



EHESP

Elève Directeur d'Hôpital

Promotion : **2016-2017**

Date du Jury : **octobre 2017**

**La mise en place du nouveau compte
de résultat prévisionnel annexe G : un
levier d'intégration pour les GHT ?**

Fébronie TRICHEUX

Remerciements

Tout d'abord, je tiens à remercier Chrystèle FORINI, Directrice des finances et du contrôle de gestion du Centre Hospitalier de Saint-Malo, de m'avoir confié le dossier d'élaboration du budget G du GHT Rance Emeraude, dans le cadre mes missions de stage et de m'avoir guidée tout au long de ma démarche d'analyse et de rédaction de ce mémoire.

Je remercie également ma maître de stage, Coraline PLUCHON, Directrice des achats et de la logistique du GHT et le Directeur général du GHT, Arnaud GUYADER, pour leur confiance, leur bienveillance et l'autonomie qu'ils m'ont accordé, en particulier pour conduire l'étude de ce dossier et les entretiens avec les différents professionnels internes et externes.

Je suis profondément reconnaissante aux professionnels qui ont accepté de répondre à mes questions dans le cadre de l'élargissement de mon étude à d'autres GHT, en particulier à Clémence MAINPIN, Claude-Anne DOUSSOT-LAYNAUD et Aurélie DANILO, qui m'ont encouragée en m'orientant vers les professionnels, dont les points de vue sont parmi les plus à même de compléter efficacement mon approche du sujet.

Je tiens à témoigner de toute ma gratitude envers Gaétane BRAGEUL, Attachée d'administration hospitalière à la Direction des finances du Centre Hospitalier de Saint-Malo, qui m'a accompagnée avec bonne humeur et disponibilité dans la construction des tableaux de simulations budgétaires.

Enfin, j'adresse mes sincères remerciements aux personnels du GHT Rance-Emeraude ayant contribué à cette étude au cours d'échanges informels, d'entretiens ou de travaux portant sur l'élaboration budgétaire de ce compte de résultat annexe et ses impacts.

C'est l'ensemble de ces soutiens qui m'a permis de construire ce mémoire dans l'objectif d'élaborer un premier retour d'expérience opérationnel et concret sur l'utilisation de l'outil à l'aune de l'expérimentation au GHT Rance Emeraude, s'adressant aux professionnels du secteur.

Sommaire

Introduction	1
1 Une résultante juridique et doctrinale complexe et moins intégrative que prévu au regard des premières mises en œuvre au sein du GHT Rance Emeraude	5
1.1 <i>Un dispositif juridique minimisé par une interprétation rassurante de la réforme globale</i>	5
1.1.1 De la solution originelle proposée au dispositif juridiquement applicable : la confirmation du caractère intégratif du budget annexe	5
1.1.2 Une interprétation souple et rassurante du dispositif juridique par la DGOS	10
1.2 <i>Une démarche d'élaboration au GHT Rance-Emeraude révélant un effet de levier limité</i>	15
1.2.1 Un portrait rapide du contexte global, caractérisé par un GHT comprenant un nombre d'établissement limité, un climat social hétérogène et un contexte financier dégradé	15
1.2.2 Un budget annexe ne répondant que partiellement aux attentes du GHT Rance Emeraude	17
2 Analyses des avantages et inconvénients de l'outil et confrontation à d'autres réalités territoriales	25
2.1 <i>Les limites pouvant potentiellement amoindrir voir détourner les établissements de l'utilisation de l'outil</i>	25
2.1.1 Une clé simple mais limitante pour les groupements hospitaliers	25
2.1.2 Un périmètre provisoirement limité	29
2.1.3 Des impacts fiscaux encore incertains en matière de TVA ?	31
2.1.4 L'inadéquation calendaire entre les négociations financières et les négociations relatives au PMP	33
2.2 <i>Des avancées plébiscitées et symbolisées par la mise en place de cet outil</i>	34
2.2.1 Des avancées plébiscitées par les acteurs	34
2.2.2 Une première version rassurante correspondant à la politique des petits pas	37
3 Quelques pistes d'évolution pour maximiser le potentiel intégratif du budget G	39

3.1	<i>Une clé de répartition moins rigide</i>	39
3.1.1	Une clé simple et négociable par les établissements du groupement réussissant à faire émerger un consensus dans un calendrier contraint	39
3.1.2	Des simulations d'autres clés plus complexes n'apparaissant pas plus équitables pour l'établissement support	40
3.2	<i>Une évolution progressive du périmètre des charges mutualisées</i>	41
3.2.1	L'inclusion des recettes d'activité organisées en commun pour compenser l'inclusion des charges de personnels médicales mutualisées	41
3.2.2	L'évolution de la doctrine de la DGOS sur le périmètre opérationnel du budget G	42
3.3	La consolidation du rôle dévolu au Comité stratégique	42
3.4	<i>Une évolution de la supervision budgétaire des établissements par les ARS</i>	43
3.5	<i>La clarification du régime fiscal applicable</i>	44
	Conclusion.....	45
	Bibliographie.....	47
	Liste des annexes.....	I
1.	Méthodologie d'élaboration du budget annexe G appliquée au GHT Rance Emeraude	II
2.	Démarche méthodologique à l'appui des entretiens extérieurs, visant à confronter le retour d'expérience Rance Emeraude à d'autres éclairages	III
3.	Note explicative à l'appui de la construction du nouveau compte de résultat prévisionnel annexe G (CRPA G)	IV
4.	Liste des référents internes interrogés dans le cadre de la construction du budget annexe CRPA G	V
5.	Comptes rendus d'entretiens	VI
100	% des chefs de projet GHT	X
6.	Tableaux de simulations budgétaires synthétiques et anonymisés du CRPA G, présentés au COSTRAT et aux instances (GHT Rance Emeraude)	XIV
7.	Réponse de la Direction de la Législation Fiscale (DLF), au rescrit fiscal déposé par la FEHAP, datée du 29 septembre 2016	XX
8.	Tableaux de simulations des autres clés applicables.....	XXIII
9.	Liste de personnes interrogées dans le cadre de l'élargissement de l'étude	XXIV

Ps : mettre à jour via la touche F9

Liste des sigles utilisés

AAH	Attaché d'administration hospitalière
ADESM	Association des Etablissements participant au service public de Santé Mentale
ARS	Agence régionale de santé
CAF	Capacité d'autofinancement
CGI	Code général des impôts
CH	Centre hospitalier
CHU	Centre hospitalier universitaire
CME	Commission médicale d'établissement
CNCC	Compagnie nationale des commissaires aux comptes
CNOCP	Conseil de normalisation des comptes publics
COSTRAT	Comité stratégique du GHT
CREF	Contrat de retour à l'équilibre financier
CRP	Comptes de résultats prévisionnels
CRPA	Compte de résultat prévisionnel annexe
CRPP	Compte de résultat prévisionnel principal
CSAPA	Centre de soins, d'accompagnement et de prévention en addictologie
CSP	Code de la Santé Publique
CTE	Comité technique d'établissement
DGOS	Direction générale de l'offre de soins
DIM	Département d'information médicale
DLF	Direction de la législation fiscale
DM	Décision modificative
EHPAD	Etablissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes
EPRD	Etat prévisionnel des recettes et des dépenses
EPS	Etablissement public de santé
FEHAP	Fédération des établissements hospitaliers et d'aide à la personne privés non lucratifs
FHF	Fédération hospitalière de France
FMIH	Fédération médicale inter-hospitalière
GCS	Groupement de coopération sanitaire
GHT	Groupement hospitalier de territoire
MAD	Mise à disposition
MAS	Maison d'accueil spécialisée
MCO	Médecine Chirurgie Obstétrique
PGFP	Plan global de financement pluriannuel
SIH	Système d'information hospitalier
SSR	Soins de suite et de réadaptation
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Introduction

L'exercice 2017 est le premier exercice budgétaire et comptable des Groupements hospitaliers de territoire constitués depuis le 1^{er} juillet 2016. « Bâti de manière quelque peu chaotique »¹ au cours de l'année 2016, le cadre normatif applicable en la matière consacre deux nouveaux dispositifs distincts : d'une part, le compte de résultat prévisionnel annexe (CRPA) G, qui permet de retracer les opérations du GHT en exploitation, et d'autre part, un procédé comptable permettant à l'établissement support de porter les investissements communs au GHT. Alors que le premier semestre continue d'être fortement mobilisé par le calendrier exigeant de la réforme, les établissements parties des GHT poursuivent leurs travaux autour de deux grands axes prioritaires : l'écriture des Projets Médicaux Partagés (PMP) et la mise en œuvre des mutualisations obligatoires². Les charges résultant de ces mutualisations sont éligibles à être retracées au sein du CRPA G, aussi appelé budget annexe G. Ainsi, s'il est encore prématuré d'envisager des investissements communs au sein de la plupart des GHT pour 2017, l'étude des modalités de transposition budgétaire offertes par le CRPA G fait l'objet d'une attention particulière. En effet, malgré un contexte de négociations internes complexes et souvent tendues entre établissements, le nouveau budget annexe G, s'apprête à être élaboré pour la première fois au sein des établissements supports.

Pour mémoire, c'est sur la base de l'article 107 de la loi de modernisation de notre système de santé³ que les établissements publics de santé se sont constitués en GHT. On compte 135 GHT de configuration très différente et répartis sur l'ensemble du territoire national⁴. La réforme prévoit d'organiser la gradation des soins hospitaliers au sein chaque territoire autour d'un Projet Médical Partagé, organisant des filières de prise en charge, afin de garantir au patient des soins sécurisés, de qualité et accessibles à tous. Bien qu'obligatoire, le GHT est un mode de coopération de nature conventionnelle et ne possède pas la personnalité morale. En parallèle de cette recomposition de l'offre hospitalière autour du PMP, les GHT visent également à assurer la rationalisation des modes de gestion par une mise en commun de fonctions supports et de certaines activités. A ce titre, l'établissement support du GHT, désigné par les établissements parties, assure un certain nombre de fonctions pour le compte des établissements parties et impulse la démarche

¹ DELNATTE J-C., *Le régime budgétaire et comptable applicable au groupement hospitalier de territoire : un cadre encore perfectible*, Finances Hospitalières, n°113, Mai 2017 – p. 29 à 36

² Listées au I de l'article L6132-3 du CSP, modifié par l'article 107 de la Loi n°2016-41 du 26 janvier 2016, dite Loi de modernisation de notre système de santé.

³ Loi n°2016-41 du 26 janvier 2016, dite Loi de modernisation de notre système de santé.

⁴ Ministère des affaires sociales et de la santé, *Marisol Touraine officialise la création de 135 groupements hospitaliers de territoire*, Communiqué de presse publié le 5 juillet 2016

d'organisation en commun de certaines activités. C'est une réforme hospitalière majeure⁵, dont la communauté hospitalière approuve majoritairement les principes, mais regrette l'aspect obligatoire et coercitif du dispositif et de son calendrier.

Les débats parlementaires sur le projet de loi santé sont riches. Le Conseil constitutionnel est saisi par les parlementaires pour se prononcer sur la conformité constitutionnelle contestée de quinze articles de la Loi santé. Il en censure seulement deux. Mais parmi les dispositions concernées se trouve une habilitation gouvernementale à légiférer par ordonnance sur les règles budgétaires et comptables régissant les relations entre les établissements publics parties à un même GHT⁶. En effet, le législateur a méconnu les dispositions de l'article 38 de la Constitution, en omettant de préciser la date à laquelle le projet de loi de ratification des ordonnances devrait être déposé devant le Parlement. Pour Marie-Laure MOQUET-ANGER, « *Chacun comprendra que ces règles sont particulièrement importantes et qu'en l'absence de celles-ci, les GHT ne pourront fonctionner* »⁷. Jacqueline HUBERT, Directrice générale du CHU de Grenoble et le Docteur Frédéric MARTINEAU, Président de la conférence des présidents de CME, tous deux missionnés par Marisol TOURAINE⁸, Ministre de la Santé, afin d'accompagner la mise en place des GHT⁹, déplorent cette censure « *portant sur la forme et non sur le fond* ». Dans leur rapport final de mission GHT¹⁰, dont l'objectif est d'énoncer dix orientations pour les décrets d'application de la réforme, ils proposent dès lors la création d'un nouveau budget annexe. Pour eux, les mesures tenant à la comptabilisation des opérations mutualisées et aux mécanismes de supervision financière relèvent de dispositions réglementaires et peuvent être maintenues malgré la censure du conseil constitutionnel. C'est dans ce contexte qu'apparaît le nouveau budget annexe, qui deviendra le CRPA G, plus couramment appelé budget G.

Aux termes du rapport final de la mission HUBERT-MARTINEAU, ce nouveau budget annexe est créé dans l'EPRD de chaque établissement support. Son objet est

⁵ « *La constitution obligatoire des Groupements Hospitaliers de Territoire est une mesure très forte pour la territorialisation et la recomposition de l'offre hospitalière. C'est la première fois dans l'histoire des réformes hospitalières qu'un tel dispositif est mis en place.* », COUTY E., *Un service public rénové ouvert sur son territoire*, La loi de santé, regards sur la loi de modernisation de notre système de santé sous la direction de Laetitia LAUDE et de Didier TABUTEAU, Presses de l'EHESP, 2016.

⁶ Décision n°2015-727 DC du 21 janvier 2016 portant sur la Loi relative à la modernisation de notre système de santé, censurant le paragraphe IX de l'article 107.

⁷ MOQUET-ANGER M-L., *Manuel de Droit Hospitalier*, 4^e édition, 2016, LGDJ, p. 127.

⁸ TOURAINE M., *Lettre de mission du 17 novembre 2014*, Ministère des affaires sociales, de la santé et du droit des femmes - Voir également la dépêche APM news du 9 décembre 2014.

⁹ Dans le cadre de cette mission d'accompagnement portant tant sur « la conception du dispositif » que sur « la définition des outils et des modalités de sa mise en œuvre », ils publient deux rapports : un rapport intermédiaire de mission GHT, publié en mai 2015 et un rapport final de mission GHT, paru en février 2016.

¹⁰ HUBERT J. et MARTINEAU F., *Rapport final de mission Groupement Hospitaliers de Territoires*, Ministère des affaires sociales, de la santé et du droit des femmes, février 2016.

d'assurer le financement en commun des activités supports mutualisées au sein des GHT par les établissements membres. Présenté comme étant l'un des instruments participant à l'instauration d'une solidarité financière des établissements du GHT, ses premiers contours, en termes de périmètre et de principes de fonctionnement sont décrits. Il complète l'arsenal proposé par le rapport intermédiaire de mission GHT¹¹, en matière comptable et financière, dans lequel aucune mention n'y fait référence. Sans doute était-il déjà en gestation en vue d'être dévoilé par l'ordonnance portant sur les règles budgétaires et comptables du GHT.

Instauré juridiquement par le premier décret d'application GHT¹² de la Loi de santé, complété par un arrêté du ministre de la santé¹³, les établissements disposent de peu d'éléments concourant à sa mise en place, dans le cadre du nouveau calendrier budgétaire, qui prévoit que le dépôt des EPRD aux ARS soit avancé au 1er janvier 2017. De plus la contraction de ce calendrier ne favorise pas le déploiement d'une communication pédagogique indispensable à la présentation du nouvel outil aux différentes communautés hospitalières des établissements parties du GHT. Dans ce contexte, la plupart des Agences Régionales de Santé (ARS) permettent aux établissements de produire ce nouveau budget annexe dans le cadre de leur décision modificative (DM) de l'EPRD vers la fin mai 2017¹⁴. Pour ce faire les établissements peuvent s'appuyer sur plusieurs documents explicatifs diffusés par la DGOS¹⁵ et sur l'arrêté interministériel¹⁶ de mise en conformité au 1^{er} janvier 2017 de l'instruction budgétaire et comptable M21 des établissements publics de santé¹⁷.

Au GHT Rance-Emeraude¹⁸, cet outil est considéré comme le réceptacle budgétaire des mutualisations déjà engagées dans la continuité de la CHT préexistante¹⁹. Il est appréhendé par l'équipe de direction comme un vecteur porteur de l'ambition territoriale,

¹¹ HUBERT J. et MARTINEAU F., *Rapport intermédiaire de mission Groupement Hospitaliers de Territoires*, Ministère des affaires sociales, de la santé et du droit des femmes, Mai 2015.

¹² Décret n°2016-524 du 27 avril 2016 modifiant l'article 6145-12 du CSP.

¹³ Arrêté du 10 novembre 2016 fixant la clé de répartition déterminant la contribution des établissements parties à un groupement hospitalier de territoire aux opérations concernant les fonctions et activités mentionnées aux I, II et III de l'article L6132-3 du CSP.

¹⁴ Les établissements dont les résultats du 1^{er} trimestre, en termes de maîtrise de la masse salariale et d'évolution des recettes liées à l'activité, montrent un décrochage significatif par rapport à l'EPRD ou ceux dont le niveau des dotations et forfaits finalement notifiés ne permet pas un respect de la trajectoire financière attendue, pourront se voir demander par le DGARS de produire une DM dans les deux mois qui suivent la publication des tarifs ; selon l'Instruction interministérielle N° DGOS/PF1/DSS/1A/DGFIP/CL1B/DB/6BCS/2016/64 du 4 mars 2016 relative à la procédure budgétaire des établissements de santé.

¹⁵ *Vademecum GHT* et *Diaporama GHT évolutions des règles budgétaires et comptables*, diffusé sur le site de la FHF en novembre 2016.

¹⁶ Arrêté du 23 novembre 2016 modifiant les arrêtés du 16 juin 2014 et du 19 décembre 2014 relatifs à l'instruction budgétaire et comptable M21 des établissements publics de santé.

¹⁷ Co-signée par la DGFIP et diffusée en février 2017

¹⁸ Le GHT Rance Emeraude est le Groupement Hospitalier du territoire n°6 de la région Bretagne correspondant au pays de St Malo et de Dinan

¹⁹ Les trois établissements membres du GHT Rance Emeraude formaient déjà une Communauté Hospitalière de Territoire (CHT) depuis 2012, transformée en GHT à périmètre identique.

tant à l'égard des acteurs internes (représentants du personnel médical et non médical) que des acteurs externes (élus et ARS). Les plus ambitieux imaginent y enregistrer progressivement un maximum de charges mutualisées et voir son périmètre évoluer, jusqu'à devenir un budget englobant la totalité des charges du GHT, aboutissant au moins techniquement, à une fusion-intégration budgétaire, favorisant une mutualisation managériale progressive, profonde et préalable à une fusion des établissements.

Dans ce contexte de mutualisation des établissements publics de santé, voulue plus forte par la réforme des GHT, le budget G est-il un levier d'intégration technique et managériale des établissements du GHT ?

Après avoir analysé la réelle portée juridique de l'outil et sa structuration au sein du GHT Rance Emeraude (I), les avantages et les inconvénients mis en évidence seront analysés et enrichis d'autres réalités territoriales pour constituer un premier retour d'expérience (II) et servir d'assise à des pistes d'évolution pour les exercices à venir (III).

1 Une résultante juridique et doctrinale complexe et moins intégrative que prévu au regard des premières mises en œuvre au sein du GHT Rance Emeraude

1.1 Un dispositif juridique minimisé par une interprétation rassurante de la réforme globale

Le montage juridique applicable est semblable à la solution imaginée dans le rapport final HUBERT-MARTINEAU. Son périmètre d'application est cependant restreint par les textes explicatifs émanant de la DGOS, limitant d'autant sa dimension intégrative, en vue de rassurer les établissements.

1.1.1 De la solution originelle proposée au dispositif juridiquement applicable : la confirmation du caractère intégratif du budget annexe

Retour sur l'origine de la solution

Le rapport intermédiaire de mission HUBERT-MARTINEAU décline vingt conditions de réussite de la réforme des GHT. Lorsqu'il préconise, comme quatorzième condition de réussite, l'instauration d'une solidarité financière des établissements du GHT aucune mention ne fait allusion au budget annexe. L'idée semble germer entre la publication du rapport intermédiaire et celle du rapport final dans lequel cet outil apparaît, dans le sillage de l'impossibilité de légiférer par ordonnance sur les règles budgétaires et comptables du GHT. Le budget annexe est introduit comme l'instrument permettant de mettre en œuvre la première des trois préconisations portant sur le plan financier²⁰, à savoir la définition des règles de comptabilisation des charges et des produits relatifs aux activités mutualisées. La forme du budget annexe est plébiscitée pour sa simplicité d'utilisation, sa lisibilité à travers la procédure budgétaire «classique», la visibilité de son tableau des effectifs, la concertation avec le directoire dans le cadre de la procédure budgétaire et sa plus grande fiabilité par rapport à une simple comptabilité analytique interne. Ce budget doit être mis en place **dans la comptabilité de l'établissement support**²¹ et vise à **réduire le coût des fonctions portées conjointement**²². Le budget annexe est obligatoirement présenté à l'équilibre. Les charges d'exploitation mutualisées étant compensées exclusivement par les produits résultant des contributions des établissements du GHT, calculées au moyen d'une clé de

²⁰ Dans le cadre de l'orientation n°10, introduisant les mécanismes de solidarité budgétaire et de trésorerie - HUBERT J. et MARTINEAU F., *Rapport intermédiaire de mission Groupement Hospitaliers de Territoires*, Ministère des affaires sociales, de la santé et du droit des femmes, Mai 2015.

²¹ Ce choix a pour effet d'exclure en pratique et au moins dans un premier temps les établissements membres de sa construction, jusqu'à l'arbitrage en COSTRAT.

²² Enjeux financiers à terme, mais pas d'effet immédiat.

répartition non négociée, définie par voie réglementaire et calculée à partir de quatre indicateurs²³. Le périmètre opérationnel de ces charges d'exploitation comprend **toutes les charges d'exploitation** (personnel, achats, dépenses courantes) **correspondant au périmètre des fonctions obligatoirement mutualisées**²⁴, à l'exception **des emplois médicaux** constituant une équipe médicale de territoire et **des achats et consommations** de chaque établissement. Concernant le volet relatif aux investissements, le budget annexe ouvre la possibilité de cofinancer une acquisition liée aux activités mutualisées et qui ne seraient pas divisibles, sur la base d'une contribution calculée selon la même clé de répartition que pour les charges d'exploitation ou sur une autre clé librement négociée en fonction de l'investissement réalisé.

La naissance juridique de la solution

Aux termes d'une négociation nationale très riche²⁵, le décret n°2016-524 du 27 avril 2016 entérine juridiquement l'idée du budget annexe, telle que préconisée par le rapport final HUBERT-MARTINEAU et crée un nouveau compte de résultat annexe dans les comptes de l'établissement support des GHT²⁶. Celui-ci a pour objet de retracer les opérations relatives aux fonctions mutualisables²⁷. Son périmètre opérationnel²⁸ est décliné à l'identique, et recouvre l'ensemble de ces opérations. Mais **son périmètre fonctionnel**²⁹ **est étendu aux fonctions mutualisables non obligatoires**³⁰, alors que le rapport HUBERT-MARTINEAU limitait ce périmètre fonctionnel uniquement aux opérations relatives aux fonctions mutualisées obligatoires.

La fixation de la clé de répartition

L'arsenal réglementaire est complété par l'arrêté ministériel du 10 novembre 2016³¹. Si le texte reprend le principe de répartition des charges entre les établissements proposé dans le rapport HUBERT-MARTINEAU, il fixe une clé de répartition qui diffère. Alors que le

²³ Le rapport HUBERT-MARTINEAU prévoit que cette clé soit construite à partir de quatre indicateurs de coefficient équivalent, à savoir les produits d'exploitation, le poids du bilan, les effectifs et le nombre de séjours et/ou le nombre de journées.

²⁴ Assurées par l'établissement support pour le compte des établissements membres en référence à l'article L.6132-3 I du CSP.

²⁵ En attestent les quatre versions successives du décret en résultant (novembre 2015, février 2016, mars 2016 avant la version définitive adoptée en avril 2016), ainsi que les témoignages des représentants des conférences hospitalières interrogés.

²⁶ L'article 4 du décret modifie l'article R6145-12 du CSP.

²⁷ Activités mentionnées aux I, II et III de l'article L6132-3 du CSP.

²⁸ La rédaction de l'article L6132-3 du CSP mentionnant les « *Opérations devant être retracées dans le cadre du budget* », il s'agit bien de toutes les opérations d'exploitation sans restriction.

²⁹ S'entendant ici par les fonctions ou activités concernées par le CRPA G.

³⁰ Activités mentionnées aux II et III de l'article L6132-3 du CSP.

³¹ Arrêté du 10 novembre 2016 fixant la clé de répartition déterminant la contribution des établissements parties à un groupement hospitalier de territoire aux opérations concernant les fonctions et activités mentionnées aux I, II et III de l'article L6132-3 du CSP.

rapport HUBERT-MARTINEAU proposait une clé composite de quatre indicateurs³², celle-ci est **finalement assise sur un seul indicateur** , calculé au prorata des charges globales de chacun des établissements, à l'exception des charges financières et exceptionnelles. Pour autant, l'arrêté retient le caractère non obligatoire de la clé pour la répartition des charges liées aux opérations d'investissement, comme proposé par le rapport HUBERT-MARTINEAU. La logique accordant aux mutualisations facultatives et volontaires une plus grande souplesse dans le choix de la répartition subsiste uniquement pour les investissements communs. En revanche les mutualisations facultatives listées au II et III de l'article R6145-12 du CSP n'en bénéficient plus.

Le texte prévoit également que le montant prévisionnel des charges à répartir soit soumis à un avis du Comité stratégique du GHT. La mention d'un « avis » sans plus de précision recouvre la notion d'avis simple, c'est-à-dire qu'il s'agit d'une obligation de consultation de l'instance, qui se prononce par un vote. Ne s'agissant pas d'un avis conforme, il n'existe pas d'obligation de se conformer à l'avis rendu. Néanmoins, la composition du Comité stratégique³³ en fait une instance déterminante pour la gouvernance du groupement et la prise en compte des avis de chaque établissement le composant, donnant un poids particulièrement conséquent à son avis.

La fréquence de versement des contributions de chaque établissement est définie. Une régularisation annuelle en fonction de l'actualisation des taux de contribution de chaque établissement est prévue après approbation des comptes financiers. Celle-ci n'empêche pas la régulation budgétaire au regard des mutualisations effectivement gérées au niveau du groupement sur l'année écoulée.

Enfin une évaluation des modalités de calcul de la clé de répartition est prévue au cours des exercices suivant son entrée en vigueur.

La mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M21

L'instruction M21 est modifiée par l'arrêté interministériel du 23 novembre 2016³⁴ et adapte notamment la nomenclature budgétaire et comptable à la création du nouveau CRPA « Groupement Hospitalier de Territoire » répondant à la lettre mnémotechnique G.

³² à savoir : les produits d'exploitation, le poids du bilan, les effectifs et le nombre de séjours et/ou le nombre de journées.

³³ Article L6132-2 du CSP: le Comité stratégique comprend notamment les Directeurs, Présidents de CME et Présidents des CSIRMT des établissements du groupement.

³⁴ Arrêté du 23 novembre 2016 modifiant les arrêtés du 16 juin 2014 et du 19 décembre 2014 relatifs à l'instruction budgétaire et comptable M21 des établissements publics de santé.

Deux nouveaux comptes créés attirent particulièrement l'attention : un compte de charges dans les CRPP de chaque EPS parties³⁵, destiné à inscrire les contributions aux GHT et en parallèle un compte de produits dans le CRPA G de l'établissement support³⁶, visant à recevoir les contributions versées par les établissements membres.

Dans les comptes du CRPA G, les comptes destinés à recevoir les produits de l'activité hospitalière ne sont pas créés, conformément aux propositions du rapport final HUBERT-MARTINEAU.

Concernant l'enregistrement des investissements en commun, un compte destiné à enregistrer les contributions aux investissements communs reçus est créé dans la comptabilité de l'établissement support, alors qu'un autre destiné à enregistrer les subventions d'investissement versées est créé dans la comptabilité des établissements parties. Les contributions aux investissements communs évoluent symétriquement à l'actif qu'elles financent, ce qui entraîne le versement au compte de résultat du financement sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé. La clé de répartition des charges d'exploitation retracées au CRPA G ne s'impose pas en matière d'investissements.

Analyse du dispositif juridique d'ensemble

Si l'on s'en tient à une application stricte et combinée des textes législatifs³⁷ et réglementaires³⁸, il s'agit pour l'établissement support des GHT, de retracer dans un compte de résultat prévisionnel annexe, **toutes les opérations d'exploitation concernant les fonctions et activités, effectivement gérées par l'établissement**, dans la liste ci-après :

- Les fonctions assurées obligatoirement par l'établissement support pour le compte des établissements parties au groupement que sont :
 - o la stratégie, l'optimisation et la gestion commune d'un système d'information hospitalier convergent ;
 - o la gestion d'un département de l'information médicale de territoire ;
 - o la fonction achats ;

³⁵ Compte N°653 – Contributions aux groupements hospitaliers de territoire (GHT) : « Ce compte permet l'imputation de la contribution des établissements parties au groupement aux opérations d'exploitation du CRPA G ».

³⁶ Compte N°755 - Produits versés par les établissements membres du GHT : « ce compte retrace dans le CRPA G la contribution des établissements membres du GHT aux opérations d'exploitation. ».

³⁷ Article L6132-3 du CSP modifié par l'article 107 de la Loi n°2016-41 du 26 janvier 2016.

³⁸ Article R6145-12 du CSP modifié par l'article 4 du décret n°2016-524 du 27 avril 2016 et Arrêté du 10 novembre fixant la clé de répartition déterminant la contribution des établissements parties à un groupement hospitalier de territoire aux opérations concernant les fonctions et activités mentionnées aux I, II et III de l'article L6132-3 du CSP.

- la coordination des instituts et des écoles de formation paramédicale du groupement et des plans de formation continue et de développement professionnel continu des personnels des établissements parties au groupement.
- Les fonctions que l'établissement support peut gérer pour le compte des établissements parties, à savoir :
 - des équipes médicales communes ;
 - la mise en place de pôle inter-établissements ;
 - des activités administratives, logistiques, techniques et médico-techniques.
- Les activités organisées en commun par les établissements parties au groupement, relatives à :
 - L'imagerie diagnostique et interventionnelle ;
 - La biologie médicale.

On notera pour la suite de l'analyse qu'il n'est pas fait mention de l'activité de pharmacie, néanmoins celle-ci s'inscrit pleinement dans les activités administratives, logistiques, techniques et médico-techniques que l'établissement support peut gérer pour le compte des établissements parties.

En outre, c'est l'établissement support qui a la charge de calculer les contributions des établissements membres, qui compensent ces charges, au moyen de la clé de répartition, après avis du Comité stratégique sur le montant à répartir. Ce qui signifie que le Comité stratégique doit se prononcer sur le périmètre des charges effectivement gérées par l'établissement support pour le compte des établissements membres dans le cadre des mutualisations GHT. Il est également prévu que l'établissement support informe cette même instance « du montant de ces contributions prévisionnelles pour chaque établissement » retenu, au plus tard le 15 novembre de l'année précédant l'exercice N. L'instance est donc saisie deux fois au sujet du budget annexe G, nonobstant l'avis portant sur l'EPRD, qui doit intervenir dans le mois qui suit au plus tard³⁹.

En parallèle de ces textes juridiques et pour les étayer, sont publiés des documents explicatifs émanant de la DGOS. Ceux-ci constituent un fond doctrinal précieux pour les établissements de santé, en particulier pour la mise en place du nouveau budget annexe.

³⁹ Le décret du 27 avril 2016, modifiant l'article R 6132-21 du CSP dispose que les établissements membres du GHT transmettent leur EPRD et leur PGFP pour avis au Comité stratégique du groupement, au plus tard quinze jours avant le 1^{er} janvier de l'année à laquelle se rapportent ces documents.

1.1.2 Une interprétation souple et rassurante du dispositif juridique par la DGOS

La DGOS accompagne les établissements dans la mise en place des GHT, à travers un important dispositif comprenant de nombreux outils et actions de formation⁴⁰. En matière financière, son interprétation des textes est diffusée à travers deux documents : le Vade-mecum GHT⁴¹ et le diaporama sur les évolutions des règles budgétaires et comptables liées aux GHT⁴².

Le Vade-mecum GHT

Le Vade-mecum GHT fait partie intégrante de la « boîte à outils ministérielle »⁴³ pour faciliter la mise en œuvre des GHT. Il prend la forme d'un mode d'emploi à destination des établissements de santé et décline à travers 15 points clés les différents chantiers de mise en place opérationnelle des GHT. Il est diffusé en mai 2016, à la suite de la publication du décret du 27 avril 2016 qui donne naissance juridique au budget annexe. Le 14^{ème} point porte sur les règles budgétaires et comptables applicables entre établissements parties et apporte des précisions nouvelles sur le CRPA, absentes des textes législatifs et réglementaires et ayant pour conséquence d'influencer l'évolution de son périmètre fonctionnel comme de son périmètre opérationnel.

Ainsi, lorsque le document décline l'article R6145-12 du CSP en listant les fonctions et activités mutualisables mentionnées aux I, II et III de l'article L6132-3 du CSP, cette liste diffère sensiblement de celle décrite par le code à deux niveaux :

- Au niveau du II de l'article L6132-3, portant sur les fonctions que l'établissement support peut gérer pour le compte des établissements parties, **les activités administratives, logistiques, techniques et médico-techniques, citées par le texte de l'article ne sont pas reprises.**
- Au niveau du III de l'article L6132-3 portant, sur les activités pouvant être organisées en commun par les établissements parties au groupement, **l'activité de pharmacie, absente du texte de l'article est ajoutée.**

Ces deux modifications passent totalement inaperçues et sont ignorées par la presse spécialisée, probablement occultées par d'autres enjeux plus stratégiques et

⁴⁰ DGOS, *Plan national d'accompagnement à la mise en œuvre des GHT à destination des établissements parties*, Guide GHT Mode d'emploi, octobre 2016

⁴¹ DGOS, *Vade-mecum GHT : 15 points clés*, Guide GHT Mode d'emploi– 26 mai 2016

⁴² Diaporama de la DGOS détaillant les évolutions des règles budgétaires et comptables relatives aux GHT, mis en ligne sur le site de la FHF concomitamment à la publication au Journal Officiel de l'arrêté ministériel du 10 novembre 2016 fixant la clé de répartition

⁴³ Voir dépêche Hospimedia publiée le 24/05/2016 « La DGOS dévoile sa boîte à outils consacrée aux groupements hospitaliers de territoire » et la dépêche APMnews du même jour « La DGOS présente le dispositif d'accompagnement opérationnel des GHT »

structurants de la réforme GHT, tant ceux-ci sont nombreux⁴⁴. Néanmoins, s'ils se fondent sur ce mode d'emploi, les établissements peuvent aboutir à une approche plus restrictive du périmètre du budget annexe.

En effet son périmètre fonctionnel se trouve réduit si les établissements ne s'intéressent pas aux charges mutualisées relatives aux **fonctions administratives, logistiques, techniques et médico-techniques**. En revanche ce même périmètre se verra de facto étendu aux charges relatives à **l'activité de pharmacie** non mentionnée en tant que tel par le dispositif normatif. C'est cette interprétation qui est retenue au GHT Rance Emeraude pour élaborer la note explicative portant sur le budget G⁴⁵, destinée aux personnels consultés dans le cadre de son élaboration. Ainsi les fonctions administratives, logistiques, techniques et médico-techniques⁴⁶ se trouvent exclues d'emblée par le guide de construction budgétaire interne, alors qu'une démarche de mutualisation budgétaire est amorcée sur l'activité de pharmacie.

Concernant le périmètre opérationnel, le Vademecum GHT apporte une autre précision⁴⁷ qui tend à restreindre les charges retracées dans le budget annexe. En énonçant que le budget annexe **n'a pas vocation à retracer toutes les opérations en recettes et en dépenses liées à ces activités, mais seulement les coûts de gestion inhérents au pilotage** assuré par l'établissement support pour le compte des établissements parties, la DGOS fait une interprétation restrictive du périmètre opérationnel instauré par le dispositif juridique⁴⁸. Replacé dans le contexte temporel du déroulement de la réforme, cette interprétation de la rédaction normative recouvrant l'ensemble « des charges d'exploitation » vise à l'époque à rassurer les établissements parties, encore assez majoritairement réticents au principe des délégations de compétence à l'établissement support. Néanmoins, lorsque les établissements retiennent cette interprétation des textes, cela les conduit à une application restrictive du périmètre opérationnel du CRPA, en passant d'une approche inclusive de « toutes les charges d'exploitation » juridiquement prévue à une approche limitée aux coûts de pilotage inhérents à la gestion. Cette restriction interprétative est également retenue au GHT Rance-Emeraude et entraîne une certaine complexification de l'approche des ressources humaines mutualisées. En effet, la mutualisation uniquement des coûts de pilotage inhérents à la gestion exclut, dans la

⁴⁴ Les enjeux relatifs à la rédaction de la convention constitutive, à la rédaction des projets médicaux partagés, aux modalités pratiques de mutualisations obligatoires prévues, pour ne citer que ceux-là, mobilisent énormément les réflexions du secteur.

⁴⁵ Note explicative sur le CRPA G pour préparer les entretiens avec les responsables des domaines concernés par les mutualisations GHT, Annexe 3.

⁴⁶ Hors SIH, DIM, achats, formation, imagerie, pharmacie et biologie.

⁴⁷ Précision mise en exergue dans un encadré « à noter ».

⁴⁸ C'est aussi le constat que fait Jean-Claude DELNATTE « *Le périmètre du nouveau CRA est donc potentiellement très large, mais le ministère semble vouloir restreindre la portée de ces dispositions en en donnant une interprétation à minima* ».

plupart des fonctions ou activités mutualisables, la possibilité de répartir un effectif complet et oriente les arbitrages vers des quotités de temps de ressources humaines et vers un niveau de fonction managérial, au détriment de la complexité des calculs qui en résultent. A cette complexité d'appréhension des quotités de fonctions correspondant aux coûts de pilotage inhérents à la gestion, s'ajoute l'impossibilité de substituer totalement l'outil aux refacturations existantes, puisque celles-ci ne sont pas assises sur le même périmètre opérationnel. Néanmoins, cette approche permet de maîtriser l'impact budgétaire des mutualisations pour l'établissement support.

Pour mémoire l'analyse rétroactive des étapes de construction de l'arsenal budgétaire dédié aux GHT et en particulier la chronologie du montage⁴⁹, montre que le budget annexe apparaît en même temps que les décrets d'application de la Loi santé. Il n'en est fait aucune mention ni dans le rapport intermédiaire de mission HUBERT-MARTINEAU, ni dans le texte de la Loi de santé. Or entre temps, la partie de la loi prévoyant une habilitation gouvernementale à légiférer par ordonnance sur les mesures permettant de définir des règles budgétaires et comptables régissant les relations entre les établissements publics parties à même groupement hospitalier de territoire⁵⁰, fait l'objet d'une censure du Conseil constitutionnel⁵¹. On peut donc raisonnablement présumer qu'en étant privé d'une loi, l'outil du budget annexe est créé à titre palliatif et que le dispositif global prévoyant d'instaurer une solidarité de trésorerie au sein des groupements étant remise en cause, la doctrine ministérielle s'oriente vers une interprétation provisoirement prudente et circonscrite.

Cette interprétation est confirmée six mois plus tard par un diaporama de la DGOS détaillant les évolutions des règles budgétaires et comptables relatives aux GHT⁵², mis en ligne sur le site de la FHF concomitamment à la publication au Journal Officiel de l'arrêté ministériel du 10 novembre 2016 fixant la clé de répartition.

Le diaporama de la DGOS : GHT – évolution des règles budgétaires et comptables

Ce diaporama est le premier document de source officielle qui attribue au nouveau CRPA la lettre mnémotechnique G. L'évolution doctrinale à la fois de son périmètre fonctionnel et de son périmètre opérationnel, telle qu'elle apparaît dans le Vade-mecum GHT est confirmée.

⁴⁹ Voir l'origine du budget G décrite supra.

⁵⁰ Article 107 paragraphe IX de la loi de modernisation de notre système de santé

⁵¹ Décision n°2015-727 DC du 21 janvier 2016 portant sur la Loi relative à la modernisation de notre système de santé

⁵² Voir dépêche APM publiée le 15/11/2015 « La DGOS détaille l'impact des GHT sur les règles budgétaires et comptables »

Le diaporama décrit les principes généraux de fonctionnement du CPRA G retenus, confirmant le principe de l'équilibre recettes/dépenses, de la compensation exclusive des dépenses d'exploitation par les contributions des membres, de la clé nationale de répartition qui doit être fixée par arrêté ministériel et du choix possible d'une clé libre par les établissements pour répartir les charges concernant les investissements.

La DGOS promeut un fonctionnement souple, caractérisé par la possibilité pour les établissements de réaliser **pour des cas particuliers des transferts financiers entre eux en dehors du CRPA G**, comme avant sa création. Cette souplesse prévaut également dans la consigne de non-rejet de l'EPRD par les ARS au motif d'exclusion de certaines opérations financières du budget G⁵³. Elle s'inscrit également dans la dynamique rassurante que souhaite diffuser la DGOS. Ainsi, cette possibilité permet aux établissements de s'affranchir de la clé de répartition des charges imposée, en continuant à faire des refacturations enregistrées sur le budget H. Néanmoins, cette souplesse est limitée à des cas particuliers et ne peut normalement faire l'objet d'une application générale.

Le diaporama précise que le vecteur juridique de la clé de répartition choisi est l'arrêté et étaye ce choix par la facilité de sa modification « autant que de besoin » en fonction du retour d'expérience des établissements. La clé peut évoluer dès 2018, pour l'EPRD 2019, en fonction du retour d'expériences portant sur l'exercice 2017 en prévisionnel et en réalisé, ainsi que sur le prévisionnel de l'exercice 2018⁵⁴. La volonté de rassurer les établissements de santé transparait également fortement dans cette précision. Néanmoins, cet horizon engendre une certaine instabilité des perspectives budgétaires offertes par le dispositif, nuisant à sa lisibilité dans la durée et invitant les établissements à une certaine prudence.

Enfin, la solution retenue d'une clé fondée sur un indicateur unique est commentée. Ce choix diffère des préconisations de la mission HUBERT- MARTINEAU proposant une clé composite calculée à partir de quatre indicateurs. Le choix de l'indicateur unique est présenté sous l'angle de sa simplicité, de sa facilité de calcul et d'interprétation. Néanmoins, privilégier la simplicité pourrait être au détriment de l'équité entre les établissements dans la répartition des charges. En effet, la répartition des charges en fonction d'un critère unique peut potentiellement produire des effets favorisant ou défavorisant certains établissements en fonction de leurs caractéristiques, alors que l'utilisation de plusieurs indicateurs conduit

⁵³ Propos recueillis en lors des échanges téléphoniques respectifs avec les représentants de la DGOS et de l'ARS.

⁵⁴ Article 5 de l'arrêté du 10 novembre 2016 : « Les modalités de calcul de la clé de répartition définies dans le présent arrêté feront l'objet d'une évaluation au cours des deux ans suivant son entrée en vigueur et pourront, le cas échéant, être révisées ».

davantage à une neutralisation des effets des différents indicateurs entre eux paraissant plus équitable.

L'indicateur retenu est le total des charges tous budgets confondus, hors titre 4. Ces charges imputées sur les comptes 66, 67 et 68 correspondent aux charges financières relevant principalement des intérêts sur emprunts, aux charges exceptionnelles et aux dotations pour amortissements, dépréciations et provisions financières et exceptionnelles⁵⁵. Elles sont exclues à cause de leur nature très volatile et fortement liée au cycle d'investissement.

La DGOS décline le calendrier et les modalités de calcul de la clé énoncés par l'arrêté. Elle précise qu'une **information du COSTRAT portant sur le montant des contributions prévisionnelles de tous les établissements du GHT est obligatoire**. Pour autant l'arrêté prévoit un avis du COSTRAT et non une simple information. De plus cet avis porte sur le montant prévisionnel des charges à répartir et non sur le montant des contributions. Cette interprétation impacte le poids stratégique du COSTRAT en matière budgétaire, atténué par la substitution d'une information à un avis. En effet, l'avis sous-tend un vote et donc la possibilité d'un refus, qui s'il n'est pas bloquant en théorie car il ne s'agit pas d'un avis conforme, revêt une portée politique et stratégique significative en matière de gouvernance du groupement. La lecture du diaporama impacte aussi l'étendue du contrôle, car voter sur le montant des charges à répartir suppose une information sur le périmètre des fonctions effectivement mutualisées à travers ce budget, ce qui n'est pas équivalent à une information sur les contributions des membres, qui borne le regard de l'instance, à la bonne application technique des règles de calculs par l'établissement support. Sous le prisme de la dynamique prudente et rassurante véhiculée par la doctrine de la DGOS, cette approche du rôle du COSTRAT vise probablement à inciter l'instance à une montée en charge progressive de l'appréhension de l'outil et de ses enjeux.

Le document explique le principe de la régulation après approbation des comptes financiers de l'année, le processus calendaire de calcul et la périodicité des versements des contributions conformément à l'arrêté. Enfin, il annonce les évolutions de la M21 subséquentes à la création des GHT et dresse la liste des comptes créés sur le CRPP et le nouveau CRPA G.

Après étude de ce dispositif, le GHT Rance Emeraude se prépare à mettre en place le dispositif budgétaire et choisit de suivre la doctrine de la DGOS plutôt que de se

⁵⁵ GROLIER J., *Comptabilité, analyse et gestion financières des établissements soumis à l'EPRD*, Instruction M21 Version 2014, Presses de l'EHESP

conformer strictement à la lettre des textes normatifs, même si la valeur juridique de l'interprétation ministérielle est relative.

1.2 Une démarche d'élaboration au GHT Rance-Emeraude révélant un effet de levier limité

1.2.1 Un portrait rapide du contexte global, caractérisé par un GHT comprenant un nombre d'établissement limité, un climat social hétérogène et un contexte financier dégradé

Un périmètre restreint à trois établissements

Le GHT représente au total 1770 lits et places, 3100 agents dont 315 médecins. Il couvre le territoire n°6 de la Bretagne, le pays de Saint-Malo et de Dinan, composé de 250 000 habitants. Ces caractéristiques typologiques sont assez modestes si on les compare avec le nombre de lits médian par GHT, qui se situe autour de 2846 lits et places, ou au bassin de population moyen s'élevant à environ 565 000 habitants⁵⁶. Il se compose de trois Centres Hospitaliers : le Centre Hospitalier de Saint-Malo, le Centre Hospitalier de Dinan et le Centre Hospitalier de Cancale, ce qui en fait un GHT au périmètre plutôt restreint en nombre d'établissements, puisque 73 % des GHT sont composés de plus de quatre établissements⁵⁷ pour une moyenne globale de 7,3 établissements par GHT. Ces trois établissements constituaient déjà une CHT depuis 2012, avant sa transformation à périmètre identique au 1^{er} juillet 2016, une caractéristique commune à 33% des GHT au niveau national.

Le Centre Hospitalier de Saint-Malo est l'établissement support. Etablissement de référence du territoire, il comprend 987 lits et places et assure des activités d'urgences et réanimation, de médecine, de chirurgie, de gynécologie obstétrique, de prise en charge des personnes âgées et de prise en charge de deux secteurs adultes et un inter-secteur enfants en santé mentale. Le Centre Hospitalier de Dinan, comporte 633 lits et places. C'est un établissement de proximité centré sur les activités de médecine, de gynécologie obstétrique et de prise en charge des personnes âgées. Le Centre Hospitalier de Cancale est un ex-

⁵⁶ NORDMANN J-P, « GHT : où en est-on ? Premier panorama d'une (r)évolution du point de vue des établissements support », Finances Hospitalières, n° 106, 2016/10/01, p. 25-27

⁵⁷ Selon les caractéristiques des GHT présentées par la DGOS lors du sixième Comité de suivi des GHT, voir la dépêche Hospimedia publiée le 29/06/2016 « La DGOS a caractérisé les GHT en fonction des premières conventions constitutives »

hôpital local comportant 145 lits et places. Il assure des activités de SSR à orientation gériatrique et d'hébergement de personnes âgées dépendantes.

Le PMP du GHT s'articule autour de 14 filières prioritaires : cardiologie, neurologie-AVC, filière digestive, oncologie et soins palliatifs, hématologie, douleur chronique et rebelle, urgences - soins non programmés et soins critiques, maternité – périnatalité, soins de suite et réadaptation, filière gériatrique, santé mentale, addictologie, imagerie et pharmacie.

Une dynamique de coopération historique

Les 3 CH sont en direction commune depuis 2009 et ont déjà amorcé une dynamique de coopérations et de mutualisations dans le cadre de la CHT Rance Emeraude, dont le périmètre est resté constant lors de sa transformation en GHT au 1er juillet 2016. Ces mutualisations concernent notamment des postes non médicaux partagés dans le cadre de mises à dispositions et des postes médicaux partagés dans le cadre de FMIH et d'organisation de consultations avancées.

Un contexte social tendu sur l'établissement support

Le paysage social des trois établissements se caractérise par des composantes syndicales distinctes sur les différents CH, ce qui entraîne différentes approches des mutualisations et une dynamique comme des modalités de dialogue social, assez hétérogènes.

Un contexte budgétaire d'ensemble plutôt critique

L'établissement support est depuis plus d'une dizaine d'années dans une démarche active de retour à l'équilibre, avec un déficit structurel du compte de résultat principal se maintenant néanmoins à -1.4 millions d'euros en 2016.

Le CH de Dinan connaît une situation déficitaire qui s'est récemment fortement dégradée, avec une CAF nette négative depuis deux exercices. Cette dynamique déficitaire l'a conduit à entrer en CREF depuis 2016. Dans ce cadre, l'ARS demande aux deux établissements de présenter un plan de retour à l'équilibre territorial à compter de l'exercice 2017.

Pour autant, le CH de Cancale n'a pas de difficulté financière particulière depuis sa reconstruction en 2014 et tire pleinement partie des coopérations et mutualisations existantes, en particulier avec le Centre Hospitalier de Saint-Malo.

C'est au regard de ce contexte particulier, difficilement comparable à l'identique aux autres groupements, que la construction budgétaire du CRPA G va être analysée dans un premier temps.

1.2.2 Un budget annexe ne répondant que partiellement aux attentes du GHT Rance Emeraude

Dès la publication de l'instruction budgétaire et comptable en février 2017, les travaux d'élaboration du budget G sont amorcés au GHT Rance-Emeraude. Pour les acteurs du GHT, cet outil est initialement perçu comme une opportunité de simplifier des refacturations chronophages entre les trois établissements. Au sein de l'établissement support, la philosophie budgétaire instaurant une contribution des établissements membres est appréhendée comme un moyen d'assurer une participation financière de ceux-ci, notamment aux prestations réalisées jusqu'alors sans contrepartie financière, faute de pouvoir isoler la prestation ou d'y attribuer un temps de travail dédié. A contrario au sein des établissements membres, c'est plutôt une attitude de vigilance qui domine, à l'égard des nouvelles charges que pourrait leur faire porter l'inscription de mutualisation dans le cadre du budget G.

Le budget G en tant que potentiel outil d'intégration financière et managériale

Le budget G peut être utilisé comme un outil financier de nature à produire un effet de levier dans le développement des mutualisations, encouragées par sa visibilité particulière et par la mutualisation du financement de moyens. Si la mutualisation du financement est déjà pratiquée, le budget annexe représente un nouveau vecteur d'affichage des ambitions territoriales visible à la fois des acteurs internes (représentants du personnel médical et non médical) et externes (élus et ARS).

En vue d'identifier les mutualisations effectives au sein du GHT, pouvant être enregistrées dans le cadre du budget annexe, une méthodologie de construction budgétaire est proposée et validée par l'équipe de direction⁵⁸. Celle-ci prévoit la tenue d'un entretien pour chaque fonction mutualisable⁵⁹ avec les responsables institutionnels respectifs. Ces échanges sont précédés d'une note explicative⁶⁰ présentant le dispositif et fondée essentiellement sur les documents explicatifs de la DGOS⁶¹.

⁵⁸ La méthodologie est détaillée en annexe 3 et les comptes rendus figurent en annexe 5.

⁵⁹ Liste des responsables interrogés des domaines concernés par les mutualisations GHT en annexe 4.

⁶⁰ Note explicative sur le CRPA G pour préparer les entretiens avec les responsables des domaines concernés par les mutualisations GHT (annexe 3)

⁶¹ Vadémécum et Diaporama susvisé

Des prestations réalisées par l'établissement support sans contrepartie assez rares

Au sein de l'établissement support, l'utilisation du budget doit permettre d'asseoir une participation financière des établissements membres, en particulier aux prestations réalisées jusqu'alors sans contrepartie financière, faute de pouvoir isoler la prestation ou d'y attribuer un temps de travail dédié. Après recensement, ce type de prestation est finalement assez rare. Néanmoins, c'est le cas pour la prestation liée au système d'information réalisée par le Centre Hospitalier de St Malo pour le compte du Centre Hospitalier de Cancale. Même si la contribution financière du Centre Hospitalier de Cancale apparaît limitée, au regard des 3% qu'il représente au prorata des charges enregistrées aux comptes financiers hors titre 4, c'est une participation symbolique qui permet la reconnaissance officielle du périmètre territorial de l'ensemble de l'équipe projet de la Direction du système d'information.

Le dispositif aurait également pu être étendu à plusieurs autres fonctions mutualisées entre le Centre Hospitalier de St Malo et le Centre Hospitalier de Cancale, sans participation financière identifiée. C'est le cas notamment de l'équipe affectée aux travaux, de la Cellule des marchés ou encore de la prestation de communication. Néanmoins, comme le guide de construction budgétaire fondé sur les explications de la DGOS exclut les activités administratives, logistiques et médico-techniques, l'inscription de la fonction communication ou de l'équipe en charge des travaux dans le CRPA G n'est pas explorée pour l'exercice 2017. En ce qui concerne la cellule des marchés, celle-ci est pour l'instant mutualisée au niveau de deux établissements sur les trois, ce qui est incompatible avec l'intégration dans le cadre du budget annexe qui ferait supporter une charge sans contrepartie à l'établissement non concerné par la mutualisation.

Un ressort strictement territorial excluant les partenariats bilatéraux

Le budget G ne permet pas de répartir les charges d'une fonction mutualisée dont le périmètre ne s'étend pas à l'intégralité des établissements du groupement. En effet, l'établissement ne profitant pas du partenariat serait mécaniquement amené à participer financièrement à une prestation dont il ne bénéficie pas. C'est le cas de la cellule des marchés : n'ayant vocation à devenir territoriale qu'à compter du 1^{er} janvier 2018 dans le cadre de la mutualisation de la fonction achat au niveau du GHT, elle ne vise que les marchés du CH de St Malo et de Cancale jusqu'à cette date, sauf marchés mutualisés GHT. Cette modalité de fonctionnement exclut pour l'exercice 2017 l'intégration des charges relatives à la cellule des marchés dans le cadre du budget annexe, puisque le CH de Dinan se verrait mécaniquement contraint de contribuer à une fonction dont il ne bénéficie qu'à

titre très résiduel à ce jour, dans l'attente de la mise en œuvre du projet Fonction achat territoriale.

Cette logique est pourtant aménagée pour l'organisation en commun des activités biologie ou d'imagerie, développées entre le CH de Dinan et de St Malo. En effet, la participation financière du CH de Cancale, à hauteur de 3% des charges, est tellement résiduelle, que quelques charges relatives à ces mutualisations, dont ne bénéficie pas directement le CH de Cancale, ont tout de même été intégrées au CRPA G. Les impacts financiers de ces intégrations permettent d'atténuer en partie d'autres effets inattendus constatés à travers le budget annexe.

Une logique de répartition rigide qui produit parfois des effets inattendus

La mutualisation d'une ressource d'un établissement non support engendre un transfert de la charge afférente à la charge de l'établissement support. Cet effet est accentué lorsqu'il est couplé à celui de la clé de répartition, qui minore la part des plus petits établissements. Ainsi, concernant la fonction achat pour l'exercice 2017, la restriction aux coûts de pilotage inhérents à la gestion a favorisé la mutualisation d'une quotité de temps de chaque membre de l'équipe projet, composé de membres de chaque établissement. Sous l'effet de la clé qui lui est très favorable, le CH de Cancale tire pleinement avantage de cette mutualisation. En effet, cela revient à mutualiser sur le CRPA G, 20% du coût de son AAH, ce qui équivaut à réduire sa charge de 17% sans compensation par la mutualisation d'une quotité de temps des autres membres de l'équipe projet, dont il ne supporte que 3%⁶². Cette illustration montre que dans certains cas, la logique de contribution financière des établissements parties aux charges financières supportées par l'établissement support se trouve inversée. Ce constat est généralisé, dès lors que ce sont des charges supportées par des établissements non support, qui font l'objet d'une mutualisation dans le cadre du budget annexe G, faisant obstacle à une substitution aux refacturations existantes, voir même en les complexifiant.

La complexification des refacturations existantes

Plusieurs mutualisations historiques, portant notamment sur des postes non médicaux partagés dans le cadre de mises à dispositions et des postes médicaux partagés dans le cadre de FMIH et d'organisation de consultations avancées, font l'objet de refacturations existantes au GHT Rance Emeraude. Les entretiens menés dans le cadre de la préparation du budget annexe G visent à recenser ces charges refacturées éligibles à être inscrites au CRPA G⁶³, en vue de substituer la répartition budgétaire aux

⁶² Voir le tableau récapitulatif des simulations budgétaires sur la fonction achat en annexe 6. La clé de répartition au prorata des charges ne fait supportée au CH de Cancale que 3% des fonctions mutualisées dans le cadre du budget G.

⁶³ Lorsqu'elles sont dans le champ des fonctions et activités listées par l'article L.6132-3 I du CSP.

refacturations plus chronophages. A contrario de cette volonté, l'exemple de la coordination des plans de formation permet d'illustrer de manière particulièrement parlante pourquoi la piste de la substitution du budget G aux refacturations est abandonnée, mais également comment la mutualisation des coûts de pilotage inhérents à la gestion les complexifie paradoxalement encore plus.

L'état des lieux des mutualisations existantes sur le secteur de la formation met en exergue une organisation plaçant à la tête du dispositif managérial les deux DRH et en manager opérationnel un cadre administratif du CH de Dinan, établissement non support. Choisir un cadre d'un établissement non support pour piloter une démarche au niveau territorial est une solution retenue sur plusieurs secteurs du GHT. Cette démarche amorcée pour renforcer les coopérations communautaires, visait à favoriser la confiance des personnels de l'établissement de proximité vis-à-vis de l'établissement siège de la CHT. Néanmoins, cette organisation stratégiquement rassurante semble à contrecourant de la philosophie des groupements, favorisant la mutualisation des ressources de l'établissement support, probablement plus communément mutualisées. Ainsi pour être retracée dans le budget G et répartie sur l'ensemble des établissements du GHT, il est nécessaire que la ressource mutualisée soit à la charge de l'établissement support car le budget G n'est créé que dans les comptes de l'établissement support. Appliqué à notre exemple concernant la coordination des plans de formation, cela implique une refacturation de la ressource mutualisée à l'établissement support, pour qu'il puisse l'inscrire au budget G.

L'utilisation du budget G ne permet pas de supprimer les refacturations lorsque les ressources mutualisées sont des ressources à la charge d'un établissement non support. De plus, une refacturation supplémentaire s'ajoute lorsqu'on restreint le périmètre du budget G aux coûts de pilotage inhérents à la gestion. En effet après avoir refacturé la quotité de ressource correspondant au pilotage inhérent à la gestion à l'établissement support pour être réparti au sein du budget G, le reliquat reste réparti comme initialement sur le budget H au moyen de refacturations. Alors qu'on attendait du budget annexe un outil pouvant se substituer à certaines refacturations, la construction des scénarii selon la méthodologie adoptée aboutit à des situations de double refacturation où les flux financiers sont davantage complexifiés⁶⁴.

Une clé de répartition défavorable à l'établissement support

Lorsqu'on applique la clé de répartition nationale, la répartition financière entre les différents établissements est systématiquement défavorable à l'établissement support, en dépit de toute correspondance pratique fondée sur l'utilisation ou le besoin de la ressource

⁶⁴ Pour une illustration concrète, consulter les simulations budgétaires en annexe 7.

mutualisée. Ainsi, alors que la ressource était auparavant refacturée dans la plupart des cas au prorata du temps passé sur les différents établissements, elle pèse désormais beaucoup plus fortement pour l'établissement support à travers le budget G. Ce constat aura des conséquences significatives lors des arbitrages successifs opérés durant l'élaboration du CRPA G.

Après avoir recensé les propositions de charges à imputer sur le budget G et dressé la liste des refacturations existantes dans chaque grand domaine de fonctions mutualisées, des tableaux de simulations budgétaires sont construits⁶⁵ afin de faire apparaître les impacts financiers réels pour les différents établissements. Plusieurs scénarii sont testés avec notamment la possibilité d'enregistrer sur le CRPA G 100 % d'un effectif, ce qui a l'intérêt d'être plus simple, ou plutôt une quotité de son temps pour coller au coût de pilotage inhérent à la gestion. Les responsables rencontrés à l'occasion des entretiens sont également encouragés à réfléchir à des propositions prospectives, sur la base des évolutions qui se dessinent pour 2018, sachant que le calendrier d'élaboration du budget G pour l'EPRD 2018 démarrera quelques mois plus tard seulement⁶⁶.

Les propositions recueillies auprès des acteurs par grandes fonctions mutualisées sont intégrées aux tableaux de simulations. Ils permettent de comparer la situation actuelle, comprenant des refacturations et les impacts de la mutualisation sur le budget G, selon la clé de répartition. Les résultats montrent **le caractère très défavorable de la clé de répartition pour l'établissement support**. D'une part ces répercussions incitent à la prudence sur le périmètre d'inclusion des charges à mutualiser dans ce cadre et d'autre part, elles remettent en cause les modalités de répartition par refacturation pratiquée de la quasi-totalité des fonctions déjà mutualisées existantes.

Ces constats engendrent l'émergence de plusieurs questions, tant au niveau de l'établissement support qu'au niveau des autres établissements du groupement. La répartition historiquement pratiquée est-elle réellement équitable ? Ces premiers résultats de simulation risquent-ils de raviver un sentiment de défiance et d'injustice vis-à-vis de l'établissement support ? Il semble que le choix d'une telle clé de répartition ait été guidé par un tout autre objectif que celui de la stricte équité. En effet, la réforme des GHT et en particulier la délégation de certaines compétences obligatoires aux établissements supports a pour effet mécanique d'élargir le périmètre de gestion de ceux-ci. La répartition financière de ces mutualisations ne peut donc stratégiquement pas les favoriser également.

⁶⁵ Voir les tableaux de simulation des scénarii budget G en annexe 6.

⁶⁶ Sous l'effet de l'application du nouveau calendrier budgétaire et financier, tel qu'il résulte du décret n°2015-1687 du 16 décembre 2015 relatif à la procédure budgétaire.

Etre favorable aux établissements non supports permet de rétablir une sorte d'équilibre dans la réforme entre les établissements supports et non supports, les premiers y gagnant en périmètre de compétence et les seconds y gagnant financièrement. Ainsi la clé de répartition semble avoir été fixée de sorte à favoriser l'adhésion unanime des établissements supports et non supports aux transferts de compétences obligatoires et encouragés.

Une logique budgétaire fondée sur les coûts réels

L'utilisation du budget suppose **la mutualisation des coûts réels des fonctions mutualisées**. Cette logique n'est pas systématiquement retenue pour la répartition de certaines fonctions mutualisées par refacturation. Les premières simulations mettent en évidence la confrontation de deux logiques de répartition des coûts, concernant notamment les coûts de l'équipe de direction. En effet, la logique budgétaire sous-tend de travailler à partir des coûts réels des fonctions, par rapport à la logique appliquée pour les refacturations des membres de l'équipe de direction basée sur le coût moyen d'un directeur. Ce coût moyen est calculé sur la moyenne des coûts des directeurs composant l'équipe de direction GHT. Cette logique privilégie la valorisation du fonctionnement en équipe : l'expérience des plus anciens⁶⁷ et le regard novateur des autres formant un tout performant et résultant d'un équilibre d'ensemble. Ce coût moyen est réparti par refacturation au prorata du nombre de lits pour les directeurs mutualisés au niveau du groupement. Néanmoins la configuration actuelle de l'équipe de direction affectée sur chacun des établissements, conjuguée à cette logique de refacturation sur la base du coût moyen directeur est défavorable au CH de Dinan, par rapport à la logique des coûts réels. Ainsi cet impact accentue d'autant plus l'effet défavorable de la clé nationale vis-à-vis de l'établissement support.

La conjugaison de l'ensemble de ces effets est globalement assez défavorable à l'établissement support, à l'initiative de l'élaboration du budget annexe au sein du groupement. Cela favorise le choix d'hypothèses budgétaires construites sur la base d'interprétations les plus prudentes et progressives possibles dans l'objectif de limiter et d'amortir au fur et à mesure des exercices comptables, les répercussions financières du budget annexe découlant de l'application de la clé nationale. Alors que l'outil aurait pu être un levier d'intégration structurant, les acteurs du GHT Rance–Emeraude se retrouvent incités à minorer l'envergure des charges d'exploitation à mutualiser, du moins pour ce premier exercice de mise en œuvre du CRPA G.

⁶⁷ Les directeurs les plus expérimentés dans leurs fonctions sont financièrement plus coûteux par l'effet mécanique du GVT (Glissement Vieillesse-Technicité).

Toutefois ces résultats comportent une dimension conjoncturelle liée aux caractéristiques spécifiques du GHT Rance-Emeraude⁶⁸. C'est pourquoi il est intéressant de confronter l'analyse des avantages et des limites mis en évidence à d'autres réalités territoriales⁶⁹. Cette analyse éparse des retours d'expérience collectés vise à relever le maximum d'impacts et de les comparer avec ceux identifiés au GHT Rance-Emeraude, en vue de constituer un retour d'expérience davantage exploitable par d'autres établissements, qui pourront y trouver une grille de lecture susceptible d'accompagner leurs propres arbitrages.

⁶⁸ Décrites en détail supra au paragraphe 1.2.1 p.15 à 16

⁶⁹ Méthodologie et explication démarche globale d'entretiens extérieurs au GHT, Annexe 1 et 2.

2 Analyses des avantages et inconvénients de l'outil et confrontation à d'autres réalités territoriales

Après avoir identifié les limites de l'outil, les avancées qu'il permet néanmoins seront mises en évidence.

2.1 Les limites pouvant potentiellement amoindrir voir détourner les établissements de l'utilisation de l'outil

Certaines limites mises en évidence dans la démarche d'élaboration budgétaire du GHT Rance-Emeraude se retrouvent au sein d'autres GHT. Selon les situations, elles limitent voir détournent certains groupements de l'utilisation du budget annexe. Elles résultent essentiellement de la clé nationale qui s'avère limitante et des périmètres budgétaires définis.

2.1.1 Une clé simple mais limitante pour les groupements hospitaliers

Le choix d'appliquer une clé unique à tous les types de mutualisation comme à tous les types de groupement semble être à l'origine de plusieurs problématiques, qui brident les établissements dans leur utilisation du nouvel outil budgétaire.

L'application inadaptée d'une clé fixe et identique à tous les types de mutualisation

Les simulations réalisées au GHT Rance Emeraude montrent que l'application d'une clé fixe pour toutes les activités mutualisables semble inadaptée. Plusieurs exemples illustrent ce constat, exemples partagés par d'autres groupements.

Les laboratoires du CH de St Malo et du CH de Dinan sont fusionnés en un laboratoire unique. Le support juridique de cette mutualisation est un GCS, dont l'activité est répartie sur chacun des deux sites. Les équipes de biologistes et de techniciens sont mutualisées et l'encadrement médical et paramédical est commun, la fonction étant exercée par un seul cadre et un seul chef de service. Les charges d'exploitation liées à l'organisation en commun des activités de biologie sont éligibles à être retracées et réparties à travers le budget annexe G. Les hypothèses de construction budgétaire qui découlent de l'entretien avec les responsables de l'activité proposent d'étudier la mutualisation de l'ensemble des personnels du laboratoire (vision inclusive correspondant

à la réalité) et la mutualisation d'une quotité des personnels encadrants⁷⁰ (vision limitative aux coûts de pilotage inhérents à la gestion). Néanmoins deux difficultés se posent dans le cadre de cet exemple : la première porte sur le périmètre de cette mutualisation restreinte à deux établissements, le troisième étant client⁷¹ du GCS. La seconde est la répartition des charges du laboratoire commun, actuellement pratiquée au prorata du nombre de B prescrits.

L'inscription au budget G des charges du laboratoire a pour effet de faire supporter 64 % des charges au CH de St Malo contre 33% au CH de Dinan, sans rapport aucun avec l'activité par l'effet de la clé de répartition fixe, au prorata des charges. Cela fait également supporter 3% des charges mutualisées au CH de Cancale, auquel un coût global par examen demandé est actuellement facturé. Ce coût global comprenant déjà les coûts de gestion globaux dont font partie les ressources humaines (vision inclusive) et les coûts de pilotage inhérent à la gestion (vision limitative). Cela a pour effet de faire payer au CH de Cancale deux fois pour les mêmes charges en quelque sorte. Compte tenu de ces deux réserves, l'arbitrage retenu est l'application d'une vision restreinte aux coûts de pilotage inhérents à la gestion, pour matérialiser et afficher budgétairement cette mutualisation et toutes les ambitions politiques qu'elle porte, tout en limitant les impacts financiers en résultant. La régularisation des facturations pour le CH de Cancale au coût global doit être réexaminée à la lumière de cette décision, qui reste pour l'instant prévisionnelle.

Au GHT de l'Artois, composé de quatre établissements en direction commune, la clé fixe limite également l'utilisation du budget annexe. Pour cette raison, les arbitrages s'orientent vers des mutualisations non retracées dans ce budget, afin de pouvoir en répartir les charges au plus près des usages et des réalités locales.

Concernant l'activité d'imagerie, l'utilisation du budget G pour répartir les charges d'organisation commune de l'activité, revient à en faire supporter une partie, certes très réduite (3%) au CH de Cancale, alors qu'il n'en bénéficie pas directement. Pour les mêmes raisons que pour l'activité de biologie, le choix retenu est un compromis entre la volonté d'intégrer cette mutualisation dans le budget G, mais à minima (coûts de pilotage inhérents à la gestion), pour afficher les ambitions politiques portées, tout en limitant les impacts financiers en résultant.

⁷⁰ Chef de projet laboratoire unique, encadrement médical et paramédical, ingénieur COFRAC voir CR d'entretien (Annexe 4) et simulation des hypothèses de construction (Annexe 6).

⁷¹ Le CH de Cancale paye pour chaque examen un coût du B tout compris, incluant les frais de gestion.

Le même type de problématique limite l'utilisation du budget G au sein des GHT de proximité, comme au GHT de Centre Bretagne⁷² ou au GHT gériatrique du Cotentin⁷³. Ainsi au sein de ce dernier, les arbitrages s'orientent vers une utilisation du budget G limitée aux fonctions effectivement mutualisables entre les établissements le composant, excluant les activités médico-techniques dont les EHPAD ne bénéficient pas directement. Ce qui amène à remettre en cause l'utilisation d'une clé identique à différentes réalités locales.

L'application inadaptée d'une clé fixe à différentes réalités locales

L'Atlas des groupements hospitaliers de territoire 2017⁷⁴ montre que les 135 GHT recouvrent des réalités très diverses. Le nombre d'établissements membres diffère, de même que l'état des coopérations et éventuelles mutualisations locales préexistantes à leur constitution. L'inconvénient majeur de la clé est qu'elle consiste à plaquer un schéma identique sur des réalités locales très différentes, sans pouvoir s'y adapter.

Il résulte des entretiens menés auprès de plusieurs GHT, que nombre d'entre eux n'ont pas encore eu le temps de mutualiser des fonctions tangibles à ce jour. En effet, l'année 2017 est majoritairement une année consacrée à l'élaboration du PMP. Lorsque c'est le cas, comme au GHT Rhône centre ou au GHT Savoie-Belley, le budget G sera inutilisé et présenté à 0 pour l'exercice 2017. Pour cette première année de mise en place, la DGOS a demandé aux ARS de ne pas rejeter les EPRD des établissements en cas d'absence de mutualisations budgétaires retracées au sein du budget G.

A contrario certains GHT qui ont engagé des mutualisations en amont de la réforme et/ou qui sont déjà en direction commune, à l'image du GHT de l'Artois, préfèrent ne pas utiliser le budget G pour rester libres de la répartition qu'ils jugent la plus adaptée à l'activité ou à la fonction mutualisée et ne pas être contraints par la clé nationale. La DGOS laisse aux établissements la « possibilité de réaliser pour des cas particuliers des transferts financiers entre eux en dehors du CRPA G »⁷⁵, ce qui permet aux établissements de profiter de cette souplesse.

Concernant les établissements psychiatriques non supports, la clé de répartition favoriserait davantage les établissements ayant des activités MCO⁷⁶. Ce phénomène résulterait de l'impact moindre en psychiatrie de la charge que représente la facturation des prestations, en particulier sur les fonctions DIM et SIH sont beaucoup moins impactées.

⁷² Le GHT de Centre-Bretagne est composé du CH de Pontivy, d'une MAS et d'un EHPAD.

⁷³ Le GHT gériatrique du Cotentin comprend le CH du Cotentin et plusieurs EHPAD.

⁷⁴ FHF., *Atlas des groupements hospitaliers de territoire 2017*, 2017

⁷⁵ Extrait du Diaporama GHT – évolutions des règles budgétaires et comptables – p.7

⁷⁶ Une enquête auprès des membres de l'ADESM est en cours pour confirmer cette tendance.

Enfin dans les GHT dont les établissements supports sont des CHU, comme au GHT Rhône Centre, le différentiel budgétaire est tel, entre l'établissement support et les établissements membres que la répartition des charges mutualisées en devient presque fictive⁷⁷ et la participation des établissements membres aux charges mutualisées symbolique. En effet, celle-ci ne tient pas compte de la notion de charges fixes, supportées par tout établissement en dépit de sa taille.

L'absence de prise en compte des frais fixes structurels

La répartition des ressources mutualisées dans le cadre du budget G ne tient pas compte des frais fixes que doivent supporter les structures hospitalières. Le phénomène est mis en exergue, lorsqu'on analyse les très faibles contributions au budget G des petits établissements, de type ex-hôpital local, comme le CH de Cancale. En effet, les refacturations existantes à l'égard de cet établissement se sont jusqu'à présent inscrites et incluses sous la forme d'une refacturation d'un poste de Directeur. Celui-ci représente un coût « tout compris » de la fonction de Directeur polyvalent dans chacun des domaines de gestion, considéré comme un coût fixe que toute structure doit supporter à minima.

Le budget G ignore cette dimension de coût fixe. Ainsi si le coût relatif à l'ensemble de l'équipe de direction est ventilé via le budget G, cela reviendrait à ne faire supporter au CH de Cancale, que 3% du coût de l'équipe GHT, ce qui est bien moindre au coût refacturé actuellement. Cette solution aurait pourtant été retenue sur certains GHT d'inscrire l'intégralité des charges relatives à l'équipe de Direction du GHT sur le budget G, nonobstant l'interprétation qui pourrait en être faite, à savoir de limiter intellectuellement le pilotage inhérent à la gestion à l'équipe de direction, excluant les présidents de CME et les cadres supérieures soignants.

Le prorata des charges hors titre 4 et ses conséquences sur les choix stratégiques des établissements

L'exclusion des charges de titre 4 du périmètre de calcul de la clé de répartition au motif de leur aspect volatile, n'est pas sans conséquence d'un établissement à un autre du même groupement en fonction de ses choix d'investissement. En effet en excluant les charges financières résultant d'une politique d'investissement par l'emprunt, cela crée une distorsion vis-à-vis d'autres établissements ayant fait le choix d'externaliser la même prestation, dont les charges sont comptabilisées en titre 2 ou en titre 3, à l'image du GHT Loire Atlantique entre le CH de St Nazaire et CHU de Nantes. Ce cas peut également être illustré par l'exemple d'un établissement qui aurait investi en matière d'équipements pour

⁷⁷ Phénomène qui apparaît exacerbé pour les CHU en GHT avec des ex-hôpitaux locaux.

son activité d'imagerie par l'intermédiaire d'un GCS, comparé à un autre établissement qui aurait choisi d'investir par un emprunt souscrit en propre. Ainsi pour le premier établissement les charges financières refacturées par le GCS et inscrites en titre 3 seraient prises en compte pour la répartition des contributions liées au budget annexe G, alors que pour le second, ces charges de même nature en seraient exclues.

Pour corriger cette distorsion, la question du retraitement comptable de ces charges n'est pas tranchée par les textes. Il serait intéressant d'en étudier la possibilité à la lumière des retours d'expérience des groupements où ce type de question s'est posé.

Une clé mécaniquement défavorable aux établissements supports

Ce constat initialement perçu au GHT Rance-Emeraude est en fait une tendance générale qui se retrouve sur l'ensemble des GHT consultés.

Cette caractéristique est majoritairement envisagée comme une limite de l'outil. En effet, l'établissement support est chargé d'impulser la démarche de mutualisation, en parallèle de l'élaboration du budget G. Les directions financières n'étant pas mutualisées, le pilotage budgétaire de l'établissement support est autonome et s'inscrit dans un contexte économique très contraint désormais installé, impliquant la recherche permanente de pistes d'économies. Dans cette dynamique, le caractère défavorable à l'établissement support est plutôt un frein, surtout au sein des GHT composés d'établissements de taille comparable. Ce retour est atténué par la distorsion des structures financières au niveau des groupements dont l'établissement support est un CHU.

Néanmoins, en plus de permettre un rééquilibrage global de la réforme, cette limite ne remet pas en cause les équilibres budgétaires des établissements, d'autant plus que le périmètre des charges mutualisées est encore pour l'exercice 2017 assez restreint.

2.1.2 Un périmètre provisoirement limité

Le risque de la stigmatisation du périmètre choisi par certains acteurs

Limiter la mutualisation des charges d'exploitation des fonctions supports au sein du budget G aux emplois correspondant à l'équipe de direction pour l'exercice 2017 est une solution retenue au sein de plusieurs GHT. Néanmoins, ce choix a pour conséquence de cibler le coût de ces fonctions, au risque de voir l'information stigmatisée par certains acteurs, pouvant s'emparer de ce sujet à l'occasion de la présentation de l'EPRD et du PGFP devant les instances par exemple. Ce risque favorise l'inclusion des charges à mutualiser, qui en étant plus large, limite les possibilités d'identification nominative.

L'exclusion des recettes d'activité

Au titre des nombreuses résistances qui se sont exprimées au sujet des GHT, en particulier sur la constitution des filières et la meilleure répartition des activités qu'elle soutient entre les différents niveaux de recours assurés par les établissements parties, la crainte la plus répandue au sein des établissements membres de « siphonage de l'activité par l'établissement support », a engendré l'exclusion de ces recettes d'activité du périmètre du budget G, au moins dans un premier temps⁷⁸. Néanmoins, cette exclusion des recettes d'activité a pour corollaire d'exclure également les charges de personnels médicaux compensées par ces recettes. Cette exclusion est limitante à deux niveaux : concernant les activités médico-techniques, les pôles inter-hospitaliers et les équipes médicales de territoire d'une part, et d'autre part concernant le temps consacré au pilotage et à la gestion par les personnels médicaux en position managériale.

Concernant les activités médico-techniques, l'exclusion des recettes d'activité ne permet pas d'inscrire dans le budget annexe G l'ensemble des charges d'exploitation liées à l'activité du laboratoire ou à l'imagerie. En effet, il est préférable pour des raisons de lisibilité budgétaire d'inscrire ces charges dans le CRP retraçant les recettes devant compenser ces charges. De même cette exclusion rend complexe et abstraite la mutualisation des charges liées aux équipes médicales de territoire ou aux pôles inter-établissements, décorrelant d'autant plus le budget G du PMP.

Interrogées sur le sujet du temps consacré au pilotage et à la gestion par les personnels médicaux en position managériale sur une des activités organisée en commun, la DGOS et l'ARS partagent une interprétation souple de l'exclusion budgétaire. Elles entendent pour ces cas particuliers, l'inscription des charges en personnel médical correspondantes sur le budget G. Cette possibilité consiste à permettre, au-delà de la mutualisation budgétaire, de reconnaître et de valoriser par les contributions des établissements parties, le temps consacré par les personnels médicaux au pilotage et à la coordination territoriale, trop souvent ignorée⁷⁹. Ainsi au sein du GHT Rance-Emeraude, a été prise en compte une quotité de temps consacrée à cette mission par les présidentes de CME des trois établissements parties. Dans cette même dynamique, les coûts de pilotage médicaux inhérents à la gestion relatifs à l'organisation commune des activités de biologie, d'imagerie et de pharmacie ont intégré une quotité du coût des chefs de pôles et des chefs de service concernés. Ainsi, décorréler la charge de certains personnels médicaux de

⁷⁸ HUBERT J. et MARTINEAU F., Rapport final de mission Groupement Hospitaliers de Territoires, Ministère des affaires sociales, de la santé et du droit des femmes, février 2016.

⁷⁹ D'autant plus qu'elle ne produit pas de recettes d'activité dans l'inconscient collectif médical hospitalier.

l'activité médicale rémunératrice, lorsque ceux-ci ne s'y consacrent pas à temps complet en raison des missions de pilotage et de coordination qu'ils assurent, est globalement perçu comme tout à fait pertinent.

2.1.3 Des impacts fiscaux encore incertains en matière de TVA ?

Les juristes spécialisés du secteur font une interprétation parfois divergente des impacts en matière de TVA des GHT résultant des mutualisations au sein du budget G⁸⁰.

C'est une directive européenne⁸¹ qui harmonise cet impôt direct au niveau des états membres. Cette norme est transposée en droit national, sous le contrôle de la Commission européenne. Le cadre normatif applicable aux établissements de santé et au GHT résulte de l'application de l'article 256 B et de l'article 261 B du Code général des impôts. Le premier pose un principe d'exonération de TVA des personnes morales de droit public « *pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, (...) lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence* »⁸². Le second liste les conditions d'exonération des mises à disposition (MAD) de personnel dans le cadre des groupements⁸³.

Dans sa réponse datée du 29 septembre 2016 au rescrit fiscal déposé par la FEHAP, la Direction de la Législation Fiscale (DLF) confirme une interprétation rassurante de ces dispositions⁸⁴, en précisant :

« (...) Ainsi, les mises à dispositions de personnels régis par le statut de la fonction publique hospitalière et consenties par une personne morale de droit public agissant en tant qu'autorité publique, ne sont donc pas assujetties à la TVA en application de l'article 256 B du CGI, sous réserve qu'elles soient réalisées à prix coutant et que leur non assujettissement ne conduise pas à des distorsions dans les conditions de la concurrence. »

⁸⁰ Pour illustrer ce constat lire *l'Application de la TVA au GHT* de Marine GEY-COUE, juriste du cabinet Jurisanté session de formation CNEH du 7 mars 2017 et comparer l'analyse aux explications de Daniel FRIZOT, fiscaliste du cabinet KPMG retranscrites dans les actes des 1ères Rencontres Financières des Établissements Publics de Santé à Paris le 21 novembre 2016.

⁸¹ Directive n°2006/112/CE du 28 novembre 2006

⁸² Le principe d'exonération des activités de soins (hors esthétique) résulte de l'article 256 B du CGI.

⁸³ Article 261 B du CGI : « Les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti sont exonérées de cette taxe à la condition qu'ils concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes. »

⁸⁴ L'intégralité de cette réponse figure en annexe 7.

« De même, les mises à disposition fonctionnelles d'agents régis par un statut de droit public effectuées en vertu d'une obligation légale ou réglementaire par un opérateur public dans le cadre d'une mutualisation de fonctions ou de transferts de compétences ou d'activités interviennent également dans un régime juridique exorbitant du droit commun. Elles sont donc hors du champ de la TVA en application de l'article 256 B du CGI. »

« (...) »

« S'agissant des mises à disposition de personnels de droit privé, (...), elles ne peuvent bénéficier des dispositions de l'article 256 B (...). Cependant elles sont susceptibles d'être exonérées de TVA lorsqu'elles constituent des prestations étroitement liées à la fourniture de prestations exonérées de TVA, tels que les soins (...) »

L'application de cette lecture aux mutualisations des GHT retranscrites au sein du budget G permet d'exonérer les mises à dispositions concernant les agents fonctionnaires, sous réserve que ces ressources soient refacturées à prix coûtant. Néanmoins, cette condition est-elle compatible avec la répartition des charges prévue par la clé de répartition ou bien ne porte-t-elle que sur la somme globale refacturée au groupement, peu importe les modalités de répartition entre les établissements, excluant uniquement d'exonération les facturations de type forfaitaire ?

En parallèle de ces éléments, la doctrine de l'administration fiscale rattache à l'activité de soins au cas par cas, l'activité de blanchisserie, la stérilisation et la restauration internalisée pour les patients⁸⁵, leur permettant de bénéficier de l'exonération par extension. A contrario l'activité de pharmacie à usage intérieur est considérée comme une livraison de médicaments et donc comme une livraison de biens assujettie à un taux réduit de TVA.

Pour les personnels non fonctionnaires, le dispositif fiscal relatif à la TVA prévoit l'imposition des mises à disposition (MAD) des personnels en tant que prestations de services réalisées dans un groupement. L'article 261 B du CGI fixe les conditions cumulatives d'exonération. Tout d'abord, les membres du groupement ne doivent pas être assujettis ou exonérés de la TVA sur plus de 20% de leur chiffre d'affaires respectifs. Cette condition peut exclure de l'exonération les groupements comprenant des EHPAD ayant décidé de taxer leurs activités d'hébergement et de dépendance. Concernant les prestations de service exonérées, celles-ci doivent être réalisées pour les besoins exclusifs d'une activité non assujettie ou exonérée de TVA (en l'occurrence l'activité de soins), être refacturées à prix coûtant et être rendues aux membres du groupement. Si l'on peut

⁸⁵ La livraison de repas ou de nourriture est considérée comme une livraison de biens assujettie à la TVA. La prestation de restauration et la vente à consommer sur place de nourriture pour les personnels est considérée comme une prestation de service sans lien avec l'activité de soins.

raisonnablement tenter de démontrer à l'administration fiscale que l'ensemble des fonctions mutualisables dans le cadre des GHT est réalisé pour les besoins exclusifs de l'activité de soins, concernant la fonction achat, le SIH et le DIM, cela est plus compliqué lorsqu'il s'agit d'une mutualisation d'une fonction administrative, comme le correspondant handicap du groupement par exemple. Les activités de formation bénéficient d'une exonération de TVA qui ne fait pas débat.

Pour autant les conséquences de l'assujettissement à la TVA ne sont pas toujours défavorables pour les établissements. La situation doit être analysée au regard des conséquences en matière de taxe sur les salaires.

Dans l'attente de plus de précisions sur le sujet, les établissements doutant de la solution applicable sur certaines fonctions, préfèrent éviter le risque d'être assujettis à la TVA, quitte à minorer les mutualisations budgétaires au sein de leur groupement. Une application d'autant plus prudente, que le calendrier des réflexions budgétaires est avancé et que ce n'est pas le seul sujet auquel les acteurs doivent se consacrer.

2.1.4 L'inadéquation calendaire entre les négociations financières et les négociations relatives au PMP

Le calendrier d'élaboration du budget G se déroule en parallèle de celui du PMP pour l'exercice 2017. Les négociations relatives au PMP apparaissant nettement plus stratégiques et déterminantes pour l'avenir des groupements, elles sont souvent privilégiées, au détriment des discussions nécessaires quant aux périmètres des mutualisations retenues.

Ainsi, certains groupements préfèrent concentrer tous leurs efforts sur les négociations relatives au PMP, écartant provisoirement l'élaboration du budget G de l'agenda politique pour l'exercice 2017. D'autres évitent stratégiquement d'aborder le sujet pour ne pas risquer de brusquer les autres établissements avec des questions d'ordre financier, en parallèle des discussions déterminantes autour du PMP. Dans cette même dynamique, certains groupements optent pour des versions du CRPA G minimalistes pour l'exercice 2017.

Au GHT Rance Emeraude, c'est plutôt le calendrier des discussions et des arbitrages qui a souffert de ce télescopage calendaire. Les discussions ont été limitées dans le temps et les arbitrages sont tranchés provisoirement, faute de pouvoir aborder les sujets de

manière plus profonde, au regard de la densité des ordres du jour des réunions de direction et des instances.

Enfin, quelques groupements préfèrent ne rien inscrire sur le budget G ou constituer un budget très à minima pour l'EPRD 2017. Cette stratégie vise à d'abord définir précisément l'ambition politique du GHT sur le plan médical, avant de la traduire techniquement par la mutualisation des fonctions, en dépit des périmètres, qui ne sont pas tout à fait les mêmes⁸⁶.

Malgré ces limites, qui poussent les établissements à se détourner provisoirement ou non de l'utilisation de l'outil, celui-ci reste tout de même considéré comme une avancée majeure au service des groupements et de leur stratégie de groupe par les acteurs du secteur.

2.2 Des avancées plébiscitées et symbolisées par la mise en place de cet outil

Les avancées symbolisées par le CRPA G sont identifiées en vue d'être confirmées, voir confortées en cas d'évolution du dispositif.

2.2.1 Des avancées plébiscitées par les acteurs

La clé fixe : un formidable accélérateur de calendrier

Jacqueline HUBERT et Frédérique MARTINEAU, indiquent dans leur rapport final de mission, « *il semble indispensable que cette clé de répartition ne fasse pas l'objet de négociations interminables au sein de chaque GHT entre les établissements consommateurs et les établissements fournisseurs de prestations.* ». C'est un sentiment partagé de manière unanime par les acteurs interrogés un an plus tard : la fixation d'une clé non négociable permet d'éviter des heures de négociations, qui se seraient étalées sur plusieurs mois. En cela, cette répartition arrêtée au niveau national représente un formidable accélérateur de calendrier. Ce levier est d'autant plus important à préserver que le calendrier de la réforme est particulièrement exigeant, même si le rythme calendaire cadencé est plutôt envisagé comme une « contrainte positive »⁸⁷.

⁸⁶ Outre sur les équipes médicales partagées, les pôles inter-établissement ainsi que sur les activités médicotecniques mutualisables.

⁸⁷ Enquête menée auprès des directions d'établissements support pour dresser un premier panorama des GHT – Jean-Pierre NORDMANN – Finances Hospitalières

Si la clé de répartition fixée au niveau national a permis de tenir un calendrier exigeant, elle a également évité que les négociations sur la clé cristallisent les tensions au détriment des mutualisations. C'est un effet volontaire prévu par Jacqueline HUBERT et Frédéric MARTINEAU, qui précisent au sujet de la clé nationale que « *L'incapacité à se mettre d'accord sur le modèle économique a trop souvent été la raison d'un avortement de projets de coopération pourtant légitimes quant à l'organisation de l'offre de soins.* ».

Le budget annexe apparaît également plus simple et plus lisible à utiliser que d'autres dispositifs qui auraient pu lui être privilégiés.

L'apparente simplicité du budget annexe par rapport au GCS, à la fusion ou à une simple convention de mise à disposition

La forme du budget annexe est simple et maîtrisée des acteurs hospitaliers. Elle est moins complexe que le cadre budgétaire et financier plus ou moins complexe applicable aux Groupements de coopération sanitaires (GCS), selon ses caractéristiques. Pourvus de la personnalité morale, cette reconnaissance en tant qu'entité juridique entraîne notamment l'obligation de tenir une comptabilité propre, parmi les diverses lourdeurs administratives impliquées par les multiples formalités liées à son existence propre. A contrario, la personnalité juridique des GCS offre des possibilités de mutualisations plus importantes, notamment grâce à la possibilité de facturer à l'assurance maladie directement à partir du GCS ou encore la possibilité d'être employeur limitant les mises à disposition.

Le budget annexe apparaît également plus simple qu'une fusion administrative et budgétaire, dont il pourra utilement constituer l'un des préalables. Cette solution a été retenue par certains groupements, à l'image du GHT Sud Bretagne⁸⁸, pour lequel l'obligation de former un groupement a été un véritable déclencheur d'une volonté de rapprochement intégral et intégré à travers une fusion. Le CRPA G s'inscrit dans cette logique intégrative de préparation budgétaire à la fusion, avec la possibilité de monter en charge progressivement au fur et à mesure des mutualisations réalisées au sein du groupement.

Enfin, lorsqu'on compare le dispositif du CRPA G aux conventions de mises à disposition de personnel, deux constats peuvent être faits. Si l'instrument conventionnel paraît rassurer les établissements car il est mieux maîtrisé, il est opaque vis-à-vis des autres

⁸⁸ TRIBALLEAU C., *Le GHT sous le prisme de la fusion*, mémoire EHESP, 2016.

établissements du groupement non parties à la convention, chronophage et repose sur le principe de la libre négociation, pas toujours équilibrée au regard des différents contextes.

Une solution encore plus simple aurait pu être retenue, sur le modèle du CSAPA du CH de Saint-Malo et de Dinan. Ces deux CSAPA ont un budget annexe unique et propre, rattaché au CH de St Malo. Ils constituent pour les organismes d'assurance maladie une seule entité exerçant son activité sur deux sites. Le Centre Hospitalier de Saint-Malo perçoit les financements pour les deux sites et le CH de Dinan lui refacture les coûts de fonctionnement réels du CSAPA dinannais. Encore faut-il pour plébisciter cette solution pouvoir s'appuyer sur une comptabilité analytique solide.

Au-delà de sa simplicité, le point fort du CRPA G est sa visibilité interne comme externe.

La dimension stratégique d'affichage de l'ambition politique du GHT

A l'inverse des comptes consolidés des CHT qui n'étaient qu'une superposition des résultats des EPS membres faisant abstraction des flux financiers et sans réalité budgétaire, ni prise en compte des réserves en matière de fiabilisation des comptes, le CRPA G permet de mettre en relation de manière dynamique les flux relatifs aux mutualisations et doit permettre à terme d'identifier les économies réalisées par celles-ci.

Le CRPA comporte une dimension intégrative fortement plébiscitée par les acteurs. Elle permet à la fois de préparer progressivement les établissements à la fusion, tout en étant moins complexe à mener que cette démarche.

Enfin il permet d'afficher budgétairement l'ambition du GHT sur les fonctions intégrées au sein du groupement. Cette dimension d'affichage pèse de manière significative lors des arbitrages qui ont suivi la construction budgétaire au GHT Rance-Emeraude. Ainsi les préparatifs budgétaires avaient plutôt retenu une version minimaliste, préférée aux versions plus volontaristes simulées. A l'inverse, c'est bien la dimension d'affichage interne et externe, reconnue par l'ensemble des acteurs du secteur interrogé, qui oppose aux versions minimalistes une dynamique symbolique et plus extensive d'inclusion de charges.

L'impact sur l'évolution des charges de titre 1

Le déversement de charges mutualisées dans le CRPA G aboutit à un transfert de charges du compte de charges de personnel du titre 1 du CRPP au compte de charges de personnel du CRPA G avec la comptabilisation désormais, en titre 3 des charges du CRPP, de la contribution à verser au titre du CRPA G. Cela modifie la répartition des dépenses par

titre de l'EPS support et la lecture des effectifs du TPER du compte de résultat principal faisant l'objet d'un suivi particulier par l'ARS pour les établissements en contrat de retour à l'équilibre.

Ce glissement de charges, s'il n'est pas explicité par les établissements et anticipé par les ARS pourrait brouiller les modalités du dialogue de gestion, par une minoration artificielle des charges de titre 1, en particulier pour les établissements en contrat de retour à l'équilibre faisant l'objet d'un contrôle renforcé par les ARS.

2.2.2 Une première version rassurante correspondant à la politique des petits pas

Cette première version minimaliste correspond à une stratégie rassurante des pouvoirs publics et permet d'inciter un maximum d'établissements à la démarche d'intégration budgétaire, tout en permettant une adaptation progressive de la communauté hospitalière à l'utilisation de l'outil.

En parallèle de la présentation de l'EPRD, une explication relative à ce nouvel outil, détaillant son objet et ses mécanismes est nécessaire à la fois au sein des équipes de direction et des instances consultatives et décisionnelles des différents établissements. Ce travail pédagogique réalisé pour l'exercice 2017 fait partie intégrante de la démarche d'acclimatation progressive à l'outil. Cette démarche est un capital, qui pourra être mis pleinement à profit des discussions portant davantage sur le fond des mutualisations plutôt que sur les mécanismes de fonctionnement du dispositif pour l'exercice 2018.

Cette intégration budgétaire progressive à partir du budget G, en fait un instrument d'une politique « de petits pas ». Celle-ci permet de consolider méthodiquement, étape par étape, la dynamique d'ensemble d'installation des GHT. Ainsi l'exercice 2017 est une période d'adaptation, de découverte des rudiments sur les mutualisations budgétaires possibles à travers le budget annexe G. Dans cette dynamique progressive, il s'agit de bénéficier pour l'exercice 2018 de l'ensemble de la démarche pédagogique mise en place en 2017. On assiste de la sorte à un effet cliquet au service de la montée en charge des mutualisations.

Si ces points forts doivent être préservés dans les futures évolutions du dispositif budgétaire, certaines évolutions semblent nécessaires en vue de libérer pleinement le potentiel intégratif du budget annexe pour les exercices futurs.

3 Quelques pistes d'évolution pour maximiser le potentiel intégratif du budget G

Le dispositif applicable au budget G reste perfectible. Pour être largement utilisé par les établissements, il doit avant tout répondre aux attentes des acteurs, en aménageant la clé de répartition et en élargissant progressivement le périmètre fonctionnel et opérationnel mutualisable au sein des groupements. Par ailleurs, il serait judicieux de veiller à consolider le rôle du Comité stratégique vis-à-vis de cet outil et d'aménager la supervision budgétaire des établissements parties au groupement par l'ARS en conséquence des impacts résultant de son utilisation.

3.1 Une clé de répartition moins rigide

Il serait judicieux de permettre aux groupements qui sont prêts à cela, de fixer librement en leur sein, la répartition qu'ils estiment la plus à même de distribuer équitablement les charges relatives aux fonctions mutualisées, tout en encadrant ces réflexions dans le cadre d'échéances calendaires adaptées. Néanmoins, il apparaît que les simulations budgétaires réalisées à partir de clés plus complexes ne sont pas moins défavorables à l'établissement support.

3.1.1 Une clé simple et négociable par les établissements du groupement réussissant à faire émerger un consensus dans un calendrier contraint

Pour les établissements ayant déjà mis en place des coopérations et souhaitant utiliser le budget G pour en répartir les charges financières, c'est la clé qui est le facteur le plus limitant. Cette limite va jusqu'à inciter les groupements, en particulier ceux étant déjà en direction commune, à passer outre le budget annexe afin de définir leurs propres modalités de répartition.

Cette évolution ne nécessite pas une modification importante du texte réglementaire, puisqu'il est important de conserver l'effet accélérateur de calendrier en cas de désaccord au sein du groupement. Il serait donc judicieux d'offrir aux établissements la possibilité de choisir librement leur clé de répartition. Celle-ci pourrait être négociée entre les établissements dans un calendrier contraint. Ainsi, l'adaptation de la rédaction se bornerait à un simple ajout précisant « *sauf accord unanime des établissements du groupement dans un délai de trois mois précédent l'avis du COSTRAT portant sur les*

mutualisations enregistrées, la clé applicable est celle qui est fixée par arrêté réglementaire. ».

La détermination du délai d'encadrement, mériterait d'être davantage affinée. Les acteurs interrogés n'ont pas été consultés sur cette question. Il apparaît cependant que le délai de trois mois peut sembler court, mais il paraît assez volontariste d'envisager le raccourcir davantage, comme de l'allonger dans le cadre du calendrier budgétaire annuel.

Dans cette dynamique, chaque groupement pourra choisir, sous réserve de l'accord unanime de ses membres, les modalités de répartition les plus adaptées par catégorie de fonction mutualisée. Ils pourront élaborer leurs propres simulations et tester des clés plus complexes, à l'image de celle proposée dans le rapport final HUBERT-MARTINEAU.

3.1.2 Des simulations d'autres clés plus complexes n'apparaissant pas plus équitables pour l'établissement support

Le rapport HUBERT-MARTINEAU propose la répartition des charges relatives aux fonctions mutualisées selon une clé composite calculée à partir de quatre indicateurs à la fois simples et représentatifs des caractéristiques de chaque établissement. Ces indicateurs sont pris en compte de manière équivalente et sont les produits d'exploitation, le poids du bilan, les effectifs et le nombre de séjours et/ou le nombre de journées de chaque établissement composant le groupement. Si l'utilisation de plusieurs indicateurs conduit davantage à une neutralisation de leurs effets entre eux et paraît logiquement plus équitable, l'application de ce type de clé au GHT Rance-Emeraude n'apparaît pas moins défavorable à l'établissement support, au contraire.

Par curiosité et pour étayer cette étude et ses préconisations, l'application de cette clé composite est simulée, à partir des données du GHT Rance-Emeraude. L'objectif est de vérifier si la répartition résultant de l'application de ces clés composites apparaît plus équitable et moins défavorable à l'établissement support. Cette simulation budgétaire montre une répartition encore plus défavorable à l'établissement support que la clé nationale applicable, en dépit du caractère plus neutre de cette clé.

Un autre type de clé composite est également testé. Cette fois, les indicateurs retenus sont choisis et appliqués par type de mutualisation⁸⁹. La simulation porte sur les

⁸⁹ Pour les indicateurs retenus par type de mutualisation et pour les simulations budgétaires, voir l'annexe 8.

quatre fonctions à mutualiser obligatoirement, les établissements restant libre de choisir l'indicateur le plus pertinent à retenir pour répartir les fonctions ou activités à mutualiser de manière facultative. Appliquées au GHT Rance-Emeraude, ces simulations budgétaires s'avèrent définir des modalités de répartition encore plus à la défaveur de l'établissement support, que la clé existante et que la clé proposée par le rapport Hubert-Martineau.

Ce constat pourrait amener les établissements du groupement à prendre conscience des réelles capacités budgétaires de chacun. Cela pourrait aider à démontrer que l'établissement support doit désormais assumer un rôle de sponsor des autres établissements du groupement, même si celui-ci semble se faire dans un premier temps à perte. Ainsi ces simulations étayeraient la thèse selon laquelle les établissements membres de taille plus modeste, n'ont plus la structure financière permettant d'assumer seuls certaines dépenses, dont la répartition telle qu'elle résulte de l'application d'indicateur quel qu'il soit, milite pour une équité en défaveur de l'établissement support.

Le cheminement de ces réflexions au sein de chaque groupement pourrait amener les CH supports à adopter des logiques que l'on retrouve davantage au niveau des CHU dans le cadre des entretiens téléphoniques menés. En effet, ceux-ci semblent endosser leur rôle de financeur, sans se préoccuper de logique égalitariste, tant leur structure financière est déséquilibrée par rapport à celle des autres établissements parties de leur groupement.

Cette prise de conscience que la mutualisation est une réponse aux charges de structure trop lourdes à supporter, dans le cadre contraint financièrement pourrait être un préalable à une intégration plus forte des établissements au sein des groupements, voir à une évolution progressive des périmètres des fonctions mutualisées.

3.2 Une évolution progressive du périmètre des charges mutualisées

L'utilisation large et effective du budget annexe par les établissements du GHT suppose d'une part d'ouvrir la possibilité d'inclure les recettes d'activité organisées en commun, d'autre part d'élargir l'interprétation doctrinale de la DGOS à l'intégralité des charges d'exploitation.

3.2.1 L'inclusion des recettes d'activité organisées en commun pour compenser l'inclusion des charges de personnels médicaux mutualisées

Les groupements hospitaliers de territoire permettent l'organisation en commun d'activités telles que la biologie, la pharmacie et l'imagerie. Néanmoins, l'exclusion des recettes d'activité de l'enregistrement dans le cadre du budget annexe s'oppose à l'enregistrement des charges de personnels médicaux.

De même la constitution de pôles inter-établissements ou d'équipes médicales communes pourrait également aboutir à une mutualisation budgétaire de ces charges en personnel médical compensées par des recettes d'activité. Cela permettrait également de renforcer la logique de groupe et d'atténuer la concurrence entre les établissements du GHT. Les contributions des établissements membres compenseraient les activités déficitaires. Par contre il faudrait envisager les rétributions des établissements membres pour les activités excédentaires. Le principe de parallélisme des formes plaide en faveur d'une distribution des charges selon la même clé de répartition. L'incitation résultant de cette dynamique serait d'extraire des activités déficitaires de chaque établissement pour en faire une activité mutualisée bénéficiaire. Les excédents seraient ensuite redistribués selon la même clé de répartition des contributions des membres.

3.2.2 L'évolution de la doctrine de la DGOS sur le périmètre opérationnel du budget G

Même si un raisonnement juridique strict permet d'écarter l'interprétation doctrinale à minima du dispositif par la DGOS, nombreux sont les établissements qui se sont appuyés sur les outils qu'elle a diffusé pour accompagner la mise en place des GHT, sans se référer au texte. Dans ce cadre, il apparaît nécessaire pour permettre une utilisation pleine, entière et généralisée du budget annexe, que la DGOS évolue pour les exercices futurs sur l'interprétation diffusée en 2016, via le Vade-mecum GHT, confirmée par le diaporama portant sur l'évolution des règles budgétaires et comptables applicables aux GHT.

3.3 La consolidation du rôle dévolu au Comité stratégique

Le parallélisme des formes pousse à corréliser l'avis du Comité stratégique sur les périmètres des mutualisations intégrées dans le cadre de la procédure de présentation de l'EPRD, à un avis sur les comptes financiers des établissements du GHT. La présentation des comptes financiers devrait intervenir comme celle de l'EPRD, à la suite des instances des établissements et avant transmission à l'ARS. Par souci de transparence, ces présentations devront être consacrées pour partie au budget G, dans sa version définitive de la même manière que sa version prévisionnelle.

Cette présentation garantira la transparence vis-à-vis des établissements membres des financements versés par l'ARS afin d'accompagner la mise en place des mutualisations et des groupements.

Elle vise également à informer l'ensemble des membres du « réalisé » au regard du prévisionnel et de mettre à jour la répartition des contributions en fonction des charges enregistrées dans le compte financier de chaque établissement.

3.4 Une évolution de la supervision budgétaire des établissements par les ARS

L'utilisation du budget annexe G suppose une adaptation de la supervision budgétaire des établissements par les ARS, notamment concernant la supervision des effectifs du TPER du compte principal, mais également vis-à-vis des indicateurs renseignés dans l'outil Hospidiag utilisé dans le cadre du dialogue de gestion avec les établissements.

Si chaque CRP dispose de son TPER, seul le TPER du CRPP H fait l'objet d'un suivi mensuel par l'ARS pour les établissements en contrat de retour à l'équilibre. Le transfert d'une partie des charges de personnel mutualisées du titre 1 du compte prévisionnel principal vers le titre 1 du CRPA G entraîne une baisse artificielle du titre 1 du CRPP, dont les effectifs rémunérés font l'objet d'un suivi mensuel par l'ARS pour les établissements en contrat de retour à l'équilibre. Il conviendrait que l'ARS étende le périmètre des effectifs rémunérés suivis aux budgets annexes ou au budget annexe G. A minima les ARS demanderont certainement aux établissements une notice explicative précise de ces transferts de charges, afin d'éviter de perdre un temps précieux à l'analyse des impacts budgétaires des mutualisations des établissements.

Concernant les indicateurs de l'outil Hospidiag, dont l'un des objets est de favoriser le dialogue de gestion entre l'ARS et les établissements, les indicateurs RH sont calculés à partir du CRPP H. Si leur périmètre n'est pas étendu de la même manière que le suivi des effectifs à l'ensemble des budgets annexes ou au budget G, ils seront artificiellement minorés et les comparaisons entre établissements seront faussées en fonction du degré de mutualisation budgétaire. La mise à jour des périmètres des indicateurs via leur fiche d'identité en tenant compte des impacts de l'utilisation du CRA G, permettrait d'en garantir la pertinence future.

3.5 La clarification du régime fiscal applicable

La complexité sous-jacente⁹⁰ de l'analyse des conséquences des GHT en matière fiscale nécessiterait que soit déposé un rescrit fiscal ad hoc, présenté par la FHF ou la DGOS. Celui-ci viserait à préciser fonction par fonction et activité par activité le régime juridique applicable en la matière.

⁹⁰ Voir supra 2.1.3 Des impacts fiscaux encore incertains.

Conclusion

Compte tenu des avancées timides des établissements sur les mutualisations et le travail pédagogique amorcé par les DAF des établissements supports sur ce nouvel outil, l'effet de levier d'intégration managériale et financière du budget G est encore limité pour l'exercice 2017. Les premières moutures prudentes de ce CRPA ne seront sans doute pas à même de nourrir le retour d'expérience attendu par la DGOS pour faire évoluer le dispositif. Néanmoins, cet outil fera certainement l'objet d'une montée en charge à l'initiative d'une analyse plus documentée lors de la construction des prévisions portant sur l'exercice 2018, ne serait-ce que par l'effet de la mutualisation de la fonction achat au 1^{er} janvier 2018. En effet, plusieurs facteurs endogènes et exogènes aux GHT en limite l'utilisation pour l'exercice 2017, de la lecture prudente de la DGOS, aux mutualisations encore en cours de négociations et de mise en place, en passant par la clé de répartition et le périmètre des charges à retracer qui ne correspondent pas aux attentes des établissements. Néanmoins, c'est un outil intégratif qui peut devenir puissant en évoluant progressivement et en capitalisant sur les points forts identifiés pour travailler des solutions juridiques permettant de corriger ses inconvénients. Les vives négociations à venir sur le sujet, permettront-elles au dispositif d'être pleinement efficace ou faudra-t-il une nouvelle loi pour aboutir à un dispositif cohérent ?

Une enquête institutionnelle d'envergure nationale auprès de l'ensemble des établissements supports et non supports ainsi qu'auprès des ARS permettraient utilement d'étayer ces premiers constats, tant les situations sont hétérogènes. Celle-ci permettrait de consolider les priorités d'évolution de l'outil, en vue de maximiser son utilisation et son effet de levier des mutualisations territoriales.

Bibliographie

Ouvrages

- GROLIER J., Comptabilité, analyse et gestion financières des établissements soumis à l'EPRD, Instruction M21 Version 2014, Presses de l'EHESP
- LAUDE L. et TABUTEAU D., *La loi de santé : regards sur la loi de modernisation de notre système de santé*, sous la direction de, Presses de l'EHESP, 2016
- MOQUET-ANGER M-L., Manuel de Droit Hospitalier, 4e édition, 2016, LGDJ, p. 127.

Articles de périodiques, revues

- COUTY E., Un service public rénové ouvert sur son territoire, *La loi de santé : regards sur la loi de modernisation de notre système de santé*, sous la direction de Laetitia LAUDE et de Didier TABUTEAU, Presses de l'EHESP, 2016.
- DELNATTE J-C., *Le régime budgétaire et comptable applicable au groupement hospitalier de territoire : un cadre encore perfectible*, Finances Hospitalières, n°113, Mai 2017 – p. 29 à 36
- NORDMANN J-P, « GHT : où en est-on ? Premier panorama d'une (r)évolution du point de vue des établissements support », Finances Hospitalières, n° 106, 2016/10/01, p. 25-27

Etudes, rapports, guides

- DGOS, GHT évolutions des règles budgétaires et comptables, Diaporama diffusé sur le site de la FHF en novembre 2016
- DGOS, Plan national d'accompagnement à la mise en œuvre des GHT à destination des établissements parties, Guide GHT Mode d'emploi, octobre 2016
- DGOS, Vade-mecum GHT : 15 points clés, Guide GHT Mode d'emploi– 26 mai 2016
- FHF, Atlas des groupements hospitaliers de territoire 2017, 2017
- HUBERT J. et MARTINEAU F., *Rapport intermédiaire de mission Groupement Hospitaliers de Territoires*, Ministère des affaires sociales, de la santé et du droit des femmes, Mai 2015.
- HUBERT J. et MARTINEAU F., *Rapport final de mission Groupement Hospitaliers de Territoires*, Ministère des affaires sociales, de la santé et du droit des femmes, février 2016.
- TOURAINE M., *Lettre de mission du 17 novembre 2014*, Ministère des affaires sociales, de la santé et du droit des femmes
- TRIBALLEAU C., *Le GHT sous le prisme de la fusion*, mémoire EHESP, 2016.

Supports de formation

- DELNATTE J-C, Etablissements supports et établissements parties : se préparer aux implications financières induites par la mise en place du GHT.
- GEY-COUE M., *l'Application de la TVA au GHT*, session de formation CNEH du 7 mars 2017.

Sources législatives, réglementaires et jurisprudentielles

- Directive n°2006/112/CE du 28 novembre 2006
- Loi n°2016-41 du 26 janvier 2016, dite Loi de modernisation de notre système de santé.
- Décret n°2016-524 du 27 avril 2016
- Décret n°2015-1687 du 16 décembre 2015 relatif à la procédure budgétaire
- Arrêté du 10 novembre 2016 fixant la clé de répartition déterminant la contribution des établissements parties à un groupement hospitalier de territoire aux opérations concernant les fonctions et activités mentionnées aux I, II et III de l'article L6132-3 du CSP
- Arrêté du 23 novembre 2016 modifiant les arrêtés du 16 juin 2014 et du 19 décembre 2014 relatifs à l'instruction budgétaire et comptable M21 des établissements publics de santé.
- Instruction interministérielle DGOS/PF1/DSS/1A/DGFIP/CL1B/DB/6BCS/2016/64 du 4 mars 2016 relative à la procédure budgétaire des établissements de santé.
- Décision n°2015-727 DC du 21 janvier 2016, portant sur la Loi relative à la modernisation de notre système de santé.
- Direction de la Législation Fiscale (DLF), réponse au rescrit fiscal déposé par la FEHAP, datée du 29 septembre 2016.

Sites internet, ressources en ligne

- Dépêche Hospimedia, *La DGOS dévoile sa boîte à outils consacrée aux groupements hospitaliers de territoire*, publiée le 24/05/2016
- Dépêche APMnews, *La DGOS présente le dispositif d'accompagnement opérationnel des GHT*, publiée le 24/05/2016
- Dépêche APM, *La DGOS détaille l'impact des GHT sur les règles budgétaires et comptables*, publiée le 15/11/2015
- Dépêche Hospimedia, *La DGOS a caractérisé les GHT en fonction des premières conventions constitutives*, publiée le 29/06/2016
- FRIZOT D., Actes des 1ères Rencontres Financières des Établissements Publics de Santé à Paris le 21 novembre 2016, site internet de KPMG
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/fr/pdf/2017/03/fr-1e-Rencontre-Financiere-EPS.pdf>
- Ministère des affaires sociales et de la santé, *Marisol Touraine officialise la création de 135 groupements hospitaliers de territoire*, Communiqué de presse publié le 5 juillet 2016

Liste des annexes

- ❖ Annexe 1 : Méthodologie d'élaboration du budget annexe G appliquée au GHT Rance Emeraude
- ❖ Annexe 2 : Démarche méthodologique à l'appui des entretiens extérieurs, visant à confronter le retour d'expérience Rance Emeraude à d'autres éclairages
- ❖ Annexe 3 : Note explicative sur le CRPA G pour préparer les entretiens avec les responsables des domaines concernés par les mutualisations GHT
- ❖ Annexe 4 : Liste des responsables interrogés des domaines concernés par les mutualisations GHT
- ❖ Annexe 5 : Comptes rendus d'entretiens
- ❖ Annexe 6 : Tableaux de simulation synthétiques et anonymisés présentés au COSTRAT et aux instances
- ❖ Annexe 7 : Réponse de la Direction de la Législation Fiscale (DLF), au rescrit fiscal déposé par la FEHAP, datée du 29 septembre 2016.
- ❖ Annexe 8 : Tableaux de simulations des autres clés applicables
- ❖ Annexe 9 : Liste de personnes interrogées dans le cadre de l'élargissement de l'étude

1. Méthodologie d'élaboration du budget annexe G appliquée au GHT Rance Emeraude

La méthodologie d'élaboration retenue est une méthodologie empirique classique de construction d'un compte de résultat.

Elle consiste à mener des entretiens avec les responsables des fonctions visées par les mutualisations GHT pour définir en fonction des réalités quelles fonctions et quelle quotité de ces fonctions sont d'envergure territoriale. Ces entretiens ont été précédés par une note explicative (Annexe 3) portant sur le périmètre réglementaire du nouveau compte de résultat et expliquant les objectifs du RDV, afin que les interlocuteurs puissent y réfléchir en amont.

Ces RDV ont également comporté une dimension prospective, dans la mesure où en 2017 le CRPA G bénéficie d'une souplesse calendaire accordée par l'ARS, qui accepte que les établissements le transmettent en même temps que la Décision Modificative. Ce report calendaire a pour effet la réitération de la démarche trois mois plus tard, dès la rentrée 2017 pour l'EPRD 2018. Ce qui a amenée à anticiper les pistes d'inclusion dans le budget de charges prévisionnelles pour l'EPRD 2018.

Les propositions discutées avec les responsables des fonctions mutualisées ont fait l'objet d'un compte-rendu par RDV (Annexe 5). C'est à partir de ces propositions qu'ont été construits les différents scénarii budgétaires par domaines.

Ces scénarii ont ensuite fait l'objet d'une pré-sélection par la Directrice des Finances de l'établissement support, réduisant les propositions à deux scénarii par domaine, dans le but de préparer les arbitrages du Directeur Général du GHT. Le Directeur Général du GHT a choisi un scénario par domaine à débattre en Comité de Direction GHT, réunissant l'ensemble des directeurs des deux sites.

Lors de cette réunion, l'équipe de direction a également examiner la proposition de présentation synthétique non nominative, ne faisant pas apparaître les coûts des postes mutualisés, destinée à être soumise à l'avis du COSTRAT et présentée pour information aux instances du GHT (Annexe 6).

Ces différentes étapes ont émergé des constats, analyses et questionnements sur les apports du budget G dans le cadre de la réforme des GHT, qu'il est apparu opportun de confronter à d'autres points vue : DGOS, ARS, autres GHT, EPS membres, EPS supports.

2. Démarche méthodologique à l'appui des entretiens extérieurs, visant à confronter le retour d'expérience Rance Emeraude à d'autres éclairages

La limite du travail réalisé tenant au périmètre spécifique du GHT Rance Emeraude, la sollicitation d'autres retours est apparue nécessaires afin de confronter les premiers constats dressés au sein du GHT Rance Emeraude à d'autres réalités territoriales. Dans cette dynamique, plusieurs entretiens téléphoniques ont été menés, auprès d'un échantillon le plus représentatif possible des diversités locales.

Plusieurs Directeurs Généraux et Directeurs adjoint aux Affaires Financières ont été interrogés, certains ayant participé aux négociations dans le cadre des conférences nationales. Les retours évoqués au cours de ces échanges permettent d'étayer certaines analyses émergentes dans le cadre de l'étude initiale GHT Rance-Emeraude à la lumière d'autres spécificités locales.

Afin de comprendre les motivations et les objectifs poursuivis par le dispositif normatif plusieurs interlocuteurs de la DGOS et d'une ARS ont été interrogés.

Enfin des échanges ont eu lieu avec des représentants de la FHF, ayant travaillé sur le sujet et participé aux présentations nationales du dispositif, et avec un commissaire aux comptes, membre du CNCC.

En outre, pour comprendre l'articulation entre le dispositif traitant des opérations d'exploitation et des opérations d'investissement dans le cadre du régime budgétaire et comptable global applicable au GHT, des échanges ont eu lieu avec un membre du CNOCP. Néanmoins, faute de pouvoir rapprocher ces discussions d'exemple concret en matière d'investissements communs territoriaux, les éléments étudiés ont été écartés des développements de la présente étude. De même, un expert en droit des collectivités territoriales a été consulté afin de dresser les contours d'une comparaison entre les mutualisations GHT et les mutualisations portées par les intercommunalités, sous un prisme budgétaire. Néanmoins ces éléments n'ont pu être évoqués dans le cadre de ce mémoire, ceux-ci nécessitant une étude à part entière dépassant le cadre de cette pour être utilement développés, tant ces régimes peuvent variés.

3. Note explicative à l'appui de la construction du nouveau compte de résultat prévisionnel annexe G (CRPA G)

➤ Qu'est que le nouveau CRPA G (aussi appelé budget annexe G)?

C'est un nouveau compte de résultat annexe de l'EPRD de l'établissement support de GHT.

➤ Quelles sont les fonctions concernées par ce budget annexe G ?

- Les fonctions dévolues à l'établissement support :
 - SIH convergent ;
 - DIM de territoire ;
 - Fonction achats ;
 - Coordination des écoles, instituts de formation, plan de formation et de développement professionnel continu (DPC) ;
- La gestion par l'établissement support pour le compte des établissements parties :
 - des équipes médicales communes,
 - de la mise en place de pôles inter établissements ;
- L'organisation en commun des activités :
 - d'imagerie diagnostique et interventionnelle,
 - de biologie médicale,
 - et de pharmacie.

➤ Quelles charges doivent être imputées à ce nouveau budget annexe G ?

Les coûts de gestion inhérents au pilotage des fonctions listées ci-dessus, assuré par l'établissement support pour le compte des établissements parties.

➤ Quels sont les principaux principes de fonctionnement de ce nouveau budget annexe G ?

- Ce budget doit être présenté à l'équilibre.
- Toutes les dépenses seront couvertes par les contributions des membres.
- La contribution de chaque membre doit obéir à une clé de répartition nationale fixée par arrêté ministériel.

➤ Que devez-vous préparer ?

La liste des postes de dépenses qui sont supportées par le CH de St Malo pour le pilotage et la gestion des fonctions concernées par le nouveau budget annexe, pour le compte des établissements partis du GHT.

Exemples : un poste d'encadrement coordonnateur, la maintenance d'un matériel, des frais de transport, l'hébergement des données de santé, le recours à consultant GHT, etc...

4. Liste des référents internes interrogés dans le cadre de la construction du budget annexe CRPA G

Liste des référents internes - Construction du budget annexe CRPA G	
Liste des fonctions pouvant être assurées par l'établissement support pour le compte des établissements parties au GHT	Référent (s) à interroger
Stratégie	Directeur Général GHT Directrice de la stratégie GHT
Mise en place de pôles inter-établissements	
Gestion des équipes médicales communes	Directrice de la stratégie GHT Directrices des Affaires médicales des CH
Organisation commune de l'activité d'imagerie diagnostique et interventionnelle	Directrice de la stratégie GHT Coordonnatrice des soins du GHT
Optimisation et gestion commune d'un SIH convergent	Directeur du système d'information du GHT
Gestion d'un DIM de territoire	Médecin DIM du GHT
Fonction achats	Directrice des achats du GHT
Coordination des instituts de formation paramédicale	Déjà communautaire et financé par le Conseil régional
Gestion du plan de formation et de développement professionnel continue	Directeurs des ressources humaines des CH
Organisation commune de l'activité de biologie médicale	Directrice chef de projet laboratoire commun et pharmacie GHT Coordinatrice générale des soins du GHT
Organisation commune de l'activité de la pharmacie	

5. Comptes rendus d'entretiens

COMPTE-RENDU DE REUNION BUDGET G COORDINATION PLAN DE FORMATION		
Projet : Construction du nouveau budget CRPA G	Chef de projet : F. TRICHEUX	Date de réunion : 06/02/2017
Participants : DRH CH de St Malo DRH CH de Dinan EDH CH de St Malo	Destinataires du compte-rendu : Equipe de direction CODIR GHT Finances	
Rappel de l'ordre du jour : Lister les postes de dépenses supportées par le CH de St Malo pour les coûts de gestion inhérents au pilotage et à la gestion de la coordination des plans de formations pour le compte des établissements parties du GHT.		
Postes de dépenses proposés : <u>1/ Temps de travail affecté à la coordination :</u> <ul style="list-style-type: none">- 20% pour l'AAH du CH de Dinan → pilotage territoriale uniquement- 20 % pour l'ADCH du CH de Dinan. Problème : Ce sont des agents du CHD donc leur coût n'est pas supporté par St Malo. Solutions proposées : <ul style="list-style-type: none">- Ne pas les inclure dans le budget CRPA G- Mutation des agents au CHSM (la coordination de la formation ne l'impose pas forcément)- Mise à disposition/Facturation des agents à St Malo à 100 % pour reventilation au prorata des charges dans le cadre du budget G aux autres établissements. Schéma actuel pour mémoire : <ul style="list-style-type: none">- 1 journée par semaine chacune sur la coordination.- Affectées à 50% chacune sur les 2 établissements.- Convention de MAD entre Dinan, St Malo et Cancale :<ul style="list-style-type: none">↳ AAH refacturée à 5% à Cancale et à 55 % à St Malo (40 % Dinan) ;↳ ADCH refacturée à 50% à St Malo uniquement. <u>2/ Temps de travail « Directeurs » :</u> <ul style="list-style-type: none">- 5 % DRH du CHSM- 5 % DRH du CHD <u>3/ Le DPC est géré par la Affaires Médicales de manière hermétique au niveau des établissements :</u> AAH CHSM et AAH CHD Solutions proposées : ne pas l'inclure dans le budget G.		

COMPTE-RENDU DE REUNION BUDGET G STRATEGIE / POLES INTER-ETABLISSEMENTS / GESTION DES EQUIPES MEDICALES COMMUNES

Projet : Construction du nouveau budget CRPA G	Chef de projet : F. TRICHEUX	Date de réunion : 09/02/2017
Participants : Directrice de la stratégie GHT EDH CH de St Malo	Destinataires du compte-rendu : Equipe de direction CODIR GHT Finances	
<p><u>Rappel de l'ordre du jour :</u> Lister les postes de dépenses supportées par le CH de St Malo pour les coûts de gestion inhérents au pilotage des fonctions Stratégie, Mise en place des pôles inter-établissements et Gestion des équipes médicales communes pour le compte des établissements parties du GHT.</p>		
<p><u>Postes de dépenses proposés :</u></p> <p><u>1/ Stratégie :</u> 100 % DG GHT, 70 % Direction de la Stratégie, 100 % DSIO, 0% DAEL (100% FAT, laboratoire et pharmacie), 100 % DTOI, 100% Direction de la clientèle. Un temps de DRH (5 %) (+5% formation) Un temps de Coordinatrice des soins (5 %)</p> <p><u>2/ Mise en place des pôle inter-établissements :</u> 50 % Chargée de mission GHT</p> <p><u>3/ Gestion des équipes médicales communes :</u> 20 % DAM CHSM → participation à la gestion des fonctions et non sur le pilotage 20 % DAM CHD → participation à la gestion des fonctions et non sur le pilotage 20 % AAH Affaires médicales CHSM 5% AAH Affaires médicales CHD</p>		

COMPTE-RENDU DE REUNION BUDGET G DIM TERRITORIAL

Projet : Construction du nouveau budget CRPA G	Chef de projet : F. TRICHEUX	Date de réunion : 15/02/2017
Participants : Médecin DIM GHT EDH CH de St Malo	Destinataires du compte-rendu : Equipe de direction CODIR GHT Finances	
<u>Rappel de l'ordre du jour :</u> Lister les postes de dépenses supportées par le CH de St Malo pour les coûts de pilotage inhérent à la gestion du DIM territorial pour le compte des établissements parties du GHT.		
<u>Postes de dépenses proposés :</u>		
<u>1/ Temps de coordination du DIM territorial</u>		
Médecin DIM GHT 100 %		
<u>2/ Situation actuelle :</u>		
<ul style="list-style-type: none">- Médecin DIM GHT : 50 % 50 % 0% CHC + Frais de déplacement vers Dinan 2 à 3 fois par semaine- Médecin DIM St Malo: répartition 6 jour / an en 2016 pour Cancale + envoi PMSI- TIM de Dinan : qui va sur Cancale 5 jours / an en 2016 pour Cancale →Exclue pour l'instant		
<u>3/ Réflexions sur les perspectives d'évolution future (EPRD 2018) :</u>		
<ul style="list-style-type: none">- Souhait d'acquisition d'un logiciel de gestion multi-sites courant 2017, en cours de réflexion.- Formation inter-site commune des agents		

COMPTE-RENDU DE REUNION BUDGET G FONCTION ACHAT

Projet :

Construction du nouveau budget
CRPA G

Chef de projet :

F. TRICHEUX

Date de réunion :

13/02/2017

Participants :

Directrice des achats GHT
EDH CH de St Malo

Destinataires du compte-rendu :

Equipe de direction CODIR GHT
Finances

Rappel de l'ordre du jour :

Lister les postes de dépenses supportées par le CH de St Malo pour le pilotage et la gestion de la **Fonction achat** pour le compte des établissements parties du GHT.

Postes de dépenses proposés :**1/ : Equipe projet fonction achat**

Directrice des achats, chef de projet directeur FAT 90 % (5% laboratoire et 5% pharmacie)

AAH CHSM 40 % (accompagnement au pilotage territoriale du directeur)

AAH CHC 20 %

AAH CHD 20 %

Responsable cellule des marchés et PAAT GHT 40 % (cellule marché + PAAT des 3 EPS)

2/ : Temps affecté

20 % de chacun équipe projet

20 % Responsable PAAT Cellule marché communautaire

20 % AAH Pilotage d'action communautaire

3/ : Hypothèse de simulation subsidiaire

20 % de chacun équipe projet

Répartition en fonction du nombre de marchés communautaires / nombre de marchés totaux.

COMPTE-RENDU DE REUNION BUDGET G OPTIMISATION ET GESTION COMMUNE D'UN SIH CONVERGENT

Projet :

Construction du nouveau budget
CRPA G

Chef de projet :

F. TRICHEUX

Date de réunion :

13/02/2017

Participants :

DSIO GHT
EDH CHSM

**Destinataires du compte-
rendu :**

Equipe de direction CODIR GHT
Finances

Rappel de l'ordre du jour :

Lister les postes de dépenses supportées par le CH de St Malo pour les coûts de pilotage inhérent à la gestion des fonctions **Optimisation et gestion commune d'un SIH convergent** pour le compte des établissements parties du GHT.

Postes de dépenses proposés :**1/ : Liste des ressources à mutualiser**

100 % des chefs de projet GHT

2 TSH hotline 2580 → Refacturation sur le H avec une clé de répartition car pas coûts de pilotage et de gestion

Simulation en incluant :

2 TSH

2/ : Temps affecté

100 % pilotage et gestion chefs de projet
Assistante DSIO GHT 80 %

3/ : A écarter → pour 2017 à revoir pour 2018

Frais d'hébergement des données de santé pour le laboratoire → à voir si on ne refacture pas en fonction du nombre de B.

Charges de réseau : débit d'accès au réseau et des sites associés

SI impression

COMPTE-RENDU DE REUNION BUDGET G ORGANISATION DU LABORATOIRE COMMUN

Projet :

Construction du nouveau budget
CRPA G

Chef de projet :

F. TRICHEUX

Date de réunion :

14/02/2017

Participants :

Coordinatrice des soins
Directrice chef de projet
Médecin chef de structure interne
Elève directrice des soins
EDH CHSM

Destinataires du compte-rendu :

Equipe de direction CODIR GHT
Finances

Rappel de l'ordre du jour :

Lister les postes de dépenses supportées par le CH de St Malo pour le pilotage et la gestion du **laboratoire commun** pour le compte des établissements parties du GHT.

Postes de dépenses proposés :

1/ Simulations demandés concernant la clé de répartition :

- Nombre de B consommés (sous-traitance inclus) → méthode validée situation actuelle
- Budget G : prorata des charges

2/ Agents concernés :

- Chef de service 20 %
- Ingénieur coordonnatrice qualité sur le labo 60 %
- Cadre de santé 100%
- Chef de projet 5 %
- Coordinatrice des soins 10 %
- Cadre supérieur de pôle 5 %
- Chefs de pôle 5%

3/ 2^{ème} strate éventuellement

Tous les praticiens et assistants interviennent à hauteur d'une certaine quotité de travail sur le pilotage et la coordination : 10 %
+ assistante

4/ Autres charges :

- 2 Navettes/jour le mardi et le jeudi qui part de CHD vers CHSM et de CHSM vers Dinan
- Les autres jours 2 navettes / jour CHSM vers CHD uniquement
- 1 navette / jour (coût d'externalisation) à exlure du périmètre
- Contrats de maintenance à inclure au titre de 2018.

Piste d'évolution 2018 : isoler les coûts fixes du laboratoire et les inclure dans le budget G + refacturer les coûts variables en fonction du nombre de B consommés.

COMPTE-RENDU DE REUNION BUDGET G ORGANISATION EN COMMUN DE LA PHARMACIE

Projet :

Construction du nouveau budget
CRPA G

Chef de projet :

F. TRICHEUX

Date de réunion :

14/02/2017

Participants :

Coordinatrice des soins
Directrice chef de projet
Elève directrice des soins
EDH CHSM

Destinataires du compte-rendu :

Equipe de direction CODIR GHT
Finances

Rappel de l'ordre du jour :

Lister les postes de dépenses supportées par le CH de St Malo pour le pilotage et la gestion de **l'organisation en commun de la Pharmacie** pour le compte des établissements parties du GHT.

Postes de dépenses proposés :**1/ Temps de travail des acteurs listés ci-après affecté à la coordination et au pilotage de l'organisation en commun de la pharmacie: 5 %**

- Cadres de santé
- Chef de projet
- Coordinatrice des soins
- Cadres supérieurs de pôle
- Chefs de pôle 5%
- Chefs de structure interne

COMPTE-RENDU DE REUNION BUDGET G **ORGANISATION COMMUNE DE L'IMAGERIE**

Projet :

Construction du nouveau budget
CRPA G

Chef de projet :

F. TRICHEUX

Date de réunion :

14/02/2017

Participants :

Directrice de la stratégie GHT
Coordinatrice des soins
EDH CHSM

Destinataires du compte-rendu :

Equipe de direction CODIR GHT
Finances

Rappel de l'ordre du jour :

Lister les postes de dépenses supportées par le CH de St Malo pour les coûts de pilotage inhérents à la gestion des fonctions **Organisation commune de l'imagerie** pour le compte des établissements parties du GHT.

Postes de dépenses proposés :**1/ : Propositions :**

Cadre de santé GHT 100%

2/ : PACS et RIS ?

6. Tableaux de simulations budgétaires synthétiques et anonymisés du CRPA G, présentés au COSTRAT et aux instances (GHT Rance Emeraude)

LES MUTUALISATIONS OBLIGATOIRES (1)													
DIM TERRITORIAL													
Situation actuelle				Ventilation Dépenses				Ventilation Recettes			Impact financier		
	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo		Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale
				G	H	H	H	G	G	G			
Personnels mutualisés	%	%	%	%	%	%	%	65%	32%	3%			
Médecin DIM GHT	50%	50%	0%	100%	0%	0%	0%				16 500	-19 800	3 300
TOTAL											16 500	-19 800	3 300
SIH													
Situation actuelle				Ventilation Dépenses				Ventilation Recettes			Impact financier		
	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo		Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale
				G	H	H	H	G	G	G			
Personnels mutualisés	%	%	%	%	%	%	%	65%	32%	3%			
Directeur DSIO GHT	60%	35%	5%	100%	0%	0%	0%				6 100	-3 660	-2 440
Chefs de projet DSIO GHT	100%	0%	0%	100%	0%	0%	0%				-25 900	23 680	2 220
	0%	100%	0%	100%	0%	0%	0%				35 750	-37 400	1 650
	100%	0%	0%	100%	0%	0%	0%				-29 400	26 880	2 520
	100%	0%	0%	100%	0%	0%	0%				-23 800	21 760	2 040
	100%	0%	0%	100%	0%	0%	0%				-19 250	17 600	1 650
	0%	100%	0%	100%	0%	0%	0%				44 200	-46 240	2 040
Assistante DSIO GHT	60%	35%	5%	80%	12%	7%	1%				1 320	-792	-528
TOTAL											-10 980	1 828	9 152

FONCTION ACHAT

	Situation actuelle			Ventilation Dépenses				Ventilation Recettes			Impact financier		
	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo		Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale
				G	H	H	H	G	G	G			
Personnels mutualisés	%	%	%	%	%	%	%	65%	32%	3%			
Directeur DAEL GHT	56%	36%	8%	90%	6%	4%	1%				15 076	-8 751	-6 325
Membres Equipe projet	100%	0%	0%	40%	60%	0%	0%				-12 180	11 136	1 044
	0%	100%	0%	20%	0%	80%	0%				11 310	-11 832	522
Fonction Achat	0%	0%	100%	20%	0%	0%	80%				7 150	3 520	-10 670
Territoriale	100%	0%	0%	40%	60%	0%	0%				-6 160	5 632	528
TOTAL											15 196	-295	-14 901

COORDINATION DU PLAN DE FORMATION

	Situation actuelle			Ventilation Dépenses				Ventilation Recettes			Impact financier		
	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo		Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale
				G	H	H	H	G	G	G			
Personnels mutualisés	%	%	%	%	%	%	%	65%	32%	3%			
Responsable formation GHT	55%	40%	5%	20%	44%	32%	4%				1 600	-1 280	-320
DRH Formation	0%	100%	0%	5%	0%	95%	0%				4 763	-4 923	161
TOTAL											6 363	-6 203	-160

NB: Coordination du DPC non abordée pour 2017

AUTRES MUTUALISATIONS GHT

STRATEGIE

	Situation actuelle			Ventilation Dépenses				Ventilation Recettes			Impact financier		
	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo		Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale
	%	%	%	G	H	H	H	G	G	G			
Personnels mutualisés	%	%	%	%	%	%	%	65%	32%	3%			
DG GHT	56%	36%	8%	100%	0%	0%	0%				5 970	136	-6 106
PCME CHSM	100%	0%	0%	20%	80%	0%	0%				-7 700	7 040	660
PCME CHD	0%	100%	0%	20%	0%	80%	0%				14 300	-14 960	660
PCME CHC	0%	0%	100%	1%	0%	0%	99%				715	352	-1 067
Directeur Stratégie GHT	34%	22%	45%	40%	6,72%	4,32%	49%				-5 563	-1 975	7 538
Directeur DTOI GHT	56%	36%	8%	100%	0%	0%	0%				2 400	3 400	-5 800
Directeur Clientèle GHT	61%	39%	0%	100%	0%	0%	0%				7 700	-11 480	3 780
DRH GHT	95%	5%	0%	10%	90%	2,50%	0%				2 120	814	384
Coordonnateur général des soins GHT	0%	100%	0%	5%	0%	95%	0%				3 250	-3 400	150
Directeur délégué CHSM	100%	0%	0%	20%	80,00%	0,00%	0%				-8 540	7 808	732
Directeur délégué CHD	0%	100%	0%	20%	0,00%	80,00%	0%				18 140	-18 860	720
Directeur Chargé de missions GHT	47%	47%	6%	20%	37,6%	37,6%	5%				3 960	-3 300	-660
Chargé de mission GHT	100%	0%	0%	35%	65%	0%	0%				-5 880	5 376	504
Assistante Direction GHT	100%	0%	0%	20%	80%	0%	0%				-3 850	3 520	330
Contrôle de gestion GHT	80%	20%		5%	76%	19%	0%				-525	420	105
TOTAL											26 497	-25 110	1 930

LES MUTUALISATIONS MEDICO-TECHNIQUES

LABORATOIRE

	Situation actuelle			Ventilation Dépenses				Ventilation Recettes			Impact financier		
	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo		Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale
	%	%	%	G	H	H	H	G	G	G			
Personnels mutualisés				%	%	%	%	65%	32%	3%			
Chef de pôle CHSM	100%	0%	0%	5%	95,00%	0%	0%				-1 925	1 760	165
Chef de pôle CHD	0%	100%	0%	5%	0,00%	95%	0%				3 575	-3 740	165
Cadre de santé GHT	62%	38%	0%	20%	50%	30%	0%				480	-960	480
RSI Laboratoire GHT	62%	38%	0%	20%	50%	30%	0%				600	-1 200	600
Directeur chef de Projet	56%	36%	8%	5%	53,20%	34,20%	8%				849	-513	-336
Coordonnateur général des soins	0%	100%	0%	5%	0%	95%	0%				3 250	-3 400	150
TOTAL											6 829	-8 053	1 224

PHARMACIE

	Situation actuelle			Ventilation Dépenses				Ventilation Recettes			Impact financier		
	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo		Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale
	%	%	%	G	H	H	H	G	G	G			
Personnels mutualisés				%	%	%	%	65%	32%	3%			
Directeur chef de Projet	56%	36%	8%	5%	53%	34%	8%				849	-513	-336
Coordonnateur général des soins	0%	100%	0%	5%	0%	95%	0%				3 250	-3 400	150
RSI Pharmacie Dinan et St Malo	100%	0%	0%	5%	95%	0%	0%				-2 065	1 888	177
	0%	100%	0%	5%	0%	95%	0%				3 835	-4 012	177
Chefs de pôle	100%	0%	0%	5%	95%	0%	0%				-1 873	1 712	161
	0%	100%	0%	5%	0%	95%	0%				3 835	-4 012	177
Cadre de santé GHT	50%	50%	0%	5%	48%	48%	0%				413	-495	83
Cadres coordonnateurs de pôle	0%	100%	0%	5%	0%	95%	0%				2 275	-2 380	105
	100%	0%	0%	5%	95%	0%	0%				-1 225	1 120	105
TOTAL											9 294	-10 092	798

IMAGERIE

	Situation actuelle			Ventilation Dépenses				Ventilation Recettes			Impact financier		
	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	
				G	H	H	H	G	G	G			
Personnels mutualisés	%	%	%	%	%	%	%	65%	32%	3%			
Cadre de santé GHT	50%	50%	0%	10%	45%	45%	0%				930	-1 116	186
Chefs de pôle	100%	0%	0%	10%	90%	0%	0%				-3 745	3 424	321
	0%	100%	0%	10%	0%	90%	0%				7 670	-8 024	354
RSI Imagerie CHSM	100%	0%	0%	5%	95%	0%	0%				-1 925	1 760	165
TOTAL											2 930	-3 956	1 026

GESTION DES EQUIPES MEDICALES COMMUNES

	Situation actuelle			Ventilation Dépenses				Ventilation Recettes			Impact financier		
	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	St Malo	Dinan	Cancale	
				G	H	H	H	G	G	G			
Personnels mutualisés	%	%	%	%	%	%	%	65%	32%	3%			
Responsables Affaires Médicales	100%	0%	0%	20%	80%	0%	0%				-3 500	3 200	300
	0%	100%	0%	5%	0%	95%	0%				1 788	-1 870	83
TOTAL											-1 713	1 330	383

SYNTHESE BUDGET G

IMPACT GLOBAL POUR 12 MOIS							
Domaines	Impact financier			CRPA	Contributions des membres		
	St Malo	Dinan	Cancale	Budget G	St Malo	Dinan	Cancale
STRATEGIE	26 497	-25 110	1 930	666 000	432 900,00	213 120,00	19 980,00
FONCTION ACHAT	15 196	-295	-14 901	187 900	122 135,00	60 128,00	5 637,00
FORMATION	6 363	-6 203	-160	21 350	13 877,50	6 832,00	640,50
EQUIPES MEDICALES COMMUNES	-1 713	1 330	383	12 750	8 287,50	4 080,00	382,50
DIM	16 500	-19 800	3 300	110 000	71 500,00	35 200,00	3 300,00
SIH	-10 980	1 828	9 152	552 400	359 060,00	176 768,00	16 572,00
LABORATOIRE	6 829	-8 053	1 224	57 950	37 667,50	18 544,00	1 738,50
IMAGERIE	2 930	-3 956	1 026	34 200	22 230,00	10 944,00	1 026,00
PHARMACIE	9 294	-10 092	798	43 750	28 437,50	14 000,00	1 312,50
TOTAL	70 916	-70 350	2 751	1 686 300	1 096 095	539 616	50 589
Mise en œuvre septembre 2017				562 100,00	365 365,00	179 872,00	16 863,00

7. Réponse de la Direction de la Législation Fiscale (DLF), au rescrit fiscal déposé par la FEHAP, datée du 29 septembre 2016



DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

PARIS, LE 29 SEP. 2016

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

Sous-Direction D - Bureau D1

139, RUE DE BERCY
TELEDOC 844
75572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par Carole DORE

bureau.d1-df@dgfip.finances.gouv.fr

Téléphone : 01.53.18.99.93

Télécopie : 01.53.18.36.02

Réf : D1A160008209.DOC

Monsieur le Président,

Vous avez appelé l'attention sur les règles de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicables aux mises à disposition de personnels et de moyens réalisées entre des organismes de droit public et privé, et exerçant leurs activités dans les domaines sanitaire, social et médico-social en vue notamment d'améliorer la coordination et la qualité des interventions dans le cadre de parcours de soins, de mutualiser les compétences rares et de consolider l'offre de soins.

En effet, à la suite de la suppression de la tolérance d'interprétation de l'article 261 B du code général des impôts (CGI) qui permettait, sous certaines conditions, l'exonération de TVA des mises à disposition de personnels facturées à prix coûtant consenties pour des motifs d'intérêt public ou social, vous souhaitez connaître les conditions dans lesquelles ces mises à disposition peuvent continuer à ne pas être soumises à la TVA.

Vous indiquez que les mises à disposition se réalisent dans le cadre de la coopération et de la mutualisation de moyens des établissements hospitaliers et concernent des personnels de droit public ou privé.

Les éléments de réponses suivants peuvent vous être apportés.

S'il apparaît difficile au regard de la diversité des situations rencontrées de fixer des critères communs permettant de déterminer leur régime au regard de la TVA, certains principes ont néanmoins pu être dégagés.

Monsieur Jean-Yves DUPUIS
Président de la Fédération des Etablissements Hospitaliers
et d'Aide à la Personne privés non lucratifs (FEHAP)
179 rue de Lourmel
75015 PARIS

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
ET DES FINANCES

Ainsi, l'article 256 B du CGI dispose que les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour les activités de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

Conformément à cette disposition, les mises à disposition de personnels ou de biens consenties par une personne morale de droit public peuvent ne pas être soumises à la TVA, à la condition toutefois que ces prestations soient fournies par ces organismes en tant qu'autorités publiques et que leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

A cet égard, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)¹ a jugé qu'une mise à disposition de fonctionnaires consentie par une personne morale de droit public au profit d'un autre organisme peut être considérée comme effectuée en tant qu'autorité publique dès lors qu'il est démontré que celle-ci constitue un moyen pour les collectivités participantes de collaborer et de contribuer au développement de leurs missions publiques.

Ainsi, les mises à disposition de personnels régis par le statut de la fonction publique hospitalière et consenties par une personne morale de droit public agissant en tant qu'autorité publique, ne sont donc pas assujetties à la TVA en application de l'article 256 B du CGI, sous réserve qu'elles soient réalisées à prix coûtant et que leur non-assujettissement ne conduise pas à des distorsions dans les conditions de la concurrence.

De même, les mises à disposition fonctionnelles d'agents régis par un statut de droit public effectuées en vertu d'une obligation légale ou réglementaire par un opérateur public dans le cadre d'une mutualisation de fonctions ou de transferts de compétences ou d'activités interviennent également dans un régime juridique exorbitant du droit commun. Elles sont donc hors du champ de la TVA en application de l'article 256 B du CGI.

Dans le secteur sanitaire, ces mises à disposition fonctionnelles peuvent avoir lieu en cas de transferts ou de regroupement d'activités impliquant plusieurs établissements à un groupement de coopération.

S'agissant des mises à disposition de personnels de droit privé, tels que certains agents non titulaires (auxiliaires, contractuels et vacataires), réalisées par les établissements de soins, elles ne peuvent bénéficier des dispositions de l'article 256 B, car le contexte juridique régissant ces opérations ne permet pas de les considérer comme accomplies en tant qu'autorité publique par l'organisme prêteur.

Cependant, elles sont susceptibles d'être exonérées de TVA lorsqu'elles constituent des prestations étroitement liées à la fourniture de prestations elles-mêmes exonérées de TVA, tels que les soins, l'enseignement, l'aide et la sécurité sociale, mentionnées au 4 et au b du 1^o du 7 de l'article 261 du CGI.

Enfin, les mises à disposition continuent de pouvoir être exonérées lorsqu'elles remplissent l'ensemble des conditions posées à l'article 261 B du CGI. En effet, la suppression de la tolérance d'interprétation de l'article 261 B du CGI n'a pas remis en cause l'exonération de TVA des mises à disposition de moyens imposables à la TVA lorsqu'elles sont effectuées par un groupement de moyens au sens de cet article.

¹ Cf. arrêt du 25 mars 2010, « Commission contre Pays-Bas », affaire C-79/09.

Ainsi, l'article 261 B du CGI exonère de TVA les services rendus à leurs membres par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti à la condition qu'ils concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA, et que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

L'exonération reste applicable lorsque des membres du groupement sont redevables de la TVA, dès lors que le pourcentage des recettes donnant lieu au paiement de la taxe est inférieur, pour chacun des membres pris individuellement, à 20 % de leurs recettes totales.

Enfin, le groupement ne perd pas le bénéfice de cette exonération lorsqu'il réalise des opérations soumises à la TVA au profit de tiers au groupement pour autant que ces opérations ne représentent pas plus de 50 % des recettes réalisées par ce groupement au titre du service concerné.

S'agissant de la condition tenant au mode de rémunération retenu, les services fournis aux membres du groupement doivent faire l'objet d'un remboursement correspondant à l'exacte quote-part des frais qui peut leur être imputée à raison de leur utilisation des services communs et ne doit pas présenter un caractère forfaitaire.

Cette condition est remplie lorsque les sommes réclamées n'excèdent pas les charges supportées par le groupement, qui peuvent comprendre des frais de gestion strictement proportionnés aux dépenses afférentes aux services.

L'exonération concerne aussi bien les groupements dotés de la personnalité morale que de simples groupements de fait à condition que ces derniers soient formalisés dans une convention écrite.

Ainsi, lorsque les conditions énumérées ci-dessus sont respectées, les mises à disposition de personnels ou de biens consenties par des groupements de droit ou de fait au profit de leurs membres sont exonérées de TVA en vertu de l'article 261 B du CGI.

Le cas particulier des mises à disposition de moyens dans le cadre des groupements hospitaliers de territoire (GHT), qui nécessite une analyse approfondie de cette forme particulière de coopération, est en cours d'examen et donnera lieu à des précisions ultérieures.

Souhaitant que ces éléments répondent à vos interrogations, je vous prie de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de ma considération distinguée.

Le Sous-Directeur



Guillaume APPÉRÉ

8. Tableaux de simulations des autres clés applicables

Scénario 1 sur la base de la moyenne de 4 indicateurs représentatifs des établissements								
Indicateur	Données	Montants données				Coefficient de répartition		
		CHSM	CHD	CANCALE	Total GHT	CHSM	CHD	CANCALE
Recettes	Montant des produits d'exploitation	164 055 069,83	81 644 540,42	7 840 682,67	253 540 292,92	0,65	0,32	0,03
Masse budgétaire	Montant total du bilan	127 398 870,43	61 710 125,19	24 097 428,31	213 206 423,93	0,60	0,29	0,11
RH	Total ETP Effectifs médicaux et non médicaux	2 096,09	1 168,05	156,00	3 420,14	0,61	0,34	0,05
Activité	Nombre de journées réalisées tout CRP confondus, ayant fait l'objet d'une facturation	321 548,00	222 752,00	52 091,00	596 391,00	0,54	0,37	0,09
					Moyenne	0,60	0,33	0,07

Scénario 2 : répartition sur la base d'un indicateur par fonction									
Indicateur	Source	Données	Montants données				Montant par indicateur		
			CHSM	CHD	CANCALE	Total GHT	CHSM	CHD	CANCALE
SIH	Enquête ANCRE 2015	Dépenses mandatées sur les comptes de classe 2 et de classe 6 tout compte de résultat confondu	2 177 913,56	928 864,54	127 780,09	3 234 558,19	0,67	0,29	0,04
DIM	e-PMSI	nombre de séjours et séances toute activité confondue	36 758,00	18 133,00	331,00	55 222,00	0,67	0,33	0,01
FAT	Compte financier 2015	dépenses des comptes 601, 602, 606, 607, 61 et 62 mandatés 2016 tout budget confondus	40 813 911,00	16 607 898,19	2 039 012,26	59 460 821,45	0,69	0,28	0,03
Formation	Bilan social 2015	dépenses de formation continue et de DPC mandatées tout budget confondus	760289,00	38026,00	6468,00	804 783,00	0,94	0,05	0,01

9. Liste de personnes interrogées dans le cadre de l'élargissement de l'étude

DATE	NOM	PRENOM	POSTE	ETABLISSEMENT	GHT	POSITION EPS	EPS SUPPORT	NB EPS GHT	BASSIN POP	PARTICULARITE EPS
12/04/2017	CHARVET	HERVE	DAF	CH ST NAZAIRE	GHT Loire Atlantique 44	MEMBRE	CHU NANTES	13	1,4 MILLIONS	2ème GHT en nombre d'EPS, après GHT de Marseilles
26/04/2017	VANDERSHOOTEN	Maxime	DAEL	CH LENS	GHT de l'Artois	SUPPORT	CH LENS	4	650 000	Direction commune des EPS du GHT
02/05/2017	DUMAS	Camille	DAF	HCL	GHT Rhône Centre	SUPPORT	HC Lyon	14 EPS du HCL + 3		Les HCL représentent 98 % des charges du GHT (14 EPS)
09/05/2017	BOSSART	Olivier	DG	CH LE MANS	GHT de la Sarthe	SUPPORT	CH LE MANS	10	570 000	GHT départemental
22/05/2017	MORIN	Maxime	DG	CH du COTENTIN	GHT Gériatrique du Cotentin	SUPPORT	CH DU COTENTIN	3	200 000	1 CH et 2 EHPAD
30/05/2017	BERNARD	Laurence	DG	CHI d'ALBERVILLE-MOUTIERS	GHT SAVOIE-BELLEY	MEMBRE	CH CHAMBERRY	8	490 000	
12/07/2017	GUYADER	Eric	DG	CH de BEAUVAIS	GHT Oise ouest et Vexin	SUPPORT	CH de BEAUVAIS	5	300 000	
25/07/2017	FAZI-LEBLANC	Stéphanie	DAF	CHU de GRENOBLE	GHT Alpes-Dauphinés	SUPPORT	CHU de Grenoble	9	2 MILLIONS	DG: J. HUBERT

DATE	NOM	PRENOM	FONCTIONS
12/04/2017	MAINPIN	Clémence	Chef de Projet GHT - DGOS - Ministère de la santé
10/05/2017	CART-GRANJEAN	Hélène	Chef de Bureau Efficience des Etablissements de santé privés et publics - DGOS - Ministère de la santé
30/06/2017	DOUSSOT-LAYNAUD	Claude-Anne	Professeur de Finances -EHESP
05/07/2017	GIOVANNACCI	Nathalie	Directrice adjointe en charge du financement et de la performance du système de santé - ARS Bretagne
06/07/2017	COLLIGNON-JOFFRE	Isabelle	Directrice d'Hôpital - Membre du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)
18/07/2017	GASNIER-DUPARC	Nicolas	Commissaire aux comptes - Grant Thornton - Membre du Conseil national des commissaires aux comptes (CNCC)
25/07/2017	DESCHAMPS	Michèle	Adjointe pôle finances - FHF
25/07/2017	CHAUMEIL	Diane	Juriste chargé de mission GHT au Pôle Finances - FHF
26/07/2017	VILLENEUVE	Pierre	Directeur de la plateforme régionale des achats - SGAR 35

TRICHEUX

Fébronie

Octobre 2017

ELEVE DIRECTEUR D'HOPITAL

Promotion 2016-2017

LA MISE EN PLACE DU NOUVEAU CRPA G : UN LEVIER D'INTEGRATION POUR LES GHT ?

PARTENARIAT UNIVERSITAIRE :

Résumé :

L'exercice 2017 est le premier exercice budgétaire et comptable des Groupements hospitaliers de territoire constitués depuis le 1er juillet 2016. « Bâti de manière quelque peu chaotique » au cours de l'année 2016, le cadre normatif applicable en la matière consacre notamment un nouveau dispositif : le compte de résultat prévisionnel annexe (CRPA) G. Aussi appelé budget annexe G, il vise à retracer les opérations du GHT en exploitation et à les répartir entre les établissements parties à travers une clé nationale.

Alors que le premier semestre continue d'être fortement mobilisé par le calendrier exigeant de la réforme, les établissements parties des GHT poursuivent leurs travaux autour de deux grands axes prioritaires : l'écriture des Projets Médicaux Partagés (PMP) et la mise en œuvre des mutualisations obligatoires. Les charges résultant de ces mutualisations sont éligibles à être retracées au sein du CRPA G. Dans ce contexte de négociations internes complexes et souvent tendues entre établissements, le nouveau budget annexe G, s'apprête à être élaboré pour la première fois au sein des établissements supports.

Son élaboration au GHT Rance-Emeraude a permis de mettre en évidence des avantages et des inconvénients, qui seront analysés et enrichis d'autres réalités territoriales, pour constituer un premier retour d'expérience et servir d'assise à des pistes d'évolution pour les exercices à venir.

Mots clés :

GHT – EPRD – CRPA – budget annexe – clé de répartition – mutualisation – établissement support – simulation budgétaire – GHT Rance-Emeraude

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.