



ENSP
ECOLE NATIONALE DE
LA SANTE PUBLIQUE

RENNES

**Directeur d'établissement
sanitaire et social**

Promotion : **2006 - 2007**

Date du Jury : **décembre 2007**

**Mise en place de la comptabilité
analytique en hôpital local :
instrument de management ?**

Agnès BEAUHAIRE

Remerciements

Je remercie tout d'abord ma maître de stage, Mlle Laurence BIARD, Directrice de l'hôpital local Asselin-Hédelin d'Yvetot, pour sa disponibilité et sa bienveillance. Ses conseils, toujours avisés et précieux, m'ont apporté un éclairage extrêmement intéressant sur le management d'un établissement public de santé lors de ces huit mois de stage.

Je remercie bien sûr les personnes qui, au sein de l'établissement, m'ont permis durant ce stage d'approfondir et de travailler concrètement sur le thème de ce mémoire.

Et plus précisément, je tiens à signifier toute ma reconnaissance à Mme CACHELEUX, Responsable des finances de l'hôpital local d'Yvetot, d'avoir partagé pleinement toute son expérience professionnelle en la matière, et de m'avoir suggéré quelques pistes de réflexion sur le thème de la comptabilité analytique dans le secteur sanitaire et social.

Je remercie également mon encadrant mémoire, M. Pascal BONAFINI, Responsable du Master II « *Management des établissements et réseaux de soins* » (Institut d'Administration des Entreprises de l'Université de Rouen) et Secrétaire Général du Centre Régional de Lutte Contre le Cancer de Rouen, de la confiance qu'il m'a témoignée tout au long de cette année universitaire.

Sommaire

Introduction	1
1 Analyse du contexte stratégique de l'établissement : l'hôpital local Asselin-Hédelin (Yvetot)	5
1.1 L'hôpital local : son rôle et ses missions	5
1.1.1 La place de l'hôpital local dans le paysage sanitaire et social	5
1.1.2 L'hôpital local Asselin-Hédelin au sein de la politique régionale de santé publique : son projet d'établissement	7
1.1.3 La déclinaison locale du SROS : le contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM)	9
1.2 Les mécanismes de financement des hôpitaux locaux	11
1.2.1 La dotation globale de financement et l'Etat Prévisionnel des Recettes et des Dépenses (EPRD).....	11
1.2.2 Le passage de la tarification binaire à la tarification ternaire	13
1.2.3 L'évaluation de la dépendance et des soins : des indicateurs spécifiques.....	15
1.3 La dimension économique et financière dans le fonctionnement de l'hôpital local Asselin-Hédelin	18
1.3.1 Les outils de pilotage et d'aide à la décision recensés au sein de l'établissement.....	18
1.3.2 L'utilisation des tableaux de bord : les limites des modes traditionnels de contrôle.....	22
1.3.3 La pertinence des outils de pilotage et des indicateurs.....	24
2 Réflexion sur l'élaboration de la comptabilité analytique en hôpital local ..	28
2.1 Mettre en place une comptabilité analytique : obligation réglementaire ou véritable opportunité managériale ?	28
2.1.1 Le cadre réglementaire et les principaux objectifs de la comptabilité analytique ..	29
2.1.2 Appréhender de nouveaux outils de pilotage	31
2.1.3 Intégrer le contrôle de gestion dans les orientations stratégiques	33
2.2 La comptabilité analytique hospitalière : une comptabilité au service des managers	34
2.2.1 Les enjeux de la comptabilité analytique	34
2.2.2 Le guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière : un outil de gestion en quatre tomes.....	36

2.2.3 L'importance du fichier structure	40
3 Préconisations sur la mise en œuvre de la comptabilité analytique en hôpital local.....	42
3.1 Des méthodes diverses pour des besoins différents.....	42
3.1.1 Le mode d'imputation des charges : pour quels objectifs ?.....	42
3.1.2 La conduite de projet : impulser le changement	44
3.1.3 Le benchmarking : une démarche à s'approprier.....	46
3.2 La mise en œuvre de la CAH au sein de l'établissement.....	49
3.2.1 Etat des lieux et analyse des constats	49
3.2.2 Contraintes et limites de cette mise en œuvre.....	51
3.2.3 Actions d'amélioration pour une gestion prévisionnelle efficiente	52
Conclusion.....	57
Sources et bibliographie	61
Liste des annexes	I

Liste des sigles utilisés

AGGIR	Autonomie Gérontologie Groupe Iso-Ressources
APA	Allocation Personnalisée d'Autonomie
ARH	Agence Régionale de l'Hospitalisation
ATIH	Agence Technique de l'Information Hospitalière
CAH	Comptabilité Analytique Hospitalière
CNC	Comité National de la Comptabilité
CPOM	Contrat Pluriannuel d'Objectifs et de Moyens
DDASS	Direction Départementale des Affaires Sanitaires et Sociales
DGF	Dotation Globale de Financement
DHOS	Direction de l'Hospitalisation et de l'Organisation des Soins
DOMINIC	Dotation Minimum de Convergence
DRG	Diagnosis Related Groups
EHPAD	Etablissement d'Hébergement pour Personnes Agées Dépendantes
ENC	Etude Nationale des Coûts
EPRD	Etat Prévisionnel des Recettes et des Dépenses
EPS	Etablissement Public de Santé
GHM	Groupe Homogène de Malades
GHS	Groupe Homogène de Séjours
GIR	Groupe Iso-Ressources
GMP	Gir Moyen Pondéré
HAD	Hospitalisation à domicile
ISA	Indice Synthétique d'Activité
MEAH	Mission nationale d'Expertise et d'Audit Hospitaliers
PMP	Pathos Moyen Pondéré
PMSI	Programme de Médicalisation du Système d'Information
SAE	Statistique Annuelle des Etablissements
SMTI	Soins Médico-Techniques Importants
SROS	Schéma Régional d'Organisation Sanitaire
SSIAD	Service de Soins Infirmiers à Domicile
SSR	Soins de Suite et de Réadaptation
T2A	Tarifcation à l'Activité
TCCM	Tableau Coût-Case Mix
UF	Unité Fonctionnelle
UO	Unité d'œuvre

Introduction

Ce mémoire a été rédigé dans le cadre d'un cursus universitaire : Master II « Management des établissements et réseaux de soins » dispensé par l'Institut d'Administration des Entreprises (IAE) de l'Université de Rouen. Le thème retenu concerne la comptabilité analytique hospitalière, ses objectifs, ses enjeux et ses limites. Les problématiques qui seront traitées tout au long de ce travail de recherche correspondent aux nombreuses interrogations que se posent actuellement les directeurs d'établissements du secteur sanitaire et social.

En effet l'évolution économique générale depuis les crises pétrolières et l'apparition de nouveaux pays concurrents, en Asie essentiellement, ont contribué, en Europe, à un ralentissement de la progression des recettes de protection sociale. L'équilibre de ces comptes passe inévitablement par la maîtrise des dépenses de santé. C'est ainsi que l'on est entré, en France, pour ce qui est du secteur hospitalier, dans une période de redéploiement des budgets, souvent quasi-stabilisés eu égard à la croissance des soins.

L'ordonnance n°96-346 du 24 avril 1996 portant réforme de l'hospitalisation publique et privée, donne un nouveau cadre à la régulation du système hospitalier : elle conduit à une mobilisation forte des acteurs pour rénover les procédures internes de gestion et pour mettre en place des procédures d'évaluation portant sur la satisfaction des usagers, la qualité et la sécurité des soins.

Dans ce cadre, l'évaluation économique des protocoles de soins, c'est-à-dire la juste appréciation des coûts de traitement des diverses pathologies, prend chaque jour davantage d'importance. Pour les besoins de la gestion financière, le directeur de l'établissement doit alors tenir une comptabilité analytique qui couvre la totalité des activités et des moyens de l'établissement. La comptabilité analytique hospitalière s'est alors progressivement installée à l'hôpital. S'appuyant d'abord sur le prix de journée puis sur la dotation globale de financement (DGF) et les groupes homogènes de malades (GHM), elle évolue encore avec le passage aux groupes homogènes de séjours (GHS). Ainsi, elle revient au goût du jour avec la mise en place de la tarification à l'activité (T2A).

Selon le Pr Robert N. ANTHONY, de Harvard, « *un manager est une personne qui a la responsabilité de réaliser des résultats par l'intermédiaire de l'action d'autres personnes* ». C'est en cela que la comptabilité analytique offre des possibilités nouvelles aux responsables du secteur sanitaire et médico-social. Ce potentiel peut être mis en valeur si les gestionnaires savent dépasser son cadre institutionnel en l'enrichissant à la fois d'une mesure plus objective de l'activité et de l'évaluation de la qualité. Ils doivent

replacer la comptabilité analytique au cœur de la prise de décision en permettant de redéfinir la stratégie des établissements et en autorisant une plus grande délégation au profit des médecins et des cadres de santé et en participant à la réduction des coûts de non-qualité des structures médico-sociales.

En quoi la prise en compte de la dimension médico-économique dans le fonctionnement d'un hôpital local peut-elle être un instrument de management ?

Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) définit la comptabilité de gestion (comptabilité analytique) comme étant « *un outil permanent d'information permettant la mesure des performances et l'aide à la prise de décision au sein de l'entreprise* ». Cette définition de la comptabilité de gestion conduit à distinguer plusieurs types de calcul de coûts :

- Les calculs à caractère extra-comptable (ex : l'étude des coûts de fonctionnement prévisionnel d'un équipement),
- Les calculs effectués en comptabilité de gestion (ex : le coût de revient d'une prestation, le compte de résultat d'une activité ...),
- Les calculs effectués pour un compte-rendu externe selon un format normalisé (ex : compte-rendus aux assemblées délibérantes prévoyant une présentation par fonction ou par secteur d'activité).

Par ailleurs, de nouvelles approches, basées sur la notion de comparaison, se développent dans le secteur sanitaire et social. S'évaluer par rapport à soi-même en comparant ses prévisions et ses réalisations reste sans aucun doute un gage de bonne tenue des comptes. Mais cela ne passe plus pour une réelle appréhension de la performance : le *benchmarking*, qui consiste à s'étalonner par rapport au meilleur, devient une norme incontournable.

Par abus de langage, on a pris l'habitude, dans les années de croissance, de qualifier de contrôle de gestion et de gestion prévisionnelle ce qui n'était qu'un contrôle rétrospectif et introverti rapprochant prévisions et réalisations. Le contrôle rétrospectif à dominante financière, en d'autres termes le contrôle budgétaire, n'est pas obsolète pour autant : l'accroissement des tensions financières rend indispensable une gestion prudente des ressources. Mais il ne peut plus passer pour l'outil essentiel des responsables opérationnels, pour lesquels un suivi anticipatif des tendances est devenu indispensable¹. Il en est de même pour les dirigeants, qui savent que certaines dérives, apparues dans

¹ BOUQUIN H., 2006, *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, 7^e édition, Paris : PUF, p. 9.

l'exécution des budgets, peuvent être des signes annonciateurs de phénomènes à prendre en compte à l'horizon stratégique. L'établissement est une « *boîte noire*² » pour la comptabilité générale. Les flux financiers et physiques qui la traversent, voient leurs impacts détectés, classés et évalués. Mais, entrés, ils s'y perdent. Pour être suivis et compris, ils doivent être pris en charge par la comptabilité analytique.

La méthodologie utilisée pour l'élaboration de ce mémoire a été dans un premier temps de choisir en concertation avec Mlle Laurence BIARD, directrice de l'hôpital local Asselin-Hédelin et M.Pascal BONAFINI, encadrant universitaire du mémoire, le thème de la recherche. En effet, traiter de la mise en œuvre de la comptabilité analytique en hôpital local est actuellement une des priorités pour les établissements sanitaires et sociaux mais également pour les autorités de tutelle. Le souci de transparence et une meilleure visibilité de la construction des coûts sont des objectifs partagés par l'ensemble des partenaires (directeurs et financeurs).

Dès lors, j'ai tenté d'appréhender tous les enjeux et les problématiques (au-delà des moyens matériels et humains) que suscite la comptabilité analytique hospitalière (CAH) dans un hôpital local. Ainsi, j'ai réalisé un recensement de l'ensemble des tableaux de bord existant au sein de l'hôpital en rencontrant les responsables de chaque service. Afin de mieux comprendre les contraintes de chacun, j'ai effectué plusieurs journées d'observation dans les services de soins. La collecte de ces informations a été complétée par une analyse du système d'information, et notamment du système informatique. J'ai mené huit entretiens (*cf annexe 1 – Trame pour la conduite des entretiens et interlocuteurs*) dont trois avec des professionnels exerçant au sein de l'établissement. D'autres entretiens ont été réalisés auprès de professionnels exerçant dans des établissements de santé de la région (hôpital local, centre hospitalier général, centre hospitalo-universitaire régional et centre de lutte contre le cancer). Les professionnels interrogés l'ont été en leur qualité de directeur d'établissement, directeur de site, contrôleur de gestion et responsable financier.

Enfin, ces constats et ces témoignages ont été enrichis par la lecture de nombreux ouvrages et articles traitant de la CAH. Ces apports théoriques ainsi que les témoignages de retours d'expérience, m'ont permis d'amener les éclaircissements nécessaires à une meilleure compréhension du sujet.

² BOUQUIN H., 2003, *La comptabilité de gestion*, 3^e édition, Paris : PUF, coll. Que sais-je ?, p 14

L'objet de ce mémoire est alors de mener une réflexion sur la mise en place de la comptabilité analytique au sein d'un hôpital local. A cet effet, la première partie traitera du contexte stratégique de l'établissement et de l'analyse qui peut en être faite. En replaçant clairement le rôle des hôpitaux locaux aujourd'hui en France, il semble indispensable de décrire les spécificités de l'établissement d'Yvetot, ainsi que les choix réalisés par ce dernier dans le cadre de ses orientations stratégiques. On s'intéressera aux mécanismes de financement d'un établissement local qui, outre son statut juridique, relève autant du secteur sanitaire que du secteur médico-social. Ces règles de fonctionnement se caractérisent notamment par leur complexité. Enfin, cette analyse sera développée au travers des outils de pilotage, comme les tableaux de bord élaborés en interne. Cette observation sera accompagnée d'une démarche de préconisations appuyée sur la bibliographie.

Dans la deuxième partie de ce mémoire, il s'agira de développer les enjeux et les bases théoriques de l'élaboration de la comptabilité analytique en hôpital local. A ce jour, la CAH doit encore convaincre tous les acteurs clés de l'hôpital de son intérêt : en termes de fiabilité des informations collectées mais également quant à la pertinence de son utilisation en qualité d'outil d'aide à la décision.

Enfin, la troisième partie présentera les outils méthodologiques et les retours d'expérience en vue de préconisations pour la mise en œuvre de la comptabilité analytique au sein de l'hôpital local Asselin-Hédelin dans les prochaines années.

1 Analyse du contexte stratégique de l'établissement : l'hôpital local Asselin-Hédelin (Yvetot)

Construit au fil de plusieurs décennies, résultant à la fois d'initiatives publiques et privées, le secteur hospitalier français présente aujourd'hui un paysage varié. On y trouve des établissements de trois types de statuts juridiques, qui ont des modes d'organisation et de gestion propres, de financement et de régulation distincts et de participation aux missions de service public très différents. Il s'agit des établissements publics de santé d'une part, et des établissements de santé (cliniques et hôpitaux privés) du secteur privé d'autre part. Parmi les cliniques et les hôpitaux privés, on distingue les établissements à but lucratif et à but non lucratif. Ces derniers pouvant choisir de participer au service public hospitalier (PSPH).

Au sein des établissements publics de santé (EPS), on ne distingue, conformément à l'article 711-6 du Code de la Santé Publique que deux grandes catégories d'EPS : les centres hospitaliers (CH), dont certains ont une vocation régionale et/ou universitaire (CHR/CHU) et les hôpitaux locaux (HL). Le rôle de proximité des hôpitaux locaux en France a été récemment confirmé par la Direction de l'Hospitalisation et de l'Organisation des Soins (DHOS).

1.1 L'hôpital local : son rôle et ses missions

L'inflation législative en matière sanitaire et sociale complexifie le fonctionnement de ce type d'établissement. Les mécanismes de financement sont différents selon les financeurs (Assurance-maladie, Conseil Général). La gestion économique et financière est devenue dès lors un exercice délicat.

1.1.1 La place de l'hôpital local dans le paysage sanitaire et social

L'hôpital local est un établissement public de santé à part entière, en application de l'article L.6141-2 du Code de la Santé Publique. Pour autant, parallèlement à sa vocation sanitaire, cet établissement développe des activités médico-sociales.

L'hôpital local constitue un premier niveau de prise en charge. A ce titre,

- il dispense des soins à une population vivant à domicile, dans une zone géographique de proximité, grâce aux services de médecine, de soins de suite et de réadaptation, et

aux services d'hospitalisation, de soins, d'aide ou de soutien à domicile (SSIAD³, HAD⁴...),

- il accueille dans des services adaptés (constituant un lieu de vie) une population âgée dépendante ou en perte d'autonomie, nécessitant un accompagnement et des soins de qualité.

Les hôpitaux locaux, destinés à assurer une offre de proximité, comportent exclusivement des activités de médecine, de soins de suite et de soins de longue durée et assurent notamment une fonction d'accueil et de soins pour personnes âgées⁵.

Cette double vocation leur confère une première spécificité. Une seconde est leur fonctionnement médical qui repose, pour l'essentiel, sur des médecins généralistes libéraux. L'hôpital local constitue un lieu de collaboration entre la médecine libérale et la médecine hospitalière⁶.

Au-delà de ses missions réglementaires, une diversité de situations peut être constatée et témoigne de la capacité de l'hôpital local à s'adapter à son environnement.

Il convient de veiller à ce que ce dernier puisse disposer d'une offre de soins complète en première intention⁷. Cette offre de soins permet à cet établissement d'assurer un premier niveau de prise en charge⁸ d'une population vivant à proximité, et favorise le maintien ou le retour à domicile des patients. Elle s'intègre dans une filière graduée, notamment en matière de prise en charge des personnes âgées.

L'hôpital local d'Yvetot, établissement public de santé de 242 lits et places, est un des quatre établissements sans plateau technique du territoire de santé de Rouen-Elbeuf (Seine-Maritime). Ce territoire, dont la densité de population est une des plus fortes de la région Haute-Normandie, sera à échéance du schéma régional d'organisation sanitaire (SROS), le territoire ayant la population la plus jeune⁹. L'hôpital local d'Yvetot offre dans ce cadre une prise en charge de proximité en développant des activités sanitaires et médico-sociales.

Les grands principes du système de tarification des Etablissements d'Hébergement pour Personnes Agées Dépendantes (EHPAD) issus de la loi du 30 juin 1975 sont fondés sur une séparation du sanitaire et du social et ont introduit une notion nouvelle : le médico-social. Depuis de nombreuses années, plusieurs rapports (HENRARD 1984, BOULARD

³ Service de soins infirmiers à domicile.

⁴ Hospitalisation à domicile.

⁵ DHOS, octobre 2006, *L'hospitalisation et l'organisation des soins en France, Enjeux et perspectives*, pp 10-13.

⁶ Circulaire DHOS/DGAS/03/A VIE/ n°2003/257 du 28 mai 2003 relative aux missions de l'hôpital local.

⁷ L'article R.711-6-4 du code de la santé publique donne une définition des missions de l'hôpital local.

⁸ Décret n°2002-786 du 3 mai 2002 relatif au fonctionnement des hôpitaux locaux et modifiant le code de la santé publique.

⁹ Extrait du CPOM, mars 2007.

1991) avaient souligné la nécessité de réformer la tarification des EHPAD, pour la fonder, indépendamment de la nature juridique de l'établissement d'accueil, sur l'état de la personne âgée. Au début des années 1990, les pouvoirs publics ont enregistré les demandes des professionnels et des représentants des usagers, pour que soit édifié un système plus juste. L'adoption d'un outil de mesure de la dépendance, la grille AGGIR¹⁰ (cf paragraphe 1.2.3.), a été le dernier élément préalable indispensable à la mise en place d'une réforme fondée sur la prise en compte de l'état de dépendance des personnes âgées. L'objectif central de la réforme est donc de prendre en considération le niveau de dépendance des personnes âgées pour leur offrir une prise en charge personnalisée.

Un des enjeux majeurs de la réforme de la tarification des EHPAD¹¹ a été d'instituer, au sein de ces structures, une démarche d'amélioration continue de la qualité.

La qualité n'est certes pas une préoccupation nouvelle pour les professionnels du secteur médico-social. Mais la réforme a introduit un élément nouveau, la formalisation systématique de démarches d'évaluation et d'amélioration continue de la qualité, dans le cadre de conventions établies entre chaque établissement, l'autorité compétente pour l'Assurance-maladie et le Conseil Général du département. La signature d'une convention tripartite¹² est la première étape d'un processus d'amélioration de la qualité de vie des résidents, où leurs attentes et satisfactions y sont pris en compte au même titre que la réponse à leurs besoins. A ce titre, il convient de souligner que l'objectif essentiel de la réforme de la tarification est d'apporter des moyens adaptés aux personnes âgées et à leurs besoins de médicalisation.

1.1.2 L'hôpital local Asselin-Hédelin au sein de la politique régionale de santé publique : son projet d'établissement

L'établissement a rédigé son projet d'établissement dans le cadre du schéma régional d'organisation sanitaire (SROS) et a signé son contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM).

Certains volets du projet d'établissement ont été validés en 2006 : il s'agit du projet social, du projet du système d'information, du projet qualité et gestion des risques et du projet culturel. En 2007, les volets suivants ont été présentés aux instances et validés par le Conseil d'Administration : le projet médical, le projet architectural, le projet de soins et le projet de vie. Le projet d'établissement a ainsi été défini dans le cadre des orientations du SROS de troisième génération (mars 2006) et des actions du Plan Régional de Santé

¹⁰ Autonomie Gérontologie Groupes Iso-Ressources (AGGIR).

¹¹ Décret n°2001-1086 du 20 novembre 2001.

¹² Convention tripartite de l'hôpital local d'Yvetot signée en 2005 (soit 202 lits d'EHPAD).

Publique. Le projet d'établissement répond également aux objectifs du PRIAC¹³ (PRogramme Interdépartemental d'ACcompagnement des handicaps et de la perte d'autonomie) qui reprend les grandes orientations des schémas gérontologiques départementaux.

L'objectif majeur du SROS III pour la Haute-Normandie est de définir puis mettre en œuvre une organisation sanitaire garante de l'égalité d'accès de ses habitants à des soins de qualité. L'enjeu de ce SROS de troisième génération est de répondre à une demande d'accès à des soins de proximité ou spécialisés et à l'exigence de sécurité et de qualité dans le contexte d'une offre contrainte (en termes démographique, économique et normatif). Pour assurer le continuum et la pluridisciplinarité des prises en charge entre libéraux, hospitaliers et acteurs médico-sociaux, les orientations générales du SROS III ont été choisies et déclinées à partir des axes fixés au niveau national et autour de quatre principes : l'accessibilité du dispositif, l'adéquation et l'adaptation de l'offre aux besoins, la qualité et la sécurité de l'offre, l'efficacité du dispositif¹⁴.

Ainsi, le projet médical de l'hôpital d'Yvetot s'est saisi de ces orientations pour les décliner à son niveau de prise en charge de proximité. Le projet médical, pierre angulaire du projet d'établissement, a pour objectif de développer les axes principaux comme la filière gériatrique, les soins palliatifs, la prise en charge des personnes handicapées vieillissantes, l'addictologie et les actions de prévention. Cela se traduira pour les cinq prochaines années :

- à conserver les 15 lits de médecine,
- à porter la capacité des lits de soins de suite et de réadaptation à 25,
- à requalifier une partie des lits d'EHPAD en unité de soins de longue durée,
- à spécialiser 12 lits de psychogériatrie,
- à créer 2 places d'accueil de jour, 1 lit supplémentaire d'hébergement temporaire, 1 maison d'accueil spécialisé et des consultations d'évaluation gériatrique, de tabacologie et de diabétologie¹⁵.

Le projet d'établissement couvrira ainsi les années 2007-2011. Cela permet de se caler sur le contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens qui détermine en partie les capacités d'hospitalisation de l'hôpital (fixation des objectifs quantifiés de l'offre de soins par l'Agence Régionale d'Hospitalisation - ARH). Ce préalable était indispensable à la détermination du projet architectural dans la mesure où il faut savoir ce qu'il convient de

¹³ Outil de programmation institué par l'article 58 de la Loi du 11 février 2005 pour l'égalité des droits et des chances, la participation et la citoyenneté des personnes handicapées.

¹⁴ SROS 2006-2011 de Haute-Normandie, p 56.

¹⁵ Projet médical de l'hôpital d'Yvetot, validé en mai 2007, pp 39-40.

construire avant de le bâtir. Pour les cinq prochaines années, l'établissement devra restructurer l'ensemble des bâtiments du site. Ce projet avait déjà été évalué en 2002 ; le montant de l'opération avait alors été estimé à plus de 20 millions d'euros TTC¹⁶. Cela représente un enjeu primordial pour l'avenir de l'hôpital ; il faudra concilier une gestion rigoureuse et une analyse prospective afin d'avoir les moyens de réaliser ce projet architectural.

Le CPOM passé entre l'établissement et l'ARH décline les dispositions du SROS et notamment les objectifs quantifiés qui le concernent.

1.1.3 La déclinaison locale du SROS : le contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM)

Le CPOM porte sur « *l'ensemble de l'activité de l'établissement de santé, du GCS ou de tout autre titulaire de l'autorisation délivrée par l'ARH*¹⁷ ».

Dans le CPOM négocié et signé en mars 2007 entre l'établissement et l'ARH, les orientations stratégiques sont résumées en un objectif principal : maintenir l'offre de soins de proximité, en confortant le niveau de prise en charge en SSR et en recomposant une unité de soins de longue durée (USLD)¹⁸.

En son article 9, le CPOM stipule que l'établissement participe activement à la démarche générale de maîtrise de l'évolution des dépenses de l'assurance maladie en mettant en œuvre toute mesure ou action de nature à améliorer l'efficacité du service rendu aux patients et l'efficacité de son fonctionnement. En particulier, l'établissement s'engage à respecter les objectifs quantifiés de l'offre de soins et à assurer la qualité des informations d'activités produites (codage des actes).

A cet effet, la démarche d'amélioration de l'efficacité se traduit notamment par la fixation des objectifs suivants dans le CPOM :

- ✓ Développer des outils de gestion : analyse de gestion et développement de la comptabilité analytique (élaboration de tableaux de bord, utilisation des banques de données et/ou des outils de la MeaH) ;
- ✓ Optimiser l'organisation des services logistiques : suivi de l'activité de restauration, de blanchisserie, poursuite de la formalisation de la politique des achats (analyse des coûts, réalisation d'études de marché) ;

¹⁶ Projet architectural de l'hôpital local d'Yvetot, validé en mai 2007, pp 4-6.

¹⁷ Décret n°2006-1332 du 2 novembre 2006 fixe les modalités de mise en œuvre et d'évaluation des CPOM.

¹⁸ Référence à l'article 2 du CPOM passé entre l'hôpital d'Yvetot et l'ARH de Haute-Normandie, mars 2007.

- ✓ Améliorer le système d'information : instauration du codage des actes en se dotant d'une prestation DIM, formation des médecins (mise en place d'outils informatiques).

Le CPOM prévoit un certain nombre de mesures nouvelles à mettre en œuvre d'ici 2011. L'ensemble de ces dispositions aura des répercussions directes au niveau de l'aménagement de l'espace et donc, directement ou indirectement, de la future construction. De plus, certaines activités pour lesquelles l'hôpital n'a pas encore d'autorisation seront sans doute développées au-delà de 2011 ou dès que possible : hospitalisation à domicile, service pour personnes en état végétatif chronique, maison d'accueil spécialisé.

Par ailleurs, l'établissement se situe dans des secteurs concurrentiels importants, particulièrement en ce qui concerne l'EHPAD, où les résidents paient directement le bâti et donc le cadre de vie. Ainsi, certaines maisons de retraites avoisinantes ont ou vont prochainement se restructurer. Ces restructurations apportent un plus indéniable au cadre de vie de ces résidences. Elles ont déjà en partie des répercussions sur l'occupation moindre de l'EHPAD de l'hôpital et si l'établissement ne réajuste pas son cadre de vie rapidement, son taux d'occupation va chuter de plus en plus.

Enfin, nous constatons que l'état de dépendance et pathologique des résidents se dégrade rapidement. Les résidents arrivent en maison de retraite de plus en plus tardivement et il est de moins en moins concevable de les transférer dans un service plus médicalisé d'EHPAD. L'architecture, tout comme l'organisation, doit donc être adaptable à l'état de santé et de dépendance des personnes âgées¹⁹.

Outre son positionnement stratégique sur le territoire de santé, l'hôpital local d'Yvetot est confronté à des règles de financement suffisamment complexes pour nécessiter l'élaboration de nouveaux outils de pilotage de ses dépenses.

¹⁹ Projet architectural de l'établissement, validé en mai 2007, p 7.

1.2 Les mécanismes de financement des hôpitaux locaux

Les hôpitaux locaux sont aujourd'hui soumis à deux grands types de mécanismes de financement : la dotation globale de financement (DGF) pour la partie sanitaire, et la tarification ternaire pour le secteur médico-social.

1.2.1 La dotation globale de financement et l'Etat Prévisionnel des Recettes et des Dépenses (EPRD)

A) Maintien de la dotation globale de financement pour les hôpitaux locaux

Les hôpitaux locaux, pour leur partie sanitaire, perçoivent à ce jour une dotation globale de financement représentant une part de l'enveloppe des dépenses hospitalières déterminée par l'ARH dans le cadre de l'Objectif National des Dépenses de l'Assurance Maladie. Pour l'établissement d'Yvetot, ce sont les services de médecine, le service de soins de suite et de réadaptation (SSR) et le secteur de psychiatrie qui émargent à ce budget, appelé budget principal (H).

Enfin reconnu officiellement dans la réglementation, l'hôpital local est maintenant confronté à une autre réforme : celle de la tarification à l'activité (T2A). Cette réforme n'englobe pourtant pas les hôpitaux locaux mais elle l'impacte indirectement. En effet, la tarification à l'activité privilégie les actes lourds, d'où l'exclusion de la réforme des hôpitaux locaux, qui ne pratiquent pas ces actes. « *Mais rien n'est offert en compensation. Le budget n'évolue pas. Or un budget qui n'évolue pas est un budget en régression*²⁰. La solution serait d'attribuer des enveloppes spécifiques pour les hôpitaux locaux ». Néanmoins, dans les prochaines années, les hôpitaux locaux seront peut-être intégrés dans la réforme de la tarification.

Dès lors, cela pose la question de l'application de la T2A dans les hôpitaux locaux. Car si elle n'est pas à l'ordre du jour, il n'est pas inenvisageable d'en inventer une version appliquée au profil spécifique de l'hôpital local. Sur ce point, la mise en place de la T2A dans les autres établissements pourrait alors « *redonner à l'hôpital local une place complémentaire à côté des centres hospitaliers*²¹ » qui vont devoir écourter les séjours : « *on aura besoin de lits d'aval* » dans les hôpitaux locaux.

²⁰ Propos de Denis BRUGUIER, directeur de l'hôpital d'Uzes.

²¹ Selon Patrice LORSON, président de l'Association nationale des hôpitaux locaux (ANHL).

B) Mise en place de l'EPRD : introduction d'une dimension financière

La mise en place de l'EPRD crée une évolution profonde en intégrant une dimension financière à l'exercice budgétaire. On ne s'intéresse plus seulement aux dépenses et aux recettes mais aussi à l'impact du financement sur la politique d'investissement. Les instances dirigeantes des établissements hospitaliers sont soumises à une obligation infra annuelle de suivi budgétaire renforcée. En effet, l'évolution de l'EPRD fait l'objet d'une présentation à l'ARH tous les 4 mois.

Un déficit d'exploitation peut donc, s'il n'est pas intégré dans les fonds propres, amener les établissements à revoir leur politique d'investissement. Or, le manque de visibilité sur les recettes et la faible marge de manœuvre en matière de dépenses rend l'exercice difficile. D'autant que le Ministère de la Santé rappelle régulièrement que les établissements sont engagés dans une démarche de maîtrise des dépenses et d'économies. En outre, les hôpitaux ont besoin, pour cela, de l'adhésion des médecins, ce qui ne va pas sans poser de problèmes. *« Nous comprenons les contraintes mais nous espérons avoir un retour sur investissement et cela, nous ne sommes pas sûrs de l'avoir²²... ».*

A cette présentation est couplée celle de l'évolution du plan global de financement prévisionnel (PGFP) au regard de l'évolution budgétaire et des capacités d'investissement. Ainsi, la section d'exploitation et la section d'investissement sont désormais reliées par la capacité d'autofinancement (CAF) avec un impact sur la trésorerie. La CAF constitue une ressource essentielle de l'investissement et devient garante du développement de la structure ou au moins de sa pérennité. Des choix stratégiques en terme de planification d'activité et de financement devront être réalisés d'après la situation financière de l'établissement à la lecture de l'EPRD. Ce dernier apparaît dès à présent comme un outil d'aide à la décision.

L'EPRD a pour objectif principal d'obtenir rapidement un état prévisionnel de la situation financière globale de l'établissement afin de réaliser des analyses prospectives à court terme et à long terme. L'EPRD s'inscrit dans un contexte d'optimisation des coûts et d'économies en matière de dépenses hospitalières. Il se décline alors comme un atout pour la rationalisation des coûts comme pour le pilotage de la performance par la gestion des investissements.

La notion d'équilibre d'un EPRD n'interdit pas à l'état prévisionnel d'afficher un déficit s'il s'accompagne d'une capacité d'autofinancement suffisante. Aujourd'hui, 67% des

établissements affichent un EPRD en déficit soit 740 millions d'euros. Il faut désormais que « *tout euro attribué au système hospitalier soit une euro utile pour le patient, la prévention et pour le soin*²³ ». On parle précisément d'obligation de performance ou d'efficience. On peut s'interroger sur l'impact de l'EPRD sur l'organisation et sur l'activité du personnel. Il serait alors utilisé comme un instrument organisationnel optimisant les ressources.

L'EPRD n'a de sens que dans un contexte général d'optimisation des moyens et de réalisation d'économies. Un des pans majeurs de la rationalisation des dépenses dépend en grande partie du développement de la comptabilité analytique et de la mise en œuvre d'une politique de contrôle de gestion.

1.2.2 Le passage de la tarification binaire à la tarification ternaire

Les dispositions de la loi du 30 juin 1975 instaurent la mise en œuvre d'une tarification binaire : d'une part, les charges liées à « l'hébergement » (en résumé, le gîte et le couvert) financées par le département et l'usager ; d'autre part, les charges liées aux soins financées par l'Assurance-maladie. La dépendance, dimension essentielle de la prise en charge de la personne âgée, n'était donc pas prise en compte explicitement alors même qu'elle entraîne des surcoûts spécifiques. C'est le cas, par exemple, des surcoûts hôteliers liés à la dépendance ou encore des dépenses de fourniture ou d'animation et d'aide à la vie quotidienne. Cette tarification binaire manque également de transparence en raison même du mode de financement de la part « soins » allouée sous la forme de forfaits dont le niveau plafond n'est pas toujours adapté aux besoins réels des établissements.

Initiée par la loi du 24 janvier 1997 instituant la prestation spécifique dépendance (PSD), la réforme de la tarification des EHPAD est fondée, non plus sur leur statut juridique, mais sur l'état de dépendance de leurs résidents. A l'instar du secteur sanitaire, cette réforme s'attache à identifier les coûts. Dans cette logique, la notion de section de cure médicale est supprimée et une redéfinition des soins de longue durée est prévue, l'objectif étant de distinguer les services relevant d'un véritable séjour hospitalier et les services accueillant des personnes âgées dépendantes au titre du secteur médico-social. Deux décrets d'application²⁴ précisent le contenu de la tarification dite « ternaire ». Les dépenses et les recettes de l'établissement sont désormais éclatées en trois sections correspondant aux trois composantes de la prise en charge gériatrique en établissement : l'hébergement, la

²² Propos du Dr Francis FELLINGER, président de la conférence des présidents de CME de centre hospitalier.

²³ Selon Annie PODEUR, Directrice de l'hospitalisation et l'organisation des soins (DHOS).

dépendance et les soins. La création de la section « dépendance » s'accompagne d'une définition de règles précises de répartition des charges sur chaque section, rendant les trois sections en principe « étanches ».

Malgré les avancées significatives qu'engendre la réforme de la tarification en 1997, sa mise en oeuvre (effective en 1999) est lourde et complexe et suscite de vives critiques chez les gestionnaires d'établissements²⁵. Prenant acte de ces mécontentements, Mme Martine AUBRY, Ministre de l'Emploi et de la Solidarité, accepte de suivre les préconisations de la Mission d'Appui à la Réforme de la Tarification de l'Hébergement en Etablissement (MARTHE) dirigée par Jean-René BRUNETIERE et de « *réformer la réforme* » en mai 2001. Le nouveau dispositif simplifie notamment les modalités de calcul des tarifs puisqu'il acte la mutualisation des Groupes Iso-Ressources (GIR) deux par deux qu'il regroupe en trois tarifs : GIR 1 et 2, GIR 3 et 4, GIR 5 et 6²⁶. Les mécanismes individuels de prise en charge de la dépendance mis en place en 1997 puis en 2001 ont permis d'accompagner la réforme de la tarification de moyens substantiels pour les établissements.

L'hôpital local d'Yvetot en signant la convention tripartite en 2005 a ainsi transformé les lits d'hébergement de soins de longue durée et de maison de retraite (budgets annexes B et J) en lits d'EHPAD (budget E). Cela a permis de négocier des moyens financiers supplémentaires : plus d'une vingtaine de postes ont été créés ; les recrutements se sont échelonnés essentiellement sur les deux premières années de la convention.

Dès lors, les établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes doivent présenter trois tarifs²⁷ (hébergement, soins et dépendance) à l'appui de leur demande budgétaire annuelle.

Le nouveau système de tarification²⁸ des soins aux personnes âgées dépendantes au-delà de 60 ans est généreux dans sa conception mais d'une grande complexité de mise en oeuvre. Les pouvoirs publics ont prévu des mesures provisoires d'adaptation pour passer de l'ancienne tarification à la nouvelle avec la conception d'un clapet anti-retour et la Dotation MINImale de Convergence (DOMINIC).

Le clapet anti-retour est un mécanisme financier permettant aux établissements de conserver leurs anciens crédits d'Assurance maladie en cas de limitation de ceux-ci lors de la signature des conventions tripartites.

²⁴ Décret n°99-316 du 26 avril 1999 relatif aux modalités de tarification et de financement des EHPAD et décret n°99-317 du 26 avril 1999 relatif à la gestion budgétaire et comptable des EHPAD.

²⁵ Mémoire ENSP, Laurence FAY, 2005, p 16.

²⁶ Grâce à cette modification, le nombre de tarifs est passé de 13 à 7: 3 tarifs «soins » et 3 tarifs « dépendance » modulés en fonction du niveau de dépendance du résident, et 1 tarif « hébergement ».

²⁷ Décrets n°99-316 et n°99-317 du 26 avril 1999.

²⁸ Selon JM CLEMENT, professeur de droit médical et hospitalier à Paris VIII.

Le système de clapet anti-retour est ainsi fait pour inciter les établissements à signer des conventions tripartites. C'est le concept de la DOMINIC qui s'applique.

Donc, la réforme de la tarification des EHPAD repose sur une tarification à trois composantes, dite ternaire, dont la part dépendance est financée en partie par la collectivité publique (Conseil Général). Les conditions d'accueil et de traitement des personnes dépendantes sont donc contenues dans les conventions, dont la signature est tripartite, entre l'établissement concerné, le président du Conseil Général et le représentant départemental de l'Etat.

1.2.3 L'évaluation de la dépendance et des soins : des indicateurs spécifiques

Aux règles de fonctionnement et de financement complexes mêlant réforme hospitalière et réforme des EHPAD, des indicateurs objectifs en termes de dépendance et de pathologie permettent de pouvoir adapter et anticiper l'évolution de la qualité de la prise en charge des personnes âgées dépendantes. Ce sont ces mêmes orientations qui sont déclinées dans les documents contractuels comme le CPOM et la convention tripartite.

Néanmoins, la difficulté dans la gestion prévisionnelle d'un hôpital local tient à l'évolution de l'activité qui n'a pas la même incidence selon les différentes sections (hébergement, dépendance, soins). Pour l'hébergement, c'est réellement l'occupation des lits qui importe. Pour la dépendance, c'est le Gir Moyen Pondéré²⁹ (GMP) et pour les soins, c'est le GMPS mixte entre le GMP et l'outil PATHOS. Actuellement, deux indicateurs principaux existent : les grilles AGGIR dont le traitement donne le GMP et les grilles PATHOS.

A) La grille AGGIR comme indicateur social du degré de dépendance

La grille nationale AGGIR (Autonomie Gérontologie Groupe Iso-Ressources) constitue un outil destiné à évaluer le degré de perte d'autonomie ou le degré de dépendance physique et psychique, des demandeurs de l'allocation personnalisée d'autonomie³⁰ (APA), dans l'accomplissement de leurs actes quotidiens.

L'évaluation se fait sur la base de dix-sept variables :

- Dix variables dites « discriminantes » se rapportent à la perte d'autonomie physique et psychique et sont utilisées pour le calcul du GIR : cohérence – orientation – toilette – habillage – alimentation – élimination – transferts (se lever, se coucher, s'asseoir) – déplacement à l'intérieur – déplacement à l'extérieur – communication à distance ;

²⁹ Chaque GIR équivaut à un nombre de points (ex : GIR 1 vaut 1000 points ; GIR 2 vaut 800 points ; ...).

³⁰ Cf art. 232-1 et suivants du Code de l'action sociale et des familles.

- Sept variables dites « illustratives », concernant la perte d'autonomie domestique et sociale, n'entrent pas dans le calcul du GIR mais elles apportent des informations utiles à l'élaboration du plan d'aide : gestion personnelle de son budget et de ses biens – cuisine – ménage – transports – achats – suivi du traitement – activités de temps libre.

Chaque variable possède trois modalités : **A** : *fait seul les actes quotidiens* ; **B** : *fait partiellement* ; **C** : *ne fait pas*. Les personnes âgées (plus de 60 ans) qui sollicitent le bénéfice de l'APA, sont classées dans les six groupes iso-ressources que compte la grille nationale, en fonction des aides à la personne ou techniques commandées par leur état. Il existe trois tarifs de dépendance, selon le degré de dépendance du résident : GIR 1 et 2 (résident très dépendant), GIR 3 et 4 (résident dépendant) et GIR 5 et 6 (résident peu dépendant ou valide).

Le GMP est la moyenne pondérée du « girage » issu du classement des résidents dans les différents GIR effectué par le médecin coordonnateur. D'un point de vue institutionnel, le GMP mesure le niveau de dépendance de l'ensemble des résidents de l'EHPAD. Cet indicateur est donc utilisé puisqu'il sert de référence au calcul de la DOMINIC dans le cadre du budget soins négocié dans la convention tripartite.

A l'instar de la grille AGGIR pour la mesure de l'autonomie, les médecins gériatres disposent d'un outil analysant la charge en soins : l'outil PATHOS.

B) En quoi le modèle PATHOS est un outil objectif de mesure des soins requis ?

Outil élaboré en partenariat avec le Syndicat National de Gériatrie Clinique et le service médical de la Caisse Nationale d'Assurance Maladie des Travailleurs Salariés, le modèle PATHOS évalue à partir des situations cliniques observées les soins médico-techniques nécessaires pour assumer la prise en charge de toutes les pathologies d'une population de personnes âgées, en établissement ou à domicile.

Outil de « coupe transversale », il donne la « photographie » d'une population à un moment donné, dans un objectif de comparaison de services, de structures ou de populations.

Le modèle consiste à identifier sur un thésaurus de 50 états pathologiques, tous ceux dont souffre la personne le jour de l'évaluation. Mais, l'état pathologique seul ne suffit pas pour indiquer les moyens à mobiliser pour sa prise en charge, il doit être caractérisé par son ambiance de soins nécessaires : son profil de soins. Chaque état pathologique présenté sera donc qualifié par un des 12 profils de soins possibles indiquant la « gravité » de l'état pathologique.

Le modèle PATHOS permet donc d'évaluer les niveaux de soins nécessaires pour la prise en charge des pathologies dans une population à un moment donné. Comme le modèle AGGIR, il n'est qu'un des éléments de l'ensemble des informations indispensables à la mise en place d'aides et de soins personnalisés.

A l'instar de la grille AGGIR, mais dans son champ spécifique des soins médicaux et techniques, c'est un excellent outil de comparaison de services ou de populations, démarche qui a guidé sa mise en place et qui permet :

- D'apporter une aide dans l'analyse et la gestion des services, des unités, ou toute autre structure, en caractérisant leur recrutement, en évaluant les besoins réels des populations prises en charge, en les comparant à une moyenne nationale pour les structures similaires, et en les confrontant aux moyens mobilisables.
- De donner un éclairage particulièrement riche d'enseignements dans le cadre du financement des structures dans les champs sanitaire et médico-social, souvent hétérogènes et ne disposant pas tous de systèmes d'information médicalisés.

Le calcul actuel de la dotation soins des établissements repose sur le GMP qui mesure la charge de travail liée à la dépendance. La charge en soins, quant à elle, n'est prise en compte que de manière forfaitaire selon les caractéristiques de l'établissement. Le nombre croissant de résidents souffrant de pathologies nécessitant des soins médicaux et techniques importants (SMTI) nécessite de mettre en œuvre une prise en charge pluridisciplinaire qui fait appel à diverses professions paramédicales. Le logiciel PATHOS permet d'évaluer les soins requis à ce titre, sous forme d'un point Pathos moyen pondéré (PMP). Le PMP, comparable au GMP du modèle AGGIR, globalise les huit types de ressources à mobiliser en un indicateur unique. La somme des deux grandeurs (GMP et PMP) constituera le GMPS de l'établissement.

Le modèle PATHOS est avant tout un outil analytique. Il commence à être un indicateur reconnu par les autorités de tarification. En effet, le PMP et le GMP; combinés, donnent le GMPS, en d'autres termes, la « *pathossification*³¹ de la dépendance ».

³¹ Circulaire n°2006-447 du 17 octobre 2006 relative à la campagne budgétaire pour l'année 2006 pour les EHPAD.

1.3 La dimension économique et financière dans le fonctionnement de l'hôpital local Asselin-Hédelin

Cette partie a pour objectif de retranscrire le recensement des tableaux de bord réalisés au sein de l'établissement. Au vu des constats établis, nous verrons que l'utilisation de ces outils reste encore limitée dans la gestion médico-économique des services consommateurs.

1.3.1 Les outils de pilotage et d'aide à la décision recensés au sein de l'établissement

Les tableaux de bord sont nombreux et variés au sein de l'organisation. Ils sont issus de différents services ce qui peut expliquer leur nombre, leur diversité et leur hétérogénéité (tant sur la forme que sur la nature des indicateurs choisis).

Ainsi dans le cadre du projet d'établissement, un des objectifs du projet du système d'information est de « *mettre en oeuvre des tableaux de bord rétrospectifs et prospectifs pour préparer les changements*³² ». Les outils de pilotage et d'aide à la décision s'appuient sur différents types d'indicateurs : des indicateurs d'activité, des indicateurs économiques et financiers, des indicateurs qualité et des indicateurs sociaux.

A) Les indicateurs d'activité

Concernant les services de médecine et de soins de suite et de réadaptation (SSR), l'information médicale est peu développée dans l'établissement alors qu'elle est obligatoire pour ces secteurs d'activité. Ainsi, la connaissance que l'on a des activités de ces unités est essentiellement empirique et n'est pas objective. Cela peut amener des difficultés dans l'orientation des unités mais aussi, à moyen terme, lorsque l'établissement sera concerné par une tarification à l'activité.

Parallèlement, le secrétariat médical recueille les informations suivantes pour chaque patient hospitalisé en médecine et en SSR : l'état civil du patient, sa provenance (urgences, domicile, EHPAD), le diagnostic principal, le nom du médecin traitant, la date d'entrée et la date de sortie.

Une des utilisations de ce recueil de données est de pouvoir élaborer des statistiques pour la SAE³³ tous les ans. Cependant, ce recueil de données a pour principale finalité d'être un outil de travail et de suivi des compte-rendus d'hospitalisation et des dossiers

³² Projet du système d'information, Hôpital Asselin Hédelin, Yvetot, octobre 2006, pp 21-23.

³³ Statistique Annuelle des Etablissements (SAE).

médicaux. Cependant, cela n'évite par la ressaisie sur le logiciel de programme médicalisé du système d'information (PMSI).

Néanmoins, chaque année, cela permet un contrôle contradictoire avec les données recueillies par le bureau des entrées pour le bilan d'activité (nombre d'entrées, nombre de sorties, calcul de la durée moyenne de séjour...). Ce rapprochement des données est difficile dans les faits. Une des améliorations apportée suite à ces réflexions a été de tenir ces cahiers désormais sur informatique (en fichier partagé avec le bureau des entrées). Car, de son côté, le bureau d'accueil saisit informatiquement les mêmes données à des fins de facturation. Force est de constater que chacun recueille de manière différente les mêmes informations pour une utilisation propre à chaque service (soit d'émettre la facturation, soit d'effectuer le suivi des dossiers médicaux). Le cloisonnement des services et l'organisation de chacun présente une des limites dans la conception d'outils simples, fiables et partagés.

Le bureau d'accueil élabore mensuellement la lettre de conjoncture relative à l'occupation de tous les services (Médecine, SSR et secteur EHPAD) avec un comparatif sur N-1. Ces indicateurs correspondent au nombre de journées et au taux d'occupation (en valeur cumulée) de chaque secteur. Une analyse plus fine par unité fonctionnelle (UF) serait certainement plus appropriée pour essayer d'y lier les dépenses (plus tard, nous parlerons de coûts) aux recettes. Toutes les semaines, via la messagerie interne, le bureau d'accueil diffuse l'« agenda » qui reprend les mouvements des résidents et l'occupation des lits. L'objectif de cette diffusion est d'informer l'ensemble du personnel. Cela n'a pas vraiment d'incidence sur le fonctionnement de l'organisation. Mais cela engendre des demandes d'explications de la part de la Direction auprès des responsables de service lorsqu'il est constaté une baisse du taux d'occupation.

Annuellement, à l'occasion du compte administratif, le bureau d'accueil fournit les informations relatives au nombre d'entrées, de sorties et de décès. Une question subsiste sur le degré de précision à apporter au mode d'entrée des patients. A ce jour, les codes inscrits dans le système d'information ne permettent aucune distinction entre une personne qui provient des urgences et une personne qui arrive directement de son domicile. Ici, on relève les limites du paramétrage du système informatique. Mais jusqu'à quel détail doit on aller ? Et pour quelle utilisation ? Il s'agit notamment de connaître d'où viennent les patients et ainsi le champ d'action de l'hôpital local, le maillage des réseaux et ses partenaires principaux. L'établissement peut se situer dans son environnement sanitaire et social. Le suivi annuel de ces informations permet de voir se dessiner des tendances, qui peuvent être pérennisées par la formalisation de convention avec d'autres établissements sanitaires et sociaux.

Encore une fois, à ce jour, ne pas pouvoir distinguer l'activité par UF renvoie à la difficulté de détailler les résultats de l'étude PATHOS et de la grille AGGIR par UF. Les limites à ce jour des tableaux de bord sont résumées comme suit : ils sont éclatés dans différents services sans jamais (sauf compte administratif) qu'il n'y ait de rapprochement entre les recettes prévisionnelles et les dépenses réalisées. Si les dépenses sont identifiées et ventilées par UF, pour autant, le paramétrage du système ne permet pas de comparer l'activité de chaque UF (ni PATHOS, ni AGGIR, ni occupation des lits).

B) Les indicateurs économiques et financiers

De nombreux tableaux de bord existent, notamment d'ordre financier : compte administratif anticipé, suivi des dépenses et des consommations de matériels, de médicaments et d'actes médico-techniques par UF.

La responsable des finances établit différents tableaux de bord financiers et budgétaires. Dans le cadre de l'EPRD, est réalisé un suivi quadrimestriel concernant l'ensemble des comptes de charges et de produits de l'établissement. Ce document est présenté aux instances pour avis et validation.

En interne, le détail mensuel des journées réalisées (tous secteurs confondus : médecine, SSR et EHPAD) regroupant le cumul des réalisations ainsi que les prévisions est élaboré à partir des données transmises par le bureau d'accueil. On retrouve ici la notion de taux d'occupation qui ne donne qu'une information parcellaire sur l'activité de l'établissement.

Par ailleurs, la responsable de ce service réalise une situation budgétaire mensuelle des dépenses de personnel par budget et par libellé de compte à partir d'extractions faites sur le logiciel de gestion financière. Ce suivi est destiné à la direction.

Une réflexion est à mener sur l'intérêt de suivre ce type de dépenses par UF, afin qu'il devienne un véritable outil d'aide à la décision en reliant les ressources consommées et les moyens mobilisables. Cependant, ils présentent insuffisamment une vision prospective. Par ailleurs, le système actuel ne permet pas de connaître précisément les coûts par UF, encore moins par activité. Or, la perspective connue est la mise en place de la tarification à l'activité pour les activités du budget général. En plus, certaines décisions ont des répercussions sur la vie des autres services et des répercussions financières qu'il convient de mieux anticiper (ex : un recrutement a un coût : non seulement en termes de charges et salaires mais aussi en habillement, produit de lavage des mains...).

De son côté, la responsable des services économiques élabore chaque mois un état sur les stocks, les consommations, le coût repas, les produits d'entretien, la lingerie et les produits commandés et gérés par la pharmacie (médicaments, petits matériels, produits pour l'incontinence...).

La diffusion de ces tableaux de bord est réalisée auprès des cadres gestionnaires et des chefs de service. Pour le suivi des dépenses de blanchisserie, l'objectif pour cette année est de calculer un coût de traitement par type de linge (à l'unité) ; car jusqu'à ce jour, c'est le coût du kilo de linge traité qui était calculé et retranscrit dans le compte administratif. La diffusion de ces documents a désormais lieu via la messagerie interne sous format numérique. Par ailleurs, concernant les dépenses médicales (et de soins), un tableau de suivi trimestriel par UF est diffusé à la direction, au cadre supérieur de santé, aux médecins, au pharmacien et au responsable financier.

La réflexion à mener est la suivante :

- D'une part, il serait intéressant d'ajouter des analyses à ces tableaux suite aux échanges avec les responsables de service qui pourront étayer ces commentaires et proposer des actions d'amélioration.
- D'autre part de rapprocher ce suivi aux indicateurs de l'activité qui permettrait d'ajuster les consommations à l'évolution de cette dernière.

Enfin, de manière annuelle, les services économiques fournissent les chiffres du budget réalisé, du coût de la restauration et de la blanchisserie pour le compte administratif.

C) Les indicateurs qualité

La cellule qualité analyse et formalise les résultats des études faites par les groupes de travail qualité. Ces analyses permettent d'avoir des éléments objectifs sur l'évolution des pratiques et ainsi de mener ou de piloter la politique de gestion des risques et de la qualité. Ces résultats sont présentés et analysés en comité de pilotage Qualité, puis sont diffusés aux responsables de services.

En lien avec les indicateurs d'activité, l'exemple de la procédure d'admission illustre l'imbrication de plusieurs indicateurs : suivi de l'activité et des recettes et démarche continue de la qualité. En effet, dans le cadre des admissions, le cadre supérieur de santé (responsable de la qualité) établit et met à jour régulièrement la liste des demandes d'entrée (précision si le dossier est complet ou incomplet). Ce fichier informatique est partagé avec le bureau d'accueil et le secrétariat médical.

Afin d'améliorer la procédure d'admission et surtout de maintenir l'activité en EHPAD, la direction a mis en place récemment une procédure de pré-admission (formalisation d'une liste d'attente et point hebdomadaire à faire avec le bureau d'accueil pour raccourcir les délais de constitution des dossiers). L'enjeu majeur de ce type de tableau de bord est de pouvoir mettre en œuvre très rapidement des actions correctives si l'activité venait à diminuer (qui se traduirait par une baisse immédiate des recettes en secteur EHPAD).

D) Les indicateurs sociaux

La direction des ressources humaines (DRH) élabore et développe des tableaux de bord sociaux. Les indicateurs sociaux concernent directement ou indirectement les charges de personnel. La DRH réalise régulièrement un suivi budgétaire détaillé (par UF et par agent) des rémunérations. Il s'agit également d'effectuer l'imputation budgétaire des recettes subsidiaires provenant du Fond National pour l'Emploi Hospitalier (FNEH). Cela se traduit par l'élaboration du tableau des effectifs rémunérés qui est un véritable outil de gestion et de pilotage pour la direction.

Un des objectifs de la DRH est de mettre en œuvre un tableau de suivi des départs en retraite prévisionnels. Et ce, dans une vision prospective de politique de gestion des compétences, la DRH souhaite pouvoir mieux anticiper les recrutements tout en conciliant la gestion de carrière de l'ensemble du personnel et en maîtrisant les dépenses liées au personnel.

Pour conclure, il semble indispensable que toutes les informations, de provenance diverse, soient centralisées et « agglomérées » afin d'établir un ou plusieurs outils de pilotage simples et pertinents avec une vue d'ensemble de l'établissement (son activité, ses dépenses, ses recettes, ses prévisions...). Il ne faut néanmoins pas sous-estimer la difficulté de mise en œuvre de tableaux de bord / outils de pilotage dans une structure comme un hôpital local. Les moyens humains et techniques sont souvent insuffisants au vu des objectifs que l'on souhaite se fixer. Il faut dès lors rester très humble quant à l'élaboration et l'utilisation de ces outils et être vigilant sur leur pertinence et sur les moyens qu'ils mobilisent³⁴.

1.3.2 L'utilisation des tableaux de bord : les limites des modes traditionnels de contrôle

Le contrôle budgétaire met essentiellement l'accent sur le contrôle des moyens ; il laisse donc de côté l'appréciation des résultats de l'action et des services rendus au public. Il ne permet pas non plus d'assurer réellement la coordination des actions des différents services. Par ailleurs concernant le contrôle des coûts, son action se trouve confrontée à des limites d'autant plus importantes que la démarche est conduite de façon segmentée et peu globalisée. Enfin, une lacune fréquente de ces démarches est leur faible intégration avec les aspects opérationnels de la gestion (et en particulier, la gestion prévisionnelle de l'activité, des effectifs, l'organisation des plans de charge...).

³⁴ Exemple des tableaux de bord mensuels réalisés à l'hôpital local de Bolbec (76) qui offrent une vue d'ensemble de la situation de l'établissement. Entretien avec Isabelle DAENS, responsable financier, juin 2007.

A) L'indicateur le plus utilisé : le suivi budgétaire

➤ Un faible contenu informatif

Historiquement, la comptabilité publique est une comptabilité de caisse. Elle retrace essentiellement les flux monétaires, entrées et sorties sur une période donnée. Le budget en est l'élément structurant. Utilisé comme un document prévisionnel et directif, il recense les recettes attendues et fixe une ventilation limitative des dépenses.

L'absence de description des situations de départ et d'arrivée rend difficilement interprétable l'analyse des flux de dépenses et de recettes : les achats peuvent diminuer simplement parce que le stock restant de l'année précédente permet de ne pas réapprovisionner. Impossible dans ces conditions d'évaluer les efforts de gestion réalisés pendant l'année.

➤ Ce que le suivi budgétaire ne mesure pas

Une comptabilité de caisse décrit des flux monétaires et l'aspect patrimonial lui échappe. Elle ne recense donc ni les immobilisations, ni les dettes, ni les stocks, ni les créances. Le seul critère de gestion est la dépense. Le budget ne permet pas de connaître les coûts. Il est difficile de distinguer ce qui est imputable au travail de l'année et ce qui relève du prélèvement sur les ressources antérieurement accumulées. Le principe de responsabilité est donc difficilement applicable.

De plus, le morcellement budgétaire peut induire des pratiques fort peu économiques, mais difficilement perceptibles en l'absence de vue d'ensemble des coûts d'une unité. Ainsi, par exemple, le responsable d'un service ne voyant figurer dans son budget propre qu'une partie des coûts de son service (les investissements, les effectifs permanents figurant dans d'autres budgets) se trouve incité à essayer d'obtenir un maximum de ces ressources qui ne lui seront pas imputées.

B) Les points clés d'une démarche tableaux de bord

En tant que simple outil, l'intérêt du tableau de bord demeure limité. Il prend tout son sens dans le cadre d'une démarche d'animation de gestion qui le fait vivre, le rend opérationnel en en faisant le cadre d'un dialogue de gestion riche et régulier entre niveaux hiérarchiques et entre entités concernées³⁵. Il n'est donc qu'un moyen mais un moyen indispensable d'une démarche de pilotage.

Les objectifs d'une démarche « tableaux de bord » doivent également être clairement communiqués et compris. Elle peut avoir une dimension de contrôle des résultats, ce qui est légitime mais son grand intérêt réside dans sa capacité à fournir aux responsables

³⁵ DEMEESTERE R., 2005, *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, Paris : LGDJ, pp 103-113.

des éléments de diagnostic de leur situation, d'aide à la construction de plans d'actions et de pilotage de ces actions et de leurs résultats. En ce sens, elle permet d'acquérir des connaissances, de rechercher collectivement des améliorations. Atteindre ce deuxième objectif nécessite un style de management ouvert, privilégiant l'initiative et laissant un droit à l'expérimentation et à l'erreur, donc à l'opposé d'un contrôle punitif faisant la chasse à l'identification des fautes et des coupables.

Il convient également de veiller à ne pas mener la démarche tableaux de bord de façon trop cloisonnée, trop interne à chaque service. Le point de vue du client (qu'il soit interne ou externe à l'organisation) doit toujours être pris en compte, et des références externes être présentes dans les mesures. Enfin, il convient de raisonner en termes prévisionnels, en pensant toujours à l'adaptation aux évolutions futures, et en ne se contentant pas d'accumuler des informations sur le passé.

1.3.3 La pertinence des outils de pilotage et des indicateurs

Un tableau de bord purement financier présente donc peu d'intérêt car il ne livre pas la réponse à cette question essentielle : pourquoi ce déficit ? (la même question vaut pour un excédent mais on conviendra que l'obtention de la réponse devient une priorité plus relative ...)³⁶. A cet inconvénient s'en ajoute un dernier : le tableau de bord financier est tourné vers des résultats passés. Il n'est pas orienté vers l'avenir. La limite de l'approche fondée sur les seuls éléments financiers conduit les responsables hospitaliers à rechercher d'autres indicateurs pour expliquer l'origine des résultats. Il est possible de distinguer quatre axes :

- L'axe processus qui traduit l'organisation ;
- L'axe ressources qui concerne à la fois les aspects humains et matériels ;
- L'axe qualité ;
- L'axe financier.

Ces quatre axes constituent ce qu'il est convenu d'appeler un tableau de bord équilibré. Cette appellation tient au fait que, précisément, un contrepoids est apporté au tableau de bord traditionnel où la composante financière est largement dominante. Cette évolution inévitable est décrite dans les travaux de D. NORTON et R. KAPLAN³⁷. Ces nouveaux tableaux de bord ont surtout un caractère prospectif. En ce sens, le contenu des tableaux de bord suscite les actions futures.

³⁶ EXPERT P., mai-juin 2005, « Le tableau de bord idéal. Arlésienne et phénix », *Revue Hospitalière de France*, n°504, pp 48-51.

³⁷ KAPLAN R., NORTON D., 2003, *Les tableaux de bord prospectifs*, Paris : Editions d'organisation, 311 p.

L'établissement devra bâtir une comptabilité analytique afin de répondre à quatre types de questions correspondant à quatre finalités de connaissance de l'activité de l'institution. Il s'agira de répondre à : « *Qui* » dépense ? ; « *Quoi* » ? ; *pour* « *Quelle activité* » ? *et avec* « *Quelle référence de coût* » ?

La première finalité de la comptabilité analytique est d'identifier les « générateurs » de la dépense. Cet exercice est assez délicat à réaliser car, selon le point de vue où l'on se place, il n'y a pas une mais trois catégories de « générateurs » de la dépense :

- Les structures, (1)
- Les activités, (2)
- Les patients/résidents. (3)

(1) Déterminer le coût d'une structure est la conception la plus ancienne ou la plus traditionnelle de la comptabilité analytique³⁸. Il s'agit de répondre au besoin d'information concernant les coûts de fonctionnement d'une unité d'hospitalisation, par exemple. Chaque structure est caractérisée par un lieu bien défini et un responsable identifié.

Cette approche a l'avantage de privilégier la globalité, l'opérationnalité et la simplicité des résultats souhaités. Cependant, cette présentation comporte une limite : selon l'organisation de l'hôpital, le contenu d'une structure n'est pas homogène d'un établissement à l'autre. En particulier, certaines activités peuvent avoir des coûts diffusés dans plusieurs structures. Une autre approche a donc été envisagée ; il s'agit de la méthode de calcul des coûts par activité.

(2) Une activité se caractérise par une juxtaposition de phases dont l'ensemble constitue un processus complet et cohérent, mais dont les différentes phases n'appartiennent pas nécessairement à une même structure. Cette approche permet ainsi d'obtenir une vraie mesure du coût de production de chaque activité de l'hôpital. La difficulté de mise en œuvre de cette approche réside dans la nécessité d'identifier, dans l'ensemble des coûts de chaque structure, la quote-part imputable à chaque activité. C'est ainsi que la restauration, le nettoyage, le transport, les prestations des services techniques constituent des activités à part entière, mais dont les coûts en consommables et en personnel peuvent être répartis de manière diffuse dans plusieurs structures.

Pour établir une comptabilité des coûts par activité, il faut donc identifier pour chacune d'elles les différentes phases de sa réalisation et y affecter les dépenses correspondantes.

³⁸ MERLIERE Y., KIEFFER R., 1998, *Le contrôle de gestion de l'hôpital, principes clés et outils nouveaux*, Paris : Editions Masson, pp 49-53.

(3) Une approche récente, développée à partir de la médicalisation du système d'information hospitalier et de la mise en place de la tarification à l'activité, vise à répartir les coûts par malade et par groupe homogène de séjours. Ce système, défini dans le cadre du Programme de Médicalisation du Système d'Information (PMSI), s'appuie notamment sur :

- la saisie et la codification, dans les services ou par le médecin DIM, d'informations individuelles médicalisées portant sur les diagnostics (principal et associés) concernant la (les) pathologie(s) du patient et sur les actes réalisés ;
- la saisie des données administratives : tranche d'âge, sexe, mode d'entrée, mode de sortie...

L'avantage de cette approche est de correspondre avec la nouvelle tarification à l'activité. A chaque GHS correspond un tarif, il est donc intéressant de savoir le coût correspondant à chaque GHS. L'analyse des écarts constatés devient alors un outil d'aide à la décision pour une meilleure répartition des moyens.

A ce jour, les hôpitaux locaux n'étant pas soumis à ce système de tarification, on trouve les limites dans le faible développement du PMSI au sein de l'établissement. A partir de là, il semble impossible de vouloir comparer les tarifs nationaux des GHS (même s'ils ne s'appliquent pas aujourd'hui) à la mobilisation des ressources nécessaires pour prendre en charge ces types de séjour. Car, force est de constater que la méconnaissance exacte de l'activité enlève tout fondement à cette démarche dans l'immédiat.

Cependant, ces trois approches ne sont pas exclusives les unes de autres. En effet, la connaissance des coûts selon les structures constituent la première étape indispensable à mettre en œuvre dans un hôpital. Elle constitue la base méthodologique minimale à mettre en place.

La connaissance des coûts par activité est un gage de comparaison valable entre les hôpitaux publics. Dans ce cadre, les écarts de coûts qui résultent des différences d'organisation d'un hôpital à l'autre sont neutralisés. Cette approche permet de mieux appréhender le coût global exact d'une activité. Cependant, cette « approche par les activités » suppose la mise en place d'une nomenclature clairement établie qui définisse, pour chacune des activités, un contenu précis des différentes phases constitutives.

Ce travail reste largement à développer au sein des hôpitaux. S'il peut être relativement facile à réaliser à propos des activités logistiques et administratives, il est, en revanche, beaucoup plus complexe à réaliser dans le domaine médical. Il s'agit, en effet, de décrire puis de définir les processus de soins correspondant aux différents modes de prise en

charge globale des malades (*voir 2.1.1. Les enjeux de la comptabilité analytique : la mise en place des « clinical pathways » ou chemin clinique*).

La comptabilité analytique hospitalière représente ainsi un outil supplémentaire d'information et de contrôle des opérations réalisées au sein de l'établissement. Elle fournit des éléments sur l'utilisation des ressources et permet de mettre en lumière des points sur lesquels agir. Très peu utilisée en tant qu'outil décisionnaire pour la structure, la CAH revient sur le devant de la scène avec la mise en place prochaine de la tarification à l'activité.

2 Réflexion sur l'élaboration de la comptabilité analytique en hôpital local

Toujours plus tirée vers l'économie, la politique de maîtrise des dépenses de santé appliquée aujourd'hui à l'ensemble des décideurs et financeurs hospitaliers, représente une contrainte pour les ressources des établissements de santé. Cette pression budgétaire et financière incite ainsi les directeurs à choisir les orientations les plus pertinentes pour leur établissement et à procéder à des choix stratégiques. Pour les directeurs d'hôpitaux locaux, il est donc question :

- D'identifier les marges de manœuvre dont ils disposent afin de proposer des solutions de financement viables, tant en ce qui concerne les investissements que les dépenses de fonctionnement courant,
- Mais aussi de connaître les conséquences financières de leurs choix stratégiques.

La démarche globale de contrôle de gestion (qui n'a pas un objectif de traitement des finances ou de réalisation du budget mais bien d'analyse des finances de l'établissement en fonction de ses activités) répond à cette problématique. Elle constitue une aide à l'identification des meilleures options stratégiques et permet de gérer au mieux les ressources de manière productive. Cette démarche garantit donc la mise en œuvre effective des orientations stratégiques choisies par l'établissement. Elle comprend un suivi et une analyse des coûts. Pour cela, le directeur tient alors une comptabilité analytique qui couvre la totalité des activités et des moyens de l'établissement. Cet outil, à usage interne, est tourné vers la gestion de sous-ensembles distingués dans l'activité de la structure.

2.1 Mettre en place une comptabilité analytique : obligation réglementaire ou véritable opportunité managériale ?

J. GOTTSMAN (2002)³⁹ relevait que plus du quart des hôpitaux locaux observés ne disposaient d'aucune comptabilité analytique, vision confirmée plus récemment : « *l'obligation de tenir une comptabilité analytique [...] ne semble pas respectée* » (Rapport parlementaire de René COUANAU, 2003). Dans ce domaine, il convient de rappeler que

³⁹ Etude portant sur un échantillon de 216 établissements publics de santé, représentatifs en termes de catégorie ou au plan régional.

l'enquête ne portait pas sur l'usage de l'outil en question, mais uniquement sur la formalisation de son existence⁴⁰ ...

La comptabilité analytique cherche à identifier les relations entre les finalités que les directeurs poursuivent et les ressources qui leur sont nécessaires. En cela, la CAH est un outil d'aide à la décision. Dans le même temps, la mise en place d'une comptabilité analytique a pour objectif de produire des données mêmes approximatives et de servir de signal pour orienter de manière pertinente les comportements économiques des acteurs. Ainsi, la CAH devient un instrument de management hospitalier en développant la culture de gestion au sein des établissements sanitaires et sociaux.

2.1.1 Le cadre réglementaire et les principaux objectifs de la comptabilité analytique

L'article R 714-3-43 du Code de la Santé Publique stipule dans sa 1^{ère} partie que « *pour les besoins de la gestion financière, l'ordonnateur tient une comptabilité analytique qui couvre la totalité des activités et des moyens de l'établissement, selon une nomenclature fixée par arrêté des ministres chargés de la santé et de la sécurité sociale. [...] La synthèse des coûts par activité médicale tient notamment compte des informations sur les pathologies et leur mode de traitement produites par le département d'information médicale [...]* ». Dans la seconde partie, ce même article précise que « *Le directeur élabore également, pour l'analyse de l'activité et des coûts de l'établissement, prévue par les articles L.710-6 et L.710-7, un tableau faisant apparaître, après répartition analytique des charges directes, le montant des crédits d'exploitation consacrés, pendant l'exercice, aux secteurs cliniques, médico-techniques et logistiques de l'établissement. Il transmet ce document à l'autorité administrative mentionnée à l'article R.714-3-27 [...]* ».

Avant la mise en place de la DGF⁴¹, le financement des hôpitaux était défini en termes de « prix de journée ». Il s'agissait alors de développer une offre hospitalière pour faire face aux besoins. Dans ce cadre, la comptabilité analytique hospitalière d'exploitation consistait à produire une information pour les tutelles afin d'exercer un contrôle externe. Elle n'avait pas pour objectif de permettre au décideur hospitalier de comprendre la formation des coûts ce qui constituait pourtant l'un de ses objectifs fondamentaux : « *la confusion entre prix de journée, servant à la tarification, et coût de revient à la journée de la Feuille de Répartition et d'Imputation (...) a conduit à un véritable « débauchage » de*

⁴⁰ P.BONAFINI, C. RENAULT-TESSON, *Le management des hôpitaux français : Quel pronostic pour la nouvelle greffe ?* 27 pages.

⁴¹ La DGF a été instituée par le décret du 11 août 1983.

*l'outil de gestion qu'aurait dû être la comptabilité analytique hospitalière*⁴² ». D'instrument à finalité juridico-financière elle doit devenir un outil de gestion interne permettant de faire participer les médecins à la gestion. En particulier, la réforme de 1983 crée les centres de responsabilité pour favoriser la mise en place de la comptabilité analytique hospitalière et développer la gestion budgétaire participative associant les chefs de service à la gestion des centres de responsabilités. De plus, dès 1982, l'importation du modèle des Diagnosis Related Groups (DRG)⁴³ américains constitue une évolution visant à constituer un programme de médicalisation du système d'information (PMSI) dont l'objectif initial vise à mesurer la production de l'hôpital pour être ensuite utilisé pour calculer des coûts.

Les deux risques principaux auxquels peuvent se trouver confrontés des directeurs d'établissement, du fait d'une information inappropriée ou insuffisante, sont :

- Soit d'agir de manière arbitraire sur les budgets ;
- Soit de ne rien décider, c'est-à-dire de ne rien changer⁴⁴.

La comptabilité analytique hospitalière ne devrait pas se suffire à elle-même. Or, trop souvent utilisée en vase clos, elle ne révèle ses enseignements qu'à quelques initiés liés à l'administration et elle n'apporte pas le « *supplément d'action et de réaction*⁴⁵ » que l'on pourrait attendre de la part des acteurs de terrain que sont les médecins, les cadres de santé et leurs équipes. Plusieurs éléments expliquent cette situation :

- La comptabilité analytique traditionnelle a un caractère non médicalisé. Elle utilise des paramètres strictement administratifs (entrées, journées) ou des indicateurs de moyens (lits). Au total, elle ne présente guère de sens pour les médecins ou pour les cadres de santé ;
- La comptabilité analytique traditionnelle a peu d'attraits sur le plan pédagogique pour atténuer la rudesse des chiffres, pour ceux qui n'y sont pas familiarisés ;
- La crédibilité des unités d'œuvre qui servent au calcul des coûts de revient est contestée, tout particulièrement dans le monde hospitalier et médico-social ;
- La non-prise en compte d'indicateurs de qualité ou de complexité peut aussi être avancée.

⁴² Selon DRIVET et ALII, 1993 d'après les travaux de Thierry NOBRE, mars 2002, « Le tableau de bord prospectif : un outil de gestion pour l'hôpital ? », *Gestions Hospitalières*, pp 171-179.

⁴³ Les *Diagnosis Related Groups* ont été élaborés par le Pr FETTER de l'Université de Yale, et utilisés depuis 1978 à des fins tarifaires dans le New Jersey, puis dans l'ensemble du pays à partir de 1983 dans le cadre du programme Medicare.

⁴⁴ MERLIERE Y., KIEFFER R., opus cit., p 24.

⁴⁵ EXPERT P., PERARD Y., septembre-octobre 2001, « La comptabilité analytique au cœur de la prise de décision », *Réflexions Hospitalières*, n°482, pp 40-46.

Plus que la technique comptable, ce sont la volonté et l'histoire qui expliquent les résultats d'un établissement ou d'une structure. En comptabilité analytique, l'établissement sanitaire et social est considéré comme un assemblage complexe de moyens, de techniques et de responsabilités. Il s'agit donc de déterminer quelle part des charges peut être attribuée à telle activité, tel service, telle structure ou tel poste de travail voire son responsable.

L'objectif de la comptabilité analytique est donc de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'établissement, d'établir des prévisions sur les prestations courantes, d'expliquer les résultats en calculant les coûts des charges et produits pour les comparer aux prévisions ou aux prestations d'autres établissements, de constituer des bases d'évaluation et d'une manière générale, de fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

2.1.2 Appréhender de nouveaux outils de pilotage

Le contrôle de gestion, s'il existe depuis longtemps dans les secteurs économiques de la production industrielle, s'est largement répandu dans celui du secteur des services soumis à la concurrence. La fonction publique avait et conserve son propre système de contrôle qui repose essentiellement sur le suivi de la consommation des budgets, allié à des discussions préalables sur la définition des « *enveloppes budgétaires* » tant des ministères que des directions et des services.

Les difficultés croissantes que connaît la ressource financière publique ainsi que la diffusion des techniques de gestion et les aspirations des responsables de services publics à plus d'autonomie ont contribué à la mise en place de nouvelles règles ou conditions de gestion tels que « *les budgets globaux* » ou les « *centres de responsabilité* ».

A) Introduction du contrôle de gestion : modélisation de l'organisation

La fonction du contrôle de gestion est de proposer les évaluations permettant de prendre les bonnes décisions, de faire les bons choix. Pour réaliser ces évaluations, le contrôle de gestion doit mettre au point les outils de mesure des coûts et de l'activité.

Le premier stade de ce processus consiste à définir les plus petites unités homogènes d'activité considérées comme génératrices des coûts, puis d'y imputer les coûts. Cette structuration permet de calculer des coûts moyens par entité de même nature, grâce à l'élaboration d'unités d'œuvre prises comme indicateur de mesure de la production de chaque entité.

Le calcul des coûts moyens par unité d'œuvre peut alors autoriser les comparaisons entre services ou entités de même nature d'activité relevant d'établissements différents. De

même, par agrégations et consolidations successives, il est possible d'élaborer des indicateurs utiles à la direction.

Cette procédure consiste à créer une comptabilité par destination de responsabilité complémentaire de la comptabilité générale qui récapitule les charges selon leur nature. Cette comptabilité dite « analytique » permet d'adapter la répartition des charges et des ressources avec une grande souplesse en fonction des multiples évolutions tant des activités que des niveaux d'analyse souhaités. L'étiquetage des charges (dépenses de personnel, de consommables médicaux, de frais financiers...) et des activités (administration, logistique, plateau technique...) est rassemblé dans ce qu'il est convenu d'appeler les nomenclatures de la comptabilité analytique. Cette étape d'étiquetage suit celle de l'élaboration de la trame d'analyse des données. Celle-ci, évoluant en fonction des besoins, implique des mises à jour des nomenclatures qui composent le plan comptable analytique.

Ce dernier permet de définir la structure de l'organisation de l'hôpital selon quatre grandes fonctions : l'administration, la logistique, le médico-technique et le clinique.

Il convient ensuite de subdiviser chacune de ces quatre fonctions en différents niveaux, correspondant à autant de degrés homogènes des activités réalisées. La bonne maquette doit donc exprimer la globalité de l'organisation (*cf annexe n°2 - Modélisation de l'organisation en place – Hôpital local Asselin-Hédelin*). Son objectif est de rendre compte des activités et des coûts pour chaque groupe d'activité. Pour ce faire, il faut trouver le bon niveau d'analyse correspondant à chaque niveau de responsabilité. La modélisation de l'organisation en place ne doit pas correspondre à une segmentation trop fine. En effet, un découpage trop fin engendre souvent davantage d'informations inexactes, conséquences d'arbitrages trop nombreux⁴⁶.

L'élaboration et la mise à jour d'une nomenclature de comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique) constituent le fondement d'un contrôle de gestion. Sans comptabilité analytique, il ne peut y avoir de prévision, ni de suivi de la gestion.

L'organisation de la collecte des informations impose une maîtrise de l'informatique afin d'assurer en permanence la meilleure adéquation entre les outils et les besoins. Il importe de ne pas sous-estimer l'importance de l'organisation de la collecte des informations qui doit permettre d'assurer le traitement de données de qualité, dans les conditions les moins fastidieuses possibles.

Savoir assurer l'exploitation des informations recueillies implique à la fois de savoir utiliser tous les outils de la statistique (l'économétrie, l'analyse des données, les enquêtes par

⁴⁶ Entretien avec P. BONAFINI, secrétaire général du CRLCC de Rouen, juillet 2007.

sondage), et de satisfaire à deux exigences fondamentales : assurer la transparence interne, obtenir et maintenir la reconnaissance externe de qualité de service.

La reconnaissance tant en interne qu'en externe s'obtient par :

- un souci permanent de qualité élevée de l'ensemble des procédures pratiquées ;
- la publication des résultats et la communication la plus claire possible des méthodes utilisées.

2.1.3 Intégrer le contrôle de gestion dans les orientations stratégiques

L'établissement avait et conserve son propre système de contrôle qui repose essentiellement sur le suivi de la consommation des budgets, allié à des discussions préalables sur la définition des « enveloppes budgétaires ». En effet, la stratégie hospitalière et médico-sociale semble largement fondée sur l'impression et l'opportunisme. Concernant l'impression, on constate que la stratégie et le management de chaque établissement sont directement influencés par la perception subjective des décideurs vis-à-vis de leur environnement. L'opportunisme est lié au fonctionnement même des organisations marqué à la fois par le budget global qui déconnecte les moyens de l'activité, ce qui amène à un certain fatalisme.

Les hôpitaux locaux, qui n'ont pas fait de la comptabilité analytique un axe fort ne se portent pas plus mal que ceux qui ont tenté d'en tirer un supplément d'efficacité. Les résultats le montrent : il n'y a pas de ligne de partage claire entre ceux qui « jouent avec » et ceux qui l'ignorent⁴⁷. Pour autant, la fonction de contrôle de gestion doit s'insérer dans une véritable démarche consensuelle qui engage réellement les responsables à tous les niveaux de l'établissement. Il faut donc que les outils construits soient pleinement acceptés par les décideurs sur le terrain (médecins et cadres). Ainsi, une relation dynamique peut s'établir entre la direction et les services décentralisés.

D'une part, le système d'information en place tient compte à la fois du poids de l'histoire et des nécessités nouvelles au travers d'une proposition en analyse transversale. D'autre part, le directeur d'établissement doit mener une politique de communication, à l'aide de plusieurs supports de publication destinés à des publics différents : internes à l'institution et externes à l'institution.

En cela, la fonction du contrôle de gestion est d'inciter tous les acteurs du secteur sanitaire et social, quel que soit leur niveau de responsabilité, à réagir lorsque les

⁴⁷ Selon Patrick EXPERT, directeur adjoint au Centre hospitalier de Blois, et Yvan PERARD, directeur d'hôpital, chargé de mission auprès de l'ARH d'Ile de France.

indicateurs d'écart sont « au rouge ». Pour permettre cette possibilité d'analyse et d'adaptation éventuelle, deux objectifs sont recherchés de manière simultanée. Il s'agit de l'indispensable participation de chacun à la définition et à la construction des indicateurs d'écart. C'est lors de cette phase d'élaboration d'outils que se forge l'adhésion des décideurs à la démarche du contrôle de gestion. En effet, c'est aux directeurs de définir les variables sur lesquelles ils peuvent agir. C'est à eux de déterminer les indicateurs d'écart à partir des informations disponibles et maîtrisables. Le rôle du contrôle de gestion, est, dans ce cadre, de synthétiser et d'élaborer les indicateurs « calculables » acceptés par les utilisateurs.

2.2 La comptabilité analytique hospitalière : une comptabilité au service des managers

La comptabilité analytique est un système d'information comptable peu normalisé et peu normalisable ; moins, en tout cas, que la comptabilité générale. En effet, elle tient sa légitimité de la valeur que présentent aux yeux des managers (directeurs) les informations qu'elle leur fournit. Certes, la comptabilité générale est pour les directeurs d'établissement un outil de management puisqu'elle est le langage dans lequel ils rendent des comptes. Mais elle ne suffit pas à les éclairer.

2.2.1 Les enjeux de la comptabilité analytique

A) Centrer sur le pilotage des actions pour une meilleure performance

Ces quelques réflexions sur les enjeux de la comptabilité analytique montrent que nous ne sommes qu'au départ de sa mise en œuvre et son utilisation dans les établissements. C'est un outil indispensable. Mais c'est un outil avant tout de pilotage qui doit combiner enjeux externes (Étude Nationale des Coûts Commune - ENCC⁴⁸) et enjeux internes. Il est nécessaire de la penser comme un ensemble en évolution car le style de management et les outils disponibles dans les établissements sont en évolution. Il y a quelques années, la mise en place d'une comptabilité par Activity Base Costing (ABC) relevait du rêve⁴⁹, aujourd'hui la mise en place de « clinical pathways » ou chemin clinique montre que dans quelques années, il sera possible de décrire le parcours d'un patient et des activités qui viennent s'y intégrer et d'en déterminer finement le coût de production.

Sans disposer à ce jour de ces outils qui faciliteraient le dialogue entre les professionnels de santé et les gestionnaires de l'établissement, il est aujourd'hui possible de mettre en place une comptabilité analytique qui se centre non exclusivement sur la prise en charge

⁴⁸ Echelle de coût nationale commune au secteur public et au secteur privé.

⁴⁹ Finances hospitalières, avril 2007, p 23.

du patient/résident, en d'autres termes le coût par séjour, mais sur le coût d'opportunité, c'est-à-dire la meilleure utilisation possible des ressources présentes à un instant « T » dans l'établissement.

La comptabilité analytique dite rénovée doit favoriser le dialogue interne entre l'administration et les services. Aucun tableau de bord ne se suffira à lui-même et la nouvelle comptabilité doit inciter les acteurs, quelle que soit leur culture, à « être intelligents ensemble » afin de mieux maîtriser l'action collective. Une comptabilité plus performante doit aussi faciliter le suivi, l'évaluation et l'adaptation du contrat d'objectifs et de moyens.

Enfin, dans le domaine de la qualité, si la comptabilité analytique traditionnelle s'attache à faire apparaître les fameux coûts d'obtention de la qualité, la comptabilité analytique rénovée devrait permettre de mieux isoler les coûts de non-qualité. Sur ce point, il faut remarquer le retard des hôpitaux français qui sont renvoyés à des études anglo-saxonnes selon lesquelles ces coûts de non-qualité représenteraient 5 à 25 % de dépenses non justifiées⁵⁰.

B) Le « quadrant magique » : facteur de confiance pour les professionnels de santé

La comptabilité analytique se situe dans un champ plus large pour un établissement, celui de la mise en œuvre d'un système de pilotage. Historiquement, la comptabilité analytique a été confiée à quelques acteurs administratifs avec une participation du médecin DIM⁵¹. Les exemples réussis de comptabilité analytique montrent qu'effectivement la collaboration Finances – DIM est une condition indispensable pour réussir à mettre en œuvre une comptabilité analytique par séjour.

Pour aller plus loin et atteindre l'objectif de mobilisation des professionnels de santé, c'est-à-dire être capable de leur fournir périodiquement des données fiables et à coût raisonnable, il est nécessaire d'élargir cette collaboration à un « quadrant magique » : le DIM, les finances, le contrôle de gestion et le système d'information (*cf annexe 3 - Le quadrant magique de la gestion des coûts dans un établissement*). L'enjeu est donc interne. C'est pourquoi, nous considérons aujourd'hui que la mise en place d'une comptabilité analytique comporte deux enjeux majeurs :

- D'une part, la mobilisation des professionnels de santé et la confiance qu'ils ont dans les données fournies par le « quadrant magique⁵² » de l'établissement ;

⁵⁰ Source : site internet de la HAS, rubrique « publications », économie de la santé.

⁵¹ Médecin responsable du Département d'Information Médicale au sein d'un établissement hospitalier.

⁵² Finances hospitalières, mai 2007, n°3, p 21.

- D'autre part, la décomposition de l'établissement avec le fichier structure aux confins des enjeux de l'EPRD, de facturation, de contractualisation et de connaissance des coûts.

Dans le cadre du développement de la comptabilité analytique, la Mission nationale d'Etude et d'Audit Hospitaliers (MeaH) présente la méthodologie adoptée⁵³ et les outils sur lesquels les huit établissements participants ont réfléchi : le tableau coût-case mix (TCCM) aux périmètres variables et le compte de résultat analytique (CREA) par entité, qui nécessitent la généralisation de l'utilisation de la comptabilité analytique. Un outil essentiel dans la connaissance des coûts d'un établissement et leur comparaison sont des éléments désormais fondamentaux dans la réflexion stratégique.

La comptabilité analytique peut prendre diverses formes et soutenir plusieurs objectifs. Elle peut servir d'outil de gestion dans le cadre d'une étude prospective sur l'opportunité que peut avoir un établissement de créer une nouvelle activité. La démarche conduit à une analyse médico-économique fine de l'activité et de l'évolution des recettes et des dépenses afférentes puis à la définition d'hypothèses structurantes.

2.2.2 Le guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière⁵⁴ : un outil de gestion en quatre tomes

Le nouveau guide de comptabilité analytique hospitalière propose aux établissements plusieurs axes de comptabilité analytique répondant à des problématiques différentes. Chaque axe est indépendant des autres, mais les différentes approches sont aussi complémentaires. Il appartient à chaque établissement de déterminer, en fonction de ses priorités de gestion et des capacités de son système d'information, le ou les modèles à mettre en œuvre.

Le guide propose deux niveaux d'analyse :

- une comptabilité analytique de base centrée sur l'analyse globale des écarts de dotation budgétaire ;
- des modèles plus élaborés permettant de calculer des coûts par séjour, par centre de responsabilité ou des coûts d'activité rapportés à des unités d'œuvre logistiques, administratives ou médico-techniques.

⁵³ Jean-Claude MOISDON, chercheur à l'École nationale des Mines de Paris, a accompagné les chantiers de la MEAH sur le développement de la comptabilité analytique.

⁵⁴ Selon le BO spécial 2004/4 bis (3 tomes) reprenant le BO initial 97/2 bis en y apportant des corrections.

L'ensemble s'appuie sur un cadre analytique de base, définissant une nomenclature unique et un ensemble de règles d'affectation des charges qui garantissent la cohérence globale des différents modèles (tome 1).

La CAH est présentée comme un outil de gestion. Les établissements peuvent dès lors choisir en fonction de leurs besoins de gestion de mettre en pratique :

- Tome 1 : La comptabilité analytique de base – l'analyse globale des écarts de dotation budgétaire ;
- Tome 2: Calcul des coûts par activité (par activité, il faut comprendre les activités logistiques, médico-techniques pour lesquelles sera calculé le coût du kilo de linge, du repas, du B (pour le laboratoire) ou du K (pour l'imagerie)) ;
- Tome 3 : Calcul des coûts par séjour ;
- Tome 4 (à paraître) : Calcul des coûts par Centre de Responsabilité.

A) La comptabilité analytique de base : l'analyse globale des écarts de dotation budgétaire (tome 1)

Confronté à un écart entre sa dotation budgétaire théorique et sa dotation budgétaire réelle, l'établissement va pouvoir procéder à une première analyse des causes de cet écart en examinant la structure de ses coûts d'hospitalisation et en la comparant à des coûts nationaux de référence. Il est proposé à l'établissement de se comparer avec un établissement théorique qui produirait le même ensemble de séjours dans chaque GHS, aux coûts de la base nationale de référence. La comparaison porte à la fois sur le montant des dépenses constatées sur chaque poste et sur le volume des prestations consommées (durée de séjour, actes médico-techniques notamment). Elle permet donc à l'établissement d'identifier les postes de dépenses sur lesquels il s'écarte significativement des coûts de la base nationale.

L'analyse globale de ses écarts de dotation peut conduire l'établissement à s'interroger sur le coût unitaire de certaines de ses prestations, de ses séjours ou sur la répartition de ses ressources entre les services cliniques. Il va pouvoir, en s'appuyant sur les données issues de la première phase de ses traitements, poursuivre l'analyse en mettant en œuvre l'un des modèles plus élaborés proposés par le guide.

B) Le calcul des coûts par activité (tome 2)

Il s'agit de permettre une évaluation des performances économiques de l'hôpital, plus particulièrement dans les domaines administratif, logistique et médico-technique, en comparant entre établissements le coût des unités d'œuvre produites ou en surveillant leur évolution dans le temps.

Pour parvenir à cet objectif, trois conditions doivent être réunies :

- utiliser des unités d'œuvre pertinentes qui décrivent précisément et complètement l'activité et qui la mesurent de manière homogène d'un établissement à l'autre ;
- repérer l'ensemble des charges directes ou induites qui participent à la production de cette activité. Là encore, la comparaison n'est possible que si les dépenses sont comptabilisées de manière homogène ;
- disposer d'une base de données de référence à laquelle l'établissement pourra comparer ses propres coûts.

Les travaux menés par le Groupe pour l'Amélioration de la Comptabilité Analytique Hospitalière (GACAH) ont permis de développer et de tester à la fois les outils méthodologiques et la base de données de référence. Ce sont ces méthodes et cette base qui sont présentées dans le deuxième volume du guide.

Le tome 2 sur le « calcul des coûts par activités » a donc pour objet la mise à disposition des établissements de coûts de référence mais aussi d'un outil d'aide à la décision en matière de gestion des centres de coûts de fonctionnement des structures hospitalières. Le choix des activités hospitalières traitées dans ce tome est réalisé en fonction de la pertinence de leurs unités d'œuvre, les fiches de saisie normalisent les affectations comptables et la définition des unités d'œuvre. Enfin les fiches d'analyse d'écart permettent une comparaison entre le coût spécifique d'un établissement et ceux de l'échantillon qui sert de référentiel. Le tome 2 traite donc les champs administratifs, logistiques, médico-techniques et de logistique médicale. Donc, comme toutes les activités ne sont pas couvertes, il est impossible de procéder au recollement avec le compte administratif.

Le calcul des coûts par activité consiste à appréhender les coûts de production ou de fonctionnement de différentes activités hospitalières décrites dans la nomenclature des sections d'analyse. Cette démarche ne prend tout son sens que dans la mesure où elle permet aussi à chaque hôpital de se comparer sur les mêmes activités avec d'autres établissements. La pertinence des comparaisons repose dans ce cas sur l'homogénéité stricte des affectations de charges et sur la disponibilité effective d'unités d'œuvre valides. L'outil de base est une Fiche Normalisée d'Analyse des Ecart (F.N.A.E.) adaptée à chacune des activités suivies. Grâce à l'homogénéité des règles d'affectation des charges et de prise en compte des unités d'œuvre ainsi que de la déduction de certains produits, il est possible de comparer les coûts de production d'une unité d'œuvre avec des coûts de référence nationaux, calculés sur un échantillon d'établissements, et de mieux apprécier la performance de l'hôpital.

La démarche proposée est comparative, et en aucun cas normative. Elle cherche à susciter des questions sur la gestion des certaines activités hospitalières et doit toujours être complétée par des informations propres à l'établissement qui procède à l'analyse de ses écarts.

C) Le calcul des coûts par séjour (tome 3)

Il s'agit ici d'identifier le coût de chaque séjour hospitalier en lui rapportant directement ses dépenses médicales et médico-techniques et en lui attribuant forfaitairement une part des dépenses administratives et logistiques de l'hôpital.

L'objectif est donc différent de l'analyse globale des coûts MCO⁵⁵ qui est proposée dans le premier volume du guide. Le but est ici de connaître le coût des GHS, de les comparer avec les tarifs fixés par le Ministère, et de comprendre l'évolution de ces coûts en observant l'évolution du recrutement ou des modalités de prise en charge des malades, d'identifier les séjours les plus coûteux pour en comprendre les raisons médicales ou organisationnelles et éventuellement en discuter la rémunération avec la tutelle, de réfléchir au volume des prescriptions médicales et à l'organisation de certaines activités cliniques ou médico-techniques.

D) Les coûts par centre de responsabilité (tome 4 – à paraître)

La réforme de 1983 ne pouvait aboutir dans sa totalité tant que les établissements hospitaliers n'avaient pas la possibilité de définir pour leurs services cliniques, des objectifs d'activité mesurables et les moyens nécessaires pour les réaliser⁵⁶. Le classement des séjours hospitaliers dans des groupes homogènes de séjours et la pondération économique de ces groupes devraient permettre aujourd'hui de construire des budgets par centre de responsabilité (CR) et de suivre leur évolution au regard de l'activité développée. Il devient donc possible de donner aux acteurs hospitaliers une réelle visibilité et une réelle responsabilité sur leurs objectifs et leurs moyens et d'ouvrir un dialogue plus efficace et moins formel entre les équipes médicales et soignantes et les directions hospitalières.

Le nouveau guide de comptabilité analytique hospitalière proposera une méthode de construction de budget par CR. Cette méthode est aujourd'hui encore en cours d'expérimentation dans plusieurs établissements hospitaliers. (cf *guide MeaH TCCM/CREA*). Il proposera une méthode de calcul de l'activité réalisée (ou projetée) par

⁵⁵ Secteur Médecine, Chirurgie, Obstétrerie.

⁵⁶ Guide méthodologique de la CAH, 2004. Site www.meah.sante.gouv.fr

service clinique et des exemples de tableaux de dépenses cohérents avec cette représentation de l'activité et répondant à divers objectifs de gestion.

2.2.3 L'importance du fichier structure

L'une des règles d'or du découpage analytique est de mettre en place un fichier commun de structure.

A) Considérations générales sur le découpage en sections d'analyse

La section d'analyse (SA) est un compartiment d'affectation des charges analytiques et suppose généralement une homogénéité de l'activité. Le niveau de découpage en SA dépendra des objectifs que poursuit l'établissement en matière de calcul des coûts. La mise en œuvre pratique du découpage est détaillée dans chaque chapitre du tome 1 décrivant une utilisation spécifique de la comptabilité analytique hospitalière. Le plan des comptes des sections d'analyse doit tenir compte des structures existantes (découpage fonctionnel, budgétaire ou par centre de responsabilité). La lourdeur du suivi peut être un frein à la réalisation d'une analyse de gestion efficiente. L'analyse comptable ne doit pas aller jusqu'à un niveau trop fin.

On peut schématiser 3 niveaux successifs de consolidation :

- 1^{er} niveau : Unité Fonctionnelle (UF)
- 2^{ème} niveau : Section d'Analyse (SA)
- 3^{ème} niveau : Centre de Responsabilité (service ou département)

L'unité fonctionnelle est la plus petite entité de l'établissement, à partir de laquelle les collectes des informations (activités et/ou économiques) peut être réalisée dans les fichiers informatiques. L'unité fonctionnelle et la section d'analyse peuvent être confondues, à condition que l'UF intègre activités et moyens. Les sections d'analyse ne peuvent pas être communes à plusieurs centres de responsabilité. D'une façon générale, toujours privilégier l'exactitude sur la finesse. De plus, le découpage analytique ne préjuge pas de la répartition des responsabilités dans l'établissement.

B) Pertinence du découpage

Le niveau de découpage résulte exclusivement des objectifs d'analyse des coûts poursuivis par l'établissement et des contraintes de correspondance avec les centres de responsabilité. Le schéma général d'organisation comptable est donc de type arborescent, les coûts d'un niveau de découpage donné pouvant être décomposés en coûts d'un niveau inférieur. Inversement, la somme des coûts d'un niveau donné permet d'obtenir les coûts d'un niveau supérieur.

Le schéma général d'organisation comptable serait représenté comme suit dans l'hôpital local d'Yvetot. Il s'agit ici de l'application de méthodes institutionnelles, méthodes préconisées par le ministère (budget de service, comptabilité analytique prévue par le

guide méthodologique, exploitation par le contrôle de gestion du PMSI). Dès lors, l'application de méthodes innovantes⁵⁷, l'exemple de la comptabilité par activités, se déroule suivant une progression dont la première étape est une expérimentation dans les services logistiques et médico-techniques. La seconde étape consistera à essayer de pénétrer les services cliniques.

C) Le fichier structure : garant du découpage et de la gouvernance

Toute bonne comptabilité analytique repose sur un fichier structure parfaitement conçu. Aujourd'hui, ce fichier est le pivot central pour toutes les démarches de management de l'établissement : la contractualisation interne, l'EPRD, l'ENCC et évidemment la facturation.

On revient donc sur la nécessité de se reposer sur le « quadrant magique » et travailler avec le comité de direction pour ajuster au mieux la répartition des responsabilités fonctionnelles avec les responsabilités économiques. Cela met en évidence que la comptabilité analytique est aujourd'hui un enjeu central de pilotage et de management. C'est avec une vision partagée des coûts et des recettes de chaque activité que les différents niveaux de responsabilités des établissements pourront aujourd'hui bâtir une stratégie de valorisation de toutes les activités. C'est avec un diagnostic partagé sur les facteurs d'explication des variations des coûts et des jeux de contractualisation internes que les acteurs collaboreront utilement à la performance de l'établissement.

La comptabilité analytique doit donc aider à choisir les actions les plus pertinentes et à en modéliser les retombées. H. SIMON, prix Nobel d'économie, dans une recherche de 1954 avait observé chez les managers trois types d'utilisation des données comptables :

- Pour évaluer la performance réalisée,
- Pour organiser la vigilance « *quels problèmes devrais-je regarder de plus près* » ?
- Pour résoudre les problèmes.

⁵⁷ NOBRE T., *L'introduction du contrôle de gestion à l'hôpital public : massive par catalyse réglementaire ou spontanée par capillarité ?* 17 p.

3 Préconisations sur la mise en œuvre de la comptabilité analytique en hôpital local

La réflexion menée sur la mise en place de la comptabilité analytique en hôpital local démontre que la comptabilité analytique évolue vers la comptabilité de gestion. L'histoire montre que la connaissance des coûts n'est qu'une étape. La finalité est la compréhension des lois que ces derniers suivent afin de mieux les contrôler.

3.1 Des méthodes diverses pour des besoins différents

Aucune méthode n'est bonne en soi. La pertinence d'une approche dépend de son usage. Il ne s'agit donc plus d'enregistrer, mais d'aider à prévoir les conséquences économiques des décisions, de gérer le futur et d'intervenir dans les projets.

3.1.1 Le mode d'imputation des charges : pour quels objectifs ?

L'établissement a le choix entre une méthode de comptabilité analytique de base ou d'autres protocoles plus élaborés qui requièrent un découpage de la structure. L'unité choisie en fonction des informations souhaitées s'appuie sur le point ISA⁵⁸ ou sur les activités et les séjours voire les centres hospitaliers.

Différentes méthodes⁵⁹ plus ou moins élaborées de comptabilité analytique sont employées au sein des établissements. Ces derniers peuvent utiliser la comptabilité analytique de base : elle consiste à confronter l'écart entre la dotation budgétaire théorique et la dotation budgétaire réelle. Pour cela, l'établissement compare les coûts d'hospitalisation de sa structure avec des coûts nationaux de référence. Une comparaison qui permet à l'établissement d'identifier les postes de dépenses sur lesquels il s'écarte des coûts de la base nationale.

Les décisions stratégiques requièrent l'identification de l'ensemble des coûts provoqués directement ou indirectement par les produits et activités examinés et de mettre en évidence les facteurs qui les déterminent.

Les tarifs peuvent constituer la cible des coûts (target costing) comme en EHPAD :

- Tarif / jour hébergement : x €uros
- Tarif / jour dépendance : x €uros

Il s'agit de préciser les différents modes d'imputation que l'on doit développer selon le degré de fiabilité souhaité et l'utilisation envisagée. L'objectif recherché, au travers cette

⁵⁸ Indice Synthétique d'Activité (Point ISA).

⁵⁹ Les méthodologies sont expliquées dans le guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière publié par la DHOS.

approche, est de contribuer à trouver l'équilibre entre la nécessité d'obtenir la plus grande fiabilité des dépenses imputées et le souci de connaître la globalité des coûts générés à l'hôpital pour assurer les soins au patient. On retiendra les trois notions suivantes : les dépenses directes, les dépenses indirectes et les dépenses induites.

Les dépenses relevant des soins médicaux et infirmiers recouvrent deux types de charges :

- les dépenses directes de soins effectués dans les services. Elles rassemblent les coûts de personnel médical et non médical affecté dans l'unité, les coûts des consommables utilisés directement pour les soins (médicaments, matériel médical, produits sanguins...) et les coûts des consommables utilisés pour le fonctionnement du service (linge, matériel et consommables de bureau, produits d'entretien...);
- les charges induites (actes prescrits pour être exécutés dans une unité d'analyse différente de l'unité d'accueil du malade).

Ces deux catégories de dépenses sont soit affectées directement au malade comme les actes prescrits par les médecins, les médicaments, les prothèses, les produits sanguins, soit affectées indirectement et réparties par l'utilisation d'index forfaitaires.

Enfin, il reste toujours à affecter les dépenses de personnel. Une première méthode est envisageable à l'identique des dépenses médicales : affecter forfaitairement ces dépenses à la journée selon la nature de l'unité d'accueil.

Cependant, des méthodes plus sophistiquées sont en cours d'élaboration. Elles partent d'index de charge en soins mesurés directement par patient. Les mesures directes de charge en soins par patient sont réalisées à l'aide de grilles adaptées à cet effet. Parmi les plus répandues, on relève la grille SIIPS⁶⁰ (soins infirmiers individualisés à la personne soignée). Ce type de grille a pour objet le relevé du niveau de soins selon quatre degrés d'intensité dans les trois domaines suivants : soins de base, soins techniques et soins relationnels et éducatifs.

Avec le relevé de ce type de données (la charge en soins de chaque malade), il est possible de construire un mode d'évaluation du coût en personnel soignant par malade. La méthode d'évaluation suppose l'utilisation d'outils statistiques élaborés comme les modèles d'analyse des données et les modèles d'estimation proposés par l'économétrie. La présentation des dépenses a mis en évidence la complexité de l'identification des coûts pour chacun des faits générateurs. C'est ainsi qu'il est apparu difficile de mesurer avec exactitude le montant des coûts mobilisés par un hôpital pour assurer l'ensemble

⁶⁰ Grille mise au point par Marie-Claude BEAUGHON à l'hôpital Hotel-Dieu à l'AP-HP.

des prestations nécessaires aux soins et à l'accueil d'un patient déterminé ou pour un ensemble de patients/résidents.

Néanmoins, ce type d'approche est utile. Il permet d'appréhender les ordres de grandeur des montants recherchés et donc l'échelle des coûts entre les différentes prises en charge assurées par l'établissement.

3.1.2 La conduite de projet : impulser le changement

La CAH soulève des problématiques spécifiques aux établissements des secteurs sanitaires, médico-sociaux et sociaux :

- Le risque « éthique » lié à la sélection des bénéficiaires sur la base de la rentabilité par type de prise en charge ;
- Le risque méthodologique lié à l'incertitude sur les liens de causalité entre les charges et l'activité :
 - 60 à 70 % des charges à l'hôpital sont des charges indirectes, c'est-à-dire communes à plusieurs prises en charge,
 - Si on supprime une activité, on ne connaît pas les répercussions sur les coûts des autres activités.

Pour le directeur d'un hôpital local, la mise en place d'une comptabilité analytique est menée comme un projet transversal à piloter avec l'ensemble des acteurs clés (médecins, pharmacien, cadres de santé et responsables des services administratifs, logistiques et techniques), constitués en groupe de travail ou comité de direction. Il doit dans un premier lieu amener son équipe de direction à réfléchir sur l'intérêt de constituer des indicateurs médico-économiques retraçant la prise en charge globale des patients/résidents. Au préalable, il peut s'avérer nécessaire de prévoir des formations spécifiques pour les personnes « ressources » (responsables des finances, des services économiques et ressources humaines). En maîtrisant l'aspect technique, ces personnes « ressources » ont pour mission d'apporter une expertise au groupe de travail pour la mise en œuvre de la CAH.

La conduite de ce projet doit donc suivre un calendrier fixé par le directeur ; le groupe de travail piloté par ce dernier réalise des points d'avancement réguliers. La première étape de mise en œuvre est de développer la pratique des tableaux de bord et la définition d'indicateurs. Chacun a ainsi une vue d'ensemble de la situation de l'établissement : son activité (soins, EHPAD, restauration, blanchisserie,...), ses comptes de résultat prévisionnels (par budget, par section), ses effectifs rémunérés, son GMP, ses indicateurs qualité.

Ce partage d'informations présente des vertus pédagogiques pour les membres du comité de direction. D'une part, il s'agit de faire prendre conscience de la situation

générale de l'hôpital local. D'autre part, en comprenant les contraintes de chaque responsable et en partageant les mêmes objectifs, cette démarche développe une culture commune, enclin à un décloisonnement.

Le groupe de travail (ou comité de direction) se prononce sur le type d'indicateurs à construire et valide la méthode de construction (en s'appuyant sur les personnes ressources »).

Ainsi suite à cette analyse, quelles méthodes de calcul de coûts utiliser ?

- (1) Identifier l'objet de coût : UF / service (service logistique, service clinique) ; activité (gestion du personnel) ; dysfonctionnement (absentéisme) ; mission (activité de soins),
- (2) Affecter les charges directes à l'objet de coût (personnel et autres dépenses) selon le degré de précision du système d'enregistrement comptable ; connaître ce que comprennent les comptes,
- (3) Identifier les charges indirectes et définir des clés de répartition de ces charges sur l'objet de coût (*cf annexe n°4 – Méthode des sections « homogènes »*).

Il faut rappeler que préalablement à la mise en œuvre de ce projet, l'organisation de l'hôpital aura été modélisée via un fichier structure (système d'information). Il faut comprendre que la pertinence des coûts pour les médecins, notamment, repose sur la pertinence des systèmes de recueil d'information. Plus l'information est saisie en routine, moins le calcul de coût est coûteux.

La mise en œuvre de ces tableaux de bord s'établit donc de manière collégiale incitant chaque acteur à analyser la situation dans son ensemble et à réfléchir sur les actions d'amélioration spécifiques à mener quel que soit le domaine d'intervention des membres du comité de direction. En cela, le comité de direction prend alors toute sa dimension stratégique en pilotant les plans d'actions sur la base d'indicateurs objectifs, simples et pertinents.

Lorsque cette mise en place est effective et que le suivi est régulier, le directeur peut communiquer, en interne et en externe, les résultats de ces indicateurs médico-économiques sur le fonctionnement de l'hôpital local et sur la prise en charge des patients et des résidents. En interne, cette communication a pour objectif de mobiliser l'ensemble des professionnels autour des mêmes objectifs (améliorer la prise en charge en maîtrisant les coûts, développer certaines prises en charge, ...). En externe, le directeur s'appuiera sur ces indicateurs lors de négociations avec les organismes de tutelle, et au-delà, il pourra avoir pour objectif d'être un hôpital local « référent » en ce domaine pour la Région ou le Département. Cette reconnaissance extérieure atteinte, le directeur devra maintenir la motivation (ou l'émulation) créée au sein de son équipe de direction.

Néanmoins, il ne faut jamais perdre de vue que la comptabilité analytique, les tableaux de bord ou les indicateurs ne restent qu'un moyen parmi d'autres pour atteindre les objectifs fixés. La CAH ne représente qu'un outil de pilotage et d'aide à la décision.

Si les décisions reposent sur des informations comprises et acceptées de tous (analyse partagée en comité de direction), les décisions apparaîtront comme justes et appropriées. Ce partage d'informations et de responsabilités dans les choix stratégiques effectués devient l'élément moteur du développement de l'hôpital local.

Dès lors, l'utilisation de ces informations recueillies en routine sera étendue à une comparaison à d'autres établissements.

3.1.3 Le benchmarking : une démarche à s'approprier

*Aujourd'hui, quel directeur d'établissement n'est pas soumis régulièrement à la demande de l'un de ses collaborateurs de renforcer ici un service administratif, là une unité de soins, ou encore un service médico-technique, un secrétariat, une équipe technique ou d'entretien*⁶¹ ? En face, le corps médical trouve que l'administration est pléthorique et demande des justificatifs sur la structure de fonctionnement. En France, depuis l'introduction de la T2A, le financement des hôpitaux ne suit ni l'évolution des coûts salariaux, ni les nouvelles demandes des services, mais se base sur les coûts comparés générés par l'activité. Dès lors, où se trouve le juste milieu ? Comment reconnaître qu'un service utilise avec efficacité les effectifs mis à sa disposition ? Quels moyens de comparaison un directeur a-t-il à sa disposition pour évaluer la situation et répondre de manière objective et justifiée ?

En principe, ce moyen existe depuis longtemps : il s'appelle le *benchmarking*. Ce dernier consiste à comparer ses propres pratiques avec celles des « concurrents » qui réussissent le mieux dans le domaine concerné. Pour évaluer ses activités et l'ensemble des opérations qui les composent, pour savoir si elles sont menées de manière performante et connaître celles qui peuvent être améliorées, un hôpital peut demander la comparaison des niveaux de production et des résultats financiers de ses opérations à un indicateur de référence, un « benchmark ».

Au niveau du management des processus, une analyse de la manière dont les activités sont menées permet une quantification des ressources humaines qui y sont affectés. Cette démarche conduite à son terme permet un affinement dans la répartition des tâches au sein des services, un haut niveau de compréhension des processus à améliorer et de la manière de les rendre plus performants.

⁶¹ BREULS DE TIECKEN L., juillet-août 2006, « Benchmarking : se comparer, c'est s'améliorer », *Revue Hospitalière de France*, n°511, pp 55-59.

La maintenance du matériel est-elle sous-traitée ou incorporée, partiellement ou entièrement, à l'équipe de maintenance interne ? La distribution des repas est-elle faite par le personnel soignant ? Mais aussi, quel est le pourcentage de rejet de la facturation ? L'encadrement est-il suffisant pour mener les projets en cours ? Avec quel délai envoie-t-on les rapports médicaux ? Il s'agit d'analyser ces processus et leur finalité, de les rendre comparables et de les comparer avec ceux des meilleurs. Le *benchmarking* est donc la recherche de la meilleure pratique professionnelle, qui conduit à des performances supérieures. Pour mener à bien cette comparaison, des actions sont indispensables.

A) En pratique, comment faire ?

1^{ère} étape : Le recueil de données. Le *benchmarking* consiste en une récolte de données de gestion concernant l'exercice comptable à comparer. Cette requête s'adresse aux responsables financiers. Le choix des données est guidé par le compromis entre le souci de la pertinence, d'une part, et la facilité, et la rapidité de leur fourniture, d'autre part.

Par exemple, le directeur est intéressé de savoir que ses communications téléphoniques lui coûtent environ 30% de plus que la moyenne (et non 31,5% ou 28,7%) ou que l'effectif de son activité sociale est de +/- environ 20% en dessous de la moyenne (et non 22,4% ou 18,3%)⁶². Partant de ces données, des ratios de comparaison sont calculés pour les rubriques suivantes avec le souci de fournir des comparaisons inédites et efficaces pour l'activité médicale, les produits pharmaceutiques, les coûts de transport, d'expédition et de téléphone ; l'usage des surfaces ; l'énergie ; les assurances et la sous-traitance.

Ces données étant relatives à plusieurs années, elles sont mises en perspective et présentées sous forme de graphique.

2^{ème} étape : L'élaboration d'une nomenclature. Sont ensuite opérés une redéfinition et un redécoupage fin mais virtuel de l'organisation de l'hôpital en activités de base comparables entre elles (c'est-à-dire ayant la même finalité), regroupées en activités principales. L'affectation à ces activités de base des effectifs de la structure comparée, utilisés pendant l'année concernée et exprimés en équivalents temps plein traduisent la productivité de ces activités de base. Une transformation des valeurs récoltées dans les autres structures comparées par l'application de coefficients spécifiques⁶³ est nécessaire pour rendre les valeurs comparables.

⁶² *ibid.*

⁶³ Les coefficients découlent des indicateurs représentatifs de ces activités, éventuellement corrigés par un paramètre de taille pour respecter les effets de similitude.

Enfin, une comparaison de la productivité des activités de l'établissement est constatée avec les valeurs médianes, ainsi que la distribution autour de cette médiane et les extrêmes des activités du secteur.

Pour chaque activité principale, l'hôpital local est alors positionné par rapport aux autres sur une échelle relative équivalent à 100% entre la valeur la plus faible et la plus élevée. Ces indicateurs sont utilisés comme base de comparaison pour fournir des objectifs de performance réalistes et identifier le ou les types d'activités devant être réorganisés pour en améliorer les performances.

3^{ème} étape : Analyse des processus et de leur performance. La troisième et dernière étape consiste en l'analyse de la manière dont les activités sont menées : il s'agit de comprendre en quoi l'hôpital est performant ou non. Conduite à son terme, elle permet d'affiner la répartition des tâches au sein des services, de comprendre et d'améliorer les processus ; in fine, de rendre l'établissement plus performant.

B) Les conditions de succès de cette approche

Plusieurs conditions sont à remplir pour que le *benchmarking* soit un outil de management utile et efficace :

- ✓ L'ouverture d'esprit : l'hôpital qui se lance dans la démarche doit être suffisamment humble pour reconnaître que d'autres font mieux que lui ; être convaincu qu'il peut apprendre pour les atteindre, voire les dépasser ; comprendre la valeur stratégique de l'information, être prêt à la partager ; rester perméable aux idées venues de l'extérieur.
- ✓ La confidentialité : la confidentialité des données doit être garantie afin de ne pas divulguer les éléments stratégiques des acteurs en concurrence. Une entreprise indépendante et sans lien avec les pouvoirs publics ou caisses d'assurance est la mieux placée pour assurer cette confidentialité.

C) Les bénéfices pour le directeur d'établissement

En matière de gestion, le *benchmarking* apporte des éléments mesurés et comparés pour une évaluation permanente de la performance.

Concernant le management, il donne au directeur des éléments objectifs et quantifiés pour convaincre ses cadres de l'existence de gisements potentiels d'économies, orienter leurs actions, mesurer leurs résultats. Il lui permet de reconnaître l'excellence de certains services ou fonctions, d'identifier les cadres performants et de les féliciter. Vis-à-vis de son Conseil d'Administration, il est un indicateur de bonne gestion ou, tout au moins, de sa bonne maîtrise de la situation. Il l'aide à justifier des plans d'actions et à orienter les

choix de certains outils informatiques de gestion. Et dans les concertations ou négociations avec les organisations syndicales, il appuie et enrichit son argumentaire en réponse aux demandes d'explication ou propositions qui lui sont faites.

3.2 La mise en œuvre de la CAH au sein de l'établissement

L'hôpital local présente deux atouts. D'une part, il offre un terrain favorable à ce type de démarche. En effet, la taille de l'établissement permet d'éviter la dilution des responsabilités.

D'autre part, face à un développement « forcé » de la culture de gestion (les organismes de tutelle ayant relevé l'absence de comptabilité analytique et le manque suivi de l'activité), le directeur doit saisir cette opportunité pour mettre en œuvre ce type de démarche au sein de sa structure.

3.2.1 Etat des lieux et analyse des constats

A) Comment construire une comptabilité analytique en partant d'un recensement de ses usages attendus ?

Vouloir systématiquement appréhender les coûts d'une organisation à partir d'une mesure en termes de coûts complets de la seule activité médicale ne permet pas de mobiliser les responsables des autres secteurs d'activité de l'établissement que sont le plateau technique, la logistique et les services administratifs. C'est pourquoi, il est nécessaire d'adapter pour chacune des activités élémentaires, pour chaque centre de responsabilité, le bon niveau d'information permettant d'intéresser et de mobiliser chaque responsable à la gestion de son secteur. Il est donc tout à fait inutile de vouloir appréhender le contrôle de gestion à travers un système complexe de répartition des dépenses pour aboutir à une évaluation de coûts complets de faits générateurs qui ne mobiliserait pas les acteurs internes à l'établissement.

L'analyse des coûts de revient, même si elle peut, dans certains cas, ne représenter qu'imparfaitement la réalité a cependant plusieurs intérêts :

- Montrer l'importance pour maîtriser ses coûts d'utiliser les capacités de production disponibles et de ne pas augmenter celles-ci au-delà de ce qui est nécessaire,
- Montrer que le coût unitaire d'une prestation (ex : le coût d'un repas, le coût d'une journée en EHPAD...) n'est pas une donnée intangible, mais dépend fortement du volume d'activité réalisé avec les moyens disponibles,

- Aider à simuler, en gestion prévisionnelle, les conséquences en terme de coût de différentes hypothèses de volume d'activité (ex : prévoir les ressources nécessaires en cas d'augmentation ou de diminution du volume d'activité prévu⁶⁴).

Dans le calcul du coût d'un objet donné, certains coûts sont directs, c'est-à-dire affectables sans ambiguïté à celui-ci. Les coûts indirects sont des coûts communs à plusieurs objets de coût. On devra pour les rattacher à chacun utiliser des conventions (ex : prendre une clé de répartition et répartir le coût des locaux entre leurs différents utilisateurs au prorata des m² utilisés).

B) Un exemple de coût de revient : le calcul du coût repas réalisé par l'établissement

L'hôpital local d'Yvetot a fait le choix d'externaliser partiellement la fonction restauration depuis quelques années. C'est une entreprise privée qui est chargée, par contrat, d'assurer la production des repas. Cependant, la production est réalisée sur site en liaison chaude par une équipe d'agents titulaires de l'établissement. L'outil de production appartient également à l'établissement. De son côté, la société est chargée d'assurer l'approvisionnement et l'encadrement de l'équipe (de l'élaboration des menus à l'organisation de la production). Un chef d'équipe, salarié de la société, est détaché sur le site d'Yvetot. A titre d'information, le coût du repas (coût denrées) est de 3,45 euros pour l'année 2006. Le coût repas (coût denrée) établi mensuellement comprend les tarifs contractuels (hormis les boissons) soit 0,245 euros TTC par repas (soit déjeuner, soit dîner) souscrit avec le prestataire mais également le coût de l'approvisionnement interne des boissons. Le tarif unitaire appliqué par le prestataire comprend le coût denrées et le coût de gestion (personnel sur site : chef cuisine et diététicienne).

Néanmoins, le coût repas ainsi présenté ne prend pas en compte le coût de gestion interne à l'établissement (coût administratif de traitement des commandes et des factures par les services économiques de l'établissement). Il s'agit d'un coût appelé « coût denrée ». Ce calcul est donc incomplet et a seulement l'ambition d'être un outil de suivi pour les consommations de denrées⁶⁵. Par ailleurs, dans le cadre du compte administratif, le coût de la journée alimentaire est élaboré tous les ans. Ce dernier comprend le coût denrée auquel s'ajoutent le coût du personnel de cuisine, le coût de l'énergie (selon une clé de répartition fournie par services techniques), les frais de maintenance et les dotations aux amortissements.

Le résultat du coût de la journée alimentaire (7,627 € en 2006) outre son obligation d'être inscrit dans le compte administratif (par souci de transparence) n'a d'autre utilité que de pouvoir se comparer avec d'autres établissements notamment lors des réunions

⁶⁴ Selon Martine CACHELEUX, responsable financier de l'hôpital local d'Yvetot.

départementales de services économiques. Néanmoins, aucune comparaison n'est faite avec les résultats émanant du groupe d'amélioration de la comptabilité analytique hospitalière (GACAH).

Pour autant, mieux connaître les coûts actuels et futurs permet d'anticiper dans de meilleures conditions l'impact sur le prix de journée pour les résidents et l'impact sur les demandes de financement auprès de la DDASS, du Conseil Général et pour la partie sanitaire, auprès de l'ARH.

3.2.2 Contraintes et limites de cette mise en œuvre

Pour le secteur public, dont l'objectif n'est pas de dégager un profit, la comptabilité analytique pose quelques problèmes. A la base, cet outil prévoyait de déterminer le coût d'un produit hospitalier en termes administratifs. Mais à l'hôpital, il n'est pas si facile de préciser la signification de la répartition et de l'imputation des coûts dans les activités où les coûts de personnel et les coûts d'infrastructure atteignent ou dépassent 80 % de l'ensemble des dépenses.

A) La CAH : réel outil d'aide à la décision ?

« *L'usage de la CAH n'imprègne pas les décisions hospitalières⁶⁶* » : la comptabilité analytique hospitalière n'est pas encore un réel outil décisionnaire. Les établissements de soins l'emploient pour le moment comme un outil d'information supplémentaire pour connaître plus précisément les coûts de la structure.

« *La tarification à l'activité va permettre une relance de la comptabilité analytique hospitalière⁶⁷, Jusqu'à présent, la comptabilité analytique nous a permis, en interne, d'avoir une connaissance des coûts des différents services. Mais nous n'avons pas la possibilité de déterminer un véritable budget de service. Avec la mise en place de la tarification à l'activité, la comptabilité analytique nous permettra de disposer non seulement des dépenses, mais également des recettes service par service* ». La comptabilité analytique pourra ainsi expliquer les déséquilibres : coût trop élevé, activité pas assez forte, dimension insuffisante ou organisation du service à revoir.

Les recettes de l'établissement représentent les dépenses de la Sécurité sociale. Le directeur est le garant de la bonne utilisation des deniers publics. Ainsi, il a le devoir de fournir des prestations de soins aux malades de la meilleure qualité possible dans le cadre des moyens qui sont à sa disposition. La comptabilité analytique est un outil parmi

⁶⁵ Selon Catherine DUHAMEL, responsable des services économiques de l'hôpital local d'Yvetot.

⁶⁶ Propos d'Elisabeth BEAU, responsable de la Mission d'expertise et d'audit hospitalier (MEAH).

d'autres qui nous permet d'approcher au plus près de leur formation, les coûts de l'établissement⁶⁸. Elle constitue un contrôle financier pour la structure elle-même.

Mais la comptabilité analytique hospitalière pourrait aller bien plus loin, en devenant un réel outil d'aide à la décision. Pourtant les établissements ne l'utilisent que très peu et quand ils la mettent en place, elle n'est pas utilisée dans cette optique. Ainsi, le gouvernement a installé la Meah dont l'une des missions consiste à comprendre pourquoi la promotion de la comptabilité analytique hospitalière menée depuis une dizaine d'années n'a pas fonctionné. Elle vise aussi à « *comprendre quelle utilisation les établissements font de la CAH, si d'autres méthodes se développent et si la comptabilité analytique occupe une place importante dans la prise de décision à l'hôpital* », précise Elisabeth BEAU, directrice de la mission⁶⁹.

B) Aucune réelle obligation mais bientôt une nécessité

Pourquoi les établissements n'utilisent donc pas cet outil, qui leur permet d'obtenir des éléments d'informations sur leur organisation, d'identifier les postes sur lesquels réaliser des économies et de mettre en lumière des points sur lesquels agir ? « *L'objectif de la comptabilité analytique hospitalière n'est pas de réduire les coûts pour gagner de l'argent, mais bien de donner des outils aux gens pour qu'ils aient des marges de manœuvre d'économies*⁷⁰ ».

Il existe des outils simples à mettre en place comme le tableau coût-case-mix mais en général, « *la comptabilité analytique hospitalière nécessite un outil informatique particulièrement développé* ». Il faut également y ajouter les compétences associées en termes de système d'information et de contrôle de gestion.

3.2.3 Actions d'amélioration pour une gestion prévisionnelle efficiente

La mise en place d'une comptabilité analytique au sein d'un hôpital local se fonde d'une part sur la nécessité d'introduire des outils de pilotage permettant de lier les outils aux pratiques professionnelles et, d'autre part l'importance d'avoir une meilleure lisibilité entre l'activité réalisée et les ressources consommées.

L'hôpital est une organisation complexe marquée par un système de pouvoir très prégnant⁷¹ où cohabitent d'une part des hiérarchies parallèles (administratifs, soignants,

⁶⁷ Remarque de Pierrick DIEUMEGARD, directeur des finances du CH de Niort.

⁶⁸ *ibid.*

⁶⁹ Les résultats de la Meah sur la mise en œuvre de la CAH sont consultables sur le site de la Meah (www.meah.sante.gouv.fr).

⁷⁰ Propos de Mme Elisabeth BEAU, Directrice de la Meah.

⁷¹ « *L'hôpital est une bureaucratie professionnelle* », selon H. MINTZBERG.

médecins) et d'autre part des services exerçant des fonctions diversifiées (services cliniques, services médico-techniques, services logistiques). Il est donc intéressant pour les directeurs de mettre en place une phase d'expérimentation des outils, ces derniers en cas de réussite se répandent progressivement dans l'établissement par un phénomène de mimétisme et d'imitation. Cependant, les acteurs clés comme les médecins et les cadres doivent être convaincus de l'intérêt et du bien-fondé de la démarche d'application d'outils de pilotage.

En répondant aux objectifs du projet du système d'information (un des volets du projet d'établissement), et aux attentes des organismes de tutelle, il s'agira de :

- Mettre en place un suivi des stocks et consommations par UF, en nombre et en valeur, de façon à analyser les impacts des changements de pratiques ;
- Dégager du temps médical pour coder les actes (cf projet médical et CPOM) ;
- Perfectionner le système afin de le sécuriser et de le faire entrer dans l'organisation du travail de façon pérenne pour que la transmission des informations du PMSI soit réalisée en temps et en heure puisque les revenus du budget général en dépendront directement lorsque la T2A sera effective.

Les objectifs sont alors d'avoir un usage du GMP et du PMP par UF pour établir des indicateurs médico-socio-économiques. En d'autres termes, les actions d'amélioration porteront sur la mise en relation de ces indicateurs sociaux et médicaux avec les indicateurs économiques et financiers de chaque UF. Par exemple, obtenir les consommations de médicaments en fonction du PMP de chaque unité ou les consommations de changes anatomiques en fonction du GMP de chaque unité, ou encore les ratios de personnels en fonction de ces deux indicateurs.

Ainsi, il s'agira de se servir de ces outils pour piloter les unités de l'établissement, et de les faire valoir auprès des autorités de tarification lors des négociations budgétaires⁷².

A) Les outils du contrôle et du pilotage⁷³ : les objectifs et les plans d'actions

Les objectifs issus des choix stratégiques deviennent des objectifs opérationnels, lorsqu'ils sont conformes aux exigences suivantes :

- chiffrés et mesurables (reposant sur des faits quantifiés et datés) ;
- identifiés (être attribués à des responsables clairement désignés) ;
- échéancés clairement ;
- réalistes par rapport au contexte et par rapport aux acteurs (compétences, motivation, disponibilité).

⁷² Selon Isabelle DAENS, responsable financier de l'hôpital local de Bolbec (76).

Parallèlement, les plans d'actions deviennent opérationnels lorsque les moyens sont déclinés en aspects techniques et humains ; lorsque les résultats attendus sont chiffrés qu'ils soient d'ordre quantitatif ou qualitatif et lorsque les points de contrôle sont définis. Pour s'assurer de la cohérence et de la cohésion des objectifs et des plans d'actions, ils doivent être en lien étroit avec les orientations stratégiques et les priorités de l'établissement. Ainsi les objectifs, les plans d'actions, les indicateurs et les tableaux de bord sont construits de manière à faire converger les buts de chaque membre de l'encadrement.

Ce qu'il faut retenir :

- Privilégier les délais d'obtention de l'information à un coût raisonnable en renonçant à l'exhaustivité et à la précision⁷⁴.
- Rendre compte d'une performance sur plusieurs critères et non pas d'une performance exclusivement financière.
- Être dirigé sur le suivi des indicateurs liés à la stratégie et à sa déclinaison dans l'action.

B) Mobiliser l'ensemble des acteurs de l'établissement

Les conseils dont il faut tenir compte lors de la mise en place d'une comptabilité de gestion sont de rendre les outils de pilotage simples et compréhensibles par les personnes consommatrices / utilisatrices de ressources ; et de favoriser la communication entre la direction et les médecins, cadres de santé et autres cadres.

La dimension incitative : « *un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* » selon LÖNING H. et ALII. (2003). Cette dimension souligne que le contrôle de gestion est destiné à influencer les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de celle-ci. Gérer consiste à utiliser des connaissances et des outils spécifiques pour conduire rationnellement les actions, mais surtout comprendre et améliorer les performances.

Piloter la performance d'une organisation, c'est choisir ses actions en anticipant leur impact sur la performance, c'est en suivre l'avancement pour s'assurer que tout se passe comme prévu, c'est réagir rapidement en cas de dérive constatée, c'est prévoir régulièrement vers quel niveau de performance on se dirige pour s'assurer que l'on va atteindre les objectifs poursuivis et prendre à temps les mesures correctrices en cas de difficulté anticipée. Un tel schéma suppose que des orientations ont été définies et que les

⁷³ Selon JL RUET, IFROSS Lyon, décembre 2006.

⁷⁴ Selon Corinne LAMY, contrôleur de gestion, centre hospitalier de Dieppe, juin 2007.

responsables de l'organisation disposent d'une autonomie et d'une marge de manœuvre suffisantes pour bénéficier de leviers leur permettant de peser sur la performance.

Il ne s'agit pas ici de préconiser une forme organisationnelle (direction commune, fédération, groupe projet), chaque établissement devant trouver son bon équilibre en fonction du style de management, surtout du couple directeur / président de la commission médicale d'établissement (CME) et de la personnalité des acteurs mobilisés. Chaque établissement sait que cette mise en cohérence est difficile. Y renoncer serait un leurre, car les acteurs de « terrain » n'ont pas la connaissance technique pour comprendre les montages techniques. Ils font donc confiance au système quand à chaque fois qu'ils demandent une même information auprès des acteurs du « *quadrant magique* », ils obtiennent la même information. Si, de plus, cette information est stable dans le temps, il deviendra difficile à ces professionnels de contester les données. Il apparaîtra donc une ardente nécessité d'en tenir compte dans leur organisation et leur management.

Nous résumons ainsi cette évolution en trois étapes :

- Sensibilisation de l'équipe de direction et l'encadrement,
- Expérimentation dans les services logistiques et médico-techniques (cuisine, blanchisserie, pharmacie),
- Extension aux services cliniques.

Il faut constater qu'à chacune de ces étapes des acteurs clés vont jouer un rôle moteur pour initier l'étape en question, en général le directeur et le responsable financier pour la première, les chefs de services pour les deux suivantes. L'introduction du contrôle de gestion semble donc se faire par encerclement. Dans un premier temps celui-ci investit les services médico-techniques et les services logistiques. Ensuite, il tente de pénétrer le cœur de l'hôpital c'est-à-dire les services cliniques, ces derniers acceptant d'adopter les démarches et outils utilisés dans les autres services.

La mise en œuvre de la comptabilité analytique en hôpital local se résume moins par son approche technique, mais davantage par la nécessité « *d'impulser le changement*⁷⁵ » au sein de l'organisation en développant la culture de gestion par l'ensemble des acteurs de santé.

⁷⁵ Selon P. BONAFINI, secrétaire général du CRLCC de Rouen, juillet 2007.

Conclusion

« Aujourd'hui, la mise en œuvre d'une comptabilité analytique permet d'aborder deux enjeux majeurs pour les établissements de santé. D'une part, la mobilisation des directeurs, des médecins, des cadres et des gestionnaires dans la connaissance et surtout la gestion des coûts. D'autre part, la mise à plat de la structure de l'établissement à l'intersection de la contractualisation, de l'EPRD et de la comptabilité analytique. D'enjeu externe (ENCC), la comptabilité analytique devient aujourd'hui un outil interne au bénéfice du pilotage de l'établissement⁷⁶ ».

La mise en place d'une comptabilité analytique poursuit comme objectif principal une connaissance précise des coûts. Pour être plus exact, les gestionnaires d'une entreprise cherchent surtout les conditions de variation de ces derniers. Ainsi, ils peuvent mettre en œuvre les actions adéquates dans les différents processus afin que les revenus puissent régulièrement dépasser les coûts, en cohérence avec la politique de bénéfice d'exploitation voulu par les actionnaires. Dans les établissements sanitaires et sociaux, ce schéma doit être légèrement amendé.

Premièrement, les établissements ne fixent pas leur « prix de vente ». Ce dernier est imposé par l'autorité de tutelle. Sans possibilité de jouer sur le prix de vente, les établissements doivent donc pouvoir jouer sur les coûts.

Deuxièmement, les charges des établissements sont constituées en majorité de coûts fixes. Le personnel, l'investissement immobilier, demain l'investissement en système d'information... sont autant de coûts fixes qu'il est peu susceptible de faire varier d'une semaine ou d'un mois sur l'autre. A l'image de l'économie des compagnies aériennes⁷⁷, quand vous achetez un avion, il est difficilement envisageable compte tenu des normes de sécurité nécessaires d'en réduire les frais de fonctionnement. Vous n'avez qu'une possibilité, faire tourner au maximum les capacités dans lesquelles vous avez investi tout en maîtrisant les coûts variables. En complément, mettre en place une politique de gestion des risques, seule susceptible d'anticiper les variations d'activité en quantité et qualité et surtout, le temps n'étant pas une marchandise qui se stocke, utiliser au mieux les compétences présentes à un instant « T ».

⁷⁶ CASH R., CHENAIS B., GUIDONI D. et al., mai 2007, «Articuler la comptabilité analytique dans l'établissement de santé », *Finances hospitalières*, n°3, pp 20-22.

⁷⁷ *ibid.*

On perçoit donc à ce niveau deux objectifs contradictoires en termes de comptabilité analytique dans le secteur des établissements sanitaires et sociaux.

L'objectif des tutelles : elles souhaitent connaître au mieux les coûts et disposer d'un outil de comparaison entre établissements. Leur objectif est de réguler les prix par séjour pour répartir avec la plus grande équité les ressources socialisées (ONDAM) et d'éviter les rentes de situation.

L'enjeu des établissements est de connaître au mieux leurs coûts. Leur objectif est de réguler au mieux la bonne utilisation des ressources présentes dans l'établissement à un moment donné, dans une logique de qualité et sécurité de la prise en charge. Si le résultat est le coût par séjour, les variables de régulation sont la durée de séjour, la maîtrise des prescriptions, la bonne orientation du patient dans les unités...

En mobilisant les professionnels autour d'un projet commun, en améliorant la prise en charge des patients et des résidents tout en maîtrisant les coûts, c'est en cela que la mise en place de la comptabilité analytique en hôpital local devient un instrument de management pour le directeur de l'établissement.

Même s'il existe une immense variété de systèmes comptables possibles. Il faut garder à l'esprit les principes fondamentaux :

- Définir un cadre de référence clair, fidèles aux pratiques et cohérent avec les missions et les stratégies ;
- Être rigoureux dans la saisie des informations afin qu'elles soient fiables, précises et non « truquées » ;
- Classer selon l'homogénéité des coûts.

Les inspections générales des affaires sociales et des finances (IGAS et IGF) ont remis courant avril 2007 un rapport d'audit critique sur les ARH et le pilotage des dépenses hospitalières⁷⁸. Conduit à la demande de la DHOS afin d'appuyer une démarche de promotion de la performance et de l'efficience hospitalières en cours de définition, l'audit montre des « *limites importantes de l'action des ARH* ».

Les ARH ne disposent à ce jour « *ni de référentiels communs avec les établissements pour le suivi de la performance, ni d'outils nationaux d'aide à la décision, ni d'analyse structurée des causes des différences observées sur les coûts entre les établissements à l'échelle nationale des coûts (ENC) ou sur les durées moyennes de séjour (DMS) dans l'ensemble des établissements* », constatent l'IGAS et l'IGF dans leur rapport.

⁷⁸ Hospimédia du 20 avril 2007. Site www.hospimedia.fr

Ainsi, les agences ne conçoivent pas leur mission au quotidien en fonction de l'amélioration de la performance hospitalière. La politique menée par la DHOS en la matière n'est pas perçue comme une priorité. Et les structures qui s'y intéressent particulièrement sont extérieures à la direction de l'hospitalisation (la MeaH et l'Agence Technique de l'Information Hospitalière - ATIH).

L'audit met clairement en lumière le « rôle pivot » des ARH dans le développement d'une culture de la performance à l'hôpital, ce qui implique que les agences « *se concentrent plus fortement qu'aujourd'hui sur un travail d'expertise médico-économique*⁷⁹ ». Les pouvoirs publics encouragent par ailleurs la valorisation du travail de la MeaH, l'affirmation du rôle d'expertise de la MAINH⁸⁰ ainsi que la clarification des rôles respectifs de la DHOS et de l'ATIH⁸¹.

La DHOS, qui a reçu elle aussi le rapport avant sa publication, a déclaré partager les observations et préconisations des auditeurs : elles sont « *semblables – ou comparables – à celles qui sont déjà envisagées par la direction*⁸² ». Les deux parties reconnaissent ainsi d'une part l'amélioration de l'efficacité comme « cœur de mission des ARH » et d'autre part « *le degré inégal de maturité et de dispersion des bases de données disponibles pour le pilotage interne des établissements* ». La problématique de l'efficacité des organisations hospitalières ne doit pas être vue comme une simple évolution pour les ARH, celles-ci devant « *développer une toute nouvelle approche* ».

La comptabilité analytique est désormais invitée à devenir non seulement l'outil des constats, du suivi des flux, mais aussi d'une modélisation des causes des coûts, voire de la performance. La comptabilité analytique appartient à une logique managériale où la pertinence est un but distinct de l'exactitude ; où selon J.M. KEYNES « *il faut cesser d'avoir tort avec précision pour commencer à avoir vaguement raison* ».

Ainsi, si seulement un quart des hôpitaux locaux ont mis en place une comptabilité analytique hospitalière et si parallèlement les autorités de tutelle ne disposent pas d'outils de pilotage opérationnels, il n'en reste pas moins que cette démarche est indispensable pour l'avenir des établissements. L'enjeu est majeur car il consiste à pérenniser et à développer les ressources de financement et les marges de manœuvre dont peuvent bénéficier les établissements du secteur sanitaire, médico-social et social.

⁷⁹ Propos du directeur du Budget au ministère des finances consulté avant la publication du rapport.

⁸⁰ Mission d'Audit sur les Investissements Hospitaliers (MAINH).

⁸¹ Agence Technique d'Information Hospitalière (ATIH).

⁸² Selon Annie PODEUR, Directrice de la DHOS.

Sources et bibliographie

Articles :

BANGA B., novembre 2002, « Tableau de bord prospectif », *Décision Santé*, n° 189, p 29.

BARRESI V., septembre 2005, « Les médecins deviendront-ils de bons gestionnaires ? », *Décision Santé*, n° 217, pp 10-11.

BREULS DE TIECKEN L., juillet-août 2006, « Benchmarking : se comparer, c'est s'améliorer », *Revue Hospitalière de France*, n°511, pp 55-59.

CASH R., CHENAIS B., GUIDONI D. et al., mai 2007, « Articuler la comptabilité analytique dans l'établissement de santé », *Finances hospitalières*, n°3, pp 20-22.

COUANAU R., décembre 2005, « Rendre aux hôpitaux leur autonomie et leur responsabilité, et à l'administration centrale ses fonctions de pilotage du système », *Revue Fondamentale des Questions Hospitalières*, n°12, pp 107-137.

DE HARO A., 2002, « La nouvelle tarification des EHPAD », *Les Etudes Hospitalières*, p 53.

DELAVALLEE E., PETITBON F., février 2004, « A la recherche de la performance ou du bon usage des tableaux de bord », *Revue française de comptabilité*, n°363, pp 39-46.

DOCQUIN H., 2006, « Le tableau de bord stratégique : une nouvelle vision du contrôle de gestion », *Travail et Méthodes*, pp 24-26.

EXPERT P., mai-juin 2005, « Le tableau de bord idéal. Arlésienne et phénix », *Revue Hospitalière de France*, n°504, pp 48-51.

EXPERT P., PERARD Y., septembre-octobre 2001, « La comptabilité analytique au cœur de la prise de décision », *Réflexions Hospitalières*, n°482, pp 40-46.

FAUJOUR V., MARIAN L., 2003, « Utilisation des outils de pilotage : le balanced scorecard. Les démarches des CHU de Lyon et de Lille », *Journal d'Economie Médicale*, vol. 21, n° 1-2, pp 53-71.

GOTTSMANN J., PONTONNIER M-A., décembre 2002, « Contrôle de gestion / ressources humaines : mise en place de tableaux de bord sociaux par service », *Gestions Hospitalières*, n° 421, pp 780-784.

KERVASDOUE J. (DE)., 27 Janvier 2007, « Santé : en finir avec les lieux communs », *Le Monde*, p 12.

MINVIELLE E., septembre-octobre 2003, « De l'usage de concepts gestionnaires dans le

champ de la santé », *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n°146, pp 167-189.

NOBRE T., 2007, « L'introduction du contrôle de gestion dans les services cliniques : le cas de l'expérimentation de l'ABC dans un service de pédiatrie », *Journal d'Economie Médicale*, vol. 24, n°3-4, pp 145-156.

NOBRE T., mars 2002, « Le tableau de bord prospectif : un outil de gestion pour l'hôpital ? », *Gestions Hospitalières*, pp 171-179.

NOBRE T., 2006, « L'introduction de nouveaux outils du contrôle de gestion à l'hôpital : le cas de l'ABC », *Journal d'Economie Médicale*, vol. 22, n°7-8, pp 367-379.

RENAULT C., novembre 2003, « Pour une gouvernance qui associe médecins et gestionnaires », *Gestions hospitalières*, n°430, pp 723-725.

Ouvrages

BOUQUIN H., 2006, *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, 7^e édition, Paris : PUF, 520 p.

BOUQUIN H., 2006, *Comptabilité de gestion*, 4^e édition, Paris : Economica, 407 p.

BOUQUIN H., 2003, *La comptabilité de gestion*, 3^e édition, Paris : PUF, coll. Que sais-je ?, 126 p.

DEMEESTERE R., 2005, *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, Paris : LGDJ, 224 p.

GRENIER B., 1996, *Evaluation de la décision médicale*, Paris : Editions Masson, 432 p.

GROLIER J., PERARD Y., PEYRET P., COUTY E., 2002, *La comptabilité analytique hospitalière médicalisée*, Rennes : ENSP, 390 p.

KAPLAN R., NORTON D., 2003, *Les tableaux de bord prospectifs*, Paris : Editions d'organisation, 311 p.

KERVASDOUE J. (DE), 2005, *L'hôpital*, 2^e édition, Paris : PUF, coll. Que sais-je ?, 128 p.

LECLERE D., 2001, *L'essentiel de la comptabilité analytique*, 2^e édition, Paris : Editions d'organisation, 194 p.

LECLERE D., 2004, *L'essentiel de la comptabilité analytique : analyser les coûts pour bien décider*, 4^e édition, Paris : Editions d'organisation, 199 p.

MERLIERE Y., KIEFFER R., 1998, *Le contrôle de gestion de l'hôpital, principes clés et outils nouveaux*, Paris : Editions Masson, 468 p.

MEVELLEC P., 1990, *Outils de gestion, la pertinence retrouvée*, Paris : Editions comptables Malesherbes, 198 p.

OGER B., 2001, *La gestion par l'analyse des coûts*, 2^e édition, Paris : PUF, 182 p.

Guides et rapports

ATIH, décembre 2005, *Note technique relative à l'élaboration de l'échelle nationale de coûts 2005*, 6 p.

BONAFINI P., RENAULT-TESSON C., *Le management des hôpitaux français : Quel pronostic pour la nouvelle greffe ?*, 27 p.

C.R.A.M. d'Aquitaine, décembre 2006, *Référentiel juridique sur le fonctionnement et la tarification des établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes*, 4^{ème} version, 61 p.

CNAMTS et SNGC., décembre 2005, *Guide d'utilisation. Le modèle « PATHOS »*, 45 p.

DHOS, 2006, *Rapport du GACAH. Calcul des coûts par activité. Fiches d'analyse d'écart, données 2004*, CHU d'Angers, BDHF [visité le 18 février 2007], 189 p. Disponible sur Internet : <http://www.meah.sante.gouv.fr/>

DHOS, 2007, *Rapport du GACAH. Calcul des coûts par activité. Fiches d'analyse d'écart, données 2005*, CHU d'Angers, BDHF [visité le 23 août 2007], 190 p. Disponible sur Internet : <http://www.fhf.fr/>

HALGAND N., 2000, *Calcul des coûts et contrôle budgétaire de l'hôpital : éléments d'analyse comparée du nouveau cadre comptable*, cahier de recherche IAE Nantes, 19 p.

MeaH, 2005, *La mise en œuvre de la comptabilité analytique hospitalière. Capitalisation et retours d'expérience*, 230 p.

MeaH, juillet 2006, *Usage de la comptabilité analytique hospitalière dans les hôpitaux publics et PSPH*, 26 p.

MeaH, Octobre 2006, *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles*, 94 p.

NOBRE T., *L'introduction du contrôle de gestion à l'hôpital public : massive par catalyse réglementaire ou spontanée par capillarité ?* 17 p.

Rapport du Haut Conseil pour l'Avenir de l'Assurance Maladie, Janvier 2004, *Analyse des coûts dans les établissements hospitaliers*, 93 p.

Sites Internet

<http://www.bdhf.fhf.fr/>

<http://www.bdsp.tm.fr/>

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

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

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

<http://www.sante.gouv.fr/html/dossiers/t2a/accueil.htm>.

Liste des annexes

Annexe n°1 : Trame pour la conduite des entretiens et interlocuteurs	II
Annexe n°2 : Modélisation de l'organisation en place – Hôpital local Asselin-Hédelin	III
Annexe n°3 : Le quadrant magique de la gestion des coûts dans un établissement	IV
Annexe n°4 : Méthode des sections « homogènes »	V

Annexe n°1 : Trame pour la conduite des entretiens et interlocuteurs

Les entretiens ont été conduits de façon semi-directive après avoir à chaque présenté le thème du mémoire en guise d'introduction auprès des professionnels de santé.

1. Selon vous, en quoi une meilleure connaissance des coûts peut être un outil de pilotage ?
2. Aujourd'hui, quelles sont vos attentes en tant que directeur / contrôleur de gestion / cadre / chef de service sur le choix d'indicateurs ?
3. Quels sont vos objectifs dans le cadre de votre établissement / service ?
4. Quel type de suivi avez-vous besoin pour réaliser vos objectifs et vos projets ?
5. Quel rôle doivent jouer les cadres de santé et chefs de service dans la mise en place d'outils analytiques ?

Liste des personnes rencontrées :

Mme Camille ABOKI, Directeur du site de St Julien (Petit Quevilly) du Centre Hospitalo-Universitaire de Rouen. *Entretien réalisé le 8 juin 2007.*

M. Pascal BONAFINI, Secrétaire Général du Centre Régional de Lutte Contre le Cancer – CRLCC H. BECQUEREL, Rouen. *Entretien réalisé le 6 juillet 2007.*

Mme Martine CACHELEUX, Responsable financier, Hôpital local d'Yvetot. *Entretien réalisé le 7 juin 2007.*

Mme Betty CHAUVEAU, responsable du bureau d'accueil, Hôpital local d'Yvetot. *Entretien réalisé le 31 mai 2007.*

Mme Isabelle DAENS, Responsable financier, Hôpital local de Bolbec. *Entretien réalisé le 15 juin 2007.*

Mme Françoise DOTTIN, Directeur de site à Oissel et Directeur référent du pôle gériatrie au sein du Centre Hospitalo-Universitaire de Rouen. *Entretien réalisé le 14 juin 2007.*

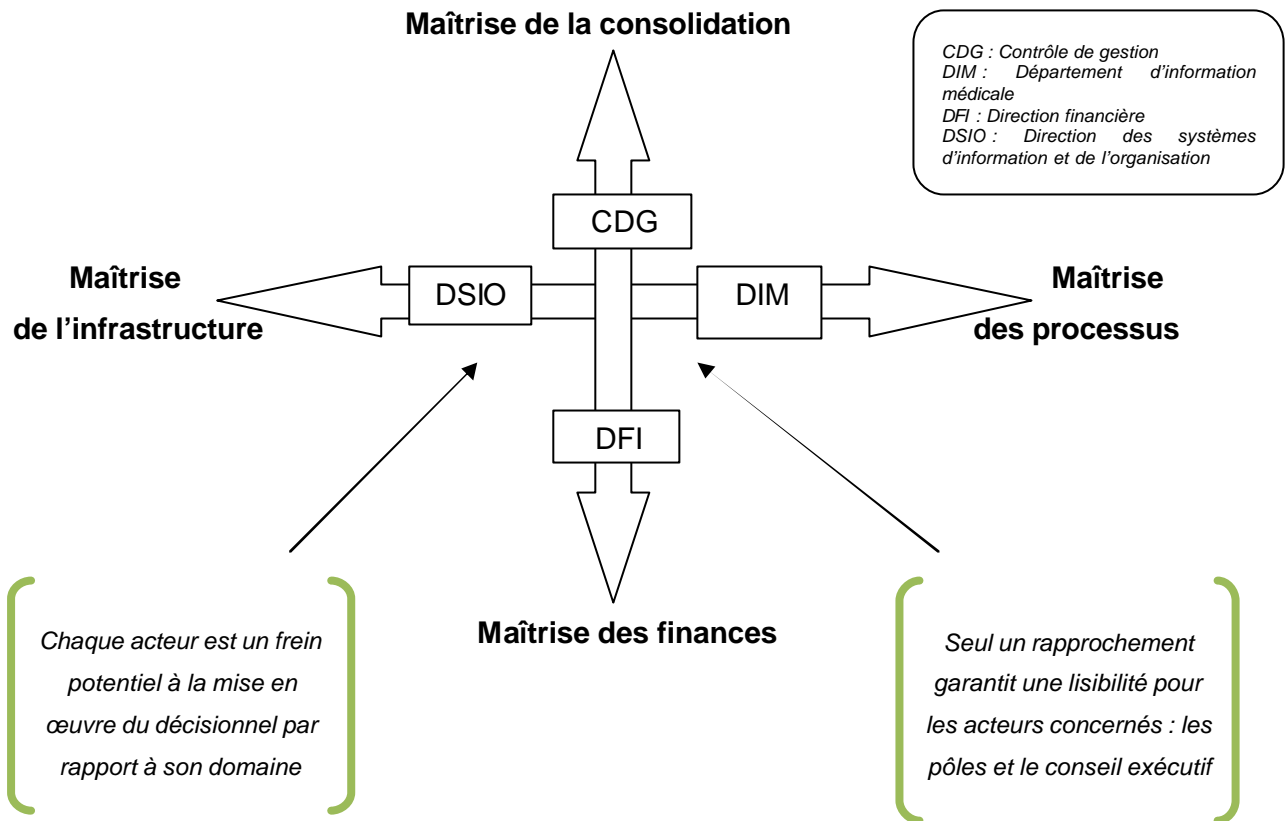
Mme Catherine DUHAMEL, Responsable des services économiques, Hôpital local d'Yvetot. *Entretien réalisé le 4 mai 2007.*

Mme Corinne LAMY, Contrôleur de Gestion, Centre Hospitalier de Dieppe. *Entretien réalisé le 6 juin 2007.*

Annexe n°2 : Modélisation de l'organisation en place – Hôpital local Asselin-Hédelin

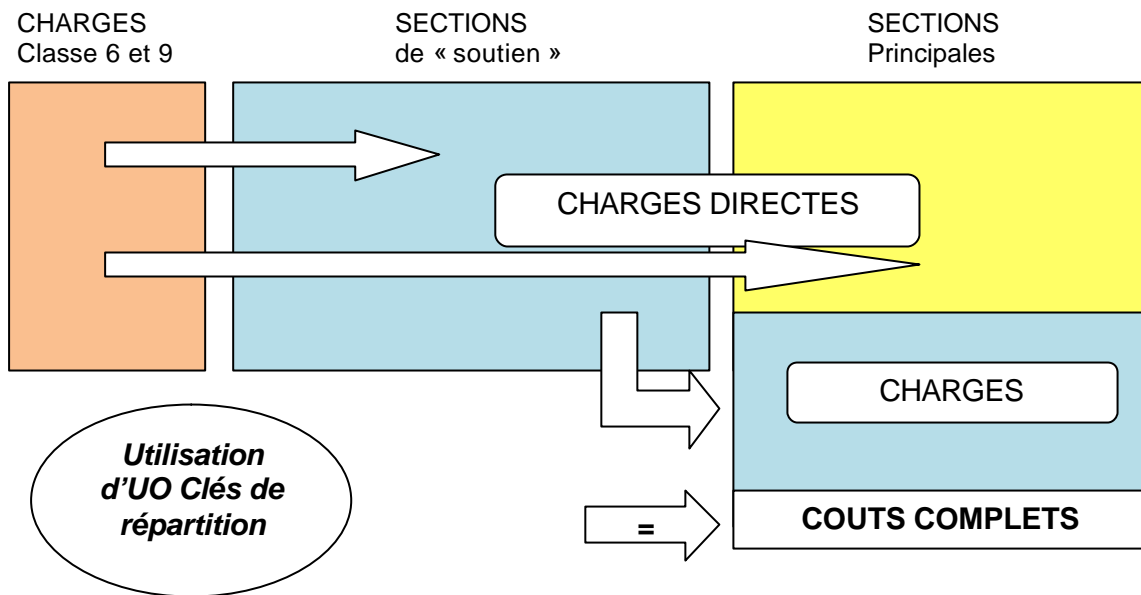
Etablissement	Niveau 1 Fonctions	Niveau 2 Activités	Niveau 3 Activités	Niveau 4 Activités	
	<i>Gestion générale, logistique et formation</i>	Gestion générale et autres logistiques		Direction générale	
				Gestion du personnel	
				Gestion économique	
			Restauration		
			Blanchisserie		
	<i>Fonction médico-technique</i>	NC (car il n'y a pas d'urgences, de SMUR, de dialyse, de blocs opératoires...)			
	<i>Fonction clinique</i>		Médecine		
			SSR		
		EHPAD		Services médicalisés (fluides médicaux)	Bigot 1
				Bigot 2	
			Pavillons Pépin/Maupassant	Service psychogériatrie	
			Autres prises en charge		
<i>Logistique médicale</i>		Pharmacie			
	Autre logistique médicale		Service de lutte contre les infections nosocomiales		
			Matéiovigilance		
		Pharmacovigilance			

Annexe n°3 : Le quadrant magique de la gestion des coûts dans un établissement



↳ Schéma extrait de la revue *Finances Hospitalières*, mai 2007, n°3, p. 21.

Annexe n°4 : Méthode des sections « homogènes »



↳ Schéma extrait d'un support pédagogique lors d'une formation dispensée par l'ENSP et la MeaH en janvier 2007.