52 364	0	52 364	Précarité	0
Restauration	126 231	0	126 231	Aide à la contractualisation	103 092
Transports	42 994	351	42 643	Chambres particulières	84 416
Assurances	30 658	313	30 345	Redevances sur l'activité libérale	75 946
Fournitures, affranchissement, télécoms, créances irrécouvrables...	71 649	732	70 918	Autres recettes subsidiaires	24 767
Services hôteliers	246 222	2 498	243 724		
Entretien - maintenance	103 691	1 026	102 664	<b>Total recettes "forfaits et autres recettes"</b>	<b>463 570</b>
Informatique	184 883	1 890	182 993		
Services administratifs liés au personnel (dont crèches)	58 216	735	57 481		
Services administratifs à caractère général	187 684	1 725	185 958		
<b>Total logistique</b>	<b>1 435 244</b>	<b>23 761</b>	<b>1 411 483</b>		
Frais financiers	174 838	1 768	173 071		
Amortissements	354 319	3 582	350 737		
<b>Total structure</b>	<b>529 157</b>	<b>5 350</b>	<b>523 807</b>		
<b>TOTAL DEPENSES CREA</b>	<b>7 647 619</b>	<b>96 640</b>	<b>7 550 979</b>	<b>TOTAL RECETTES CREA</b>	<b>8 169 078</b>
				<b>Résultat excédentaire CREA</b>	<b>521 459</b>

## Annexe 4 : Support de Révision des Effectifs – Activités nouvelles



Hospices Civils de Lyon

**DIRECTION GENERALE**  
DAM / DPCG

### Révision des effectifs hospitaliers – Activités nouvelles

Nota : Le présent document est un document unique qui doit servir de support :

- pour les dossiers d'activités nouvelles,
- pour les demandes portant sur les demandes de remplacement à la suite de départs (retraites, mutations....).

Il est admis que selon la nature de la demande, les différents chapitres soient renseignés de façon différente selon qu'il s'agisse d'une demande de renouvellement ou de création.

#### *Titre de l'activité nouvelle ou du service*

Groupement hospitalier :

PAM :

CR :

Personne à contacter pour le projet :

Renouvellement de poste de PM

Création de poste de PM

#### **1. Projet envisagé :**

*Décrire le projet envisagé, en présentant les enjeux hospitaliers, de recherche ou de mission d'intérêt général. Préciser les objectifs d'activité envisagés.*

Pour les postes médicaux :

S'agit-il d'un renouvellement de poste ou d'une création de poste ?

Est-il prévu une restitution de vacances ? (*Rappel 20 demi-journées de praticien attaché correspond à un poste de PH temps plein, 12 demi-journées à un poste de PH temps partiel, 14 demi-journées à un poste de PHC*)

Y'a t'il d'autres redéploiements proposés ?

Y'a t'il un candidat envisagé pour le poste (si oui, joindre le CV du candidat au projet) ?

#### **2. Cohérence avec le projet d'établissement:**

*Décrire en présentant la cohérence avec le contrat du PAM et le projet d'établissement.*

1

### 3. Description du service :

*Préciser les effectifs médicaux actuels, par statut.*

PU-PH :	MCU-PH :	PHU :	CCA/AHU :	Internes par semestre :
PH :	PHC :	Praticiens attachés/PAC :	Assistant :	

*Préciser les données d'activité des trois dernières années.*

*Présentation du CREO synthétique du service*

*Résultat CREO des 3 dernières années ; si déficit en 2014, principales mesures du plan de diminution du déficit*

### 4. Étude économique :

#### 4.1. Analyse du marché actuel :

*Réalisé par le DIM :*

Sur l'activité projetée, présentation des évolutions des HCL sur les 3 dernières années, par site ou groupement hospitalier, de l'activité en séjours, chiffre d'affaire, DMS.

Présentation de l'activité régionale selon les mêmes critères.

*Réalisé par le promoteur :*

#### Conclusion :

- l'évolution envisagée correspond-elle à des reprises de part de marché ?
- à une évolution des prises en charges ?
- à une augmentation de la file active ?
- autre ?

#### 4.2. Impact sur l'activité du service

Quel impact prévisionnel du projet ou du non-remplacement :

- impact sur la DMS ou performance du service ?



Hospices Civils de Lyon

- impact sur l'activité globale du service (progression → à estimer- ou risque de perte ou transferts d'activité ?)
- modalités de recrutement sur l'activité nouvelle (consultations ? conventions avec d'autres établissements ?)
- impact sur les activités de recherche ?
- impact éventuel sur le dispositif de permanence des soins / continuité de service

#### 4.3. Impact organisationnel :

Comment l'activité supplémentaire s'intègre dans l'activité actuelle du service ?

- augmentation des capacités de prise en charge ? (rappeler les capacités actuelles)
- augmentation des consommations (investissements, équipements, consommations biologie ou imagerie) ?
- augmentation des charges directes de personnel (non médical et médical) ? (rappeler les effectifs actuels)

#### 4.4. Évaluation financière :

Faire des évaluations en T2a 100 %, en charges directes pour le service. Les financements MIGAC seront précisés s'ils sont déjà actés. Les charges et produits sont estimés en année pleine, à fonctionnement en rythme de croisière pour l'activité.

Charges	Produits
titre 1	titre 1
titre 2	titre 2
titre 3	titre 3
titre 4	titre 4
<b>Total</b>	<b>0 Total</b>
<b>Résultat</b>	<b>0</b>

L'activité projetée permet-elle de négocier des MIGAC ou MERRI supplémentaires ?

A partir de quel niveau d'activité le point mort est atteint ?

Le résultat de l'activité permet-il de couvrir des charges de logistique générale (25 %) et générer une marge de 10 % (PGFP) ?

#### 4.5. Gestion de la phase transitoire :

- Indiquer la durée nécessaire pour la montée en charge de l'activité
- Préciser les coûts fixes / coûts variables dans cette phase de transition

5. Indicateurs d'évaluation :

A minima :

- Activité réalisée actuellement / Activité prévue avec la mesure nouvelle
- chiffre d'affaire réalisé / prévu
- euros / CR et PAM avant / après + estimation des charges directes supplémentaires

Avis DCS sur l'opportunité du projet :
Avis DAM sur l'opportunité du projet :
Avis DPCG sur l'étude économique
<b>Décision DG</b>

# Annexe 5 : Note expliquant le dispositif d'intéressement des HCL



## LE DISPOSITIF D'INTERESSEMENT DES PAM

Dispositif validé en directoire le 7 mai 2011

### I. Les principes de l'intéressement

- **Intéressement collectif** qui puisse être utilisé comme un levier d'action, de motivation et de communication au sein du pôle
- Intéressement collectif qui **concerne tous les pôles**
- Intéressement collectif complémentaire d'un intéressement individuel du chef de PAM (à définir en lien avec la DAM)
- Une **enveloppe forfaitaire disponible même si l'établissement est déficitaire**
- Un **intéressement positif et négatif** qui permet de récompenser ou de sanctionner
- Un intéressement différencié en fonction des pôles avec **une partie institutionnelle identique à tous les pôles, une partie propre à chaque pôle. Les objectifs sont fixés et révisés chaque année**
- Un intéressement inscrit dans le contrat/avenant au contrat de PAM et **perçu que si ce dernier a été signé avant le 30 avril de l'année N**

### II. Le nouveau dispositif d'intéressement

Le nouveau dispositif d'intéressement comprend 2 parties :

#### a) Un intéressement aux objectifs de gestion

L'objectif est d'intéresser les pôles à l'atteinte de leurs objectifs financiers et à leur contribution à la résorption du déficit des HCL. Si les pôles atteignent les objectifs fixés (i.e. un objectif de CREA cible), ils perçoivent un intéressement positif, que leur résultat de gestion (CREA) soit excédentaire ou déficitaire. Si le résultat des HCL est en outre supérieur au résultat cible, les PAM touchent un intéressement complémentaire (bonus).

Ainsi le modèle se décompose en deux tranches :

#### □ Tranche 1 : Modèle général interPAM :

Les PAM qui n'ont pas tenu leurs objectifs sont pénalisés proportionnellement à l'écart de l'objectif non tenu. Cette somme est ensuite ventilée entre les PAM ayant tenu leurs objectifs, au prorata de leur redressement (en €). La proportion de pénalisation et d'intéressement est déterminée de manière à ce que les pénalités appliquées aux pôles n'excèdent pas 0,1% de leur chiffre d'affaire. Inversement, les pôles ayant atteint leurs objectifs ne pourront percevoir plus de 0,1% de leur chiffre d'affaire.

#### □ Tranche 2 : Modèle bonus :

Si le résultat réel des HCL est supérieur au résultat cible (amélioration plus rapide), les PAM sont intéressés à hauteur de 10% de l'écart, capé à 200 k€. Cette enveloppe est ensuite ventilée entre les PAM ayant tenu leurs objectifs, au prorata de leur redressement.

Si le résultat réel est inférieur ou égal au résultat cible, application du modèle interPAM, sans bonus.



Exemple :

PAM 1	CA	Résultat N	objectifs N+1	Réel N+1	Ecart Réel/Objectif	I Général	I Bonus	I total
PAM1	8 920	-326	-334	-89	245	3	16	19
PAM2	15 305	443	230	-153	-383	-7,7	0,0	-7,7
PAM3	28 884	-4 932	1 155	289	-866	-17,3	0,0	-17,3
PAM4	42 812	-3 725	-3 222	-1 370	1 852	20,0	124,0	144,1
PAM5	14 876	-2 537	-2 200	-1 488	712	7,7	47,7	55,4
PAM6	44 379	-5 477	-4 995	-5 325	-330	-6,6	0,0	-6,6
PAM7	35 362	1 475	1 591	1 768	177	1,9	11,9	13,8
PAM8	4 357	-360	-314	-349	-35	-0,7	0,0	-0,7
	194 895	-15 439	-8 089	-6 717	2 986	0,0	200,0	200,0

Cet intéressement aux objectifs de gestion est donc un intéressement positif et négatif qui concerne tous les pôles. Il est établi sur la base d'un seul indicateur : le résultat de gestion du pôle établi par le CREA du pôle. Il synthétise et se substitue aux objectifs : « activité », « dépenses Titre 1 PNM », « dépenses titre 2 » et « production scientifique » du modèle d'intéressement antérieur.

#### b) Un intéressement aux projets du pôle

L'objectif de cet intéressement est d'inciter les acteurs du pôle à mettre en œuvre leur projet en clarifiant dès le début de l'année les 3 projets les plus prioritaires du pôle.

Une enveloppe est spécifiquement dédiée au niveau institutionnel (400 000 € ; soit 16 500 € par pôle)

Intéressement réparti sur 3 thématiques :

- 1 thématique qualité, sécurité, satisfaction des usagers
- 1 thématique « projets CAP 2013 »
- 1 thématique prioritaire définie chaque année par la gouvernance centrale (relation inter-PAM par ex.)

Pour chaque thématique, une liste d'actions identifiées par la DG est proposée aux pôles. Les pôles peuvent proposer d'autres actions dans ces thématiques.

Un projet est défini pour chaque thématique. La gouvernance en fixe un; le pôle propose et négocie les deux autres projets dans les thématiques restantes.

Les projets sont rémunérés de manière forfaitaire à hauteur d'1/3 de l'enveloppe du pôle (5 500 €/projet).

Pour chacun de ces projets/actions : 1 fiche projet précise les indicateurs de résultats mesurables et les échéances. L'atteinte de l'objectif est mesurée sur la base d'un seul indicateur.

Pour les projets pluriannuels, le retard dans l'atteinte de l'objectif sur l'exercice ultérieur donne lieu à un report du crédit lié à cet objectif.

Pour la thématique « qualité, sécurité, satisfaction des usagers », le versement du forfait est conditionné au respect des obligations réglementaires (audit IPAQSS, mise en œuvre de la checklist des blocs, certification). La DOQ-RU définira les critères de satisfaction de cette obligation et évaluera la situation du PAM vi à vis de ces critères.



### III. Utilisation des crédits d'intéressement

---

#### a) L'intéressement positif

L'intéressement positif peut être utilisé pour des dépenses d'exploitation ou d'investissement.

##### Intéressement sur crédits d'exploitation :

L'intéressement peut financer des actions non reductibles : mensualités de remplacements, vacations médicales, actions de formation, consommations de produits pharmaceutiques, petits travaux d'entretien, etc.

##### Intéressement sur crédits d'investissement :

L'intéressement peut financer des investissements, en cas d'économies de gestion pérennes sur lesquelles le pôle s'engage.

Les propositions d'utilisation sont validées (l'opportunité et faisabilité technique) par les Directions référentes et DGH, DAEL, DRFCG). Les crédits d'intéressement peuvent être proposés en co-financement d'opérations d'investissements ou d'exploitation afin d'accélérer leur mise en œuvre.

#### b) L'intéressement négatif

L'intéressement négatif est compensé prioritairement :

- par les crédits non utilisés les années précédentes
- par une diminution de mensualités de remplacement ou vacations médicales
- par une diminution des crédits d'investissements délégués au PAM
- par tout autre moyen proposé par le PAM

#### c) Délai d'utilisation des crédits d'intéressement

Les crédits d'intéressement seront engagés dans les 18 mois suivants leur notification, sauf dérogation exceptionnelle validée par la DGH en lien avec la DRFCG.

Ils font l'objet d'une demande spécifique auprès de la direction référente du pôle qui en valide la conformité (opportunité et conformité à la charte) et la transmet à la DRFCG (qui décline ces décisions dans l'EPRD), et à la mission PAM (suivi d'utilisation par projet).

Ces crédits peuvent également être thésaurisés en perspective de résultats négatifs sur l'exercice futur.

CHAPELLE	Marin	2015
<b>Directeur d'hôpital</b> Promotion 2014-2016		
<b>L'utilisation des CREO dans le pilotage d'un établissement,  L'exemple des Hospices Civils de Lyon</b>		
<p><b>Résumé :</b></p> <p>L'instauration de la T2A et les contraintes de plus en plus fortes de l'ONDAM ont entraîné d'importants déficits pour de nombreux établissements. Le passage à la T2A 100% en 2008 a eu un profond impact sur les finances des HCL. Pour rétablir l'équilibre, les HCL ont développé différents outils de comptabilité analytique et les ont mis au premier plan dans le pilotage stratégique de l'établissement.</p> <p>Les Hospices Civils de Lyon ont fait le choix du CREO comme outil principal de comptabilité analytique. Le compte de résultat par objectif permet d'assigner à l'ensemble des services d'un établissement des objectifs de résultat. Contrairement au compte de résultat analytique, le CREO permet de fixer des objectifs même aux services médico-techniques. En effet, via des prix de cessions internes, les services médico-techniques facturent leurs prestations aux services cliniques bénéficiaires. Cet outil permet ainsi de faire contribuer l'ensemble des services au redressement des comptes des HCL.</p> <p>Les CREO permettent également aux différents niveaux de contrôle de manager l'établissement. Agrégés au niveau des HCL, ils permettent à la Direction Générale de piloter l'établissement et de mettre en œuvre une stratégie de retour à l'équilibre. Au niveau des Groupements hospitaliers, ils permettent aux Directeurs de groupement et aux directeurs référents de PAM de suivre l'évolution des services et d'envisager des stratégies pour améliorer les marges des différents centres de responsabilité.</p> <p>Toutefois, les responsables de CR peuvent parfois faire un usage biaisé et individualiste des CREO. Il convient alors au Directeur Général et aux Directeurs de Groupement de rappeler que derrière l'amélioration des résultats de chaque CR, c'est l'amélioration du résultat global des HCL qui est recherché.</p>		
<p><b>Mots clés :</b></p> <p>Analyse financière, comptabilité analytique, centre de responsabilité (CR), compte de résultat analytique, contrat de pôle, contrôle de gestion, CREO, CREA, efficience, ENCC, Hospices Civils de Lyon (HCL), intéressement, performance, pilotage stratégique, pôle, prix de cession interne, RTC, section d'analyse, tarification à l'activité, T2A, TCCM, TDBP</p>		
<p><i>L'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.</i></p>		