

LA COMPTABILITÉ DE GESTION À L'HÔPITAL

Volume 1

COMPTABILITÉ ANALYTIQUE HOSPITALIÈRE

Jacques GROLIER

Patrick MÉDÉE

Yvan PÉRARD

2013

PRESSES DE L'ÉCOLE DES HAUTES ÉTUDES EN SANTÉ PUBLIQUE

INTRODUCTION

Dix ans après la mise en œuvre de la tarification à l'activité (T2A) et la parution des textes sur la gouvernance, force est de reconnaître que beaucoup reste à faire en matière de dialogue de gestion à l'hôpital : ce livre ambitionne d'apporter sa pierre à cet édifice.

Pendant longtemps, la prise en compte des exigences économiques est apparue aux soignants comme une sorte de fatalité des Atrides, contrainte extérieure absurde dont il fallait s'efforcer de s'exempter, notamment par la dénonciation de la « maîtrise comptable des dépenses de santé » et le recours au *lobbying* politique, médical ou syndical.

Ce rejet systématique a enfermé l'hôpital public dans une attitude défensive de camp retranché pérennisant des structures inadaptées et justifiant tous les archaïsmes à travers la « sanctuarisation » des postes budgétaires.

Si cet immobilisme ne peut s'expliquer uniquement par deux décennies de financement par dotation globale, il a été indéniablement favorisé par le caractère alloué de cette définition des ressources. Un tel système offre effectivement une grille de lecture toute trouvée mais simpliste : un éventuel dépassement des crédits provient obligatoirement de l'insuffisance des crédits alloués à la réponse aux besoins.

Cette apologie du *statu quo* a été entretenue par la pauvreté du dialogue de gestion interne qui se limitait à notifier aux soignants les charges qu'ils avaient générées sans leur permettre de rattacher ces dépenses à une activité et à des produits.

C'est d'ailleurs pour sortir de cette impasse que les hospitaliers publics ont plaidé pour le passage à la T2A. Force est de constater que les résultats attendus ont été au rendez-vous : par le développement de nouvelles modalités de prise en charge, l'hôpital public a en effet cessé de perdre des patients et, chez les plus dynamiques, de nouveaux projets ont pu être autofinancés.

En gestion interne, cette nouvelle modalité de financement s'est traduite par la rénovation du dialogue. Quand la sécurité financière ne résulte plus de l'habileté à tendre la sébile au ministère, mais tient à la capacité des soignants à travailler avec efficacité, alors le discours unilatéral sur les dépenses est remplacé par l'analyse en commun de la productivité médicale nécessaire pour équilibrer charges et produits dans le respect, voire l'amélioration, de la qualité du service rendu au patient.

La large diffusion de la technique des comptes de résultats analytiques (CréA) montre à l'évidence l'impact positif de cette réforme.

C'est donc bien l'origine médicale de la recette qui induit la transformation nécessaire des comportements sans laquelle l'optimisation des modes de prise en charge est vouée à l'échec. L'acceptation par les hospitaliers du fait que « *la performance, l'efficacité et l'efficience ne sont pas les ennemies de l'hôpital public*¹ » nécessite que le financement de l'hôpital reste défini à partir de l'activité des soignants. Le lourd travail que représente la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans un hôpital (CAH) n'a d'intérêt, voire de sens, que si ce préalable est satisfait. De manière plus précise, les techniques de gestion proposées dans ce livre reposent pour l'essentiel sur la pratique du *benchmarking*, c'est-à-dire sur la comparaison des coûts locaux à des coûts de référence nationale.

Cette entreprise peut se voir dépouillée d'intérêt réel de deux façons :

- soit parce que le champ des tarifs dans le financement sera réduit de telle manière que le jeu n'en vaille plus la chandelle, la charge de travail apparaissant excessive par rapport aux bénéfices attendus ;
- soit parce que les tarifs n'auront plus qu'un lointain rapport avec le référentiel national de coûts.

Cette double menace, qui dispense d'acheter et, *a fortiori*, de lire ce livre, ne peut être écartée d'un revers de main.

Concernant le premier point, la restriction de la part T2A, recettes gagnées, au profit des missions d'intérêt général et d'aide à la contractualisation (MIGAC), ressources attribuées, s'inscrirait dans la logique antérieure de la dotation globale dont on a vu les effets déresponsabilisants.

Ce changement, ayant pour objectif affiché de redonner toute son importance au service public hospitalier, pourrait en fait se retourner contre lui, surtout si on l'analyse à travers les constats critiques faits par la Cour des comptes (CDC) et les rapports de l'Inspection générale des affaires sociales (IGAS)

¹ Présentation du pacte de confiance à l'hôpital, discours de la ministre des affaires sociales et de la santé, Marisol Touraine, lundi 4 mars 2013.

et de l'Inspection générale des finances (IGF). Ces rapports nous apprennent en effet que l'attribution des MIGAC a surtout bénéficié aux établissements où la productivité est la plus susceptible d'amélioration (CDC) et qu'elle a contrecarré le rééquilibrage entre les surdotés et les autres (rapport IGAS).

En termes de gestion interne, le développement excessif du volet de ressources allouées risquerait d'être contreproductif puisqu'il nous renverrait aux travers antérieurs.

Nous sommes pour notre part persuadés que les progrès réalisés au cours des dernières années ne pourront se poursuivre que si la gestion hospitalière continue à s'inscrire dans la logique d'autonomie et de responsabilisation des hospitaliers générant les ressources qui financent leur outil de travail. Sans cela, il est à craindre que la contrainte financière soit de moins en moins perçue « *comme le moyen de renforcer notre efficacité, de lutter davantage contre la non-qualité²* » et qu'il soit de plus en plus improbable que l'on puisse « *retrouver au plus vite des moyens pour investir et se développer³* ».

Sur le second point, le décrochage des coûts et des tarifs, les éléments récents, qu'ils soient techniques ou politiques, incitent à un optimisme prudent du fait de la suppression de la convergence ciblée, des résultats de l'étude de l'Agence technique de l'information sur l'hospitalisation (ATIH) sur l'adéquation financement/charges et des préconisations de l'IGAS.

Depuis 2010, nous avons assisté à une diversification des tarifs (tarifs bruts, tarifs de campagne, tarifs repères) et le rapprochement intersectoriel des tarifs a été poursuivi par une « convergence ciblée », les tarifs du secteur public convergeant vers ceux du secteur privé, sur une liste chaque année plus étendue de groupes homogènes de malades (GHM). La construction et l'analyse des résultats de la CAH devaient prendre en compte cette nouvelle construction des tarifs qui, de fait, parasitait l'utilisation du *benchmarking*. Les bouleversements tarifaires annuels nécessitaient notamment de retraiter les données rétrospectives pour garder sens et utilité aux résultats de la CAH.

Avec la fin de la convergence tarifaire en 2013 (convergence difficile à justifier économiquement), la construction et l'utilisation des CRÉA retrouvent leur simplicité et leur pertinence initiales.

Par ailleurs, les résultats de l'étude de l'ATIH sur l'adéquation financement/charges montrent que la distorsion coûts/tarifs peut être mesurée et expliquée et que, par conséquent, la technique de parangonnage garde sa pertinence.

De plus, les propositions faites dans les récents rapports de l'IGF et de l'IGAS vont dans le sens d'un rétablissement du parallélisme entre les coûts de l'étude nationale de coûts à méthodologie commune (ENCC) et les tarifs des groupes homogènes de séjours (GHS) : on peut en espérer une moins large floraison de tarifs (campagne et repères). La notion de tarifs issus des coûts (TIC), mise en avant par l'ATIH dans la note technique relative à la construction tarifaire 2013, conforte cette évolution qui vise à la neutralité des tarifs par rapport aux coûts⁴.

Cependant, cette évolution laisse entière la question de l'écart entre l'évolution structurelle des coûts constatés et le respect de l'Objectif national des dépenses d'assurance maladie (ONDAM). Ce delta, s'il peut paraître inquiétant puisqu'il témoigne de la difficulté à adapter la dépense à la ressource, constitue cependant pour notre entreprise, au milieu de nombreuses incertitudes, une donnée certaine qui, à elle seule, la légitime et la justifie.

Toutes les projections confirment que l'évolution des charges à périmètre constant excède de deux à trois points les évolutions programmées des dépenses d'assurance maladie. Par suite, les prestataires de soins sont condamnés à améliorer leur productivité puisqu'en euros constants, la baisse des tarifs est une certitude. La recherche d'une amélioration de la productivité ne peut être menée avec efficacité et équité que si l'effort pèse principalement sur les secteurs ayant initialement de mauvaises « performances ». Il convient ici de rappeler que la productivité hospitalière est très inégalement répartie. Ce constat, effectué dès 1997 grâce au Programme de médicalisation des systèmes d'information (PMSI) et à l'ENC, voue à l'échec toute approche non discriminante et uniforme. Le recours au *benchmarking*, qu'il passe par le tableau coûts *case-mix* (TCCM) ou la base d'Angers, apparaît indispensable comme le montre la mise en œuvre des contrats de retour à l'équilibre financier (CREF).

La Cour des comptes a constaté qu'il serait illusoire de penser que l'augmentation de l'activité puisse permettre à un établissement de rétablir son équilibre financier. Pour tirer profit de la T2A, il convient d'agir sur la structure de coûts, de maîtriser les coûts fixes et les coûts variables afin d'améliorer financièrement la performance observée.

De plus, cette amélioration de la productivité est le seul moyen d'obtenir un « retour sur investissement » (ROI), fondement des plans hôpital 2007 et 2012. Il faut à ce sujet garder à l'esprit que les tarifs des GHS incluent toutes les charges d'exploitation, y compris les dotations aux amortissements et les intérêts des

² *Ibid.*

³ *Ibid.*

⁴ ATIH, « Notice technique. Campagne tarifaire et budgétaire 2013. Nouveautés "financement", n° CIM-MF-167-2-2013, 1^{er} mars 2013.

emprunts : au-delà de l'exploitation, le tarif GHS a donc pour objectif de financer l'investissement. Si l'activité MCO de l'établissement de santé vient à décroître, ou si ses coûts de production sont trop élevés, il faudra alors arbitrer entre maintenir les ressources d'exploitation prévues pour financer l'investissement ou les affecter à la couverture d'autres dépenses jugées prioritaires à court terme. En conséquence, et d'un point de vue strictement financier, tout investissement hospitalier devient potentiellement dangereux s'il n'a pas pour effet d'améliorer le rapport entre le coût des soins et les recettes générées par l'activité.

Il convient enfin de rappeler que la T2A porte mal son nom. En effet, ce système d'allocation de ressources rémunère et favorise non pas l'activité réalisée, mais la productivité et, plus qu'une « tarification » à l'activité, nous sommes en présence d'une « répartition » à l'activité d'une enveloppe limitative.

Tout ceci nous conforte dans la conviction que le travail proposé garde une utilité à hauteur de l'effort que nécessite son appropriation.

Cette recherche de l'efficacité va nous conduire tout d'abord à revenir sur l'origine de la CAH (1^{re} partie), avant de décrire la façon dont les établissements de santé vont devoir produire leurs informations analytiques (2^e partie), informations qui seront à la base d'approches de *benchmarking* par rapport à l'ENCC et dans le cadre des CRÉA (3^e partie).

SOMMAIRE

- 1. De la comptabilité analytique d'entreprise au développement de la comptabilité analytique hospitalière**
 - 1.1. Les outils fondamentaux tirés de la comptabilité analytique d'entreprise
 - 1.2. Historique de la comptabilité analytique hospitalière
 - 1.3. Les textes réglementaires et la pratique actuelle de la comptabilité analytique hospitalière
- 2. Élaboration des informations analytiques par les établissements hospitaliers**
 - 2.1. Travail préliminaire : du découpage analytique à l'affectation des charges et des produits déductibles
 - 2.2. Calcul des coûts par activité et des coûts par séjour
- 3. *Benchmarking*, tarification à l'activité et comptabilité analytique hospitalière**
 - 3.1. Gouvernance hospitalière et construction des tarifs
 - 3.2. *Benchmarking*, ENCC et TCCM
 - 3.3. Le TCCM et le CRÉA

3.3.3.2. L'interprétation économique des résultats des CRÉO, CRÉA et TCCM

La « nouvelle gouvernance » est fondée sur le principe de subsidiarité qui consiste à privilégier les acteurs de terrain dans la prise de décision, ce au détriment d'approches plus centralisées et technocratiques. On considère effectivement dans cette démarche que la proximité du terrain favorise une bonne connaissance des réalités.

La création de tableaux de bord au niveau des pôles favorise le partage de compétences entre gestionnaires et praticiens et leur mise en œuvre doit s'effectuer principalement, on l'a noté à plusieurs reprises, à partir de la recherche de consensus. Il n'existe effectivement pas, en comptabilité analytique, de bonne et unique solution qui s'imposerait objectivement à tous. L'exemple présenté en 3.3.3.1. le montre bien. Les décisions d'affectation des produits comme des charges doivent donc se prendre dans le cadre d'un accord commun, et en tout cas de manière parfaitement transparente pour l'ensemble de la communauté hospitalière. Dans ce cadre, le choix opéré par certains établissements de diffuser avec les tableaux de bord les règles de constitution de ces documents nous paraît essentiel.

Les pistes d'analyse proposées ci-après peuvent être empruntées qu'il y ait ou non le développement d'une politique d'intéressement par pôle. Elles conduisent à s'interroger sur la *case-mix* (A), sur le rôle du directoire et de la direction (B) et sur le rôle du contrôleur de gestion (C).

A – L'analyse du *case-mix*

L'analyse du *case-mix* doit permettre de mettre en évidence d'éventuels différentiels importants susceptibles de porter préjudice à l'établissement. Ces différences peuvent porter sur la structure même du *case-mix* (part pour chaque GHM des niveaux de sévérité, par exemple) ou pour chacun des GHM sur les écarts de DMS entre l'établissement et la base nationale. La mise en évidence des journées « économisées » ou « surconsommées » est ainsi un indicateur important de la performance de l'établissement. Dans cette dernière hypothèse, il conviendrait de voir s'il est possible, par une meilleure organisation de la prise en charge des GHM responsables, d'améliorer le résultat global du pôle. De la même façon, un suivi particulier des séjours multi-unités permettrait peut-être d'identifier d'éventuelles filières récurrentes rendant éventuellement avantageux le regroupement d'UF en pôles nouveaux. Cela pourrait permettre d'officialiser des collaborations spontanées et de mutualiser des ressources, politique probablement facteur, là encore, d'économies.

Dans une approche plus stratégique, il conviendrait aussi d'utiliser les informations de l'ENCC dans l'analyse du recrutement de clientèle (typologie des patients par rapport au taux de passage aux urgences, âges moyens par GHS, à condition que cette information redevienne disponible), et plus généralement par le positionnement géographique de l'établissement, de son taux d'attraction, de sa « concurrence »... par rapport à l'objectif défini par le SROS et le projet médical de l'établissement.

L'objectif serait bien, à terme le plus rapproché possible, que les CRÉO/CRÉA passent du statut d'outils d'analyse rétrospective à celui de composante de budget prévisionnel.

B – Le rôle du directoire et de la direction

Il convient d'insister sur le fait que les CRÉA et CRÉO sont fondamentalement des outils au service d'une politique de décentralisation interne de la gestion, accompagnée ou non d'une démarche de contractualisation reposant sur des objectifs d'activité, sur des consommations de ressources, etc. Comme nous venons de le dire, dans le cadre de cette décentralisation, les comptes de résultat analytiques auront vocation à passer d'une description du passé à une présentation budgétaire prévisionnelle.

Si les CRÉO/CRÉA venaient à être utilisés dans le cadre d'une contractualisation, il conviendrait de s'interroger sur certains points qui, à terme, pourraient conduire à prendre des décisions difficilement réalisables ou difficilement justifiables. Il faut donc que le directoire et la direction anticipent ces problèmes afin de ne pas y être confrontés, au risque de voir décrédibiliser la démarche CRÉO/CRÉA.

Il faudra aussi veiller à maintenir une politique institutionnelle forte. Un établissement hospitalier représente plus qu'une simple juxtaposition de pôles qui se vivraient chacun comme une structure indépendante des autres. Le risque existe en effet de voir les pôles bénéficiaires revendiquer l'affectation à leur simple profit de l'excédent dégagé par leur activité, sans se préoccuper de la situation générale de l'établissement et des autres pôles. Autant la contractualisation et l'intéressement peuvent apparaître comme des sources de mobilisations positives, autant il importe d'éviter de nouvelles formes de balkanisation.

En tout état de cause, ce serait se tromper que de limiter la construction des comptes de résultat analytiques à la seule mise en évidence d'un solde excédentaire ou déficitaire. Les CRÉO/CRÉA sont bien avant tout des outils d'information permettant de mettre en évidence points forts et points faibles, afin de prendre les décisions de gestion qui s'imposent.

C – Le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion n'est pas, **ne doit pas être**, de la vérification tatillonne. Le contrôleur de gestion doit effectivement se rappeler que les tableaux qu'il utilise sont obligatoirement imparfaits, résultant le plus souvent de cotes mal taillées, utilisant des moyennes souvent associées à de forts coefficients de variation... Tout cela doit conduire en priorité à une profonde humilité dans les conclusions proposées.

Il convient aussi de se rappeler, comme cela a souvent été indiqué, que les tableaux de bord doivent être construits avec la collaboration, l'assentiment, voire la complicité des personnes auxquelles ils seront opposables. Médecins, DIM et gestionnaires doivent travailler ensemble sur les codages et les affectations.

Ces remarques étant faites, l'objectif suivi et présenté dans ces pages a pour avantage de clairement mettre en évidence les effets « prix », opposables aux gestionnaires, et effets « quantités » opposables quant à eux aux prescripteurs. On souhaite ainsi pouvoir renvoyer chacun à ses responsabilités, et faire en sorte, dans une unité économique caractérisée par l'importance de ses prestations internes, que le pôle auquel les situations favorables ou défavorables sont imputées, soit réellement en cause.

Le contrôleur de gestion enfin sera d'autant plus crédible, au sein de la communauté médicale, qu'il aura su se positionner en tant que prestataire de service interne dans le cadre d'études dont les médecins se montrent de plus en plus demandeurs. Ces études, principalement de type coût-efficacité, permettent effectivement de créer un climat de partage de compétences entre médecins et gestionnaires qui, au-delà de l'intérêt immédiat des résultats obtenus, ne peut que bénéficier à une meilleure gouvernance hospitalière.

Ces principes sont d'autant plus d'actualité que, dans un contexte de délégation et de contractualisation, le dialogue de gestion entre les pôles et la direction prend de plus en plus d'importance.

CONCLUSION

Au terme de ce premier volume concernant la comptabilité de gestion à l'hôpital dans lequel nous avons tenté de multiplier les approches, il est sans doute opportun de souligner que la comptabilité analytique n'est en soi qu'une technique de calcul des coûts, et qu'elle n'acquiert d'utilité et de sens que si elle est intégrée dans un projet de gestion.

L'originalité du financement des établissements de santé à travers la vente d'un produit médicalisé donne d'emblée à cet outil une raison d'être et une légitimité managériale puisqu'il permet la mesure ou la projection d'un résultat de gestion conditionnant le développement de l'institution sanitaire. Encore faut-il l'utiliser à cette fin...

Cela suppose tout d'abord de comprendre que la comptabilité analytique hospitalière n'est pas un gadget technocratique venant se juxtaposer à une série de processus administratifs autonomes. La pertinence et l'utilité de la démarche analytique dépendent de la capacité de la structure à rendre compte d'elle-même : sans gestion des ressources humaines performante, notamment dans le suivi en temps réel des effectifs, sans comptabilité des stocks et des magasins, sans prescription et dispensation nominative des médicaments, le calcul analytique ne peut donner, ni au directeur, ni au chef de pôle, les informations dont ils ont besoin.

Le nouvel état d'esprit issu de la T2A doit conduire à un développement sans précédent des calculs médico-économiques mettant en lumière des niveaux d'efficacité très différents, ce avec une marge d'approximation satisfaisante.

Se situant en bout de chaîne, tant de l'activité que des systèmes d'information, le comptable analytique est tributaire de l'ensemble du fonctionnement médico-administratif, et ce n'est que par la collaboration clairement organisée des parties prenantes qu'il peut obtenir sa pleine utilité. Ce choix doit être posé d'emblée par les responsables de la structure, car il entraîne de réelles remises en cause, tant dans les prérogatives effectives que dans les habitudes de travail. Seule une telle organisation permet d'aller de l'hôpital *administré* à l'hôpital *géré*, selon la formule déjà ancienne de la Direction des hôpitaux.

La mise en œuvre concrète de cette mutation culturelle passe par l'instauration d'un réel contrôle de gestion dans les hôpitaux. Cette démarche seule peut permettre à l'ensemble des acteurs hospitaliers, et principalement aux responsables de pôles, d'agir sur le devenir de la structure qui leur est confiée. Sans une telle démarche volontariste appuyée sur des techniques éprouvées, il ne reste en effet qu'à constater *a posteriori* l'ampleur des difficultés non réglées, masquées temporairement par des artifices comme les crédits non pérennes de fin d'année, ceci dans l'attente de l'éventuelle reprise en main de la gestion par un intervenant extérieur.

À nos yeux, le contrôle de gestion constitue le moyen de préserver l'autonomie de la gestion hospitalière à travers la maîtrise médicalisée des dépenses pour échapper à la maîtrise comptable aveugle de type « dotation globale ».

C'est pourquoi ce premier livre appelle un deuxième tome dans lequel nous examinerons de manière détaillée les différentes facettes du contrôle de gestion depuis les tableaux de bord mensuels jusqu'à la gestion prospective de projet en passant par les outils de GRH, la gestion prévisionnelle des investissements, des stocks et des commandes et la mesure de la performance financière au moyen d'un instrument de fiabilisation du TCCM : l'outil SCALPEL.

Cet ensemble de techniques peut constituer un véritable outil d'aide à la décision. Encore faut-il qu'il soit utilisé pour procéder aux réorganisations et aux optimisations nécessaires.

Les CRéA, les CRéO, les TCCM, et d'autres formes de tableaux de bord permettent de distinguer les organisations efficaces des autres. Ce travail et cet investissement (coûteux) n'auront d'intérêt que si les mesures de gestion suivent dans une logique d'intéressement au résultat, voire de gratification au mérite. Sans cela, en dépit de son intérêt intellectuel, le calcul des coûts n'aura été que « marelle sur le parvis », selon l'expression de Gabriel Bounoure, ou encore « cautère sur une jambe de bois », pour rester dans le domaine hospitalier.