



EHESP

Attaché d'Administration Hospitalière

Promotion : **2013**

Date du Jury : **Décembre 2013**

**Le compte de résultat analytique :
utilisation dans le cadre de l'organisation
polaire : l'exemple du Groupement
Hospitalier Lyon Sud**

Nathalie PERREAUT

Remerciements

Plus on partage, plus on possède. Voilà le miracle ! (Léonard Nimoy)

Je tenais tout d'abord à remercier Guillaume DUCOLOMB, Directeur de la DSF du Groupement Hospitalier Lyon Sud pour m'avoir reçu dans son service, m'avoir aidé à orienter le thème de mon mémoire et avoir organisé mon premier stage d'immersion professionnelle. A cette occasion, je remercie chaleureusement Christine BRECHARD et Marie COMBE, cadres supérieurs de santé, ainsi que les cadres soignants qui ont accepté de m'accueillir dans leurs services : Mara BARBET, Yamina HAMDY, Françoise DUPRE et Annick SCHULTZ.

Ensuite, je souhaitais exprimer toute ma gratitude à mon maître de stage, Magali CHAUSSENDE, AAH à la DSF, pour sa disponibilité, ses précieux conseils et son soutien inconditionnel à chaque étape de la construction de mon mémoire. Une pensée également à l'équipe de la DSF pour son accueil chaleureux et les moments sympathiques passés ensemble.

J'adresserai également mes remerciements aux professionnels qui ont consacré du temps précieux à cette démarche. Un grand merci à Ludovic POULARD, contrôleur de gestion aux HCL pour m'avoir « transmis son virus » de la comptabilité analytique hospitalière et satisfait à ma curiosité intellectuelle sur le compte de résultat analytique. Les renseignements communiqués par Olivier BALY, chef de projet « comptabilité analytique hospitalière » de l'ANAP, par Philippe PEYRET, enseignant honoraire à l'EHESP, ont également favorisé ma compréhension du sujet. Je suis également reconnaissante aux deux contrôleurs de gestion du CH de Roanne et de Villefranche, Alexandra CADORIN et Gaëlle RODIERE ainsi qu'à Michèle DEHERSEMAEKER, cadre soignant.

De plus, j'ai apprécié la qualité des entretiens avec les équipes managériales des pôles du GH Sud et leur intérêt pour ce type d'échanges pédagogiques. Qu'il s'agisse de Guy ALLOUARD, directeur référent, des PU-PH chefs de pôles : Professeurs Michel FESSY et Vincent PIRIOU, des cadres administratifs de pôles : Didier ANTOINE et Florence MARTY, tout comme les médecins DIM : les Docteur Eric PRADAT et Céline PIEGAY.

Et enfin merci à mes interlocuteurs à l'EHESP : Franck VOLEON et Patrick PLASSAIS, responsables de filière. Mais aussi à Marie-Elisabeth COSSON pour ses conseils méthodologiques et sa réactivité. Sans oublier Renée POATY et Gonzalo ALVESTEGUI qui m'ont guidé et conseillé tout au long de l'année pour élaborer ce mémoire.

Sommaire

Introduction	1
1 La comptabilité analytique et le compte de résultat par pôle.....	7
1.1 Le contexte de la comptabilité analytique hospitalière.....	7
1.1.1 Quelques notions de comptabilité analytique hospitalière.....	8
1.1.2 Une définition du compte de résultat analytique par pôle.....	11
1.1.3 Quels impacts sur le pilotage stratégique de l'établissement ?	13
1.2 La mise en place des comptes de résultats par pôle au GH Sud	15
1.2.1 La contractualisation et la mise en œuvre des comptes de résultats au GH Sud	15
1.2.2 De la méthodologie du CREA à celle du CREO.....	19
1.2.3 Comparaison avec la méthode utilisée par d'autres centres hospitaliers	21
2 Son appropriation par les pôles au GH Sud	24
2.1 Vers une approche pragmatique	24
2.1.1 Le dispositif d'utilisation par les pôles : selon quelles modalités et quelle fréquence ?	25
2.1.2 Quels impacts sur le pilotage opérationnel ?	26
2.1.3 Quels enjeux au niveau de la politique d'intéressement ?	29
2.2 Atouts et limites (point de vue des équipes managériales des pôles).....	31
2.2.1 Les atouts reconnus par les équipes managériales des pôles	32
2.2.2 Quels sont les points faibles ?	33
2.2.3 Quelles pistes d'amélioration possibles pour une meilleure efficacité ?	36
3 Des perspectives institutionnelles pour renforcer sa légitimité	40
3.1 Des préconisations à l'échelon local pour améliorer sa lisibilité et favoriser le dialogue de gestion.....	40
3.1.1 Amélioration du processus de production et de validation : initiative de la DPCG	41
3.1.2 Renforcement de l'utilisation des résultats dans le pilotage stratégique du GH Sud : initiatives de la DSF	44

3.2 Une réflexion nationale dans le cadre du déploiement de la comptabilité analytique hospitalière	48
3.2.1 Dispositif régional de déploiement de comptabilité analytique hospitalière avec proposition de mise en place du TAC (tronc analytique commun)	48
3.2.2 Remplacement en 2014 du guide de comptabilité analytique de la MEAH par un nouveau support non normatif	50
Conclusion	52
Bibliographie.....	55
Liste des annexes.....	I

*Ce qui est simple est toujours faux,
Ce qui ne l'est pas est inutilisable...*
Paul Valéry

Liste des sigles utilisés

AC	Aide à la contractualisation
ANAP	Agence nationale d'appui à la performance
ARS	Agence régionale de santé
ATIH	Agence technique de l'information sur l'hospitalisation
ATU	Accueil et traitement des urgences
CAH	Comptabilité analytique hospitalière
CAP	Cadre administratif de pôle
CAR	Compte administratif retraité
CHU	Centre hospitalier universitaire
CR	Centre de responsabilité
CREA	Compte de résultat analytique
CREO	Compte de résultat par objectifs
CRP	Compte de résultat principal
DGOS	Direction générale de l'offre de soins
DIM	Département d'Informations médicales
DMI	Dispositifs médicaux implantables
DMS	Durée moyenne de séjour
ENC	Echelle nationale des coûts
ENCC	Etude nationale des coûts à méthodologie commune
EPRD	Etat prévisionnel des recettes et des dépenses
FICOM	Fichier commun de structure
GHS	Groupe homogène de séjour
GHM	Groupe homogène de malades
HAD	Hospitalisation à domicile
HAS	Haute autorité de santé
HPST	Hôpital, patients, santé et territoires
ICR	Indice des coûts relatifs
IGAS	Inspection générale des affaires sociales
IVA	Indice de valorisation de l'activité
MCO	Médecine, chirurgie, obstétrique
MEAH	Mission d'expertise et d'audit hospitalier
MERRI	Mission d'enseignement de recherche de référence d'innovations
MIG	Mission d'intérêt général
MIGAC	Missions d'intérêt général et d'aide à la contractualisation
OCAH	Observatoire de la comptabilité analytique hospitalière

ONDAM	Objectif national de dépenses d'assurance maladie
PAM	Pôle d'activité médicale
PMSI	Programme de médicalisation des systèmes d'information
PRS	Projet régional de santé
RTC	Retraitement comptable
RUM	Résumé d'unité médicale
SA	Section d'analyse
SAC	Section d'analyse clinique
SALM	Section d'analyse de logistique médicale
SALGG	Section d'analyse de logistique et gestion générale
SAMT	Section d'analyse médico-technique
SAU	Service accueil des urgences
SSR	Soins de suite et de réadaptation
TAC	Tronc analytique commun
T2A	Tarifcation à l'activité
TCCM	Tableau coût case mix
TO	Taux d'occupation
TRCM	Tableau recette case mix
UF	Unité fonctionnelle
UM	Unité médicale
UO	Unité d'œuvre

Introduction

La loi n° 91-748 du 31 juillet 1991, l'ordonnance n° 96-345 du 24 avril 1996 relative à la maîtrise médicalisée des dépenses de soins et l'ordonnance n° 96-346 du 24 avril 1996 portant réforme de l'hospitalisation publique et privée, ont entraîné la mise en place d'une logique de gestion des hôpitaux proche de celle du secteur privé, avec la nécessité d'assurer une gestion médicalisée des établissements.

La contractualisation interne a imposé un nouveau mode de gouvernance avec la mise en place des pôles par l'ordonnance n° 2005-406 du 2 mai 2005. De plus, la loi Hôpital Patients Santé et Territoires (HPST) n° 2009-879 du 21 juillet 2009 a été un élément déterminant dans l'appropriation par les acteurs hospitaliers de la nécessité de faire vivre le principe de subsidiarité.

Associée à la mise en place de la tarification à l'activité (T2A), la démarche polaire a imposé à ses acteurs, médecins et directeurs, le recours à la comptabilité analytique généralisée, assortie d'un pilotage médico-économique partagé.

La comptabilité analytique hospitalière constitue alors l'un des outils essentiels pour les décideurs hospitaliers afin de les aider à piloter de façon efficiente les établissements de santé et les structures qui les composent.

Les hôpitaux ont pu mobiliser deux outils proposés par la Mission d'Expertise et d'Audit Hospitalier (MEAH)¹ pour le pilotage des pôles :

- d'une part, le tableau dit « coûts case mix » (TCCM) par pôle qui a pour objectif de comparer les pôles de Médecine, Chirurgie et Obstétrique (MCO) avec des pôles théoriques construits à partir des mêmes structures d'activité MCO que ceux de l'établissement ;
- d'autre part, le Compte de Résultat Analytique par Pôle (CREA) qui comptabilise des charges directes et indirectes pour obtenir un coût complet qu'il confronte aux recettes du pôle, afin d'obtenir un résultat analytique.

L'Observatoire de la Comptabilité Analytique Hospitalière (OCAH) mis en place par le Ministère de la Santé en 2010 indique que 70 % des établissements ont développé des outils d'analyse et instauré des comptes de résultat par pôle. Ce constat de montée en puissance de la comptabilité analytique hospitalière est conforme aux conclusions de la mission d'audit menée par l'Inspection Générale des Affaires Sociales (IGAS) en 2010.²

Cependant, dans son instruction n° DGOS/PF1/2013/104 du 18 mars 2013, la Direction Générale de l'Offre de Soins (DGOS) constate que des progrès restent à réaliser notamment en termes de fiabilité et de qualité des informations et préconise la

¹ MEAH, février 2009, Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôle : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion

² Instruction n° DGOS/PF1/2013/104 du 18 mars 2013 relative à l'accompagnement du déploiement de la comptabilité analytique hospitalière des établissements de santé, p. 2

constitution de comités régionaux de l'analyse et du contrôle de gestion sous l'impulsion des Agences Régionales de Santé (ARS).

Le Groupement Hospitalier Lyon Sud (GH Sud) (l'un des 6 groupements des Hospices Civils de Lyon) comprend le Centre Hospitalier Lyon Sud et l'Hôpital Henry Gabrielle. Il est structuré en 4 pôles d'activité médicale (PAM) : Urgences, Chirurgie, Médecine, Rééducation et Réadaptation Fonctionnelle.

Ces pôles, placés sous la responsabilité de médecins, ont signé avec le directeur d'établissement un contrat pluriannuel qui détermine pour 4 ans les objectifs assignés au pôle et les moyens mis à leur disposition pour y parvenir. Ce contrat qui s'inscrit dans le projet de pôle fait l'objet d'avenants annuels portant sur l'activité, les ressources, la qualité, les conditions de travail et les programmes mis en œuvre pour parvenir aux objectifs.

La Direction de la Performance et du Contrôle de Gestion (DPCG) des Hospices Civils de Lyon (HCL) produit une comptabilité analytique en coûts complets par Unités Fonctionnelles (UF), à partir de laquelle sont construits les comptes de résultats déclinés au niveau des HCL, des différents groupements, des pôles ou des Centres de Responsabilité (CR).

Elle communique les comptes de résultats annuellement aux Directions des Services Financiers des groupements, accompagnés d'une note méthodologique. Ces données sont ensuite transmises aux différents pôles pour leur permettre de juger de leur équilibre économique en confrontant directement leurs dépenses à leurs recettes, telles qu'elles peuvent être calculées à partir des règles de la T2A.

Depuis 2010, les comptes de résultats sont construits selon la méthode des Comptes de Résultats par Objectifs (CREO). Dans ce contexte, les charges indirectes sont ventilées sur les services cliniques sur la base d'un coût cible (« tarif »). Cette transaction permet d'identifier une charge pour le service bénéficiant de la prestation et un produit pour le service réalisant la prestation. Cette méthode diffère de celle du CREA préconisée par la MEAH, qui prévoit une ventilation des charges indirectes sur les services cliniques sur la base de leur coût de production.

Le déploiement de la comptabilité analytique aux HCL est devenu un instrument majeur dans la construction des nouvelles modalités de pilotage, de gouvernance et d'allocations de moyens. La délégation de gestion aux pôles a été un élément déterminant dans l'utilisation d'outils de comptabilité analytique et en particulier du compte de résultat, qui permet une analyse a posteriori de la productivité des pôles. Les équipes managériales du GH Sud ont ainsi été progressivement sensibilisées à la recherche d'économies et aux enjeux stratégiques de l'établissement. Pour autant, cette acculturation mérite d'être analysée pour cerner au mieux l'utilisation et l'adoption du CREO par les professionnels

oeuvrant au sein des pôles et en mesurer son efficacité en termes d'organisation et d'efficience.

Le sujet de mémoire a été choisi à l'issue du premier stage, suite à la présentation du compte de résultat par un cadre administratif. Cet outil de gestion a suscité mon intérêt, car il favorise la lisibilité des performances économiques des activités cliniques et contribue à la stabilité financière globale de l'établissement.

L'entretien conduit avec un contrôleur de gestion de la DPCG m'a permis de comprendre que la méthodologie des HCL était innovante par rapport aux préconisations de la MEAH réservant l'usage des CREO aux services médico-techniques et logistiques et non aux unités cliniques.

Cela étant, le choix de cette thématique répond à une double motivation professionnelle : La première consiste à analyser le positionnement de l'Attaché d'Administration Hospitalière (AAH) de la DSF et le rôle qu'il joue dans l'amélioration du dialogue de gestion avec les pôles et en particulier le suivi du compte de résultats.

En effet, certaines missions de l'AAH de la DSF ont un impact important sur la fiabilité des comptes financiers des PAM. Il participe activement, tout aussi bien à leur phase préparatoire en lien avec la DPCG, qu'à leur diffusion. Cependant, même si la procédure en cours semble présenter de réels atouts, elle est perfectible et suscite tout de même quelques aménagements.

La seconde s'explique par une volonté de pouvoir acquérir des notions de comptabilité analytique en élargissant le champ de mes compétences en fondamentaux de gestion (finances), préalable nécessaire à une bonne compréhension des contraintes économiques et financières d'un établissement hospitalier.

Cette étape préliminaire me semble primordiale pour aborder dans des conditions optimales le poste de cadre administratif de pôle que j'occuperai en janvier 2014. Le diagnostic réalisé au GH Sud et les entretiens conduits auprès d'équipes managériales de pôles ont pour finalité de m'éclairer sur la réelle efficacité et finalité du compte de résultat analytique dans la négociation et le suivi de l'exécution budgétaire.

Dans cette optique, **il convient de se demander quels sont les atouts et les limites du déploiement du compte de résultats dans le cadre de l'organisation polaire ?**

Des questions sous-jacentes émergent alors :

- Quelle est l'origine et quels sont les préalables à la mise en place des outils de comptabilité analytique ?
- Quelle a été la démarche de contractualisation interne du GH Sud ?
- Qu'est-ce que le compte de résultat analytique ? Comment est-il construit aux HCL par comparaison à d'autres établissements hospitaliers de la région ?

- Quels impacts sur le pilotage stratégique de l'établissement et le pilotage opérationnel des pôles ?
- Quels sont les atouts et les limites révélés par les professionnels ?
- Quelles pistes d'amélioration et quelles perspectives institutionnelles pour renforcer sa légitimité ?

En ce qui concerne la méthodologie de construction du mémoire, j'ai tout d'abord débuté une recherche bibliographique complétée par une observation documentaire. Les premières recherches ont permis de cerner des textes réglementaires, ouvrages généraux sur le contrôle de gestion, ouvrages spécialisés sur l'hôpital, mémoires EHESP, articles de presse spécialisés, pour appréhender au mieux le sujet.

Les documents internes de l'établissement que j'ai pu consulter facilement ont également contribué à m'éclairer sur son organisation polaire et sur les règles de délégation de gestion.

Le second stage professionnel a été l'occasion de débiter des entretiens semi-directifs³ auprès d'un contrôleur de gestion de la DPCG, tout d'abord, pour comprendre la stratégie et les principes d'élaboration des comptes de résultat analytique aux HCL. Cet interlocuteur m'a également permis de connaître l'état d'avancement du dispositif local de déploiement de la comptabilité analytique initiée par la DGOS.

Plusieurs rencontres ont été organisées avec les équipes managériales des PAM de l'établissement : un directeur référent, deux chefs médicaux, deux cadres administratifs, afin de recueillir leurs avis sur l'utilisation de l'outil en tant que tel, les points forts et les limites constatées. L'élaboration d'une grille d'analyse thématique a favorisé la comparaison de leurs différents points de vue⁴.

Ensuite, il m'a semblé opportun d'interroger des contrôleurs de gestion d'autres centres hospitaliers de la région (Roanne et Villefranche-sur-Saône) et un cadre administratif, pour pouvoir confronter leurs expériences.

Enfin, un échange a été prévu avec l'un des responsables du pôle « pilotes de transformation » de l'ANAP pour évoquer la publication programmée en 2014 du prochain guide de comptabilité analytique hospitalière.

Durant toute la période de formation, j'ai eu l'opportunité de participer à diverses réunions, qu'elles soient institutionnelles, de services ou bien organisées par les PAM, ce qui m'a permis de mieux appréhender, par observations directes, la qualité du dialogue de gestion instauré au sein de l'établissement.

Pour terminer, les échanges fructueux avec le Directeur de la DSF, le travail de collaboration mené avec l'AAH et son équipe m'ont aidé à analyser et évaluer la nature

³ Liste des personnes interrogées en ANNEXE 1

⁴ Grille d'analyse des observations en ANNEXE 2

des missions ayant un impact sur la précision du compte de résultat analytique pour en faire un véritable outil de benchmark⁵ interne à disposition des PAM.

Dans un premier temps, faire une analyse de l'utilisation du compte de résultat analytique par les pôles, nécessite l'évocation de la genèse de la comptabilité analytique hospitalière (CAH) et des outils de gestion instaurés dans le cadre de la T2A **(1)**.

Dans un second temps, la démarche consiste à diagnostiquer, sur la base d'entretiens et de retours d'expériences des équipes managériales des pôles du GH Sud, son degré d'appropriation. L'analyse des points forts et des points faibles doit permettre de lister des pistes d'amélioration, concernant tout aussi bien la procédure que sa lisibilité par les différents acteurs **(2)**.

A partir de là, des préconisations basées sur des projets institutionnels impliquant l'AAH de la DSF, accompagnées d'une volonté nationale de déploiement de la CAH, visent à renforcer sa légitimité et sa reconnaissance comme un véritable outil de pilotage à destination des pôles et des décideurs hospitaliers **(3)**.

⁵ Définition du benchmarking : ce terme vient de l'anglais « benchmark » qui désigne un point de référence permettant d'établir des mesures. Le benchmarking est défini comme « un processus continu et systématique de mesure de performances des produits, services et pratiques par rapport à ceux des concurrents de référence ou des entreprises leaders dans leur secteur ». C'est donc un processus d'analyse comparative visant à identifier de meilleures pratiques au sein d'autres organisations pour s'en inspirer et ainsi améliorer la performance d'une organisation. Cf. JEROME F. et PAIN A., 2013, *Le contrôle de gestion hospitalier*, éditions Infodium, p. 243

1 La comptabilité analytique et le compte de résultat par pôle

La mise en place de la nouvelle gouvernance et de la T2A a modifié les modes de gestion des établissements de santé. Leur capacité à décrire et à suivre leur activité est devenue un enjeu stratégique majeur dans la perspective de la contractualisation interne et des délégations de gestion.

Le financement des établissements hospitaliers, désormais fondé pour partie sur l'activité réalisée par les unités de médecine, chirurgie et obstétrique, a rendu nécessaire l'introduction de la variable « recettes » au sein des résultats économiques de chaque unité de soins. Dès lors, les tableaux de bord existants dans de nombreuses structures centrés sur l'activité produite et les coûts constatés se sont avérés insuffisants pour accompagner les délégations de gestion aux pôles.

Les travaux menés avec les établissements de santé, qui ont précédé l'écriture du guide de la MEAH en 2009, ont donc évolué à partir des TCCM qui étaient déjà connus depuis 1996, vers l'élaboration de véritables comptes de résultat par service, CR ou pôle, selon le découpage retenu en interne par leurs instances.

Aborder le compte de résultat analytique par pôle nécessite au préalable de rappeler le contexte réglementaire de développement de la CAH **(1.1)**. Il convient ensuite de s'interroger sur son déploiement au sein des HCL, tout particulièrement au GH Sud et de comparer la méthodologie employée avec celle de centres hospitaliers de la région lyonnaise **(1.2)**.

1.1 Le contexte de la comptabilité analytique hospitalière

La CAH a connu un fort développement depuis la mise en place de la T2A. Ce modèle de financement est amené à s'étendre aux autres activités (psychiatrie, soins de suite et de réadaptation) et s'impose comme un outil de gestion et de pilotage pour toutes les catégories d'établissements⁶.

Il semble judicieux de revenir sur quelques notions fondamentales de CAH avec un examen particulier des différents outils à disposition des établissements de santé (1.1.1), avant de définir le CREA et son mode de construction (1.1.2), pour terminer par une réflexion sur ses impacts en termes de pilotage stratégique de l'établissement (1.1.3).

⁶ BULLETIN OFFICIEL n° 2011/9 bis, Fascicule spécial, 2012, Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière, p. 8

1.1.1 Quelques notions de comptabilité analytique hospitalière

a) Les obligations réglementaires

Comme l'article R.6145-7 du code de la santé publique (modifié par le décret n° 2010-425 du 29 avril 2010 - article 2⁷) dispose, la CAH est l'une des obligations qui incombe au directeur d'un établissement de santé : « Le directeur tient une CAH 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.

Le directeur élabore également, pour l'analyse de l'activité et des coûts de l'établissement prévue par les dispositions des articles L.6113-7 et L.6113-8, un tableau faisant apparaître, après répartition analytique, le montant des charges d'exploitation affectées, pendant l'exercice, aux secteurs cliniques, médico-techniques et logistiques de l'établissement. Il transmet ce document au directeur général de l'agence régionale de santé au plus tard le 31 mai de l'année suivant l'exercice clos. Le modèle de ce document et les modalités de calcul des éléments qui y figurent sont fixés par arrêté des ministres chargés de la santé et de la sécurité sociale ».

Sur ces bases réglementaires, les établissements publics de santé et les établissements de santé privés doivent produire des outils pertinents pour leur pilotage interne.

b) Les principes de base

La mise en œuvre des différents outils de gestion requiert une collaboration étroite et permanente entre les unités du contrôle de gestion et le service de l'information médicale. En effet, le recueil de l'information médicale, sa communication et son analyse deviennent essentiels pour comprendre l'efficacité des pôles et permettre ainsi aux différents signataires des contrats internes de partager un diagnostic médico-technique.

L'élaboration des outils de pilotage suppose au préalable un découpage en Sections d'Analyse (SA), unité de recueil d'information analytique, qui permet d'isoler une activité médicalisée quantifiable en Résumé d'Unité Médicale (RUM) par exemple et une consommation de ressources (en quantité ou en €). L'établissement doit être structuré selon quatre types de sections homogènes : les Sections d'Analyse Clinique (SAC) (lieu d'hospitalisation ou de consultation), les Sections d'Analyse Médico-Technique (SAMT), les Sections d'Analyse de Logistique Médicale (SALM) et enfin les Sections d'Analyse de Logistique et Gestion Générale (SALGG).

⁷ Décret n° 2010-425 du 29 avril 2010 relatif à l'organisation financière et à l'investissement immobilier des établissements de santé, article 2

De plus, la mise en œuvre technique de la CAH repose sur la création et la maintenance d'un Fichier Commun de structure (FICOM) qui consiste en un découpage de l'entité juridique en pôles, CR, services, départements et UF, permettant une bonne interopérabilité entre les systèmes d'information de l'établissement. Il s'agit de faire coïncider le découpage des UF avec l'activité réelle de l'établissement et avec les objectifs de répartition de charges (directes et indirectes).

c) Les instruments ayant pour finalité l'allocation de ressources

Les différents instruments de CAH ont pour finalité l'allocation de ressources, qu'il s'agisse du Retraitement Comptable (RTC) ou des Etudes Nationales de Coûts à méthodologie Commune (ENCC).

• le RTC : périmètre du compte de résultat principal de l'établissement

Tout d'abord, le RTC est un recueil de données comptables retraitées, alimenté par les hôpitaux. Son périmètre couvre le compte de résultat principal (CRP)⁸. Il permet de connaître les charges relatives aux activités MCO, de soins de suite et de réadaptation (SSR), d'hospitalisation à domicile (HAD) et de psychiatrie. Il concerne aussi les activités spécifiques relatives à ces disciplines, en ventilant les dépenses du compte financier sur les différentes activités selon un niveau de détail déterminé. Outil de dialogue avec les ARS, le RTC permet notamment de calculer :

- les coûts directs de production de certaines activités supports ;
- des indicateurs de productivité ;
- le coût d'une journée de prise en charge pour tous les champs d'activités cliniques retracés dans le CRP, hors activités spécifiques.

L'arrêté du 8 juin 2012 relatif au traitement des données comptables de l'exercice 2011 des établissements de santé précise dans son article 2 que le programme informatique ICARE est retenu comme l'outil de remontée des informations⁹.

Il donne à l'établissement une vision rétrospective de son CRP, par titre de dépenses, pour chacune de ses activités principales.

• les ENCC : coût par séjour/séquence

Ensuite, les ENCC sont des référentiels nationaux de coûts hospitaliers des établissements publics et privés avec pour objectif d'appréhender les coûts par séjour pour les activités de MCO, par séquence pour les activités de SSR ou par sous-séquence pour l'HAD. Les établissements faisant partie de l'échantillon communiquent à l'Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation (ATIH), un ensemble de données issues de la comptabilité analytique. Celles-ci sont retraitées selon la méthodologie définie par

⁸ Circulaire N°DHOS/F4/F2/2009/161 du 12 juin 2009 relative au retraitement comptable 2008 des établissements de santé antérieurement sous dotation globale

⁹ JEROME F. et PAIN A., 2013, *Le contrôle de gestion hospitalier*, éditions Infodium, p. 93

l'ENCC, à laquelle sont appliquées des règles spécifiques de valorisation pour obtenir les coûts par séjour/séquence.

Les coûts par séjour obtenus en MCO font l'objet d'une consolidation pour obtenir des résultats plus globaux, tels les coûts moyens par Groupe Homogène de Séjours (GHS) qui servent de point de départ pour l'élaboration des tarifs T2A.

d) La CAH à visée de parangonnage¹⁰ : la base d'Angers : coût de production/activité pour activités non cliniques

Les établissements disposent ensuite d'une CAH facultative dont l'objectif est d'appréhender le coût des productions à caractère médico-technique et logistique. Reposant sur le volontariat, un financement par les établissements et le parangonnage, elle est gérée par le Centre Hospitalier Universitaire (CHU) d'Angers. Cet outil connu sous l'appellation de « base d'Angers » est largement utilisé par les 200 établissements adhérents, dont 24 CHU.

Concrètement, la participation à la base permet :

- de situer les services prestataires par rapport aux autres établissements ;
- d'identifier pour les services consommateurs comment se positionnent ses prestataires ;
- de cibler les services sur lesquels il est nécessaire de réfléchir à une nouvelle organisation.

Cette base constitue un référentiel pour le coût des activités non cliniques de l'établissement : les fonctions médico-techniques, les activités mixtes, la logistique médicale, la logistique et gestion générale.

e) Les outils déployés par la MEAH pour le pilotage des pôles

La MEAH, dans son guide méthodologique de février 2009, a proposé deux outils pour le pilotage des pôles, d'une part le TCCM qui permet d'alerter les établissements sur les niveaux des différents postes de dépenses (directes et indirectes) et le CREA, plus orienté sur la mesure de la performance économique d'une activité et sa contribution à celle de l'établissement.

Le TCCM a pour objectif de comparer, par grandes lignes de dépenses, les coûts constatés dans le pôle et les coûts de même nature qui seraient encourus par un pôle fictif ayant la même activité en Groupes Homogènes de Malades (GHM) et muni des coûts de référence issus de l'Echelle Nationale des Coûts (ENC).

¹⁰ Définition du parangonnage : le parangonnage (ou le benchmarking, ou la référenciation, ou l'étalonnage) est une technique de marketing (mercatique) ou de gestion de la qualité qui consiste à étudier et analyser les techniques de gestion, les modes d'organisation des autres entreprises afin de s'en inspirer et d'en tirer le meilleur. C'est un processus continu de recherche, d'analyse comparative, d'adaptation et d'implantation des meilleures pratiques pour améliorer la performance des processus dans une organisation. Cf. <http://fr.wikipedia.org/wiki/Benchmarking>

D'après l'article issu de la revue Finances Hospitalières « la nouvelle méthodologie de comptabilité analytique hospitalière » datant de novembre 2011¹¹ : « le CREA est l'outil de comptabilité analytique le plus répandu dans les établissements. Contrairement aux TCCM, il est aisément lisible par les médecins ».

1.1.2 Une définition du compte de résultat analytique par pôle

a) Un objet comptable hybride

La mise en place de la T2A a profondément modifié le dialogue de gestion dans les hôpitaux, en introduisant le concept de recettes pour les activités médicales, jusque-là décrites uniquement à l'aune de leurs coûts. Avec la T2A, l'activité médicale génère des ressources pour l'hôpital et le dialogue de gestion va donc porter sur l'adéquation entre les coûts et les recettes et non plus seulement sur les charges. Tel qu'il est conçu, le CREA doit permettre de mesurer la contribution de chaque pôle au résultat global de l'établissement.

Le CREA par pôle est alors un « *objet comptable hybride* »¹² qui fait apparaître :

- en recettes : principalement, voire exclusivement des éléments issus de la comptabilité générale : les recettes de titre 1 (produits versés par l'assurance maladie), de titre 2 (autres produits de l'activité hospitalière) et de titre 3 (autres produits, dont MERRI, forfait accueil des urgences, aides à la contractualisation, missions d'intérêt général, permanences des soins hospitaliers...);
- en dépenses : des charges directes et indirectes, retraitées selon le modèle de comptabilité analytique retenu dans la construction de l'ENC publiée par l'ATIH sur la base des séjours hospitaliers en médecine, chirurgie, obstétrique (MCO) dans les établissements de santé publics et privés.

Il s'agit d'une approche analytique (au sens où elle opère des retraitements de la comptabilité générale) et d'une approche rétrospective annuelle (sur exercice clos).

La CAH autorise une présentation qui prend en compte les prestations entre pôles. Il est alors nécessaire d'identifier des Unités d'œuvre (UO) produites par les pôles médico-techniques et logistiques et les consommations des pôles cliniques pour que l'ensemble des flux financiers internes et externes générés par l'activité des pôles cliniques soit pris en compte.

¹¹ DELNATTE J.-C., novembre 2011 « la nouvelle méthodologie de comptabilité analytique hospitalière », *Finances Hospitalières*, n° 52, pp.11-20

¹² PEYRET Ph, avril 2009, « La comptabilité analytique par pôles », *Finances Hospitalière*, n° 24, pp. 15-23

b) Une construction par étapes

Le déroulement des CREA devrait se dérouler selon des étapes standards¹³ :

- l'affectation des charges et des recettes directes,
- la ventilation des pools, des équipes de remplacement ou des comptes de reclassement,
- la facturation des prestations internes,
- la ventilation de la logistique médicale,
- la ventilation des plateaux médico-techniques,
- la ventilation de la logistique et gestion générale,
- la ventilation des coûts de structure.

Exemple de CREA d'un pôle Accueil et Traitement des Urgences¹⁴

Exercice :	Pôle :
1- DEPENSES DIRECTES	3 - RECETTES
Dépenses titre 1	Recettes titre 1
Dépenses titre 2	Recettes titre 2
Dépenses titre 3	Recettes titre 3
Dépenses titre 4	Recettes urgences
<u>TOTAL DEPENSES DIRECTES</u>	TOTAL RECETTES
2- DEPENSES INDIRECTES	
Fonctions médico-techniques	
Fonctions logistiques	
Charges de structure et financières	
<u>TOTAL DEPENSES INDIRECTES</u>	
TOTAL DEPENSES	RESULTAT

Le modèle de CREA utilisé doit être simple et compréhensible par tous les acteurs. Chaque ligne consolidée doit être reliée à l'imputation comptable d'origine la plus fine ou à l'UO utilisée pour la vérifier. La première partie est composée des charges et des

¹³ JEROME F. et PAIN A., 2013, *Le contrôle de gestion hospitalier*, éditions Infodium, p. 156

¹⁴ MEAH, février 2009, Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôle : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion, p. 31

recettes directes. C'est sur celle-ci que les pôles de soins peuvent agir directement. La seconde partie correspond aux calculs réalisés pour aboutir au résultat.

L'approche du CREA semble complémentaire de celle proposée par la base d'Angers, puisque les CREA sont adaptés aux activités cliniques, génératrices de recettes T2A, alors que les données de la base d'Angers permettent de valoriser les activités administratives, logistiques et médico-techniques.

1.1.3 Quels impacts sur le pilotage stratégique de l'établissement ?

a) La loi HPST rend impératif le recours à la CAH

La loi du 21 juillet 2009 a donné un cadre cohérent et fortement incitatif à la démarche de CAH. Dans cette perspective, les données sont un élément clé de construction du projet d'établissement et de son positionnement régional :

- d'une part, la T2A renvoie à une production médicale efficiente puisqu'elle interdit, par construction, la simple recherche d'augmentation de l'activité sans réflexion sur les charges directes et indirectes ;
- d'autre part, cette stratégie d'offre, qui réclame des arbitrages réguliers entre les activités, les modes d'organisation, les relations avec les plateaux médico-techniques, ne peut se faire sans partager des données de la CAH avec le corps médical.

C'est donc, le double jeu des règles de tarification et des nouvelles contraintes de la contractualisation qui achèvent de rendre la CAH centrale dans la stratégie des établissements, chaque fois que ces derniers cherchent à avoir un positionnement dynamique, comme chaque fois qu'ils doivent répondre aux conséquences des fragilités de leur offre de soins.¹⁵

b) Le CREA permet un pilotage infra annuel et même prévisionnel

Le CREA est un outil prospectif qui est établi préférentiellement sur des données consolidées et non en temps réel. Il est donc élaboré annuellement sans pour autant exclure de pouvoir construire également des CREA infra annuels¹⁶. Une production semestrielle peut être une première étape, qui revêt comme avantage de fournir une information sur le premier semestre de l'année, utile notamment à l'occasion de l'élaboration des orientations budgétaires de l'année suivante.

Dans son rapport de décembre 2010, l'IGAS indique que l'élaboration de CREA prévisionnels articulés avec l'EPRD a également du sens, car ces derniers permettent de

¹⁵ SCHECHTER F., DELNATTE J-C, décembre 2010, *Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé*, Rapport IGAS, p. 20

¹⁶ MEAH, février 2009, *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôle : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion*, p. 29

mobiliser les pôles sur des objectifs d'activités et/ou d'économies. Cette approche est tout particulièrement utile si l'établissement est engagé dans un processus de redressement financier. Cette idée fait notamment l'objet d'une recommandation de l'IGAS à la DGOS dans le cadre de son rapport de décembre 2010.

En définitive et comme il est rappelé dans le guide méthodologique de comptabilité analytique de 2012, la CAH s'avère être un élément essentiel de la prise de décision stratégique et permet de :

- parler un langage commun de gestion,
- connaître le coût des activités réalisées au sein de l'établissement,
- comparer les coûts entre les établissements de même taille et de même périmètre,
- faire une projection des coûts des nouvelles activités,
- identifier les leviers d'amélioration au sein d'une activité clinique, médico-technique, logistique ou administrative,
- évaluer la contribution de chaque pôle à l'équilibre financier global,
- mener le suivi des actions de réorganisation relevant du pilotage médico-économique à l'échelle d'un pôle, d'une structure interne ou plus largement à l'échelle d'un établissement,
- et enfin, faciliter les analyses prospectives.

Ceci étant, après avoir défini, détaillé la construction et délimité les enjeux stratégiques du CREA pour les établissements de santé, il convient de s'interroger sur leur mise en place au sein des HCL et du GH Sud.

1.2 La mise en place des comptes de résultats par pôle au GH Sud

La création des PAM aux HCL s'est réalisée sur la base de trois critères : autour d'une logique formalisée par un projet médical, recherche d'un seuil optimal pour donner du sens à la délégation de gestion (300 à 600 ETP) et recherche d'une cohérence de gestion territoriale compte tenu de la répartition de la majorité des disciplines cliniques des HCL. Un bref rappel historique de l'organisation polaire est nécessaire pour assimiler la mise en œuvre des premiers CREA (1.2.1), avant d'examiner la méthodologie des CREO employée depuis 2010 (1.2.2) et de pouvoir comparer le dispositif à celui d'autres centres hospitaliers de la région Rhône-Alpes (1.2.3).

1.2.1 La contractualisation et la mise en œuvre des comptes de résultats au GH Sud

a) Un rappel historique de l'organisation polaire

Les HCL sont organisés en 24 PAM depuis l'année 2006¹⁷, au terme d'un processus qui a largement associé la communauté médicale. Depuis cette date, le GH Sud est structuré en 4 pôles.

Les modalités de délégation de gestion en matière de ressources humaines non médicales, de ressources humaines médicales, d'équipements médicaux et non médicaux et de dépenses médicales et pharmaceutiques sont précisées dans un guide. Des fiches techniques¹⁸ définissent la répartition des rôles entre trois niveaux : les décisions qui relèvent du pôle d'activité, des directions de groupements et des directions centrales.

Le fonctionnement en pôles aux HCL repose sur trois principes :

- la subsidiarité qui se traduit par une délégation de gestion ;
- la fongibilité qui donne la possibilité d'affecter des crédits aux postes de dépenses jugés prioritaires ;
- l'intéressement qui définit les modalités de retour positifs et les sanctions sur les résultats au regard des objectifs contractualisés.

Il s'agit de donner aux responsables les moyens d'organiser les pôles en interne. L'équipe du pôle doit avoir un droit de tirage sur les enveloppes ressources qui lui sont confiées et pouvoir procéder aux arbitrages décisionnels les plus importants dans le respect de la réglementation et des règles en vigueur.

¹⁷ Dossier soumis à la CME du 17 octobre 2006, au Comité Technique Central d'Etablissement du 19 octobre 2006 et au Conseil d'Administration des HCL du 23 octobre 2006

¹⁸ Fiches de délégation de gestion aux PAM - version HCL du 5 octobre 2010

La délégation de gestion est encadrée par un contrat de pôle (contrat d'objectifs et de moyens) tel que défini par le décret n° 2010-656 du 11 juin 2010¹⁹ et comprend quatre volets :

- les objectifs d'activité et de qualité ;
- les moyens pour y parvenir ;
- les indicateurs d'évaluation des objectifs : le contrat comporte une évaluation de la qualité des soins et des pratiques professionnelles ;
- les modalités d'intéressement aux résultats ainsi que les conséquences en cas d'inexécution du contrat.

Ce document contractuel est préparé et négocié pour quatre ans sur la base du projet de pôle par le praticien responsable médical, le directeur référent, le cadre paramédical et le cadre administratif, avec le directeur de groupement hospitalier ou le directeur de la direction transversale concernée. Il est analysé par la direction générale et validé avant sa signature par le conseil de pôle. Sont signataires du contrat : le directeur général des HCL, le président de la CME des HCL, le praticien responsable du PAM, le directeur du groupement ainsi que le directeur référent.

Il fait l'objet d'avenants annuels et fixe les engagements réciproques des signataires en fonction d'objectifs d'activités, ressources, qualité, conditions de travail ainsi que sur les projets à mettre en œuvre pour y parvenir.

Le contrat de pôle est accompagné d'un règlement intérieur commun à tous les PAM des HCL qui établit les règles générales de fonctionnement, ainsi que des modalités de travail entre ses membres. Il a une vocation d'aide au management pour le praticien responsable du pôle. Chaque pôle a la possibilité de le préciser et de l'adapter par un avenant, dans la mesure où celui-ci respecte les règles communes en vigueur dans l'établissement.

b) La mise en œuvre des premiers CREA

Les premiers CREA ont été construits en 2008 à partir des données de la comptabilité générale 2007, auquel a été appliqué un certain nombre de retraitements afin de permettre une ventilation des charges et produits dans les différents CR.

Les tableaux des différents comptes de résultats étaient présentés de la manière suivante :

¹⁹ Décret n° 2010-656 du 11 juin 2010 relatif aux pôles d'activité clinique ou médico-technique dans les établissements publics de santé, art. R.6146-8

COMPTE D'EXPLOITATION 2007²⁰

DEPENSES 2007	RECETTES 2007
Personnel médical	Séjours et consultations (titre 1 et 2)
Personnel non médical	MO et DMI
A - Total dépenses de personnel	DAF (titre 1 et 2)
Consommables médicaux	
Amortissements, maintenance médicale	
Produits sanguins	
Prothèses	
B - Total dépenses médicales	E - Total recettes « production médicale »
Actes extérieurs	MERRI variable
Autres actes	MERRI fixe
Laboratoire	MIG hors MERRI
Imagerie	FAU et ATU
Radiothérapie	CPO et FAG
Exploration fonctionnelle	Aides contractuelles
Anesthésiologie	Recettes subsidiaires
Bloc	F - Total recettes « forfaits et dotations »
Accueil urgences	
Rééducation SSR	
C - Total actes médico-techniques	
Blanchisserie	
Restauration	
Logistiques médicales	
Logistiques administratives et autres	
Structure	
D - Total logistique et structure	
TOTAL DEPENSES ANALYTIQUES	TOTAL RECETTES ANALYTIQUES
	Résultat

Explications

MERRI : mission d'enseignement de recherche de référence d'innovations	FAU : forfait annuel urgence
MO et DMI : molécules onéreuses et dispositifs médicaux financés en sus du GHS	ATU : accueil et traitement des urgences (forfait par passage)
DAF : dotation annuelle de financement (financement alloué à l'activité SSR)	CPO : forfait annuel « coordination des prélèvements d'organes »
MIG : mission d'intérêt général	FAG : forfait annuel greffes
Titre 1 et 2 : financement par l'assurance maladie et participation des patients et mutuelles (ticket modérateur)	

Le modèle synthétique de CREA 2007 a évolué progressivement de 2008 à 2009 pour permettre un meilleur rapprochement des données avec celles de l'ENCC. A partir de l'année 2009, un guide de lecture a été conçu par la DPCG pour préciser les définitions des différentes rubriques et les modalités de ventilation des dépenses entre les différents CR et décrire les règles utilisées pour la répartition des différents postes de recettes.

²⁰ Comptes d'exploitation 2007 - PAM chirurgie - version HCL diffusée à la gouvernance du 6 octobre 2008

A- Total dépenses de personnel

Il s'agit des dépenses de personnel médical et non médical directement affectées sur les services cliniques. Une ligne « pools de remplacement » a ensuite été ajoutée en 2009. La répartition étant faite en fonction des consommations relatives de mensualités par chacun des CR du groupement.

B- Total dépenses médicales

Il s'agit des dépenses directement affectées sur les services cliniques auxquelles viennent s'ajouter celles initialement affectées sur les unités médico-techniques. Ces dernières sont réparties sur les services cliniques au prorata des UO.

C- Total actes médico-techniques

La majorité des dépenses correspondent aux montants directement affectés sur les services cliniques et aux réelles consommations par chaque service. Les refacturations ne concernent en général que les charges de personnel et d'amortissement et maintenance des matériels médicaux.

D- Total logistique et structure

Pour toutes les dépenses de logistique, une part est initialement ventilée sur les services médico-techniques en fonction de clés de répartition. Cette part est ensuite reventilée sur les services cliniques en fonction des UO.

Cette rubrique a été enrichie et détaillée dès 2009 par des lignes de dépenses supplémentaires portant sur : le DIM, la pharmacie, la stérilisation, le génie biomédical, l'hygiène hospitalière et vigilances, transports, assurances, fournitures, affranchissements, télécoms, créances irrécouvrables, services hôteliers, entretien-maintenance, informatique, services administratifs liés au personnel (dont crèche), services administratifs à caractère général, frais financiers et amortissements.

E- Total recettes « production médicale »

Les recettes issues de l'activité d'hospitalisation MCO sont affectées sur les services cliniques pour le titre 1 (produits versés par l'assurance maladie) et de titre 2 (autres produits de l'activité hospitalière) en fonction de la ventilation des GHS réalisés par le Département d'Informations Médicales (DIM).

Au niveau des recettes relatives aux MO et DMI facturables en sus du GHS, celles-ci sont réparties sur les services cliniques en fonction de leurs consommations. Pour ce qui est des financements alloués au titre des SSR, les recettes sont ventilées sur les services cliniques en fonction de leur production de points d'Indice de Valorisation de l'Activité (IVA).

F- Total recettes « forfaits et dotations »

En règle générale, les recettes de la part modulable des MERRI sont ventilées sur les services cliniques selon des règles nationales en fonction du nombre d'étudiants, du nombre de brevets et du nombre d'essais cliniques par CR. Alors que les recettes de la part fixe sont quant à elles réparties en fonction de leur production médicale.

A partir de 2009, toutes les recettes provenant des MERRI ont été intégrées dans une rubrique spécifique intitulée « total recettes production scientifique » pour les isoler des autres postes « forfaits et autres recettes », ciblant essentiellement les forfaits accueil des urgences et coordination de prélèvements d'organes et de greffes, les MIG, les permanences des soins hospitaliers, les AC, les forfaits chambres particulières, les redevances sur l'activité libérale et d'autres recettes subsidiaires.

1.2.2 De la méthodologie du CREA à celle du CREO

a) Le choix d'une méthodologie de construction basée sur le coût d'objectifs

La construction des comptes de résultats a été modifiée en 2010. Il s'agit d'une méthodologie basée sur les objectifs (CREO) dont le principe consiste à refacturer les charges indirectes sur les services cliniques, selon un tarif administré (ou coût d'objectif). Cette méthode se distingue du CREA, puisque dans ce cas, les charges indirectes sont ventilées sur les services cliniques selon un coût réel²¹. Une déclinaison du CREO en trois parties (montant 2012, montant 2011, écart entre 2011 et 2012) permet d'analyser les tendances d'évolution qui se dégagent et d'établir des liens dans l'évolution des différents postes de charges ou de recettes.

Il est important de souligner que la méthodologie des HCL diffère des préconisations de la MEAH qui réserve l'usage des CREO aux services médico-techniques et logistiques et non aux services cliniques.²²

La construction de ces CREO suit un principe de facturation des charges dit « en cascade »²³.

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 (groupement hospitalier).

Dans un second temps, les charges de logistique médicale 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) ;

²¹ Exemple de CREO en ANNEXE 3

²² MEAH, février 2009, Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôle : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion, p. 71

²³ Schéma global des comptes de résultats des PAM en ANNEXE 4

- 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 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 dépenses médicales et pharmaceutiques, de logistique médicale, de logistique générale et de structure préalablement affectées à ces fonctions médico-techniques.

Du point de vue du contrôleur de gestion des HCL, ce choix de méthodologie répond à un souci de maîtriser au mieux les coûts de production des unités de logistique médicale (par exemple, service de stérilisation), unités médico-techniques (par exemple, laboratoire). L'objectif étant que les CREO de tous les groupements permettent une consolidation du résultat sur le compte financier des HCL.

Il s'agit également de responsabiliser l'ensemble des gestionnaires chacun dans leurs domaines de compétences. Dans ce cas, les gestionnaires des unités médicales assument essentiellement leurs coûts médicaux, puisque les prestations des unités de logistique et médico-techniques ne leur sont pas facturées à un coût réel.

b) Une utilisation du Tableau Recettes Case Mix (TRCM) limitée

Le second outil de pilotage polaire préconisé dans le guide de la MEAH, le TCCM a été adapté localement pour devenir le TRCM. Cette terminologie a été privilégiée car elle permet d'identifier les coûts financés par des recettes.

L'objectif premier du TRCM est de comparer la décomposition des coûts des unités d'hospitalisation MCO par postes de charges, avec les recettes liées à cette activité retraitées selon les coûts standards des ENCC pour un case mix équivalent. Toutefois, selon le contrôleur de gestion des HCL, cette comparaison doit être faite avec certaines précautions et le TRCM ne lui paraît pas conclusif.

Tout d'abord, cette décomposition des charges est très dépendante de la qualité des multi-affectations du personnel et notamment du personnel médical entre les secteurs d'hospitalisation, de consultation et médico-technique. Ainsi, par exemple, dans l'échantillon ENCC, le personnel médical est affecté à 40 % sur les blocs opératoires et à 60 % sur l'hospitalisation, alors qu'aux HCL, les affectations médicales sont respectivement de 20 % sur les blocs opératoires et 80 % sur les secteurs d'hospitalisation. La comparaison entre lignes de dépenses est alors faussée si les ratios entre l'échantillon ENCC et l'établissement hospitalier sont différents.

1.2.3 Comparaison avec la méthode utilisée par d'autres centres hospitaliers

a) Une nécessaire comparaison avec d'autres établissements de santé

Dans son article paru dans « Finances Hospitalières » de novembre 2011, Jean-Claude DELNATTE, conseiller général des établissements de santé²⁴, fait remarquer que le déploiement de la CAH demeure inégal entre les hôpitaux. Il explique que la démarche de CAH requiert la formation et la fidélisation de contrôleurs de gestion capables de produire des données confrontées à une interprétation médico-économique et à dialoguer avec le corps médical. Des situations sont contrastées entre hôpitaux selon les modalités d'application de la CAH qui résultent d'un effet taille et d'un développement inégal des pôles. La diversité dépend aussi du degré de maturité et de la délégation de gestion.

Dès lors, pouvoir comparer l'organisation polaire et l'utilisation des instruments médico-économiques issus de la T2A entre les HCL et deux hôpitaux généraux doit permettre tout d'abord, d'appréhender leur degré d'engagement dans la démarche de contractualisation. Ensuite, l'examen des outils utilisés en interne, notamment celui du compte de résultat analytique, a pour objectif d'identifier les efforts consentis en matière de dialogue de gestion.

A cet effet, des entretiens ont été conduits auprès des contrôleurs de gestion du CH de Roanne (établissement MCO de la Loire : 1 055 lits et places) et de Villefranche-sur-Saône (établissement MCO du Rhône : 639 lits et places) organisés tous deux en PAM et ayant mis en œuvre une CAH.

b) L'utilisation des différentes méthodes et outils de CAH

Les contrôleurs de gestion des deux centres hospitaliers ont mis en œuvre une CAH basée sur un mode de retraitements comptables en vue d'estimer la contribution de chacun de leurs pôles aux équilibres financiers globaux.

Ils utilisent plusieurs outils en lien avec le DIM, la DSF et suivent de manière ponctuelle leur FICOM. Ils mettent à disposition des PAM essentiellement des tableaux de bord (qu'ils soient mensuels ou quadrimestriels) qui reprennent un certain nombre d'indicateurs (suivi de l'activité, des dépenses de médicaments, ou de personnel) qui permettent aux équipes managériales des PAM de les guider dans leur pilotage opérationnel.

La base d'Angers leur sert à comparer les coûts de production des activités des unités médico-techniques et logistiques. En ce qui concerne les outils déployés par la MEAH, le TCCM n'est pas diffusé aux PAM, comme c'est le cas également aux HCL. L'approche du CREA est privilégiée pour déterminer les recettes et les charges directes et indirectes annuelles.

²⁴ DELNATTE J.C., novembre 2011, « La nouvelle méthodologie de comptabilité analytique hospitalière », *Finances Hospitalières*, n° 52, pp 11-20

c) Une méthodologie traditionnelle de construction du compte de résultat analytique

Les comptes de résultats des pôles cliniques et des urgences sont construits annuellement dans les deux établissements et répondent aux règles arrêtées par la MEAH dans son guide de 2009 (cf. paragraphe 1.1.2 - une définition du compte de résultat analytique par pôle). Ils sont composés :

- en recettes : des éléments issus de la comptabilité générale : recettes de titre 1, de titre 2 et de titre 3 ;
- en dépenses : de charges directes et indirectes retraitées selon le modèle de l'ENC.

Les prestations des services administratifs, médico-techniques et logistiques ainsi que les frais de structure (frais financiers, par exemple) sont facturés aux unités cliniques sur la base de clés de répartition, somme toute assez similaires sur les deux établissements. Il s'agit par exemple du nombre de repas servis pour la ligne de dépenses « restauration » ou du nombre de mètres cube stérilisés pour « la stérilisation » ou bien encore du nombre de RUM traités pour « l'informatique ».

En ce qui concerne les comptes de résultats des pôles techniques et médico-techniques, l'un des deux établissements utilise la méthode du coût par objectifs (CREO) pour le service du laboratoire et celui de l'imagerie médicale. Les prestations de ces secteurs sont facturées aux unités cliniques selon un tarif déterminé, sur la base du nombre de B réalisé pour le laboratoire et le nombre d'Indices des Coûts Relatifs (ICR) pour l'imagerie médicale. Aucun compte de résultats n'est produit pour les autres prestataires médicaux (pharmacie, anesthésiologie, bloc opératoire, explorations fonctionnelles, service biomédical, service d'hygiène hospitalière...). En effet, toutes leurs charges sont déversées sur les SA cliniques à un coût réel ce qui aboutit à un résultat financier automatiquement équilibré.

En définitive, il s'avère que la méthodologie de construction des comptes de résultats des deux centres hospitaliers généraux visités de la région Rhône-Alpes diffère de celle des HCL (telle qu'elle a été décrite au paragraphe 1.2.2 - de la méthodologie du CREA à celle du CREO). Comme l'avait fait remarquer l'IGAS dans son rapport de décembre 2010 sur le déploiement des outils de CAH²⁵, les établissements de grande taille réclament la production d'éléments analytiques très avancés. Ils doivent en particulier permettre aux chefs de pôle d'avoir une vision précise sur le rapport entre charges directes/indirectes et entre ces dernières et la production médicale. Aux HCL, la CAH a un rôle particulier à jouer pour éclairer sur l'organisation et l'efficacité des soins par GHM et par séjour. Le niveau de détails et la construction des résultats suivant un principe de facturation des charges dit « en cascades » permettent de connaître la « viabilité » économique de tous les secteurs de la structure, qu'ils soient producteurs de soins ou bien prestataires.

²⁵ SCHECHTER F., DELNATTE J-C, décembre 2010, *Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé*, Rapport IGAS, p. 5

La CAH est devenue un instrument, mais aussi un levier majeur dans la construction des nouvelles modalités de pilotage, de gouvernance et d'allocations de moyens aux établissements de santé. Le compte de résultat par pôle fait partie des outils de gestion le plus couramment utilisé pour rendre compte de leurs performances économiques.

C'est pourquoi, au GH Sud, comme dans les autres structures hospitalières, son déploiement et les conditions de sa mise en œuvre reposent sur la nécessité d'une implication réelle des directions pour sensibiliser les équipes médicales et soignantes aux contraintes économiques pesant sur le secteur sanitaire. Après quelques années d'utilisation, il semble intéressant de s'interroger sur son appropriation par les pôles dans ce groupement des HCL.

2 Son appropriation par les pôles au GH Sud

La T2A et la nouvelle gouvernance ont favorisé le dépassement du clivage entre la vision économique et la vision médicale de l'hôpital où les médecins affichent « l'éthique comme valeur refuge » en préservant l'intérêt individuel du patient et où les gestionnaires se reposent sur des constats économiques et l'intérêt collectif²⁶. La responsabilisation des médecins dans la gestion implique d'évaluer dans un langage compris et accepté de tous, les conséquences de leurs pratiques sur les dépenses et les recettes et en retour, d'anticiper l'impact des mesures économiques sur les prises en charge. Les outils de gestion et notamment le compte de résultat analytique nourrissent désormais un dialogue régulier entre la rationalité médicale et la rationalité gestionnaire au sein du pôle et entre le pôle et la direction.

Dans le contexte actuel, chaque acteur a un rôle à jouer dans le pilotage médico-économique du pôle et particulièrement l'équipe managériale sous la responsabilité de son chef. La MEAH confirme cette vision du dialogue de gestion en soulignant que « si les responsables de pôles semblent a priori réfractaires aux outils de gestion, l'acculturation est rapide et ils peuvent devenir de redoutables négociateurs et d'efficaces gestionnaires »²⁷.

Inspirée par l'approche de l'IGAS dans sa mission diligentée par le Ministère de la Santé en 2010²⁸, la démarche d'entretiens menée auprès des équipes managériales de pôles du GH Sud m'a permis d'apprécier l'utilisation concrète des comptes de résultats **(2.1)**, de relever tout aussi bien leurs points forts que leurs faiblesses **(2.2)**, pour réfléchir aux pistes d'amélioration possibles sur la base des témoignages recueillis **(2.3)**.

2.1 Vers une approche pragmatique

Comme l'a signalé Marie-Pierre SOULIERS dans son mémoire²⁹, « le développement des outils de gestion et leur appropriation sur le terrain ont été particulièrement lents. Cette acculturation difficile est notamment le fait d'une crainte des équipes médico-soignantes vis-à-vis des outils de gestion et de l'interprétation qui en sera faite pour une utilisation essentiellement budgétaire. Elle témoigne ainsi de l'importance du discours gestionnaire

²⁶ RIBOT B., 2011, *Le rôle des instruments médico-techniques issus de la T2A : l'analyse du Pôle Urgences de l'Hôpital Lyon Sud*, Mémoire de fin d'études, EHESP, p. 30

²⁷ MEAH, février 2009, *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôle* : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion, p. 107

²⁸ Op. cit. note 15

²⁹ SOULIERS M.-P., 2010, *La démarche originale d'appropriation de ces outils par des projets de gestion de pôle au CH de Montélimar*, Mémoire de fin d'études, EHESP, p. 18

associé aux outils de gestion. En effet, ils doivent s'inscrire dans le cadre d'une politique d'établissement pour qu'ils aient un sens pour les équipes médico-soignantes et qu'ainsi elles se les approprient ».

A l'occasion de participations à diverses réunions de pôles (réunion hebdomadaire du bureau, réunion mensuelle avec les cadres de santé, réunion du comité médical), et quel que soit le sujet abordé (suivi de l'activité, plan d'équipement médical, gestion du pool de remplacement, par exemple), les différents intervenants ont paru tous attentifs et sensibilisés aux conséquences et enjeux financiers des décisions impactant, tout aussi bien la prise en charge du patient, que la gestion des ressources humaines. De prime abord, il m'a semblé que personne n'affichait de résistance particulière à la culture polaire. C'est la raison pour laquelle, cette vision « idyllique » de l'organisation polaire méritait d'être approfondie et éclairée grâce aux entretiens individuels.

L'approche pragmatique réalisée auprès des équipes managériales des pôles nécessite au préalable d'identifier le dispositif de diffusion et d'utilisation des CREO (2.1.1), avant d'analyser au mieux les impacts de cet outil sur le pilotage opérationnel des pôles (2.1.2) et les enjeux sur la politique d'intéressement de l'établissement (2.1.3).

2.1.1 Le dispositif d'utilisation par les pôles : selon quelles modalités et quelle fréquence ?

a) Une diffusion annuelle du CREO via les DSF des groupements

Contrairement à l'IGAS qui préconise la production de plusieurs comptes de résultats infra annuels ou bien encore l'élaboration de comptes prévisionnels articulés avec l'EPRD³⁰, les HCL ont opté pour une transmission annuelle des résultats.

La diffusion des CREO débute par une présentation du directeur de la DSF au comité de gouvernance locale du GH Sud (en juin de l'année n+ 1). Les différents CREO sont ensuite communiqués aux équipes managériales des PAM, accompagnés du guide de lecture rédigé par la DPCG. Les TRCM ne sont pas diffusés par la DSF.

b) Un examen attentif par l'équipe managériale du PAM

Chaque PAM est destinataire de son CREO global et des comptes d'exploitation de chacun de ses CR, avec un comparatif des lignes de dépenses et recettes de l'année n-1. En règle générale, le cadre administratif de pôle (CAP) et le directeur référent font une première analyse du résultat excédentaire ou déficitaire du CREO, ainsi que des évolutions significatives (activité, dépenses, recettes) par rapport à l'année précédente.

³⁰ SCHECHTER F., DELNATTE J-C, décembre 2010, *Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé*, Rapport IGAS, p. 37

L'information faite ensuite aux chefs de CR est différente selon le PAM. Pour certains, une rencontre est organisée avec chaque chef de services pour discuter de leur CREO, lignes par lignes de dépenses et de recettes. Pour d'autres, il s'agit d'une présentation collective lors du comité de pôle.

Quoiqu'il en soit, et aux dires d'un cadre administratif de pôle : « la réception des CREO est attendue par les équipes managériales, particulièrement par les chefs de pôles et de services ». En effet, ces derniers considèrent les CREO comme « leurs budgets personnels » ou « la retranscription de leur exercice professionnel ».

Les chefs de pôle portent particulièrement leur attention :

- au niveau des dépenses : sur les lignes « personnel médical », « personnel non médical » et sur les dépenses médicales (spécialités pharmaceutiques, consommables médicaux, DMI) ;
- au niveau des recettes : sur les lignes de recettes liées à l'activité d'hospitalisation, l'activité externe, les MERRI, les AC, les redevances sur l'activité libérale.

Quant au directeur référent de pôle, il prend connaissance des CREO, mais s'intéresse prioritairement à l'EPRD pour la gestion financière au quotidien du PAM.

2.1.2 Quels impacts sur le pilotage opérationnel ?

a) Un rappel préalable des missions de l'équipe managériale du PAM

Le pilotage opérationnel des pôles est assuré par son praticien responsable nommé règlementairement³¹ par décision du directeur général des HCL, après avis du Président de la Commission Médicale d'Établissement (CME) pour quatre ans. Dans la définition générale de sa fonction, telle que décrite dans sa fiche de poste³² : « en tant que leader médical du pôle, il est le garant de la cohérence de l'organisation du pôle et de sa performance médico-économique ».

Aux HCL, le chef de pôle est assisté d'un directeur référent rattaché hiérarchiquement au directeur du groupement et membre de l'équipe de direction. Il en assure le copilotage³³. A ce titre, il porte conseil, assistance et appui au chef de pôle sur les domaines de gestion qui lui sont délégués dans le cadre du contrat de pôle et réalise entre autres, les études médico-économiques.

Le directeur référent est assisté par l'attaché d'administration du PAM (CAP), agissant sous son autorité hiérarchique³⁴. Il contribue notamment à l'élaboration du budget et du contrat d'objectifs et de moyens avec la direction générale.

³¹ Décret n° 2010-656 du 11 juin 2010 relatif aux pôles d'activité clinique ou médico-technique dans les établissements publics de santé

³² Profil de poste de praticien responsable de pôle d'activité médicale ou médico-technique, HCL

³³ Fiche de poste du directeur référent de pôle d'activité médicale, HCL

³⁴ Profil de poste du cadre administratif de pôle d'activité médicale ou médico-technique, HCL

Le cadre supérieur de santé est également associé à la politique opérationnelle du pôle et collabore à sa gestion économique³⁵.

L'équipe managériale du pôle joue un rôle important dans la mise en œuvre des orientations fondamentales de l'établissement, la contractualisation interne et doit favoriser tout à la fois la qualité de la prise en charge des patients, que le respect des objectifs institutionnels en matière d'efficience, inscrits dans le contrat d'objectifs et de moyens³⁶.

b) Une photographie du résultat financier de l'année n-1

Le compte de résultat analytique représente plutôt un « *rétro-viseur* » pour le pôle, l'intéressant dans l'analyse a posteriori de sa gestion. Il est, en ce sens, tout à fait complémentaire du budget de pôle.³⁷

Compte tenu de la diffusion tardive des CREO (mi-juin de l'année n+ 1), il représente plus un indicateur et une photographie du résultat financier du PAM. Pour l'un des CAP interrogé, l'équipe managériale n'accorde pas une réelle importance à cet outil. En effet, les dépenses et les recettes sont déjà connues grâce aux différents tableaux de bord mis à disposition par les HCL (par exemple, outil intranet QlickView) et le PAM dispose déjà d'une tendance des résultats financiers de l'exercice échu à la fin de l'année concernée.

c) Un outil stratégique d'aide à l'organisation polaire

Le CREO est également perçu comme un outil de pilotage à orientation stratégique du PAM. Un CAP cite, en exemple, la décision de délocaliser une activité clinique au sein du GH Sud consécutivement à l'examen de la ligne des dépenses de logistique « transports » du CREO de son CR.

A chaque nouveau projet, on porte son attention sur les incidences en termes de CREO. L'un des chefs de pôle cite la création d'une unité de surveillance continue qui répondait à deux exigences : l'une fonctionnelle : dans l'intérêt des patients et du parcours de soins et la seconde strictement financière : pour améliorer le résultat du CREO.

³⁵ Profil de poste du cadre supérieur de santé de pôle d'activité médicale ou médico-technique, HCL

³⁶ Contrat d'objectifs et de moyens - Avenant année 2012, HCL

³⁷ SOULIERS M.-P., 2010, *La démarche originale d'appropriation de ces outils par des projets de gestion de pôle au CH de Montélimar*, Mémoire de fin d'études, EHESP, pp. 52-53

d) Un support nécessaire dans le cadre de la négociation des avenants annuels au contrat d'objectifs et de moyens

L'un des chefs de pôle utilise les résultats comparatifs du CREO dans le cadre du projet d'écriture des avenants annuels.

Le contrat d'objectifs et de moyens signé avec les PAM s'inscrit dans la mise en œuvre du projet d'établissement des HCL et fait l'objet d'avenants annuels³⁸. A cette occasion, des objectifs d'efficacité sont assignés aux PAM et font l'objet d'une évaluation. Il s'agit tout aussi bien d'objectifs quantitatifs (en termes d'activité), de recettes T2A, de dépenses de titre 1 (personnel non médical), de dépenses de titre 2 (dépenses médicales et pharmaceutiques) que d'objectifs institutionnels transversaux (codage...).

e) Un outil de business plan pour les études médico-économiques

Le CREO est également considéré comme un outil prospectif qui contribue à l'élaboration de dossiers d'activités nouvelles par exemple, car tous les postes de dépenses et de recettes y figurent. Aux dires de l'un des CAP interrogés : « réfléchir à un projet consiste à réaliser un mini CREO ».

Selon les auteurs du guide « le contrôle de gestion hospitalier »³⁹, l'analyse d'une activité nécessite l'examen des comptes de résultats sur plusieurs années. Trois années sont suffisantes pour obtenir les chiffres adéquats. Il faut s'assurer malgré tout que leur méthodologie n'a pas évolué. C'est la condition sine qua non pour pouvoir utiliser ces informations pluriannuelles.

Cette vision est partagée par le contrôleur de gestion des HCL qui ajoute que, disposer de résultats sur plusieurs années, permet de juger de la dynamique d'un pôle.

f) Une vision sur l'activité du PAM et un langage commun aux gestionnaires et aux acteurs de santé

Ainsi selon un chef de pôle, l'utilisation des CREO est fondamentale et permet d'avoir une vision sur le travail réalisé dans un environnement économique assez complexe.

Les réunions autour du CREO lui permettent d'explicitier son activité : augmentation, diminution, modification, alourdissement ou allègement des pathologies prises en charge qui influent sur les chiffres d'activité et les résultats financiers.

Par ailleurs, elles vont lui permettre de négocier les éléments de son contrat ou de l'avenant annuel : mise en œuvre du projet médical (nouvelles techniques, modification de l'équipe médicale), comme des mesures moins ambitieuses mais indispensables au pôle :

³⁸ Op. cit. note 36

³⁹ JEROME F. et PAIN A., 2013, *Le contrôle de gestion hospitalier*, éditions Infodium, p. 237

réorganisation d'un secrétariat, modification des qualifications au sein de l'équipe paramédicales⁴⁰.

2.1.3 Quels enjeux au niveau de la politique d'intéressement ?

En-dehors de l'indemnité de chef de pôle prévue règlementairement⁴¹, aucune autre modalité n'est envisagée pour récompenser le travail collectif, bien que les résultats financiers obtenus le soient grâce au dynamisme de certaines équipes. Le but de l'intéressement des pôles étant de créer un cercle vertueux de l'amélioration des organisations pour tendre vers plus d'efficience tout en pérennisant la qualité des soins⁴².

a) Les règles de la politique d'intéressement aux HCL

Aux HCL, la politique d'intéressement est directement liée à l'exercice de la délégation de gestion et de la contractualisation et vise à récompenser une performance collective. Elle porte sur :

- l'augmentation de l'activité produite et des recettes générées ;
- l'amélioration de l'efficience et de la qualité ;
- la réalisation du projet d'établissement et notamment du projet médical ;
- tout autre objectif négocié dans chaque contrat individuel de PAM.

Plus que le résultat brut, il s'agit de récompenser un effort et l'atteinte des objectifs contractualisés.

La mise en œuvre de l'intéressement aux HCL date de janvier 2007 et résulte d'une démarche volontaire qui consiste, à travers d'engagements contractuels déclinant le projet d'établissement, à fixer des objectifs annuels aux PAM. Une évaluation annuelle à vocation à apprécier leur degré de réalisation.

Une charte précise les formes de l'intéressement, qu'il soit positif ou négatif et détermine les règles qui s'appliquent aussi bien au niveau quantitatif que qualitatif⁴³.

L'intéressement positif : l'intéressement est mis en place dès lors que les objectifs fixés chaque année au contrat sont atteints. Ils intègrent un résultat prévisionnel (écart entre recettes et dépenses prévisionnelles, amélioration de l'activité) et/ou des réalisations prévues au projet d'établissement (transfert, réorganisation d'activités, etc.). Au niveau quantitatif, lorsque les objectifs sont atteints, l'intéressement correspond à un pourcentage du résultat fixé par la gouvernance annuellement ; le reste revient à la structure HCL.

⁴⁰ MEAH, février 2009, Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôle : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion, p. 107

⁴¹ Arrêté du 11 juin 2010 fixant le montant et les modalités de versement de l'indemnité de fonction des chefs de pôles

⁴² JEROME F. et PAIN A., 2013, *Le contrôle de gestion hospitalier*, éditions Infodivium, p. 311

⁴³ Charte de l'intéressement des PAM aux HCL, janvier 2007

Au niveau qualitatif, l'intéressement peut récompenser l'aboutissement des perspectives inscrites dans le projet d'établissement et notamment dans le projet médical. Il peut s'agir de :

- la démarche qualité ;
- la réorganisation ou la création d'activités ;
- la contribution au rayonnement scientifique des HCL.

L'intéressement positif peut être financé sur des crédits d'exploitation (pour financer des actions non reconductibles, comme par exemple mensualités de remplacements, vacations médicales, actions de formation...) ou sur des crédits d'investissement (en cas d'économies de gestion pérennes sur lesquelles le pôle s'engage).

L'intéressement négatif : dans l'hypothèse d'un non-respect des termes du contrat et en l'absence de circonstances indépendantes de la gouvernance du pôle, des mesures correctives figureront dans les objectifs de l'exercice suivant. Ces mesures sont proposées par le pôle à la direction du groupement ou direction transversale et soumises au directeur général et au président de la CME. Si les objectifs ne sont pas atteints, l'incidence se traduira par un impact négatif sur le plan d'équipement du PAM pour l'année suivante. En-dehors des renouvellements et de contraintes liées à la sécurité des activités, le plan d'équipement du PAM sera réduit.

b) La prise en compte du résultat du CREO pour définir le montant de la prime

Pour calculer les primes d'intéressement, la DPCG prend en compte l'évolution de la marge brute, soit l'écart entre l'évolution des recettes d'hospitalisation (- les aides à la contractualisation) et les dépenses directes (personnel et médicales).

Cette méthode est également utilisée par l'un des deux hôpitaux de la région et a également pour finalité d'encourager la performance économique, sans pour autant pénaliser les PAM qui seraient déficitaires.

L'utilisation de ces primes est diverse et peut contribuer par exemple, à l'acquisition de pompes à perfusion, d'appareil d'échographies.

c) L'intéressement, une motivation des équipes médicales et soignantes parfois source de conflits

Le témoignage d'un cadre soignant de pôle met en exergue l'importance accordée à la prime d'intéressement et la motivation des équipes médicales et soignantes pour optimiser le résultat de leur CREO.

Dans un centre hospitalier rhônalpin, les primes ont pu servir à l'acquisition de mobiliers pour les salles de détente par exemple, ou bien encore à l'achat de matériels médicaux non financés par le budget général de l'établissement.

Cela dit, leur utilisation est parfois sujette à caution et peut soulever des critiques de la part du personnel soignant. Comment expliquer aux équipes d'un pôle qui n'a pas

bénéficié d'une prime et qui a malgré tout œuvré à la prise en charge globale des patients, qu'elles ne profiteront pas de cette manne financière (l'exemple significatif est celui du personnel d'un service des urgences) ?

L'essence même du concept de l'intéressement peut perdre de son sens et aboutir à des situations de casus belli inter-pôles ou inter-secteurs.

C'est la raison pour laquelle, l'idée de consacrer les primes d'intéressement prioritairement à des projets institutionnels à destination des usagers, pourrait éviter ce sentiment d'injustice parfois ressenti par les personnels qui participent collectivement aux efforts d'économies de la collectivité hospitalière.

Au-delà de l'approche stratégique et technique, il faut conserver à l'esprit que le CREO, comme les autres outils de pilotage, ne porte pas une fin en lui. Il vaut seulement s'il déclenche et alimente une dynamique d'apprentissage collectif. En effet, ce support ne sert à rien s'il ne fait pas l'objet d'un suivi et d'une interprétation commune avec la direction. Ainsi, le point de vue des équipes managériales des pôles (chefs de pôles, directeurs référents, cadres administratifs, cadres soignants) est riche d'enseignements pour évaluer la véritable adhésion de la communauté hospitalière.

2.2 Atouts et limites (point de vue des équipes managériales des pôles)

Afin de soutenir le projet d'établissement, mais aussi le développement des PAM, la direction générale des HCL a lancé une mission PAM dès la fin 2009. La lettre de mission au chef de projet stipulait de revoir le dispositif de gouvernance dans son ensemble pour permettre aux pôles de mener à bien leurs projets et de contribuer dans des conditions favorables aux processus institutionnels afin de tirer toute la valeur ajoutée de l'organisation polaire.⁴⁴

Du diagnostic réalisé, il est ressorti différentes pistes pour optimiser le fonctionnement des PAM : vingt-trois axes d'amélioration ont été identifiés sous la forme d'ajustement et d'évolution, en matière de délégation de gestion, de pilotage de l'efficience, de gestion de projets, des relations inter PAM ou bien encore de management. Ainsi, l'équipe managériale constituée jusqu'alors d'un chef de pôle, d'un cadre administratif et d'un cadre soignant de pôle a été renforcée avec la nomination d'un directeur référent, rattaché hiérarchiquement au directeur du groupement et membre de l'équipe de direction et assurant le copilotage du pôle en lien avec le chef médical de pôle.

Les divers entretiens menés avec les membres des équipes managériales des pôles ont permis de mettre en exergue, tout aussi bien les atouts que représente le CREO (2.2.1),

⁴⁴ Séminaire PAM de fin de chantier, 5 octobre 2010, HCL

que ses faiblesses (2.2.2) pour aboutir aux pistes d'amélioration possibles, qu'elles soient techniques ou bien susceptibles de favoriser le dialogue de gestion (2.2.3).

2.2.1 Les atouts reconnus par les équipes managériales des pôles

a) Une présentation lisible pour les néophytes et une réelle comparaison des dépenses et des recettes

Dans leurs conclusions rendues en décembre 2010 sur les pratiques de comptabilité analytique, les rapporteurs de l'IGAS⁴⁵ ont constaté que le compte de résultat était l'outil de CAH le plus répandu dans les établissements de santé, et ce pour plusieurs raisons. La première est que contrairement aux TCCM, dont le principe de construction paraît très théorique, les comptes de résultats sont aisément lisibles par des non-initiés, moyennant un minimum d'explications, dont la mission de l'IGAS a pu vérifier qu'elles avaient généralement été fournies.

L'un des chefs de pôle du GH Sud convient que les CREO sont lisibles et qu'un effort de pédagogie a permis une meilleure compréhension des clés de répartition dans la présentation des dépenses et des recettes. Si l'on se réfère à ses déclarations rapportées dans le mémoire de Benoît RIBOT⁴⁶ : « le chef de pôle avoue ne pas comprendre toutes les subtilités de l'élaboration d'un compte analytique », son point de vue a évolué depuis 2010 et atteste que la lisibilité des CREO s'est améliorée depuis cette date.

Les différents acteurs polaires sont unanimes pour affirmer que le CREO permet une réelle comparaison des dépenses et des recettes, notamment directes, de chacun des CR et du PAM.

b) Un outil fiable d'orientations stratégiques

Le CREO est perçu par un CAP du GH Sud comme un bon outil de pilotage qui permet une véritable orientation stratégique. Il cite en exemple, un transfert d'activité opéré après examen de l'augmentation sensible des dépenses de transport constatées sur le CREO d'un CR rattaché à une unité de l'Hôpital Henry Gabrielle.

Le CREO sert également de base dans un autre pôle pour répartir l'enveloppe de matériel médical des différents services au regard de leur poids budgétaire au sein du PAM.

⁴⁵ SCHECHTER F., DELNATTE J-C, décembre 2010, *Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé*, Rapport IGAS, p. 36

⁴⁶ RIBOT B., 2011, *Le rôle des instruments médico-techniques issus de la T2A : l'analyse du Pôle Urgences de l'Hôpital Lyon Sud*, Mémoire de fin d'études, EHESP, p. 41

c) Une sensibilisation des équipes soignantes aux contraintes économiques

Un cadre soignant de pôle d'un centre hospitalier de la région Rhône-Alpes a souligné la sensibilisation progressive des équipes soignantes aux contraintes économiques et des efforts à consentir, notamment en termes de rationalisation de dépenses. Il s'avère que la présentation commentée des résultats du CREO aux équipes a conduit les personnels à prendre conscience de leur responsabilité individuelle et des conséquences d'un comportement dispendieux, source de gaspillages. L'exemple donné est celui des ASH faisant un usage plus rationnel des produits d'entretien.

2.2.2 Quels sont les points faibles ?

a) Une fiabilité soumise au codage des GHS

La MEAH, dans son guide de février 2009⁴⁷, attire l'attention des décideurs hospitaliers sur un point essentiel pouvant contribuer à une mauvaise interprétation des comptes de résultats analytiques. Elle insiste sur l'importance de la qualité de codage des GHS et du recueil exhaustif de l'activité du pôle.

Le responsable de l'Unité Hospitalière d'Information Médicale (UHIM) du GH Sud, lors d'un entretien, a précisé que les chefs de PAM ou de CR et certains personnels médicaux portent un intérêt croissant aux méthodes de valorisation de leur activité et d'imputations de leurs charges. Ils sont demandeurs de conseils pour mieux coder et ainsi optimiser les recettes liées à leurs activités cliniques.

Lucie LIGIER, secrétaire générale du CHU de Dijon, dans son article paru dans « Finances Hospitalières »⁴⁸, rappelle que le suivi et le contrôle des données d'activité est un impératif pour le pilotage de l'établissement, permettant de fournir mensuellement des informations stratégiques et notamment de veiller à la bonne exécution du suivi des recettes.

Au GH Sud, la présentation des CREO aux chefs de services médicaux est l'occasion de rappeler la nécessité de cotation des actes. L'activité d'hospitalisation MCO est vérifiée par le CAP grâce aux case mix par GHM et par CR mis à disposition sur un espace informatique partagé par la DSF. Il en est de même pour l'activité externe.

⁴⁷ MEAH, février 2009, *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôle : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion*, p. 115

⁴⁸ LIGIER L., TAFFUT P., juillet/août 2012, « Les mutations du contrôle de gestion hospitalier », *Finances Hospitalières*, n° 60, p. 18

b) Un outil non adapté aux changements de périmètres structurels et conjoncturels

Dans son mémoire rédigé en 2010, Benoît RIBOT⁴⁹ fait remarquer que les méthodes de construction de la CAH évoluent chaque année, ce qui rend les comparaisons temporelles difficiles et nécessite un retraitement des comptes par la DPCG. Il rappelle ainsi les nombreuses modifications apportées en 2009 sur les comptes de résultats par rapport à 2008, en vue de faciliter le rapprochement avec les données de l'ENCC. Dans ces conditions, il fut compliqué de comparer les résultats financiers des pôles entre 2008 et 2009.

Ce constat est partagé avec les chefs de pôle qui évoquent par ailleurs les incidences structurelles comme les changements de périmètres de services, les fermetures, ouvertures de lits, départs de personnels médicaux ou bien encore travaux, qui influent directement sur les CREO.

Il en est de même pour les évolutions conjoncturelles ou réglementaires, comme par exemple, la modification des ratios de personnels soignants en réanimation, qui pourrait fragiliser les modes d'organisation et les équilibres financiers des pôles concernés.

Le CREO est jugé comme performant « pointilleux et sensible » au niveau du PAM, mais un chef de pôle est plus circonspect quant à sa fiabilité à l'échelle du CR. En effet, au niveau du CR, les données peuvent être faussées en cas de mutualisation de lits ou d'hospitalisations temporaires de patients dans d'autres services que celui d'origine. Dans ce cas, les dépenses sont affectées arbitrairement à une unité sans être défalquées à la première. Selon lui, le CREO perd de sa performance à l'échelle du CR.

c) Des efforts financiers non pris en compte à l'échelle de l'établissement

Le résultat financier excédentaire du CREO d'un CR n'est pas toujours pris en compte eu égard aux contraintes économiques de l'établissement. Aux HCL, des efforts doivent être consentis par chaque PAM dans le cadre du contrat de retour à l'équilibre signé avec l'ARS. Cette réponse a été faite par un directeur référent de pôle à un chef de service lors d'une réunion organisée en présence de l'AAH de la DSF pour étudier et commenter le CREO 2012 de son CR, alors qu'il sollicitait le recrutement d'un cadre de santé suite à un départ à la retraite.

Selon le contrôleur de gestion des HCL, chaque PAM et chaque CR, qu'ils soient déficitaires ou non, a un « devoir de solidarité » envers l'institution.

⁴⁹ RIBOT B., 2011, *Le rôle des instruments médico-techniques issus de la T2A : l'analyse du Pôle Urgences de l'Hôpital Lyon Sud*, Mémoire de fin d'études, EHESP, p. 41.

d) Un risque de concurrence inter-pôles

Benoît RIBOT, dans son mémoire⁵⁰, explique que la valorisation des prestations inter-pôles, nécessaire pour disposer d'une comptabilité analytique exhaustive, peut conduire à une relation marchande conflictuelle entre les pôles alors qu'elle devrait être collaborative et incitative. Le risque est double de voir, d'une part, la création de filières parallèles pour certaines prestations en-dehors de toute logique institutionnelle, ou, d'autre part, la priorité accordée par chaque pôle à l'atteinte de ses objectifs sans prise en considération du processus complet de soins au niveau des HCL. Cette remarque doit cependant être atténuée par la logique du CREO, qui pallie en partie aux relations marchandes inter-pôles, du fait de la refacturation des prestations à un tarif administré (coût d'objectifs) et non à leur coût réel.

Pour éviter que la performance collective ne se résume à une somme de performances individuelles, les HCL ont édité dès 2005, une charte de bon fonctionnement entre pôles⁵¹ qui formalise les relations entre deux ou plusieurs pôles d'activité. Cette charte rappelle l'interdépendance des pôles, l'obligation d'informer les autres pôles des impacts potentiels de l'évolution de ses activités et de son fonctionnement.

Le non-respect de cette charte peut entraîner des conséquences financières sur les PAM. Pour éviter cette concurrence qui peut parfois être mal vécue entre pôles et ne pas stigmatiser les personnels, la direction d'un centre hospitalier rhônalpin a choisi de ne pas faire de présentation générale des résultats financiers de ses pôles, et ce pour éviter les comparaisons jugées contre-productives. Quel est l'intérêt de pointer les résultats déficitaires d'un PAM prestataire (urgences, bloc opératoire) lors d'une réunion institutionnelle, au risque de blesser les susceptibilités des équipes médicales et soignantes contribuant également au parcours de soins ? Aux HCL, la démarche est contraire et reflète une volonté de transparence, tout en veillant à créer l'émulation nécessaire à la recherche de performance dans un environnement économique contraint.

e) Un instrument non adapté pour les PAM prestataires (urgences, anesthésie-réanimation)

Le CREO n'est pas un outil de gestion adapté aux PAM prestataires médicaux. Ce constat est partagé entre le chef de pôle du PAM urgence et son CAP.

Lors d'un entretien, le CAP explique que l'année précédente, une présentation vulgarisée avait été faite aux différents services du PAM en présence du chef de pôle, du directeur référent et du cadre soignant ainsi que celle des cadres de santé et des médecins. Globalement cette présentation avait suscité l'intérêt des participants, car elle reflétait au

⁵⁰ Op. cit., note 49, p. 53

⁵¹ Charte de bon fonctionnement des pôles est annexée au règlement intérieur commun à tous les PAM des HCL

premier abord, les performances de leurs services. Mais finalement, le CAP considère qu'il s'agissait d'une mauvaise idée et l'initiative s'est révélée contre-productive. Malgré le souci de transparence, le message destiné aux équipes médicales et soignantes s'est révélé « brouillé », alors que les dépenses du PAM avaient diminué, que les recettes avaient augmenté et que les indicateurs d'activité étaient stabilisés.

Le mode de communication des résultats des CREO des CR du PAM urgence consistera désormais à une diffusion via internet avec l'ajout de commentaires explicatifs sur les grandes lignes d'évolution des résultats.

f) Un manque de maîtrise des équipes managériales des pôles sur les charges et recettes indirectes

Dans son rapport de décembre 2010⁵², l'IGAS indique que la seule source de critique ou d'incompréhension du compte de résultat analytique réside dans le traitement des charges indirectes provenant d'unités qui ne génèrent pas de recettes. Selon les rapporteurs, ce constat plaiderait en faveur d'une solution consistant à calculer des prix de cession en coûts préétablis, comme cela se pratique d'ailleurs aux HCL.

Lors de notre entretien, l'un des CAP du GH Sud a fait part d'un certain désarroi devant des données financières non maîtrisables des CREO. Il cite en exemple les lignes de recettes « aide à la contractualisation » ou « permanence des soins hospitaliers » ou bien encore « assurances », sur lesquelles le PAM ne dispose pas de leviers d'action. Certaines dépenses ou recettes indirectes ne peuvent pas être anticipées malgré tous les efforts consentis pour gérer au mieux au quotidien les flux financiers et veiller in fine à la performance du pôle.

2.2.3 Quelles pistes d'amélioration possibles pour une meilleure efficacité ?

a) Privilégier le dialogue avec les responsables de CR et l'interprétation de leurs CREO : vers une approche macro-économique

Comme le suggère la MEAH⁵³, il faut être en mesure de bien expliquer aux médecins dans leurs comptes de résultat ce qui résulte de leur mode de prescription, de leur pratique médicale et ce qui dépend des coûts de production des unités médico-techniques et logistiques.

Ensuite, comme l'a fait remarquer l'un des chefs de pôle questionné, réfléchir à l'échelle des CREO est intéressant, mais l'important est la projection qui est faite à l'échelle des HCL. Il accorde plus d'importance à la vision macro-économique du résultat de son CREO. En effet, la différence de périmètre d'un pôle ainsi que les spécialités traitées

⁵² SCHECHTER F., DELNATTE J-C, décembre 2010, *Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé*, Rapport IGAS, p. 7

⁵³ Op. cit. note 47, p. 115

conduisent à une différence significative des recettes T2A. Il cite en exemple un service de réanimation, qui même déficitaire, permet aux autres entités de réaliser de la chirurgie lourde.

Le directeur de la DSF a également rappelé l'importance de la fixation annuelle de l'Objectif National des Dépenses d'Assurance Maladie (ONDAM) et son influence sur les fluctuations des rémunérations de tel ou tel case mix par GHM et par CR.

La vision macro-économique de l'interprétation des CREO des chefs de pôles des HCL est intéressante et dénote un niveau d'acculturation assez élevé à la démarche polaire, contrairement à l'impression plus mitigée perçue des chefs de pôles des deux centres hospitaliers de la région, aux dires de l'un des contrôleurs de gestion interrogé.

b) Vérifier le suivi des affectations du personnel

Vu le poids des dépenses de personnel médical et non médical dans le budget de fonctionnement des établissements de santé MCO (entre 70 et 75 %), il paraît essentiel que les affectations par UF soient vérifiées régulièrement, afin de renforcer la fiabilité des résultats financiers des CREO.

c) Rendre l'interprétation des résultats plus transparente notamment sur les dépenses et recettes indirectes

Les CAP ont proposé plusieurs pistes susceptibles d'améliorer la lisibilité des résultats des CREO :

- au niveau de la ligne de dépenses des frais financiers et celle des amortissements : les montants inscrits sont nébuleux et aucun détail n'est communiqué aux PAM. Un détail des montants attribués est souhaité.
- au niveau de la ligne de dépenses « autres recettes subsidiaires » : les sommes mentionnées ne sont pas vérifiables. Connaître la nature des recettes mentionnées est également suggéré.

- au niveau de la présentation actuelle : la forme pourrait être revue (avec possibilité d'être exploitée facilement sous tableur Excel). Au lieu d'une présentation par CR, les CREO pourraient être proposés par lignes de dépenses et recettes pour une comparaison plus aisée au sein du PAM, selon le modèle ci-dessous :

DEPENSES	CR36004	CR36005	CR36010	CR36015	.../....	TOTAL
Personnel médical						
Personnel non médical						
Pools remplacement						

Ensuite, l'un des CAP interrogé suggère qu'un interlocuteur de l'équipe managériale des pôles puisse rencontrer la DPCG pour discuter des interrogations ou demander des explications sur la méthodologie ou bien encore les clés de répartition des CREO. Ce temps d'échanges lui paraît primordial pour « faire remonter les informations du terrain ». La diffusion systématique du guide de lecture par la DPCG en même temps que les CREO semble indispensable aux CAP du GH Sud pour accompagner leur lecture, rappeler les grandes lignes méthodologiques suivies et décrire le contenu de chaque ligne de dépense et de recette.

d) Agir sur le calendrier de diffusion

Il ressort des divers entretiens que les équipes managériales des pôles du GH Sud préféreraient une date de diffusion des CREO antérieure à celle du mois de juin de l'année n+1, même si elles reconnaissent que le travail réalisé en amont par la DPCG sur les six groupements est colossal et requiert de nombreux retraitements et contrôles pour aboutir à une version définitive.

Cela étant, la diffusion tardive peut rendre le pilotage opérationnel difficile et ne permet pas de rectifier en début d'année les importantes anomalies constatées en cas d'augmentation sensible d'un poste de dépenses. Les dérapages, sur les consommables médicaux par exemple, ou bien encore sur les dépenses pharmaceutiques, requièrent des recherches détaillées et complexes, et le laps de temps écoulé depuis la fin d'exercice ne facilite pas le travail d'investigations.

De l'entretien, il ressort tout de même, que les cadres du pôle disposent de tableaux de bord (QlickView) permettant le suivi mensuel de tous types de dépenses et ayant pour finalité le signalement des dérives, notamment financières. De plus, la DSF du GH Sud peut communiquer rapidement et échanger sur toutes anomalies constatées.

Ce chapitre a été conçu à l'appui des témoignages des utilisateurs du CREO. Il n'a pas l'ambition d'être exhaustif, mais a seulement pour vocation à recueillir le « ressenti » des équipes managériales sur cet outil, son utilisation et l'appropriation qui en est désormais faite depuis sa première mise en place en 2008.

Il s'avère que cet outil a globalement été adopté par les équipes managériales des pôles du GH Sud, grâce aux efforts de pédagogie initiés par la DPCG relayés par la DSF et la sensibilisation croissante des équipes médicales et soignantes aux contraintes économiques de l'établissement. Il s'agit d'un véritable affectio societatis et le CREO nourrit réellement un langage commun entre les gestionnaires et les acteurs de santé. Pour autant, les imperfections signalées, tout aussi bien sur sa fiabilité financière que sur son adaptation à tous les secteurs de l'hôpital conduisent à envisager toutes perspectives, qu'elles soient locales ou nationales, pour renforcer sa légitimité. Il s'agit de répondre, de manière concomitante, aux enjeux économiques des établissements de santé imposés par le nouveau paradigme financier issu de la mise en œuvre de la T2A, et à la préoccupation constante de préserver la qualité de la prise en charge des malades.

3 Des perspectives institutionnelles pour renforcer sa légitimité

Selon Nicolas ALEXANDRE, dans son article publié dans « Gestions Hospitalières » de décembre 2012⁵⁴, « tenir une CAH est parfois une obligation, jamais une nécessité. La CAH est souvent présentée comme primordiale pour articuler les deux réformes déterminantes que sont la gestion par pôle et la tarification à l'activité. Pourtant, cinquante ans après les premiers travaux, les autorités de tutelle s'inquiètent toujours de son faible déploiement. » L'auteur soutient que ces difficultés s'expliquent moins par des obstacles techniques que par l'incapacité de la CAH à répondre pleinement aux préoccupations des gestionnaires.

Par ailleurs, l'audit qualitatif diligenté par l'IGAS auprès d'une dizaine d'établissements ayant mis en place et utilisant à bon escient la comptabilité analytique⁵⁵, conclut que la mise en œuvre de la CAH a reposé sur un consensus contraint des acteurs et sur des outils stabilisés, bien qu'insuffisamment coordonnés. Il ressort également qu'un renforcement de son déploiement apparaît désormais nécessaire sur la base d'arbitrages rapides et réalistes, à la fois sur les méthodes et sur les moyens.

Fortes de ces constats, la DPCG des HCL et la DSF du GH Sud ont recherché des initiatives susceptibles d'améliorer la lisibilité du CREO, tout en favorisant l'indispensable dialogue de gestion avec les PAM **(3.1)**. En outre, les préconisations envisagées localement sont vouées à être complétées dans le cadre de la réflexion nationale menée par la DGOS avec l'aide de l'ANAP et des ARS, sur le déploiement de la CAH et l'adaptation d'un nouvel instrument destiné à mieux répondre aux attentes des acteurs hospitaliers, qu'ils soient gestionnaires ou bien professionnels médicaux **(3.2)**.

3.1 Des préconisations à l'échelon local pour améliorer sa lisibilité et favoriser le dialogue de gestion

L'ordonnance de 2005 a instauré un partenariat renforcé entre médecins et directeurs au travers de la contractualisation interne. Elle a initié de fait le dialogue de gestion⁵⁶. Cette réforme importante a entraîné des conséquences organisationnelles et managériales majeures dues en partie au phénomène de décentralisation de la gestion au plus près du terrain. Les enjeux des établissements de santé ont alors été de se doter d'outils pour accompagner le projet d'établissement, tout en procédant aux arbitrages nécessaires.

⁵⁴ ALEXANDRE N., décembre 2012, « La comptabilité analytique hospitalière : si peu utile ? », *Gestions Hospitalières*, n° 521, pp. 625-626

⁵⁵ Op. cit, note 52, p. 3

⁵⁶ MEAH, février 2009, *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôle : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion*, p. 103

Pour autant, si l'existence d'outils est un pré-requis pour pouvoir piloter une organisation, leur diffusion doit être accompagnée d'une démarche participative des différents acteurs polaires assortie d'une mise en œuvre d'un dispositif de contrôle de gestion performant fondé sur un processus d'amélioration progressif et continu.

C'est dans cette démarche conceptuelle que s'inscrivent les HCL, puisque depuis la mise en place des premiers CREA, la DPCG n'a cessé de réfléchir à améliorer son processus de production et de validation (3.1.1), tout en mobilisant les autres directions fonctionnelles et particulièrement la DSF, pour renforcer l'utilisation des résultats analytiques dans le pilotage stratégique (3.1.2).

3.1.1 Amélioration du processus de production et de validation : initiative de la DPCG

a) Des échanges itératifs avec la DSF du GH Sud pour optimiser les résultats

En 2013, la procédure de construction des CREO a débuté le 20 décembre 2012 par une réunion de lancement organisée par la DPCG au siège des HCL. Cette rencontre s'adressait aux divers interlocuteurs intervenant dans le process de production et de validation des CREO (DSF et collaborateurs). L'ordre du jour portait sur :

- présentation du calendrier de production et validation des CREO 2012⁵⁷ ;
- présentation des outils d'échanges pour les demandes de corrections de données ;
- présentation des évolutions envisagées pour 2012 ;
- questions diverses.

Les objectifs affichés pour éditer les CREO 2012 étant le renforcement des échanges en amont, la fiabilité des résultats et des délais de production mieux maîtrisés.

En vue d'aboutir à une présentation aux différents pôles mi-juin 2013, des échanges itératifs entre la DPCG et la DSF du GH Sud ont permis tout d'abord, de réaliser les différentes modifications sollicitées au niveau des affectations comptables. Ces corrections ont, par exemple, eu pour vocation de rétablir des affectations entre deux UF d'un même CR.

Ensuite, un contrôle des tables d'UO et de recettes a été effectué en lien avec la DSF.

⁵⁷ Calendrier de production et validation des CREO 2012 en ANNEXE 5

Table d'UO - CREO 2012

Unité d'œuvre	Source
Passages aux urgences non suivis d'hospit (ATU)	BO / GEMA
Passages aux urgences suivis d'hospit	DIM
Consommations de pools	DP des groupements
B de laboratoire	BO / GEMA
ICR	DIM
Actifs brut immobilisés (pour GBIO Méd)	DRFCG
Biberons	Direction de la restauration
Valorisation théorique des transports sanitaires	PTAH / DT Transports
Lactarium	DSF du GHN
Entrées / journées / séances	BO / GEMA
Repas commandés	TB Qlikview
Equivalents boites stérilisés	Direction de la pharmacie

Source : Power point « lancement de campagne des comptes de résultats des PAM 2012 », HCL

Table de recettes - CREO 2012

Fichier recettes	Source
Passages aux urgences (ATU) pour FAU	BO / GEMA
Virements de crédits recherche sur UF hors DT Recherche	DRCI
Brevets pour MERRI-Brevets	DRCI
Points SIGREC pour MERRI-Essais cliniques	DRCI
Point SIGAPS pour MERRI-Publications	DRCI
Etudiants pour MERRI-Etudiants	DAM
Internes pour MERRI-Internat	DAM
PDSH	DAM
Dossiers précaires (CMU, CMUC et AME) pour précarité	SGM
MIG	DRFCG / DCS
FAG	DRFCG / DCS
Activité externe	SGM
Points IVA (pour DAF SSR)	DIM
Euros par CR (pour recettes T2A)	DIM

Source : Power point « lancement de campagne des comptes de résultats des PAM 2012 », HCL

Enfin, la phase de validation définitive des CREO est intervenue après l'envoi d'une version de travail destinée à réaliser les premiers contrôles de cohérence.

Durant la période préparatoire, le nombre important d'échanges de mails avec le directeur de la DSF du GH Sud ou l'AAH témoigne de la volonté de la DPCG de produire des données maîtrisées, enrichies par les observations des gestionnaires financiers ayant une connaissance assez fine des changements de périmètres au sein des diverses unités de de l'établissement.

b) Des mesures concrètes pour améliorer sa lisibilité

D'autres mesures tangibles ont été privilégiées pour permettre une meilleure lisibilité des CREO, comme par exemple en 2009 puis en 2012, l'élaboration d'un guide de lecture (cf. 1.2.1 - la contractualisation et la mise en œuvre des comptes de résultats au GH Sud).

Ce guide a vocation à rappeler les grandes lignes méthodologiques de construction des CREO ainsi que les clés de répartition utilisées.

Extraits du guide de lecture des comptes de résultats analytiques 2012

2. Les dépenses du compte de résultat

2.1. Les dépenses de personnels

▪ **Personnel médical**

Charges en personnel médical directement affectées aux UF du CR

+ Déversement des charges de personnel médical des UF communes de SB ou de PAM le cas échéant.

▪ **Personnel non médical**

Charges en personnel non médical directement affectées aux UF du CR

+ Déversement des charges de personnel non médical des UF communes de SB ou de PAM le cas échéant.

▪ **Pools**

Charges des unités de pool déversées sur la base des consommations déclarées trimestriellement par les directions du personnel. Pour les UF de pools pour lesquelles aucun suivi n'est réalisé, la répartition est faite sur l'ensemble des UF du PAM au prorata de leur nombre d'ETP de personnel non-médical.

3. Les recettes du compte de résultat


3.1. Les recettes de production médicale

▪ **Activité d'hospitalisation MCO (Titre 1 + 2)**

Recettes de l'activité d'hospitalisation MCO. Les recettes de titre 2 liées à l'hospitalisation sont réparties, au prorata des dotations, entre le MCO, le SSR et la PSY. Le montant perçu au titre de l'activité d'hospitalisation MCO (titre 1 + part MCO du titre 2) est alors affectée au différents CR au prorata de la valorisation théorique (€ par CR réalisé par le DIM).

▪ **Spécialités pharmaceutiques payées en sus du GHS**

Recettes de remboursement des spécialités pharmaceutiques payées en sus du GHS. L'enveloppe globale perçue à ce titre par les HCL est répartie sur les différentes unités au prorata des dépenses de spécialités pharmaceutiques facturables en sus pour les unités cliniques et des dépenses résiduelles (après déduction des recettes internes perçues à ce titre) pour les unités médico-techniques.

 Les charges de spécialités pharmaceutiques facturables en sus du GHS des unités médico-techniques faisant l'objet de remboursement dans le processus de facturation interne, des écarts importants peuvent apparaître entre la dépense et la recette. Ces écarts sont compensés par les recettes internes (ligne 51).

Source : « guide de lecture des comptes de résultats analytiques 2012 », HCL

c) Une volonté constante de privilégier le dialogue de gestion au sein des HCL

Pour 2014, la DPCG affiche une volonté de se rapprocher des acteurs du terrain et envisage l'organisation de formations thématiques à destination des divers PAM des groupements pour favoriser les échanges, répondre aux diverses interrogations et continuer ainsi de promouvoir les effets positifs de la CAH et en particulier ceux du CREO.

3.1.2 Renforcement de l'utilisation des résultats dans le pilotage stratégique du GH Sud : initiatives de la DSF

Dans la majorité des établissements audités par l'IGAS⁵⁸, il a été constaté que les conférences de dialogues de gestion se limitaient, pour chaque pôle, à un ou deux rendez-vous par an, et ce, le plus souvent, sur la base du compte de résultat rétrospectif, ou de benchmark renvoyant à des données antérieures.

A l'occasion du séminaire intitulé « Optimisation du fonctionnement des PAM » organisé par les HCL en 2009⁵⁹, une réflexion a ciblé les relations entre les différentes directions fonctionnelles et techniques et les PAM. A cette époque, des expériences positives ont été relevées, comme par exemple les relations entre les PAM et les directions des services financiers, au niveau du partage des informations, de la transmission de données et de leur fonctionnement comme centre de ressources. Quatre ans après ces travaux, quelles sont les pistes qui ont été privilégiées par la DSF pour renforcer l'utilisation des résultats des CREO dans le pilotage stratégique du GH Sud ?

a) Un préalable : le suivi régulier du FICOM

Le découpage du FICOM est un préalable à la mise en œuvre d'une CAH pertinente⁶⁰ et la DSF assure sa mise à jour détaillée en SA, UF, type d'activité, discipline d'équipement, chef de service, responsable d'UF.

Une réunion annuelle est organisée en septembre pour préparer l'édition de l'année suivante (avec créations, suppressions d'UF ou de CR).

Le travail de l'AAH de la DSF dans la mise à jour du FICOM consiste à faire coïncider le découpage en UF avec l'activité réelle de l'établissement, avec les objectifs de répartition des charges (directes et indirectes) fixés par la direction, ainsi qu'avec les recettes. Tout changement opéré sur le FICOM a un impact sur la totalité des rubriques du CREO produit en année n+1 après le retraitement comptable et analytique de la DPCG, aussi

⁵⁸ SCHECHTER F., DELNATTE J-C, décembre 2010, *Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé*, Rapport IGAS, p. 27

⁵⁹ Séminaire PAM de fin de chantier, 5 octobre 2010, HCL

⁶⁰ Op. cit. note 56, p. 23

bien au niveau des charges directes, charges induites que celui des recettes directes ou refacturées.

b) Des efforts constants pour fiabiliser les résultats

Le suivi de l'activité MCO réalisé par la DSF à l'occasion du reporting mensuel conduit l'AAH à initier un dialogue avec les cadres administratifs de pôles ou cadres de santé du service des urgences par exemple, pour argumenter des évolutions du nombre d'entrées ou de séances par rapport aux perspectives et hypothèses fixées en début d'année. De manière concomitante, ce contrôle peut permettre de déceler des séjours longs au Service Accueil des Urgences (SAU) qui ont un impact sur les recettes du CREO du PAM Urgences au niveau de la rubrique « recettes internes ».

Le reporting mensuel consiste également à rapprocher les dépenses de l'activité constatée et à rendre compte mensuellement de la perspective budgétaire du GH Sud en fin d'année, notamment sur les dépenses de titre 2 (dépenses à caractère médical et pharmaceutique), de titre 3 (dépenses hôtelières et générales), des recettes de titre 3 (produits exceptionnels), ainsi que de l'activité MCO des trois PAM. La Direction du Personnel (DP) du site effectue quant à elle le suivi du titre 1 de dépenses. Au cours des différentes opérations de vérification et d'analyse de l'AAH, grâce à l'édition de requêtes détaillées par CR, comptes, UF et produits, il est possible de déceler des anomalies, comme par exemple, l'affectation inappropriée de dépenses sur les UF d'unités communes. Cet examen mensuel, aussi bien sur les comptes de dépenses que de recettes, permet à la DPCG d'éditer en fin d'année des CREO qui soient le plus justes possibles.

Par ailleurs, la mutualisation des moyens conduit l'AAH de la DSF à réfléchir à la traçabilité des dépenses, de manière à pouvoir les retraiter et les affecter aux UF donc au CR concerné, au moment de la procédure de correction. Tel a été le cas dans le cadre de l'utilisation de dispositifs médicaux stockés dans la réserve commune de deux unités (urologie et néphrologie) d'un hôpital de jour qui appartenaient au même PAM et dont les consommations devaient être tracées dans les CREO de deux CR distincts.

Il s'avère toutefois que certaines suggestions peuvent être formulées pour fiabiliser davantage les résultats du CREO, en lien avec les autres directions fonctionnelles :

- renforcer les liens entre la DSF et la DP dans le cadre du suivi des dépenses de personnel non médical ;
- travailler en lien avec la Direction des Affaires Médicales (DAM) et les PAM pour le suivi des effectifs médicaux et favoriser la vérification des affectations.

c) Une application comme outil de business plan

Le CREO sert actuellement de support pour réaliser des études médico-économiques, notamment dans le cadre des projets d'activités nouvelles. Cet outil n'est pas privilégié par l'un des contrôleurs de gestion d'un hôpital de la région qui s'appuie préférentiellement sur les données retraitées du Compte Administratif Retraité (CAR).

L'analyse d'un dossier d'activités nouvelles, en lien avec l'AAH de la DSF, a révélé le caractère utilitaire du CREO. Il permet en effet de disposer d'une tendance générale et en cela, est un véritable point de départ pour le calcul des postes de dépenses et recettes prévisionnelles de toutes activités nouvelles. Ces dossiers sont conçus conformément à la procédure arrêtée par les HCL⁶¹, qui se résume en une déclinaison budgétaire du plan d'action des pôles pour l'exercice n+1. Une synthèse des plans d'actions « efficience » est réalisée par chaque groupement avant d'être transmise pour proposition à la DPCG. Le directeur du GH Sud a transmis cinq dossiers de ce type à la direction générale fin septembre 2013. Les crédits octroyés par les HCL sur les titres de dépenses et recettes délégués au GH Sud seront connus début 2014.

Etudier un dossier d'activités nouvelles consiste en premier lieu à rechercher la marge financière dégagée, tout en envisageant, au regard des enjeux institutionnels et ceux de santé publique, la « viabilité » économique d'un projet. Pour ce faire, l'AAH de la DSF et son équipe réalisent une recherche détaillée par lignes de dépenses et recettes.

Le CREO de l'année antérieure peut servir de base pour certains comptes de titre 2, après requêtes sur Business Object (BO) par CR ou UF, selon le degré de précision nécessaire. Pour les dépenses directes de titre 3, la procédure est complétée par l'examen des lignes de comptes gérées par la Direction des Services Economiques (DSE). En ce qui concerne les dépenses indirectes de titre 3 (exemple : affranchissements, élimination des déchets...), elles sont évaluées pour déterminer un coût financier à la journée.

Les prévisions de recettes de titre 1 sont généralement axées sur la base des GHS et du nombre de journées prévisionnelles.

En définitive, le CREO est un réel support de business plan qui, s'il est examiné sur plusieurs années, permet d'appréhender les enjeux économiques que pourrait générer la mise en oeuvre d'activités nouvelles.

d) Avec une intention de stimuler le dialogue de gestion avec les PAM du GH Sud

En complément des échanges ponctuels avec les CAP du GH Sud, le directeur ou bien l'AAH de la DSF répondent favorablement aux sollicitations des responsables de PAM

⁶¹ Procédure d'efficience 2011-2013 des PAM, HCL

pour commenter et expliciter les CREO de leurs secteurs. Cette participation nécessite un travail approfondi d'analyses sur le résultat du CREO concerné :

- examen préalable du FICOM pour cibler les CR et UF ;
- vérification des lignes de dépenses médicales ou de toutes rubriques ayant enregistré une évolution importante par rapport à l'année n-1 ;
- vérification des lignes de recettes et des case mix par GHM et par CR ;
- vérification de l'activité : nombre entrées, journées, DMS et TO.

Pouvoir prendre part à ces rencontres m'a permis d'en observer les avantages, tout aussi bien pour la DSF que pour les professionnels médicaux présents.

Tout d'abord, les échanges directs contribuent à obtenir des informations techniques pour les médecins sur certaines lignes de dépenses ou de recettes. On peut citer par exemple : des éclaircissements sur l'augmentation des recettes T2A malgré des diminutions du nombre d'entrées, ou bien sur la répartition des crédits accordés au titre des MERRI. Ensuite, le personnel médical a l'occasion d'évoquer des sujets relatifs à la prise en charge des patients (évolution des pratiques cliniques, dispositifs médicaux, nouvelles thérapies) et des problèmes organisationnels. De ce fait, la DSF acquiert des informations susceptibles de privilégier son pilotage stratégique, comme par exemple, l'annonce faite par un praticien référent au niveau national de l'octroi de crédits supplémentaires au titre des MIG pour l'année suivante.

Nonobstant les différents types d'échanges existant d'ores et déjà entre la DSF et les PAM pour expliciter, tout aussi bien la méthodologie que les résultats du CREO, des pistes d'utilisation commune pourraient être définies, avec par exemple, l'envoi aux différents PAM de fiches-navette⁶², qui permettraient de recueillir une analyse de leurs résultats de fin d'année. Ces supports pourraient également faciliter les réflexions sur les pistes d'amélioration ou d'économies possibles, en cohérence avec les contrats de pôles. Ensuite, l'examen des CREO par les PAM pourrait déboucher sur une rencontre avec la DSF, pour discuter, chiffrer et instruire leurs propositions d'activités nouvelles, avant d'être soumises à l'avis du comité de gouvernance locale. Cette initiative contribuerait en définitive à partager une vision commune avec les PAM, à évaluer les impacts économiques des nouveaux projets pour anticiper les orientations stratégiques du GH Sud.

La mise en œuvre de ces préconisations offrirait à la DSF l'opportunité de renforcer son niveau de dialogue de gestion avec les PAM du GH Sud, en centralisant le plus tôt possible l'ensemble des projets d'activités nouvelles, de manière à en permettre une instruction homogène et cohérente. La DSF deviendrait alors un interlocuteur privilégié et un véritable centre de ressources.

⁶² Fiche-navette DSF-PAM : CREO 2012 en ANNEXE 6

Au-delà de l'intention de la DPCG et de la DSF du GH Sud d'améliorer la lisibilité du CREO et de favoriser ainsi le dialogue de gestion dans l'établissement, il existe une volonté tout aussi déterminée au niveau national dans le cadre du dispositif de déploiement de la CAH.

3.2 Une réflexion nationale dans le cadre du déploiement de la comptabilité analytique hospitalière

L'IGAS suite à son rapport de décembre 2010 a conclu qu'un renforcement du déploiement de la CAH apparaissait nécessaire. Plus récemment, la mission d'évaluation et de contrôle de la sécurité sociale de la Commission des Affaires Sociales du Sénat, dans son rapport d'information du 25 juillet 2012⁶³, a insisté sur la nécessité de « poursuivre de manière plus volontariste, le déploiement de la comptabilité analytique dans les établissements ».

Dans cet esprit et afin de pouvoir entériner cette volonté affichée par les pouvoirs publics, l'IGAS a émis un certain nombre de recommandations⁶⁴ en ce sens. L'une porte sur la reconstitution d'un tronc commun (recommandation n° 15) (3.2.1) et une autre traite de la création d'une mission régionale d'appui au déploiement de la CAH pour accompagner les établissements dans la définition des étapes, des outils, des méthodes et les conseiller sur les modes de communication interne (recommandation n° 4) (3.2.2).

3.2.1 Dispositif régional de déploiement de comptabilité analytique hospitalière avec proposition de mise en place du TAC (tronc analytique commun)

a) Une aide à la production du TAC avec l'appui de l'ANAP

L'instruction de la DGOS du 18 mars 2013⁶⁵ détaille le dispositif de déploiement de la comptabilité analytique des établissements de santé, suite à un important travail d'harmonisation des méthodologies existantes depuis 2010. Elle propose la production d'un TAC pour l'ensemble des établissements de santé⁶⁶. Le TAC a, avant tout, pour but de faire converger l'ensemble des comptabilités analytiques et de simplifier les outils. Il se compose⁶⁷ :

⁶³ LE MENN J., MILON A., 25 juillet 2012, *Refonder la tarification hospitalière au service du patient*, rapport d'information n° 703 du Sénat, p. 3

⁶⁴ SCHECHTER F., DELNATTE J-C, décembre 2010, *Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé*, Rapport IGAS, p. 45

⁶⁵ Instruction n° DGOS/PF1/2013/104 du 18 mars 2013 relative à l'accompagnement du déploiement de la comptabilité analytique hospitalière des établissements de santé

⁶⁶ BULLETIN OFFICIEL n° 2011/9 bis Fascicule spécial, 2012, *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière*, 152 p.

⁶⁷ DELNATTE J.-C., novembre 2011, « La nouvelle méthodologie de comptabilité analytique hospitalière », *Finances Hospitalières*, n° 52, p. 16

- d'un découpage analytique couvrant toutes les activités de l'établissement ;
- du plan comptable simplifié harmonisé qui définit les affectations directes des comptes de la comptabilité générale sur les SA de l'arbre analytique pour cerner tous les secteurs d'activité ;
- des règles d'affectation des charges et des recettes de titre 3 ;
- du tableau analytique commun qui se décline pour les comptes de résultat : principal et annexes.

Ce projet repose sur la constitution et l'animation par les ARS d'un réseau de professionnels hospitaliers autour de l'analyse et du contrôle de gestion. Durant les douze premiers mois de sa mise en œuvre, l'ANAP apporte un appui opérationnel, technique et méthodologique. Le réseau de professionnels mis en place dans chaque région est constitué d'établissements volontaires qui s'organisent en comité régional de l'analyse et du contrôle de gestion. Le dispositif consiste à créer une dynamique territoriale qui assure la montée en compétence et en expertise de tous les établissements de santé, dans le domaine de la CAH et plus largement du contrôle de gestion.

L'ANAP met des fiches techniques à disposition des établissements et des supports Excel d'aide à la production du TAC et du retraitement comptable des établissements de santé.

L'ambition et les enjeux de ce dispositif étant d'amener les établissements à franchir le seuil qualitatif important dans la mise en œuvre de la CAH, de donner des leviers d'actions pour accélérer leur redressement financier et promouvoir le dialogue de gestion sur des bases fiables et partagées.

b) L'avancement du dispositif en région Rhône-Alpes

Au niveau de la région Rhône-Alpes, et selon les informations communiquées par le chef de projet « Comptabilité Analytique Hospitalière » du Pôle Pilotes de Transformation de l'ANAP, le diagnostic est en cours pour identifier le niveau de maturité des établissements, désigner les référents et prévoir les besoins d'accompagnement pour les structures nécessitant un appui. Cette phase diagnostic devrait être terminée en décembre 2013.

Les contrôleurs de gestion rencontrés des deux établissements de santé rhônalpins sont très favorables à cette initiative, qu'ils jugent propice à promouvoir les échanges entre professionnels. Ils soulignent également l'opportunité de mutualisation des expériences pour optimiser l'utilisation et la fiabilité des outils de pilotage interne et en harmoniser les pratiques.

En ce qui concerne les autres régions françaises, un tiers des ARS ont formalisé leur plan d'action et sont en cours de déploiement, alors que plus de la moitié sont en phase de diagnostic et d'élaboration de leur plan régional de déploiement.

3.2.2 Remplacement en 2014 du guide de comptabilité analytique de la MEAH par un nouveau support non normatif

a) Une volonté de la DGOS de publier un nouveau support de CAH

La DGOS a également la volonté de réactualiser le document de la MEAH de 2009 et de proposer un nouveau support, après la publication de son guide méthodologique de CAH en janvier 2012⁶⁸.

Selon le chef de projet de comptabilité analytique hospitalière de l'ANAP, ce « guide des outils du contrôle de gestion à l'hôpital » sera rédigé sous forme de fiches et comportera deux tomes : l'un traitant des supports (dont le compte de résultat analytique) et le second sera destiné à les positionner dans le cadre de l'animation du dialogue de gestion. En effet, depuis 2009, les établissements de santé se sont largement emparés des outils de pilotage interne pour accompagner le processus d'organisation de la performance des établissements de santé et ont pu en expérimenter les forces comme les limites (cf. 2.2 atout et limites - point de vue des équipes managériales des pôles).

b) Un appui opérationnel, technique et méthodologique de l'ANAP

Divers groupes de travail ont été constitués sous l'égide de l'ANAP (par exemple : groupe dialogue de gestion) pour réfléchir à la rédaction des fiches techniques. Ces groupes étant composés principalement de directeurs des services financiers, contrôleurs de gestion (exerçant en établissements de santé ou en ARS), médecins DIM, ingénieurs en organisation. Le contrôleur de gestion des HCL a pris part aux divers travaux du Cercle de Performance-Contrôle de Gestion et Comptabilité Analytique et a ainsi eu l'occasion d'argumenter sur l'intérêt de la méthode de construction par coût d'objectifs adoptée depuis 2010. Par ailleurs, l'EHESP serait également associée au travail de relecture de ces deux documents avant leur publication prévue en juin 2014.

c) Les principales modifications apportées sur le compte de résultat analytique

Les principaux instruments de pilotage interne, tableaux de bord, CREA, CREO, TCCM ont été évalués par la communauté « métier » en comptabilité analytique et en contrôle de gestion pour donner lieu à des versions plus appropriées, apportant des réponses méthodologiques adaptées aux difficultés rencontrées par les gestionnaires. Une attention particulière a été portée au TCCM et une nouvelle forme, actuellement en test, sera proposée dans le nouveau guide 2014, afin qu'il coïncide au mieux au principe de construction du CREA.

⁶⁸ Op. cit., note 56

Pour ce qui est du CREA, qui est l'outil le plus utilisé par les contrôleurs de gestion hospitaliers, son application sera étendue aux unités techniques, logistiques et médico-techniques et deviendra « le compte de résultat d'exploitation » des pôles. La notion de « marge contributive » (sur coûts maîtrisables par les PAM) sera intégrée et fera l'objet d'une contractualisation avec la direction.

Cette nouvelle version permettra de répondre aux attentes des acteurs hospitaliers en proposant un suivi infra annuel. Les établissements seront libres d'opter pour une facturation des charges indirectes au coût réel ou au coût constaté.

Comme l'a précisé le contrôleur de gestion des HCL, l'idée n'est pas d'élaborer un guide de production normatif des comptes de résultat, mais l'objectif poursuivi est plutôt de permettre à chaque établissement d'adapter cet instrument et de se l'approprier, pour qu'il réponde précisément à ses divers enjeux de benchmark interne.

Conclusion

De la recherche bibliographique, complétée par la démarche d'entretiens auprès des différents acteurs hospitaliers, il ressort que le compte de résultat analytique est réellement reconnu par les établissements de santé pour rendre compte de la performance économique d'un pôle et de sa contribution au résultat financier de l'établissement.

Ensuite, les efforts pédagogiques de la DPCG des HCL répondent pleinement à la réflexion nationale initiée dans le cadre du déploiement de la CAH. Le nouveau projet d'établissement des HCL « Horizon 2017 » réaffirme aussi une volonté institutionnelle de poursuivre le développement des outils de gestion et de pilotage interne. De plus, l'implication du contrôleur de gestion dans les projets régionaux et l'élaboration du nouveau guide de CAH témoigne également de cet engagement dans un pilotage médico-économique partagé.

En outre, au cours de mon stage professionnel, j'ai pu observer que les différentes missions de l'AAH de la DSF avaient un impact important sur les comptes de résultats des pôles. Qu'il s'agisse du suivi régulier de l'activité, du FICOM, de l'opération de reporting mensuel ou bien encore de l'affectation des dépenses et des recettes. La phase préparatoire du CREO en lien avec la DPCG, comme les échanges réguliers et rencontres qui accompagnent sa diffusion contribuent à une présentation annuelle maîtrisée aux PAM.

Néanmoins, tout système étant perfectible, des préconisations ont été faites pour fiabiliser davantage les résultats des CREO au niveau des dépenses de personnel.

Ensuite, d'autres idées, plus axées sur le renforcement du dialogue de gestion dans l'établissement, contribueraient à affirmer la collaboration entre la DSF et les équipes managériales des PAM. Citons par exemple, l'analyse commune des CREO, l'instruction des dossiers d'activités nouvelles pour en évaluer ensemble les impacts économiques et anticiper ainsi les orientations stratégiques du GH Sud. La DSF du GH Sud pourrait alors confirmer sa position d'interlocuteur privilégié des PAM, tout en restant le relais incontournable de la DPCG.

Quant à l'approche pragmatique du CREO, ce mémoire ne se veut pas être un vade-mecum et n'a pas l'ambition de présenter de manière exhaustive tous ses avantages et ses inconvénients. Ceci dit, il ressort des différents témoignages, que même si sa présentation est lisible pour les néophytes et permet réellement une comparaison des dépenses et recettes du pôle, certaines réserves peuvent être formulées à son

encontre. La critique principale concerne le manque de transparence et de maîtrise sur les dépenses et recettes indirectes, ainsi que sa diffusion tardive aux PAM. L'outil est également difficilement adaptable aux changements de périmètres structurels ou conjoncturels.

Malgré cela, le degré d'acculturation à l'organisation polaire des professionnels administratifs, médicaux et soignants du GH Sud m'a semblé élevé et les responsables de pôles interrogés adhèrent à la notion d'efficacité, sans toutefois perdre de vue la qualité de la prise en charge. Ce niveau d'adhésion de la communauté médicale m'a paru moins prégnant dans les deux établissements de santé rhônalpins.

Cette impression se confirme à la lecture des résultats d'une contre-enquête sur l'organisation en pôle diligentée par cinq intersyndicales de praticiens hospitaliers⁶⁹, en parallèle à l'enquête officielle confiée aux conférences de présidents de CME et de directeurs hospitaliers sur demande de la Ministre des Affaires Sociales et de la Santé. Il en ressort que les praticiens hospitaliers manifestent peu d'intérêt pour les pôles : 61 % des répondants considèrent ainsi que les pôles accentuent la pression économique et 83 % les rendent responsables d'une augmentation du fonctionnement bureaucratique de l'hôpital. Dès lors, les répondants estiment à 66 % que les pôles devraient être facultatifs. Les résultats de l'enquête officielle attendus en novembre 2013 permettront de confronter les points de vue. Le devenir de l'organisation polaire, des outils de pilotage destinés aux pôles et en particulier du compte de résultat analytique serait-il alors compromis ?

In fine, cette immersion au sein d'un service financier m'a permis d'acquérir des notions de comptabilité analytique qui me seront très précieuses lors de ma prise de poste en tant que CAP en janvier prochain. Parmi l'ensemble des connaissances acquises sur le CREO durant mon stage, et au terme de ma démarche diagnostique, je retiendrai deux concepts majeurs. Tout d'abord, les adaptations prévues dans le prochain guide de comptabilité analytique sont de nature à le rendre plus pertinent aux yeux des équipes médicales et soignantes, dans la mesure où une importance toute particulière sera conférée à la notion de coûts maîtrisables par le PAM.

Enfin, j'ai retenu un point essentiel de mes investigations : le résultat financier d'un PAM, même s'il permet d'avoir une vision médico-économique d'un secteur d'activité, doit préférentiellement être analysé sous un angle macro-économique et non à la seule échelle restreinte du PAM ou du CR.

A bien des égards et forte de ces enseignements, j'ai une certaine hâte à exercer les fonctions de CAP pour pouvoir vérifier mes allégations et finalement « récolter sur le terrain, les fruits de ma démarche ».

⁶⁹ Dépêche Hospimédia du 16 octobre 2013

Bibliographie

Textes réglementaires

Loi n° 91-748 du 31 juillet 1991 portant réforme hospitalière

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° 96-345 du 24 avril 1996 relative à la maîtrise médicalisée des dépenses de soins

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° 2010-656 du 11 juin 2010 relatif aux pôles d'activité clinique ou médico-technique dans les établissements de santé

Circulaire n° DH/AF/AF3 n° 97-304 du 21 avril 1997 relative à la contractualisation interne dans les établissements publics de santé

Circulaire n° DHOS/F4/F2/2009/161 du 12 juin 2009 relative au retraitement comptable 2008 des établissements de santé antérieurement sous dotation globale

Article R. 6145-7 du code de la santé publique

Arrêté du 11 juin 2010 fixant le montant et les modalités de versement de l'indemnité de fonction des chefs de pôle

Arrêté du 8 juin 2012 relatif au retraitement des données comptables de l'exercice 2011 des établissements de santé

Instruction n° DGOS/PF1/2013/104 du 18 mars 2013 relative à l'accompagnement du déploiement de la comptabilité analytique hospitalière des établissements de santé

Plan Hôpital 2007 (série de mesures annoncées le 4 septembre 2003 en vue de moderniser l'offre de soins avec la tarification à l'activité, visant à lier les moyens d'un établissement à son activité)

Ouvrages généraux sur le contrôle de gestion

GRANDGUILLOT F. et B., 2011, *L'essentiel du contrôle de gestion*, édition Gualino, 136 p.

JEROME F. et PAIN A., 2013, *Le contrôle de gestion hospitalier*, éditions Infodium, 321 p.

Rapports et ouvrages spécialisés sur l'hôpital et la comptabilité analytique hospitalière

SCHECHTER F., DELNATTE J-C, décembre 2010, *Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé*, Rapport IGAS, 58 p.

MEAH, février 2009, *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôle : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion*, 141 p.

BULLETIN OFFICIEL n° 2011/9 bis Fascicule spécial, 2012, *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière*, 152 p.

NOBRE T. LAMBERT P., *Le management de pôles à l'hôpital : regards croisés, enjeux et défis*, 2012, éditions Dunod, 256 p.

LE MENN J., MILON A., 25 juillet 2012, *Refonder la tarification hospitalière au service du patient*, rapport d'information n° 703 du Sénat, 5 p.

Mémoires EHESP

ALEXANDRE N., 2012, *Utilités et difficultés de mise en œuvre de la comptabilité analytique hospitalière - revenir aux fondamentaux*, Mémoire de fin d'études, EHESP, 76 p.

GENSUL V., 2012, *Aspects financiers et comptables, obstacles ou atouts de la construction d'un groupement de coopération sanitaire ?* Mémoire de fin d'études, EHESP, 44 p.

GIGANON C., 2012, *Intégration des méthodes de gestion au sein des pôles hospitaliers : l'exemple de la création du contrat de pôle médicoteknique au Centre Hospitalier Jacques Lacarin de Vichy*, Mémoire de fin d'études, EHESP, 46 p.

RIBOT B., 2011, *Le rôle des instruments médico-techniques issus de la T2A : l'analyse du Pôle Urgences de l'Hôpital Lyon Sud*, Mémoire de fin d'études, EHESP, 56 p.

SOULIERS M.-P., 2010, *La démarche originale d'appropriation de ces outils par des projets de gestion de pôle au CH de Montélimar*, Mémoire de fin d'études, EHESP, 64 p.

Articles de presse spécialisés

ALEXANDRE N., décembre 2012, « La comptabilité analytique hospitalière : si peu utile ? », *Gestions Hospitalières*, n° 521, pp. 625-626

BEDOUCHA V., janvier 2011, « Le compte de résultat normatif, une tentative de réconciliation des outils de gestion interne et de parangonnage », *Finances Hospitalières*, n° 43, pp. 11-18

DELNATTE J.-C., novembre 2011, « La nouvelle méthodologie de comptabilité analytique hospitalière », *Finances Hospitalières*, n° 52, pp. 11-20

GUICHETEAU J., MAESTRE-LEFEVRE A., octobre 2008, « Passeport pour l'efficacité. Le compte de résultat analytique. Un outil de gestion de pôle », *Gestions Hospitalières*, n° 479, pp. 577-584

LIGIER L., TAFFUT P., juillet/août 2012, « Les mutations du contrôle de gestion hospitalier », *Finances Hospitalières*, n° 60, pp. 18-20

MARESCAUX C., SERRE O., décembre 2011, « Contrôle de gestion en psychiatrie : outils et enjeux », *Finances Hospitalières*, n° 53, pp. 9-14

MATTREY B., mai 2013, « Accompagnement au déploiement de la comptabilité analytique hospitalières », *Finances Hospitalières*, n° 69, pp. 19-20

PEYRET Ph., avril 2009, « La comptabilité analytique par pôles », *Finances Hospitalières*, n° 24, pp. 15-23

VICAIRE P., novembre 2012, « Un modèle de CREA médico-technique », *Finances Hospitalières*, n° 63, pp. 11-15

Sites internet

<http://www.anap.fr/>

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

<http://www.chu-lyon.fr/web/>

<http://finances-hospitalieres.fr/print.asp?6797487EB16EAF>

www.sante.gouv.fr

<http://www.sante.gouv.fr/la-direction-generale-de-l-offre-de-soins.html>

<http://www.senat.fr/>

http://fr.wikipedia.org/wiki/Wikip%C3%A9dia:Accueil_principal

Liste des annexes

- ANNEXE 1** Liste des personnes interrogées
- ANNEXE 2** Grille d'analyse des entretiens
- ANNEXE 3** Exemple de CREO 2012
- ANNEXE 4** Schéma en cascade
- ANNEXE 5** Calendrier de production et validation des CREO 2012
- ANNEXE 6** Fiche-navette DSF-PAM : CREO 2012

ANNEXE 1

Liste des personnes interrogées

Rencontres (avec grilles d'entretien)

Etablissements/organismes	Fonctions	Dates entretien
HCL - DPCG	Contrôleur de gestion (1)	Jeudi 4 juillet à 9h30 Mercredi 9 octobre à 9h
GH Sud - PAM	Cadres administratifs de pôles (2)	Lundi 8 juillet à 10h Jeudi 11 juillet à 14h
	Directeur référent de pôles (1)	Lundi 8 juillet à 10h
	PU-PH chef de pôles (2)	Jeudi 11 juillet à 11h30 Lundi 22 juillet à 16h30
GH Sud - UHSI	Médecins DIM (2)	Jeudi 11 juillet à 15h30
CH de Roanne	Contrôleur de gestion (1)	Vendredi 27 septembre à 10h
CH de Villefranche-sur-Saône	Contrôleur de gestion (1)	Lundi 30 septembre à 9h30

Echanges téléphoniques (avec grilles d'entretien)

Etablissements/organismes	Fonctions	Dates entretien
ANAP	Chef de projet « comptabilité analytique hospitalière »	Jeudi 10 octobre à 14h30
EHESP (Institut du Management)	Enseignant honoraire en gestion hospitalière	Mercredi 18 septembre à 11h
CH de Villefranche-sur-Saône	Cadre administratif de pôle (FF)	Mardi 1 ^{er} octobre à 9h

GRILLE D'ANALYSE DES ENTRETIENS**Avec cadres administratifs de pôles du GH Sud**

Thème	Interlocuteur 1	Interlocuteur 2
Utilisation du compte de résultat analytique modalités et liens avec les autres outils de gestion	<p><u>Au niveau des dépenses :</u> -Les dépenses de consommables médicaux, pharmacie sont suivies régulièrement par le CAP grâce aux tableaux de bord. -Le suivi des dépenses de personnel médical est plus compliqué, particulièrement au niveau des permanences des soins imputées au PAM. -Les affectations par UF des personnels médicaux du PAM ne sont pas réalisées mensuellement par la DAM du siège. Au niveau du personnel non médical, une mise à jour des affectations est réalisée 3 fois par an par la DP du GH Sud.</p>	<p><u>Au niveau des dépenses :</u> -Les dépenses de consommables médicaux, pharmacie sont suivies régulièrement par le CAP grâce aux tableaux de bord. -Le suivi des dépenses de personnel médical est plus compliqué, particulièrement au niveau des permanences des soins imputées au PAM. -Les affectations par UF des personnels médicaux du PAM ne sont pas réalisées mensuellement par la DAM du siège. Au niveau du personnel non médical, une mise à jour des affectations est réalisée 3 fois par an par la DP du GH Sud.</p>
	<p><u>Au niveau des recettes :</u> -La présentation des CREO aux chefs de services est l'occasion de rappeler la nécessité de cotation des actes. L'activité d'hospitalisation MCO est vérifiée par le CAP grâce aux case mix/GHM et/CR diffusés par la DSF. L'activité externe est vérifiée à l'aide des tableaux de bord du PAM. -Aucune information n'est donnée au PAM sur les recettes d'activité libérale.</p>	<p><u>Au niveau des recettes :</u> -La présentation des CREO aux chefs de services est l'occasion de rappeler la nécessité de cotation des actes. L'activité d'hospitalisation MCO est vérifiée par le CAP grâce aux case mix/GHM et/CR diffusés par la DSF. L'activité externe est vérifiée à l'aide des tableaux de bord du PAM. -Aucune information n'est donnée au PAM sur les recettes d'activité libérale.</p>
fréquence d'utilisation et diffusion aux différents acteurs	<p>-Dès réception du CREO, le CAP effectue une première analyse et discute des grandes tendances avec le directeur référent. - Des rencontres ont lieu avec les chefs de services pour discuter de leurs CREO, lignes par lignes de dépenses et de recettes.</p>	<p>-Dès réception du CREO, le CAP effectue une première analyse et en discute des grandes tendances avec le directeur référent. -En 2012 : présentation a été faite aux différents services du PAM en présence du chef de pôle, du directeur référent et du cadre soignant, avec participation des cadres de santé et des médecins. -En 2013 : diffusion par mail sera privilégiée avec explications aux chefs de CR et cadres de santé sur les raisons des résultats déficitaires et évolutions.</p>
utilisation conjointe du TRCM	-Aucune connaissance des TRCM qui ne sont pas transmis par la DSF.	-Aucune connaissance des TRCM qui ne sont pas transmis par la DSF.

Thème	Interlocuteur 1	Interlocuteur 2
Impacts sur le pilotage opérationnel du pôle	<p>-Le CREO est un outil de pilotage qui permet une orientation stratégique du PAM : ex. : l'examen d'évolution importante d'une ligne de dépense sur un CR a contribué après analyse, à transférer cette activité pour en réduire le coût.</p> <p>-Le CREO est également utilisé, à titre indicatif, pour calculer l'enveloppe du matériel médical des différents services du PAM, au regard de leur poids budgétaire.</p> <p>-Les médecins sont très intéressés par l'examen des CREO qu'ils considèrent comme « leurs budgets personnels ».</p>	<p>- Le CREO est plus un indicateur et une photographie du résultat financier du PAM. Le staff du pôle n'accorde pas une réelle importance à ce support car le CAP connaît déjà la tendance des résultats financiers de l'exercice échu, grâce aux divers tableaux de bord.</p>
Délégation de gestion et politique d'intéressement		<p>-Pas de délégation de gestion aux CAP au niveau du personnel médical, sauf à vérifier la bonne affectation sur UF.</p> <p>-Prime d'intéressement calculée suivant taux de marge financière des CREO et non exclusivement sur résultat.</p>
Points forts du CREO et de la méthodologie utilisée par les HCL		<p>-Le CREO est un bon outil pour comparer l'évolution des dépenses et des recettes d'une année sur l'autre.</p> <p>- Le CREO est un outil prospectif qui sert de base à l'étude des dossiers d'activités nouvelles : réfléchir à un projet consiste à faire un « mini-CREO » pour cerner tous les postes de dépenses et recettes.</p>
Points faibles du CREO et de la méthodologie utilisée par les HCL	<p>-Difficultés de compréhension des facturations internes et manque de lisibilité sur les lignes de dépenses ou recettes : frais financiers et amortissements, personnel médical, recettes subsidiaires.</p>	<p>-Le CREO n'est pas adapté à un PAM urgences qui est prestataire de services des autres unités cliniques du GH Sud. Les recettes sont minimales par rapport aux dépenses. Malgré l'augmentation d'activité du PAM, une DMS en baisse et des TO importants, le résultat financier est déficitaire. Malgré le souci de transparence de l'équipe managériale du PAM, l'information doit être communiquée avec prudence aux chefs de CR, car elle ne reflète pas la réalité en termes d'activité.</p> <p>-Inconnues subsistent dans les clés de répartition employées par la DPCG et certaines dépenses ou recettes indirectes ne peuvent pas être anticipées par le CAP.</p>
Pistes d'amélioration du dispositif des HCL	<p>-Présentation des CREO à revoir : les communiquer sous EXCEL pour faciliter l'exploitation par les CAP ; les éditer par CR et lignes de dépenses et recettes pour une comparaison plus aisée au sein du PAM.</p> <p>-Souhait du CAP de rencontrer la DPCG pour l'interroger directement ou demander des explications sur la méthodologie ou les clés de répartition.</p>	<p>-Disposer systématiquement du guide de lecture élaboré par la DPCG et diffusé par la DSF. Ce guide pourrait ensuite être communiqué aux responsables de CR.</p> <p>-Souhait du CAP de rencontrer la DPCG pour évoquer les problèmes de lisibilité, mais convient qu'une démarche serait difficile du fait du nombre de PAM des HCL.</p>

Avec FF cadre administratif de pôle d'un CH

Thème	Interlocuteur
<p>Utilisation du compte de résultat analytique</p> <p>modalités et liens avec les autres outils de gestion</p>	<p><u>Au niveau des dépenses</u> : Les dépenses de personnel non médical, les évolutions de dépenses médicales et de dépenses hôtelières et générales sont suivies.</p> <p><u>Au niveau des recettes</u> : Les recettes d'activité T2A sont analysées en lien avec le DIM et le contrôleur de gestion de l'établissement. Les autres types de recettes ne font pas l'objet de suivi particulier.</p>
<p>fréquence d'utilisation et diffusion aux différents acteurs</p>	<p>Les CREA 2012 n'ont pas été élaborés en septembre 2013 par le contrôle de gestion. Mais en 2012 (CREA de l'année 2011), une diffusion a été faite par le cadre soignant FF de cadre administratif aux responsables de CR et aux cadres de santé.</p>
<p>utilisation conjointe du TCCM</p>	<p>Le TCCM n'est pas diffusé par le contrôle de gestion.</p>
<p>Impacts sur le pilotage opérationnel du pôle et positionnement du chef de pôle</p>	<p>-Le chef de pôle n'est pas sensible à l'importance du codage de l'activité, ni même à d'autres indicateurs comme la DMS par exemple et préfère privilégier son activité clinique.</p> <p>-Tous les chefs de pôle n'ont pas sollicité de formation : niveau d'acculturation assez faible.</p>
<p>Délégation de gestion et politique d'intéressement</p>	<p>-Prime d'intéressement prévue dans le contrat de pôle est une motivation certaine pour équipes médicales et soignantes.</p> <p>-Cependant, il serait souhaitable que les primes aient pour finalité un projet institutionnel en vue d'améliorer la prise en charge des malades. Car comment expliquer au personnel d'un pôle qui n'a pas bénéficié de prime d'intéressement et qui a malgré tout œuvré à la prise en charge globale d'un patient, qu'il ne pourra pas profiter de cette manne financière (ex. personnel des urgences).</p> <p>-La politique d'intéressement incite à une concurrence inter-pôles, bien que dans cet établissement, aucune présentation globale des résultats des PAM n'est faite. Les PAM ne connaissent pas le résultat financier des autres.</p>
<p>Points forts du CREA et de la méthodologie utilisée par le CH</p>	<p>CREA permet de sensibiliser les cadres de santé, les équipes soignantes et même les ASH aux contraintes budgétaires et à la nécessité d'être attentifs à la notion d'économies (par ex. ne pas gaspiller produits d'entretien pour les ASH).</p>

Avec PU-PH chefs de pôles du GH Sud

Thème	Interlocuteur 1	Interlocuteur 2
Utilisation du compte de résultat analytique	<p><u>Au niveau des dépenses</u> : examen attentif sur les dépenses à caractère médical et pharmaceutique, dépenses de personnel médical et non médical.</p> <p><u>Au niveau des recettes</u> : examen attentif sur les recettes liées à l'activité médicale, les MERRI, les MIG.</p> <p><u>-Calendrier de présentation aux différents acteurs du PAM</u> : suite à la présentation en comité de gouvernance locale, les CREO sont soumis en bureau de PAM en présence de tous les chefs de services et responsables de CR.</p>	<p><u>Au niveau des dépenses</u> : examen attentif sur les dépenses à caractère médical et pharmaceutique, dépenses de personnel médical et non médical.</p> <p><u>Au niveau des recettes</u> : examen attentif sur les recettes liées à l'activité médicale, les MERRI.</p> <p><u>-Calendrier de présentation aux différents acteurs du PAM</u> : après analyse globale au sein de l'équipe managériale (examen lignes par lignes), des rencontres sont organisées avec les chefs de services pour cibler leurs difficultés et en discuter ; des recherches approfondies sont ensuite menées pour expliquer les causes de dérapages.</p>
Impacts sur le pilotage opérationnel du pôle	<p>-Le CREO permet d'avoir une vision globale et facilite l'écriture des avenants annuels des contrats de pôles.</p> <p>- Le CREO est utilisé chaque fois qu'une décision stratégique doit être prise. On s'interroge sur les incidences en termes d'efficience sur les CREO. Il cite l'exemple de la création d'une unité qui répondait à deux exigences : la première, un but fonctionnel : améliorer le service aux patients et le parcours de soins et la seconde, un but économique.</p>	<p>-Le CREO permet d'avoir une vision sur le travail réalisé.</p>
Délégation de gestion et politique d'intéressement	<p>-Degré de délégation de gestion lui convient. Il dispose d'une liberté suffisante pour le recrutement de professionnels médicaux.</p> <p>-Le PAM bénéficie d'une prime d'intéressement qui sert à financer des projets non pris en charge par l'institution (ex. : pompes à perfusion...).</p>	<p>-Peu d'autonomie de gestion « se sent un peu freiné » et considère que le système manque un peu de souplesse.</p> <p>-Le PAM bénéficie d'une prime d'intéressement et utilisation de l'enveloppe est en discussion.</p>
Points forts du CREO et de la méthodologie utilisée par les HCL	<p>-Effort pédagogique a été fait par la DPCG et CREO sont lisibles.</p>	<p>-Présentation synthétique lui convient et représente bien la production économique sur une année du PAM. Le CREO est un bon outil sur un instant T.</p>
Points faibles du CREO et de la méthodologie utilisée par les HCL	<p>-La diffusion tardive en juin de l'année n+1 peut rendre le pilotage difficile.</p> <p>-Limite des informations communiquées en comptabilité analytique : combien coûte 1 heure de bloc opératoire, par exemple.</p> <p>-L'analyse des CREO d'une année sur l'autre est difficile, compte tenu des changements de règles nationales de financement d'une année sur l'autre. Se projeter sur plusieurs années sur la base des CREO est délicat car les organisations qui paraissent intéressantes une année ne le seront plus dans les années à venir. Il cite en exemple le cas de la réanimation et les ratios en personnels nécessaires pour faire fonctionner une unité qui risquent d'évoluer, entraînant des incidences financières sur les CREO.</p>	<p>-La diffusion tardive en juin de l'année n+1 peut rendre le pilotage difficile. Les dérapages sur des lignes de dépenses ne peuvent pas être anticipés et sont connus trop tardivement.</p> <p>-Même si le CREO décrit une vraie réalité au niveau du PAM, tel n'est pas le cas au niveau des CR, compte tenu des changements de périmètres d'une année sur l'autre (nombre de lits, modifications d'activités, départs de personnels médicaux, travaux...). Il cite en exemple la mutualisation des lits et les hospitalisations dans un autre service que celui d'origine. Dans ce cas, les dépenses sont affectées arbitrairement à une unité sans être défalquée à l'autre. Le CREO perd de sa performance à l'échelle des CR.</p>
Pistes d'amélioration du dispositif des HCL		<p>-Disposer d'une alerte sur les dépassements ou dérives de postes de dépenses avant la diffusion des CREO pour permettre une meilleure réactivité, même si le suivi mensuel des différents tableaux de bord par le CAP permet un suivi scrupuleux.</p>

Avec directeur référent de pôle du GH Sud

Thème	Interlocuteur
Utilisation du compte de résultat analytique	-Utilisation des CREO comme outil prospectif de business plan, pour prévoir une nouvelle activité par exemple, car dans le CREO figurent toutes les charges et les recettes, qu'elles soient directes ou indirectes. -Non utilisation des TRCM qui ne lui paraissent pas explicites. <u>-Calendrier de présentation aux différents acteurs du PAM</u> : suite à la présentation en comité de gouvernance locale, les CREO sont discutés au sein du PAM (avec CAP et chef), pour ensuite être présentés en comité de pôle. Une rencontre est ensuite organisée avec les chefs de services pour discussions et projections sur chaque CR.
Impacts sur le pilotage opérationnel du pôle	
Points forts du CREO et de la méthodologie utilisée par les HCL	-Au niveau des recettes : seuls les CREO permettent de visualiser les recettes MERRI -Le CREO est un outil pédagogique pour les médecins.
Points faibles du CREO et de la méthodologie utilisée par les HCL	-Les CREO de l'année n-1 sont transmis trop tardivement car il semble difficile pour la DPCG de les produire plus rapidement, compte tenu des délais de retraitements comptables et de la procédure d'échanges avec les 6 groupements des HCL. -Défaillance existe au niveau des affectations du personnel médical. -Souhait d'une rencontre avec la DPCG pour évoquer les clés de répartition. -Grille de lecture de la DPCG non assez explicite pour les chefs de PAM. -Certaines lignes de dépenses (refacturation) ne sont pas claires : ex. amortissements, frais financiers.

Avec contrôleurs de gestion de deux CH

Thème	Interlocuteur 1 (CH Villefranche)	Interlocuteur 2 (CH Roanne)
Organisation polaire : découpage en pôles, composition équipes managériales	<u>Découpage en 9 pôles</u> ; équipe managériale composée d'un chef de pôle ; cadre soignant ; directeur référent (fonctions déléguées de l'équipe de direction) ; pas de cadre administratif (fonctions assurées par le cadre soignant).	<u>Découpage en 6 pôles</u> ; équipe managériale composée d'un chef de pôle ; cadre soignant ; directeur référent (fonctions déléguées de l'équipe de direction) ; pas de cadre administratif (fonctions assurées par le cadre soignant).
Utilisation du compte de résultat analytique modalités et liens avec les autres outils de gestion fréquence d'utilisation et diffusion aux différents acteurs utilisation conjointe du TCCM	-Elaboration de tableaux de bord par pôle tous les 4 mois reprenant un certain nombre d'indicateurs (activité ; dépenses de médicaments ; indicateurs qualité ; suivi ressources humaines) ; diffusion aux équipes managériales du pôle, DSF, DIM, responsables qualité et hygiène. -Pas d'utilisation du TCCM. -Construction d'un CREA par pôle et diffusion annuelle (au 15 avril) : charges directes et indirectes retraitées selon le modèle de l'ENC. -Calendrier de présentation aux différents acteurs du PAM : Diffusion du CREA annuelle (au 15 avril).	-Elaboration d'un tableau de bord mensuel d'activités, sans données financières ; phase de transfert avant utilisation logiciel QlickView : diffusion aux pôles. -Utilisation ponctuelle du TCCM. -Construction d'un CREA par pôle en 2012 (sur année 2011) : charges directes et indirectes retraitées selon le modèle de l'ENC. -Calendrier de présentation aux différents acteurs du PAM : Les CREA 2012 ne sont pas encore édités. En 2011, ils ont été diffusés mi-juin 2012.
Impacts sur le pilotage stratégique de l'établissement	-Les CREA sont utilisés comme base au business plan établi par la direction. -Ils servent également à faire des études médico-économiques dans le cadre des dossiers d'activités nouvelles (idem HCL).	La méthode du CAR (compte administratif retraité) est privilégiée pour la construction des budgets des activités nouvelles, de préférence au CREA.
Délégation de gestion et politique d'intéressement	-Règles de délégation de gestion précises avec prime d'intéressement prévue dans contrats de pôles ; prime attribuée selon les comptes de résultats, mais avec examen de l'évolution des recettes d'hospitalisation par rapport aux dépenses directes ; abattements effectués en fonction de critères qualité.	-Règles de délégation de gestion arrêtées mais aucune fluidité avec politique d'intéressement, inconnue par le contrôle de gestion.
Points forts du CREA et de la méthodologie utilisée par le CH	Les CREA présentent un intérêt pour les médecins, de par leur présentation synthétique et globale.	-Les CREA sont appréciés par les médecins, car il s'agit d'un document unique qui récapitule l'ensemble des charges et produits du PAM. -La diffusion des CREA a facilité la sensibilisation des équipes sur l'importance du codage des actes qui génèrent des recettes T2A.
Pistes d'amélioration du dispositif de CREA	Chaque établissement établi ses propres CREA selon une méthodologie différente ce qui rend toutes comparaisons impossibles. Une maquette type serait appréciable pour éviter perte de temps et utilisation de divers supports : ENC, base d'Angers...	Chaque établissement établi ses propres CREA selon une méthodologie différente ce qui rend toutes comparaisons impossibles. Une maquette type serait appréciable pour éviter perte de temps et utilisation de divers supports : ENC, base d'Angers...
Éléments de comparaison entre le CREA et le CREO des HCL	Méthodologie employée est celle des CREA pour les unités cliniques par comparaison à la méthodologie des CREO des HCL. Par contre, des CREO sont construits pour le laboratoire et le service de radiologie selon les préconisations de la MEAH. Toutes les charges des autres services médico-techniques et logistiques sont refacturées aux unités cliniques au coût réel.	Méthodologie employée est celle des CREA pour les unités cliniques par comparaison à la méthodologie des CREO des HCL. Aucun CREO n'est construit pour les services médico-techniques et logistiques. Toutes les charges des autres services médico-techniques et logistiques sont refacturées aux unités cliniques au coût réel.

COMPTES D'EXPLOITATION 2012 - CREO

ANNEXE 3

36004 NEPHROLOGIE

DEPENSES				RECETTES	
Personnel médical				Activité d'hospitalisation MCO (Titre 1 + 2)	
Personnel non médical				Spécialités pharmaceutiques payées en sus du GHS	
Pools remplacement				Dispositifs médicaux implantables payés en sus du GHS	
Total dépenses de personnels	0	#DIV/0!			
Spécialités pharmaceutiques				Activité d'hospitalisation SSR (Titre 1 + 2) financement cible	
Spécialités pharmaceutiques facturables en sus du GHS				Activité d'hospitalisation SSR (Titre 1 + 2) supplément actuel	
Consommables médicaux				Activité d'hospitalisation Psy (Titre 1 + 2)	
DMI				Recettes internes	
DMI facturables en sus du GHS				Recours exceptionnels	
Produits sanguins					
Entretien et maintenance des matériels médicaux				Activité externe - Consultations (titre 1 + 2)	
Amortissement des matériels médicaux				Activité externe - Actes (titre 1 + 2)	
Total dépenses médicales	0	#DIV/0!		Activité externe - Etablissements extérieurs (titre 2)	
Actes extérieurs et autres actes				Total recettes "production médicale"	0
Laboratoire				M_E_R_R_I Part modulable - Publications	
Imagerie				M_E_R_R_I Part modulable - Etudiants	
Consultations psy				M_E_R_R_I Part modulable - Brevets	
Exploration fonctionnelle				M_E_R_R_I Part modulable - Essais cliniques	
Anesthésiologie				M_E_R_R_I Part modulable - Internes	
Bloc				M_E_R_R_I Part fixe	
Urgences				Financement recherche hors DT recherche	
Rééducation				Total recettes "Production scientifique"	0
Total actes médico-techniques	0	#DIV/0!			
DIM				Forfait d'accueil des urgences	
Pharmacie				Forfaits de coordination de prélèvement d'organes et de greffes	
Stérilisation				Missions d'intérêt général	
Génie biomédical				Permanence des soins hospitaliers	
Hygiène hospitalière et vigilances				Précarité	
Accueil et gestion des malades (BDE, archives, ...)				Aide à la contractualisation	
Blanchisserie				Chambres particulières	
Restauration				Redevances sur l'activité libérale	
Transports				Autres recettes subsidiaires	
Assurances				Total recettes "forfaits et autres recettes"	0
Fournitures, affranchissement, télécoms, créances irrécouvrables...					
Services hôteliers				TOTAL RECETTES CREA	0
Entretien - maintenance					
Informatique					
Services administratifs liés au personnel (dont crèches)					
Services administratifs à caractère général					
Total logistique	0	#DIV/0!			
Frais financiers					
Amortissements					
Total structure	0	#DIV/0!			
TOTAL DEPENSES CREA	0	#DIV/0!			
				Résultat excédentaire CREA	0

Part des dépenses dans le total des recettes

COMPTES D'EXPLOITATION 2012 - TRCM

36004 NEPHROLOGIE

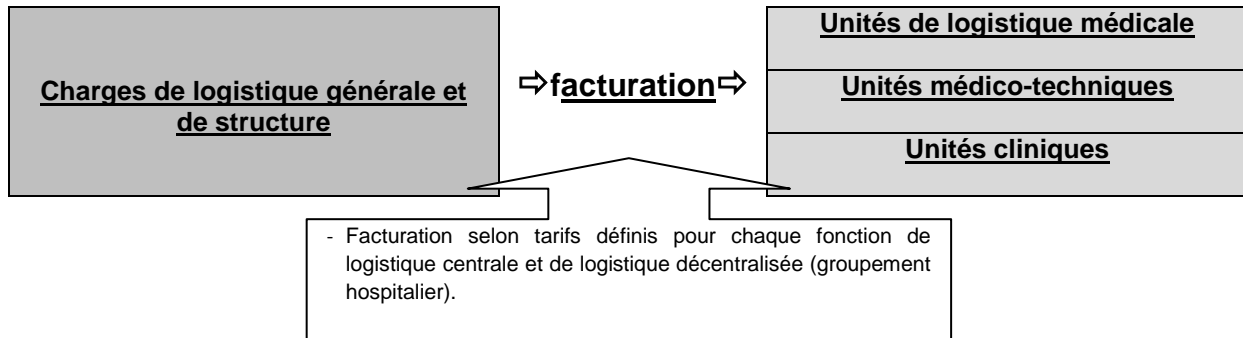
DEPENSES	Dépense Hospitalisation TRCM	Recette standard	Ecart Hospit / Recettes T2A
Personnel médical			
Personnel non médical			
Total dépenses de personnels			
Spécialités pharmaceutiques			
Spécialités pharmaceutiques facturables en sus du GHS			
Consommables médicaux			
DMI			
DMI facturables en sus du GHS			
Produits sanguins			
Amortissement, entretien et maintenance des matériels médicaux			
Total dépenses médicales			
Actes extérieurs et autres actes			
Laboratoire			
Imagerie			
Exploration fonctionnelle			
Anesthésiologie			
Bloc			
Urgences			
Rééducation			
Total actes médico-techniques			
DIM			
Pharmacie			
Stérilisation			
Génie biomédical			
Hygiène hospitalière et vigilances			
Accueil et gestion des malades (BDE, archives, ...)			
Blanchisserie			
Restauration			
Transports			
Services hôteliers			
Entretien - maintenance			
Informatique			
Services administratifs liés au personnel (dont crèches)			
Services administratifs à caractère général (+Assurances, fournitures...)			
Total logistique			
Frais financiers			
Amortissements			
Total structure			
TOTAL DEPENSES CREO / TRCM	0	0	0
TOTAL RECETTES CREO / TRCM	0		
RESULTAT CREO / TRCM	0		

Comptes de résultats de PAM du Groupement Hospitalier Lyon Sud : le schéma global

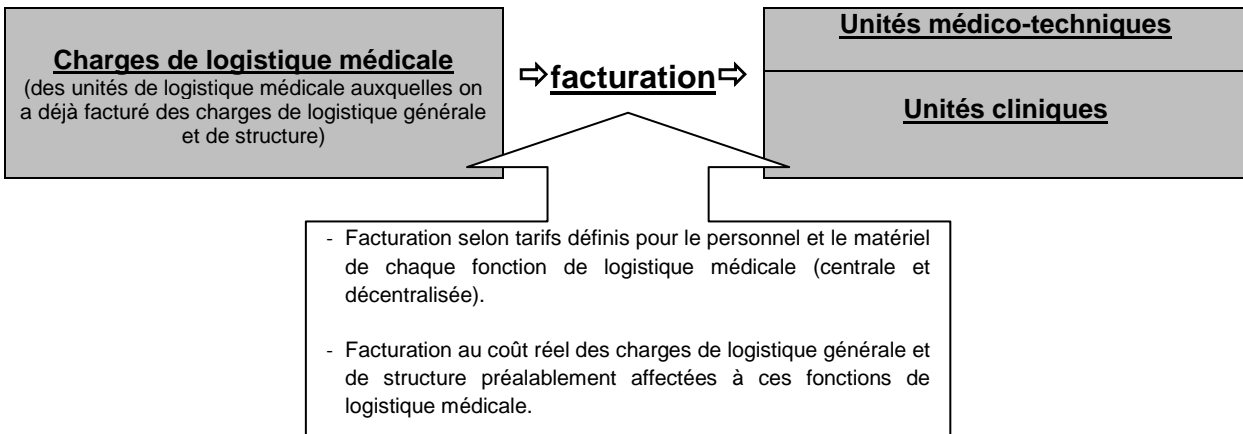
La construction des comptes de résultat suit un principe de facturation des charges dit « en cascade ».



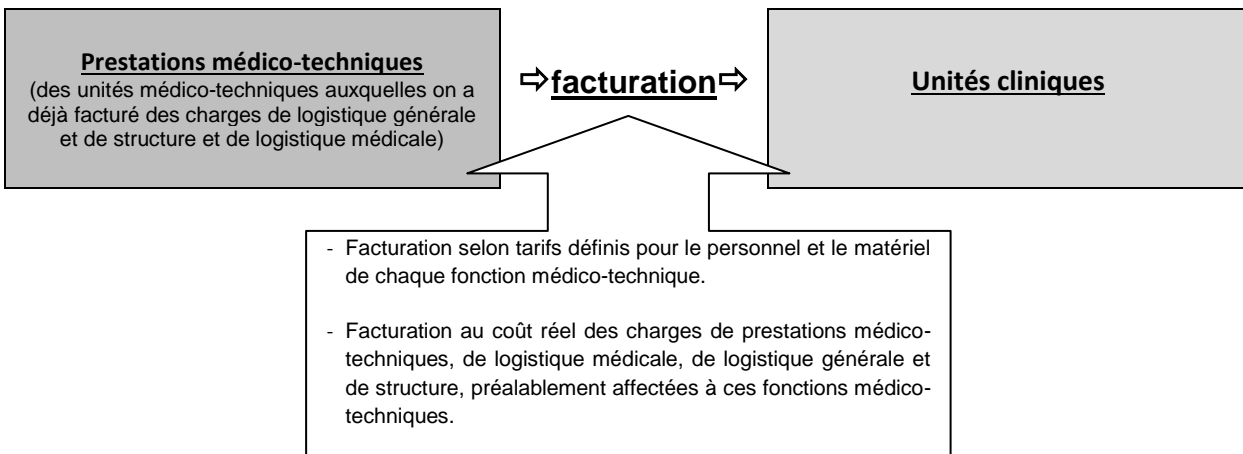
1^{ère} étape



2^{ème} étape



3^{ème} étape



Calendrier de production et validation des CREO 2012 du Groupement Hospitalier Lyon Sud



Echanges itératifs entre la Direction de la Performance et du Contrôle de Gestion (DPCG) des Hospices Civils de Lyon et la Direction des Services Financiers (DSF) du Groupement Hospitalier Lyon Sud.

Correction des affectations

20 décembre 2012	Réunion de lancement à la DPCG pour présentation du calendrier de production et validation des CREO 2012
------------------	--

Du 24 décembre 2012 au 16 janvier 2013	Point sur les corrections d'affectations comptables à demander à DSF et renseignement des fiches de corrections à retourner à la DPCG
---	---

17 janvier 2013 : retour des fiches de corrections d'affectations comptables à la DPCG

Contrôle des tables d'unités d'œuvre et de recettes

1 ^{er} février 2013	Réception des tables d'unités d'œuvre 2011/2012 par la DSF
------------------------------	--

Du 4 février au 12 mars 2013	Vérification des tables d'unités d'œuvre par la DSF (questions et demandes de corrections) et retour à la DPCG
---------------------------------	--

13 mars 2013 : validation définitive des tables d'unités d'œuvre 2011/2012 par la DPCG

19 février 2013	Réception des tables de recettes 2011/2012 par DSF
-----------------	--

Du 20 février au 20 mars 2013	Vérification des tables de recettes par la DSF (questions et demandes de corrections) et retour à la DPCG
----------------------------------	---

21 mars 2013 : validation définitive des tables de recettes 2011/2012 par la DPCG

Validation des CREO

28 mars 2013	Réception des CREO 1 ^{ère} version par la DSF
--------------	--

Du 29 mars au 11 avril 2013	Vérification des CREO 1 ^{ère} version par la DSF (questions et demandes de corrections) et retour à la DRFCG
--------------------------------	---

12 avril 2013	Réception des CREO 2 ^{ème} version par la DSF
---------------	--

Du 15 avril au 29 avril 2013	Vérification des CREO 2 ^{ème} version par la DSF (questions et demandes de corrections) et retour à la DPCG
---------------------------------	--

30 avril 2013 : validation définitive des CREO 2011/2012 par la DPCG

Présentation des CREO dans les pôles

Du 21 mai au 14 juin 2013	Vérification des CREO 2 ^{ème} version par la DSF (questions et demandes de corrections) et retour à la DPCG
------------------------------	--

15 juin 2013 : Fin de campagne CREO 2011/2012

25 juin 2013 : Présentation des CREO à chaque PAM lors du comité de gouvernance locale

GROUPEMENT HOSPITALIER SUD



Direction du Service Financier

Fiche-navette DSF ↔ PAM : CREO 2012

Destinataires

Directeur référent - chef de pôle - cadre administratif - cadre soignant			
PAM Chirurgie	PAM Médecine	PAM Urgences	PAM Rééducation

↳ En complément de l'information faite lors du comité de gouvernance locale du GH Sud du 25 juin et de la mise en ligne des CREO 2012, la DSF vous propose de **recueillir vos analyses et vos perspectives d'améliorations ou d'économies pour l'année prochaine** à l'aide de cette fiche-navette. Une rencontre sera organisée avec votre PAM pour discuter et étudier vos projets.

I - ANALYSE GENERALE DU RESULTAT DU CREO 2012 ET COMPARAISON PAR RAPPORT A 2011

Au niveau du PAM :

Au niveau des CR :

III - PROJETS ET DOSSIERS ACTIVITES NOUVELLES A PREVOIR (en lien avec votre contrat d'objectifs et de moyens du PAM) (les lister par ordre prioritaire, préciser le CR concerné, les incidences sur dépenses ou recettes)

CR	Projet	Echéance	Incidences dépenses/recettes

IV - VOS OBSERVATIONS EVENTUELLES SUR LA CAMPAGNE CREO 2012

 **Merci de bien vouloir compléter et retourner cette fiche-navette à : Guillaume DUCOLOMB - Directeur de la DSF (guillaume.ducolomb@chu-lyon.fr ; poste : 36 18 02) ou à Magali CHAUSSENDE, AAH de la DSF (magali.chaussende@chu-lyon.fr ; poste 36 18 53), avant le**

PERREAUT

Nathalie

Décembre 2013

ATTACHE D'ADMINISTRATION HOSPITALIERE

Promotion 2013

Le compte de résultat analytique : utilisation dans le cadre de l'organisation polaire : l'exemple du Groupement Hospitalier Lyon Sud (GH Sud)

Résumé :

Le compte de résultat analytique, outil de pilotage interne mis en place depuis la réforme de la T2A, mesure la performance économique d'un pôle et sa contribution au résultat financier de l'établissement. Parmi les outils proposés par la MEAH en 2009, il est préférentiellement utilisé par les contrôleurs de gestion.

La DPCG des HCL a largement développé des instruments de gestion et de pilotage interne au sein de ses 6 groupements. Elle produit un compte de résultat par objectifs qui consiste à refacturer les charges indirectes sur les services cliniques, selon un tarif administré.

Pour autant, de la démarche d'entretiens menée auprès des équipes managériales des pôles du GH Sud, il ressort que cet outil, bien que favorisant le pilotage stratégique de l'établissement tout comme le pilotage opérationnel des pôles, faisait l'objet de critiques : manque de transparence et de maîtrise sur les dépenses et recettes indirectes, diffusion annuelle et tardive, ainsi que peu d'adaptation aux changements de périmètres structurels ou bien conjoncturels. Ce constat étant partagé par de nombreux établissements de santé, la DGOS a entamé une réflexion nationale de déploiement de la CAH depuis 2012 avec l'aide des ARS et de l'ANAP. A cet effet, un nouveau support sur les outils de gestion de la CAH paraîtra en juin 2014 et proposera une nouvelle version du compte de résultat analytique, plus adaptée aux enjeux de benchmark interne de chaque établissement.

Mots clés :

ANALYSE FINANCIERE, BUDGET HOSPITALIER, COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE, COMPTE DE RESULTAT ANALYTIQUE, CREA, CREO, EFFICIENCE, GESTION FINANCIERE, PERFORMANCE, TARIFICATION HOSPITALIERE, T2A, TCCM.

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.