



Master 2

Analyse et Management des Organisations de Santé

Promotion : **2019 - 2020**

Date du Jury : **8 Septembre 2020**

LES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION EN APPUI AU PILOTAGE DE LA PERFORMANCE ECONOMIQUE

Etude régionale des services d'immuno-hématologie et de délivrance de produits sanguins labiles de l'Etablissement Français du Sang-Centre Pays de la Loire

Frédéric CABARET

Sous la direction d'Erwan OLLIVIER

Remerciements

La réalisation de ce mémoire a été possible grâce au concours de plusieurs personnes à qui je voudrais témoigner toute ma gratitude.

Je voudrais tout d'abord adresser toute ma reconnaissance à mon directeur de mémoire, Monsieur Erwan OLLIVIER, enseignant expert à l'EHESP, pour sa patience, sa disponibilité, la clarté de ses enseignements et surtout ses judicieux conseils, qui ont contribué à alimenter ma réflexion.

Je désire aussi remercier l'ensemble des professeurs de l'EHESP intervenant dans les enseignements du Master 2 AMOS pour m'avoir fourni les outils nécessaires à la réussite de cette année d'études universitaires en formation continue.

Je souhaite exprimer ma reconnaissance envers Isabelle Desbois et Sylvie Auger pour m'avoir permis d'aborder le sujet d'étude avec une totale autonomie.

Mes remerciements vont également à Santiago ESTRADA, contrôleur de gestion et aux responsables d'activité et cadres médico-techniques/chefs d'équipes des services IHR-DEL de l'EFS Centre-Pays de la Loire. Le temps que vous m'avez accordé et votre transparence ont été précieux pour mener cette étude à son terme.

Je tiens à témoigner toute ma gratitude à Antoine ABI-AAD pour sa relecture, son soutien et ses précieux conseils. Tu es pour moi un véritable mentor.

Je remercie vivement Elodie pour sa relecture attentive et les nombreux échanges passionnants autour du sujet.

Merci également à Stéphane, Simon, Béatrice et Pascale pour m'avoir secondé pendant mes absences et pour votre soutien tout au long de cette année universitaire.

Enfin mes remerciements les plus chaleureux vont à ma femme pour cette année si particulière. Je ne serais jamais parvenu au terme de ce mémoire sans ton abnégation et ta compréhension.

Sommaire

Introduction	1
Méthodologie.....	4
1 Etat des lieux du pilotage et des outils de contrôle de gestion à l'EFS.....	5
1.1 Analyse du contexte et des enjeux.....	5
1.2 L'analyse des organisations du travail dans les entités médico-techniques.....	8
1.2.1 Historique.....	9
1.2.2 Etat des lieux	9
1.3 Les outils du contrôle de gestion à l'EFS.....	11
1.3.1 Les règles actuelles et l'interaction avec le siège national.....	12
1.3.2 Coûts et marge par activité : comptabilité analytique et clés de répartition .	12
1.3.3 Le suivi budgétaire des activités.....	16
1.3.4 Ratios d'efficacité et contrôle de gestion sociale	17
1.4 Les différents niveaux de mesure et de perception de l'efficacité	19
1.5 L'organisation du dialogue de gestion	21
2 Pilotage et contrôle de la performance dans l'organisation: revue de la littérature....	23
2.1 La structure de l'organisation	23
2.2 Le contrôle de gestion : de l'historique à l'intégration dans la stratégie	25
2.3 Contrôle de gestion et pilotage de la performance économique	27
2.3.1 Le seuil de rentabilité	27
2.3.2 Les principes du contrôle de gestion	27
2.4 Les relations entre contrôleur de gestion et managers	29
2.5 Les outils existants et les innovations en contrôle de gestion.....	30
2.5.1 Le choix de la mesure	30
2.5.2 Les innovations en contrôle de gestion	32
3 Modèle d'évolution des outils de contrôle de gestion à l'EFS	37
3.1 Les écarts nécessitant une évolution du modèle	37
3.1.1 La culture de gestion : converger vers un dialogue de gestion interactif.....	37
3.1.2 La mesure opérée par le contrôle : les besoins des managers.....	38
3.2 Préconisations sur les évolutions à mener	40

3.2.1	La comptabilité analytique au cœur de la culture de gestion.....	40
3.2.2	Un nouveau modèle de calcul des coûts.....	41
3.2.3	Le ratio d'efficience et ses contingences.....	46
3.2.4	Des tableaux de bord innovants et collaboratifs.....	47
3.3	Limites de l'étude et du modèle développé	49
	Conclusion.....	51
	Bibliographie.....	55
	Liste des annexes.....	I
	Annexe 1 – Guide d'entretien avec la direction DBTD.....	III
	Annexe 2 - Guide d'entretien avec les responsables et cadres médico-techniques des services IHR-DEL de la région CPDL	V
	Annexe 3 – Guide d'entretien avec le contrôleur de Gestion.....	IX
	Annexe 4 – Organigramme simplifié des interfaces régionales et nationales de la direction DBTD et du contrôle de gestion.....	XI
	Annexe 5 – Exemple de matrice OVAR/BSC pour le suivi de l'évolution du seuil de rentabilité d'un service IHR	XIII

Liste des figures

- Figure 1 – Carte administrative de l’EFS Région Centre-Pays de la Loire
- Figure 2 - Coûts analytiques Délivrance des PSL - IHR - Année 2019
- Figure 3 – Ventilation des charges Délivrance des PSL- Année 2019 – Région CPDL
- Figure 4 - Coûts analytiques Délivrance des PSL et IHR - Année 2019
- Figure 5 - Ventilation des charges par site pour le coût de délivrance par PSL - Année 2019
- Figure 6 - Synthèse des cessions de PSL et analyses IHR en kB – Juin 2020
- Figure 7 - Tableau d'indices de conversion en équivalent-CGR
- Figure 8 - Ratio d'efficacité IH-DEL - Région CPDL – Avril 2020
- Figure 9 - Ratios d'efficacité nationaux - Laboratoire IHR-Délivrance des PSL - Avril 2020
- Figure 10 - Classement comparatif de l'efficacité des sites - Année 2019
- Figure 11 - Configuration structurelle d'Henry Mintzberg - Bureaucratie professionnelle
- Figure 12 - Charges directes de personnel et consommables par site sur l'exercice budgétaire 2019
- Figure 13 - Exemple de définition d'un objet de coût avec ses activités et ressources associées
- Figure 14 - Subdivisions des activités avec valeur mesurable et ressources allouées

Liste des sigles utilisés

ABC : Activity Based Costing

ARS : Agence Régionale de Santé

ANSM : l'Agence Nationale de Sécurité du Médicament et des produits de santé

BSC : Balanced Scorecard

CGR : Concentré de Globules Rouges

CODIR : COmité de DIRection

COP : Contrat d'Objectifs et de Performance

CPA : Concentré de Plaquettes d'Aphérèse

CPDL : Centre-Pays De la Loire

DBTD : Département Biologies, Thérapies et Diagnostics

DRH : Direction des Ressources Humaines

EFS : Etablissement Français du Sang

ETP : Equivalent Temps-Plein

GHT : Groupement Hospitalier de Territoire

GMAO : Gestion du Matériel Assistée par Ordinateur

IHR-DEL : Immuno-Hématologie Receveurs et DELivrance des produits sanguins labiles

HAS : Haute Autorité de Santé

HEM : Hémovigilance

MCP : Mélange de Concentrés Plaquettaires

NPM : New Public Management

OVAR : Objectifs, Variables d'Actions et Responsabilités

PFC SE : Plasmas Frais Congelé SEcurisé

PMSI : Programme de Médicalisation des Systèmes d'Information

PSL : Produit Sanguin Labile

PVA : Plasma Viro-Inactivé

SID : Système d'Information Décisionnel

TMCD : Taux de Marge à Coûts Discrétionnaires

TVA : Taxe à Valeur Ajoutée

T2A : Tarification à l'Activité

Introduction

Créé le 1er janvier 2000 et né de la loi qui a réorganisé en profondeur le système transfusionnel français¹, l'Etablissement Français du Sang a pour mission principale, définie par le code de la santé publique², de veiller à la satisfaction des besoins des établissements de santé en matière de produits sanguins labiles (PSL) destinés à la transfusion.

Placé sous la tutelle du ministre en charge de la Santé, l'Etablissement français du sang est un établissement public de l'Etat. Il organise les activités de collecte, de préparation, de qualification biologique, de distribution et de délivrance des produits sanguins labiles ainsi que le leur contrôle de qualité. A la suite d'un arrêt du Conseil d'Etat du 23 Juillet 2014, le marché des plasmas cédés à des fins thérapeutiques a été ouvert à la concurrence, mettant fin au monopole de l'établissement en France, pour cette nature de produits

Depuis 2000, sa mission première de service public consiste à assurer l'autosuffisance en produits sanguins, sur le territoire français métropolitain et ultramarin, dans des conditions de sécurité sanitaire et de qualité optimales, tout en défendant les valeurs du modèle éthique du don de sang en France et au niveau européen.

L'EFS réalise sans concurrence la délivrance des produits sanguins labiles (PSL) auprès de l'ensemble des établissements de santé (hôpitaux et cliniques) sur le territoire français. Les prix de cession des produits sanguins sous monopole sont fixés par arrêté ministériel, à l'exception, depuis 2014, des prix du plasma cédé à des fins thérapeutiques.

En dehors de ses activités sous monopole, les laboratoires de l'établissement réalisent au chaque année au niveau national, plus de 500 millions d'actes de biologie médicale et notamment des analyses d'immuno-hématologie des receveurs de produits sanguins labiles. L'établissement dispose également d'une activité commerciale reposant sur la cession de plasmas au Laboratoire Français du fractionnement et des biotechnologies, destinés à la production de médicaments dérivés du sang. En 2019, le budget national de l'EFS était de 1017 millions d'euros de produits toutes activités confondues contre 1028 millions d'euros de charges et employait près de 9700 salariés répartis entre le siège (300 environ) et treize établissements régionaux dont la région Centre-Pays de la Loire (CPDL), objet de cette étude. Le budget de l'EFS CPDL a présenté un bilan financier 2019 composé de 117 millions d'euros de produits contre 110 millions d'euros de charges. Cette brève description positionne l'EFS Centre-Pays de la Loire dans une situation financière favorable au sein d'un ensemble national montrant un déficit structurel.

¹ Loi n° 98-535 du 1 juillet 1998 relative au renforcement de la veille sanitaire et du contrôle de la sécurité sanitaire des produits destinés à l'homme

² Article L.1222-1 du code de la santé publique.

Un rapport de la cour des comptes³ de Février 2019 explorant la filière du sang en France met en évidence le caractère durablement déficitaire de certaines activités de l'EFS, développées hors monopole. Parmi ces activités, figurent les examens d'immuno-hématologie du receveur dont la réalisation se répartit sur le territoire national entre les laboratoires de l'EFS, ceux des établissements de santé et les laboratoires privés. Dans sa partie se rapportant au recentrage des activités sur son cœur de métier, le rapport conclut à l'absence de justification sur le maintien par l'EFS des sites de délivrance de PSL et d'immuno-hématologie ayant une faible activité. Pour ces sites, la cour des comptes préconise la reprise de ces activités par les établissements de santé en mettant en avant une opportunité d'amélioration des conditions de sécurité et d'efficience.

Les laboratoires des établissements de santé et les laboratoires privés assurent la réalisation des examens simples et envoient généralement les examens complexes et peu automatisables vers les laboratoires d'immuno-hématologie receveurs de l'EFS dont l'expertise est reconnue et nécessaire pour assurer la sécurité transfusionnelle des patients. Ces examens complexes, fortement consommateurs en ressources, génèrent une rémunération insuffisante pour couvrir leurs coûts de réalisation.

En réponse à ce rapport de la cour des comptes, Agnès BUZYN, Ministre des solidarités et de la santé souligne la nécessité de définir une stratégie pour optimiser les dépenses de santé et la rentabilité des activités d'immuno-hématologie et de délivrance. Cette dernière notion est capitale avant d'appréhender l'optimisation des dépenses de santé corrélatives à ces activités.

L'évolution des pratiques médicales et l'arrivée des thérapeutiques alternatives à la transfusion sanguine ont entraîné depuis 2012 une baisse régulière des demandes des établissements de santé en concentrés de globules rouges et en plasmas thérapeutiques. Une volonté d'épargne transfusionnelle de la part des établissements de santé est clairement identifiée. Des recommandations communes de la Haute Autorité de Santé (HAS) et de l'Agence Nationale de Sécurité du Médicament et des produits de santé (ANSM) listent les situations cliniques dans lesquelles le recours à la prescription unitaire de concentrés de globules rouges est préconisé, limitant les prescriptions excessives et les destructions intempestives de produits dans les services de soins.

Les cessions de produits sanguins aux établissements de santé constituant la ressource financière majoritaire de l'EFS (80% des produits de l'exercice comptable 2019 au niveau national et 76% pour la région CPDL), cette baisse régulière fragilise le modèle économique de l'EFS.

En Novembre 2010, un rapport⁴ de l'Inspection générale des affaires sociales met en évidence en France, une consommation annuelle de produits sanguins labiles dans la moyenne inférieure des

³ La filière du sang en France : un modèle économique fragilisé, une exigence de transformation.

⁴ IGAS, RAPPORT N°RM2010-089P

pays européens disposant d'un système de santé équivalent. Une baisse des prescriptions des concentrés de globules rouges à l'étranger constatée dès 2010 est évoquée dans le rapport de la cour des comptes de 2019, lequel met en exergue l'absence d'anticipation de l'EFS vis-à-vis de ce signal sanitaire. La soutenabilité du modèle économique de l'EFS est, d'une grande évidence, remise en question, dans tous ses processus qu'ils soient liés aux domaines de collecte et production, des supports ou des activités transfusionnelles. Ce besoin de transformation nous amène à l'étude de la performance économique de l'Etablissement Français du Sang que nous centrerons sur l'analyse de l'efficacité des laboratoires d'immuno-hématologie et de délivrance des produits sanguins labiles de l'EFS Centre-Pays de la Loire.

Les établissements régionaux de l'EFS sont placés sous la gouvernance nationale du siège, lequel est subdivisé en plusieurs départements dont celui des Biologies, Thérapies et diagnostics (DBTD) en charge notamment du pilotage des laboratoires d'immuno-hématologie et des services de délivrance des PSL. Ces entités sont regroupées au sein de sites transfusionnels et assurent les missions suivantes :

- Réalisation des analyses d'immuno-hématologie pré-transfusionnelles en vue d'assurer la sécurité transfusionnelle des receveurs.
- Suivi de l'allo-immunisation fœto-maternelle et de la prévention de l'allo-immunisation anti-D de la femme enceinte.
- Mise à disposition (délivrance) des produits sanguins labiles pour les établissements de santé et les prescripteurs.

A travers un contrat d'objectifs et de performance défini nationalement, la direction régionale du département DBTD de la région Centre-Pays de la Loire (CPDL) assure le pilotage de l'ensemble des services d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL. L'analyse des coûts et l'optimisation de l'efficacité des entités médico-techniques assurant ces activités transfusionnelles, font partie intégrante de ce pilotage.

La comptabilité analytique permet de ventiler les flux financiers vers les activités qui en sont émettrices. Le contrôle de gestion ressort alors comme une fonction essentielle pour en faire l'analyse et le reporting.

Au cours de cette étude, nous déterminerons **comment le contrôle de gestion et ses outils associés contribuent à l'évaluation de l'efficacité, à la détermination du coût de production et au pilotage de la performance économique des laboratoires d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL.**

La première partie de l'étude dressera le tableau des outils de contrôle de gestion et de pilotage actuellement en place à l'EFS. Au travers de la relation au contexte économique, la perception de l'efficacité, construite au fil du temps par les outils actuellement utilisés, sera mise parallèle de la culture de l'EFS, historiquement orientée vers l'expertise scientifique, à l'origine d'une vision dichotomique par le manager de ses responsabilités de gestionnaire et d'expert. L'analyse réalisée

sera alors mise en corrélation avec les organisations du travail et des observations seront émises en rapport avec l'adéquation de la mesure.

La seconde partie de ce mémoire sera dédiée à une revue de la littérature en matière de pilotage de la performance économique, de structure des organisations afin de déterminer la place du contrôle dans la relation tripartite entre le manager opérationnel, les instances de pilotage et le contrôleur de gestion.

Dans une dernière partie, des recommandations d'évolution des outils de contrôle dédiés à l'EFS seront émises avec une focalisation sur les laboratoires de délivrance et d'immuno-hématologie. Ces propositions seront formulées en relation avec des écarts constatés sans néanmoins constituer une revue normative du système et seront modérées par les limites identifiées dans ce travail.

Méthodologie

L'analyse qualitative du pilotage, menée auprès de la direction régionale du département Biologie Thérapie et Diagnostic, est la méthode choisie pour cerner les contours du sujet. Le périmètre d'analyse de ce pilotage a été délimité aux sites transfusionnels de l'EFS Centre-Pays de la Loire, réalisant les actes de biologie médicale relatifs à l'immuno-hématologie des receveurs et la délivrance des produits sanguins labiles aux établissements santé.

La collecte de données par des entretiens et l'observation du terrain ont constitué l'orientation méthodologique initiale pour mener cette analyse. La crise COVID-19 ayant contraint fortement les emplois du temps et les déplacements, il n'a pas été possible d'aller à la rencontre des équipes sur les sites transfusionnels. Ces entretiens ont donc été réalisés par visioconférence ou audioconférence limitant la visibilité de l'organisation des équipes dans leur « milieu naturel » et *de facto* la richesse d'un échange présentiel.

Afin d'objectiver la pertinence des outils de pilotage, une analyse des organisations du travail déployées dans les différentes unités, également qualitative, sera mise en parallèle des règles de mesure utilisées dont les modalités seront recueillies directement auprès du contrôle de gestion. La mise en perspective de l'ensemble des éléments a permis d'évaluer l'adéquation de la mesure avec les activités réalisées et les besoins du pilotage. Le détail méthodologique des entretiens menés pour l'exploration de la problématique soulevée sera décrit en amont des résultats de chacune des différentes phases de l'analyse.

La revue de la littérature permettra notamment de mettre en valeur les innovations en contrôle de gestion dans le but de proposer un rapprochement avec les observations et conclusions issues de cette analyse qualitative. La formulation des propositions et recommandations constituera l'étape finale de la méthodologie.

1 Etat des lieux du pilotage et des outils de contrôle de gestion à l'EFS

La place nationale de l'EFS en tant qu'opérateur d'Etat de la transfusion sanguine est dans la suite logique du déploiement en France du nouveau management public (NPM)⁵. Le premier contrat d'objectifs et de performance entre l'EFS et le ministère de la santé en Septembre 2010 est une illustration du renforcement de la contractualisation et de la nécessité d'amélioration de l'efficacité des structures d'un établissement de dimension nationale. Le rapport de la cour des comptes de 2019 évoqué dans notre introduction constitue d'ailleurs l'acte II d'une situation évoquée dès 2005 par cette même institution.

La notion de stratégie et de pilotage de la performance apparaît dès lors dans l'environnement des managers de l'EFS.

1.1 Analyse du contexte et des enjeux

La région Centre-Pays de la Loire de l'EFS (Figure 1) est le fruit du regroupement au 01 Janvier 2018 de l'EFS Pays de la Loire et l'EFS Centre-Val de Loire. Pour situer précisément le contexte de ce regroupement, l'EFS Centre-Val de Loire (Départements 37, 41, 28, 45 18 et 36) est issu de la scission de la région Centre-Atlantique dont les autres départements ont été annexés à la région Nouvelle-Aquitaine.

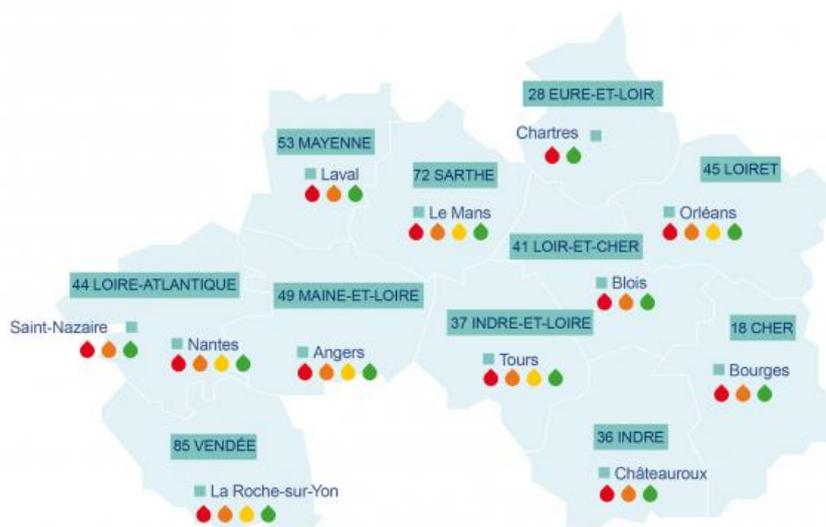


Figure 1 – Carte administrative de l'EFS Région Centre-Pays de la Loire

La direction DBTD pilote, entre autres, les activités des laboratoires d'immuno-hématologie et services de délivrance des PSL des 12 sites transfusionnels de la région, lesquels sont placés sous la responsabilité d'un ou plusieurs biologistes (médecin ou pharmacien).

⁵ L'inscription de l'EFS dans la régulation territoriale de l'offre de soins à l'aune d'enjeux nouveaux.

Il est apparu nécessaire de comprendre les modalités de pilotage de la performance économique de ces sites par la direction DBTD avant d'appréhender toute investigation sur les outils de contrôle de gestion associés.

Cette analyse a pu être réalisée au cours d'un premier entretien semi-directif avec les 2 membres de la direction DBTD, mené le 18 Mai 2020, sur la base d'un guide d'entretien orienté vers le pilotage, la mesure de l'efficacité et les outils de contrôle de gestion mis à disposition. (**Annexe 1**).

Les objectifs attendus de cet entretien étaient les suivants:

- Définir les exigences nationales en termes de performance
- Décrire la mesure de l'efficacité des sites et déterminer la place du contrôle de gestion dans la relation tripartite entre siège national, direction régionale DBTD et entités médico-techniques au sein de la région.

Définir les exigences nationales en termes de performance

La notion d'amélioration de l'efficacité figure dans le contrat d'objectifs et de performance 2020-2024. Elle est associée à la révision du positionnement des activités d'immuno-hématologie et de délivrance incorporant la nécessité d'assurer ces activités dans des conditions sécuritaires et au meilleur coût pour la collectivité. La notion de seuil de rentabilité apparaît donc comme une potentielle variable de décision au maintien des activités au sein de l'EFS ou au sein d'établissements de santé. La prise en compte de cette variable n'apparaît pour autant pas établie dans la politique régionale de santé. L'absence de simulation de coût d'un transfert des activités d'un site transfusionnel vers un établissement de santé se révèle être un obstacle à l'objectivation d'une telle décision. Le schéma territorial de l'EFS suscite une autre complexité, l'EFS Centre-Pays de la Loire étant interfacé avec deux ARS distinctes et donc deux projets régionaux de santé distincts. Dans une telle configuration, la subsidiarité devient un enjeu de visibilité pour l'EFS au sein d'une organisation territoriale de santé en évolution.

Par ailleurs, le ministère de la santé, tutelle de l'EFS, impose une participation active à la maîtrise des dépenses liées aux prescriptions de biologie des établissements de santé en veillant à la pertinence des examens réalisés pour éviter les actes inutiles et redondants. Cet objectif, inscrit dans le COP, contraint l'EFS à prendre en charge cette prestation sans valeur ajoutée et consommatrice en ressources de surcroît.

La place de l'EFS au sein des Groupements Hospitaliers de Territoire (GHT) est abordée par la direction DBTD comme une opportunité de positionnement en tant qu'acteur incontournable dans un marché concurrentiel avec les laboratoires privés. Un second enjeu économique pour l'EFS, que représente la soutenabilité de ses activités, apparaît donc dans une relation d'interdépendance avec la régulation territoriale de l'offre de soins.

Décrire la mesure de l'efficacité des sites et déterminer la place du contrôle de gestion dans la relation tripartite entre siège national, direction régionale DBTD et entités médico-techniques au sein de la région.

La mesure de la performance par le contrôle de gestion telle qu'elle est perçue par la direction DBTD ressort avec un manque de transparence. Les modalités de calcul des ratios d'efficacité sont placées sous l'autorité de directives nationales avec des données comparatives maintenues à un niveau macro-économique régional. Les régions sont comparées entre elles sur la base d'un ratio d'efficacité moyen ne faisant l'objet d'aucune source comptable. Un effet de lissage est identifié comme un frein à l'appréciation des données de sites particuliers, sources d'interrogations. Il faut garder en mémoire les sites transfusionnels à très faible niveau d'activité pour lesquels le maintien en activité est remis en question par la cour des comptes.

Au cours de l'entretien, un coût analytique national pour 100B réalisés (Lettre clé B)⁶ est mentionné à une certaine valeur et assimilé à une estimation chiffrée de l'efficacité à atteindre en termes de charges pour les laboratoires d'immuno-hématologie. Cette estimation semble ne pas avoir fait l'objet d'une réévaluation depuis au moins 10 ans et une méconnaissance totale des charges incluses (Charges directes, coûts complets, ...) est mise en évidence. Cette absence de réactualisation est importante à souligner au regard du développement à un niveau quasi-exhaustif des tâches analytiques dans les laboratoires d'immuno-hématologie, générant un alourdissement du processus.

Une ébauche de comparaison des activités IHR-DEL avait été initiée par le réseau national DBTD hors de toute collaboration avec le contrôle de gestion. Cette étude traitait uniquement le volet des activités humaines réalisées par les équipes de techniciens de laboratoire sur les sites transfusionnels. Ce travail, encore en cours, a pour finalité de corréler les ressources humaines allouées aux tâches réalisées par les opérationnels en occultant toutes les charges autres que celles de personnel. Une volonté d'analyser l'efficacité des services émane de la direction à travers cet entretien, « *comparer l'activité sans rajouter des tas de couches qu'elle ne maîtrise pas et qui s'imposent à elle* », mettant en parallèle l'obligation de résultat financière souhaitée avec des outils adaptés à la mesure, non disponibles. L'orientation choisie est éminemment polarisée sur le volet budgétaire des charges de personnel associé à un argumentaire cohérent « *avec le plan pluriannuel de renouvellement des automates, on ne choisit plus vraiment ses automates et les prix négociés sont identiques pour tous les sites* ». L'analyse de l'organisation du travail devient alors le centre d'intérêt du pilotage avec une question redondante « *pourquoi certains sites, à activité équivalente en termes de B et de produits délivrés, nécessitent plus d'ETP que d'autres ?* » Les charges autres que celle du personnel sont abordées comme étant dérisoires avec la conviction de ne pouvoir

⁶ Valeur du B : <https://www.ameli.fr/laboratoire-danalyses-medicales/exercice-liberal/facturation-remuneration/tarifs/tarifs>

récupérer que quelques petits points sur des charges ne représentant que 10% de la volumétrie de la dépense. Un début de collaboration entre contrôle de gestion et direction DBTD est mis en évidence au travers d'une analyse initiée auprès de sites qui « *sortaient du lot* » en matière d'efficience sur le coût analytique mais sans panorama complet de l'ensemble des organisations. Le besoin émis par l'autorité de pilotage se définit plus dans des outils d'objectivation des activités que de pilotage afin de « *repérer les particularités et entrer dans les organisations afin d'en comprendre les différences* ».

En conclusion, les outils du contrôle de gestion, que nous détaillerons un peu plus loin dans cette étude, sont perçus comme des outils purement opérationnels dans lesquels des éléments financiers viennent impacter l'efficience des activités sans levier d'action possible pour les managers.

L'organisation du travail dans les services est abordée avec une place primordiale dans l'évaluation de l'efficience des différents sites de la région. Afin de réaliser un panorama des organisations, nécessaire à la compréhension des écarts vis-à-vis des objectifs budgétaires constatés par le contrôle de gestion, une analyse des modes de fonctionnement s'est révélée indispensable.

1.2 L'analyse des organisations du travail dans les entités médico-techniques

Pour découvrir les différentes organisations mises en place dans les sites transfusionnels, une série d'entretiens semi-directifs ont été conduits dans les entités médico-techniques IHR-DEL, simultanément auprès des responsables et cadres, pour une compréhension des modes de fonctionnement.

La démarche de conduite de ces entretiens a nécessité l'approbation préalable de la direction DBTD elle-même et du comité de direction (CODIR). La région CPDL étant issue de la fusion des régions Pays de Loire et Centre-Val de Loire, la culture organisationnelle et managériale découle de gouvernances antérieures distinctes. Pour contourner cette différence de culture, l'analyse qualitative de l'organisation des différents sites a fait l'objet d'un échantillonnage basé sur le volume d'activité des sites. Sans aller dans le détail des volumes, quatre niveaux d'activité ont été identifiés et un site correspondant à chaque niveau a été retenu dans chacune des sous-parties de la région pour constituer l'échantillon à analyser (Nantes/Tours, Angers/Orléans, Saint-Nazaire/Bourges, La Roche sur Yon/Chartres). Un guide d'entretien a été proposé à la direction DBTD et soumis à l'approbation du Directeur des Ressources Humaines (DRH). Les remarques apportées par la direction et le DRH ont conduit à une version plus aboutie tout en respectant ma volonté de laisser transparaître la démarche d'évaluation de l'efficience et des outils destinés à sa mesure, auprès des cadres managers.

Le premier entretien avec le site d'Orléans a constitué le pré-test du guide. Au fil des échanges, des compléments sont venus spontanément s'ajouter à l'entretien pour aboutir à une version définitive (**Annexe 2**) soumise aux autres sites.

1.2.1 Historique

Comme évoqué précédemment dans l'analyse du contexte, l'EFS Centre- Pays de la Loire a été constitué au 01 Janvier 2018 par une opération de scission-regroupement entre l'EFS Centre-Val de Loire issue de la scission de la région Centre-Atlantique et l'EFS Pays de la Loire. Mis à part ce petit tour de France, cette précision revêt une grande importance sur la culture organisationnelle et managériale des sites transfusionnels. Les 2 entités nées de la création juridique de l'EFS en 2000 avaient développé leur propre harmonisation tant sur le plan technique qu'organisationnel. La direction DBTD est devenue la gouvernance régionale unique pour l'ensemble des laboratoires d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL conduisant à l'instauration de nouvelles règles de fonctionnement sur les aspects médico-techniques mais aussi sur les processus supports.

Les sites transfusionnels ont, pour la plupart, des équipes polyvalentes au sein desquelles les activités d'immuno-hématologie et de délivrance de PSL sont réalisées avec une complète transversalité. Deux sites, Nantes et Angers, conservent toutefois une segmentation des activités et de l'encadrement associé, le site de Nantes étant configuré avec une véritable dichotomie des 2 activités.

1.2.2 Etat des lieux

Les entretiens menés auprès des entités médico-techniques ont été orientés pour comprendre leur fonctionnement au travers de 5 paramètres :

- Gestion du processus et partage des tâches entre responsable et cadre
- Planification des personnels dans les activités et dimensionnement des effectifs
- L'absentéisme et le recours au recrutement
- Gestion des équipements
- Achats et consommables

Ces cinq paramètres ont été choisis stratégiquement par leur expression dans l'activité quotidienne sous formes de charges financières imputables d'une part et par la représentativité de la charge de travail telle qu'elle est réellement réalisée sur le terrain opérationnel d'autre part.

La communication entre les managers et le contrôle de gestion a également été abordée au cours des entretiens. Cette thématique sera traitée dans une partie consacrée au dialogue de gestion.

Le panel des analyses réalisées par les laboratoires d'immuno-hématologie de l'EFS ne sera pas détaillé car l'aspect scientifique des activités ne constitue pas l'intérêt de cette étude. L'unique point d'intérêt relatif à ces analyses est leur caractéristique quantifiable quel que soit leur mode de réalisation manuel ou automatisé au sein d'un processus qu'il convient de décomposer pour en déterminer la structure et l'évaluation.

Gestion du processus et partage des tâches entre responsable et cadre

Cette partie est attribuée à la compréhension du processus et de ses étapes afin d'identifier les activités humaines et automatisées sollicitées pour l'accomplissement des tâches. La répartition des tâches entre responsable et cadre médico-techniques a également été passée en revue.

La réalisation des tâches du processus est organisée sur l'ensemble des sites avec une grande similarité. L'automatisation des analyses est déployée à des niveaux plus ou moins étendus en fonction des sites, en relation avec un programme pluriannuel de renouvellement des automates. Chaque site réalise des analyses manuelles complexes consécutives d'une part à sa propre activité d'analyses simples non résolues ainsi que celles d'autres sites périphériques et d'autre part à des analyses sous-traitées par des laboratoires des centres hospitaliers et laboratoires privés environnants ne réalisant que les analyses simples d'immuno-hématologie.

Le processus de réalisation des analyses d'immuno-hématologie est décomposé en 3 phases distinctes : pré-analytique, analytique et post-analytique. Chacune de ces phases est aisément quantifiable avec un logiciel médico-technique traçant les opérations réalisées par les opérateurs. Les automates communiquent avec le logiciel via un système informatisé de laboratoire permettant d'identifier les résultats des analyses, transférés par les automates. Les analyses manuelles sont plus complexes à quantifier. En effet, une analyse complexe et réglementaire pour assurer la sécurité transfusionnelle d'un receveur de produits sanguins labiles, telle que l'identification d'anticorps irréguliers, peut nécessiter de multiples manipulations techniques par un technicien de laboratoire dûment habilité. Parmi ces manipulations, certaines sont nomenclaturées et facturables mais d'autres sont tout simplement invisibles sur le plan comptable en termes d'activités humaines. La rémunération produite par le grand nombre d'analyses simples, réalisées par techniques automatisées permet seulement de compenser le coût en ressources des analyses complexes, difficulté d'ailleurs évoquée dans l'introduction.

Le processus de délivrance des PSL est encore plus subtil à appréhender. Délivrer un ou plusieurs PSL nécessite de multiples opérations de contrôle vis-à-vis de critères réglementaires fixés par arrêté ministériel et selon des bonnes pratiques définies par l'ANSM. Les subtilités résident dans le fait que délivrer un seul produit n'est que très légèrement moins consommateur de ressources humaines qu'en délivrer deux ou trois et que de multiples opérations périphériques à l'acte de délivrance nécessitent une allocation importante de ressources humaines. Parmi ces opérations, on peut citer de manière non exhaustive la gestion logistique des produits sanguins (Transferts physiques et informatiques des produits, transformations physiques et informatiques de produits finis, gestion des stocks déportés dans les établissements de santé, recherche et sélection de produits sanguins destinés à des patients aux pathologies complexes, etc...).

En dehors du site de Nantes et partiellement pour Angers, les équipes de techniciens de laboratoire sont totalement polyvalentes pour les deux activités.

La description des deux processus réalisés dans les laboratoires d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL était indispensable pour envisager, un peu plus tard, la revue des méthodes de contrôle de gestion associées à l'évaluation des activités.

Le partage des tâches entre responsable d'activité et cadre médico-technique est abordé au cours des entretiens. En dehors des responsabilités de validation biologique et de conseil transfusionnel, incombant réglementairement à la fonction de médecin ou pharmacien biologiste, une grande variabilité est relevée dans les délégations de tâches du responsable vers les cadres. La formalisation documentaire de la fonction des cadres définit des tâches obligatoires et possibles selon l'organisation mise en place avec le responsable d'activité.

Cette variabilité est génératrice de difficultés managériales se manifestant par un problème de positionnement du cadre vis-à-vis des attentes du responsable d'activité mais aussi vis-à-vis de l'équipe de techniciens de laboratoire. Le leadership des cadres en tant que managers de proximité est très inégal entre les sites avec une imprégnation managériale plus marquée sur les sites de Pays de la Loire où le management est partagé sur la base d'un ajustement mutuel entre responsable d'activité et cadre médico-technique. La frontière de la responsabilité est plus prégnante entre cadres et responsables des sites de Centre-Val de Loire que l'on peut aisément associer, sur certains sites, à une difficulté de positionnement hiérarchique.

Enfin, la dichotomie liée la segmentation des activités d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL est ressentie comme une réelle difficulté managériale par l'encadrement du site de Nantes avec une fervente volonté d'évolution. Les effets positifs, sur le site d'Angers, de la migration vers la transversalité des activités constituent un point d'ancrage à exploiter pour une employabilité optimisée des personnels au sein de l'effectif technique.

La structure du management est indissociable du pilotage de la performance économique dont le manager de proximité doit être un acteur incontournable. Le chapitre suivant sera consacré à une présentation détaillée des outils actuels dédiés au contrôle de gestion des activités d'immuno-hématologie et délivrance des produits sanguins labiles.

1.3 Les outils du contrôle de gestion à l'EFS

L'entretien avec la direction DBTD a permis de comprendre quels étaient les besoins attendus pour le pilotage économique des activités médico-techniques constituant l'objet de notre étude. Pour rappel, l'objectivation des différences de coûts de délivrance des PSL et de réalisation des analyses IHR entre les différents sites était au cœur du besoin ainsi que la compréhension des différences de dimensionnement des effectifs entre des sites aux niveaux d'activité équivalents.

Au travers de leur historique, de leur évolution, de leur méthode de calcul et du dialogue de gestion associé, la place des méthodes de contrôle de gestion et leur pertinence seront déterminées dans le pilotage de la performance économique des activités.

La méthode choisie pour analyser ce volet de l'étude est une analyse qualitative d'un entretien semi-directif conduit le 05 Juin 2020 auprès du contrôleur de gestion de l'EFS Centre-Pays de la Loire sur la base d'un guide d'entretien (**Annexe 3**). Au cours de cet entretien, l'historique de construction des règles actuelles et l'interaction entre les instances nationales et régionales du contrôle de gestion ont pu être étayées. La revue des différents outils existants a permis de détailler de manière séquentielle le calcul des coûts et marges par activité, le suivi budgétaire des activités pour finir sur les ratios d'efficacité et le contrôle de gestion sociale.

1.3.1 Les règles actuelles et l'interaction avec le siège national

L'organigramme de l'EFS-CPDL offre une vision panoramique de l'organisation et de son interaction avec le siège national (**Annexe 4**). La construction budgétaire s'opère de manière bidirectionnelle entre le siège national et le contrôle de gestion régional. Au niveau régional, le contrôle de gestion réalise une saisie des données régionales de cessions de produits sanguins labiles et des analyses IHR en B facturées aux établissements clients, sur une plateforme nationale spécifique. D'une manière synthétique, ces données, une fois consolidées, alimenteront la lettre de cadrage fixant le budget de l'année suivante.

Le contrôleur de gestion précise que cette lettre de cadrage définit pour la région un objectif annuel de cessions de PSL fixant le résultat à atteindre aux processus de production intrinsèquement liés (Collecte et préparation des PSL). Il est dès lors possible d'en déduire que l'ensemble de la construction budgétaire régionale et *in extenso* nationale repose sur une asymétrie d'informations caractérisée par l'incapacité de prédire suffisamment tôt l'évolution de la consommation de PSL des établissements de santé.

D'un point de vue historique, les règles de contrôle de gestion à l'EFS n'ont que très peu évolué depuis vingt ans et le contrôleur de gestion affirme qu'aucune modification de la méthodologie générale n'est survenue sur cette période. La structure comptable est tellement complexe qu'aucun contrôleur de gestion n'a pour l'instant entrepris de la modifier et seules quelques modifications mineures sont venues étoffer les tableaux de bord dont l'expression sur l'exercice budgétaire 2019 sera présentée ci-après.

1.3.2 Coûts et marge par activité : comptabilité analytique et clés de répartition

Les coûts et marge par activité (Figure 2) regroupent toutes les données de la comptabilité analytique de l'EFS et sont calculés selon une méthode d'évaluation du coût semi-direct. Diffusés globalement au niveau national, chaque contrôleur de gestion décline le calcul dans une version régionale selon des règles érigées par le siège. La consolidation régionale des données est extrêmement lourde. Le contrôleur de gestion estime que 6 semaines à temps plein lui sont nécessaires pour finaliser le coût en B des analyses IHR et le coût de cession par produit.

Le graphique ci-dessous, issu d'un tableau de bord national, présente le coût unitaire semi-direct pour la délivrance d'un PSL et la réalisation des analyses IHR, exprimé pour toutes les régions de l'EFS. Pour des raisons de sensibilité des données, seule la région CPDL y est identifiée par son quadrigramme et l'échelle des valeurs a été supprimée. Ce coût est positionné vis-à-vis d'un seuil correspondant au coût moyen national et le constat d'oscillation des régions autour de ce coût moyen est possible mettant en évidence plusieurs régions parvenant à un résultat significativement inférieur.

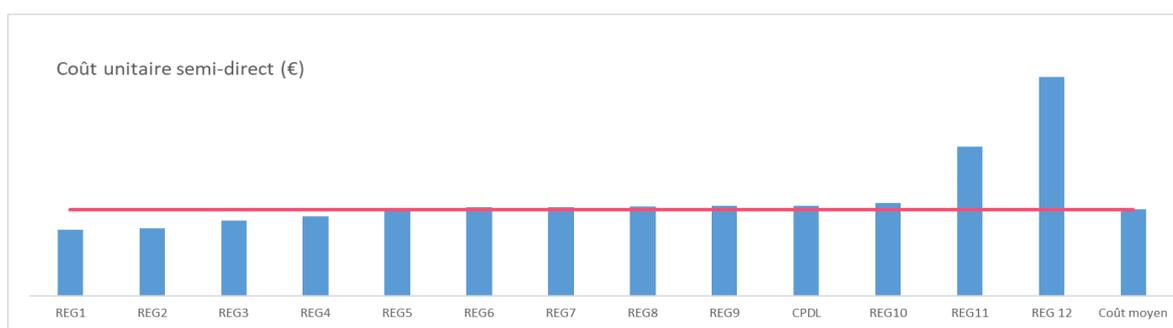


Figure 2 - Coûts analytiques Délivrance des PSL - IHR - Année 2019

Définition du calcul des coûts et des charges

Le coût unitaire semi-direct évoqué précédemment est calculé et fourni pour chaque région par comptabilisation des différentes charges des laboratoires d'immuno-hématologie et délivrance de PSL, réparties en 4 catégories : consommables, services extérieurs, personnels et autres. Le coût pour chacune des catégories est cumulé pour constituer le coût total (Figure 3).

Cohérence de l'évolution	Région XX				
	2018	2019	Evolut. 2018 / 2019		
Coût par produit distrib.	61,5	62,1	0,6	1,0%	
Consommables	7,6	7,8	0,2	2,1%	
Services extérieurs	4,6	5,4	0,8	16,5%	
Personnels	47,0	47,4	0,4	1,0%	
Autres	2,3	1,5	-0,8	-33,1%	
Nb de produits distrib.	246 627	238 726	-7 901	-3,2%	

Figure 3 – Ventilation des charges Délivrance des PSL - Année 2019 – Région CPDL

Chaque région ne dispose que de la ventilation de ses propres charges. Leur comparaison interrégionale reste au niveau national. Les catégories consommables et personnels constituent l'essentiel des charges directes des activités. Le contrôleur de gestion explique par ailleurs que les charges de structure (loyer, énergies, maintenance des équipements, etc..) sont incluses dans les services extérieurs.

La catégorie « Autres » est constituée des charges n'appartenant pas aux autres catégories. Sans rentrer dans le détail des charges de la région CPDL, le personnel représente 76% des charges contre 12% pour les consommables, 9% pour les services extérieurs et 2,5% pour la catégorie « Autres ». Une augmentation significative de 16,5% des charges extérieures entre 2018-2019 est

constatée dont la majeure partie est liée à un changement du taux de TVA représentant à 12 à 13% d'écart sans action de compensation possible.

Le coût semi-direct utilisé est important à définir ici. En plus des charges directes, ce coût incorpore les charges fixes ou variables définies comme étant indirectes vis-à-vis des produits générés mais rattachées directement aux centres de coûts des activités analysées. Il est primordial de préciser qu'un responsable d'une unité médico-technique ne dispose d'aucun levier d'action sur ses charges de structures incluses dans son coût.

Le contrôleur de gestion rapporte également que les coûts calculés étaient semi-complets jusqu'au 01 Janvier 2019, date à partir de laquelle les résultats comptables exceptionnels ont été intégrés dans le calcul selon un nouveau plan comptable déployé en 2020.

La déclinaison en région du coût de chaque produit délivré et de la réalisation des analyses IHR est effectuée par le contrôleur de gestion pour chaque site transfusionnel de sa région. Ces coûts sont présentés en Figure 4 dans laquelle les différents sites ont été numérotés. Tout au long de cette étude, les sites conserveront le même numéro pour conserver leur comparabilité. De la même manière, les échelles ont été supprimées pour des raisons de sensibilité des données.

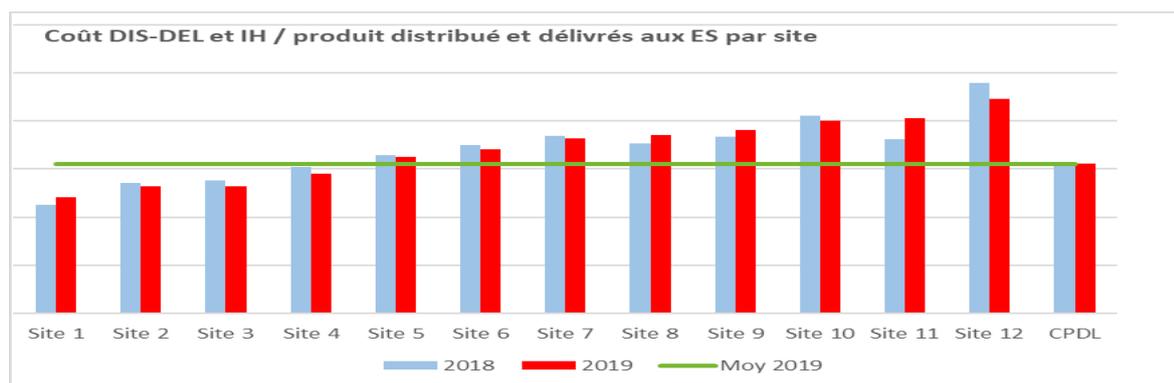


Figure 4 - Coûts analytiques Délivrance des PSL et IHR - Année 2019

On note une disparité très importante des coûts de délivrance des PSL / réalisation des analyses IHR entre les sites au sein de la région CPDL.

Choix des clés de répartition

La ventilation des différentes charges entre les sites se fait selon la règle d'affectation de la prestation. Si la prestation n'impacte qu'un seul service, la charge est affectée en totalité à son centre de coût. Si la charge est commune à plusieurs ou à l'ensemble des services d'un site transfusionnel, la charge est affectée à chaque service au prorata de sa surface d'occupation des locaux en m².

En ce qui concerne les charges de personnels, au cours de l'entretien avec le contrôleur de gestion, une règle de répartition étonnante des personnels affectés à la coordination des activités régionales est mise en lumière. Cette coordination, majoritairement médicale, est répartie à parts égales entre les sites transfusionnels dont la volumétrie d'activité et d'ETP varie selon un coefficient multiplicateur allant de 1 à 7. Il en résulte une pénalisation évidente des sites à faible volume

d'activité, lesquels se retrouvent avec une affectation de charges de personnel liées à cette coordination, identique à celle des sites à forte activité. L'origine nationale ou régionale de cette clé de répartition n'a pas été retrouvée.

Constats réalisés

La dissociation des charges des activités de délivrance des PSL réalisée pour chaque site transfusionnel permet de disposer de leur répartition (Figure 5) dans les différentes catégories précédemment évoquées (Consommables, services extérieurs, personnels, autres).

	Coûts 2018-2019 par site																							
	Site 1		Site 2		Site 3		Site 4		Site 5		Site 6		Site 7		Site 8		Site 9		Site 10		Site 11		Site 12	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Coût (Hors IH) par produit délivré	23,2	24,9	25,5	26,7	26,4	25,5	26,2	27,3	29,4	31,2	29,0	29,6	36,0	35,4	35,5	36,5	35,3	38,7	40,3	39,9	31,5	36,8	42,1	40,6
Consommables	0,8	0,7	0,5	0,5	0,6	0,6	1,1	1,1	0,6	0,6	0,4	0,4	0,8	0,7	0,6	0,7	0,8	0,7	0,8	0,6	0,7	0,9	0,6	0,5
Services extérieurs	0,7	3,6	1,6	1,5	1,2	1,4	1,0	0,9	1,7	2,1	5,1	6,6	2,6	3,7	1,3	1,4	6,7	7,5	4,1	5,0	1,8	1,7	1,5	1,5
Personnels	21,2	23,1	23,0	24,3	24,0	22,9	23,5	24,8	25,9	27,4	26,9	26,0	31,6	30,0	32,1	33,0	27,0	29,7	34,5	33,5	28,2	33,6	39,2	37,8
Autres	0,4	-2,5	0,4	0,4	0,6	0,6	0,7	0,5	1,2	1,1	-3,4	-3,4	1,0	0,9	1,3	1,3	0,8	0,8	0,9	0,8	0,7	0,7	0,8	0,7
Nombre de produits délivrés	64942	60141	25758	25959	19624	18901	28051	27588	11914	11856	9804	10251	32627	30825	8227	7707	17594	17704	10662	10833	9510	9984	7467	7424

Figure 5 - Ventilation des charges par site pour le coût de délivrance par PSL - Année 2019

Les données chiffrées concernant le coût relatif à la réalisation des analyses par les laboratoires IHR ne figurent pas dans cette étude pour le motif de sensibilité déjà évoqué mais la vision détaillée de la ventilation des charges par site pour les deux activités permet de mettre en perspective plusieurs points :

- Le coût des consommables d'un site à l'autre montre une faible variabilité d'un site à l'autre quelle que soit l'activité passée en revue.
- Les charges de services extérieurs des différents sites présentent des écarts significatifs. Bien qu'elles représentent moins de 10% de la totalité de ces charges, elles mettent en exergue l'impact des charges de structure sur la marge dégagée par les activités. Il est important de préciser que l'EFS dispose d'un progiciel de gestion du matériel assisté par ordinateur. Chaque équipement est inventorié dans ce progiciel et chaque dépense de type service extérieur, qu'elle soit de type contractuelle ou ponctuelle, fait l'objet d'une demande d'achat associée à l'équipement et au centre de coût de l'entité médico-technique à laquelle il appartient.
- L'expression en k€ d'une marge d'activité des laboratoires d'immuno-hématologie avec un très large panel de représentation des sites allant du très bénéficiaire au très déficitaire.
- Les coûts en charge de personnel pour les 2 activités, l'un par produit délivré et l'autre pour 100B réalisés montrent des écarts très importants entre les sites.

Les données de comptabilité analytique bien qu'essentielles pour contrôler la marge ou l'absence de marge financière dans la réalisation des activités, nécessitent inéluctablement des données complémentaires d'exploitation. La revue des autres dispositifs de contrôle de gestion permettra

de vérifier si ces outils apportent des précisions aux observations précédemment mises en évidence.

1.3.3 Le suivi budgétaire des activités

Comme cela a été évoqué en amont, une lettre de cadrage budgétaire fixe à chaque région un objectif annuel de cessions de PSL. Cet objectif est également associé à un volume de B d'analyses d'immuno-hématologie à réaliser. Ces deux volets sont systématiquement analysés ensemble d'un point de vue budgétaire du fait de leur réalisation opérationnelle par du personnel commun sur les sites transfusionnels. La figure 6 illustre ce suivi avec des données consolidées au 30 Juin 2020.

	Réel 2019	Réel 2020	Budget 2020	Réel 2020 - Budget 2020		Réel 2020 - Réel 2019		Réel 2019	Réel 2020	Budget 2020	Réel 2020 - Budget 2020		Réel 2020 - Réel 2019	
				Q	%	Q	%				Q	%		
Site 1														
CGR	22 251	20 390	22 532	-2 142	-9,5%	-1 861	-8,4%							
MCP	2 792	2 981	2 872	109	3,8%	189	6,8%							
CPA	1 595	1 709	1 557	152	9,8%	114	7,1%							
Plaquettes	4 387	4 690	4 428	262	5,9%	303	6,9%							
PVA	415	397	433	-36	-8,3%	-18	-4,3%							
PFC SE	3 492	2 636	3 517	-881	-25,1%	-856	-24,5%							
Plasma thérapeutique	3 907	3 033	3 950	-917	-23,2%	-874	-22,4%							
IHR en KB	2 972	2 766	3 051	-285	-9,3%	-206	-6,9%							
Nb Pdt distrib.+ B équiv en CGR annualisé	103 843	95 536	105 660	-10 124	-10%	-8 307	-8%							
Site 3														
	8 402	8 096	8 508	-412	-4,8%	-306	-3,6%							
	531	541	544	-3	-0,5%	10	1,9%							
	42	54	41	13	31,6%	12	28,6%							
	573	595	585	10	1,7%	22	3,8%							
	21	33	21	12	57,2%	12	57,1%							
	381	277	391	-114	-29,1%	-104	-27,3%							
	402	310	412	-102	-24,7%	-92	-22,9%							
	1 032	962	1 058	-96	-9,1%	-69	-6,7%							
	32 830	31 078	33 444	-2 366	-7%	-1 751	-5%							

Figure 6 - Synthèse des cessions de PSL et analyses IHR en KB – Juin 2020

Ce tableau de suivi permet la comparaison des cessions de produits sanguins aux établissements de santé et des analyses d'immuno-hématologie facturées aux établissements clients. L'activité réelle cumulée mensuellement de l'année en cours est comparée au réalisé de la période identique de l'année précédente et au prévisionnel budgétaire fixé par la lettre de cadrage. Les cessions de PSL étant constituées de plusieurs produits (concentrés de globules rouges-CGR, mélanges de concentrés plaquettaires-MCP, concentrés plaquettaires d'aphérèse-CPA, plasmas viro-atténués-PVA et plasmas frais congelés sécurisés-PFC SE), l'échange avec le contrôleur de gestion a permis de mettre en évidence des coefficients de conversion permettant d'obtenir une unité d'œuvre unique équivalent à un CGR (Figure 7).

	CGR	MCP	CPA	PVA	PFC-SE	B IHR
Indice de conversion	1	1	1	1,4	1,4	1/150

Figure 7 - Tableau d'indices de conversion en équivalent-CGR

Cet indice de conversion est une évolution récente des règles nationales de contrôle de gestion (Inférieure à 5 ans). Après vérification du journal officiel fixant les tarifs des PSL⁷, aucun lien n'existe entre l'indice de conversion des plasmas thérapeutiques (PVA et PFC SE) et la valeur économique de cession des produits. Il apparaît dès lors une volonté de prise en compte de l'activité humaine nécessaire pour la réalisation des opérations techniques de cession des produits, les plasmas

⁷ Arrêté du 26 mars 2019 modifiant l'arrêté du 9 mars 2010 relatif au tarif de cession des produits sanguins labiles et arrêtés précédents.

thérapeutiques nécessitant une phase de transformation (décongélation) et d'étiquetage avant délivrance à un établissement de santé. Cette volonté vertueuse trouve rapidement ses limites quand on aborde l'indice de conversion des cessions de concentrés plaquettaires (MCP et CPA), lesquels nécessitent une phase de sélection vis-à-vis de la clinique du patient plus longue que celle des CGR par exemple.

Les modalités de calcul de l'indice de conversion du B des analyses IHR en CGR n'ont pas pu être définies. Cet indice est une règle nationale fixée il y a près de vingt ans et ne semble avoir fait l'objet d'une réactualisation.

Pour chaque site, figure en dernière ligne du tableau d'analyse (Figure 6 page précédente), une projection budgétaire annualisée de chaque item, après minoration ou majoration par son indice de conversion.

Le tableau a été extrait d'une présentation du contrôleur illustrant les variations d'activités par site et par type de produit, toujours dans un contexte de comparaison à l'objectif budgétaire. Toutefois aucune donnée utile au pilotage stratégique des activités n'est constatée notamment en matière d'analyse des baisses et hausses d'activité. Au cours de l'entretien, l'articulation entre le contrôle de gestion régional et le suivi national des axes du contrat national d'objectifs et de performance est évoqué. Il apparaît également un décalage très important entre la date de transmission des données régionales au siège par le contrôleur de gestion et la réalisation du reporting national sur les objectifs du COP, générant une perte de sens de l'interprétation des données a posteriori.

Cette analyse a montré que ce deuxième volet des outils de contrôle de gestion de l'EFS est un suivi des activités facturées aux établissements clients au regard d'un objectif budgétaire. Ce suivi d'activité peut être corrélé aux ressources humaines associées à la réalisation d'activité. La grande disparité du coût en charges de personnel entre les sites avait pu être constatée dans le point précédent sur le plan de la comptabilité analytique. L'analyse du dernier outil de contrôle de gestion dans la suite de cette étude permettra d'observer le rapport entre l'activité et l'allocation des ressources humaines dénommé ratio d'efficience.

1.3.4 Ratios d'efficience et contrôle de gestion sociale

L'EFS est doté d'un logiciel de contrôle de gestion sociale exploité avec une très grande précision et une exigence d'implication des managers pour maintenir un haut niveau d'exactitude. En effet, chaque année, les responsables régionaux des différents processus doivent veiller à ce que chaque responsable local de processus d'un site transfusionnel donné, vérifie et mette à jour la ventilation de ses collaborateurs dans les centres de coût avec une correspondance la plus proche de l'activité réalisée sur le terrain.

Le plafond d'emplois de l'EFS-Centre Pays de la Loire est fixé par la lettre de cadrage budgétaire signée du président de l'EFS. Pour l'année 2020, ce plafond s'élève à près de 850 équivalents temps

plein (ETP) dont 23% sont pourvus par les laboratoires d'immuno-hématologie et délivrance des PSL, objets de notre étude (197 ETP environ). Cette volumétrie est suffisante pour expliquer la focalisation de la cour des comptes sur ces activités au regard du taux de marge régulièrement déficitaire des sites transfusionnels.

La figure 8 illustre le tableau de détermination du ratio d'efficacité pour les activités étudiées.

	2019	2020	Budget CPDL 2020	Ecart / Budget		Ecart / 2019	
				Q	%	Q	%
CPDL							
CGR	64 860	59 982	65 679	- 5 697	-9%	- 4 878	-8%
MCP	5 811	5 794	5 880	- 86	-1%	17	0%
CPA	2 769	2 577	2 642	- 65	-2%	192	-7%
Plaquettes	8 580	8 371	8 522	- 151	-2%	209	-2%
PVA	570	621	707	- 86	-12%	51	9%
PFC SE	7 207	4 865	6 970	- 2 105	-30%	- 2 342	-32%
Plasma thérapeutique	7 777	5 486	7 677	- 2 191	-29%	- 2 291	-29%
IHR en KB	9 638	9 261	9 981	- 720	-7%	377	-4%
Nb Pdt distrib.+ B équiv en CGR annualisé	445 740	413 321	454 464	-41 143	-9%	-32 419	-7%
ETP IH-DIS-Hémov	197,7	195,7	196,5	- 0,7	0%	1,9	-1%
Ratio d'efficacité IH/DIS	2 255	2 112	2 313	- 202	-9%	143	-6%

Figure 8- Ratio d'efficacité IHR-DEL - Région CPDL – Avril 2020

Méthodologie de calcul du ratio d'efficacité

Ce tableau reprend à l'identique les données d'activité et de suivi budgétaire présentées dans le chapitre précédent en y ajoutant la volumétrie des ETP attribuée aux activités. Les données 2019 correspondent aux données réelles consolidées tandis que les données 2020 sont une projection annualisée du réalisé de l'année en cours.

(Exemple : au 30/04/2020, la projection 2020 des CGR facturés sera : Nombre de CGR facturés au 30/04/2020 divisé par 4 (mois écoulés) et multiplié par 12 (Nombre de mois de l'année). Cette opération est réalisée pour chaque type de produit et pour les analyses des laboratoires IHR (IHR dans le tableau).

Chaque ligne est ensuite convertie selon un indice déjà précisé précédemment (Figure 7) et leur cumul permet la détermination de la projection globale annuelle pour la région. Cette somme est alors divisée par la projection annuelle de la consommation d'ETP (même méthode de calcul) et le quotient correspond au ratio d'efficacité de la région.

Ce tableau est décliné par le contrôleur de gestion pour chacun des sites de la région avec un calcul d'écart vis-à-vis du budget 2020, du réalisé de l'année précédente et de la projection budgétaire à la fin de l'année en cours (non précisé). La même donnée est réalisée au niveau national (Figure 9 page suivante) et permet une mise en perspective interrégionale mais la comparaison entre les sites transfusionnels n'est réalisée qu'au niveau de la région elle-même.

Au cours des échanges avec le contrôleur de gestion et la direction DBTD, il ressort qu'aucun ratio d'efficacité cible n'ait été calculé sur la base de données comptables. La moyenne des ratios des différentes régions comme valeur de comparaison semble avoir fait l'objet d'un consensus au sein de la direction nationale DBTD. Dans les faits, sur l'échantillon des régions présenté en figure 9, on

ne peut que constater des écarts significatifs entre les ratios des différentes régions. La direction régionale DBTD déplore cette comparaison macroscopique de l'efficacité bloquée au niveau régional et souhaiterait disposer d'une base de comparaison des sites transfusionnels au niveau national.

	Réal à fin Avril 2020			Réal à fin Avril 2019			
	Activité	ETP	Productivité	Activité	ETP	Productivité	Réal Avril 2020 / Avril 2019
Région 9	162 104	205	2 371	174 108	207	2 529	-6,3%
Région 5	141 863	208	2 043	148 567	213	2 097	-2,6%
Région 6	74 880	114	1 978	85 791	115	2 246	-11,9%
Région 7	77 919	110	2 132	81 024	112	2 170	-1,7%
Région 4	201 670	265	2 279	210 945	271	2 332	-2,3%
Région 11	324 360	468	2 081	357 342	469	2 284	-8,9%
Région 1	141 446	174	2 435	155 687	172	2 713	-10,2%
Région 3	149 220	188	2 378	157 755	185	2 557	-7,0%
Centre-Pays de la Loire	137 771	196	2 112	148 582	193	2 308	-8,5%

Figure 9 - Ratios d'efficacité nationaux - Laboratoire IHR-Délivrance des PSL - Avril 2020

Cette remarque s'intègre d'ailleurs dans les observations, en rapport avec la perception de l'efficacité et relevées au cours des entretiens menés tant auprès de la direction DBTD, du contrôleur de gestion que des cadres managers sur les sites transfusionnels.

1.4 Les différents niveaux de mesure et de perception de l'efficacité

Au cours des entretiens, un constat a été réalisé : l'efficacité est un concept qui se définit avec une grande variabilité en fonction des acteurs.

Au niveau de la gouvernance nationale

Les régions sont comparées entre elles sur la base de règles de contrôle de gestion fixées nationalement par le siège. Toutefois, les découpages et la ventilation des ETP dans les régions ne sont pas contrôlés. Nous pouvons donc imaginer que cette ventilation soit différente d'une région à l'autre générant un biais dans la comparabilité. Par ailleurs, certains centres de coût n'ayant pas de produits sur le plan comptable ont été rattachés à d'autres processus. Les vigilances en sont un exemple concret (Hémovigilance, Matérovigilance, Pharmacovigilance et Réactovigilance). Rattachées aux effectifs des laboratoires d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL, les vigilances sont intégrées au département risques-qualité et œuvrent pour l'ensemble des processus médico-techniques mais leurs charges de personnel sont imputées en totalité sur les processus IHR-DEL du département DBTD.

Au niveau de la direction DBTD

La direction DBTD exprime le besoin de disposer d'un véritable outil de pilotage. Un début de travail collaboratif avec les contrôleurs de gestion de la région est évoqué. L'idée de départ de ce travail apparaît cohérente : vérifier la reproductibilité du modèle organisationnel des sites pour lesquels

le niveau d'efficacité apparaît significativement plus élevé qu'ailleurs tant vis-à-vis du taux de marge en comptabilité analytique que sur le ratio d'efficacité défini précédemment, pour le déployer sur les autres sites. D'un point de vue macroscopique, le « classement » des sites transfusionnels (Figure 10), par ordre décroissant de leur coût analytique diffère pour certains sites quand l'unité de mesure est le ratio d'efficacité (Donnée 2019).

Classement	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Coût analytique (€/produit délivré)	Site 1 48,4	Site 2 53	Site 3 53	Site 4 58,1	Site 5 65	Site 6 68,1	Site 7 72,6	Site 8 74,3	Site 9 76,3	Site 10 80,2	Site 11 81,1	Site 12 89,2
Ratio d'efficacité (Produits / ETP)	Site 1 2709	Site 2 2542	Site 4 2457	Site 3 2403	Site 11 2247	Site 6 2230	Site 5 2134	Site 8 2042	Site 7 1982	Site 8 1774	Site 10 1774	Site 12 1550

Figure 10 - Classement comparatif de l'efficacité des sites - Année 2019

Le site N°11 plus particulièrement possède un coût cumulé de délivrance des PSL et de réalisation des analyses IHR au-dessus de la moyenne régionale le plaçant 11^{ème} de la région tandis que son ratio d'efficacité est dans le « top 5 » du classement.

Seuls 4 sites sur 12 se retrouvent classés de manière identique selon l'évaluation de l'efficacité en coûts analytiques ou en ratio des produits sur les ETP.

Au regard de ces écarts, les méthodes de contrôle de gestion disponibles apparaissent limitées pour statuer sur la reproductibilité d'un modèle reconnu efficace vers les sites considérés comme l'étant moins.

Au niveau du contrôleur de gestion

Selon le contrôleur de gestion, il n'est pas utile de s'interroger sur l'organisation des sites possédant les coûts analytiques les plus faibles ou les ratios d'efficacité les plus élevés. La focalisation stratégique de l'effort d'efficacité à apporter se concentre sur les sites à plus faible activité. L'exploitation de l'absentéisme dans les unités est alors abordée dans l'entretien. L'absence des données d'absentéisme et du taux de remplacement constitue une carence pour l'appréciation du ratio d'efficacité des sites par le contrôle de gestion. Ces informations exploitées antérieurement au regroupement de la région Centre Pays de la Loire (01 Janvier 2018), ne sont plus suivies par le service des ressources humaines.

Au niveau des managers opérationnels

Au cours des entretiens conduits auprès des responsables et des cadres, les organisations des sites à coût analytique élevé ou ratio d'efficacité plus faible ont montré, pour la plupart, une forte contrainte dans les effectifs malgré une réorganisation des activités. Deux des sites dans le « top 4 » ont par ailleurs évoqué une faible marge de manœuvre, en lien avec leur réorganisation en cours ou à venir.

Le ratio activité/ETP est la méthode de référence à l'EFS de la mesure de l'efficacité depuis plus de 20 ans et pourtant aucune maquette de dimensionnement des effectifs n'a été élaborée au niveau national ou régional.

Les missions annexes au cœur de métier n'ont pour l'instant pas été abordées dans cette étude. En effet, chaque entité médico-technique a en charge plusieurs missions annexes assimilables à des fonctions supports. On y retrouve les fonctions de gestion du parc des équipements, des matériels informatiques, de l'assurance qualité ainsi que des fonctions de contrôle métrologique de certains équipements. Ce point doit nécessairement être abordé ici car ces fonctions, éloignées du métier mais pourtant indispensables à l'activité, ne font l'objet d'aucune quantification. Ces tâches déportées des services supports sont effectuées par des référents nommés dans les différents services médico-techniques. Le poids sur l'efficience, représenté par ces activités, a significativement augmenté ces dernières années pour deux raisons principales :

- Les exigences techniques réglementaires tant vis-à-vis des bonnes pratiques de transfusion sanguine que des normes d'accréditation des laboratoires de biologie médicale
- La volonté de l'EFS de diminuer le coût des services supports induisant inévitablement un report de tâches vers le niveau opérationnel.

L'efficience des laboratoires d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL s'avère donc mesurée avec une prise en compte partielle de sa charge de travail, souvent soulignée par les managers des unités quand leur résultat d'efficience est évoqué.

Les entretiens font apparaître des échanges réguliers de la direction DBTD à la fois avec les managers de proximité et les contrôleurs de gestion. La déclinaison de ce dialogue sera abordée dans le prochain chapitre pour comprendre comment s'organise cette communication tripartite.

1.5 L'organisation du dialogue de gestion

Dans ce chapitre, l'organisation du dialogue de gestion tourné vers les activités d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL sera analysée selon trois composantes : la connaissance des outils du contrôle de gestion par les acteurs du pilotage, la communication des supports et la relation entre les interfaces.

Connaissance des outils du contrôle de gestion

Les entretiens menés auprès des sites constitutifs de l'échantillon interrogé ont révélé que certains des responsables et cadres n'étaient pas destinataires des indicateurs du contrôle de gestion. L'absence de cette liste de diffusion concerne 50% des sites constitutifs de l'échantillon. La direction DBTD ayant en charge l'exactitude des données du contrôle de gestion sociale, l'ensemble des managers des sites transfusionnels a parfaitement connaissance des supports à disposition et possède la maîtrise de l'allocation de leurs ressources humaines dans les différents centres de coût. Le suivi d'activité budgétaire et les ratios d'efficience sont diffusés aux seuls responsables et les cadres sont informés par leurs responsables respectifs. Pour un motif de compréhension et de lisibilité, les données de comptabilité analytique (Coûts et marges) sont maintenues au niveau de confidentialité de la direction DBTD. Au cours des entretiens, il est constaté un faible

développement des connaissances des managers de proximité en comptabilité analytique. Cette notion est à mettre en corrélation avec les strates de diffusion de l'information comptable. Par ailleurs, les managers des unités sont fortement impliqués dans le suivi des indicateurs non financiers sur les axes qualité, organisation et gestion des ressources humaines.

Communication des supports

Une expérience de présentation des données 2019 de comptabilité analytique est évoquée lors de l'entretien avec la direction DBTD. L'absence de préparation des managers au classement de leur site selon une échelle croissante de coût est remémorée comme un épisode très mal vécu. La définition du contenu des charges n'était pas maîtrisée et les écarts entre les sites n'avaient pas fait l'objet d'une exploration préalable. La volonté ferme de la direction DBTD de clarifier l'affectation des différentes charges est relevée afin d'en faire une présentation objective aux différentes entités médico-techniques. Certains managers de proximité, fortement impliqués, réalisent une analyse fine des indicateurs du contrôle de gestion et expriment la volonté de connaître et comprendre les charges qui sont imputées à leurs activités afin d'en dégager d'éventuels leviers d'action.

Relation entre les interfaces.

Le dialogue de gestion apparaît très cloisonné entre les acteurs. Deux managers interrogés précisent avoir déjà sollicité le contrôleur de gestion pour faire rectifier des données erronées concernant leurs activités respectives. En dehors de cet échantillon très anecdotique, les autres managers ont une vision très floue de la place que peut tenir le contrôleur de gestion dans la relation avec les managers des unités. Il en découle une interprétation des données en totale autonomie par les managers de proximité qui assurent eux-mêmes leur comparaison et leur positionnement sur une échelle d'efficacité très approximative. La fonction principale du contrôleur de gestion dans le pilotage se définit comme du reporting auprès du comité de direction régional (CODIR) où siège la direction DBTD, laquelle en fait la présentation auprès de l'ensemble des managers de proximité.

L'interaction entre les niveaux national et régional du contrôle de gestion n'est pas connue de la direction DBTD et aucun reporting n'est exigé du siège national concernant les données colligées. Du manager de proximité du site transfusionnel au siège national, les contraintes soulevées par les uns et les autres démontrent que la mesure de l'efficacité n'est pas consensuelle. Les différentes perceptions présentées montrent une insuffisance des outils mis à disposition par le contrôle de gestion pour permettre les décisions stratégiques en matière de performance économique mais aussi la nécessité des échanges entre les différentes instances du pilotage au travers du dialogue de gestion à l'EFS.

La seconde partie de cette étude sera consacrée à la revue de la littérature autour du contrôle de gestion et du pilotage de la performance économique. L'organisation du travail, indissociable de l'évaluation de l'efficacité, fera partie intégrante de ce volet théorique.

2 Pilotage et contrôle de la performance dans l'organisation: revue de la littérature

La littérature se rapportant à la performance économique est abondante et trouve ses origines dès la fin du 19^{ème} siècle avec le taylorisme dont les théories sur l'organisation scientifique du travail sont venues révolutionner la productivité industrielle. Cette partie s'inscrit dans une démonstration que le contrôle de gestion est un domaine à part entière étroitement lié au pilotage de la performance et l'analyse de l'organisation du travail. L'abondance de la littérature sur ces sujets a conduit à opérer des choix en cohérence avec le périmètre de l'étude d'une part et le caractère singulier de l'EFS d'autre part. Afin d'envisager de manière constructive l'importance des méthodes de contrôle de gestion dans l'appui au pilotage de la performance, il convient de situer le contrôle de gestion et ses acteurs au sein de l'organisation. Au cours de cette revue théorique partielle, la structure même de l'EFS sera tout d'abord analysée pour y définir la place du contrôle de gestion et du pilotage. Dans un second temps, l'intégration du contrôle de gestion dans la stratégie des organisations sera exposée au travers de l'historique de son développement pour le positionner au cœur du pilotage de la performance économique. Ensuite la construction de nouvelles relations entre contrôleur de gestion et managers opérationnels sera abordée en prônant un dialogue de gestion innovant. Enfin, une présentation des innovations et des types d'outils possibles permettra de situer l'EFS dans ses pratiques actuelles et d'envisager les projections à venir.

2.1 La structure de l'organisation

Lors de sa création par l'Etat en tant qu'agence, l'EFS a absorbé d'anciennes associations ou structures, très décentralisées, pour devenir une nouvelle forme de bureaucratie (Benamouzig et Besancon 2007), sous l'effet d'une volonté d'un pilotage plus performant en lien avec les théories du new public management. Indépendante mais sous tutelle de l'Etat, cette bureaucratie suit une tendance évolutive vers « une nouvelle forme d'expertise technocratique » (Benamouzig et Besancon 2005). D'un point de vue de la théorie structurelle des organisations (Mintzberg 1978), les différentes régions de l'EFS se définissent comme des bureaucraties professionnelles, quasi-autonomes, caractérisées par la prégnance du centre opérationnel avec un dispositif de standardisation axé sur la qualification des acteurs opérationnels (Figure 11 page suivante).

Au sein de cette autonomie, les fonctions opérationnelles sont toutefois soumises à un réseau de coordination créant une interdépendance entre les différentes régions conduisant à considérer l'EFS comme une structure divisionnalisée, autre forme de configuration structurelle selon Mintzberg.

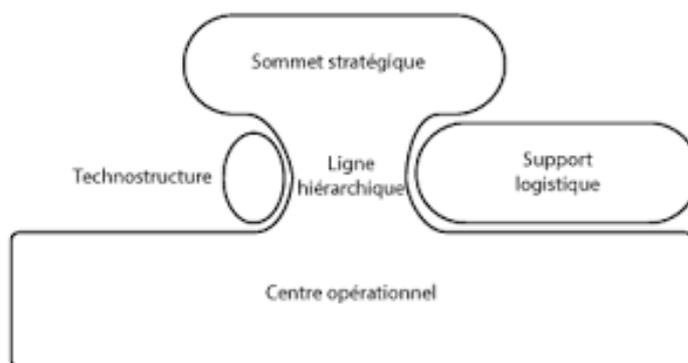


Figure 11 - Configuration structurelle d'Henry Mintzberg - Bureaucratie professionnelle

Le dispositif de standardisation est alors orienté sur des résultats définis à l'avance avec des objectifs de performance à atteindre par les entités opérationnelles. Les échanges entre le siège et les régions sont bidirectionnels avec une phase descendante en cascade du sommet stratégique vers la ligne hiérarchique puis vers le centre opérationnel qu'on peut associer au cadrage budgétaire et une phase ascendante correspondant au reporting des résultats, opéré par la fonction de contrôle de gestion. Dans cette organisation, les divisions conservent la gouvernance des missions confiées par le siège en permettant la coexistence d'un sommet stratégique au niveau de chaque région mais coordonné par un sommet stratégique national. Ces missions sont rendues possibles par une enveloppe de ressources financières globalisées au niveau national et ventilée selon un arbitrage national. Le dispositif de contrôle de la performance économique étant fixé par le siège, l'inertie du changement du système d'évaluation de cette performance devient alors évidente.

Le schéma précédent représentant la structure d'une bureaucratie professionnelle (Figure 11) illustre également la place que tiennent les services support au sein de l'organisation. Bien que cette représentation soit purement théorique, elle trouve son reflet dans l'organisation actuelle de l'EFS. La volonté de regroupement géographique des régions, inscrite dans les contrats d'objectifs et de performance passés et à venir, s'inscrit notamment dans une démarche de mutualisation des supports mais aussi de certains processus médico-techniques. Pour illustrer le propos, l'EFS disposait en France métropolitaine de 14 laboratoires de qualification biologique des dons regroupés dès 2013 en seulement 4 plateaux, ceci dans une volonté d'harmonisation et de standardisation des processus opérationnels. Ces regroupements trouvent leur limite dans la partie du centre opérationnel exerçant les activités vouées aux patients. Les laboratoires d'immunohématologie et de délivrance des PSL représentent les activités médicales de proximité prodiguées par l'EFS et malgré le développement technocratique évoqué précédemment, les entités médico-techniques de proximité ne peuvent pas faire l'objet de regroupement sans risque de pertes de chance pour les patients.

Le dernier élément de la configuration structurelle selon Henry Mintzberg est la technostructure, comportant les analystes du travail dont trois types peuvent être définis selon l'orientation du mécanisme de standardisation vers les processus opérationnels, la qualification des opérateurs ou la qualification des résultats. Au regard, des éléments présentés précédemment, on comprend que les choix des mécanismes de standardisation se sont imposés à l'EFS en fonction de la spécialisation médico-technique des divisions alors que la technostructure à laquelle est rattachée le contrôle de gestion avec des analystes du travail est systématiquement orientée vers les résultats. Cette configuration hybride se retrouve dans une étude réalisée sur le contrôle de gestion hospitalier (Baly 2015). L'auteur y précise comment le programme médicalisé des systèmes d'information (PMSI) et la tarification à l'activité (T2A) participent à réduire le facteur de contingence que représente la mesure au plus juste de l'activité réalisée par les professionnels.

Cette réflexion nous amène à une autre définition : « La structure d'une organisation peut être définie simplement comme la somme totale des moyens employés pour diviser le travail entre tâches distinctes et pour ensuite assurer la coordination nécessaire entre ces tâches » (Mintzberg 1978). Dès lors que cette notion essentielle est écrite, il est légitime de s'interroger sur l'adéquation de la mesure déployée à l'EFS avec l'organisation du travail mise en place dans les activités pour lesquelles le suivi des résultats budgétaires et de coût constituent l'essentiel de cette mesure.

Les contours du socle structurel de l'EFS sont maintenant tracés selon la théorie des organisations et il est essentiel d'énumérer les bases théoriques essentielles du contrôle de gestion pour en définir la place dans le pilotage.

2.2 Le contrôle de gestion : de l'historique à l'intégration dans la stratégie

Définitions et historique

Le contrôle de gestion est décrit comme « l'héritier du taylorisme » (Berland 2014) et parmi les définitions les plus répandues et les plus publiées, trois seront citées ici. La première d'entre elle associe le contrôle de gestion « au processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (R. N. Anthony 1965). Une seconde définition, plus récente, évoque « les processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation » (Simons 1995). La dernière définition, plus contemporaine, décrit le contrôle de gestion comme étant « formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont et ont été cohérents. Il finalise, pilote et post-évalue » (Bouquin 2010).

Malgré la structure élaborée de la comptabilité analytique déployée à l'EFS et le réseau de contrôle de gestion décentralisé dans les régions tout en étant piloté par le siège national, le modèle utilisé s'apparente à la plus ancienne de ces définitions, axée sur un reporting des ressources utilisées

pour atteindre un objectif budgétaire. La détermination d'un niveau d'efficacité existe mais ne s'exprime pas de manière coercitive.

D'un point de vue stratégique et managérial, le contrôle de gestion et ses outils ont pour finalité d'être une aide à la décision pour le manager et le pilotage de la performance économique. En 1978, Mintzberg apporte une approche nouvelle du management qui considère le contrôle de gestion comme une méthode évolutive interagissant avec des variables d'actions pour devenir une méthode d'analyse du réalisé (Berland 2014). Le même auteur associe le modèle de contrôle de gestion de Simons à un système de « contrôle diagnostique et interactif » dans lequel toute une série d'indicateurs traduisent les différents aspects de la performance. La coexistence d'un nombre trop élevé d'indicateurs de contrôle y est identifiée comme délétère à l'efficacité de l'organisation par ses coûts économiques et cognitifs risquant de conduire à un surplus d'informations et des analyses superficielles de l'activité.

Les acteurs du contrôle

Comme nous l'avons évoqué en abordant la théorie des organisations, la fonction de contrôleur de gestion s'imbrique dans la fonction support mais le contrôle de gestion est logiquement associé à la technostructure. Cette dichotomie reflète une contradiction entre le pilotage et la surveillance, perçue par les managers.

Le contrôleur de gestion est au service du manager mais son champ d'action peut se retrouver limité dans le choix des modalités d'évaluation des activités, réduisant son action à du reporting au détriment d'un lien stratégique avec les managers. Cette perte de sens du rôle premier du contrôleur de gestion peut être considérée comme une conséquence de l'institutionnalisation, avec un risque de déficience du contrôle interne, voire de gabegie sans objectivation des ressources allouées aux activités.

Les tableaux de bord au service du pilotage

Le reporting d'activité et le contrôle budgétaire sont les éléments les plus fréquemment présentés aux managers avec un formalisme vécu souvent comme une contrainte. Les indicateurs financiers présentés de manière isolée placent le manager dans une position inconfortable quand les éléments présentés sont hors de son contrôle (Berland 2014).

Le tableau de bord, véritable outil de prise de décision, apporte des informations aux opérationnels et à la hiérarchie avec une orientation vers l'action et l'anticipation tout en permettant une évolutivité dans sa forme et son contenu. Il permet également le mixage d'éléments financiers et non financiers pertinents dont la fréquence, la forme et le contenu sont soumis à l'approbation des opérationnels et des managers (Ibid.).

Véritable lien entre la stratégie et le pilotage opérationnel, la mesure fournie par le tableau de bord présente des limites. D'une part, elle peut refléter une vision incomplète de la performance globale car les indicateurs du tableau constituent en eux-mêmes une extraction sélective. D'autre part,

l'interprétation des résultats bons ou mauvais des indicateurs d'un même tableau de bord peuvent conduire à une interprétation faussée de la performance (Dumenil 2020).

Les bases théoriques et historiques du contrôle de gestion dans son fond étant posées, il est désormais possible de le positionner dans le pilotage de la performance économique.

2.3 Contrôle de gestion et pilotage de la performance économique

Le contrôle de gestion s'inscrit dans le pilotage de la performance économique au travers des informations pertinentes qu'il doit fournir pour alimenter le management stratégique dans une finalité d'orientation de la décision. La clarification de la nature de la performance recherchée au sein d'une structure est essentielle et plus particulièrement dans les organisations assurant un service public. La performance économique de toute structure introduit une notion comptable essentielle de départ représentée par le seuil de rentabilité.

2.3.1 Le seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité⁸ ou point mort correspond au niveau de chiffre d'affaires à atteindre pour que la structure puisse couvrir la totalité des coûts fixes engagés dans la réalisation de ses objectifs, qu'il s'agisse de produire des biens ou des services.

Il est indispensable de rattacher cette définition à la dimension territoriale et fonctionnelle de l'EFS et de la relativiser à sa mission de service public transfusionnel. Cette exigence minimale d'atteinte du seuil de rentabilité doit-elle être appliquée à la structure nationale, aux structures régionales, aux sites transfusionnels ou à chaque service ? Dès lors que l'ensemble des processus médico-techniques participe, par la collecte, la préparation la qualification, la délivrance des produits sanguins labiles, au prix de cession final du produit sanguin, il devient évident que ce seuil de rentabilité est et doit être défini nationalement avec une redistribution de l'enveloppe budgétaire dans les régions. Le contrôle de gestion trouve alors toute son importance pour vérifier la cohérence de l'allocation des ressources affectées aux régions au regard des activités réalisées.

Les principes essentiels du contrôle de gestion peuvent se définir en quatre points (Giraud, et al. 2004), la détermination de l'objectif à contrôler, les différents volets de la dynamique de contrôle, l'importance de la mesure, la dissociation nécessaire entre le contrôle de gestion et de la fonction de contrôleur de gestion.

2.3.2 Les principes du contrôle de gestion

La performance comme objectif du contrôle

Dans sa forme la plus simple, la performance peut se définir comme l'atteinte de résultats définis par avance. D'une manière générale, le secteur de la santé est contraint dans sa recherche

⁸ Le seuil de rentabilité – Claude Janssens - 2004

d'équilibre économique par sa mission de service public. Plus spécifiquement à l'EFS, les résultats à atteindre sont définis à partir d'une cible représentée par cet équilibre économique de l'ensemble de l'organisation et les projections des besoins nationaux en produits sanguins constituent une incertitude dans son élaboration. Comme cela a déjà été évoqué précédemment dans cette étude, les tarifs des PSL étant fixés par les tutelles ministérielles, l'organisation ne dispose pas, de manière autonome, de ce levier d'ajustement pour définir son niveau de performance. Au regard de ces éléments d'incertitude, l'intérêt d'une définition réaliste de la performance recherchée revêt ici un caractère fondamental afin que le contrôle de gestion ne se positionne pas comme un outil démotivant, montrant aux managers des résultats en-deçà des prévisions et impossible à atteindre.

Les deux phases de la dynamique de contrôle

Pour atteindre la performance, le pilotage doit guider l'organisation et ses entités opérationnelles vers l'atteinte de ses objectifs au travers d'un plan d'actions. Ce guidage peut être assimilé à un processus avec une séquence de 2 phases essentielles : une première phase de planification des objectifs et une seconde phase d'analyse des résultats (Giraud, et al. 2004).

La planification des objectifs revêt un caractère fondamental de réévaluation régulière pour éviter l'obsolescence ou l'inadéquation des objectifs. Cette précision est d'autant plus importante dans un environnement instable si on rapporte ce point à l'incertitude de l'EFS quant aux besoins en PSL sur le territoire. La mise en adéquation des objectifs avec le plan d'action dès la phase de planification permet une analyse réaliste des éventuels écarts observés entre les objectifs et les résultats obtenus.

La phase de mesure et d'analyse des résultats constitue une boucle de régulation au sein de laquelle l'objectivation de la performance atteinte identifie les causes d'une éventuelle dérive afin de mettre en place une action corrective ou faire le constat de facteurs de contingence incontrôlables. Cette boucle de régulation peut alors prendre la forme d'un apprentissage organisationnel construit à partir du diagnostic découlant de l'analyse.

L'importance de la mesure

Le pilotage de la performance nécessite un système de mesure fiable en évitant l'option de données facilement disponibles plutôt que de construire un système *ad hoc*.

Plusieurs principes doivent impérativement figurer dans la définition de la mesure de la performance des organisations (Giraud, et al. 2004).

Le principe de congruence se définit par l'adéquation de la mesure avec les axes stratégiques de l'organisation, le contrat d'objectif et de performances en l'occurrence pour l'EFS. Le principe de contrôlabilité rappelle que le manager ne peut agir que sur ce qu'il contrôle, les charges non contrôlables se retrouvant *de facto* éliminées par ce principe. Le principe de simplicité se définit par une information facilement lisible et compréhensible afin de rester motivante. Enfin, le principe

de l'évaluation relative induit que l'évaluation de la performance est réalisée avec une temporalité dissemblable d'une période à une autre selon les contingences rencontrées.

Le contrôleur de gestion au sein de la fonction de contrôle

La fonction de contrôle telle que décrite précédemment s'étend bien au-delà des fonctions attribuées au contrôleur de gestion telles que les managers la considèrent bien souvent. C'est une véritable « démarche managériale assurée conjointement par les responsables opérationnels et les contrôleurs de gestion » (Giraud, et al. 2004). La collaboration entre contrôleur de gestion et manager opérationnel ne peut se limiter à la distribution respective du rôle d'informateur et de décideur d'autant plus que la manière d'informer peut influencer la décision au risque d'une appréciation incomplète d'une situation. Dans les organisations où la gestion et le contrôle ne sont pas toujours culturels, particulièrement dans la partie opérationnelle pour le cas de l'EFS, les rôles d'initiation et d'animation du contrôleur de gestion apparaissent sous-exploités. Cet aspect sera détaillé dans le chapitre suivant en abordant la construction de nouvelles relations entre contrôleur de gestion et managers opérationnels.

2.4 Les relations entre contrôleur de gestion et managers

La place des responsables opérationnels est décisive dans la démarche de contrôle de gestion. Leurs choix en matière de structuration de leur organisation (dimensionnement des effectifs) et dans la priorisation des plans d'actions les positionnent comme le maillon final du système de contrôle. Ils sont à la fois « donneurs d'ordre et les bénéficiaires du système de contrôle » (Giraud, et al. 2004). Une étude menée auprès de plusieurs entreprises (Lambert et Sponem 2009) a démontré l'existence de différentes typologies de contrôleur de gestion. Le domaine de la santé ne figure pas dans l'échantillon étudié mais le modèle est transposable. Parmi ces typologies, le profil omnipotent est défini avec une évaluation mono-filtrée sur la dimension financière et une relation orientée vers la direction, plus que vers les managers opérationnels. Ce modèle est défini avec des risques de myopie vis-à-vis des éléments de terrain et une inhibition des opérationnels dont l'implication est indispensable au profit de l'intérêt collectif.

Trois rôles principaux du contrôleur de gestion ont été identifiés dans la littérature : technicien, consultant-évaluateur et conseiller (Chiapello 1990), rôle conseil d'ailleurs défini en termes d'orientation des comportements (R. N. Anthony 1988). Une étude menée sur les relations entre contrôleur de gestion et managers opérationnels a fait émerger d'autres rôles tels que l'authentification des informations dans la pertinence des résultats financiers transmis, l'assistance auprès des managers, la vigilance économique, le conseil en gestion économique (Ennajem 2019). Cette étude met également en exergue le besoin d'instruments de mesure décentralisés du contrôle de gestion vers les entités opérationnelles pour pallier au « problème du délai de l'information et de la prise de décision ». Cette réalisation partagée du contrôle évite une

interprétation inappropriée du contrôle en développant la confiance des managers opérationnels dans la mesure. Les relations interpersonnelles entre contrôleur de gestion et manager se retrouvent améliorées en favorisant l'apprentissage organisationnel. Ceci n'est évidemment rendu possible que par des conditions de coopération établies conjointement entre contrôleur de gestion, manager opérationnel et responsable d'activité.

Au cœur de ce dialogue de gestion renouvelé, les outils du contrôle de gestion tiennent une place fondamentale. Le chapitre suivant sera consacré aux innovations en contrôle de gestion et plus particulièrement aux différents outils auxquels ont mené ces évolutions.

2.5 Les outils existants et les innovations en contrôle de gestion

Le rôle stratégique du contrôle de gestion dans l'atteinte des résultats en matière de performance économique passe inévitablement par la qualité des tableaux de bord au sein desquels des indicateurs doivent guider le manager dans l'analyse de son activité, du travail de son équipe et l'aider dans sa prise de décision. Le choix de la mesure, financière ou non financière et les caractéristiques basiques d'un tableau de bord et d'un indicateur, permettront d'aborder concrètement les outils innovants en contrôle de gestion.

2.5.1 Le choix de la mesure

Les principes de la mesure ont été mis en évidence précédemment dans cette revue théorique du contrôle de gestion. Ainsi, congruence, contrôlabilité, simplicité et évaluation relative constituent les piliers de l'acceptabilité, par les managers, de la mesure de leur performance. Comment opérer le choix des méthodes de cette mesure ? Parmi ces méthodes certaines sont historiques dans la mesure de la performance et la méthode des sections homogènes sera distinguée de celle des tableaux de bord traditionnels.

La méthode des sections homogènes

La méthode des sections homogènes définit un objet de coût assimilable à un produit vendu ou à un service rendu au client. (Loubet 2013). Pour contextualiser cette définition à l'EFS, le coût des activités de délivrance par PSL cédé et celui des laboratoires d'immuno-hématologie pour 100B réalisés correspondent à des unités d'œuvre de référence représentant des objets de coût. Cette méthode se présente sous plusieurs modalités de déterminations des coûts en fonction de la distinction ou non des charges directes et indirectes. Les charges non incorporables, représentées par les charges exceptionnelles ou relatives des années antérieures et faussant la vision des coûts, sont théoriquement exclues du calcul. Les charges directes sont facilement attribuables à une activité grâce à son rattachement analytique à un centre de coût donné, définissant une activité de service ou de production donnée associée à une zone géographique donnée. Leur considération comme charge directe est assujettie à son attribution à un seul centre de coût, chaque centre de

coût constituant une section homogène principale. En dehors de cette définition, une charge est considérée comme indirecte.

La méthode des sections homogènes prévoit deux phases de répartition des charges indirectes: une phase primaire au cours de laquelle les différentes charges indirectes sont associées à des sections homogènes auxiliaires (supports, bâtiment partagé, etc..) et une phase secondaire de redistribution des sections auxiliaires vers les sections principales selon des clés de répartitions, en fonction de leur utilisation respective. Les clés de répartition doivent être en parfaite adéquation pour éviter le risque de « financement croisé » (Loubet 2013) caractérisé par l'imputation erronée de charges d'une section à une autre.

La méthode des sections homogènes, critiquée à partir des années 80 par des auteurs, est pourtant toujours très utilisée avec des variations qui l'assimilerait parfois à une méthode d'évaluation en coût partiel, dans laquelle le choix des charges retirées du calcul demeure discutable. On peut évoquer ici la méthode de calcul du taux de marge à coût discrétionnaire⁹ (TMCD) utilisée dans certains établissements hospitaliers. Le terme « discrétionnaire » se rapporte aux charges sur lesquelles un manager a un pouvoir d'action. Cette méthode présente la particularité de déterminer un taux de marge cible requis pour chaque pôle clinique et médico-technique permettant de financer les autres charges de l'établissement. (Ollivier 2017)

La seconde méthode historique est représentée par les tableaux de bord traditionnels.

La méthode des tableaux de bord traditionnels

Le tableau de bord est le reflet de la stratégie pour les différentes responsabilités de l'organisation en établissant le lien entre le pilotage opérationnel et la stratégie. (Dumenil 2020). La performance peut être envisagée sous les dimensions financières et non financières amenant *de facto* plusieurs types d'indicateurs en fonction du public ciblé par l'information et de leur finalité orientée vers le pilotage ou le suivi de résultat. Leur choix sera conditionné par l'identification des facteurs clés du succès de la stratégie ou du projet mis sous contrôle (Loubet 2013). Le lien entre les indicateurs est essentiel tant sur la relation de causalité que la relation à la stratégie. La lisibilité des indicateurs facilitée par leur forme, leur périodicité de diffusion et leur nombre conditionnent l'interprétation du tableau de bord par les managers. Comme évoqué précédemment, la construction des indicateurs a un coût cognitif et financier pour assurer la fiabilité nécessaire à la prise de décision (Giraud, et al. 2004). Des caractéristiques des indicateurs découlent de cette notion : simplicité et facilité de mesure, signification évidente vis-à-vis de l'activité mesurée, motivation par comparaison à des cibles, cohérence entre eux. Ces caractéristiques conduisent à la construction d'un ensemble modélisant une performance et un effort de gestion amenant les managers à

⁹ Cours Initiation au contrôle de gestion – Erwan OLLIVIER – EHESP – Master 2 AMOS 2019-2020
Frédéric CABARET - Mémoire de l'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique - 2020

l'envisager comme un contrat de performance (Dumenil 2020). L'acronyme SMART¹⁰, régulièrement utilisé en sciences du management, résume les qualités des indicateurs par cinq adjectifs : simple, mesurable, accessible, réaliste, temporel.

Les indicateurs remplissent aussi des fonctions (Dumenil 2020). Ils renseignent sur la mesure du résultat en le positionnant vis-à-vis de l'objectif tout en assurant un diagnostic de la situation. Ils permettent le suivi de l'action avec une vigilance sur l'environnement interne ou externe de l'organisation. Enfin, un indicateur est intrinsèquement lié au choix de la mesure nécessaire au pilotage de la performance.

Les méthodes financières se présentent habituellement avec une orientation vers la réduction des coûts et le délai de consolidation des données comptables rend difficile le repérage précoce d'une dérive de l'objectif. Les tableaux de bord présentés en contrôle de gestion se présentent souvent sous la forme d'un suivi de l'activité par comparaison au budget. Cette forme particulièrement adaptée aux activités de production trouve un intérêt très limité auprès des managers des pôles cliniques et médico-techniques de notre système de santé. En plus d'un manque de lisibilité pour les managers non-initiés à la comptabilité, les méthodes financières ne renseignent pas sur les raisons qui ont conduit à un bon ou un mauvais résultat.

Cette réflexion est l'occasion d'aborder les innovations en matière de contrôle de gestion

2.5.2 Les innovations en contrôle de gestion

Parmi les évolutions récentes du contrôle de gestion, la méthode ABC sera abordée comme une approche financière de détermination du coût de revient et la méthode BSC (Balanced Scorecard), référence en matière d'évolution des tableaux de bord. Bien que moins récente, la méthode OVAR (Objectifs, variables d'action et responsabilités) figure dans les méthodes les plus modernes en termes d'évolution du contrôle de gestion pour le pilotage de la performance et sera présentée également dans cette partie.

La méthode ABC

L'*Activity Based Costing* (ABC) est une méthode financière de contrôle de gestion créée en 1987-1988 aux Etats-Unis. Cette méthode est considérée comme l'une des innovations managériales les plus importantes de la fin du XX^{ème} siècle et l'innovation en contrôle de gestion la plus étudiée (Alcouffe 2019). Le périmètre d'analyse se focalise sur les coûts réels sans prendre en considération les charges indirectes afin de ne pas subir l'influence du subventionnement croisé défini dans le chapitre précédent. La technique de calcul se présente comme une alternative à l'affectation des charges indirectes effectuée lors du calcul en coûts complets d'une unité d'œuvre et dont les clés de répartition sont souvent considérées comme arbitraire par les managers (Arena et Solle 2008).

¹⁰ L'acronyme est issu d'un article écrit par Doran, G. T. en 1981 intitulé « There's a S.M.A.R.T. Way to Write Management's Goals and Objectives ».

La méthode est particulièrement adaptée aux activités dont la production n'est pas standardisée (Loubet 2013). Le principe réside dans le calcul des ressources consommées pour la réalisation des activités et que chaque objet de coût (production d'un bien ou d'un service) consomme des activités. L'activité est elle-même décomposée en un ensemble de tâches subdivisées au sein d'un processus, chaque ensemble constituant un objet de coût auquel les charges correspondantes peuvent être associées. A cet objet de coût, correspondent des charges directes mais aussi des activités ou des services constituant des inducteurs de coût. Deux types d'inducteurs se distinguent pour répartir le coût des ressources sur les activités et celui des activités sur les objets de coûts. Cette méthode permet par exemple de distinguer au sein d'une même structure les activités ou postes de travail fortement consommateurs de ressources en lien avec leur faible standardisation de ceux plus standardisés et donc moins consommateurs de ressources. Plusieurs études ont mis en évidence une grande variabilité dans le déploiement de cette méthode d'analyse dans le choix des inducteurs de coût, du nombre d'activités ou du nombre de processus transposé dans la méthode de calcul (Alcouffe 2019). La méthode ABC est d'ailleurs citée comme une des méthodes possibles et les plus utilisées dans le guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière¹¹. Ce guide préconise toutefois l'utilisation de la méthode des sections homogènes avec des recommandations sur les unités d'œuvre à utiliser et les clés de répartition à adopter. Il est précisé dans ce guide que la méthode ABC pourrait être plus largement utilisée dans les établissements de santé sous réserve que les activités soient déclinées sous forme de processus. Une étude avance l'idée que la méthode ABC contribue à améliorer la connaissance des processus opérationnels par les instances de pilotage et par extension la communication en termes de dialogue de gestion (Arena et Solle 2008). Cette idée est d'ailleurs associée à la conception de l'apprentissage organisationnel d'Edith Penrose selon laquelle l'apprentissage des outils comptables par les managers permet l'alignement de la vision de l'organisation à tous les niveaux hiérarchiques (Arena 2013). La même étude évoque également la lourdeur de déploiement comme limite de cette méthode car elle nécessite une définition pertinente des objets de coûts au sein des activités. Ainsi, elle est encore décrite comme se situant à un niveau presque exclusivement expérimental (Arena et Solle 2008). Dans les organisations structurées avec une approche processus détaillée, elle trouve une place d'intérêt étant donné que la subdivision des activités est déjà réalisée de manière séquentielle. Les activités de production de l'EFS constitueraient également un terrain d'expérimentation de choix pour la détermination d'un coût de production par type de produit et non globalisé.

La méthode ABC amène l'apprentissage organisationnel dans le pilotage de la performance et possède un axe commun avec le tableau de bord équilibré ou Balanced scorecard.

¹¹ https://solidarites-sante.gouv.fr/IMG/pdf/GUIDE_CAH___BOS_2011-3.pdf

Le Balanced Scorecard ou tableau de bord équilibré (BSC)

Le BSC, méthodologie anglo-saxonne, émerge au début des années 1990 (Kaplan et Norton 2003) avec ses 4 catégories d'indicateurs : résultat financier, satisfaction client, indicateurs des processus internes et indicateurs d'apprentissage reliées entre elles par des relations de cause à effet selon « une chaîne de causalité » (Dumenil 2020) au sein de laquelle l'apprentissage organisationnel et les compétences des salariés permettent, de manière séquentielle à une organisation, d'atteindre la performance financière en maîtrisant ses processus internes et la satisfaction de ses clients. Cette chaîne de causalité favorise ainsi la définition d'un modèle de la performance. Le modèle type de cause à effet présenté par les auteurs n'est pas figé et doit être adapté par chaque organisation voire étoffé par des catégories supplémentaires pour aboutir à « un modèle complet dans lequel les différents indicateurs et les liens qui les unissent sont clairement explicités » (Giraud, et al. 2004).

Les indicateurs de résultats financiers font partie intégrante de cette méthode mixte pour traduire le reflet de la performance financière des entités de l'organisation dont les indicateurs devront faire l'objet d'une sélection en cohérence avec les objectifs économiques de l'organisation liés à ses caractéristiques de financement.

La satisfaction des clients doit être abordée ici dans le contexte de l'EFS et non selon la représentation de Kaplan et Norton. La mission de service public transfusionnel assurée par l'EFS ne place pas la satisfaction des clients comme déterminante pour la performance financière mais reflète la qualité des produits cédés et des services rendus tout en contribuant à l'image de l'EFS tant dans l'opinion publique que dans le paysage de la santé. La pertinence du choix des indicateurs orientés vers la satisfaction des clients doit clairement être distinguée de ceux liés au fonctionnement des processus. Les indicateurs liés aux processus internes sont intrinsèquement liés à la satisfaction des clients. La stratégie de leur sélection est déterminante pour que les produits ou le service fourni atteigne la satisfaction des clients souhaitée.

La performance financière est la finalité de la chaîne de causalité décrite précédemment et nécessite des indicateurs d'apprentissage organisationnel caractérisés par « les compétences, la motivation des équipes et la performance des systèmes d'informations » (Giraud, et al. 2004). Cet apprentissage constitue une source d'innovation pour l'organisation au travers d'une boucle de motivation, conditionnant la qualité des résultats de l'ensemble des autres catégories d'indicateurs. Cette boucle de motivation met en évidence l'impérieuse nécessité d'un déploiement interactif dès la phase de conception du dispositif, soulevée par une étude en rapport avec la conception collective du Balanced Scorecard (Naro et Travaillé 2019). Cet impératif collectif amène la notion de répartition des responsabilités, mise en valeur dans la méthode OVAR.

La méthode OVAR

La méthode OVAR¹² est reconnue comme étant la méthodologie la plus aboutie en France en matière d'élaboration de tableaux de bord (Giraud, et al. 2004).

Trois professeurs du groupe HEC, Daniel MICHEL, Michel FIOL et Hugues JORDAN sont à l'origine de la création et de l'enseignement de cette méthode. (Fiol, Jordan et Sullà 2004). Dans cette démarche, le tableau de bord se décompose en un système de tableaux de bord différenciés selon les niveaux hiérarchiques des managers de l'organisation. D'une manière synthétique, une première étape repose sur la définition des objectifs en relation avec les missions à accomplir. Chacun de ces objectifs est subdivisé en variables d'action correspondant aux leviers d'actions opérationnels dont la réussite conditionne celle de la performance globale de la structure. Des indicateurs, stratégiquement définis, viennent mesurer à la fois les objectifs de performance globale et les variables d'actions. Ainsi, un objectif non atteint peut être décrypté par les résultats obtenus dans les variables d'actions qui le subdivisent. Enfin l'analyse des responsabilités permet de répartir les variables d'actions entre les différents managers de l'organisation.

La mise en place de la méthode OVAR débute par la définition de la mission de l'organisation et des objectifs associés par la plus haute strate hiérarchique de l'organisation (Niveau N). La définition de la méthode ne propose aucun modèle standard mais il est recommandé que la collaboration entre contrôleurs de gestion et managers opérationnels soit au cœur de la conception du tableau de bord pour une cohérence avec la stratégie choisie (Giraud, et al. 2004). Les responsabilités sont dispatchées au niveau N-1 dont l'autorité hiérarchique construit à son tour ses OVAR. La particularité intéressante de la démarche est sa déclinaison totale dans l'organisation ou partielle au niveau d'un domaine d'activité, d'un service voire même d'un projet isolé.

Sur un plan plus pratique, une grille OVAR constitue un support méthodologique permettant l'identification des variables d'actions pour chacun des objectifs. Un second niveau permettra de définir les indicateurs de suivi de chaque variable d'action. La difficulté réside dans la priorisation des variables pour éviter une focalisation sur certains indicateurs au risque d'en sous-dimensionner d'autres. L'ensemble des éléments retranscrit un plan d'action dont le mode de présentation des indicateurs, de préférence graphique et synthétique, sera un facteur de succès pour une bonne lisibilité par les managers.

La réussite de la mise en place de la méthode OVAR nécessite que les objectifs et variables d'actions soient contemporains de la stratégie et donc ne peut correspondre qu'à une période donnée de fonctionnement. Le recours à ce genre d'indicateurs non financiers permet de redéfinir la

¹² La méthode OVAR a été élaborée par 3 enseignants du groupe HEC en 1994.

fréquence de diffusion des indicateurs pour coller au rythme des indicateurs financiers donnant une traduction factuelle aux éléments comptables. (Giraud, et al. 2004).

Cette revue de la littérature a démontré l'abondance de la recherche en sciences de gestion et l'acceptation du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance. La théorie de la structure des organisations a permis de positionner la configuration de l'EFS et la place du contrôle de gestion dans la technostructure correspondante. Les principes du contrôle et le seuil de rentabilité ont été définis et l'importance du choix de la mesure permet d'apporter un regard plus critique de l'analyse des méthodes de contrôle de gestion et du pilotage de la performance détaillé dans la première partie de cette étude. La nécessité d'un dialogue de gestion interactif et les innovations en contrôle de gestion présentées vont permettre de formuler des recommandations pour faire évoluer les outils de contrôle de gestion dans l'aide au pilotage de la performance des laboratoires d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL des sites transfusionnels de la région Centre-Pays de la Loire. Comme dans toute étude, ces recommandations seront associées à des limites liées à l'exploration du sujet mais aussi à leur conception et leur déploiement, constituant la troisième partie de ce rapport.

3 Modèle d'évolution des outils de contrôle de gestion à l'EFS

La recherche d'efficacité imposée par le New Public Management a fait entrer le contrôle de gestion et ses innovations dans les organisations non marchandes permettant ainsi de nouveaux développements et ajustements. Au travers de l'analyse qualitative décrite dans la première partie de cette étude, on constate que ces innovations n'ont pas été déployées à l'EFS et que la culture de gestion est demeurée à un niveau assez élevé de la hiérarchie sans impliquer les managers opérationnels. En effet, la notion de contrôle de gestion est décrite par les managers comme un outil d'analyse dans les « strates supérieures ». L'ambition de cette troisième partie est de formuler des propositions d'amélioration pour réduire les écarts entre la mesure existante et le besoin exprimé par les managers en matière de pilotage de la performance. Ces écarts seront formulés par comparaison des outils de contrôle de gestion présentés dans l'analyse qualitative des unités médico-techniques d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL avec les principes théoriques du contrôle de gestion. Les limites inhérentes à cette étude et aux propositions formulées clôtureront cette partie.

3.1 Les écarts nécessitant une évolution du modèle

Les entretiens menés auprès de la direction DBTD ont permis de comprendre que l'efficacité présente plusieurs volets de perception dont la variabilité repose sur le prisme par lequel la performance est analysée : manager d'unité, contrôleur de gestion, cadre de proximité ou directeur de département. Les éléments financiers du contrôle de gestion restent au niveau du management stratégique avec une présentation uniquement au comité de direction (CODIR). Une vision plus macroscopique pourrait encore être ajoutée mais la vision nationale de l'efficacité était hors champ de cette étude. Les recherches ont montré que cette variabilité est liée à une culture de gestion non partagée. Cette même culture n'est d'ailleurs pas la même au sein de la région CPDL issue d'un regroupement comme cela a été présenté au début de ce rapport.

3.1.1 La culture de gestion : converger vers un dialogue de gestion interactif

Les différents entretiens menés ont permis de mettre en évidence une culture à l'EFS ancrée dans l'expertise technique et sécuritaire. Une corrélation peut être faite avec les activités monopolistiques de l'EFS et les contentieux du passé (Affaire du sang contaminé). Ce désalignement culturel génère une rupture dans le dialogue de gestion au sein de la relation tripartite entre le contrôleur de gestion, le management stratégique et le management opérationnel.

Les années d'expérience professionnelles d'encadrement d'unité médico-technique à l'EFS ont permis de découvrir qu'une répartition de la construction des indicateurs s'était opérée au fil des années entre le management opérationnel et le contrôle de gestion. Une scission des éléments

financiers et non financiers s'est implicitement installée avec une attribution de la construction des indicateurs financiers au contrôleur de gestion tandis que les autres indicateurs de satisfaction client et des processus internes se sont développés progressivement au niveau opérationnel. Sans entente préalable, contrôle de gestion et management opérationnel ont mis en place une réalisation partagée du contrôle. Il est alors opportun de se demander comment faire converger ces deux dispositifs parallèles pour développer la confiance des managers opérationnels dans la mesure et nouer des relations interpersonnelles compatibles avec l'apprentissage organisationnel (Ennajem 2019).

La différence de culture de gestion et de l'efficacité entre les deux sous-parties de la région (Centre et Pays de la Loire) a été mise en évidence. Les gouvernances antérieures mises à part, l'absence de diffusion des indicateurs de contrôle de gestion à l'ensemble des responsables et cadres des sites transfusionnels permet d'émettre deux hypothèses expliquant cette différence de culture :

- Le rôle du contrôleur de gestion auprès des managers n'est pas défini par le pilotage opérationnel et se traduit notamment par une liste de diffusion des managers incomplète.
- Les managers opérationnels portent un intérêt bien supérieur aux indicateurs qualitatifs de leur processus ayant conduit à un éloignement des indicateurs financiers. Cette hypothèse rejoint le postulat de la prégnance d'une culture de l'expertise mais ne signifie pas pour autant que les managers ne sont pas sensibilisés à un usage responsable des ressources.

En conclusion, un dialogue de gestion interactif est à consolider et à harmoniser sur l'ensemble des sites de la région CPDL dont le regroupement au 01 Janvier 2018 est à considérer comme récent. Ce dialogue de gestion doit toutefois se doter d'outils en cohérence avec les principes théoriques du contrôle de gestion.

3.1.2 La mesure opérée par le contrôle : les besoins des managers

Comme cela a été décrit en amont dans cette étude, le siège national a mis en place depuis plus de 20 ans un système de comptabilité analytique élaboré en déployant une solution logicielle (SAP) assurant le contrôle de gestion sociale, la gestion nationale du parc d'équipement ainsi que la gestion des achats et des stocks. Ce système permet une traçabilité complète des charges de personnel, des services extérieurs, des consommables et une autre catégorie regroupant les charges non associées aux trois premières. Ces éléments permettent au siège, via la méthode des sections homogènes, de reconstituer pour chaque région un coût pour une unité d'œuvre spécifique déjà présentée précédemment dans cette étude : coût par PSL cédé et facturé pour la délivrance d'un PSL et coût pour 100B facturés pour les laboratoires d'immuno-hématologie. Le travail du contrôleur de gestion en région est de ventiler ce coût dans des centres d'analyses des unités afin de reconstituer les mêmes coûts par site transfusionnel.

Un manager opérationnel est dans l'incapacité de forger un plan d'action pour réduire ses ressources s'il ne connaît pas la nature de ses charges ou si les coûts de son activité, reconnus comme excessifs, ne sont pas d'une nature contrôlable, constituant ainsi un premier écart vis-à-vis du principe de contrôlabilité en contrôle de gestion. L'absence d'initiation des responsables à la comptabilité analytique et de contrôle de la bonne affectation de ses charges à son activité constitue de plus une double asymétrie d'informations vis-à-vis du contrôle de gestion et des résultats financiers présentés. Il est important de rappeler ici que les charges de structure sont incluses dans le calcul sans que le responsable d'activité n'en connaisse, la plupart du temps, ni la valeur, ni la répartition. Le principe de simplicité dans la compréhension de la mesure ressort ici avec un décalage vis-à-vis de la théorie attendue.

Le principe de l'évaluation relative induit que la mesure de la performance soit réalisée en tenant compte des contingences rencontrées par l'équipe du manager. Le ratio d'efficience, dans sa définition à l'EFS pour les entités IHR-DEL réalise le rapport entre les unités d'œuvre déjà définies et la volumétrie d'ETP consommée sur la période analysée. Une consommation d'ETP à la hausse ou à la baisse, fait également l'objet d'un écart de perception entre le contrôleur de gestion et le manager étant donné qu'aucune autre mesure ne vient compléter la consommation en ressources humaines. En effet, le taux d'absentéisme, le taux de remplacement, la pyramide des âges sont des éléments importants pour la comparaison des charges de personnel entre deux périodes distinctes. La distinction de ce ratio par catégorie de personnel (biologistes, techniciens de laboratoire, etc...) constituerait aussi un éclaircissement supplémentaire.

Une modération s'impose avant d'aborder l'adéquation de la mesure avec le contrat d'objectifs et de performance défini par le principe de congruence en contrôle de gestion. Les objectifs du COP étant définis et suivis nationalement, la pertinence de ce suivi est donc hors champ de cette étude. Toutefois, il est opportun de rappeler que des recommandations nationales correspondant à un coût moyen pour 100B facturés ont été mises en exergue lors de l'entretien avec la direction DBTD. Ce coût, non réactualisé depuis près de 10 ans paraît désormais obsolète au regard de l'évolution technologique des techniques automatisées et du développement de méthodes complémentaires dans la mission d'expertise en immuno-hématologie de l'EFS. Dans un objectif de pilotage, ce coût moyen est une valeur macro-économique insuffisante pour qu'un manager parvienne à situer l'efficience de son activité sur ses différents segments d'autant plus que l'un des objectifs du COP de l'EFS est de participer activement à la maîtrise des dépenses liées aux prescriptions de biologie des établissements de santé en veillant à la pertinence des examens réalisés. Cet objectif, consommateur de ressources humaines, occupe une place croissante depuis plusieurs années sans intégration dans la nomenclature, pénalisant ainsi le coût moyen évoqué.

Les règles étant fixées nationalement, le contrôleur de gestion ne dispose que de très peu de liberté d'action dans la formalisation des indicateurs et les propositions qu'il émet ne rencontrent pas

l'écoute attendue par les opérationnels. Ce constat tire probablement son origine dans une conception des indicateurs sans consensus préalable sur la définition du besoin et renvoie à la nécessité d'un contrôle interactif.

Des écarts ont été relevés entre la pratique de contrôle de gestion telle qu'elle est envisagée nationalement et les besoins des managers pour le pilotage de la performance. Le contrôleur de gestion a l'opportunité de prendre une place stratégique dans l'aide à la décision pour le pilotage de la performance mais ce changement nécessite des outils de contrôle adaptés à un travail collaboratif en vue de développer l'apprentissage organisationnel. Le chapitre suivant sera consacré aux préconisations sur les évolutions à mener pour tendre vers un modèle actualisé de contrôle au service du pilotage de la performance en s'appuyant sur la littérature en sciences de gestion.

3.2 Préconisations sur les évolutions à mener

Le chapitre précédent a permis de relever des divergences entre les pratiques actuelles à l'EFS et les principes théoriques du contrôle de gestion, particulièrement dans l'utilité des outils pour les managers comme aide à la décision et à l'analyse. Des recommandations peuvent dès lors être émises en vue d'orienter les outils dans leur finalité de pilotage recherchée. Plusieurs axes d'amélioration et d'évolution ont été identifiés :

- Développer la culture de gestion des managers opérationnels
- Construire un nouveau modèle d'analyse des objets de coûts en déployant la méthode ABC
- Renouveler le modèle d'évaluation de l'efficacité
- Faire converger le contrôle de gestion vers un modèle plus innovant en intégrant contrôle opérationnel et contrôle financier dans une stratégie commune d'élaboration des tableaux de bord.

3.2.1 La comptabilité analytique au cœur de la culture de gestion

La culture de gestion démarre sans détour possible par une initiation des managers opérationnels à la comptabilité analytique. Cette sensibilisation permet de situer les actions et décisions tant managériales qu'opérationnelles, générées par le processus, dans une perspective financière, parallèle et complémentaire à la perspective experte des managers. Cette complémentarité permet un contrôle de gestion socio-économique réconciliant la dynamique sociale avec la performance économique. Ce volet des recommandations implique un dialogue interactif entre contrôleur de gestion et managers opérationnels pour une réciprocité dans la pertinence de l'affectation des charges. Le contrôleur de gestion doit être en mesure de comprendre les facteurs d'augmentation ou de diminution d'une catégorie de charges et solliciter le manager avant d'affecter une charge inhabituelle avec incertitude risquant une ventilation arbitraire. Le manager doit avoir la possibilité

de vérifier les charges qui lui sont imputées avec une information lisible et compréhensible notamment quand un écart significatif est constaté d'une structure à l'autre.

Cette imputation des charges est l'opportunité de souligner que des ventilations sans rapport avec les activités mesurées ont été relevées notamment pour les services extérieurs se traduisant par des facteurs de 1 à 7 entre les différents sites concernant le coût des services extérieurs par PSL délivré. L'analyse détaillée de ces charges n'a pas été réalisée au cours de l'étude mais revêt un grand intérêt. Leur extraction et leur vérification par les managers opérationnels constituerait la première pierre d'un édifice structuré sur la confiance en la mesure et permettrait également une mise à plat du système avant d'envisager la modélisation d'un nouveau système d'évaluation des coûts des activités.

3.2.2 Un nouveau modèle de calcul des coûts

A) L'impact des charges indirectes sur l'évaluation de la performance

Contextualisation de la méthode actuelle

La méthode de détermination des coûts et marges par activité telle que pratiquée à l'EFS a été définie au cours de cette étude comme assimilable à la méthode des sections homogènes dont la finalité est la mesure de production d'une unité d'œuvre en coûts complets. L'entretien avec le contrôleur de gestion a par ailleurs été l'occasion de découvrir que les fonctions supports ne faisaient pas l'objet d'une ventilation secondaire vers les sections homogènes principales comme le prévoit la méthode. Le coût des services supports est considéré comme une section homogène à part entière dont le coût est globalisé pour être comparé entre les régions. Le contrôle de gestion réalisé par le siège national n'ayant pas pu être intégré dans le champ de l'étude, il n'a pas été possible de déterminer comment les services supports sont intégrés dans le budget de l'EFS vis-à-vis des objectifs budgétaires des autres activités. L'absence de redistribution du coût des services supports dans les sections opérationnelles apparaît comme une volonté nationale de détermination d'un coût juste des activités médico-techniques.

Malgré l'importance de la culture de l'expertise à l'EFS, le pilotage de la performance économique requiert des indicateurs financiers pour garantir l'utilisation responsable de la ressource financière publique provenant des établissements de santé auxquels l'EFS facture les produits sanguins labiles cédés et les actes des laboratoires d'immuno-hématologie. La méthode des coûts complets répond depuis de nombreuses années à cette notion de responsabilité financière en fournissant une vision globale de la performance. Cependant, cette vision est réduite par le poids des charges indirectes dans le coût des activités.

Profilage des charges à exclure du modèle de calcul

Les coûts de production des unités d'œuvre intègrent des charges indirectes, notamment de structure, venant impacter l'évaluation de la performance économique des activités. Il est utile de préciser ici que l'EFS n'est pas propriétaire de l'ensemble des bâtiments hébergeant ses services et activités. De nombreux sites transfusionnels en France sont localisés dans des locaux des centres hospitaliers avec des charges de structure définies dans des conventions aux marges de négociation réduites. Avant d'envisager la définition d'un modèle de calcul du coût des activités, il est capital d'atteindre un haut niveau de comparabilité des activités médico-techniques des différents sites. Le retrait des charges indirectes du calcul s'avère inévitable pour respecter le principe de contrôlabilité rappelé à plusieurs reprises dans cette étude.

Pour illustrer cet argument, ci-dessous un graphique représentant la part représentée par les charges cumulées en personnel et consommables des sites transfusionnels de délivrance et d'immuno-hématologie de la région CPDL pour l'année 2019. Le seuil de comparaison correspond à la moyenne régionale de la mesure (Figure 12).

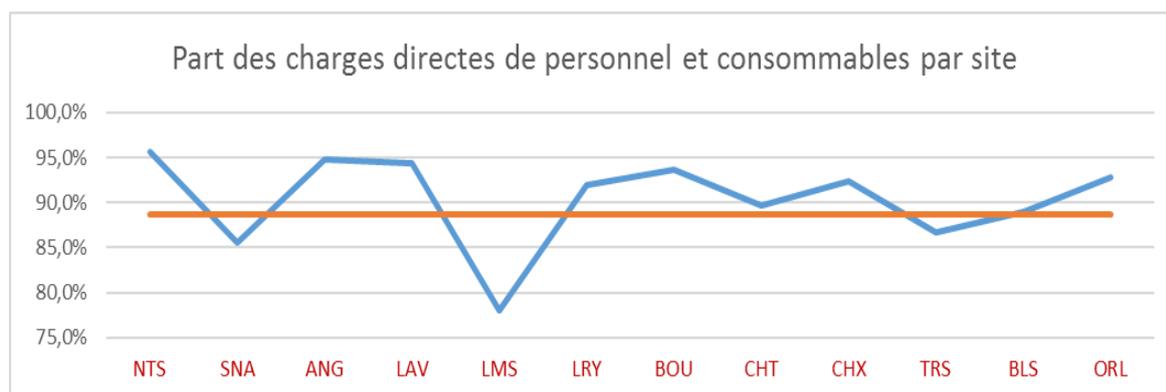


Figure 12 - Charges directes de personnel et consommables par site sur l'exercice budgétaire 2019

Ne disposant pas du détail des charges affectées aux unités, il n'a été possible de formuler que des hypothèses vis-à-vis de ce graphique :

- La part des charges de consommables par unité d'œuvre présentant une faible variabilité¹³, les charges de personnel liées la consommation de ressources humaines présentent une variabilité significative entre les sites.
- Des charges directes de type services extérieurs sont indument imputées à certains services diminuant *de facto* la part des charges de personnels dans leur activité et pénalisant inévitablement leur efficacité économique.
- La variabilité des charges indirectes et plus particulièrement de structure, incluses dans les services extérieurs, diminuent la part des charges directes de certains sites générant un manque de lisibilité du taux de charges de personnel.

¹³ Figure 5 en première partie de cette étude – p.15

Cependant, ces hypothèses ne peuvent être vérifiées sans une analyse plus poussée de chacune des catégories de charges grâce à des indicateurs pertinents expliquant les causes du résultat.

B) Proposition d'un nouveau modèle utilisant la méthode ABC

Principe

Le principe de la méthode ABC réside dans le calcul des ressources consommées pour la réalisation des activités et que chaque objet de coût (production d'un bien ou d'un service) consomme des activités. L'efficacité économique se retrouve financièrement mesurée au plus juste des ressources consommées selon une segmentation en activités de l'objet de coût. Au sein des activités de délivrance des PSL et d'immuno-hématologie, la définition de nouveaux objets de coûts s'impose nécessitant de rentrer d'une manière plus technique dans la réalisation des activités. Les objets de coûts nouvellement définis viendraient en remplacement des centres de coûts actuels définis par une unité de lieu et un domaine d'activité.

Proposition d'un modèle

Le tableau ci-dessous (Figure 13) représente une proposition de segmentation d'objets de coût décomposés en activités distinctes dont les ressources nécessaires sont identifiables et transposables en charges. Seuls deux objets de coûts ont été sélectionnés pour illustrer le principe de calcul. Les critères principaux de sélection de l'objet de coût sont sa décomposition en ressources et son caractère extractible du système d'information décisionnel (SID).

Objets de coûts	Activités	Ressources
Groupe sanguin automatisé	Enregistrement pré-analytique	Temps-homme
	Vérification lien demande d'examens-échantillon	Consommables
	Passage analytique automatisé	Temps-homme
		Automate
		Consommables
Intégration informatique et validation technique	Maintenance utilisateur	
	Maintenance fournisseur	
	Intégration informatique et validation technique	Temps homme
	Validation biologique, édition et expédition du compte-rendu	Temps homme
		Consommables
Acte de délivrance d'un concentré globulaire à un patient	Réception et vérification d'une prescription	Temps-homme
	Sélection du produit	Equipement de conservation des PSL
	Délivrance informatique du produit	
	Remise des PSL	Consommables
	Archivage documentaire	

Figure 13 - Exemple de définition d'un objet de coût avec ses activités et ressources associées

Cette méthode implique la définition de l'ensemble des objets de coûts y compris ceux fortement subdivisés dans les techniques manuelles évoquées lors de notre introduction et fortement consommatrices en ressources humaines.

Les avantages de la méthode

La segmentation des activités des laboratoires d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL est adaptable à l'exercice car chaque activité ou tâche particulière peut être décomposée en fonction de sa complexité opérationnelle.

Un autre avantage remarquable est que le temps-homme affecté est dissociable selon la fonction occupée, technicien de laboratoire ou biologiste. L'EFS s'est doté en 2018 d'un logiciel national de gestion des temps (Horoquartz), permettant de définir de manière harmonisée l'affectation technique des postes de travail des personnels, sous réserve que les affectations définies soient correctement utilisées et planifiées. De même l'établissement dispose de systèmes informatiques décisionnels dont l'interopérabilité permet la consolidation des données.

Les tâches annexes aux activités médico-techniques réalisées par les techniciens de laboratoire ont été peu abordées et trouvent une place d'intérêt dans l'analyse fournie par la méthode. En effet, chaque objet de coût nécessite un certain nombre d'équipements de laboratoire dont les opérations de maintenance ne sont pas gérées localement par un service biomédical tel qu'on peut le rencontrer dans les établissements hospitaliers. Une supervision régionale existe mais un grand nombre d'opérations constitue une activité déportée des services supports, telles que la métrologie, la maintenance de premier niveau, la traçabilité dans le logiciel de GMAO. Ces tâches sont réalisées par les techniciens de laboratoire sans prise en compte de cette activité support déportée. Ces activités consomment des ressources pour lesquelles un standard national peut être déterminé étant donné que la plupart des équipements sont communs grâce aux plans nationaux pluriannuels de renouvellement.

Ce déploiement national pourrait offrir une cartographie de chaque objet de coût sur n'importe quel site transfusionnel du territoire métropolitain et ultramarin permettant d'associer un seuil haut à chaque objet de coût, assimilable à un seuil de rentabilité, acceptable pour la collectivité et l'équilibre budgétaire de l'établissement, avec une déclinaison par région voire par site. Ce seuil pourrait constituer un indice de référence pour décider du maintien d'une activité au regard des préconisations de la cour des comptes en 2019. Lors de la survenue d'un changement concernant uniquement un objet de coût, cette méthode facilite par ailleurs l'analyse d'impact financier. Cet avantage se retrouve également dans la mesure des effets de la nomenclature de la clé B en relation avec le seuil de rentabilité précédemment évoqué.

Les inconvénients et difficultés à mener le changement

La tâche de détermination de l'ensemble des objets de coût est fastidieuse et nécessite une transformation complète du système et certaines opérations séquentielles sans traçabilité des

étapes ne pourront être quantifiées que globalement avec au moins une opération traçable dans le SID. Les analyses complexes réalisées par les laboratoires d'immuno-hématologie rentrent dans ce cadre. Les techniques étant toutes réalisées manuellement avec de multiples étapes, souvent en parallèle d'autres techniques, leur segmentation en objet de coût n'est peut-être pas réalisable et nécessiterait peut-être une évaluation de coût en globalité sur le poste de travail lui-même. Les ressources humaines affectées aux services disposant d'activités en gardes ou en postes de travail regroupés (sites de petite taille) constituent une particularité qu'il conviendrait de contourner en ventilant le temps affecté dans les objets de coûts au prorata de leur réalisation. Les entretiens menés auprès des différents cadres planificateurs ont d'ailleurs révélé la sous-utilisation des fonctionnalités de l'outil de planification nécessitant une harmonisation des pratiques.

En termes de changement, le déploiement de cette méthode nécessiterait la phase séquentielle suivante :

- Définition opérationnelle de l'ensemble des objets de coûts des activités des laboratoires d'immuno-hématologie et délivrance des PSL
- Construction en comptabilité analytique des objets de coûts par le contrôle de gestion
- Commandes de consommables et de services extérieurs par les entités médico-techniques à partir de ces nouveaux objets de coût.
- Définition de bonnes pratiques de planification des ressources humaines selon leur affectation aux postes.
- Définition de la périodicité de la mesure tenant compte de la consolidation des données comptables.

Les services supports n'ont pas été intégrés dans les ressources pour tenir compte de leur comptabilisation distincte actuelle. Cette méthode permettrait toutefois de les intégrer en les décomposant eux-mêmes en objets de coût rattachables aux activités les ayant générées.

La détermination du coût total de l'ensemble des activités d'un service peut ainsi être réalisée par la somme de l'ensemble de ses objets de coûts, pour une unité de temps donnée, avec la possibilité d'y relier les services supports réellement consommés. Les charges de structure pourront être ajoutées en dernier lieu permettant ainsi de disposer de manière dissociée de l'enveloppe des objets de coût pour que l'évaluation de la performance économique ne soit pas pénalisée par des éléments non contrôlables.

Le principe de construction de la méthode ABC se présente en une séquence des objets de coûts constitutifs des activités telles qu'elles sont réalisées par les opérationnels et selon une échelle de temps. La double structuration de l'EFS en bureaucraties professionnelles et en divisions indépendante (Mintzberg 1978) permet la coexistence de processus de production standardisés pour lesquels la méthode des sections homogènes n'est pas remise en question et de processus plus complexes comme ceux objets de cette étude pour lesquels la méthode ABC pourrait faire

l'objet d'une expérimentation à une échelle très réduite de l'EFS (entité médico-technique), afin d'évaluer la faisabilité de la mesure et sa déclinaison à une plus grande échelle. Cette méthodologie présente une transversalité vis-à-vis d'une seconde recommandation d'évolution des outils de contrôle de gestion concernant la mesure de l'efficacité des unités médico-techniques.

3.2.3 Le ratio d'efficacité et ses contingences

Il n'existe pas de cartographie au niveau national permettant de comparer les sites entre eux de manières multiparamétriques (volume d'activité, délivrance, volumétrie d'ETP). La comparaison reste au niveau régional sans certitude que les modalités d'affectation des ressources soient *stricto sensu* celles préconisées par le siège national. L'existence de ventilations inadéquates de charges mises en évidence dans la région CPDL illustre cette limite de comparabilité.

La méthode ABC est la base de la détermination de la consommation en ressources humaines associée aux objets de coûts quantifiables précédemment définis.

L'objet de la recommandation réside en une redéfinition des objets de coûts en subdivisions de l'activité permettant de tracer toutes les opérations humaines nécessaires à leur réalisation. Il n'est donc plus question de charges mais de volumétrie d'ETP allouée à l'effectivité du travail en s'appuyant sur un SID possédant la totalité des données.

Le tableau ci-dessous (Figure 14) présente une série non exhaustive de subdivisions très techniques de l'activité avec leur valeur quantifiable dans le SID et les ressources humaines associées allouées et mesurables dans le système de gestion des temps, selon l'affectation des personnels.

Subdivisions d'activité	Valeur mesurée	Ressources allouées
Acte de délivrance d'un CGR	Nombre de bordereaux	Temps-homme planifié
Acte de délivrance d'un CP	Nombre de bordereaux	
Acte de délivrance d'un PFC	Nombre de bordereaux	
Irradiation d'un CGR	Nombre de transformations	
Réalisation groupe sanguin en technique automatisée	Nombre de groupes sanguins	
Réalisation groupe sanguin en technique manuelle	Nombre de groupes sanguins	
Enregistrement d'un dossier	Nombre de dossiers	
Identifications d'anticorps simple	Nombre d'identification simples	

Figure 14 - Subdivisions des activités avec valeur mesurable et ressources allouées

Sur le même principe que la méthode ABC, on retrouve l'inconvénient des activités en gardes ou en postes de travail regroupés (sites de petite taille). La difficulté relative aux opérations séquentielles sans traçabilité des étapes n'est pas retrouvée dans cette méthode car il ne s'agit plus

de déterminer un coût unitaire opérationnel et l'activité peut alors être segmentée pour déterminer, par cumul, une volumétrie mesurable.

Cette évolution permet d'une part, une focalisation unique sur la charge de travail reposant sur les équipes de techniciens de laboratoire, sans le volet financier historiquement mesuré par la volumétrie de cessions de PSL et des actes de laboratoire facturés, tout en extrayant les biologistes des ETP dont la répartition inégale entre les sites fausse la mesure. D'autre part, l'analyse qualitative menée auprès des cadres a révélé l'absence de maquette de construction des effectifs dans les unités médico-techniques de l'EFS tels que les taux d'encadrement des patients dans les établissements de santé. La construction de la volumétrie en ETP de chaque unité repose sur la définition historique des postes de travail sans réflexion profonde et récente sur l'organisation des services. Le déploiement d'une telle méthode permettrait de situer l'ensemble des sites au niveau national sur une échelle constituée de paliers d'activité, chaque palier étant délimité par un seuil bas et un seuil haut d'activité acceptables, conduisant ainsi à une ébauche de dimensionnement des effectifs et d'indicateur d'une nécessité de réorganisation, en exploitant pleinement l'apprentissage organisationnel.

Un dernier point de ce volet des recommandations doit être abordé ici et concerne la ventilation des ETP dédiés à la coordination régionale des activités. Au cours de l'analyse qualitative, la répartition étonnante des ETP correspondants à parts égales entre les sites avait été mise en évidence, malgré des différences significatives dans les unités, tant sur les niveaux d'activité que sur la volumétrie d'ETP allouée. Une clé de répartition plus équitable permettrait aux sites de faible activité d'être plus justement impactés par ces emplois. L'affectation des personnels dédiés aux vigilances, activités transverses de différents processus de l'EFS, dans les centres de coût des activités de délivrance de PSL et d'immuno-hématologie mérite également réflexion quant à sa redistribution potentielle en relation avec les autres processus médico-techniques.

D'autres facteurs de contingences pourraient être développés sur le sujet des ETP mais seront préférentiellement abordés dans le chapitre suivant traitant du besoin d'évolution des tableaux de bord.

3.2.4 Des tableaux de bord innovants et collaboratifs

Le sujet d'étude est orienté sur l'efficacité économique mais la performance ne peut se limiter au seul spectre financier, particulièrement dans une structure comme l'EFS, empreinte d'une culture experte. Sur le plan opérationnel, les indicateurs de suivi des processus des activités sont nombreux, générant parfois un désintérêt des managers opérationnels. Leur multiplicité, conjuguée à leur manque de lien de causalité ne permet pas une focalisation sur les axes stratégiques. D'autres approches axées sur la qualité, l'organisation et les ressources humaines doivent donc être intégrées à l'évaluation de la performance, sous la forme de tableaux de bords

constitués d'indicateurs essentiels au pilotage et l'animation du dialogue de gestion. Ci-dessous quelques indicateurs donnés à titre d'exemple :

Organisation : Nombre de réunions de service, nombre d'incidents informatiques, nombre de réclamations internes.

Qualité : Délai de rendu des résultats, taux de dépassement des délais de délivrance des PSL, nombre de réclamations client par criticité. Les autres indicateurs qualitatifs relatifs aux activités médico-techniques très développés en IHR-DEL font partie intégrante de cette catégorie.

Ressources humaines : Taux absentéisme et taux de remplacement (par catégorie de personnel), temps supplémentaire et complémentaire en pourcentage du nombre total d'heures, taux de déploiement du plan de formation, nombre d'heures de formation par collaborateur, pyramide des âges.

Au cours de la revue de la littérature, les méthodes de type Balanced Scorecard (BSC) et OVAR ont été présentées comme des outils innovants en matière de contrôle de gestion. La culture du management par objectifs est ancrée depuis de nombreuses années à l'EFS et les tableaux de bord « à la française », assimilables à la démarche OVAR, y figurent dans une version « allégée ». Le contrat d'objectifs et de performance national est adossé à un plan d'action pluriannuel dont les objectifs sont associés à un ou plusieurs indicateurs définis par le siège et suivis mensuellement au niveau national. Ces indicateurs demeurent à une strate hiérarchique de pilotage régional démontrant la segmentation des responsabilités, préconisée dans la méthode OVAR.

L'axe d'amélioration pour la région CPDL réside dans la conception de tableaux de bord régionaux permettant d'éclairer les résultats de la région vis-à-vis du COP, souvent demandés aux pilotes de processus lors du constat d'écarts des objectifs, tout en créant du lien avec les indicateurs régionaux déjà développés par les opérationnels. Les exemples d'indicateurs listés précédemment, dont certains sont déjà existants, peuvent être intégrés pour apporter ces réponses.

L'évaluation de la performance des sites transfusionnels peut être envisagée par la déclinaison d'une combinaison OVAR/BSC, dans laquelle chaque objectif du COP peut être transposé regionalement en variables d'actions. Chacune des variables d'action est classifiable selon l'une des catégories du principe BSC (Financier, satisfaction client, processus internes et apprentissage) et est associée à un niveau de responsabilité dans le processus même ou dans un autre processus de l'organisation. Ce type de matrice permet de visualiser rapidement l'équilibre de la répartition des variables d'action entre les différentes composantes du Balanced Scorecard. La chaîne de causalité imaginée par Kaplan et Norton est ici déclinée d'une autre manière où finances, satisfaction client, processus internes et apprentissage gravitent autour d'un noyau de performance de l'organisation. Un exemple de matrice OVAR/BSC pour la détermination du seuil de rentabilité d'un service IHR est présenté en **Annexe 5**. On peut y constater la répartition des variables d'action entre les différentes

composantes du BSC. Cet exemple constitue dans sa forme une préconisation en tant que nouvel outil de pilotage pour la direction DBTD mais son contenu est purement indicatif.

L'acculturation des managers opérationnels à l'amélioration continue de la qualité et du management par objectifs fait de cette méthodologie l'approche la plus efficace pour déployer des tableaux de bord prospectifs et collaboratifs, dont le coût économique et cognitif reste toutefois à relativiser vis-à-vis du besoin exprimé en données de pilotage avec une nouvelle place pour la fonction de contrôle en interface avec l'opérationnel et le pilotage. Les différentes préconisations formulées présentent inévitablement des freins dans leur conception et leur déploiement qui seront abordées en intégrant également les limites inhérentes à l'étude elle-même.

3.3 Limites de l'étude et du modèle développé

Plusieurs limites ont été identifiées au cours de ce travail faisant de cette étude une réflexion régionale dont la portée nationale pourrait rencontrer de nombreuses résistances.

La première limite que l'on peut évoquer réside dans le périmètre de l'étude lui-même délimité à la région CPDL. La décentralisation de l'EFS permet la coexistence d'un système de contrôle de gestion et de pilotage dans chaque région, supervisée par le sommet hiérarchique national. Plusieurs aspects dans ce rapport ont été explorés de manière incomplète en raison de l'éclatement des paramètres à analyser.

Les décisions nationales en matière de pilotage ont été évoquées à plusieurs reprises, constituant une seconde limite. L'absence de vérification nationale de l'application des règles de comptabilité analytique dans les régions génère un risque de biais dans la comparabilité interrégionale des données figurant dans les indicateurs de résultats du COP. Le même risque s'illustre également dans le contrôle de gestion sociale et les règles de ventilation des personnels dans les différents centres d'analyse. Déployer une nouvelle méthode de détermination des objets de coût ou du ratio d'efficacité requiert une harmonisation nationale longue et difficile à mettre en place au regard de l'autonomie de gestion que possède les régions.

Dans la première partie de ce rapport, les tableaux de bord analysés ne présentaient pas les données sur une même période démontrant la difficulté à colliger sur un temps court l'ensemble des informations et générant l'impossibilité de mettre en parallèle les données comptables avec les données sur l'efficacité. Ce déphasage de l'opérationnel et du financier en lien avec le délai de consolidation des données comptables constitue une autre limite générant un risque d'erreur d'interprétation des résultats.

Après avoir mis en évidence que les services supports étaient comptabilisés de manière distincte des activités médico-techniques sans affectation secondaire aux centres analytiques correspondants, leur extraction du périmètre d'étude s'est imposée. Toutefois, les données de comptabilité analytique de 2019 ont permis de constater que la part des services supports sur la

volumétrie des ETP dans les régions présentait une variabilité importante allant de 14% à 21% pour les régions métropolitaines sans segmentation par domaine d'activité (informatique, technique, logistique, etc...). Les regroupements successifs ont conduit à des physionomies variables des régions dont certaines présentent des éclatements géographiques considérables (CPDL par exemple). Ce constat amène à considérer l'amélioration de la performance des services d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL comme une limite en elle-même au regard de cet aspect car il n'a pas été possible de vérifier si les regroupements ont conduit à une délégation progressive de certaines activités de support vers l'opérationnel.

La revue de la littérature présentée en deuxième partie a constitué la démonstration de la richesse des publications en matière de pilotage de la performance et de contrôle de gestion. Elle ne représente toutefois qu'une infime partie du sujet dont les recherches sont très actives qu'il a été nécessaire de borner pour éviter un abord trop conceptuel du sujet.

Les seules publications non scientifiques concernant l'EFS recensées dans la littérature concernent son positionnement dans le paysage de la santé et les rapports de la cour des comptes. Bien que des préconisations soient émises en termes d'efficacité et de développement de l'automatisation des processus de production, aucune étude n'a été trouvée sur le contrôle de gestion et l'analyse des coûts spécifique à l'EFS. Cette limite est évidemment à relativiser vis-à-vis du poids minime du budget national de l'EFS sur le système de santé national. Une vision rétrospective des évolutions sur le plan international dans les systèmes transfusionnels similaires sur un modèle éthique et non lucratif aurait également été intéressante pour aborder les recommandations.

Enfin, une dernière limite me concerne personnellement dans la réalisation de ce mémoire. En tant que simple initié au contrôle de gestion, les connaissances acquises au cours de ma formation sont évidemment loin d'égaliser celles d'un contrôleur de gestion, en méthodologie du contrôle et en comptabilité analytique ou générale. Les recommandations sur l'évolution des méthodes de contrôle ont été formulées sur la base de ce niveau de connaissances. La fonction de cadre au sein d'une entité médico-technique de la région CPDL a permis d'aborder les méthodes de contrôle de gestion en insistant sur l'intérêt du manager opérationnel dans le pilotage de la performance financière et non financière, au risque d'avoir occulté des aspects importants dans l'objet de cette analyse.

Les préconisations d'évolution des méthodes de contrôle de gestion à l'EFS ont été mises en parallèle des limites de leur déploiement et plus globalement des limites de cette étude. Les contours du pilotage de la performance de l'organisation se sont révélés bornés par la structuration de l'EFS. Sa place d'opérateur au sein d'un système de santé en pleine évolution fait apparaître des enjeux grandissants sur les modalités de financement et la soutenabilité financière à moyen terme. Les contours de cette évolution dessinent un nouveau contexte économique dont nous aborderons quelques aspects en conclusion de ce rapport.

Conclusion

L'ambition de la mise en adéquation du système de contrôle de gestion actuel à l'EFS avec les objectifs recherchés en termes de pilotage stratégique et d'analyse de l'efficience économique des services a constitué l'objectif de ce travail. Les faiblesses significatives mises en évidence dans les outils du contrôle de gestion ont montré le besoin des managers opérationnels en instruments pour faciliter la décision par la pertinence de la mesure. Les fortes contraintes économiques amènent l'établissement à renouveler son modèle de gestion et de management pour justifier l'utilisation responsable de ses ressources en tant qu'établissement public de l'Etat. D'un point de vue structurel et vis-à-vis du processus de modélisation du travail, le standard est plus perçu comme une valeur comparative qu'une référence absolue et l'apprentissage organisationnel apparaît comme un enjeu majeur du management et des économies d'échelle (Berland 2014).

Au cours de ce travail, l'évolution des thérapeutiques alternatives à la transfusion sanguine ont été abordées. Ces alternatives concernent de multiples pathologies et font l'objet d'une recherche active telles que la thalassémie¹⁴, la drépanocytose¹⁵ et les myélodysplasies pour lesquelles l'ANSM a autorisé la mise sur le marché de nouvelles molécules. Une veille scientifique permet de suivre la recherche active des laboratoires pharmaceutique et l'EFS doit anticiper les effets des autorisations de mise sur le marché des nouvelles thérapeutiques pour définir les besoins nationaux en PSL constitutifs de son budget. Cette asymétrie d'informations rend périlleux l'exercice de construction budgétaire dont les projections ne peuvent se baser que sur des données empiriques. Les activités monopolistiques confèrent à l'Etablissement Français du sang une comptabilité générale unique sur sa partie réservée aux produits, très majoritairement constituée des cessions de produits sanguins labiles aux établissements de santé, tandis que la partie commerciale de l'EFS que constituent les cessions au LFB d'un peu plus de 900000 litres de plasmas pour un usage non thérapeutique, représente moins de 10% des produits.

Trouver la marge idéale ou le seuil de rentabilité d'une activité, sans levier d'action sur les prix des cessions, avec une faible diversification des produits et sur un marché des laboratoires d'analyses médicales fortement concurrentiel, conduit à la focalisation de la recherche de solutions d'amélioration vers la réduction des charges. Contrairement aux groupements de laboratoires privés ou des laboratoires hospitaliers dans lesquels le niveau d'automatisation a modifié la part représentée par les charges de personnels, le périmètre des analyses d'immuno-hématologie est réduit et est de plus soumis à la mission d'expertise de l'établissement. Les marchés d'automates et des réactifs sont négociés nationalement et la politique des ressources humaines de l'EFS reste

¹⁴ <https://www.apmnews.com/story.php?objet=342690>

¹⁵ <https://www.apmnews.com/story.php?objet=352703>

le maintien des emplois y compris lors des regroupements régionaux, ces deux catégories représentant 80% des charges.

Malgré la capacité d'accroissement de l'automatisation des analyses constatée sur certains sites de l'échantillon étudié, le niveau technologique requis par les activités automatisées et la tendance continue de leur extension ne permet d'imaginer qu'une réduction faible de la part des charges de personnels dans les activités de délivrance et d'immuno-hématologie. Toutefois, cette mission pose une nouvelle limite au déploiement d'un tel modèle. Les contraintes sur les charges et l'absence de levier d'action donnent une marge de manœuvre infime sur seulement quelques points des charges pour lesquels les méthodes de contrôle de gestion n'auront que peu ou pas d'impact au regard de l'analyse effectuée sur l'organisation du travail.

Le gain que pourrait apporter les propositions formulées représente dès lors un impact financier minime et l'apprentissage organisationnel se dessine comme l'objectif recherché dans l'analyse des ressources consommées et de la pertinence de cette consommation au regard de la dépense responsable en santé publique.

Il convient donc de relativiser la performance économique recherchée à l'EFS et préconisée par la cour des comptes en 2019. En effet, le budget national de l'EFS était constitué en 2019 de 1,028 milliards d'euros de charges soit 0,51% de l'ONDAM fixé en 2019 par la loi de financement de la sécurité sociale (LFSS). Depuis sa création, l'EFS disposait d'un régime dérogatoire au code général des impôts concernant l'imposition à la TVA ainsi qu'à la taxe sur les salaires. La régularisation de ce régime dérogatoire au 01 Janvier 2019 a généré un déficit structurel compensé par la LFSS 2019 et une augmentation des tarifs des PSL. Si on extrapole ce mécanisme de compensation à une projection d'avenir avec une réduction des besoins nationaux en produits sanguins permise par la recherche pharmaceutique, on peut s'interroger sur l'opportunité de contraindre une organisation, déjà soumise depuis de nombreuses années à des efforts d'efficience, au-delà de l'objectivation des ressources consommées.

Au rythme de la décroissance des besoins nationaux en PSL, la soutenabilité du modèle économique de l'EFS pourrait donc être remise en question. Combien de temps les sites à gros volumes d'activité parviendront-ils à compenser ceux dont les ressources allouées dépassent largement les produits générés ? L'effet seuil inéluctable de chaque site transfusionnel pose la limite de l'efficience à une exigence minimale de sécurité des patients et la reprise de l'activité par les établissements hospitaliers, des sites transfusionnels considérés comme étant trop coûteux n'est argumentée par aucune analyse d'impact sur le plan économique pour les hôpitaux et sur le plan sécuritaire pour les patients.

Les entretiens avec les managers opérationnels des sites transfusionnels ont montré que les organisations découlent de l'historique avec une convergence de plusieurs services vers une organisation proche voire identique. Cette convergence spontanée sans consensus préalable

trouve son origine dans les contraintes nationales sur les effectifs, dictées par la satisfaction du devoir d'efficience dont l'inscription dans la politique de performance globale de l'établissement était présente dès sa création en 2000.

L'expérience internationale constitue également ici un volet prospectif d'intérêt et l'absence d'études comparatives publiées sur les modèles de gestion, particulièrement entre certains pays européens, a constitué un frein à ce travail. On peut citer ici le modèle britannique transfusionnel NHS Blood and Transplant imbriqué dans le National Health System dont le modèle de production efficient est reconnu et régulièrement mis en avant dans les publications scientifiques et dont la cible économique en 2014 était une économie de plus de 40 millions de livres sterling d'ici 2020 sur la chaîne logistique de production des PSL¹⁶.

Ce travail a permis de mettre en évidence que la méthode ABC de calcul des coûts et les tableaux de bord par la méthodologie OVAR convergent vers le même objectif de création d'une culture commune de management et de gestion, sans pour autant nuire à la culture experte historiquement implantée. Cette évolution s'intégrerait parfaitement dans la démarche nationale « Cap manager » initiée début 2020 par le siège et destinée à définir une ambition managériale commune aux 1600 managers de l'EFS, pour en faire des vecteurs de transformation de l'établissement.

Ce travail ne peut évidemment s'achever sur les seules préconisations d'évolution des outils du contrôle de gestion dont la finalité reste de s'assurer que les ressources de l'établissement sont mobilisées au meilleur coût pour la collectivité. La nouvelle mesure développée doit pouvoir conduire les instances du pilotage à prendre les décisions managériales nécessaires à l'atteinte des objectifs d'efficience de l'établissement. Je m'inscris évidemment dans cette démarche à la fois comme manager d'une unité médico-technique mais aussi auprès du pilotage au travers des connaissances acquises au cours de ma formation à l'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique et de la vision panoramique de l'organisation de l'EFS que cette étude a permis d'acquérir.

¹⁶ <https://nhsbtdbe.blob.core.windows.net/umbraco-assets-corp/1652/blood-2020.pdf>

Bibliographie

- Alcouffe, S. et al., «La faible diffusion des innovations en contrôle de gestion est-elle vraiment paradoxale ? Une méta-analyse du lien entre diversité des produits et adoption de la méthode ABC.», *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2019, Tome 25, no 1, p. 133 -164.
- Anthony, R. N., *Planning and control systems : a framework for analysis*, Harvard Business School Press, 1965, 180p.
- Anthony, R. N., *The Management Control Function*, Harvard University Press, 1988, 784p.
- Arena, L., *Edith Penrose et la croissance des entreprises*, ENS Editions, 2013, 101p.
- Arena, L. et Solle, G., «Apprentissage Organisationnel et Contrôle de Gestion : Une lecture possible de l'ABC/ABM ?», *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2008, Tome 14, no 3, p. 67-85.
- Baly, O., «Chapitre 20 - Le contrôle de gestion hospitalier. Une innovation managériale dans le pilotage des établissements de santé ?», dans Fermon, B., *Performance et innovation dans les établissements de santé*, Dunod, 2015, p. 409-432.
- Benamouzig, D., Besancon, J. «Les agences, alternatives administratives ou nouvelles bureaucraties techniques ? Le cas des agences sanitaires.», *Horizons stratégiques*, 2007, vol 3, no 1, p. 10-24.
- Benamouzig, D., "Administrer un monde incertain : les nouvelles bureaucraties techniques. Le cas des agences sanitaires en France.", *Sociologie du travail*, 2005, vol 47, no 3, p.301-322.
- Berland, N., *Le contrôle de gestion*, Presse universitaires de France (coll. "Que sais-je ?"), 2014, 128p.
- Bouquin, H., *Le contrôle de gestion*, Eyrolles éditions, 2010, 522p.
- Chiapello, E., "Contrôleurs de gestion comment concevez-vous votre fonction ?", *Echanges*, 1990, no 92, p. 7-11.
- Dumenil, M., *Le contrôle de gestion : 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts...*, Gereso Editions, 2020, 160p.
- Ennajem, C., «La construction de nouvelles relations entre contrôleur de gestion et managers opérationnels dans le contexte d'un contrôle de gestion décentralisé.», *Recherches en sciences de gestion*, 2019, vol 130, no 1, p. 109-144.
- Fiol, M., Jordan, H, Sullà, E., *Renforcer la cohérence d'une équipe*, Dunod, 2004, 220p.
- Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M.H., Bescos, P.L., *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Gualino Editeur (Coll. "Business"), 2004, 403p.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P, *Le tableau de bord prospectif*, Eyrolles Editions d'organisation, 2003, 312p.

- Lambert, C., et Sponem, S., «La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie.», *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2009, tome 15, no 2, p.113-144.
- Loubet, G., «Chapitre 2 - Les innovations en contrôle de gestion», dans Jaouen, A (dir.), *L'innovation managériale*, Dunod (Coll. "Management sup"), 2013, p.35-57.
- Mintzberg, H., *Structuring of Organizations*, Editions Eyrolles, 1978, 440p.
- Naro, G., Travaillé, D., «De la conception collective d'un Balanced Scorecard à son abandon : l'apprentissage organisationnel en question(s).», *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2019, tome 25, no. 1, p.13-54.
- Ollivier, E., «Coûts Discrétionnaires vs Coûts Complètes (TMCD® vs CRÉA) : Démonstration statistique sur un cas réel de l'inutilité du déversement des charges indirectes», *Finances Hospitalières*, 2017, no 118, p. 14-20.
- Simons, R., *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, 1995, 232p.

Liste des annexes

Annexe 1 – Guide d’entretien avec la direction DBTD

Annexe 2 – Guide d’entretien avec les responsables et cadres médico-techniques des services IHR-DEL de la région CPDL

Annexe 3 - Guide d’entretien avec le contrôleur de Gestion

Annexe 4 – Organigramme simplifié des interfaces régionales et nationales de la direction DBTD et du contrôle de gestion

Annexe 5 – Exemple de matrice OVAR/BSC pour la détermination du seuil de rentabilité d’un service IHR

Annexe 1 – Guide d’entretien avec la direction DBTD

Problématique : Comment le contrôle de gestion et ses outils associés contribuent à l’évaluation de l’efficacité, à la détermination du coût de production et au pilotage de la performance économique des laboratoires d’immuno-hématologie et de délivrance des PSL ?

Présentation : Les laboratoires d’immuno-hématologie et la délivrance des PSL sont sous la gouvernance de la direction des biologies, thérapies et diagnostics (DBTD). Cet entretien revêt trois grands intérêts :

- Connaître les exigences nationales en matière de pilotage stratégique de la performance ainsi que leur déclinaison dans les régions.
- Comprendre l’articulation des différents acteurs du pilotage du siège national au manager des entités médico-techniques.
- Définir le rôle et les modalités du contrôle de gestion dans la relation multipartite entre Siège national, DBTD régionale et entités médico-techniques dans la région.

Définition des exigences nationales en terme de performance

- Des axes stratégiques du COP sont-ils en cours de déploiement suite au rapport de la cour des comptes de Février 2019 sur la filière sang en France ? Relance : le rapport évoque un modèle économique fragilisé et une nécessité de transformation. Ce rapport fait apparaître une nécessaire évolution de la stratégie dans le COP 2018-2022 incitant l’EFS à s’interroger notamment sur les activités d’immuno-hématologie et de délivrance des PSL (optimisation des dépenses de santé, rentabilité de cette activité).
- Quelles sont les exigences nationales vis-à-vis de la performance économique (efficacité) des services IHR-DEL dans les régions ? Relances : Savez-vous comment et par qui elles sont définies ?
- Comment est assuré le suivi (reporting) de cette performance ? Communication bidirectionnelle ? A quelle fréquence ?
- On a pu constater que la diffusion des chiffres comptables pouvait être sujet à jugement et génératrice de mises sous tension des managers. Y-a-t-il un plan de communication de type dialogue de gestion mis en place entre DBTD et le contrôle de gestion ? DBTD et managers des services IHR-DEL ? Au niveau national ? Régional ?
- Quels outils, supports, tableaux de bords et indicateurs du contrôle de gestion sont mis à disposition par le national permettant de piloter l’activité IHR-DEL en régions ?

Déclinaison des politiques nationales en régions

- Comment définissez le pilotage stratégique des activités IHR-DEL ? Quels en sont les axes ?
- De quels outils de mesure disposez-vous pour piloter les différents axes de cette stratégie ?
- Comment est déclinée la communication descendante du pilotage national et régional auprès des managers locaux des services IH-DEL ?
- Quels outils, supports, tableaux de bords et indicateurs du contrôle de gestion sont à disposition au niveau régional pour vous permettre de piloter les activités IHR-DEL en région ?

Mesure de l'efficacité des sites

- L'efficacité économique est au cœur des préoccupations des tutelles ministérielles. Comment évaluez-vous l'efficacité des services IHR-DEL en région ?
- Quels sont les éléments constitutifs de l'échelle de mesure de l'efficacité et de comparaison d'un site ? Cette échelle est-elle commune au niveau national ?
- De quels tableaux de bord et indicateurs disposez-vous pour mesurer cette efficacité ? Qui les produit, à quelle fréquence, comment et à qui sont-ils diffusés ?
- Savez-vous comment sont construits et calculés les différents indicateurs ?
- Les données fournies vous suffisent-elles pour piloter ? Avez-vous besoin d'autres éléments pour un pilotage plus fin et à quelle fréquence ?
- Quelle est la place du contrôle de gestion dans votre pilotage ? Relance : comment définissez-vous l'interaction avec le contrôle de gestion dans votre pilotage ?
- Formulez-vous des demandes au contrôle de gestion en dehors des indicateurs habituels que vous recevez ? A quelle fréquence ?

Annexe 2 - Guide d'entretien avec les responsables et cadres médico-techniques des services IHR-DEL de la région CPDL

Problématique : Comment le contrôle de gestion et ses outils associés contribuent à l'évaluation de l'efficience, à la détermination du coût de production et au pilotage de la performance économique des laboratoires d'immuno-hématologie et de délivrance des PSL ?

Présentation : Dans le cadre de mon Master 2 en Management et Analyse des organisations de santé à l'EHESP, j'oriente mon mémoire professionnel vers l'évaluation des outils de contrôle de gestion pour piloter l'activité IHR-DEL de la région CPDL à partir d'une analyse comparative entre la mesure de l'activité telle qu'elle est réellement réalisée par les techniciens sur le terrain et les coûts de délivrance par PSL/réalisation des analyses IHR en B. L'idée est d'aller au cœur de l'organisation de vos services afin de construire un nouvel outil de calcul mesurant l'activité réalisée non pas en cessions de PSL et nombre de B mais en tâches réalisées en corrélation avec les ressources utilisées. Cette analyse a également pour objectif d'identifier les points forts et éventuellement repérer des pistes d'amélioration au sein de vos organisations. L'entretien se déroulera en abordant six thèmes relatifs à l'organisation de vos services :

- Gestion du processus et délégation des tâches
- Relations avec le contrôle de gestion
- Gestion et planification des personnels en IHE-DEL
- Gestion de l'absentéisme, du recrutement et de l'intérim
- Gestion du matériel et de l'informatique
- Gestion des achats et des consommables

Cet entretien sera enregistré mais je serai la seule personne à écouter et retranscrire le contenu de nos échanges.

Gestion du processus et délégation de tâches

- Quel le temps de votre activité dédiée à vos fonctions de Cadre médico-technique/Chef d'équipe ? Théorique et réalisé en moyenne ?
- Pour les CMT/CE, vous arrive-t-il d'effectuer du temps de poste ou de garde ? Si oui à quelle fréquence ?
- Avez-vous des délégations de tâches particulières du responsable ?
- Pouvez-vous me décrire le partage des tâches de gestion du processus entre responsable et le Cadre médico-technique/Chef d'équipe ?
- Rencontrez-vous des difficultés managériales en lien avec l'organisation du travail de l'équipe ? Si oui, lesquelles ?
- Quels sont les analyses réalisées par techniques automatisées dans votre laboratoire ?
- Quelles sont les modalités de colisages selon vos différents établissements de santé ?
- Si vous disposez d'un envoi de PSL automatisé, décrivez brièvement les modalités de colisage et l'ES/Services concernés.
- Concernant la traçabilité manuelle des PSL, par qui est réalisée cette tâche dans votre service et quels sont les ES concernés ?

Relations avec le contrôle de gestion

- Quels indicateurs du contrôle de gestion relatifs à nos activités connaissez-vous ? Comment les exploitez-vous ?
- Avez-vous déjà eu des échanges avec le contrôle de gestion sur la comptabilité analytique de votre activité / site ?
- Vous-est-il déjà arrivé de procéder à des vérifications de la comptabilisation de vos charges auprès du contrôleur de gestion ?

Gestion et planification des personnels en IHE-DEL

- Connaissez-vous votre effectif en ETP et en nombre de personnes ? Comment avez-vous dimensionné votre effectif dans les services ?
- Comment se décompose votre effectif par catégories de personnel (Techniciens, Secrétaire, biologistes, autres)
- Décrivez la pyramide d'âge de votre effectif :
 - o 20-30 :
 - o 30-40 :
 - o 40-50
 - o 50-60 :
 - o Plus de 60 :
- Au regard de l'activité de votre service, comment qualifiez-vous le niveau de cet effectif ?
- De quelle manière évaluez-vous la pertinence de ce dimensionnement ?
- Savez-vous si votre effectif a augmenté depuis moins de 3 ans ? Quel en était le motif ?
- Pouvez-vous me donner la proportion de personnels à temps partiel dans votre équipe ?
- Comment est organisée la journée de travail des techniciens vis-à-vis des tâches IHR-DEL à réaliser ? (Description des différents horaires de travail, des postes occupés et des tâches affectées). Cette organisation est-elle identique tous les jours de la semaine ?
- Si votre laboratoire ou service réalise des missions régionales, comment en avez-vous défini l'organisation et le(s) effectifs dédiés ?
- Quelles sont les règles de planification du personnel sur ce site : horaires, postes en routine, temps de transmission en IHE et DEL ?
- La planification est-elle sujette à des variations en effectifs en fonction des plages horaires et/ou des jours particuliers ?
- Quelles sont les modalités de planification pour les week-ends, nuits et jours fériés ?
- En dehors des postes de travail IHE-DEL, quels sont les autres temps planifiés ?
- Si des temps de lecture de documents ou de gestion de la qualité sont planifiés, quelle sont leur durée et leur fréquence ?
- Comment sont gérées les différentes planifications sur l'outil Horoquartz ?

Gestion de l'absentéisme, du recrutement et de l'intérim

- Comment gérez-vous la décision de recours au recrutement ou au remplacement ?
- Pouvez-vous définir les motifs pour lesquels vous avez recours à l'intérim ? Sous quelles conditions ?
- Y-a-t-il des postes ou des remplacements pourvus en permanence par de l'intérim. Si oui, quels postes et depuis combien de temps ?
- Pouvez-vous me décrire les modalités d'attribution des congés annuels ?
- Avez-vous défini des modalités particulières de pose des différents repos liés à l'ANATT ? (RCV, JRTT, RCR). Comment gérez-vous les compteurs de vos personnels ?
- Comment sont gérés les différents temps de pause dans votre service (Pause-café, journée continue, temps de repas)

Gestion du matériel et de l'informatique

- Pouvez-vous me décrire comment sont gérés les équipements dans vos services ? (Hygiène, maintenance, métrologie)
- Quelle sont les règles de gestion du matériel qui ont été définies dans le service ?
- En dehors des marchés régionaux de maintenance, avez-vous recours à des services internes de l'EFS ou des services extérieurs pour certaines opérations liées aux équipements ?
- Connaissez-vous les temps annuels nécessaires pour chaque équipement ou plus globalement pour l'ensemble de votre parc matériel ?
- Quelle est la part de temps que vous affectez à la partie informatique de votre service ?
- Avez-vous des équipements dédiés à des activités autres que l'IHR-DEL-HEM ?

Gestion des achats et des consommables

- Comment sont organisées les commandes de consommables IHR, DEL et bureautique ?
- Sur quels critères, les commandes et les quantités sont-elles décidées ou validées ?
- Avez-vous des règles de gestion en vigueur pour limiter les dépenses de consommables ?
- Comment est organisée la validation à réception des réactifs sur votre site ?

Autres sujets

- Souhaitez-vous compléter un sujet ou évoquer d'autres points qui n'auraient pas été abordés ?

Annexe 3 – Guide d’entretien avec le contrôleur de Gestion

Problématique : Comment le contrôle de gestion et ses outils associés contribuent à l’évaluation de l’efficacité, à la détermination du coût de production et au pilotage de la performance économique des laboratoires d’immuno-hématologie et de délivrance des PSL ?

Présentation : Le rapport de la cour des comptes évoque un modèle économique fragilisé et une nécessité de transformation. Ce rapport fait apparaître une nécessité d’évolution de la stratégie dans le COP 2018-2022 incitant l’EFS à s’interroger notamment sur les activités d’immuno-hématologie et de délivrance des PSL (optimisation des dépenses de santé, rentabilité de cette activité). Des outils de contrôle de gestion ont été déployés et je souhaite orienter mon analyse sur leur appui au pilotage stratégique pour la direction DBTD et plus particulièrement sur l’analyse de l’efficacité de nos services IHR-DEL et par extension l’optimisation de l’allocation des ressources humaines, premier poste de dépense financière. Nous passerons en revue :

- Définition des exigences nationales en terme de contrôle de gestion et suivi des objectifs du COP
- Déclinaison des règles du contrôle de gestion national vers le régional
- Mesure de l’efficacité des sites
- Evolution du contrôle de gestion à l’EFS

Définition des exigences nationales en terme de contrôle de gestion

- Pouvez-vous me décrire les exigences et règles de fonctionnement du contrôle de gestion en général à l’EFS? Plus spécifiquement pour les services IHR-DEL ?
- Comment et par qui sont définies ces règles ? Savez-vous quand ces règles ont été mises en place et pouvez-vous me décrire les évolutions éventuellement survenues ?
- Comment s’interface le contrôle de gestion avec le suivi des axes du COP ?

Déclinaison des règles du contrôle de gestion national vers le régional

- Quelles sont les modalités de calcul des indicateurs de contrôle de gestion suivants et leur fréquence de suivi ?
 - o La méthode de calcul détaillée des indicateurs « MM-AAAA Suivi d’activités_sliai » pour l’IHR-DEL
 - o La méthode de calcul détaillée des indicateurs de comptabilité analytique « Coût et marges par activités » pour l’IHR-DEL. A ce sujet, la direction DBTD m’a informé que les chiffres 2019 ont été présentés. J’aimerais en disposer si c’est possible tout en sachant qu’ils resteront confidentiels.
- Quels sont les autres outils que vous pilotez en termes de reporting pour la direction régionale ? Et Vers le national ?

Mesure de l'efficacité des sites

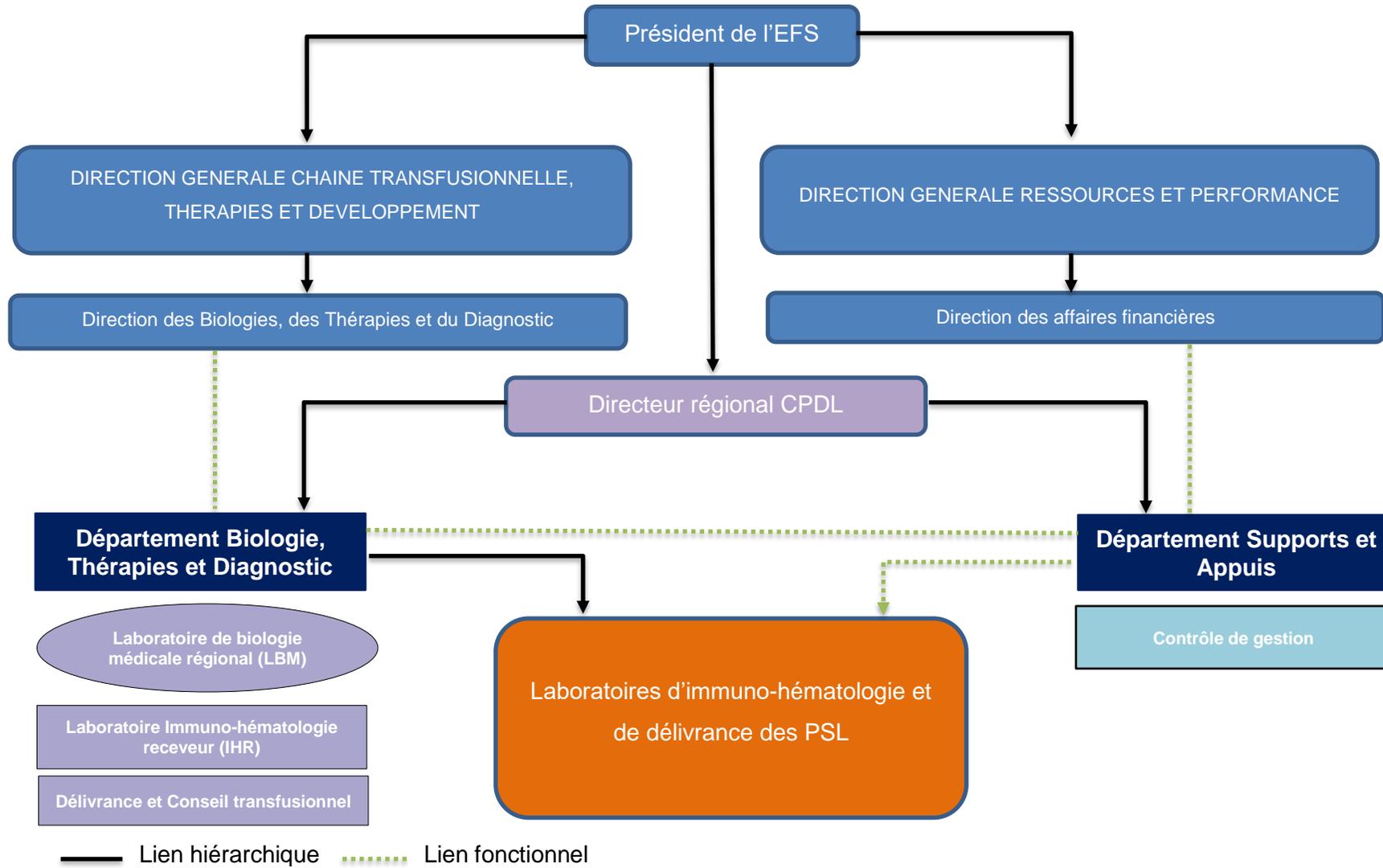
- Comment a été fait le choix des clés de répartition ?
- Ces clés de répartition sont-elles harmonisées au niveau national ?
- Dans les ETP, je ne vois pas de taux d'absentéisme, ni de taux de remplacement.
Comment ces données pourraient-elles être exploitées à partir du contrôle de gestion sociale ?
- Concernant la ventilation des ETP entre les différents centres de coûts, savez-vous si cette ventilation est harmonisée au niveau national ? Pouvez-vous obtenir auprès du national cette ventilation par région afin de pouvoir les comparer ?

Constat et évolution du contrôle de gestion à l'EFS

- Après passage en revue des méthodes de calcul, quels sont les méthodes de calcul retenues et pour quel raison ce choix a été fait ?
- Connaissez-vous la méthode BSC (Balance scorecard) de Kaplan et Norton. Selon vous, cette méthode pourrait-t-elle être déployée à l'EFS ? Comment ?

Avez-vous d'autres précisions à apporter suite à cet échange et sur la méthode que nous souhaitons développer ?

Annexe 4 – Organigramme simplifié des interfaces régionales et nationales de la direction DBTD et du contrôle de gestion



Annexe 5 – Exemple de matrice OVAR/BSC pour le suivi de l'évolution du seuil de rentabilité d'un service IHR

Objectif COP	Réviser le positionnement au sein de l'EFS ou au sein d'un établissement de santé des sites qui assurent des activités d'immuno-hématologie et de délivrance dans un objectif d'assurer ces activités de manière sécuritaire et au meilleur coût pour la collectivité					
Sous-Objectif	Suivi l'évolution du seuil de rentabilité d'un service IHR					
Variables d'action	B-S-C				Responsabilités	Indicateurs
	Financier	Processus	Client	Apprentissage		
Estimation des produits générés par les B facturés	X		X		Direction DBTD Manager opérationnel Contrôle de gestion	Suivi des B facturés des établissements de soins rattachés au service IH-DEL et tendance
Suivi des objets de coût des activités selon la méthode ABC	X				Direction DBTD Contrôle de gestion Managers opérationnels	Comparatif intersites des objets de coût Suivi de consommation des consommables Suivi de consommation des services extérieurs
Suivi du dimensionnement des effectifs		X		X	Direction DBTD Gestion des ressources humaines	Evolution de l'effectif vis-à-vis de la cible et tendance Suivi du taux d'absentéisme par catégorie de personnel et tendance Suivi du taux de remplacement et tendance Structure démographique du service
Détermination du coût de formation des personnels	X			X	Gestion des ressources humaines Contrôle de gestion	Suivi du nombre d'heures de formation par collaborateur des années antérieures. Suivi des charges de formation des années antérieures
Suivi des besoins en matériel	X	X			Service biomédical Direction DBTD Contrôle de gestion	Plan pluriannuel de renouvellement des équipements
Suivi des charges de structure	X				Direction de site Contrôle de gestion	Suivi de l'évolution des charges de structure

CABARET

Frédéric

08/09/2020

Master 2 Analyse et Management des Organisations de Santé

Promotion 2019-2020

**LES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION EN APPUI AU PILOTAGE DE
LA PERFORMANCE ECONOMIQUE**

Résumé :

Dans notre système de santé, piloter la performance économique est une responsabilité dont l'objectif est une utilisation responsable des ressources. L'Etablissement Français du sang (EFS), organisation publique de l'Etat, a la même responsabilité avec une contrainte financière croissante due à la réduction des besoins nationaux en produits sanguins. Ces produits constituant sa principale ressource financière, l'effort de gestion nécessite des outils performants pour le contrôle de gestion de ces ressources. Ce mémoire réalise un état des lieux du système de mesure en place pour en définir les avantages et les inconvénients. L'ambition est de proposer une nouvelle orientation tournée vers la culture de gestion des managers et la modernisation des outils dédiés au contrôle afin de constituer une aide au pilotage et à la décision. L'établissement étant constitué de multiples processus, l'analyse est focalisée sur les laboratoires d'immuno-hématologie et de délivrance des produits sanguins labiles.

Mots clés :

Contrôle de gestion, Pilotage, Performance, Efficience, Dialogue de gestion

L'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.