



Inspection générale  
des affaires sociales  
RM2010-172P

# Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé :

## Examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé

**RAPPORT**

Établi par

François SCHECHTER

Inspecteur général des affaires sociales

Jean Claude DELNATTE

Conseiller général des établissements  
de santé



## Synthèse

- [1] Par une saisine en date du 17/5/2010, le cabinet de Madame la ministre de la santé et des sports a confié à l'inspection générale des affaires sociales (IGAS) une mission relative à la réalisation « *d'un audit qualitatif, dans une dizaine d'établissements de santé, ayant mis en place et utilisant à bon escient la comptabilité analytique* ».
- [2] En complément, la direction générale de l'offre de soins (DGOS) a précisé que l'objectif fixé était de définir concrètement « les facteurs clé de succès et les principaux freins de son déploiement » dans le cadre de la réforme plus générale de la gouvernance de ces établissements.
- [3] Dans le cadre de cette réforme, la comptabilité analytique hospitalière (CAH) devient, en effet, un instrument, mais aussi un levier, majeur dans la construction des nouvelles modalités de pilotage, de gouvernance et d'allocations des moyens.
- [4] Ce sont ces enjeux conjugués de gouvernance et de performance qui, à leur tour, ont commandé l'organisation et le contenu concrets des travaux d'audit de la mission.
- [5] Pour y répondre, la mission a réalisé- en collaboration avec la DGOS et trois établissements pilotes - un questionnaire/guide d'entretien préalable à ses visites. Les visites se sont déroulées de juin à octobre 2010 dans 12 établissements.
- [6] *A leur issue, la mission considère que la mise en œuvre de la CAH repose sur un consensus, né de la contrainte, des acteurs et sur des outils stabilisés, mais mal coordonnés (I).*
- [7] *Cette mise en œuvre, qui est aussi managériale, est, par ailleurs, complexe et révèle, en conséquence, des appropriations contrastées entre hôpitaux (II).*
- [8] *Dès lors, un renforcement du déploiement de la CAH apparaît nécessaire à la mission sur la base d'arbitrages rapides et réalistes, à la fois sur les méthodes et sur les moyens (III).*

### **1. La mise en œuvre de la CAH repose sur un consensus contraint des acteurs et sur des outils stabilisés, bien qu'insuffisamment coordonnés**

- [9] Le consensus observé dans les établissements est pour partie le produit d'une culture de CAH maintenue, avec difficulté, pendant trois décennies, mais c'est surtout un processus qui s'est imposé aux acteurs :
- D'une part, avec l'instauration de la tarification à l'activité (T2A) qui a nécessité de mettre en place une CAH généralisée, associée à un pilotage médico-économique partagé avec les médecins. Le bouleversement tarifaire a d'abord entraîné une recherche d'augmentation de l'activité et de sa connaissance (amélioration du codage et de son exhaustivité), puis un besoin, chez les producteurs de soins, rapidement généralisé, d'estimer la contribution de chacune des activités médicales à l'équilibre financier global des établissements. Renvoyées à leur production de soins monétisée, les équipes médicales se sont très majoritairement, encore que sur un rythme inégal, portées demandeuses de tableaux de bord et donc d'éléments de comptabilité analytique.
  - D'autre part, la contractualisation interne a, par étapes, imposé un nouveau mode de gouvernance. La mise en place des pôles par l'ordonnance n° 2005 - 406 du 2 mai 2005 et par la loi n°2009- 879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, dite loi « HPST », a été un élément déterminant dans

l'appropriation, par les acteurs hospitaliers, de la nécessité de faire vivre le principe de subsidiarité. Associée à la mise en place de la T2A, la démarche polaire a imposé à ces acteurs, médecins et managers, le recours à la CAH.

- [10] Ce consensus s'appuie aujourd'hui sur des méthodes de CAH bien outillées et diversifiées :
- En premier lieu, les établissements disposent d'instruments de comptabilité analytique qui ont pour finalité l'allocation de ressources : les retraitements comptables et les études nationales de coûts. Elles ont été imposées par l'administration centrale afin de permettre à celle-ci de disposer de l'ensemble des informations qui lui sont nécessaires pour piloter l'allocation de ressources aux établissements de santé.
  - En second lieu, ils disposent d'une CAH facultative dont l'objectif est d'appréhender le coût des productions à caractère médico-technique et logistique. Reposant sur le volontariat, un financement par les établissements et le parangonnage, elle est gérée par le centre hospitalier universitaire (CHU) d'Angers et permet aux établissements participant de pouvoir comparer dans le temps l'évolution de leurs coûts à ceux de l'échantillon de la base.
  - En troisième lieu, les hôpitaux peuvent mobiliser deux outils proposés aux établissements par la mission d'expertise et d'audit hospitaliers (MEAH) pour le pilotage des pôles : d'une part, le tableau dit « coûts case mix » (TCCM) par pôle qui a pour objectif de comparer les pôles de médecine, chirurgie et obstétrique (MCO) de l'établissement avec des pôles théoriques construits à partir des mêmes structures d'activités MCO que ceux de l'établissement et valorisés aux coûts de l'étude nationale de coûts (ENC). D'autre part, le compte de résultat analytique par pôle (CREA) qui comptabilise des charges directes et indirectes pour obtenir un coût complet qu'il confronte aux recettes du pôle afin d'obtenir un résultat analytique.
- [11] Ces méthodes sont aujourd'hui stabilisées et largement diffusées. De plus, elles se perfectionnent : l'Agence technique de l'information sur l'hospitalisation (ATIH) a procédé à l'adaptation des classifications MCO et travaille à la nouvelle ENC. La base d'Angers a étendu à la fois le nombre de ses participants et le spectre de leur participation.
- [12] En revanche, l'Agence nationale d'appui à la performance (ANAP) n'a, pour l'essentiel, pas fait évoluer les outils et modalités d'intervention de la MEAH dont elle est issue. Son faible engagement dans le pilotage de ce chantier explique en partie l'absence de coordination, qui lui revient, entre les trois promoteurs et animateurs de la CAH. Ainsi, dans de nombreux cas, des établissements avaient expérimenté, sans réel appui, plusieurs approches, souvent au prix d'une surconsommation en moyens humains et de tensions avec la communauté médicale; tensions qui auraient pu être évitées et qui ont, en tout état de cause, retardé ou fragilisé l'appropriation conjointe des données issues de la CAH requises par et pour un bon dialogue de gestion.
- [13] Ces situations ne doivent pas se reproduire et la mise en place d'un réseau de correspondants du contrôle de gestion en ARS n'est qu'une première étape et un premier niveau dans l'animation du déploiement de la CAH.

## **2. La mise en œuvre de la CAH est complexe et révèle des appropriations contrastées dans les étapes et entre hôpitaux.**

- [14] La mise en œuvre technique de la CAH repose sur la création et la maintenance d'un fichier commun de structure (FICOM) pertinent et sur une bonne interopérabilité entre les systèmes d'information des établissements. Le découpage du FICOM est un préalable généralement maîtrisé. C'est une opération lourde puisqu'elle réclame de faire coïncider le découpage des unités fonctionnelles (UF) avec l'activité réelle de l'établissement et avec les objectifs de répartition de charges - directes et indirectes. Le découpage peut être, selon les besoins de l'établissement, axé sur la production physique, des objectifs financiers ou dans une perspective de responsabilisation médicale. Ce travail de structuration a été mené à bien dans tous les établissements visités et un dispositif strict de gestion des UF a partout été créé.
- [15] Les activités ainsi structurées devraient être normalement intégrées dans un référentiel unique et une plateforme d'interopérabilité pour assurer la cohérence - en format et en temps - du dialogue des logiciels de l'établissement.
- [16] A cet égard, les visites de sites ont montré que les systèmes d'information restent encore souvent insuffisamment cohérents et dotés de référentiels avec des formats différents. La faiblesse de l'offre des éditeurs et certaines de leurs pratiques commerciales constituent un point de fragilité et de préoccupation invoqué par de nombreux directeurs d'établissements. Dans ce contexte, la mission a relevé, dans une majorité d'établissements, des dispositifs d'emploi qui étaient parvenus à surmonter une partie de ces difficultés, mais souvent au prix d'adaptations locales laissant aux équipes des charges de dédoublement et de retraitement significatives.
- [17] Par ailleurs, la démarche et ses outils réclament le recrutement, la formation et la fidélisation d'équipes de contrôleurs de gestion aptes à produire, dans un univers complexe, des données confrontées à une interprétation médico économique, et à dialoguer avec le corps médical.
- [18] De ce fait, la qualité et la stabilité des équipes sont un facteur clé dans la construction du dispositif de CAH et, directement lié, de la contractualisation. Or, beaucoup d'établissements ont du mal à constituer et stabiliser leurs équipes. Il n'existe aucune filière de formation initiale ou continue identifiée pour cette fonction. Avec la montée en puissance du dispositif de CAH, cette situation n'est pas tenable à moyen terme et constitue souvent le point de fragilité le plus évident dans certains établissements.
- [19] Des situations très contrastées entre hôpitaux, ont été relevées dans les modalités de mise en œuvre de la CAH et de son utilisation contractuelle. Elles sont pour l'essentiel le double produit d'un effet taille et d'une maturité inégale de la gouvernance déconcentrée.
- [20] Il a été constaté un effet taille déterminant dans les modalités de recours à la CAH. Les établissements de grande taille réclament la production d'éléments de CAH très avancés. Ils doivent en particulier permettre aux chefs de pôle d'avoir une vision précise sur le rapport entre charges directes /indirectes et entre ces dernières et la production médicale du pôle. A défaut, et compte tenu de la taille minimale de ces derniers (300 ETP) la contractualisation se heurte très concrètement à la fois à la fragilité des éléments de pilotage et de dialogue avec la direction.
- [21] Plus encore, dans les CHU (et à un moindre titre les gros CH) où les charges fixes sont structurellement plus élevées, la CAH a un rôle particulier à jouer pour éclairer sur l'organisation et l'efficacité des soins par GHM et par séjour. Dans ce cas, l'existence d'un système d'information permettant de rattacher l'ensemble des coûts à chaque séjour ou passage est évidemment un élément essentiel à la définition de la stratégie de l'établissement mais qui réclame un investissement lourd en termes d'interopérabilité.

- [22] Inversement, des établissements de taille moyenne ont un usage suffisant, et économiquement plus justifié, d'éléments de CAH plus légers : CREA par pôle et base d'Angers pour les fonctions médico techniques, tableaux de bord et de gestion...
- [23] La diversité est aussi le fruit de la maturité de la délégation de gestion dans la gouvernance. La mission a ainsi clairement identifié que l'engagement, dès 1997, de certains établissements dans la démarche de contractualisation avait favorisé l'ancrage de cette démarche et le développement de ses outils supports : la CAH et la politique d'intéressement.
- [24] Les visites ont permis de distinguer entre des établissements, minoritaires, arrivés à maturité dans le dialogue et la politique d'intéressement construits autour des données produites par les contrôles de gestion et d'autres dans lesquels la communauté médicale était en phase d'appropriation/contestation de ces éléments. D'autres enfin, minoritaires eux aussi, où la défiance vis-à-vis des données produites pouvait encore prévaloir.
- [25] Partout une étape avait été franchie : Les différents acteurs, au-delà des éléments de débat internes, identifiaient les risques à ne pas être en mesure de rapprocher charges et produits et sont, dès lors, en attente d'une action plus identifiée des tutelles.

### **3. Un renforcement du déploiement de la CAH apparaît aujourd'hui nécessaire sur la base d'arbitrages rapides et réalistes, à la fois sur les méthodes et sur les moyens**

- [26] Un renforcement de la politique de déploiement de la CAH devra tenir compte des facteurs qui ont construit l'identité des systèmes d'information de chaque établissement. Les choix de prestataires sont, chaque fois, une contrainte forte pour l'évolution des outils. Dès lors, une enquête par établissement devrait être conduite par chaque ARS pour identifier les solutions locales et construire une cartographie régionale faisant ressortir les établissements moteurs et ceux rencontrant des difficultés. A cette fin, un questionnaire technique pourra être réalisé, son exploitation permettant au plan régional un parangonnage entre établissements ; et au plan national, avec l'aide de l'ANAP et de l'Agence des systèmes d'information partagés de santé (ASIP), de réunir les éléments d'un appel d'offres sur performance afin de renforcer et clarifier l'offre des éditeurs.
- [27] Plus généralement, le déploiement de la CAH réclame un dispositif renforcé en ARS qui vont devoir concentrer leur attention sur l'efficacité interne des établissements et leur articulation avec les nouvelles règles fixées par les schémas d'organisation sanitaire de quatrième génération. Dans cette perspective, le dispositif actuellement retenu d'un réseau de correspondants « contrôle de gestion » apparaît insuffisant et la mise en place d'une mission d'appui CAH en ARS, capable de conseiller sur les étapes, les outils, les méthodes et les modes de communication internes, voire les recrutements, apparaît s'imposer si l'on veut s'assurer d'un déploiement et d'une cohérence régionale.
- [28] Par ailleurs, les méthodes et outils de comptabilité analytique ont principalement été développés au profit des établissements œuvrant dans le champ MCO. Leur adaptation aux activités de psychiatrie et de SSR doit être envisagée à brève échéance, sans attendre que la T2A leur soit appliquée. En effet, ces deux secteurs représentent un poids global dans les dépenses d'assurance maladie de 19 milliards d'€
- [29] Parallèlement à ces choix institutionnels et managériaux, il faudra procéder à des choix de méthodes en matière de CAH. A ce titre, les données issues des retraitements comptables (RTC) apparaissent fortement mobilisatrices en ressources et généralement peu exploitées par les établissements en gestion interne. Toutefois, elles constituent à l'heure actuelle, la seule base de données analytiques exhaustive au niveau national ce qui implique d'en conserver la réalisation en attendant de pouvoir lui substituer un dispositif plus élaboré. La base d'Angers, en revanche, est largement utilisée par les 200 établissements adhérents, dont 24 CHU.

- [30] Concrètement, la participation à la base permet :
- de situer les services prestataires par rapport aux autres établissements ;
  - d'identifier pour les services consommateurs comment se positionnent ses prestataires ;
  - de cibler les services sur lesquels il est nécessaire de réfléchir à une nouvelle organisation.
- [31] Des critiques lui sont néanmoins adressées tenant aux écarts de périmètres des activités décrites pouvant exister entre établissements, au manque de rigueur dans la saisie des données et au délai trop long de publication des résultats. Il paraît possible de remédier à ces insuffisances, notamment en réactivant le groupe pour l'amélioration de la comptabilité analytique hospitalière (GACAH) et en instaurant une procédure de contrôle qualité afin de fiabiliser les données.
- [32] Mais c'est surtout le CREA qui est l'outil de comptabilité analytique le plus répandu dans les établissements. Contrairement aux TCCM, il est aisément lisible par les médecins. La seule source de critique ou d'incompréhension réside dans le traitement des charges indirectes provenant d'unités qui ne génèrent pas de recettes. Ceci plaide en faveur d'une solution consistant à calculer des prix de cession en coûts préétablis comme cela se pratique dans un des établissements visités, à la satisfaction des responsables de pôle. De plus, l'approche CREA est strictement complémentaire de celle proposée par la base d'Angers puisque les CREAs sont adaptés aux activités cliniques, génératrices de recettes T2A, et les données de la base d'Angers permettent de valoriser les activités administratives, logistiques et médico techniques. Il est donc possible, d'une part, de proposer à l'ensemble des activités de l'hôpital un outil de comptabilité analytique adapté et, d'autre part, de s'appuyer sur les données de la base d'Angers pour calculer les coûts des activités supports imputés aux activités cliniques consommatrices.
- [33] Dans les établissements les plus avancés, il est possible de produire plusieurs CREAs infra annuels avec un délai de publication suffisamment bref pour ne pas faire perdre de son intérêt aux données fournies. Les CREAs peuvent ainsi devenir le support d'un reporting infra annuel, à condition de nourrir le dialogue de gestion d'analyses préalablement produites par le contrôle de gestion et soumises ensuite à une discussion contradictoire avec les responsables de pôle.
- [34] Ce dernier aspect conduit à clarifier le positionnement et le contenu opérationnel du contrôle de gestion. Le poste doit avoir une position en rapport avec les compétences et missions exigées et idéalement rattachée à la direction générale. Le cadre de direction, responsable du contrôle de gestion, à titre exclusif ou partagé avec d'autres responsabilités selon la taille de l'établissement, doit dans l'idéal et dans l'esprit de la réforme de la loi HPST, pouvoir être membre du directoire, puisque c'est au sein de cette instance qu'est réalisée l'interface entre la direction et le corps médical. Par ailleurs, il convient de « médicaliser » le contrôle de gestion via la constitution d'une cellule médico-économique comprenant le président et le vice-président de la commission médicale d'établissement (CME), des chefs de pôle, le chef du département d'information médicale (DIM) et le directeur des affaires financières (DAF) et ayant pour missions de valider les choix relatifs à la comptabilité de gestion de l'établissement<sup>1</sup>, de proposer des règles d'intéressement des pôles aux résultats et d'évaluer l'évolution des coûts de fonctionnement des pôles, notamment par comparaison avec des normes nationales ou régionales et formuler des propositions. La mission considère comme prioritaire un rapprochement fonctionnel entre le contrôle de gestion et le DIM.
-





# Sommaire

<b>SYNTHESE .....</b>	<b>3</b>
<b>RAPPORT .....</b>	<b>11</b>
1. LA MISE EN ŒUVRE DE LA CAH REPOSE SUR UN CONSENSUS DES ACTEURS ET SUR DES METHODES MAITRISEES, MAIS MAL COORDONNEES .....	13
1.1. <i>Le consensus constaté est le produit de l’histoire et de la contrainte</i> .....	13
1.1.1. La culture de la CAH s’est maintenue sur trois décennies .....	13
1.1.2. Le passage à la T2A a été déterminant .....	16
1.1.3. Les étapes de la contractualisation, et la certification future des comptes renforcent les attentes vis-à-vis de la CAH .....	19
1.2. <i>Les méthodes de la CAH doivent aujourd’hui être clarifiées et coordonnées.</i> .....	21
1.2.1. Trois méthodes de comptabilité analytique se sont développées parallèlement .....	21
1.2.2. Elles réclament aujourd’hui un usage mieux coordonné .....	22
2. LA CAH REPOSE TOUTEFOIS SUR UNE MISE EN ŒUVRE COMPLEXE ET FAIT APPARAÎTRE DES SITUATIONS D’ETABLISSEMENTS CONTRASTEES .....	23
2.1. <i>Les modalités de mise en place de la CAH sont complexes et révèlent localement des fragilités.</i> .....	23
2.1.1. La structuration et l’interopérabilité des fichiers sont des opérations lourdes et parfois contrariées .....	23
2.1.2. La mobilisation et capitalisation des compétences doivent être mieux assurées .....	25
2.1.3. Les modalités de traitement et de diffusion des données de CAH sont encore fragiles .....	26
2.2. <i>Dans ce contexte, les visites de sites font apparaître des situations contrastées.</i> .....	28
2.2.1. Cette diversité est la traduction d’un « effet taille » et de choix managériaux : .....	28
2.2.2. Cette mise en œuvre se traduit par des situations mobilisations inégales .....	29
3. UN RENFORCEMENT DU DEPLOIEMENT DE LA CAH APPARAÎT A LA FOIS NECESSAIRE ET OPERABLE SUR LA BASE D’ARBITRAGES RAPIDES SUR LES METHODES ET LES MOYENS .....	30
3.1. <i>Ce renforcement doit correspondre à la diversité des situations et des besoins</i> .....	30
3.1.1. La diversité des situations impose une double démarche dans le déploiement .....	30
3.1.2. Il convient de mettre rapidement en place une politique d’appui en ARS .....	31
3.1.3. La comptabilité analytique doit pouvoir aussi se déployer dans le champ de la psychiatrie et des SSR .....	32
3.2. <i>Il faudra procéder à un bilan coût avantage des méthodes existantes</i> .....	33
3.2.1. La procédure des retraitements comptables est lourde et sans profit direct pour les EPS, mais sa suppression ne peut être envisagée à court terme .....	33
3.2.2. La méthode du coût complet par séjour n’apparaît pas généralisable à moyen terme .....	34
3.2.3. L’approche par TCCM est source d’interrogations et de défiance .....	34
3.2.4. La base d’Angers est un référentiel national encore perfectible .....	35
3.2.5. L’approche par CREA est, aujourd’hui, la plus opérante .....	36
3.3. <i>Il est nécessaire de reconstituer un tronc commun analytique.</i> .....	37
3.4. <i>Il est nécessaire et urgent de promouvoir le contrôle de gestion</i> .....	37
3.4.1. Le contrôleur de gestion doit mobiliser des compétences à la fois techniques et relationnelles exigeantes .....	38

---

3.4.2. Ces données appellent une réflexion volontariste sur son positionnement .....	38
3.4.3. Il est nécessaire de rapprocher institutionnellement le contrôle de gestion des acteurs de l'information médicale.....	40
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>42</b>
<b>PRINCIPALES RECOMMANDATIONS DE LA MISSION .....</b>	<b>45</b>
<b>LETTRE DE MISSION.....</b>	<b>47</b>
<b>LISTE DES PERSONNES RENCONTREES .....</b>	<b>51</b>
<b>ANNEXE .....</b>	<b>55</b>
<b>SIGLES UTILISES .....</b>	<b>57</b>

## Rapport

- [35] Par une saisine en date du 17/5/2010, le cabinet de Madame la ministre de la santé et des sports a confié à l'IGAS une mission relative à la réalisation « *d'un audit qualitatif, dans une dizaine d'établissements de santé, ayant mis en place et utilisant à bon escient la comptabilité analytique* ».
- [36] La saisine inscrit les travaux de cette mission dans « *un programme plus large conduit par la DGOS, en lien avec l'ANAP, l'ATIH et le GACAH<sup>2</sup>, comprenant la réécriture du guide de la comptabilité analytique hospitalière et une enquête sur l'ensemble des établissements de santé pour évaluer le niveau de déploiement et la coordination avec les éditeurs de logiciel* ».
- [37] Il est rappelé, en clôture de cette saisine, que l'objectif est : « *La généralisation, d'ici 2014, du déploiement et de l'utilisation de la comptabilité analytique* ».
- [38] Préalablement<sup>3</sup>, Madame la ministre de la santé et des sports avait indiqué, devant la commission des affaires sociales de l'Assemblée Nationale, la priorité qu'elle attachait à ce chantier en rappelant que « *la DGOS conduit actuellement, avec l'ensemble des acteurs de la comptabilité analytique hospitalière, un chantier visant à accélérer le processus de généralisation de la comptabilité analytique dans les établissements de santé[...]Nous débiterons par une harmonisation des outils et des méthodes de calcul des coûts attendue à la fois par l'hôpital et par les éditeurs de systèmes d'information* ».
- [39] Le contenu général de cette intervention ne laisse aucun doute sur la volonté ministérielle que ce bon déploiement et une bonne appropriation par les acteurs sanitaires soient de nature à commander, au-delà de l'amélioration des résultats médico-économiques, celle des résultats budgétaires puisque la ministre a réaffirmé, dans cette même audition, le principe de retour global à l'équilibre de l'ensemble des établissements de santé pour 2012.
- [40] Maître d'œuvre de ce programme, la DGOS a confirmé souhaiter un état des lieux qualitatif et une analyse d'impact du développement de la comptabilité analytique dans les établissements de soins<sup>4</sup> audités.
- [41] En complément de la saisine du cabinet, la DGOS<sup>5</sup> a ainsi précisé, lors de la réunion de lancement<sup>6</sup>, que l'objectif fixé était de définir concrètement « *les facteurs clé de succès et les principaux freins de son déploiement* » ainsi que « *de porter une appréciation sur ses modalités de mise en œuvre et sur l'utilisation des outils de gestion interne dans le cadre du pilotage stratégique et opérationnel de ces derniers* » (cf. document n°1).
- [42] La mise en œuvre de la comptabilité analytique doit, en effet, être appréciée dans le cadre de la réforme plus générale de la gouvernance des établissements publics de santé.

---

<sup>2</sup> ANAP : Agence Nationale d'Appui à la Performance : cf. loi n° 2009-489 du 21 juillet 2009

– ATIH : Agence Technique de l'Informatisation Hospitalière cf. Décret n° 2008-489 du 22 mai 2008

– DGOS : Direction Générale de l'Offre de Soins : cf. Décret du 15 mars 2010...

– GACAH : Groupe d'Amélioration de la Comptabilité Analytique Hospitalière (base dite « d'Angers »).

<sup>3</sup> Commission des affaires sociales de l'Assemblée Nationale, 30 mars 2010 (CR n°13).

<sup>4</sup> Publics et participant au service public anciennement sous dotation globale ; MCO et psychiatriques ; incluant les centres de Lutte Contre le Cancer (CLCC).

<sup>5</sup> Sous direction du pilotage de la performance (PF). Elle a pour mission de « veiller à l'emploi optimal des ressources de toutes natures dont disposent les acteurs de l'offre de soins ainsi que de leur efficacité médico-économique ».

<sup>6</sup> Tenue le 16 juin 2010.

- [43] Initiées par l'ordonnance 2005-406 du 2 mai 2005<sup>7</sup> créant les pôles (dits de « première génération ») et surtout renforcées par la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 (dite HPST)<sup>8</sup>, les règles et modalités de contractualisation interne aux établissements sont à la fois le pendant, la continuité et la réponse opérationnelle aux nouvelles relations qui doivent s'organiser avec la mise en place des agences régionales de santé (ARS) ainsi que les nouvelles règles d'allocation des moyens entre territoires et établissements de santé.
- [44] Dans ce nouveau cadre, la comptabilité analytique devient un instrument, mais aussi un levier majeur dans la construction de ces nouvelles modalités de pilotage, de gouvernance et d'allocations des moyens. En effet, le principe soutenu dans l'esprit de la loi est bien celui de faire prendre les décisions les plus appropriées au plus près du terrain en vue d'une efficacité accrue.
- [45] Ce sont ces enjeux conjugués de gouvernance et de performance qui, à leur tour, ont commandé l'organisation et le contenu concrets des travaux d'audit de la mission. La mission a ainsi organisé ses travaux et visites en prenant en compte les trois priorités opérationnelles de la DGOS :
- la constitution d'un socle commun aux établissements d'outils de comptabilité analytique hospitalière (CAH) ;
  - la promotion de l'harmonisation de ses règles (et à un moindre titre de ses méthodes les plus opérantes) ;
  - enfin, l'accompagnement des établissements dans son déploiement : outillage, interprétation, prise en compte des résultats dans les processus décisionnels, mesure de l'impact sur la gestion...
- [46] A cette fin, la mission a réalisé un questionnaire/guide d'entretien (cf. annexe n°2), dont elle a validé les termes avec les équipes de direction de trois établissements<sup>9</sup>, les représentants des fédérations professionnelles concernées<sup>10</sup> ainsi qu'avec la récente mission d'appui à la mise en œuvre de la CAH constituée au sein de la sous direction du pilotage de la performance des acteurs de l'offre de soins de la DGOS (sous direction de l'appui au pilotage de la performance, PF).
- [47] Ce document a, en effet, été conçu, en complément d'un questionnaire beaucoup plus long, mais à questions fermées, envoyé parallèlement par la mission d'appui auprès de 500 établissements<sup>11</sup>, afin de mesurer le degré réel de déploiement des outils de la CAH dans ces derniers. Les résultats de cette enquête ont permis d'alimenter l'observatoire national de la comptabilité analytique (OCAH) confié à la sous direction PF.
- [48] Le questionnaire de la mission a permis, pour sa part, d'organiser des visites adaptées aux particularités des établissements concernés, ouvertes aux interventions de tous les acteurs rencontrés tout en faisant, chaque fois, ressortir, les étapes, les méthodes et les outils déployés, les promoteurs identifiés ainsi que les facteurs clés de succès. Elle a mis en évidence, en revanche, les risques et les difficultés dans la mise en œuvre de la CAH.
- [49] Cette enquête a ainsi permis d'apprécier l'utilisation concrète de la comptabilité analytique dans la gestion des établissements visités et de répondre aux questions, aujourd'hui pressantes<sup>12</sup> qu'elle suscite notamment dans la perspective de la mise en œuvre des nouvelles stratégies régionales de santé : pour quels objectifs internes et externes ? Avec et pour quels acteurs ? Avec quels résultats dans le pilotage décisionnel des activités ? Avec quel impact sur le pilotage stratégique et sur le pilotage opérationnel (gestion par pôles, support de la contractualisation interne) ? Avec quelles conséquences dans l'organisation des nouveaux territoires de santé ?

<sup>7</sup> Après plusieurs tentatives préalables ; cf. partie 1113.

<sup>8</sup> Hôpital Patient Santé et Territoires.

<sup>9</sup> Melun ; Eaubonne Montmorency et Saint Maurice.

<sup>10</sup> FEHAP ; FHF ; FNLCC ; cf. liste des personnes rencontrées en annexe n°3.

<sup>11</sup> Avec un taux de réponse de 80%.

<sup>12</sup> Au premier trimestre 2011 devront être arrêtés les nouveaux SROS (IV).

- [50] Les visites se sont déroulées de juin à octobre 2010 dans 11 établissements choisis sur la base des critères suivants<sup>13</sup> : la taille et l'implantation géographique, l'implication dans la mise en place de la comptabilité analytique conduite précédemment par la mission d'expertise et d'audit hospitalier (MEAH)<sup>14</sup>, enfin, le statut juridique, afin de pouvoir apprécier les particularités et souplesses attendues, dans les établissements participant au service public (PSPH) ou les centres de lutte contre le cancer (CLCC).
- [51] Chaque fois, en dehors des trois visites préparatoires, la mission s'est attachée à rencontrer, outre la direction d'établissement et les directions impliquées, le chef du département de l'information médicale (DIM), des chefs de pôles et anciens responsables de pôles (ainsi que des assistants de gestion de pôles), enfin, des présidents de CME (cf. annexe n°3).
- [52] A l'issue de ces visites, la mission considère que la mise en œuvre de la comptabilité analytique hospitalière (CAH) repose aujourd'hui sur un consensus, né de la contrainte, des différents acteurs et sur des outils stabilisés (I).
- [53] Malgré tout, cette mise en œuvre, qui est aussi (et peut être surtout) managériale, est par nature complexe et révèle, en conséquence, des appropriations contrastées entre les établissements (II).
- [54] Dans ce contexte, un renforcement du déploiement de la CAH apparaît à la mission nécessaire et opérable, sur la base d'arbitrages rapides et réalistes à la fois sur les méthodes et sur les moyens (III).

## **1. LA MISE EN ŒUVRE DE LA CAH REPOSE SUR UN CONSENSUS DES ACTEURS ET SUR DES METHODES MAITRISEES, MAIS MAL COORDONNEES**

### ***1.1. Le consensus constaté est le produit de l'histoire et de la contrainte***

#### **1.1.1. La culture de la CAH s'est maintenue sur trois décennies**

##### **1.1.1.1. La CAH inscrit aujourd'hui sa définition dans un cadre général devenu incertain**

- [55] Il n'existe, aujourd'hui, pas de texte d'application générale définissant la comptabilité analytique et la rendant obligatoire dans les entreprises privées. Le code de commerce ne fait pas référence à la comptabilité analytique et l'actuel plan comptable général (PCG) n'a pas retenu la définition et les dispositions que lui consacrait le précédent. Cette définition, bien que dépourvue de caractère normatif, renvoie toutefois à des objectifs qu'il faut en préalable rappeler.
- [56] La comptabilité analytique est un mode de traitement des données comptables dont les objectifs essentiels sont :
- D'une part, de connaître les coûts des différentes fonctions associées à la production, de déterminer les bases de certains éléments du bilan de l'établissement et d'expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de cession correspondants.

<sup>13</sup> La mission rappelle que, par son mode de sélection et sa structure, cet échantillon ne peut être considéré comme représentatif, mais comme illustratif ; tout en s'attachant à un traitement homogène et robuste des éléments fournis par les établissements.

<sup>14</sup> Regroupée depuis 2009 dans l'ANAP.

- D'autre part, d'établir des prévisions de charges et produits (coûts préétablis et budgets d'exploitation par exemple) et d'en constater la réalisation et expliquer les écarts en résultant.

[57] D'une manière générale la comptabilité analytique doit ainsi fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision. Elle se distingue fondamentalement de la comptabilité générale en ce qu'elle n'est pas normative et propose un éventail de solutions entre lesquelles les entités économiques choisissent en fonction de leurs besoins et de leurs spécificités.

#### 1.1.1.2. La CAH bénéficie d'une définition et d'une base législative récentes

[58] Le code de la santé publique impose aux EPS et aux établissements privés antérieurement sous dotation globale d'avoir une comptabilité analytique. Le jeu des articles L. 6113-7, L. 6113-8 et R 6145-7 dispose ainsi que « Le directeur tient une comptabilité analytique qui couvre la totalité des activités et des moyens de l'établissement, selon des modalités fixées par arrêté du ministre chargé de la santé. Le directeur communique au conseil de surveillance les résultats de la comptabilité analytique. Le directeur élabore également, pour l'analyse de l'activité et des coûts de l'établissement un tableau faisant apparaître, après répartition analytique des charges, le montant des charges d'exploitation affectées, pendant l'exercice, aux secteurs cliniques, médico-techniques et logistiques de l'établissement. Il transmet ce document au directeur général de l'agence régionale de santé au plus tard le 31 mai de l'année suivant l'exercice clos. Le modèle de ce document et les modalités de calcul des éléments qui y figurent sont fixés par arrêté des ministres chargés de la santé et de la sécurité sociale ».

[59] Dans ce cadre précis et récent, la seule obligation effective qui pèse sur les EPS résulte des dispositions du 2<sup>nd</sup> alinéa de l'article R 6145-7, correspondant à la procédure dite des « retraitements comptables ». Les informations que les établissements sont tenus de fournir sont, dans ce cadre limité :

- D'une part, les charges des établissements antérieurement sous dotation globale (ex DG), réparties entre leurs différentes activités sanitaires, hors comptes de résultat annexes : médecine, chirurgie, obstétrique (MCO), soins de suite et de réadaptation (SSR), psychiatrie et certaines activités spécifiques ;
- D'autre part, les produits de l'activité de titre 2 permettant de déterminer la part des dépenses restant à la charge des assurés sociaux et des non assurés sociaux au regard de celles financées par l'assurance maladie<sup>15</sup>.

#### 1.1.1.3. Dans un contexte peu favorable, le recours à la CAH s'est maintenu depuis trente ans.

[60] Dans les établissements visités, une culture de la comptabilité analytique est demeurée présente, notamment dans les directions financières malgré la période d'affectation des ressources dans le cadre de la dotation globale depuis le début des années quatre-vingts. Cette situation semble trouver deux explications :

- D'une part, avant 1983, les établissements étaient dotés d'instruments de comptabilité analytique qu'ils partageaient avec leurs tutelles. La première instruction comptable M21 applicable aux hôpitaux et hospices publics comportait des développements très détaillés de comptabilité analytique inspirés de la méthode du coût complet. Ces indications méthodologiques avaient une utilité immédiate pour les établissements : leur permettre de calculer les prix de journée sur la base desquels ils facturaient leurs prestations à l'assurance maladie, aux autres tiers payants et aux patients.

<sup>15</sup> Cf. Instruction DGOS/PF1/2010/161 du 17 mai 2010

Dans ce cadre, la feuille de répartition et d'imputation (FRI) était une méthode largement déployée de connaissance des coûts hospitaliers, directs et indirects, et de leur imputation. Cette nécessité a d'ailleurs toujours été présente et plusieurs directeurs nous ont indiqué avoir, même sous le régime de la dotation globale et de l'ancienne nomenclature budgétaire, procédé, lors d'opérations d'investissement ou de réorganisation, à des simulations fondées sur des méthodes d'imputation des coûts sur des unités d'œuvre ou des centres de production.

La création de la dotation globale, en 1983, et sa mise en place en 1984 et 1985, allait avoir pour conséquence, non voulue, de faire perdre de son intérêt à cette comptabilité analytique, à visée essentiellement tarifaire, sans pour autant lui substituer d'autres outils fondés sur les coûts par séjour, faute de disposer alors de moyens de connaissance de l'activité médicale.

- D'autre part, un dispositif d'incitation à la mise en œuvre de la CAH a été plusieurs fois relancé par la tutelle, avec une relative effectivité.

Le décret n° 83-744 du 11 août 1983 prévoyait que les établissements devaient s'organiser en centres de responsabilité, pour lesquels seraient établis des tableaux comportant les éléments relatifs à leur activité, aux moyens qui y sont mis en œuvre directement et aux consommations d'actes, de biens et de services. Cette première tentative d'instauration d'une gestion budgétaire déconcentrée a connu des résultats inégaux dans les établissements, peu incités à la mettre en place du fait d'un mode de financement conçu davantage comme un instrument de régulation macro économique. Pour autant, certains d'entre eux s'en sont inspiré pour mettre en place des éléments de comptabilité partiels.

En application de la réforme du 24 avril 1996, une circulaire du 21 avril 1997 précise que « la contractualisation interne constitue une amélioration de la qualité du service de santé rendu à la population par une optimisation des moyens consacrés » et rappelle la nécessité de développer une CAH.

Parallèlement, l'administration centrale a diffusé, en 1997, un *guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière*<sup>16</sup> qui a fait l'objet d'une mise à jour et d'une réédition en 2004<sup>17</sup>. Ce document, sans caractère normatif, proposait aux établissements une CAH de base centrée sur l'analyse globale des écarts de dotation budgétaire et des modèles plus élaborés permettant de calculer des coûts par séjour, par centre de responsabilité ou des coûts d'activité rapportés à des unités d'œuvre logistiques, administratives et médico-techniques.

L'ensemble s'appuyait sur un tronc commun définissant une nomenclature unique et un ensemble de règles d'affectation des charges garantissant la cohérence globale des différents modèles.

- Toutefois, ces tentatives se sont heurtées à de nombreux obstacles, même après la mise en place effective du PMSI. Sans entrer dans une analyse du jeu des acteurs hospitaliers<sup>18</sup>, il suffira d'indiquer que tant le corps de direction des établissements que le corps médical ont longtemps considéré - pour des raisons symétriques - avec réserve, sinon suspicion, la mise en œuvre d'une comptabilité analytique généralisée, aux résultats partagés et induisant, dans une affectation transparente des charges et des produits, un nouvel équilibre des pouvoirs.

Ainsi, une enquête menée en 2001 pour la DHOS<sup>19</sup> faisait apparaître que seulement 12% des établissements recouraient régulièrement à des instruments de CAH.

---

<sup>16</sup> BO spécial n°97/2 bis.

<sup>17</sup> BO spécial n° 2004/4 bis.

<sup>18</sup> Cf. en ce sens, le rapport IGAS RM 2010-010P/février 2010 (Rédacteurs : G.VALLET ; H. ZEGGAR ; O.TERCERIE).

<sup>19</sup> Cf. : « L'impact du contrôle de gestion hospitalier français » Bertrand BROUARD.2005 (P12) ; Actes du colloque DHOS du 9 janvier 2002 ; Article « la contractualisation interne cinq ans après » E. GINESY et D.BLAES (gestion hospitalière mai 2002, P 325/327).

Pour autant, cette proportion, eu égard à la taille de certains établissements engagés<sup>20</sup> et au mouvement naturel des corps de direction de la Fonction Publique Hospitalière (FPH), a permis de maintenir une culture commune de la CAH et une masse critique d'acteurs partageant son intérêt, sinon sa maîtrise. Elles ont été nécessaires, dans nombre d'établissements, aux étapes de mise en œuvre ultérieures.

Mais c'est la mise en place de la tarification à l'activité (T2A) qui a transformé les esprits et imposé la nécessité de mettre en place une CAH généralisée, associée à un pilotage médico-économique partagé.

### 1.1.2. Le passage à la T2A a été déterminant

1.1.2.1. Elle a introduit une nouvelle perception de l'activité médicale et modifié le positionnement de tous les acteurs.

- [61] La réforme du financement des établissements de santé<sup>21</sup> a bouleversé les mentalités internes des établissements, tant médicales que managériales, en instituant de nouvelles règles d'allocations budgétaires fondées sur leurs résultats d'activité<sup>22</sup>.
- [62] C'était d'ailleurs l'un des points-clé de la réforme de 2003. Même associée à une politique de convergence graduelle<sup>23</sup> et à la mise en place concomitante des missions d'intérêt général (MIG)<sup>24</sup> ou d'aide à la contractualisation (AC), la T2A a renvoyé tous les acteurs hospitaliers à la réalité de ressources désormais liées très majoritairement<sup>25</sup> à la production, et à la structure de production, de soins<sup>26</sup>.
- [63] De cette situation sont immédiatement nés une recherche d'augmentation de l'activité et de sa connaissance (amélioration du codage et de son exhaustivité) et un désir, rapidement généralisé, d'estimer la contribution de chacune des activités à l'équilibre financier global des établissements.
- [64] Ainsi, « La mise en place de la T2A a profondément modifié le dialogue de gestion en introduisant le concept de recettes pour les activités médicales jusque là uniquement décrites à l'aune de leurs coûts »<sup>27</sup>.
- [65] En conséquence, le financement désormais fondé sur l'activité réalisée par les unités de médecine, chirurgie et obstétrique<sup>28</sup> a rendu nécessaire l'introduction de la variable recettes au sein de chaque unité de soins. De l'analyse de cette structure de recettes, les EPS ont vite déterminé leur stratégie de développement et/ou de reconfiguration des parts de marchés. En interne, un besoin est très vite apparu de mettre en regard les charges directes et indirectes liées à cette activité.

<sup>20</sup> Ex : CHU de RENNES ; CH de VALENCIENNES ; CH de CORNOUAILLES...

<sup>21</sup> Cf. Loi n° 2003-1199 du 18 décembre 2003.

<sup>22</sup> Les GHS rémunérant à présent, après contrôle des services de la CNAMTS, la production de GHM par l'établissement.

<sup>23</sup> Les modalités de la convergence tarifaire au sein des établissements antérieurement financés par dotation globale ont été modifiées en 2008 : le passage à de la T2A à 100 % à partir de cet exercice est assorti de l'application de coefficients de transition permettant la convergence en 2012 au plus tard.

<sup>24</sup> Dont les missions d'enseignement, de recherche de référence et d'innovation (MERRI) ; cf. décret n° 2009-294 du 13 mars 2009 et art D162-6-8 du CSS.

<sup>25</sup> La dotation MIGAC représente environ 14% du sous objectif « établissements de santé tarifés à l'activité » de l'ONDAM.

<sup>26</sup> Paradoxalement, ce sont les progrès de la mise en production du PMSI qui ont préparé les esprits. En effet, inspirés de DRG26 américains, les GHM sont construits sur une logique de classification ascendante par agrégation des coûts qui reste étrangère à la logique clinique et a suscité de nombreuses interrogations chez les équipes soignantes. Le passage à la T2A apporte des réponses en termes de comparaison public/privé et de conséquences sur la relation production/allocation de moyens.

<sup>27</sup> Cf. Guide MEAH 2009 page 26.

<sup>28</sup> Et ultérieurement de soins de suite et de psychiatrie (cf. chantiers indice de valorisation de l'activité – IVA et de la valorisation de l'activité psychiatrique/VAP et mise en œuvre du recueil d'information médicale RIM-P depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007).



[66] Ceci a conduit le corps médical à entrer, *volens nolens*, dans une logique médico-économique et à s'interroger, y compris pour la contester, sur la relation entre les moyens et la production.

[67] La réforme de la gouvernance hospitalière, concomitante<sup>29</sup>, a favorisé cette prise de conscience (cf. 113 infra).

[68] Au total, la CAH s'est imposée, car seule en mesure d'apporter aux producteurs de soins les réponses suscitées par la mise en place de la T2A. Lors de ses visites de sites, la mission a en effet relevé une forte convergence, dans le discours médical, des interrogations nées de la valorisation de l'activité des services et/ou des pôles<sup>30</sup>. Elle a également constaté que les équipes médicales se sont très majoritairement et rapidement portés demandeurs d'éléments de comptabilité analytique.

1.1.2.2. Elle a révélé des situations appelant des mesures de redressement financier et le recours à des outils de CAH.

[69] La dotation globale avait pérennisé des situations de sur ou sous dotation historiques que les mesures de péréquation fondées sur un indice synthétique d'activité (le point ISA) n'avaient pas permis de corriger. Parallèlement, la règle des crédits limitatifs encourageait des pratiques de report de charges, conduisant à une forte insincérité comptable.

[70] Ainsi des établissements sur dotés pouvaient vivre au dessus des moyens correspondant à leur activité de soins et les établissements sous dotés pouvaient masquer leur(s) déficit(s) en le reportant sur les exercices futurs.

[71] La T2A et l'EPRD ont mis fin à cet état de fait en révélant les situations financières réelles des établissements et en contraignant les responsables hospitaliers à prendre les mesures correctives nécessaires.

[72] Dans ce contexte, le recours à des outils de comptabilité analytique a pu s'avérer déterminant dans le processus de retour à l'équilibre, ainsi qu'il a pu l'être constaté dans plusieurs des établissements visités.

1.1.2.3. Cette mise en œuvre effective doit aujourd'hui être affirmée et mesurée

[73] Les constats de terrain de la mission vont clairement à l'encontre des conclusions contenues, à trois reprises, dans les avis du Haut Conseil pour l'Avenir de l'Assurance maladie<sup>31</sup> et concluant à l'insuffisance de la CAH dans les hôpitaux<sup>32</sup>. Plus précisément, dans son rapport de 2007, le HCAAM regrettait la lenteur du développement de la comptabilité analytique, considérée comme un investissement stratégique et un outil potentiel pour l'amélioration de la gestion des établissements de santé.

[74] Les constats de la mission vont également à l'encontre des conclusions de plusieurs rapports des juridictions financières.

<sup>29</sup> Cf. ordonnance 2005-406 du 2 mai 2005 simplifiant le régime juridique des établissements de santé.

<sup>30</sup> Le découpage par service peut être maintenu par décision du conseil d'administration (cf. art L6143/14 du CSP). Il se constate dans certains établissements en raison de leur taille, sans nuire, en raison du découpage, à la mise en place de la CAH.

<sup>31</sup> En 2004, 2007 et 2009.

<sup>32</sup> Haut Conseil pour l'Avenir de l'Assurance Maladie : avis sur l'analyse des coûts dans les établissements hospitaliers de 21 juillet 2004, note d'accompagnement de l'avis du 23 avril 2009.

- [75] Ainsi, le rapport sur la Sécurité sociale de la Cour des Comptes de 2007 soulignait que la plupart des établissements hospitaliers contrôlés étaient capables de valoriser les coûts directs, mais que s'agissant des coûts indirects, seuls quatre établissements avaient été en mesure de procéder à cette valorisation<sup>33</sup>.
- [76] Pour leur part, les relevés d'observations définitives des chambres régionales des comptes<sup>34</sup> soulignaient le caractère en général insuffisant du développement de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion dans les établissements de santé.
- [77] Enfin le rapport de la mission d'évaluation et de contrôle des lois de financement de la sécurité sociales (MECCS<sup>35</sup>) de juin 2010<sup>36</sup> demande de « rendre effective la mise en place d'une comptabilité analytique performante dans les établissements dans un délai de deux ans ».
- [78] Cette contradiction dans les constats ne trouve dans leurs dates et méthodes respectives qu'une part d'explication : Certes les enquêtes menées en 2008 et 2010 par la DHOS, puis le DGOS sur le recours par les EPS à la CAH font apparaître un doublement du taux de recours à ses différents outils.<sup>37</sup> On peut également considérer que l'échantillon choisi par la mission est limité. Toutefois la mission souligne que les conclusions des juridictions financières et du HCAAM sont également contraires aux conclusions du rapport d'enquête sur le pilotage des dépenses hospitalières IGAS/IGF de juillet 2005<sup>38</sup> mené, lui, sur un échantillon plus large.
- [79] Ce rapport relève ainsi que, « contrairement à une idée communément répandue, les établissements hospitaliers disposent dans l'ensemble d'outils de gestion permettant de connaître et de piloter leur activité et leurs coûts : description fine de l'activité avec le PMSI, comptabilité analytique par services, voire par séjours, base de données de coûts permettant des comparaisons. Dans la grande majorité des cas, ces outils de gestion suffisent amplement à assurer le pilotage de l'établissement<sup>39</sup> ».
- [80] Les constats contenus dans l'étude réalisée en 2010 à la demande du Comité d'évaluation de la tarification à l'activité et portant sur un échantillon de huit établissements, vont dans le même sens<sup>40</sup>.
- [81] La seule explication semble donc qu'une interprétation maximaliste des outils et méthodes requis<sup>41</sup> par le HCAAM, ces juridictions et la MECCS a pu conduire à des constats aussi péjorés. La mission a, pour sa part, constaté une mise en œuvre parfois très vernaculaire et consommatrice de ressources de ces outils et méthodes (cf. infra). Elle a toutefois également constaté une bonne diffusion de la CAH chaque fois qu'elle permettait de façon opérante et lisible de connaître, pour une entité, sa marge nette sur charges variables ou semi variables, de s'attacher à régler son activité en cours d'année en fonction de ces charges, de se comparer avec des entités analogues, de négocier les coûts d'unités d'œuvre des plateaux techniques, de participer à la contractualisation externe de l'établissement...

---

<sup>33</sup> La cour relevait ainsi que « Quelques établissements ont établi des comptes de résultat analytique, mais aucun établissement n'a établi d'EPRD par pôle ni est en mesure de connaître le coût par séjour (comptabilité analytique par GHM) en raison notamment de l'absence d'un circuit du médicament informatisé.

<sup>34</sup> Devenus communicables en 2008.

<sup>35</sup> Créée par la loi organique du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale art LO 11-9 et 10 du CSS).

<sup>36</sup> Rapport n° 2556, adopté par la commission des affaires sociales le 26 mai 2010.

<sup>37</sup> CF ONAH 2010.

<sup>38</sup> IGAS n° 2005-137 et IGF n° 2005-M-021-02, rapport d'enquête sur le pilotage des dépenses hospitalières.

<sup>39</sup> Le même rapport constate que ces outils sont souvent peu utilisés, du fait du caractère encore embryonnaire du dialogue de gestion entre la direction et les responsables médicaux.

<sup>40</sup> Direction de la recherche, des études, de l'évaluation et des statistiques DREES, SERIE ÉTUDES ET RECHERCHES, « Les impacts de la T2A sur les modes d'organisation et de fonctionnement des établissements de santé - Étude qualitative d'un échantillon de 8 établissements » Jean-Claude MOISDON, Michel PEPIN, n° 97 – mai 2010

<sup>41</sup> Partant des données de l'échelle nationale de coût pour établir de coût complet par séjours et réclamant à ce titre une interopérabilité des bases de données très poussée.

- [82] Il semble donc nécessaire, à présent qu'un observatoire national a été mis en place, que ses travaux soient mieux diffusés afin de ne pas laisser se développer des appréciations aussi contradictoires sur un sujet devenu majeur, et fortement mobilisateur, pour la réussite de la réforme hospitalière (cf. troisième partie).

### **1.1.3. Les étapes de la contractualisation, et la certification future des comptes renforcent les attentes vis-à-vis de la CAH**

- 1.1.3.1. Dès 1997, certains établissements ont mis en place les pôles expérimentaux.

- [83] L'ordonnance n° 96-346 du 24 d'avril 1996<sup>42</sup> a tenté de favoriser le développement de la contractualisation interne en instaurant les contrats de délégation de gestion. L'objectif était clairement d'associer le corps médical à la gestion de l'établissement et de déconcentrer les procédures internes. Cette tentative a toutefois été hypothéquée par le jeu du maintien d'une allocation des ressources par dotation, d'une réforme limitée de la gouvernance des établissements, par un principe de regroupement et de coordination des services inabouti et par un dispositif de délégation ambigu<sup>43</sup>.

- [84] Malgré ces hypothèques, certains hôpitaux se sont engagés dans la mise en place d'entités plus larges que le service et les ont dotées de contrats de gestion associés à des éléments, parfois assez poussés, de CAH.

- [85] Sans entrer dans les détails de cette première étape, qui ont concerné des établissements comme le CHU de Rennes ou le CH de Valenciennes, il est apparu que cette antériorité, dans un contexte où la confiance mutuelle entre direction corps médical est essentielle, avait pu jouer localement un rôle majeur dans la bonne conduite des étapes ultérieures de mise en place de CAH.

- 1.1.3.2. Les pôles nés en 2005 ont constitué une étape importante pour la CAH

- [86] L'ordonnance n° 2005-406 du 2 mai 2005 a permis d'engager une véritable démarche de contractualisation interne.

- [87] Le rapport RM 2010-010P précité de l'IGAS, consacré à la mise en place de ces pôles et à l'organisation du dialogue de gestion intra établissement a fait apparaître la portée et les limites de cette première réforme d'ampleur. Ce rapport analyse les multiples enjeux et jeux d'acteurs qui ont pu freiner le passage d'une logique de délégation de gestion subsidiaire à une véritable subsidiarité dans la délégation de gestion.

- [88] Toutefois, les conclusions de ce rapport sont sans ambiguïtés : la mise en place des pôles nés de l'ordonnance a été un élément déterminant dans l'appropriation, par les acteurs hospitaliers, de la nécessité de faire vivre ce principe de subsidiarité. Associée à la mise en place de la T2A, la démarche polaire s'est inscrite dans la vie de très nombreux établissements et a préparé la réforme contenue dans la loi HPST.

<sup>42</sup> Ancien article L714-26-1 du CSP.

<sup>43</sup> Cf. Décret 97374 du 28 avril 1997 : les regroupements des services sont mal encadrés, le coordonnateur de pôle est obligatoirement un médecin chef de service et le directeur peut mettre fin à tout moment à la délégation de gestion.

### 1.1.3.3. La loi HPST rend impératif le recours à la CAH

- [89] La loi du 21 juillet 2009 achève de donner un cadre cohérent et fortement incitatif à la démarche de CAH. Tous les interlocuteurs de la mission ont souligné que la création des ARS et des nouveaux territoires de santé allaient accroître la concurrence entre les établissements dans l'allocation des ressources, dans le positionnement sanitaire et dans l'examen des projets d'investissements.
- [90] Dans cette perspective, les données de CAH sont un élément clé de construction du projet d'établissement et de son positionnement régional :
- D'une part, la T2A renvoie à une production médicale efficiente puisqu'elle interdit, par construction, la simple recherche d'augmentation de l'activité sans réflexion sur les charges directes et indirectes.
  - D'autre part, cette stratégie d'offre, qui réclame des arbitrages réguliers entre les activités, les modes d'organisation, les relations avec les plateaux médico-techniques etc..., ne peut se faire sans partager des données de CAH avec le corps médical.
- [91] C'est donc, comme le fait ressortir l'audition précitée de Madame la ministre de la santé et des sports du 13 mars 2010, le double jeu des règles de tarification et des nouvelles contraintes de la contractualisation qui achèvent de rendre la CAH centrale dans la stratégie des établissements, chaque fois que ces derniers cherchent à avoir un positionnement dynamique comme chaque fois qu'ils doivent répondre aux conséquences des fragilités de leur offre de soins.

### 1.1.3.4. La certification des comptes aura aussi des conséquences positives

- [92] Le débat technique relatif à la future certification des comptes des hôpitaux ne doit pas faire oublier la logique qui conduit la réforme les concernant : après avoir vu leurs ressources liées à leur activité, ils verront leurs futures opérations d'investissements suspendues tant aux priorités de santé des territoires qu'à la qualité de leurs comptes certifiés. Or, une part des travaux de certifications conduira à examiner des ratios et soldes intermédiaires qui devront être en cohérence avec les éléments de la CAH de l'établissement. De ce fait, la certification va nécessiter une plus grande traçabilité des écritures et des données agrégées et donc en partie issues de la CAH<sup>44</sup>.
- [93] La conjonction de ces réformes a créé à la fois une forte contrainte sur l'activité des établissements et des éléments de réponse managériale au travers, notamment, du recours à la CAH. C'est cette situation qui a construit, surtout après le passage à la T2A, les conditions, par le besoin, du recours à cette dernière.
- [94] Dans ce contexte, l'existence de méthodes de CAH différentes ne doit pas constituer un handicap.

---

<sup>44</sup> Avec la certification, une part du travail actuellement réalisé par l'ATIH<sup>44</sup>, et notamment par son pôle « données financières des établissements de santé (DFES) » élaborées sur la base de données DGFIP et des comptes financiers gagnera en traçabilité et permettra une meilleure exploitation par rapprochement avec les données du retraitement comptable.

## **1.2. Les méthodes de la CAH doivent aujourd'hui être clarifiées et coordonnées.**

### **1.2.1. Trois méthodes de comptabilité analytique se sont développées parallèlement**

#### 1.2.1.1. Les méthodes qui ont pour finalité l'allocation de ressources

[95] Les retraitements comptables et les études nationales de coûts ont été institués par l'administration centrale afin de permettre à celle-ci de disposer de l'ensemble des informations qui lui sont nécessaires pour piloter l'allocation de ressources aux établissements de santé.

[96] Initialement, le dispositif des retraitements comptables (cf. supra) avait pour but d'isoler, à l'intérieur des comptes des établissements, les charges correspondant aux activités MCO ayant vocation à être financées par la T2A. A l'heure actuelle, il permet notamment de mener les études nécessaires à l'évolution du dispositif de financement. Les informations de comptabilité analytique provenant de ce recueil sont les seules de cette nature faisant l'objet d'une centralisation nationale, après validation des données par les ARH/ARS.

[97] Les études nationales de coûts ont pour objet de déterminer une échelle de coûts par séjour servant de base au calcul des tarifs. Un *guide de l'étude nationale de coûts à méthodologie Commune MCO*, a été publié sous le timbre de l'ATIH en 2007, mis à jour en avril 2010. Cette étude nationale de coûts dite « commune » (ENCC) succède à deux études distinctes : l'étude nationale de coûts en vigueur dans le secteur ex-DG depuis 1996, qui avait permis à l'origine le calcul des points ISA, et l'étude de coûts dans le secteur ex-OQN menée pour les années 2004 et 2005, après qu'il a été décidé d'appliquer aux deux secteurs d'hospitalisation la même méthodologie de calcul de leurs coûts.

[98] La même démarche s'est appliquée aux soins de suite et de réadaptation (SSR) et à l'hospitalisation à domicile (HAD) : ainsi, un guide de l'échelle nationale de coûts à méthodologie commune SSR a été publié par l'ATIH en février 2010 et un guide de l'échelle nationale de coûts à méthodologie commune HAD, a été publié par l'ATIH en mars 2009.

#### 1.2.1.2. La comptabilité analytique à visée de benchmarking (parangonnage)

[99] Par convention avec la DGOS, le CHU d'Angers assure la gestion d'une base de données des coûts par activités ainsi qu'une mission de conseil et d'aide à la mise en place de la comptabilité analytique. Pour faire face à la croissance du nombre d'adhérents et intégrer les évolutions technologiques, une nouvelle convention a été signée entre le Ministère et le CHU d'Angers permettant la collaboration de la Fédération hospitalière de France, gestionnaire de La Banque de Données Hospitalières de France.

[100] La base des coûts par activités met en application le tome 2 du guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière. Pour cela, les établissements participant à cette base doivent en premier lieu mettre en place le tronc commun proposé et réaliser le découpage des activités de leur hôpital en sections d'analyse.

[101] L'objectif du calcul des coûts par activité est d'appréhender des coûts de production d'activités de l'hôpital à caractère médico-techniques et logistiques et de pouvoir comparer dans le temps l'évolution de ses coûts à ceux de l'échantillon. Il est néanmoins nécessaire de rappeler que cette démarche est volontaire, comparative et non normative. Elle doit permettre aux acteurs de se poser des questions et de s'obliger à des investigations en interne plus poussées.

[102] Actuellement, 200 établissements dont 24 CHU et quelques établissements privés à but non lucratif participent à la base pour tout ou partie des activités décrites.

[103] Un groupe permanent a été constitué afin de coordonner les travaux et faire évoluer le dispositif, le « groupe pour l'amélioration de la comptabilité analytique hospitalière » (GACAH), actuellement en sommeil (cf. troisième partie).

#### 1.2.1.3. Les outils déployés par la MEAH pour le pilotage des pôles

[104] Dans le cadre de la mise en place des pôles, la MEAH a proposé aux établissements volontaires le déploiement de deux outils de comptabilité analytique en vue de permettre aux responsables de pôles de juger de l'adéquation des moyens et des ressources dont ils disposent :

- D'une part, le tableau dit « coûts case mix » (TCCM) par pôle. Le TCCM a pour objectif de comparer les pôles MCO de l'établissement avec des pôles théoriques construits à partir des mêmes case mix que ceux de l'établissement et valorisés aux coûts de l'ENC. L'élaboration des TCCM par pôle s'appuie sur la méthodologie fournie par le guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière relative à la construction du TCCM de l'établissement. Cette méthodologie a été déployée dans les établissements volontaires par la MEAH, qui en avait fait l'un de ses chantiers prioritaires.
- D'autre part, le compte de résultat analytique par pôle (CREA). Le CREA comptabilise des charges directes et indirectes pour obtenir un coût complet qu'il confronte aux recettes du pôle afin d'obtenir un résultat analytique. Il ne fait donc pas double emploi avec le TCCM mais a été conçu dans une logique de complémentarité.

#### 1.2.2. Elles réclament aujourd'hui un usage mieux coordonné

##### 1.2.2.1. Certains des acteurs de la CAH ont amélioré leurs outils

[105] Les outils entrant dans le pilotage de la performance et mis à disposition - ou en regard - de ceux de la CAH ont connu sur une période récente des évolutions fortes, mais inégales.

[106] L'ATIH a procédé à l'adaptation des classifications et à la refonte de la nomenclature des activités de court séjour/MCO<sup>45</sup>. Elle travaille actuellement à celle des activités de soins de suite et de réadaptation (SSR) et à la valorisation de l'activité en psychiatrie<sup>46</sup>. Elle procède également à la modernisation de l'outil de restitution des données aux acteurs hospitaliers avec la refonte du système national d'information sur l'hospitalisation (SNATIH). Elle développe parallèlement les portails PARHTAGE décision ainsi que la plateforme QUALHAS.

[107] La base d'ANGERS a étendu à la fois le nombre de ses participants (près de 200), le spectre de leur participation (nombre de fiches) et le taux de recours.

[108] En revanche, l'ANAP n'a pas, pour l'essentiel, fait évoluer ses outils et modalités d'intervention au-delà du périmètre des actions conduites auparavant par la MEAH. L'appui au déploiement national de la CAH ne fait pas partie de son programme d'actions prioritaires et ne s'inscrit que comme un des volets des 50 contrats de performance qu'elle conduit actuellement avec les établissements hospitaliers.

[109] Cette position, si elle se maintenait, révélerait une fragilité majeure dans la conduite d'un chantier jugé prioritaire pour la réussite de la délégation polaire et l'adaptation des établissements aux nouvelles règles fixées par la loi HPST et, dès 2011, par les ARS.

<sup>45</sup> V11bis

<sup>46</sup> Point IVA

1.2.2.2. Des efforts de coordinations sont nés d'initiatives locales qui doivent être consolidées

[110] La mission a, lors de ses visites, constaté que tous les établissements coordonnaient, souvent au prix d'une phase d'apprentissage difficile voire houleuse, la mobilisation des différents outils de CAH disponibles en fonction des besoins du dialogue de gestion et de leurs ressources.

[111] Par ailleurs, une majorité avait localement constitué un réseau informel des correspondants afin de pouvoir échanger des conseils de méthodes de production et d'interprétation pour les données comparatives. La création des territoires de santé a incité, dans certains cas, à se rapprocher d'établissements régionaux d'autres territoires, mais ayant les mêmes enjeux de positions et de performances.

[112] Tous ces établissements, toutefois, ont manifesté leur forte attente du nouveau guide national de comptabilité analytique. Il devra permettre, en particulier, de corriger l'hétérogénéité des règles de découpage et prévenir les retraitements que l'absence de coordination aujourd'hui impose.

**2. LA CAH REPOSE TOUTEFOIS SUR UNE MISE EN ŒUVRE COMPLEXE ET FAIT APPARAÎTRE DES SITUATIONS D'ÉTABLISSEMENTS CONTRASTÉES**

**2.1. Les modalités de mise en place de la CAH sont complexes et révèlent localement des fragilités**

**2.1.1. La structuration et l'interopérabilité des fichiers sont des opérations lourdes et parfois contrariées**

**2.1.1.1. Le découpage du fichier commun de structure (FICOM) est un préalable lourd, mais généralement maîtrisé.**

[113] Le découpage du FICOM est un préalable à la mise en œuvre d'une comptabilité analytique pertinente. C'est une opération lourde, techniquement et en termes de gestion, puisqu'elle réclame de faire coïncider le découpage des unités fonctionnelles avec l'activité réelle de l'établissement, avec les objectifs de répartition de charges - directes et indirectes - fixés par la direction, ainsi qu'avec les recettes.

[114] En conformité avec les règles optimales de découpage, ce dernier doit s'organiser selon trois axes : géographique, de responsabilité médicale et de coûts. Dans ce schéma, le découpage peut être, selon les besoins de l'établissement, axé sur la production physique, des objectifs financiers ou dans une perspective de responsabilisation médicale.

[115] Aucun de ces éléments n'étant, en réalité, suffisamment prééminent à moyen terme dans un établissement, le bon découpage doit être équilibré et correspondre à un consensus avec la communauté médicale. Il n'existe donc pas de structure pré-normée, mais plutôt une cohérence des découpages et des enjeux de gestion propres à l'établissement qu'il faut trouver.

- [116] Cette étape s'accompagne d'un exercice de suppression/création/réaffectation d'UF aux pôles. Comme dans les travaux conduits par H.ZEGGAR, G.VALLET et O.TORCERIE, cette étape s'était parfois heurtée aux résistances des ancienne chefferies de services qui pendant longtemps ont rapproché existence d'UF et identification des spécificités de leur activité. Dans plusieurs établissements, des coïncidences entre le service (organisation) et le lieu d'implantation du service (lieu géographique) sont encore observées.
- [117] Ces situations sont le plus souvent identifiées par la direction de l'établissement, car elles sont le fruit d'arbitrages d'opportunité pour obtenir l'adhésion des équipes médicales rétives à la démarche de CAH.
- [118] Toutefois, en dépit de ces aménagements transitoires d'opportunité, le travail de structuration du FICOM a été généralement mené à bien et un dispositif strict de gestion des UF, sous le contrôle de la DAF et/ou du contrôle de gestion a été créée, la mise à jour s'effectuant en général à la clôture de l'exercice courant pour l'exercice à venir.

#### 2.1.1.2. L'interopérabilité est un objectif parfois contrarié et réclame une action nationale coordonnée

- [119] Les activités ainsi structurées doivent ensuite être intégrées dans un référentiel unique qui assure la cohérence du dialogue<sup>47</sup> de l'ensemble du système d'information. Concrètement, une plateforme centrale<sup>48</sup> doit assurer l'interopérabilité ente les systèmes propres à chaque activité ou traitement de gestion<sup>49</sup>.
- [120] Dans un schéma cible, les dizaines, voire les centaines de logiciels de traitement doivent pouvoir déverser leurs données, les voir traiter de façon synchrones<sup>50</sup>, sans ressaisies<sup>51</sup> et pouvoir être extraites en tant que de besoin par le logiciel de CAH choisi par la direction financière. La synchronisation des données doit être gérée par la plateforme d'interopérabilité<sup>52</sup> et par la mise en place d'une architecture informatique adaptée (exemple : mise en place d'un espace de travail et de synchronisation de type ODS<sup>53</sup>).
- [121] Or les visites de sites montrent que les systèmes d'information restent encore souvent insuffisamment cohérents, dotés de référentiels avec des formats différents et qu'ils présentent des redondances et/ou des découpages de même libellé mais de périmètres différents. La mission a relevé, dans une majorité d'établissements, des dispositifs d'emploi<sup>54</sup> qui étaient parvenus à surmonter une large partie de ces difficultés, mais souvent au prix d'adaptations locales et donc non répliquables et peu mutables. Ces adaptations laissent de surcroît aux équipes des charges de « dé doublonnage » et de retraitement significatives.
- [122] Ces difficultés tiennent pour une large part à la dispersion, à la faible lisibilité opérationnelle *ex ante*, et au coût de l'offre des éditeurs en la matière. Les logiciels du marché restent lourds à paramétrer et difficiles à déployer. Ils sont aussi très dépendants des contrats de maintenance, rendant très contraignants, sinon dissuasifs, les changements de prestataires.

---

<sup>47</sup> Les étapes : extraction/ traitement/ reversement ou transmission.

<sup>48</sup> Datawarehouse.

<sup>49</sup> Laboratoires, logistiques, bureau des entrées, gestion des temps,...

<sup>50</sup> Ou en batch.

<sup>51</sup> Parfois, les structures sont ventilées dans plusieurs logiciels désynchronisés.

<sup>52</sup> Via son composant ETL.

<sup>53</sup> ODS (Operational Data Store).

<sup>54</sup> Les données nécessaires doivent pouvoir être collectées via des outils adéquats de type EAI/ETL adaptés.



[123] En réponse à cette situation, l'enjeu de la mise en place d'un CAH à base large a été réaffirmé en mars dernier par Madame la ministre de la santé et des sports<sup>55</sup>. Elle réclame une définition rapide, par l'ANAP et l'ASIP<sup>56</sup> (pour la partie technique), d'un cahier des charges national. Un de ses points de méthode, rappelé par plusieurs interlocuteurs, est la prescription des mécanismes de contrôle et de « dé doublonnage<sup>57</sup> » (bases filtres) des données traitées<sup>58</sup>. Une des difficultés majeures de cette approche nationale sera de respecter l'histoire des établissements et la capacité à répondre aux nombreuses contraintes locales.

### **2.1.2. La mobilisation et capitalisation des compétences doivent être mieux assurées**

#### 2.1.2.1. Les équipes de contrôle de gestion sont au cœur de la réforme des pôles

[124] La mission a, dès ses visites préalables<sup>59</sup>, pris la mesure de l'enjeu majeur que représentent le recrutement, la formation et la fidélisation d'équipes de contrôleurs de gestion, auprès de la direction et auprès des chefs de pôles.

[125] En effet, le contrôle de gestion hospitalier présente trois caractéristiques qui sont être autant de gageures professionnelles et, pour l'établissement, managériales :

- il implique de maîtriser un univers particulièrement complexe ;
- il impose de produire des données immédiatement confrontées à une interprétation médico économique ;
- il doit enfin travailler sur des données hétérogènes, redondantes et réclame donc de s'approprier l'histoire des systèmes d'information, mais aussi celle de l'organisation de l'établissement.

[126] En effet, et sur la base de ces pré-requis, le dialogue de gestion qui conditionne et construit la réalité de la contractualisation interne, s'appuie d'abord sur la capacité des équipes du contrôle de gestion à produire des éléments de langages communs entre la communauté médicale et la direction.

[127] Concrètement, il doit produire pour chaque chef de pôle tous les éléments lui permettant de suivre le rapport produits T2A/charges du pôle et de maîtriser ou comprendre l'affectation et l'évolution de la part des charges indirectes qui lui sont affectées. L'ensemble de ces données doivent, plus largement lui permettre de répondre aux engagements contractuels du pôle et de négocier ses avenants annuels.

[128] On mesure donc combien la qualité et la stabilité des équipes du contrôle de gestion sont un facteur clé dans la construction de cette contractualisation interne et, au quotidien, la concrétisation du principe de subsidiarité.

---

<sup>55</sup> Cf. audition devant la commission des affaires sociales précitées.

<sup>56</sup> Agence pour l'informatisation ...cf. décret ...

<sup>57</sup> Ces contrôles peuvent être réalisés par la plateforme d'interopérabilité et plus particulièrement par son composant ETL (cf. ; note 8 supra).

<sup>58</sup> Des mécanismes de dé doublonnage, de contrôles réalisés grâce à des fourchettes, de contrôles statistiques, doivent être réalisés de façon systématique.

<sup>59</sup> (cf. introduction pour la méthode).

### 2.1.2.2. Cet enjeu n'apparaît pas encore suffisamment pris en compte

- [129] Face à ces exigences, la mission a fait le constat que beaucoup d'établissements avaient, malgré des efforts financiers réels à l'embauche<sup>60</sup>, des difficultés à recruter et à conserver leurs cadres de contrôleurs de gestion et à professionnaliser leurs assistants de gestion<sup>61</sup>. Plus généralement, ils ont du mal à stabiliser leurs équipes, à organiser une véritable évolution professionnelle interne et à s'adresser à une filière de formation identifiée externe.
- [130] Ainsi, dans plusieurs établissements visités, les équipes étaient incomplètes, ou récemment recomposées et de nombreux chefs de pôle ont indiqué que cette situation pouvait nuire aux échanges avec la direction.
- [131] Avec la montée en puissance du dispositif de CAH, cette situation n'est pas tenable à moyen terme : si rien n'est fait, les contraintes de gestion des établissements et la demande croissante d'autres secteurs économiques - ou même au sein de celui des établissements de soins<sup>62</sup> - risquent d'aggraver ce constat et ce, dans un paradoxe qui n'est qu'apparent, dans les territoires de santé les plus dynamiques.

### 2.1.3. Les modalités de traitement et de diffusion des données de CAH sont encore fragiles

#### 2.1.3.1. Une CAH mal expliquée peut devenir un objet de polémique et nourrir la défiance

- [132] Dans plusieurs établissements visités, une communication mal maîtrisée d'éléments de CAH pertinents a pu susciter, dans le corps médical, des incompréhensions, voire de la défiance. Ainsi, la seule maîtrise technique des TCCM et des CREA ne suffit pas à assurer les conditions d'un bon dialogue.
- [133] A ce titre, les TCCM semblent cristalliser dans de nombreux établissements des critiques, parfois vives, des chefs de pôles et présidents de CME. Ces critiques imposent souvent un travail d'explicitation *ex post*<sup>63</sup> de la part des responsables du contrôle de gestion et la place, en conséquence, et la direction de l'établissement avec eux, en situation de fragilité.
- [134] Plus généralement, la construction d'un dialogue de gestion sur la base d'éléments de CAH nécessite que la partie médicale et la direction soient mutuellement assurées de la volonté de cette dernière de diffuser tous les éléments entrant dans l'affectation des charges, en particuliers indirectes, et d'en tirer des conséquences pertinentes en termes de stratégie d'établissement, de management de la structure et d'intéressement des personnels.
- [135] Très vite, des « ratés » dans cette communication ou dans le choix des outils font naître des jeux d'acteurs négatifs, animés par les plus dubitatifs, ou les plus rétifs à la démarche. Tous n'appartiennent pas au corps médical.

<sup>60</sup> Les niveaux de rémunération sont en début de carrières très proches de ceux du secteur privé.

<sup>61</sup> Cette professionnalisation passe par une juste appréciation de la position des assistants de gestion qui doivent être à la disposition du chef de pôle sans lui être inféodés.

<sup>62</sup> On observe déjà une tension entre CHU et établissements de plus petite taille, ou entre secteur PSPH et hôpitaux publics.

<sup>63</sup> Qui renvoie souvent à l'extrême étroitesse des échantillons composant, dans les faits, l'établissement et le pôle miroir.

[136] Dans ce contexte, la simple affirmation d'une volonté ministérielle, certes plusieurs fois réitérée, de voir se développer la CAH ne suffit pas. C'est à l'ANAP de traiter ce sujet et de construire, comme c'est sa mission, un cadre de référence et d'action pour aider l'ensemble des acteurs hospitaliers à bien s'approprier les méthodes et les enjeux, bien articuler les étapes de la conduite de ce chantier (information, formation, dialogue, décision) et s'assurer de sa cohérence d'ensemble.

2.1.3.2. L'organisation générale du dialogue de gestion et l'intranet vont devenir des outils d'échanges insuffisants

[137] Dans une majorité d'établissements, les conférences de dialogues de gestion se limitent, pour chaque pôle, à un ou deux rendez-vous par an et ce, le plus souvent, sur la base de CREA rétrospectifs, ou de benchmarks renvoyant à des données antérieures.

[138] Cette situation ne peut qu'être l'amorce des conditions d'une contractualisation aboutie. Celle-ci doit, en effet, être associée à un pilotage infra annuel qui réclame des outils appropriés. Ils ne sont pas forcément complexes à mettre en œuvre et, à côté des CREA prévisionnels dont se sont dotés certains établissements, on doit envisager le développement, promu par la MEAH, de tableaux de bord et de gestion.

[139] Ce qui importe, c'est que les éléments produits soient d'abord associés par les équipes médicales à la vie du pôle et aux décisions qui touchent sa gestion courante. La dynamique d'information et d'échanges sur des éléments, même partiels, de CAH, doit être privilégiée à la précision et à l'exhaustivité des données fournies tardivement dans un contexte, parfois, de faible appropriation par les équipes en dehors du trinôme de pôle.

[140] La vie institutionnelle de l'établissement offre de nombreuses autres occasions de travailler sur des données de CAH plus complètes dans la perspective de son positionnement concurrentiel.

[141] On mesure, au faible intérêt pour les données accessibles sur les intranets des établissements, le chemin à choisir et à parcourir pour développer plus largement le réflexe de confronter, à échéances rapprochées, et au plus proche de la production de soins, les données économiques et les données de CAH.

[142] En effet, et sauf exception, beaucoup des données demandées aux équipes de contrôle de gestion ou aux assistants de gestion par les chefs de pôles sont en fait faiblement partagées ultérieurement par les équipes médicales.

[143] Cette situation est appelée à évoluer rapidement sous la double contrainte des nouvelles règles contractuelles avec les ARS et du calendrier général de redressement budgétaire des EPS à l'horizon 2012. Cette double contrainte réclamera alors les méthodes les plus aptes à associer au plus tôt les équipes médicales aux évolutions nécessaires.

## **2.2. Dans ce contexte, les visites de sites font apparaître des situations contrastées**

### **2.2.1. Cette diversité est la traduction d'un « effet taille » et de choix managériaux :**

#### 2.2.1.1. La taille est un facteur déterminant

[144] Il a été constaté un effet taille déterminant dans les modalités de recours à la CAH. Comme l'a indiqué un directeur rencontré : « jusqu'à un certain point, la direction suit sans difficulté l'activité de l'établissement. La comptabilité analytique s'impose quand on a du mal à mettre en cohérence ce qu'on voit, ce qu'on comprend et les données d'activité médicale ». Le guide de la MEAH précité a d'ailleurs pris en compte cet aspect en proposant des tableaux de bord et de gestion destinés aussi bien aux établissements amorçant une démarche de CAH, que ceux considérant que la charge de cette fonction est excessive par rapport aux enjeux, ou encore ceux qui ont une part de leur activité sécable et à faibles enjeux budgétaires.

[145] Inversement, les établissements de grande taille réclament, à raison, des nouvelles règles de gouvernance et de l'impact marginal de chaque décision, la production d'éléments de CAH très avancés. Ils doivent en particulier permettre aux chefs de pôle d'avoir une vision précise sur le rapport entre charges directes /indirectes et entre ces dernières et la production médicale du pôle. A défaut, et compte tenu de la taille minimale de ces derniers (300 lits) la contractualisation se heurte très concrètement à la fois à l'absence d'éléments de pilotage et de dialogue avec la direction.

[146] Plus encore, dans les CHU (et à un moindre titre les gros CH) où les charges fixes sont structurellement plus élevées<sup>64</sup>, la CAH a un rôle particulier à jouer pour éclairer sur l'organisation et l'efficacité des soins par GHM et par séjour. Dans ce cas, l'existence d'un système d'information permettant de rattacher l'ensemble des coûts à chaque séjour ou passage est évidemment un élément essentiel à la définition de la stratégie de l'établissement.

[147] Cette diversité de taille avait appelé - à une exception - un déploiement cohérent des outils de CAH. C'est en réalité dans le pilotage managérial de ces outils que les différences apparaissent les plus significatives.

#### 2.2.1.2. Cette diversité est également la traduction d'une forme maturée de gouvernance

[148] Ainsi que la mission IGAS RM2010-010P l'avait constaté, chaque hôpital porte inscrit dans son organisation et ses relations internes la trace, générale, de son histoire managériale et, particulière, de la maturation des outils de dialogue mis à dispositions de ses acteurs.

[149] Il a ainsi été clairement identifié que l'engagement, dès 1997 de certains établissements dans la démarche de contractualisation avait favorisé l'ancrage de cette démarche et le développement de ses outils supports : la CAH et la politique d'intéressement.

[150] Les visites ont permis de distinguer entre des établissements, minoritaires, arrivés à maturité dans le dialogue et la politique d'intéressement construits autour des données produites par les contrôles de gestion, d'autres où la communauté médicale était en phase d'appropriation /contestation de ces éléments. Enfin d'autres, minoritaires eux aussi, où la défiance vis-à-vis des données produites pouvait encore prévaloir.

---

<sup>64</sup> Source DGFIP dernières données connues exercice 2004.

- [151] Au-delà de cette distinction, la mission a relevé, lors de ses entretiens, un aspect récurrent de la démarche de contractualisation appuyée sur la CAH : une fois engagée et éclairée d'éléments acceptés par les acteurs médicaux, elle produit dans toute l'organisation hospitalière un besoin de comprendre qui rend la démarche parfois houleuse, mais sans retour. Les acteurs rentrent, malgré leurs calculs et réticences, dans un cercle au final vertueux qui les oblige à s'interroger sur l'efficacité de leurs pratiques et la stratégie de l'établissement.
- [152] Pour autant, ce constat d'ensemble encourageant est, en particulier, tributaire de la situation de chacun des établissements et révèle de situations plus contrastées.

## **2.2.2. Cette mise en œuvre se traduit par des situations mobilisations inégales**

### **2.2.2.1. Certains établissements ont une utilisation encore timide de la CAH**

- [153] Cette utilisation *a minima* se concrétise le plus souvent par une adhésion de principe à la base d'Angers, au moins pour une partie des activités décrites, et sans exploitation systématique des données traitées, et par la production annuelle rétrospective de CREAs par pôle. Ces documents sont souvent accueillis avec scepticisme par le corps médical qui a tendance à contester les chiffres qu'ils contiennent, surtout s'ils sont défavorables.
- [154] Il a toutefois été observé que, partout, une partie des acteurs médicaux manifestait le désir d'obtenir des éléments relatifs aux charges liées à leur activité. De façon symptomatique, ce besoin se limite souvent, dans ces cas, au périmètre du service et traduit l'atonie du débat interne sur les nouvelles modalités de contractualisation.
- [155] Pour autant, même dans ces situations, une étape avait été franchie et une attente réelle d'éléments de CAH existe chez les équipes médicales.

### **2.2.2.2. Les plus nombreux se sont engagés dans un vif débat interne sur ses retombées**

- [156] La majorité des établissements en est au stade de « l'appropriation-interrogation-contestation ». Cette étape, bien identifiée dans les stratégies de conduite de changement, conjugue, chez les acteurs cibles un effort avéré pour maîtriser les éléments qui s'imposent comme moteurs des nouvelles règles d'organisation du pouvoir et par une tentative, fondée sur ces mêmes éléments, d'en contester soit la légitimité soit les résultats.
- [157] La mission a rencontré plusieurs fois cette situation. Dans un cas particulièrement illustratif, un ancien responsable de pôle a contesté des éléments tirés de la CAH devant son successeur, à la fois pour démontrer qu'il en maîtrisait la construction et pour contester, avec véhémence, la décision de la direction.
- [158] Ces situations de contestation, même véhémentes, doivent être perçues comme des opportunités par la direction et le contrôle de gestion de faire avancer la démarche de CAH en appui du dialogue de gestion. Les vifs débats relevés sur les modalités de répartition des charges indirectes, le choix et le montant des unités d'œuvre pour les plateaux médico techniques sont inhérents au processus de contractualisation, à la tension créée par la T2A et donc aux évolutions du dispositif de CAH choisi par l'établissement<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup> De façon symptomatique, les directions financières et RH de ces établissements ont révélé, sous des formes diverses, des hésitations sur le principe, le montant et les modalités de distribution de l'intéressement collectif.

2.2.2.3. Une minorité a fait de la CAH un instrument de pilotage central de sa performance

- [159] La mission a eu l'occasion d'observer deux établissements dans lesquels la CAH était devenue partie à la déconcentration et au pilotage interne ainsi qu'à la politique d'intéressement.
- [160] Dans ces établissements, le dialogue de gestion avec les pôles est infra annuel (CREA quatre fois/an) et en partie fondé sur des éléments prévisionnels en fin d'année. S'il demeure, par construction, des contestations sur la répartition des charges indirectes, pour l'essentiel les échanges portent sur les mesures à prendre pour les dépenses du titre 2 et sur le co-pilotage des dépenses de personnels.
- [161] Dans ces établissements, la négociation annuelle des avenants aux contrats de pôles pouvait s'associer à des demandes expresses d'éléments de CAH complémentaires et à des renégociations argumentées sur les affectations de charges (toujours opérées en clôture d'exercice).
- [162] Les équipes médicales avaient pleinement intégré les règles de l'intéressement collectif et acceptaient une attribution en fonction des efforts relatifs de maîtrise de charges et donc parfois sensiblement plus avantageuses pour les pôles pourtant déficitaires.

**3. UN RENFORCEMENT DU DEPLOIEMENT DE LA CAH APPARAÎT A LA FOIS NECESSAIRE ET OPERABLE SUR LA BASE D'ARBITRAGES RAPIDES SUR LES METHODES ET LES MOYENS**

**3.1. *Ce renforcement doit correspondre à la diversité des situations et des besoins***

**3.1.1. La diversité des situations impose une double démarche dans le déploiement**

3.1.1.1. Le déploiement de la CAH devra fortement tenir compte des choix antérieurs pour déterminer ses modalités

- [163] Un renforcement de la politique de déploiement de la CAH devra tenir compte, chaque fois, des facteurs qui ont construit l'identité des systèmes d'information de chaque établissement, y compris son histoire financière.
- [164] En particulier, les choix antérieurs des prestataires sont, à chaque occasion, une contrainte forte pour l'évolution des outils. Dès lors, et en complément des travaux récents engagés par l'Observatoire National de la CAH (OCAH) de la DGOS (cf. note n°67), une enquête par établissement devrait être conduite par chaque ARS pour identifier les logiciels utilisés, les difficultés rencontrées, les solutions locales trouvées (cf. supra) et construire une cartographie régionale faisant ressortir les établissements moteurs et ceux rencontrant des difficultés. A cette fin, un questionnaire technique pourrait être réalisé avec l'aide de la DGOS et mis à la disposition des ARS.
- [165] Son exploitation permettra, au plan régional, un parangonnage directement opérationnel entre établissements, et au plan national, avec l'aide de l'ANAP et de l'ASIP, de réunir les éléments d'un appel d'offres sur performance permettant de renforcer et clarifier l'offre des éditeurs.

**Recommandation n°1 : Réaliser une enquête, via les ARS, permettant d'obtenir une cartographie des établissements moteurs dans chaque région en matière de CAH et des outils qu'ils mobilisent.**

**Recommandation n°2 : Utiliser cette enquête, au niveau national, pour rédiger un appel d'offres sur performance destiné à renforcer, harmoniser et clarifier l'offre des éditeurs.**

3.1.1.2. La CAH doit être, dans l'immédiat, la réponse à la diversité des situations et des besoins des établissements.

[166] Sans reprendre les constats de la mission IGAS RM2010-010P précitée, un renforcement du déploiement de la CAH ne pourra s'opérer sans une attention particulière à l'histoire et aux besoins concrets de chaque établissement. Ils sont, eux même, les fruits de multiples facteurs : taille, situation, implantation, organisation, statut juridique etc.

[167] Dès lors, il faut laisser, dans le court terme, à chacun, le choix des méthodes et des outils, tout en se donnant les moyens de les faire converger ultérieurement (cf.3111) et porter l'attention sur les appropriations, même imparfaites, qu'ils suscitent et les décisions qu'ils produisent.

[168] A ce titre, tous les éléments de la CAH, y compris les tableaux de bord et de gestion, doivent être considérés comme pertinents dès lors qu'ils aboutissent à responsabiliser les communautés médicales sur la maîtrise des charges et à organiser leur réflexion sur le rapprochement systématique de ces dernières et de l'activité de leurs pôles.

**Recommandation n°3 : Dans l'immédiat, conforter l'approche de l'ex MEAH en assurant la promotion de tous les instruments de CAH et en laissant les établissements choisir ceux les plus compatibles avec leur maturité managériale et leurs moyens techniques.**

### **3.1.2. Il convient de mettre rapidement en place une politique d'appui en ARS**

3.1.2.1. La CAH va rapidement affirmer son utilité en ARS

[169] Les données de CAH vont devenir des éléments de dialogue à part entière entre les établissements et les ARS. Ils permettent en effet d'éclairer au moins trois aspects majeurs dans la conduite de leurs actions :

- D'une part, le rapprochement des données de CAH et du PMSI sont indispensables à l'appréciation de l'efficacité réelle des activités d'un l'établissement et permet notamment d'identifier les recherches non pertinentes, par ce dernier, de parts de marché.
- D'autre part, les données de la CAH permettent d'éclairer les choix d'investissements et notamment la pertinence des ROI attachés aux projets et soumis à la tutelle.
- Enfin, les données de CAH (notamment de gestion des temps), associées à celles de la gestion des ressources humaines (GRH), permettent de construire une politique de gestion prévisionnelle des emplois et d'organiser la coopération inter-hospitalière que la démographie médicale va imposer.

[170] A mesure que les contrôles de l'assurance maladie sur la production facturable vont s'affirmer et prévenir la « course à l'activité » qui a pu être observée, les ARS vont pouvoir concentrer leurs attentions sur l'efficacité interne des établissements et son articulation avec les nouvelles règles fixées par les schémas d'organisation sanitaire de quatrième génération.

### 3.1.2.2. Systématiser les structures d'appui.

- [171] Dans cette perspective, le dispositif actuellement retenu d'un réseau de correspondants « contrôle de gestion » en ARS apparaît insuffisant.
- [172] Outre le fait que plusieurs directeurs financiers d'établissements, dont un CHU, nous ont indiqué n'avoir pas pu encore entrer en contact avec leur correspondant, le déploiement de la CAH tel que précédemment décrit dans sa portée réclame un dispositif renforcé.
- [173] Toutes choses égales par ailleurs, c'est pour surmonter des difficultés similaires que l'agence régionale de l'hospitalisation (ARH) des pays de la Loire avait créé une structure *ad hoc* au moment du passage à la T2A : la mission d'appui régionale T2A ou MARTAA.
- [174] La mise en place d'une mission d'appui CAH en ARS, capable de conseiller sur les étapes, les outils, les méthodes et les modes de communication internes, voire les recrutements, apparaît s'imposer si l'on veut s'assurer d'un déploiement et d'une cohérence régionale. A défaut, certains établissements resteront à la traîne ou connaîtront des difficultés dans la mise en œuvre qui retarderont les étapes clé d'appropriation.

**Recommandation n°4 :** Créer, dans chaque ARS, une mission d'appui au déploiement de la CAH avec pour mission d'accompagner les établissements dans la définition des étapes, des outils, des méthodes et conseiller les modes de communication internes, voire les recrutements.

**Recommandation n°5 :** Inclure dans le programme des IGAS territoriaux une rubrique portant sur cette question.

### 3.1.3. La comptabilité analytique doit pouvoir aussi se déployer dans le champ de la psychiatrie et des SSR

- [175] Les méthodes et outils de comptabilité analytique ont principalement été développés au profit des établissements œuvrant dans le champ MCO. Leur adaptation aux activités de psychiatrie et de SSR paraît devoir être envisagée à brève échéance, sans attendre que la T2A leur soit appliquée. En effet, ces deux secteurs ne sauraient rester à l'écart de la politique d'amélioration de la performance, alors que leur poids dans les dépenses d'assurance maladie qui leur sont consacrées représente 19 milliards d'€<sup>66</sup>, soit 26% de l'ONDAM hospitalier.
- [176] Dans le champ SSR, outre la constitution de l'échelle nationale de coûts, des travaux ont été conduits par la Meah en 2008 et des établissements, relevant notamment, du secteur non lucratif s'y sont impliqués. On ne peut que regretter la non généralisation de ces travaux, et, à ce titre, la FEHAP a demandé à l'ANAP de poursuivre ce chantier dans la perspective de la mise en place d'une tarification à l'activité. On constate que les établissements SSR connaissent les grands principes de la comptabilité analytique mais il persiste une méconnaissance technique (les établissements manquent de compétences humaines).

---

<sup>66</sup> Sous objectif de l'ONDAM « autres dépenses des établissements de santé » dans le PLFSS 2011.



- [177] Dans le champ de la psychiatrie, des initiatives ont été prises par les établissements spécialisés en santé mentale afin de proposer un benchmarking s'appuyant pour partie sur des données de comptabilité analytique<sup>67</sup>. La Meah avait également travaillé sur la construction d'indicateurs d'activité, d'analyse et d'efficacité en psychiatrie<sup>68</sup>. La mission a, par ailleurs, pu constater, lors de ses visites dans des hôpitaux généraux ayant des activités de psychiatrie, que les responsables de pôles en charge de ces activités n'étaient pas moins réceptifs au raisonnement médico économique que leurs confrères exerçant dans le champ des soins somatiques.
- [178] Il n'y a donc pas de raison particulière pour que les activités de psychiatrie et de SSR restent à l'écart du processus engagé au profit des activités MCO, d'autant que les nouvelles règles de gouvernance leurs sont aussi applicables.

**Recommandation n°6 : Développer la comptabilité analytique dans les champs de la psychiatrie et des SSR.**

**3.2. Il faudra procéder à un bilan coût avantage des méthodes existantes**

**3.2.1. La procédure des retraitements comptables est lourde et sans profit direct pour les EPS, mais sa suppression ne peut être envisagée à court terme**

3.2.1.1. La procédure est lourde et les établissements n'en font qu'un usage limité

- [179] L'opinion majoritaire est que les retraitements comptables nécessitent beaucoup de travail et mobilisent des ressources rares qui pourraient être mieux employées ailleurs. En outre, la qualité des données fournies se ressent du fait que cette procédure est perçue comme une obligation sans profit direct pour les établissements.

- [180] Les données issues des retraitements comptables apparaissent peu exploitées par les établissements en gestion interne, mais relèvent cependant de notables exceptions, ainsi de cet établissement qui présente des comptes de résultat par MIG en s'appuyant sur les RTC.

3.2.1.2. Pour autant, il n'est pas possible de prôner l'abandon de cette procédure

- [181] Les RTC, constituant, à l'heure actuelle, la seule base de données analytiques exhaustive au niveau national, il convient de conserver cette procédure en l'enrichissant et en attendant de pouvoir lui substituer un dispositif plus élaboré.

- [182] En premier lieu, l'administration centrale a besoin, pour conduire la politique d'allocation de ressources aux établissements, de disposer de ces informations, en particulier pour fixer les grands agrégats (ODMCO, dotation MIGAC, OQN et ODAM) et les sous enveloppes qui les composent. Au niveau local, les RTC représentent un instrument de dialogue entre les établissements et la tutelle, en particulier pour le calibrage des MIG, qui laisse une place importante à la négociation locale.

<sup>67</sup> Compte rendu de la VIII<sup>ème</sup> journée du contrôle de gestion en psychiatrie (4/6/2010) et enquête de la communauté d'établissements en santé mentale desservant Paris (décembre 2006) sur les coûts comparés de ces établissements.

<sup>68</sup> Meah, les indicateurs en psychiatrie - analyse de l'activité, mesure de l'efficacité, novembre 2008.

- [183] En outre, les données issues des RTC sont exploitées pour produire des indicateurs de performance. Ainsi, les fédérations d'établissements s'appuient sur les résultats des RTC pour proposer à leurs adhérents un benchmarking. Il en est de même de l'ANAP qui utilise ces données pour calculer une partie des indicateurs de performance contenus dans l'outil « Hospidiag ».
- [184] Enfin, la procédure des RTC étant la seule obligation effective pesant sur les établissements en matière de comptabilité analytique, il serait paradoxal d'en proposer la suppression, alors même que d'aucuns voudraient rendre plus contraignante cette obligation. Le rôle pédagogique des RTC mérite, à cet égard, d'être conservé puisque ceux-ci constituent le minimum auquel sont astreints les établissements.
- [185] Il convient toutefois de s'assurer de la qualité des données collectées, laquelle apparaît perfectible, et la validation demandée aux agences n'est pas la garantie de leur fiabilité.

**Recommandation n°7 : Instaurer une procédure de contrôle qualité des données RTC.**

**3.2.2. La méthode du coût complet par séjour n'apparaît pas généralisable à moyen terme**

- [186] Idéalement, la généralisation de la méthode du coût par séjour présenterait un double avantage :
- D'une part, elle permettrait de disposer au niveau national d'une base exhaustive sur laquelle pourrait être calée l'échelle tarifaire, en mettant fin aux contestations portant sur sa représentativité ;
  - D'autre part, elle autoriserait un benchmarking sur des bases médicalisées, ce que beaucoup de médecins rencontrés appellent de leurs vœux.
- [187] Toutefois, les pré-requis techniques, liés aux systèmes d'information, ne sont pas actuellement réunis pour une extension du champ de l'ENC au-delà du petit nombre d'établissements participant.

**3.2.3. L'approche par TCCM est source d'interrogations et de défiance**

3.2.3.1. Sa construction repose sur un échantillon trop étroit

- [188] Les TCCM par pôles sont une adaptation du TCCM conçu à l'origine pour permettre de comparer les coûts d'un établissement à un établissement fictif de même casemix valorisé aux coûts de la base nationale.
- [189] Cette comparaison est envisagée globalement au niveau de l'entité juridique et la pertinence d'une transposition de la méthode à des pôles dont le périmètre varie grandement d'un établissement à un autre n'est pas établie.

3.2.3.2. Son utilisation dans le dialogue de pôles est source de confusion

- [190] Les établissements visités ayant produit des TCCM par pôle selon la méthodologie proposée par la MEAH sont unanimes pour juger peu concluante cette expérience : Ils se déclarent incapables d'expliquer les écarts entre leurs propres coûts et ceux de la base nationale et entre les TCCM et les CREAs d'un même pôle. Plusieurs d'entre eux ont donc décidé de renoncer à diffuser ces tableaux, voire à les produire.

[191] Ce constat n'est pas nouveau puisque la méthode du TCCM par établissement avait, elle aussi, suscité des interrogations qui avaient conduit la DHOS à publier en 2001<sup>69</sup> un additif au guide méthodologique de 1997 afin d'aider les établissements ayant expérimenté la méthode à résoudre les difficultés de construction et d'interprétation qu'ils avaient rencontrées.

3.2.3.3. Son exploitation fragilise souvent le dialogue général avec les médecins

[192] La présentation aux pôles de données de comptabilité analytique, non assortie d'une analyse et d'une explication des écarts, risque non seulement de décrédibiliser la méthode des TCCM mais aussi, ce faisant, de dévaloriser l'approche médico économique à laquelle le corps médical commence à adhérer. Dans ces conditions, la mission est d'avis de ne pas recommander la généralisation de cet outil tant qu'une expertise n'aura pas établi sa pertinence. Cette expertise pourrait être conduite sous l'égide du GACAH.

**Recommandation n°8 :** Expertiser la pertinence des TCCM par pôle puis organiser une information des établissements sur le bilan coût avantage de la méthode.

### 3.2.4. La base d'Angers est un référentiel national encore perfectible

3.2.4.1. La base d'Angers est assez largement utilisée par les établissements

[193] En réponse à l'enquête conduite par la DGOS<sup>70</sup> au mois de septembre 2010, 37% des établissements ayant répondu ont déclaré y adhérer et 21% ont déclaré vouloir le faire d'ici 2012. Il semble donc exister un consensus sur l'utilité de cette base.

[194] Au total, 200 établissements, dont 24 CHU, fournissent des données à la base, ce qui témoigne d'un réel intérêt pour l'outil d'autant que la participation est facultative. Dans l'ensemble des établissements visités, il a pu être constaté une utilisation effective des résultats fournis, bien qu'à des degrés divers.

[195] L'utilité principale réside dans la mise à disposition de chiffres sur les activités logistiques et médico-techniques permettant une approche complémentaire de celle des CREA. (cf. Infra) : concrètement, la participation à la base permet de situer les services prestataires par rapport aux autres établissements, d'identifier pour les services consommateurs comment se positionnent ses prestataires et de cibler les services sur lesquels il est nécessaire de réfléchir à une nouvelle organisation.

3.2.4.2. Mais ses insuffisances limitent encore son exploitation optimale

[196] Si l'utilité des données de la base d'Angers, en tant qu'outil de benchmarking, est indéniable, des critiques lui sont néanmoins adressées tenant aux écarts de périmètres des activités décrites pouvant exister entre établissements mais aussi au caractère « fourre-tout » de certaines activités, au manque de rigueur dans la saisie des données, à la charge de travail qu'impliquent le traitement et la production des données et au délai trop long de publication des résultats.

---

<sup>69</sup> BO spécial n° 2001/7 bis.

<sup>70</sup> DGOS septembre 2010.

[197] Il paraît possible, et souhaitable, de remédier à ces insuffisances, qui ne sont pas rédhibitoires, de façon à rendre plus attractive la participation des établissements et d'élargir la base. Pour ce faire, il est nécessaire de réactiver le GACAH, à charge pour celui-ci d'évaluer le dispositif et de proposer des évolutions. Une procédure de contrôle qualité doit par ailleurs permettre de fiabiliser les données. Il convient enfin de réduire de manière sensible le délai de publication des résultats.

**Recommandation n°9 : Relancer le GACAH.**

**Recommandation n°10 : Instaurer une procédure de contrôle qualité des données de la base d'Angers.**

**Recommandation n°11 : Réduire le délai de publication des résultats de la base d'Angers.**

### **3.2.5. L'approche par CREA est, aujourd'hui, la plus opérante**

[198] L'enquête conduite sous l'égide de l'OCAH montre que le CREA est l'outil de comptabilité analytique le plus répandu dans les établissements, ce que corrobore les visites de sites effectuées par la mission. Plusieurs raisons expliquent cette popularité.

#### **3.2.5.1. Cet outil convient aux équipes**

[199] Contrairement aux TCCM dont le principe de construction paraît très théorique, les CREAs sont aisément lisibles par des non initiés, moyennant un minimum d'explications dont la mission a pu vérifier qu'elles avaient généralement été fournies. Il convient à cet égard de souligner le rôle très positif de la Meah dans l'accompagnement de la mise en place des CREAs qui a crédibilisé l'outil vis-à-vis du corps médical, venant d'un opérateur qui n'était pas perçu comme agissant au nom de la tutelle.

[200] La seule source de critique ou d'incompréhension réside dans le traitement des charges indirectes provenant d'unités qui ne génèrent pas de recettes. Les règles d'imputation et de valorisation de ces charges peuvent en effet conduire les chefs de pôles cliniques à considérer qu'on leur fait supporter des coûts sur lesquels ils ne peuvent pas agir ou que le résultat de leur pôle est dégradé par les déficits des activités support. Ce constat plaide en faveur d'une solution consistant à calculer des prix de cession en coûts préétablis comme cela se pratique dans un des établissements visités, à la satisfaction des responsables de pôles.

**Recommandation n°12 : Pour la confection des CREAs, calculer des prix de cession des activités supports en coûts préétablis plutôt qu'en coûts constatés.**

#### **3.2.5.2. Il valorise les données du GACAH**

[201] L'approche par les CREAs est strictement complémentaire de celle proposée par la base d'Angers puisque les CREAs sont adaptés aux activités cliniques, génératrices de recettes T2A, et les données de la base d'Angers permettent de valoriser les activités administratives, logistiques et médico techniques.

[202] Il est donc possible, d'une part, de proposer à l'ensemble des activités de l'hôpital un outil de comptabilité analytique adapté et, d'autre part, de s'appuyer sur les données de la base d'Angers pour calculer les coûts des activités supports imputés aux activités cliniques consommatrices.

### 3.2.5.3. Il permet un pilotage infra annuel et même prévisionnel

- [203] Si la production en routine de CREAs n'est pas encore généralisée, rien n'empêche d'envisager de dépasser le stade du CREA annuel rétrospectif, qui est le minimum requis, dès lors que le système d'information des établissements le permettra. Dans les établissements les plus avancés, qu'il était possible de produire plusieurs CREAs infra annuels avec un délai de publication suffisamment bref pour ne pas faire perdre de son intérêt aux données fournies.
- [204] L'élaboration de CREAs prévisionnels, articulés avec l'EPRD, a également du sens car ces derniers permettent de mobiliser les pôles sur des objectifs d'activité et/ou d'économies. Cette approche est tout particulièrement utile si l'établissement est engagé dans un processus de redressement financier.
- [205] Les CREAs peuvent ainsi devenir le support d'un reporting infra annuel, à condition de nourrir le dialogue de gestion d'analyses préalablement produites par le contrôle de gestion et soumises ensuite à une discussion contradictoire avec les responsables de pôles.

**Recommandation n°13 : Améliorer la fréquence de production des CREAs, en rythme infra annuel.**

**Recommandation n°14 : Organiser un dialogue de gestion sur la base de ces CREAs infra annuels.**

### 3.3. *Il est nécessaire de reconstituer un tronc commun analytique*

- [206] Le développement non coordonné au plan institutionnel de différentes méthodes de CAH oblige les établissements à entretenir des systèmes d'informations différents et à consacrer beaucoup de temps à produire des données sous des formats non compatibles entre eux, au détriment de l'analyse de ces données et des mesures correctives qui devraient en découler.
- [207] Par ailleurs, les méthodologies applicables à ces différents outils de comptabilité analytique se sont éloignées de celles proposées par le guide de 1997, devenu dès lors en grande partie obsolète. La DGOS a entrepris de réunir un groupe de travail afin de ré écrire ce guide. Il importe que ce projet de document méthodologique puisse s'appuyer, comme le précédent, sur un cadre analytique de base définissant une nomenclature unique et un ensemble de règles d'affectation qui garantissent la cohérence globale des différents modèles.

**Recommandation n°15 : Reconstituer un tronc commun à l'ensemble des méthodes de comptabilité analytique.**

### 3.4. *Il est nécessaire et urgent de promouvoir le contrôle de gestion*

- [208] Sous la double contrainte de la T2A et de la mise en place de la nouvelle gouvernance, le contrôle de gestion est amené à jouer un rôle central qui ne consiste pas à contrôler, au sens premier du terme, mais à contribuer au pilotage de l'établissement avec un objectif d'amélioration de la performance. Un bon déploiement de la comptabilité analytique dans un établissement repose sur un contrôle de gestion compétent et reconnu.

### **3.4.1. Le contrôleur de gestion doit mobiliser des compétences à la fois techniques et relationnelles exigeantes**

[209] Le répertoire des métiers a identifié les compétences requises du contrôleur de gestion<sup>71</sup>. A côté de compétences techniques lourdes, l'importance de la compétence relationnelle est largement mise en avant et clairement éloignée du profil des comptables et personnes de chiffres.

[210] Au titre des compétences techniques le contrôleur de gestion doit être capable :

- de conduire une mission de conseil et d'audit dans les domaines économiques, financiers, organisationnels ;
- de synthétiser, analyser des informations comptables, budgétaires, financières et médicales ;
- de construire des requêtes informatiques dans le système d'information ;
- d'organiser des activités médicales en pôles ;
- d'effectuer une maîtrise budgétaire renforcée ; d'accompagner l'évolution du cadre réglementaire (T2A ou VAP, CCAM...) ;
- d'accompagner l'évolution des outils de gestion et
- d'utiliser de nouveaux outils informatiques (PGI, outils décisionnels...).

[211] Sur le plan relationnel, le contrôleur de gestion doit être capable :

- d'animer un groupe de professionnels ;
- de présenter et argumenter sur une action ou un projet auprès d'un groupe de professionnels ;
- de travailler en coopération avec la direction générale et la commission médicale pour l'analyse des tableaux de bord, notes de synthèse, rapports d'études et d'alerte.

[212] Sur un plan managérial, il doit être apte à travailler :

- en coopération avec l'équipe de direction et toutes directions fonctionnelles pour les rapports mensuels de gestion ;
- avec le département d'information médicale pour la réalisation d'études médico-économiques ;
- avec le responsable structure médicale pour les rapports d'études ;
- enfin, avec les organismes de tutelles pour le suivi et les rapports annuels.

### **3.4.2. Ces données appellent une réflexion volontariste sur son positionnement**

3.4.2.1. Le contrôle de gestion doit être clairement positionné dans l'équipe de direction, voire dans le directoire

[213] Un enjeu majeur de la fonction de contrôle de gestion est de faire le lien entre la direction et la sphère médicale et soignante, de décloisonner et faire l'interface et la coordination.

---

<sup>71</sup> DHOS - Observatoire National de l'Emploi et des Métiers de la FPH - Etude prospective des métiers de la FPH.

- [214] Cet enjeu, qui découle des termes même de la loi du 21 juillet 2009, a été exprimé par la ministre de la santé et des sports lors de son audition par la commission des affaires sociales de l'Assemblée nationale le 30 mars 2010 : « Nous souhaitons, bien entendu, améliorer le management médico-économique de l'hôpital. Cela passe par la clarification de la gouvernance, dont nous avons abondamment parlé, et par le renforcement de la compétence du pilotage des établissements, notamment par le développement des outils de la comptabilité analytique et, plus largement, du contrôle de gestion. Ces outils sont indispensables pour évaluer l'activité, la gestion, analyser les coûts, les écarts et tirer les conclusions qui permettent de prendre de bonnes décisions en termes de sécurité, de qualité, de performance de prestations ».
- [215] Compte tenu du rôle stratégique qu'il convient de donc donner au contrôle de gestion, le poste doit avoir une position affirmée en rapport avec les compétences et missions exigées et idéalement rattachée à la direction générale.
- [216] Il ne paraît pas excessif de suggérer que le cadre de direction, responsable du contrôle de gestion, à titre exclusif ou partagé avec d'autres responsabilités selon la taille de l'établissement, soit membre du directoire, puisque c'est au sein de cette instance qu'est réalisée l'interface entre la direction et le corps médical.

**Recommandation n°16 : Inciter les établissements dotés d'un contrôle de gestion mature à le positionner au plus près de la direction générale.**

3.4.2.2. Il faut améliorer le niveau de recrutement et la formation

- [217] Dans la plupart des établissements visités l'équipe de contrôle de gestion est composée d'un responsable de niveau bac+5 et de plusieurs assistants de gestion, dont la dénomination varie selon les établissements, de niveau bac+2/3.
- [218] Le recrutement se fait essentiellement sur des profils de jeunes diplômés du contrôle de gestion ou de la gestion d'entreprise. Il n'y a pas de qualification spécifique au contrôle de gestion pour les établissements publics de santé, aussi le profil recherché est-il celui de diplômé de l'enseignement supérieur en gestion au niveau Master (Ecole Supérieure de Commerce, DESS spécialisé en contrôle de gestion). Il pourrait être envisagé que l'EHESP propose à ces élèves lauréats du concours de directeurs une formation de spécialisation en contrôle de gestion à l'issue de leur scolarité à l'école, ainsi qu'une formation diplômante.
- [219] En recrutement interne, des formations de base au contrôle de gestion sont proposées à l'EHESP mais aussi via l'université et les écoles de commerce.
- [220] En formation continue, l'EHESP propose un module de comptabilité analytique et contrôle de gestion qui s'inscrit dans une formation plus large débouchant sur la délivrance d'un diplôme d'établissement « gestion financière d'un établissement de santé ».
- [221] Par ailleurs, une formation des personnels issus du recrutement interne doit pouvoir être proposée : ce corpus de formation peut correspondre à une formation statutaire spécialisée dans le cadre du concours d'attaché. En dehors du concours, il peut être également intéressant de proposer une telle formation à des cadres de santé et aussi à des médecins qui s'orienteraient vers le métier de contrôle de gestion

- [222] Il apparaît dès lors nécessaire d'envisager la création d'une véritable filière de formation, initiale et continue, de contrôleurs de gestion hospitaliers. Une action coordonnée de l'ANAP, de l'EHESP et du ministère des universités devrait permettre d'apporter rapidement une réponse à ce point majeur de fragilité qui sera demain un facteur bloquant<sup>72</sup>.

**Recommandation n°17 : Constituer une filière de formation initiale et continue dans le domaine du contrôle de gestion hospitalier.**

3.4.2.3. Il faut définir et afficher précisément les missions du contrôle de gestion

- [223] Assez curieusement, lors de ses visites, la mission n'a pas partout retrouvé de fiches de poste ou de fonction définissant précisément les missions du contrôle de gestion.
- [224] Il s'agit pourtant d'un préalable à la fois au recrutement, mais aussi à la démarche de repositionnement proposée. Aussi, semble-t-il nécessaire d'illustrer les qualités attendues qui doivent permettre de remplir les missions précédemment décrites.
- [225] Un contrôleur de gestion, et son équipe, doivent pouvoir, dans le schéma envisagé :
- élaborer les CREAs et en faire l'analyse ;
  - analyser l'activité par rapport à l'année précédente et par rapport aux engagements financiers pris par les pôles dans leurs contrats de pôle et animer la rencontre avec les pôles suite à l'élaboration de ces analyses afin d'introduire le dialogue de gestion ;
  - présenter des études financières à la cellule médico économique ou à la demande de la direction générale.
- [226] Pour ce faire il doit pouvoir :
- produire des tableaux d'indicateurs de pôle qui servent d'outil complémentaire à l'analyse ;
  - suivre mensuellement l'évolution du budget principal par rapport à l'EPRD et analyser les écarts ;
  - participer à la base d'Angers et aux ENCC (si l'établissement y adhère) ;
  - réaliser des benchmark régionaux ;
  - établir les retraitements comptables ;
  - compléter les enquêtes de la SAE ;
  - élaborer les TCCM par pôle ;
  - gérer le FICOM de l'établissement ;
  - établir le rapport annuel d'évaluation des MIG...
- [227] Enfin, et dans le cadre de la subsidiarité polaire, il doit pouvoir par exemple : être expert et conseiller auprès des pôles pour l'élaboration de business plan ou le calcul des unités d'œuvre préétablies, animer un groupe de travail afin d'améliorer la fonctionnalité des requêtes mises à disposition des pôles afin de les rendre de plus en plus autonome.

**3.4.3. Il est nécessaire de rapprocher institutionnellement le contrôle de gestion des acteurs de l'information médicale**

- [228] A l'instar des systèmes d'information, il convient de médicaliser le contrôle de gestion, ce qu'ont entrepris de faire plusieurs des établissements visités. Les voies et moyens pour y parvenir peuvent être de plusieurs ordres.

---

<sup>72</sup> Un recrutement de qualité va de pair avec un bon niveau de rémunération ; les règles statutaires de la FPH ne semblent pas constituer un obstacle majeur, d'autant qu'il est toujours possible de recruter sur la base de contrats s'appuyant sur la grille des attachés d'administration hospitalière ou de celle des ingénieurs.



#### 3.4.3.1. Il y a un fort intérêt à constituer une cellule médico-économique

- [229] Dans l'un des établissements visités la constitution d'une cellule médico-économique a joué un rôle déterminant dans l'acceptation par le corps médical de la mise en place d'une gestion par pôle. Elle comprend le président et le vice-président de la CME, des chefs de pôle, le DIM et le DAF et a pour rôle d'aider à opérer les choix politiques de la comptabilité analytique. Un autre établissement à, lui aussi, mis en place une structure analogue.
- [230] Ses missions sont de valider les choix relatifs à la comptabilité de gestion de l'établissement<sup>73</sup>, de proposer des règles d'intéressement des pôles aux résultats et d'évaluer l'évolution des coûts de fonctionnement des pôles, notamment par comparaison avec des normes nationales ou régionales et formuler des propositions.
- [231] Les avis et propositions de la cellule médico-économique sont transmis au directoire, soit pour information, soit pour prise de décision définitive. Bien qu'ayant un rôle consultatif, cette cellule oriente la direction générale dans ses choix, organisationnel, économique et stratégique. Sans qu'il soit nécessaire de lui donner un statut officiel, la constitution d'une telle cellule dans les établissements paraît devoir être conseillée. Sa composition est à définir par la direction générale de chaque établissement.

**Recommandation n°18 : Constituer dans chaque établissement une cellule médico-économique.**

#### 3.4.3.2. Il faut envisager à terme des binômes CDG- DIM

- [232] Si la collaboration entre le contrôle de gestion et le DIM semble devoir s'imposer, elle n'est pas encore devenue une réalité sur le terrain.
- [233] La mission a ainsi relevé plusieurs cas de dialogue atone et considère que ces situations doivent être systématiquement prévenues ou corrigées, a minima et dans l'immédiat en organisant des réunions systématiques à périodicité rapprochée, mais surtout en autorisant rapidement un accès réciproque aux informations détenues.
- [234] La mission considère comme prioritaire un rapprochement fonctionnel entre le contrôle de gestion et le DIM.

**Recommandation n°19 : Constituer à terme un binôme CDG DIM et organiser, dans l'intervalle, les conditions de leur collaboration effective.**

#### 3.4.3.3. Il faut instituer des assistants de gestion appartenant à la fois à l'équipe de contrôle de gestion et aux équipes de pôles

- [235] Les assistants de gestion de pôles peuvent jouer un rôle pédagogique déterminant auprès des responsables de pôles, en même temps qu'ils assurent l'interface entre la sphère administrative et la sphère médicale. A cet égard la solution consistant à faire de chaque assistant de l'équipe de contrôle de gestion le correspondant d'un ou plusieurs pôles, et également partie intégrante de l'équipe du pôle paraît devoir être conseillée.

**Recommandation n°20 : Instituer des assistants de gestion appartenant à la fois à l'équipe de contrôle de gestion et aux équipes de pôles.**

---

<sup>73</sup> Notamment la structure des CREAS, le type d'unités d'œuvre, les règles de répartition des recettes ou des charges entre pôles.

## Conclusion

- [236] La mise en œuvre de la CAH dans les établissements visités est, dans une large majorité des cas, une réalité. Aussi, l'objectif commun tant de la DGOS que de la MECCS de la voir se généraliser rapidement et participer à l'objectif de redressement des comptes des hôpitaux à l'horizon 2012, apparaît-il raisonnable.
- [237] Pour y parvenir, il faut toutefois rapidement procéder à plusieurs clarifications et arbitrages.
- [238] Tout d'abord, les avancées méthodologiques de l'ATIH ne peuvent, malgré les progrès récents de ses outils de dialogue avec les établissements<sup>74</sup>, trouver leur traduction en termes de CAH que chez ceux disposant d'un SIH capable de produire tous les éléments de coût par séjour. Ils sont aujourd'hui une minorité et les récents travaux de l'ATIH peuvent faire craindre l'apparition d'une véritable « fracture analytique » avec les hôpitaux recourant à de méthodes moins ambitieuses - fruit de leur histoire, de leurs moyens et de leurs besoins - mais tout aussi légitimes.
- [239] Cette dualisation à l'œuvre est également de nature à alimenter indûment le débat sur l'absence CAH dans les hôpitaux. Celui-ci, largement infondé, est en effet très démobilisateur pour des équipes qui sont aujourd'hui une ressource rare et qui doivent trouver leur place dans le contexte d'une gouvernance qui n'est pas stabilisée.
- [240] Il appartient donc à la DGOS d'aider l'ensemble des établissements, y compris dans un proche avenir ceux qui exercent des activités de SSR et de psychiatrie, à dépasser les réflexions (ou perplexités) de méthode pour s'appropriier les outils de CAH dans leur vraie dimension : celle d'alimenter le dialogue de gestion et éclairer le bon déroulement des contrats de pôle ; en particulier dans leur pilotage infra annuel.
- [241] Cet enjeu managérial, qui conditionne la réussite de la contractualisation interne et dont l'impact budgétaire est majeur, réclame d'aider, dans chaque situation, au choix les plus aptes à alimenter ce dialogue. Dans les faits, la taille et la situation des SIH de certains établissements réclameront, au moins dans un premier temps, le recours à des méthodes fortement éloignées d'une CAH organisée à partir du GHM.
- [242] Dans ce contexte, la mission préconise de préférer, chaque fois, la méthode la plus compréhensible aux acteurs médicaux et la plus apte à les faire entrer dans un débat sur le rapport production/charge de leur activité et à les faire participer à la réflexion sur l'offre de soins de leur établissement dans le cadre des futurs schémas d'organisation sanitaire.
- [243] De ce point de vue, et malgré des réserves méthodologiques, les comptes de résultat analytique (CREA) et les compte de résultat par objectifs (CREO), quand ils existent, offrent cet avantage de forte appropriation (y compris par une phase transitoire de contestation) par l'interpellation de l'intérêt direct des équipes productrices de soins.
- [244] Ainsi, la mission a pu constater que tous les acteurs médicaux rencontrés, même les plus acerbes, se positionnaient par rapport aux données de la CAH quand il leur était produit des données sur leur activité.
- [245] Cette apparente lapalissade explique, en retour, les incompréhensions trop souvent produites par l'approche en coût casemix (TCCM), dans pratiquement tous les hôpitaux visités. La comparaison avec un hôpital fictif, qui était à l'origine de la méthode, souffre de sa transposition au niveau du pôle et des nombreuses situations de données non exploitables.

---

<sup>74</sup> Cf. Dispositif PARHTAGE.

- [246] Par ailleurs, les exemples d'au moins deux établissements visités montrent que la réalisation de CREA infra annuels, voire prévisionnels, permet de faire vivre un dialogue de gestion en cohérence avec : le pilotage budgétaire de l'établissement ; la négociation des avenants annuels au contrat de pôle et à une réelle politique d'intéressement.
- [247] Il convient de mobiliser les ARS sur la nécessité de constituer de véritables missions d'appui régionales, sur le modèle de celle qui a pu être créée au moment du passage à la T2A en région pays de la Loire et d'intégrer cette dimension dès la conception des SROS de quatrième génération.
- [248] Enfin, la mission souligne la nécessité de clarifier le cadre de responsabilité du directeur d'établissement dans le cadre de sa délégation au chef de pôle qui est un préalable à une contractualisation pleinement conduite et donc le CAH n'est qu'un moyen.

François SCHECHTER

Inspecteur général des affaires sociales

Jean Claude DELNATTE

Conseiller général des établissements  
de santé



## Principales recommandations de la mission

N°	Recommandation	Autorité(s) responsable(S)	Echéance
1	Réaliser une enquête, via les ARS, permettant d'obtenir une cartographie des établissements moteurs dans chaque région en matière de CAH et des outils qu'ils mobilisent.	DGOS ARS	2011
2	Utiliser cette enquête pour rédiger un appel d'offres sur performance destiné à renforcer, harmoniser et clarifier l'offre des éditeurs.	DGOS	2011
3	Dans l'immédiat, conforter l'approche de la MEAH en assurant la promotion de tous les instruments de CAH et en laissant les établissements choisir ceux les plus compatibles avec leur maturité managériale et leurs moyens techniques.	ANAP	2011
4	Créer, dans chaque ARS, une mission d'appui au déploiement de la CAH avec pour mission d'accompagner les établissements dans la définition des étapes, des outils, des méthodes et les conseiller sur les modes de communication internes, voire les recrutements.	ARS	2011
5	Inclure, dans le programme des IGAS territoriaux une rubrique ad hoc.	DGOS/ IGAS	2011
6	Développer la comptabilité analytique dans les champs de la psychiatrie et des SSR.	DGOS ANAP	2011-2012
7	Instaurer une procédure de contrôle qualité des données RTC.	ATIH	2011
8	Expertiser la pertinence des TCCM par pôle(s) et organiser une information des établissements sur le bilan coût avantage de la méthode.	DGOS ANAP	2011
9	Relancer le GACAH.	DGOS	2011
10	Instaurer une procédure de contrôle qualité des données de la base d'Angers.	DGOS CHU d'Angers	2011
11	Réduire le délai de publication des résultats de la base d'Angers.	DGOS CHU d'Angers	2011
12	Pour la confection des CREAS, calculer des prix de cession des activités supports en coûts préétablis plutôt qu'en coûts constatés.	Etablissements	2011
13	Améliorer la fréquence de production des CREAS, en rythme infra annuel.	Etablissements	2011
14	Organiser un dialogue de gestion sur la base de ces CREAs infra annuels.	Etablissements	2011
15	Reconstituer un tronc commun à l'ensemble des méthodes de comptabilité analytique.	DGOS	2011
16	Inciter les établissements dotés d'un contrôle de gestion mature à le positionner au plus près de la direction générale.	Etablissements	2011-2012

<b>17</b>	Constituer une filière de formation initiale et continue dans le domaine du contrôle de gestion hospitalier.	EHESP	2012
<b>18</b>	Constituer une cellule médico-économique dans chaque établissement.	Etablissements/ ARS/DGOS	2011
<b>19</b>	Constituer un binôme CDG DIM et organiser, dans l'intervalle, les conditions de leur collaboration effective.	Etablissements/ ARS/DGOS	2011-2012
<b>20</b>	Instituer des assistants de gestion appartenant à la fois à l'équipe de contrôle de gestion et aux équipes de pôle.	Etablissements	2011

# Lettre de mission



## MINISTÈRE DE LA SANTÉ ET DES SPORTS

Direction Générale de l'Offre de Soins

Sous direction du pilotage de la performance  
des acteurs de l'offre de soins Bureau PF1

Dossier suivi par Michelle DEPINAY

Tél. : 01 40 56 46 32

[michelle.depinay@sante.gouv.fr](mailto:michelle.depinay@sante.gouv.fr)

### **Mission sur la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les établissements publics de santé**

**Année la mission : 2010**

**Titre de la mission** : Analyse et évaluation de la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les établissements publics de santé.

**Objet de la mission** : Apprécier le dispositif national de la comptabilité analytique hospitalière et les différents aspects de sa mise en œuvre dans une dizaine d'établissements de santé présélectionnés.

**Objectifs de la mission** :

Dans le cadre du programme lancé par la DGOS pour la généralisation de la comptabilité analytique, des actions prioritaires au bénéfice des ES, ont été retenues. Ces actions ont pour objectif :

- de préconiser un socle minimum d'outils commun aux ES,
- de promouvoir l'harmonisation des méthodes en leur donnant de la cohérence,
- d'accompagner les établissements dans le déploiement: outillage, interprétation, prise en compte des résultats dans les processus décisionnels, mesure de l'impact sur la gestion.

Plus précisément le programme qui devrait se dérouler sur les 2 prochaines années, se décline de la manière suivante :

- harmonisation, mise en cohérence des outils et édition d'une nouvelle version du guide de la comptabilité analytique hospitalière. L'objectif étant de donner davantage de lisibilité et de pertinence au dispositif encadrant la comptabilité analytique hospitalière. Le premier guide de comptabilité analytique a été rédigé en 1997 puis réédité successivement en 2004 puis en 2008 sans modification de fond et notamment sans prise en compte des évolutions liées à la T2A. Parallèlement, des travaux ont été menés dans le champ de la comptabilité analytique faisant ainsi évoluer les méthodes et les règles: guide des retraitements comptables, étude nationale de coûts à méthodologie commune, tableaux coûts case mix, compte de résultat par pôle.
- communication et incitation des éditeurs pour une adaptation des systèmes d'information et une mise à disposition de logiciels conformes au nouveau cadre dans des délais acceptables. Cette communication sera permanente ; elle s'effectuera parallèlement aux avancées opérées dans le cadre de l'harmonisation des méthodes.
- mise en place d'un dispositif de suivi du déploiement de la comptabilité analytique et des prés requis nécessaires à sa mise en œuvre. Ce dispositif réalisé en lien avec les ARS, sera déployé sous forme d'enquête nationale dans tous les établissements publics hospitaliers. Le questionnaire cherchera à évaluer l'existence de conditions indispensables au déploiement de la comptabilité analytique. Les résultats de cette enquête devraient permettre d'adapter les actions d'appui aux réalités du terrain. L'enquête pourra être renouvelée afin de permettre l'évaluation des actions menées.
- à partir de 2011, lancement auprès des établissements, d'une mission d'appui conduite par l'ANAP et relayée dans chaque région par les ARS. L'accompagnement proposé sera calibré et adapté aux réalités constatées lors de l'enquête.

La mission proposée ici s'inscrit dans ce programme, en amont de la mission d'appui à la généralisation de la comptabilité analytique.

Les résultats permettront :

- l'adaptation des actions à mener auprès des établissements, aux réalités constatées sur le terrain, en procédant par capitalisation des meilleures expériences.
- d'aider à la diffusion des nouveaux outils du guide en cours de rédaction.

### **Méthodologie envisagée :**

La sélection des établissements sera réalisée en partenariat avec la DGOS en procédant par échantillonnage représentatif d'établissements comportant des activités MCO.

La visite sera préparée à partir d'un guide de visite.

### **Prestation attendue :**

Faire un focus sur la mise en œuvre de la comptabilité analytique hospitalière dans un échantillon représentatif d'établissements publics de santé.

Il s'agit ainsi de :

- élaborer un guide de visite en collaboration avec l'ANAP et la DGOS,
- faire une évaluation à posteriori de la démarche de mise en œuvre de la comptabilité analytique :
  - les étapes, les méthodes, les acteurs, le calendrier, les outils déployés,
  - facteurs clés de succès, les risques, les difficultés....,



- apprécier l'utilisation de la comptabilité analytique dans la gestion de ces établissements :
  - pour quels objectifs ?, pour quels acteurs?
  - utilisation des résultats dans le pilotage décisionnel des activités, mesure des impacts sur le pilotage stratégique ; sur le pilotage opérationnel (gestion par pôles, support de la contractualisation interne)
- évaluer l'impact sur les systèmes d'information,
- capitaliser les retours d'expériences des établissements visités.

**Résultat opérationnel attendu :**

Etat des lieux qualitatif et analyse d'impact sur le développement de la comptabilité analytique dans les établissements de santé. Cette étude doit permettre de porter une appréciation globale sur les modalités de mise en œuvre et sur l'utilisation des outils de gestion dans le cadre du pilotage stratégique et opérationnel des établissements de santé.

Les résultats de cette étude seront utiles à la définition du programme d'accompagnement de la généralisation de la comptabilité analytique dans tous les établissements qui sera conduit par l'ANAP.

**Livrable attendu :**

Guide de visite, Rapport détaillé et préconisations ; synthèse globale.

**Calendrier prévisionnel :** Mai 2010 – Octobre 2010



## Liste des personnes rencontrées

### Direction générale de l'offre de soins

- M Yannick LE GUEN, sous directeur du pilotage de la performance des acteurs de l'offre de soins
- Mme Elisa YAVCHITZ, chef du bureau de l'efficience des établissements de santé publics et privés
- Mme Michelle DEPINAY, chargé de mission

### Centre hospitalier régional et universitaire de Limoges

- M Hamid SI AHMED, directeur général
- Mme Maylis PICQUET, directrice des ressources humaines non médicales
- M Pascal BELLON directeur des affaires financières et de la contractualisation interne
- M Damien DUMONT, directeur adjoint des affaires financières
- Mme Valérie RICHARD attachée d'administration hospitalière
- Prof Alain VERGNENEGRE, responsable du pôle santé publique, chef du service d'information médicale et de l'évaluation
- Prof Elisabeth CORNU, responsable de pôle cœur – poumon - rein
- Prof Dominique BORDESSOULE, chef du service d'hématologie clinique
- Prof Antoine MAUBON, chef du service de radiologie et imagerie médicale
- M GOERGEN, cadre supérieur de santé

### Centre hospitalier régional et universitaire de Nantes

- Mme Christiane COUDRIER, directrice générale
- M Eric MANOEUVRIER, directeur des affaires financières
- M Daniel LE RAY, directeur adjoint aux affaires financières
- M. MACHON, directeur des recettes et du développement
- Mme Sophie BOUILLOT, ingénieur au bureau contrôle de gestion
- Mme SIMON, attachée d'administration hospitalière, bureau des recettes et du développement
- M. UZUREAU, attaché d'administration hospitalière, bureau du budget
- Dr Marie Pierre CHAILLET, médecin service de l'information médicale
- Dr Philippe HAUET, service des urgences
- Prof Norbert PASSUTTI, responsable du pôle ostéo articulaire
- Monsieur ROUX, directeur de la plate forme 1
- M. LATINIER, contrôleur de gestion pôle ostéo articulaire
- M. Philippe RIOU, assistant de gestion du pôle ostéo articulaire

### Fédération nationale des centres de lutte contre le cancer

- M Dominique MAIGNE, délégué général
- Mme Sandrine BOUCHER, directrice du département stratégie et gestion

### Fédération hospitalière de France

- M Yves GAUBERT, responsable du pôle finances et BDHF
- Mme Michèle DESCHAMPS, adjointe au responsable du pôle finances

**Fédération des établissements hospitaliers et d'aide à la personne privés non lucratifs**

- M Yves Jean DUPUIS, directeur général
- Mme Stéphanie ROUSVAL AUVILLE, directrice adjointe du secteur sanitaire
- M Jean-François GOGLIN, conseiller système d'information

**Ecole des hautes études en santé publique**

- M Roland OLLIVIER, directeur de l'Institut du management
- Mme Claude Anne DOUSSOT LAYNAUD, enseignante
- M Jean-Marc LEROUX, enseignant
- M Philippe PEYRET, enseignant

**Centre hospitalier Marc Jacquet de Melun**

- M Michel PALLOT, directeur
- Dr Thierry CHAMPLON, président de la CME
- Dr SAYEGH chef du pôle chirurgie
- Dr TAZAROURTE chef du pôle urgences
- M Gabriel ROCHETTE, directeur des affaires financières
- M BEDOUCHEA, contrôleur de gestion

**Hôpitaux de saint Maurice (94)**

- M Denis FRECHOU, directeur, président de la conférence des directeurs de centre hospitalier
- M Eric GIRARDIER, directeur des affaires financières
- Mme Marie HOUSSEL, directrice des ressources humaines
- M Thierry JACQUEMIN, responsable des systèmes d'information

**Groupement hospitalier Eaubonne - Montmorency**

- Mme Martine LADoucETTE, directrice
- Mme Sandrine TALLEC, directrice des affaires financières et du contrôle de gestion

**Centre hospitalier de Valenciennes**

- M Philippe JAHAN, directeur
- M Jean GUICHETEAU, directeur des affaires financières et du système d'information
- Mme Audrey MAESTRE, responsable du contrôle de gestion,
- Dr Thierry SABOUNTCHI, président de la CME,
- Dr Hervé BISIAU, vice président de la CME
- Dr Bernard BERTEZ, chef du pôle chirurgie

**Centre hospitalier de Mulhouse**

- Mme Danielle PORTAL, directrice
- M Christian SIMON, directeur des services financiers et de l'information
- M Olivier KREMER, attaché d'administration hospitalière, contrôle de gestion,
- Mme Christine ERBLAND adjoint des cadres, contrôle gestion
- Dr Philippe PETITJEAN, président de la CME
- Dr Elie COHEN, directeur médical du pôle neurologie - dermatologie - douleur
- Dr Pierre KIEFFER, directeur médical du pôle médecine interne, néphrologie et endocrinologie

- Dr Jean SENGLER, directeur médical du pôle de médecine physique, réadaptation et rhumatologie
- Dr Philippe WEBER, directeur médical du pôle femme - mère - enfant
- Dr MADELON, DIM

#### **Centre hospitalier intercommunal de Toulon – la Seyne sur Mer**

- M Michel PERROT, directeur
- M Philippe BOURGINE, directeur adjoint, responsable du pôle finances et informatique
- Mme Dominique ANDREWSKI, attachée d'administration hospitalière
- Mme Floriane DUCHESNE, attachée d'administration hospitalière
- Mme Christel DROUET, attachée d'administration hospitalière
- Mme Marie-Laure PECOUT, adjointe des cadres
- Dr Christine MICHEL, DIM
- Dr Dominique ANDREOTTI, présidente de la CME
- Dr Jacques BRUNET, responsable pôle femme - enfant
- Dr Dominique CLAIRET, responsable du pôle gériatrie
- Dr Frédéric GIAUFFRET, responsable du pôle cardiologie – neurologie - vasculaire

#### **Centre hospitalier de la région d'Annecy**

- M Serge BERNARD, directeur
- M Bernard LONGIN, directeur des affaires financières
- M Joël PRIGENT, directeur de la prospective et de stratégie
- M François MEUSNIER-DELAYE, directeur des systèmes d'information
- Mme Christelle TAPIN, contrôleur de gestion
- Mme Marie Laure DUMOULIN, contrôleur de gestion
- Dr Xavier COURTOIS, DIM
- Dr Emmanuel DESJOYAUX, président de la CME
- Dr Didier DOREZ, responsable du pôle des urgences
- Dr Sophie BONNEL, responsable du pôle de santé mentale

#### **Centre hospitalier de Laval**

- Mme Liliane LENHARDT, directrice
- M Rémi COLNET, directeur de la stratégie et des finances
- Dr Bruno BERDIN, président de la CME
- Centre régional de lutte contre le cancer Bergonié (Bordeaux)
- M Christian FILLATREAU, directeur général adjoint
- Mme Sylvie CASSAUBA, responsable du département des systèmes d'information
- Dr Anne JAFFRE, DIM
- M Michel CAILLAU, responsable des affaires financières
- Mme Sylvie BOULAY, responsable du contrôle de gestion
- Dr Pierre RICHAUD, coordonnateur du département de radiothérapie
- Dr Jean PALUSSIÈRE, coordonnateur du département d'imagerie
- Dr Gaëtan MAC GROGAN, coordonnateur du département de pathologie

#### **Groupe hospitalier de l'Institut catholique de Lille**

- M Philippe FAUCHOIT directeur adjoint, chargé des ressources financières et physiques

**Groupe hospitalier Diaconesses - Croix Saint Simon (Paris)**

- M Philippe PUCHEU, directeur général
- Mme Anne FABREGUE, directrice adjointe chargée des finances et du contrôle de gestion
- M Thomas GASPARD, contrôleur de gestion
- Mme Béatrice LIST, directrice des soins
- Dr Rémy HOUDART, directeur médical

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

- M Christian ANASTASY, directeur général
- Mme Noëlle BIRON, directrice associée

**Agence technique de l'information sur l'hospitalisation**

- Dr Max BENSADON

**Centre hospitalier régional et universitaire d'Angers - Groupe pour l'amélioration de la comptabilité analytique hospitalière**

- M Laurent RENAUT, directeur du système d'information et de l'analyse de gestion – coordonnateur du GACAH

## Annexe

### Grille d'entretien de la mission d'appui au déploiement de comptabilité analytique hospitalière

#### A. LES PREREQUIS :

##### *a) Fiabilité et qualité de l'information recueillie*

- Le fichier de structure : gestion, procédures, mise en cohérence, retours d'expériences...
- Le recueil de l'activité médicale : organisation, procédures, contrôles internes/externes, retours d'expériences...
- Gestion des interfaces : contrôle des flux (envoi/réception)

##### *b) Le système d'information*

- Logiciels de gestion et de production des coûts.
- Logiciels d'analyse et d'aide à la décision

##### *c) Place et rôle du contrôle de gestion*

- La cellule de gestion : place dans l'organigramme, stabilité de l'équipe, qualité de la collaboration avec le DIM, missions, légitimité et impact des analyses et préconisations...

##### *d) Imputation et répartition des dépenses et des recettes*

- Guide(s) de gestion interne : règles d'imputation, tableau de suivi des dépenses, modèles...
- Formation des personnels aux procédures,
- Capitalisation
- Retours d'expériences

#### B. LES OUTILS

- Description et intérêt pour l'ES, pour le chef de pôles...,
- Participation aux référentiels de coûts : base d'Angers, ENCC,
- Modalités de retraitement comptable ?

- Production de tableaux TCCM ?
- Production de CREA par pôle ?
- Autres applications ou instruments ne s'appuyant pas exclusivement sur la comptabilité analytique ?
- Retours d'expériences,
- Prospectives.

### **C. L'UTILISATION DES OUTILS**

#### ***a) Le pilotage***

- Impacts sur la stratégie de l'ES : projet d'établissement, projet médical, CPOM, CREF,...

#### ***b) Gestion par pôles***

- Impacts dans la gestion opérationnelle des pôles : contrats de pôle, projet médical, projet de pôle, dialogue de gestion, délégation de gestion, intéressement (*incentives*),...

### **D. ELEMENTS QUALITATIFS (DIALOGUE OUVERT)**

- ***Facteurs bloquants***
- ***Eléments facilitateurs***
- ***Eléments clés de succès***



## Sigles utilisés

ANAP	Agence nationale d'appui à la performance des établissements de santé et médico-sociaux
ARH	Agence régionale de l'hospitalisation
ARS	Agence régionale de santé
ASIP	Agence des systèmes d'information partagés de santé
ATIH	Agence technique de l'information sur l'hospitalisation
CAH	Comptabilité analytique hospitalière
CH	Centre hospitalier
CHU	Centre hospitalier universitaire
CME	Commission médicale d'établissement
CREA	Compte de résultat analytique
DAF	Directeur des affaires financières
DGOS	Direction générale de l'offre de soins
DIM	Département d'information médicale
ENCC	Etude nationale de coûts à méthodologie commune
FEHAP	Fédération des établissements hospitaliers et d'aide à la personne privés
FHF	Fédération hospitalière de France
FICOM	Fichier commun de structure
FNCLCC	Fédération nationale des centres de lutte contre le cancer
FPH	Fonction publique hospitalière
GACAH	Groupe pour l'amélioration de la comptabilité analytique hospitalière
HPST	Loi portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires
IGAS	Inspection générale des affaires sociales
ISA	Indice synthétique d'activité
IVA	Indice de valorisation de l'activité
MCO	Médecine, chirurgie et obstétrique
MEAH	Mission d'expertise et d'audit hospitaliers
OCAH	Observatoire national de la comptabilité analytique hospitalière
PCG	Plan comptable général
SNATIH	Système national d'information sur l'hospitalisation
SSR	Soins de suite et de réadaptation
T2A	Tarifcation à l'activité
TCCM	Tableau coût cas mix
RTC	Retraitements comptables
UF	Unité fonctionnelle



