

LA COMPTABILITÉ DE GESTION À L'HÔPITAL

Volume 2

CONTRÔLE DE GESTION ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE MÉDICO-ÉCONOMIQUE

Jacques GROLIER

Patrick MÉDÉE

Yvan PÉRARD

2014

PRESSES DE L'ÉCOLE DES HAUTES ÉTUDES EN SANTÉ PUBLIQUE

INTRODUCTION

Il ne saurait avoir échappé à la sagacité du lecteur que l'ouvrage que nous lui proposons traitant du « **Contrôle de gestion et pilotage de la performance médico-économique** » ne constitue pas un manuel autonome qui se suffirait à lui-même. Si nous avons choisi de le présenter sous l'intitulé de « Comptabilité de gestion à l'hôpital - Volume 2 », c'est, qu'à nos yeux, il ne présente d'utilité réelle que si le volume 1, « **Comptabilité analytique hospitalière** », a été, au préalable, mis en œuvre dans l'établissement.

Cela signifie que l'hôpital doit disposer d'un système d'information suffisamment performant pour que les données nécessaires au contrôle de gestion soient recueillies avec une exactitude acceptable. Sans ce préalable, le dialogue de gestion s'engagerait sur des bases erronées ce qui, bien évidemment, conduirait à son échec et à la renonciation aux espoirs qu'il suscite.

Cette mise en perspective pourrait apparaître, au premier abord, comme une coquetterie intellectuelle mais, en réalité, elle est le fruit d'un retour d'expérience qui a conduit à constater que des outils de gestion sophistiqués sont parfois construits sur des fondations bien fragiles, ce qui conduit à les délaisser, non du fait des outils eux-mêmes, mais à cause d'un environnement non préparé, voire réticent, à leur mise en œuvre.

Les tableaux de bord que nous proposons, tels l'utilisation de l'outil SCALPEL et la construction d'un *business plan*, pour ne citer que ces exemples, n'ont de sens que si l'imputation des consommations, le suivi des examens et des actes et, surtout, l'affectation des charges de personnel, sont faits avec une certaine crédibilité.

Au-delà des problèmes techniques bien réels, la difficulté tient, ainsi que nous l'avons déjà évoqué, à ce que la mise en œuvre de la comptabilité analytique médicalisée, puisque c'est de cela qu'il s'agit, suppose une collaboration des soignants qui ne peut être obtenue que par l'initiation préalable d'une communauté médico-administrative.

Autrement dit, il serait illusoire, à nos yeux, de penser que les outils de gestion que nous proposons puissent créer un réel dialogue de gestion *ex nihilo*. Cette illusion technocratique qui peut, dans certains cas, constituer un alibi pour ne rien faire, conduirait en fait à accumuler des tableaux de chiffres et de résultats dont l'utilité serait proche de zéro.

Il est donc souhaitable (et, à notre avis, nécessaire) que le projet d'établissement traduise un engagement réel à gérer l'hôpital dans le cadre de la contractualisation interne avec la mise en jeu d'un intéressement aux résultats. Sans ce préalable institutionnel, le positionnement du contrôle de gestion dans la structure (point initialement développé dans ce livre) risquerait de se borner à un débat théorique, et la mise en œuvre des outils quantitatifs (deuxième partie) se limiterait à un travail désincarné étranger à la vie réelle de l'établissement. Pour que le travail du contrôle de gestion à l'hôpital conduise à des résultats opérationnels (troisième partie, concernant les actions à promouvoir), il est nécessaire que les règles du jeu soient dépourvues d'ambiguïté et que, notamment, l'articulation entre le contrôle de gestion opérationnel et le « management stratégique » soit clairement définie : si ce qui est attendu du contrôle de gestion est uniquement de justifier *a posteriori* des décisions déjà prises sur la base des règles antérieures archaïques (l'intendance suivra !), ce manuel ne présente alors guère d'utilité.

Aussi, le travail que nous proposons s'inscrit-il dans la logique d'« *un hôpital rénové, et d'une gouvernance rééquilibrée* » : par le développement d'outils de gestion partagés, il ambitionne de contribuer (modestement) au renforcement de « *la cohérence de l'exécutif des établissements (...) avec la claire volonté de mieux traduire, dans le respect des attributions du chef d'établissement, le caractère nécessairement médical de la gouvernance hospitalière* »¹.

¹ Marisol Touraine, Ministre des affaires sociales et de la santé, intervention lors de la présentation des orientations de la loi santé, 19 juin 2014, <http://www.sante.gouv.fr/marisol-touraine-presente-les-orientations-de-la-loi-de-sante.html>

Partie 1

Le contrôle de gestion à l'hôpital

L'introduction du concept de taux directeur en 1979, d'une cohérence économique discutable, a toutefois eu pour intérêt de confronter les hôpitaux à des contraintes financières fortes qui auraient dû les conduire à développer un suivi de gestion efficace et pertinent. Pour autant, force est de constater que l'implantation de la fonction de contrôle de gestion au sein de l'hôpital ne s'est pas faite, et ne se fait toujours pas, sans difficultés. Il en résulte que les différentes études conduites, dont certaines par l'IGAS, mettent régulièrement en évidence une mise en œuvre de la comptabilité de gestion totalement insuffisante.

Au moment où la T2A allait être mise en place, il apparaissait en effet :

- d'une part que l'utilisation de la comptabilité analytique hospitalière était loin d'être généralisée : le rapport parlementaire Couaneau de 2003 constatait que « *l'obligation de tenir une CAH ne semble pas respectée* »¹ ; ce constat était d'autant plus alarmant que, de plus, il concernait seulement l'existence formelle de cet outil et non son utilisation.
- d'autre part qu'une minorité d'établissements avaient mis en œuvre des procédures de contractualisation interne, et que seulement un quart des hôpitaux (généralement les plus importants) étaient en mesure de formaliser des budgets de service de nature à offrir aux responsables opérationnels une forme de délégation ainsi que de réelles marges de manœuvre susceptibles de favoriser une souplesse de gestion effective.

Il est dès lors maintenant fondamental de bien identifier les enjeux et le rôle du contrôle de gestion à l'hôpital afin d'assurer les conditions de son développement (1.1.). Il conviendra ensuite de définir les sources d'information dont va pouvoir disposer cette fonction (1.2.) afin de permettre d'en préciser les missions fondamentales (1.3.).

1.1. Les enjeux et le rôle du contrôle de gestion à l'hôpital

1.2. Les sources d'information du contrôle de gestion

1.3. Les missions du contrôle de gestion à l'hôpital

¹ René Couaneau, *L'organisation interne de l'hôpital*, Rapport d'information déposé par la Commission des affaires culturelles, familiales et sociales, 19 mars 2003.

1.1. LES ENJEUX ET LE RÔLE DU CONTRÔLE DE GESTION À L'HÔPITAL

On l'a vu en introduction de cette partie, la comptabilité analytique et, *a fortiori*, le contrôle de gestion, peinent à trouver leur place à l'hôpital. Afin d'en favoriser la mise en œuvre, il est important de comprendre les origines de ces difficultés (1.1.1.) et de voir comment l'évolution des établissements de santé a pu jouer de façon positive ou négative sur le développement du contrôle de gestion (1.1.2.). Avec la mise en application de la tarification à l'activité (T2A), les enjeux du développement de ces outils sont pourtant devenus fondamentaux (1.1.3.) et la connaissance de ces enjeux permet de définir le positionnement et le rôle que devra tenir le contrôle de gestion au plus tôt dans les établissements de santé (1.1.4.).

1.1.1. Les difficultés de la mise en place d'un contrôle de gestion à l'hôpital

L'hôpital constitue à l'évidence un terrain compliqué dans le cadre de la mise en œuvre effective d'un contrôle de gestion (CdG) et l'existence de nombreux freins explique la lenteur du processus de développement de cet outil. Ces freins tiennent soit à la nature même de l'hôpital (1.1.1.1.), soit à des aspects plus « mécaniques » (1.1.1.2.).

1.1.1.1. Les difficultés liées à la nature de l'hôpital

La nature même des établissements de santé a pu constituer un frein au développement du contrôle de gestion pour des raisons sociologiques (A), par refus de la recherche d'une quelconque rentabilité (B) et du fait de l'impossibilité de développer des approches d'incitations individuelles en termes de rémunérations des personnels (C).

A – La sociologie de l'hôpital

La sociologie de l'hôpital repose sur des hiérarchies parallèles (voire concurrentes) fondées, d'une part, sur le personnel médical et, d'autre part, sur les services administratifs. Cette double sectorisation des responsabilités et des prises de décisions ne constitue pas un élément facilitateur pour le développement serein d'un contrôle de gestion efficace. En effet, la communauté médicale, très attachée à son autonomie et à la notion d'indépendance professionnelle, a longtemps mal accepté un « contrôle » imposé par l'administration avec, au surplus, le sentiment que ce contrôle s'exerçait au seul profit de celle-ci.

Rappelons que, pendant longtemps, et pour atténuer cette réaction, on a préféré parler d'« analyse de gestion » plutôt que de « contrôle de gestion ». On le sait d'ailleurs, si le terme de contrôle prend spontanément en français le sens de « vérification », « *control* » en anglais est plus utilisé dans le sens de « maîtrise » et, définir la technique que nous présentons par le terme de « maîtrise de la gestion » aurait peut-être permis de désamorcer bien des réticences dans un monde médical jaloux de ses prérogatives et n'acceptant pas facilement de se voir surveillé.

B – Le refus de la recherche de rentabilité

À l'origine, le contrôle de gestion était essentiellement tourné vers des préoccupations budgétaires : la performance ne s'analysait que sous un angle économique se limitant à la description de l'activité et au recensement des charges qu'elle générerait. Ce rôle initial a probablement beaucoup joué contre le développement de cette démarche qui a longtemps ignoré les concepts de qualité et dont l'outil de base, la comptabilité, ne sait toujours pas mesurer la « production » des systèmes de soins : quelle est, en effet, la valorisation financière du fait d'avoir moins mal, d'être en meilleure santé ? Ne sachant répondre à ces questions, l'économie offre par là même des arguments à ses détracteurs.

À l'intérieur de l'hôpital, en effet, le discours de rejet du concept d'« hôpital – entreprise » et de l'utilisation d'outils qui pourraient seulement laisser penser à la mise en application de ce concept, reste encore très populaire. Ce discours confond (volontairement ?) le refus de la notion de rentabilité (ce qui n'a, de fait, aucun sens dans une entreprise sans actionnaires) avec celle d'efficacité et de productivité. Il faut pourtant bien comprendre que le terme de « rentabilité » n'est pas une grossièreté dans la mesure où il ne fait que rechercher l'utilisation la plus « coût/efficace » possible de moyens de financement par nature limités, ce quel que soit le niveau auquel la collectivité a décidé de les positionner.

C – L'absence de possibilités d'incitations individuelles

Le statut de la fonction publique hospitalière (FPH) rend pour l'instant difficile, voire impossible, la mise en œuvre de règles de motivation et d'intéressement individuels, ce qui constitue un frein à tout processus dynamique valorisant les résultats des opérationnels, responsables et non responsables. La mise en œuvre

de réorganisations qui seraient fondées sur les résultats d'une analyse de gestion ne peut dès lors s'appuyer que sur l'appel fait aux bonnes volontés, sans que les participants à ces démarches n'en perçoivent un avantage sonnant et réverbérant. Même si on a foi en l'homme (ce qui est le cas des auteurs de cet ouvrage), on peut tout de même penser que le développement de stratégies nouvelles ne pourrait qu'être favorisé par des incitations individuelles raisonnables.

1.1.1.2. Les freins techniques

La « mécanique » du secteur sanitaire s'est longtemps caractérisée par un système de financement peu incitatif (A), une activité difficile à mesurer (B) et des systèmes d'information souvent défaillants (C).

A – Un système de financement initialement peu incitatif

On vient de noter que l'absence d'incitations individuelles constituait un fort risque de frein au développement de la mise en œuvre de démarches nouvelles. Au niveau du financement même de l'établissement, les possibilités d'incitation ont aussi évolué.

Avant la mise en place de la T2A, l'hôpital a connu deux modes de financement :

- le financement au « prix de journée », fondé sur un financement proportionnel à la durée totale des séjours des patients dans l'établissement ;
- le financement en « budget global », décorrélant totalement le financement par rapport au niveau d'activité réel en définissant un financement annuel forfaitaire, ce quelle que soit l'activité réalisée.

Si le système du « prix de journée » nécessitait la mise en œuvre d'un modèle de comptabilité analytique hospitalière (CAH) en coûts complets, la confusion réalisée et entretenue alors entre « prix de journée » et « coût de revient de la prestation » a évidemment perverti toutes démarches d'amélioration de la gestion.

Le système du « budget global », qui favorisait objectivement les moins actifs et les moins vertueux, a quant à lui davantage contribué à une démobilitation générale des équipes qu'à la prise en compte d'exigences gestionnaires.

On a donc attendu beaucoup de la mise en place de la T2A afin de favoriser le développement d'outils de gestion (1.1.3.1.).

B – La caractéristique de la production hospitalière

Les difficultés liées à l'évaluation de la production hospitalière, qu'il s'agisse de sa nature ou de son coût, ont longtemps permis aux « opposants » à toute approche gestionnaire de défendre l'idée que les résultats fournis par le contrôle de gestion étaient trop imprécis pour servir de base à une réelle évaluation : certains faisaient même parfois semblant de le regretter.

Ainsi, une évaluation de l'activité fondée sur des indicateurs traditionnels (administratifs, hôteliers....) était forcément considérée comme non pertinente, y compris lorsqu'on parlait d'évolution de celle-ci ou encore des écarts prévisions/réalisations.

Certes, ce mode d'évaluation n'était pas satisfaisant et devait être perfectionné, mais on constate aujourd'hui, plusieurs dizaines d'années après l'introduction du PMSI et la multiplication régulière du nombre de GHM, que ces problèmes restent encore évoqués alors même que des réponses souvent claires et économiquement fiables y ont été apportées.

De la même façon, les résultats de la comptabilité analytique hospitalière sont également contestés au motif que les règles d'affectation des charges laissent une place importante aux charges indirectes. Aux dires des sceptiques, ces modèles favorisent donc toutes les « magouilles » de la part du contrôleur de gestion ou de la direction.

Même si ce discours est de moins en moins crédible, ce compte tenu des progrès réalisés en matière de PMSI et de contrôle de gestion, il reste encore très présent dans les hôpitaux et exige de la part du CdG une rigueur et une transparence accrues dans ses modes de fonctionnement. Ce qui constituait une contrainte de défiance vis-à-vis du CdG doit donc désormais représenter, pour lui, un facteur de développement de la transparence et de la lisibilité de ses actions.

C – Les insuffisances liées aux systèmes d'information hospitaliers

Les insuffisances liées aux systèmes d'information hospitaliers (SIH) ont également contribué à freiner le développement du contrôle de gestion. Les difficultés du SIH à produire facilement des informations sont manifestes. De la même façon, on constate l'absence d'automatisation de la CAH dans de nombreux établissements.

« De façon générale, la difficulté du SIH à produire de l'information est frappante. La plupart du temps, les SIH ne sont pas intégrés, les données restent éparses et éclatées dans l'organisation par défaut de centralisation. Ainsi, aucune exploitation synthétique de l'information n'est possible et pire, ce défaut d'intégration engendre doublons et erreurs, car la saisie n'est pas suffisamment décentralisée au niveau opérationnel »¹.

Ces difficultés, progressivement en voie de résolution, sont également parfois une des causes du non partage de l'information qui constitue une autre source de problèmes.

1.1.2. L'évolution du contrôle de gestion à l'hôpital

Malgré les insuffisances en matière de généralisation, le CdG a réussi à s'introduire progressivement depuis maintenant longtemps dans le fonctionnement de l'hôpital. Comme on l'a déjà rapidement indiqué, son développement a forcément été marqué et influencé par l'évolution des systèmes de financement passant du prix de journée (1.1.2.1.) au budget global (1.1.2.2.) puis introduisant l'activité par le développement du PMSI (1.1.2.3.).

1.1.2.1. Le « prix de journée » et la « feuille de répartition et d'imputation »

Le financement des hôpitaux au prix de journée imposait à ceux-ci la mise en place d'un modèle de CAH en coûts complets connu sous le nom de feuille de répartition et d'imputation (FRI). Cet outil, qui permettait d'affecter directement et indirectement les charges dans les différentes unités, existait alors dans tous les hôpitaux.

Toutefois, l'objectif n'était pas celui, naturel, de la comptabilité analytique, à savoir l'analyse et la compréhension du mode de constitution des coûts, mais celui (moins vertueux) de la justification auprès de la tutelle du niveau du prix de journée :

« La confusion entre prix de journée servant à la tarification, et coût de revient à la journée de la Feuille de Répartition et d'Imputation (...) a conduit à un véritable « débauchage » de l'outil de gestion qu'aurait dû être la comptabilité analytique hospitalière »².

Il pouvait être effectivement tentant de remplir la FRI « à l'envers », en partant du résultat auquel on souhaitait parvenir puis en définissant les affectations qui permettaient d'atteindre cet objectif.

Parallèlement à cette ébauche (débauche ?) de CAH, des cellules d'analyse de gestion se sont développées dans les hôpitaux, à l'instar de celle créée au ministère de la santé. Une des missions de ces cellules (sinon la plus importante à l'époque) était alors de « remonter » de nombreuses données au niveau central, risquant ainsi de conférer à cet outil un statut d'« indic » au profit de la tutelle, ce qui n'est jamais très bon en termes de dialogue tant interne qu'externe.

1.1.2.2. Le budget global

Le renforcement de la contrainte budgétaire (avec l'introduction du taux directeur en 1979), et les objectifs affichés de la réforme de 1983, auraient dû encourager le développement du CdG. Cette réforme avait en effet pour objectifs :

- la mise en place des centres de responsabilité ;
- le développement de la gestion par objectifs ;
- la participation des médecins à la gestion ;
- les prémices de la contractualisation interne ;
- le développement de la CAH comme outil de gestion interne.

Pour autant, les résultats ont été à l'opposé des espoirs affichés, du fait de la mise en œuvre de la dotation globale de fonctionnement en remplacement du prix de journée jugé trop inflationniste (ce qui, rappelons-le, ne semble pas avoir été avéré par la suite³).

En effet, le financement des hôpitaux par budget global, déterminé sur la base d'une enveloppe fermée et non évolutive en fonction de l'activité effectivement réalisée, ne pouvait en aucun cas constituer un encouragement à une bonne gestion. Les ressources étaient effectivement de toutes façons garanties, ce quelle que soit l'activité réalisée : une augmentation d'activité ne pouvait générer aucune recette supplémentaire et, à l'inverse, une éventuelle diminution d'activité ne remettait pas en cause la dotation initiale. Le seul objectif consistait donc dans la maîtrise des dépenses, élément peu motivant pour les équipes hospitalières.

¹ Cindy Pagès, *Contrôle de gestion et pratiques managériales à l'hôpital*, Mémoire Directeur d'hôpital, ENSP, 2006.

² René Drivet, Daniel Gautier, Édouard Couty et Jean-Paul Segade, « De l'autonomie financière à la régulation externe : quels outils pour demain ? », *Gestions Hospitalières*, n° 325, avril 1993, p. 261.

³ Jacques Grolier, *Le financement des hôpitaux publics*, Éditions ENSP, 1998, pages 40 et suivantes.

À ce propos, il est « amusant » de constater que le discours tenu à l'époque sur la nécessité de gérer les hôpitaux comme des entreprises ou, au minimum, d'importer dans la gestion hospitalière des outils utilisés par celles-ci, ait abouti à la mise en place d'un mode de financement qui déconnectait totalement les produits de l'hôpital (équivalent du chiffre d'affaires des entreprises) de son activité.

Tous ces constats ne pouvaient que conduire à la démobilisation générale des acteurs hospitaliers ne voyant, dans le contrôle de gestion, qu'une mode qui disparaîtrait bien un jour ou l'autre.

1.1.2.3. L'ENC, le point ISA et la contractualisation interne

Progressivement, l'évaluation de la productivité des établissements a été favorisée par la mise en place de l'étude nationale des coûts (ENC) puis par l'utilisation, dans le cadre des ordonnances de 1996, de la valeur du point ISA (indice synthétique d'activité). Par ailleurs, ces ordonnances ont préconisé encore plus fortement la mise en place de la contractualisation interne.

Cette période correspond à une période de fort développement des outils du contrôle de gestion, développement favorisé en particulier par les progrès de l'informatique individuelle et du tableur *Excel*. Le rôle du PMSI dans le cadre de l'analyse de l'activité a été alors renforcé, celle-ci devenant d'ailleurs progressivement un élément majeur de l'évaluation et de l'évolution de la dotation hospitalière.

Parallèlement, un nouveau guide de CAH a été publié en 1997. Celui-ci, probablement plus simple à mettre en œuvre que le précédent, comportait trois tomes :

- le premier tome était relatif aux éléments communs de découpage, d'affectation des charges et à la construction du tableau coût *case-mix* (TCCM) ;
- le deuxième tome était relatif au calcul du coût des activités non cliniques (*Base d'Angers*) ;
- le troisième tome, enfin, était relatif au calcul des coûts par séjour.

Un quatrième tome, devant traiter du calcul des coûts par centre de responsabilité, était annoncé, mais il n'a pas vu le jour à l'époque. Finalement ce travail sera « heureusement » terminé par la Meah quelques années plus tard.

Par ailleurs, au-delà de ces outils de contrôle de gestion, se sont également développées les pratiques de contractualisation externe et interne. S'agissant de la contractualisation interne, le principe était déjà acté par les textes de 1991, mais assez peu mis en œuvre. Ce nouveau texte était à la fois beaucoup plus précis et beaucoup plus incitatif. Il présentait la contractualisation comme un élément de délégation de gestion. Le contrat conclu entre les centres de responsabilité (CR) et la direction devait préciser les objectifs et les moyens attribués aux CR, ainsi que les modalités de leur intéressement aux résultats de leur gestion. Cette pratique était, à l'époque, considérée comme « *une courroie de transmission fondamentale dans l'acceptation de l'évolution du financement de l'hôpital* »⁴.

La mise en place de cette réforme et, en particulier, l'aspect lié au financement, a permis de développer très largement le contrôle de gestion à l'hôpital. Il importait en effet dorénavant pour les hôpitaux de connaître leur activité (mesurée avec des critères « médicaux ») et leurs coûts. Des progrès considérables ont donc été réalisés dans la description de l'activité, alors que, pendant longtemps, le PMSI était pour le moins négligé par certains médecins. L'exhaustivité et la qualité de l'information médicale étant susceptibles de « rapporter » des points ISA à l'hôpital, donc des crédits de financement, ces pratiques se sont régulièrement améliorées.

De la même manière, la connaissance des coûts est devenue un élément important de l'analyse. Pour les établissements dits « sur-dotés », il s'agissait à l'époque de comprendre les raisons des surcoûts constatés afin d'y mettre un terme. Pour les hôpitaux « sous-dotés » et donc bénéficiaires des effets de la réforme, il s'agissait au contraire d'exploiter au mieux leur bonne productivité. Dans tous les cas donc, la mise en œuvre de la CAH est apparue alors comme une « ardente obligation ».

Enfin, le développement de la contractualisation a également eu un effet favorable sur la mise en place des outils du contrôle de gestion. En effet, comment imaginer que l'on puisse contractualiser et déléguer avec les centres de responsabilité sans leur donner les moyens d'assurer le suivi des termes du contrat et des missions qui leur étaient déléguées. Cette obligation d'information à l'égard des CR a permis d'autre part de progresser sur la fiabilisation même des SIH.

Il aura donc suffi que le contrôle de gestion devienne visiblement utile aux établissements pour qu'il se développe : cette évidence avait apparemment échappé au législateur.

Avec son développement, le contrôle de gestion va également élargir son périmètre d'intervention, au-delà du simple aspect économique, pour prendre en compte le caractère multiforme de la performance. Cette approche s'est inspirée en particulier des travaux réalisés par Kaplan et Norton⁵ et a intégré non

⁴ Jacques Grolier, *Le financement des hôpitaux publics*, Éditions ENSP, 1998.

⁵ Robert S Kaplan et David P Norton, *Comment utiliser le tableau de bord prospectif ?*, Éditions d'Organisation, 2001.

seulement activité, recettes et moyens, mais également qualité et organisation. Elle reposait sur le tableau de bord prospectif (TBP) de type *Balanced Score Card* (tableau de bord équilibré, BSC, voir 1.2.1.6. B).

1.1.3. Les enjeux du contrôle de gestion à l'hôpital

On vient de le voir, les réformes intervenues depuis vingt ans ont considérablement transformé le rôle du contrôle de gestion à l'hôpital. Finalement, il va suivre, dans les hôpitaux, la même évolution que dans les entreprises, en passant progressivement :

- d'une part, d'une simple technique de contrôle à un véritable mode de management ;
- d'autre part, d'un outil centré sur les besoins de la direction générale à un outil très largement partagé par les opérationnels.

Pour l'hôpital, deux points majeurs sont à l'origine de cette évolution : la réforme du financement et l'introduction de la T2A (1.1.3.1.) et la « nouvelle gouvernance » introduisant la contractualisation interne (1.1.3.2.).

1.1.3.1. La tarification à l'activité ou T2A

La mise en place d'un financement basé, non plus sur la capacité de *lobbying* de l'établissement auprès du ministère et/ou des tutelles locales, mais sur l'activité et l'efficacité des hôpitaux, a forcément influencé la perception, la pratique et les enjeux de la gestion hospitalière, et donc aussi du contrôle de gestion. Il est important de définir la problématique qui est alors apparue (A) avant de définir les enjeux, pour le contrôle de gestion, de la mise en place de la tarification à l'activité (B).

A – La problématique

Le passage à la T2A a conduit à des changements dans l'attitude générale à l'égard de la gestion hospitalière (a) ainsi que dans la compréhension des règles essentielles de bonne gestion (b) ce qui a entraîné de nouvelles exigences pour le contrôle de gestion.

a – L'attitude générale des hospitaliers quant à leurs projets et par rapport à l'approche gestionnaire

La notion de budget global présentait deux inconvénients majeurs, la perte d'autonomie de l'établissement et un risque de culpabilisation de l'activité médicale :

- La perte d'autonomie de l'établissement :
Aucun (ou presque aucun) projet ne pouvait être mené sans l'accord préalable de la tutelle, du simple fait de l'attribution ou non de crédits de fonctionnement supplémentaires permettant de le financer. L'établissement transmettait alors une « liste de courses », pudiquement appelée « surcoûts ». Il appartenait ensuite à la tutelle de valider ou non, dans leurs principes et dans leurs coûts, les projets des établissements.
- La culpabilisation de l'activité médicale :
L'activité médicale constitue, par essence, la base même de l'existence de l'hôpital. Pourtant, dans un système exclusivement centré sur la maîtrise des dépenses et donc très largement (pour ne pas dire totalement) de l'activité, toute activité médicale et, encore plus, tout développement d'activité apparaît d'abord comme générateur de dépenses plutôt que comme un élément de développement de l'hôpital. Comment dès lors motiver les équipes médicales quand on doit leur expliquer que, pour « rentabiliser » un nouvel équipement, il convient, soit de ne pas trop l'utiliser (paradoxe de la notion de seuil de rentabilité en dotation globale, présenté en 3.6.2.2. Ab), soit de passer une convention de co-utilisation avec d'autres praticiens extérieurs à l'établissement ?

Le passage du budget global à la tarification à l'activité a justement et heureusement permis de dépasser ces deux contraintes :

- La perte d'autonomie :
Dans un système de financement plus ouvert, il appartient désormais à l'hôpital de prioriser ses projets et de les financer sur ses propres moyens, qu'il peut maintenant faire évoluer. On passe donc, dans les faits et hors « équipements lourds et activités soumises à autorisation », d'une logique d'autorisation préalable à une logique purement économique : l'établissement est-il en mesure ou non de financer le projet envisagé ? Il s'agit, certes, d'une position plus inconfortable dans la mesure où la décision, qui suppose aussi parfois une prise de risques, appartient à l'hôpital et non plus à la tutelle derrière laquelle on pouvait auparavant se retrancher.
- La culpabilisation de l'activité médicale :
Le financement à l'activité transforme radicalement la nature de l'activité médicale. Dans la logique du budget global, l'activité ne représentait qu'un coût (sans d'ailleurs que l'on se préoccupe de savoir s'il était justifié ou non). Avec la T2A, c'est l'activité médicale qui produit la richesse de l'hôpital. Sans activité, pas de ressources et sans ressources, pas de moyens. Pour

exister, pour se développer, l'hôpital doit donc développer son activité. Certes, il doit aussi s'assurer que cette activité est produite à un coût raisonnable, mais l'activité médicale devient bien identifiée comme le moteur de l'institution hospitalière.

b – La compréhension des règles essentielles de bonne gestion

La compréhension des règles essentielles de bonne gestion repose également sur deux aspects ;

- les principes généraux de gestion ;
- la lisibilité des outils.

Au plan général, dans une démarche de budget global, comment en effet faire admettre que l'équilibre budgétaire (donc le respect des crédits autorisés) peut être obtenu grâce à une réduction d'activité et/ou une fermeture provisoire de lits, justifiée non pas par une diminution de la demande de soins, mais seulement par un objectif budgétaire ? À l'inverse, avec un financement à l'activité, les hôpitaux sont incités à maintenir, voire à développer, leur niveau d'activité : cette perspective est bien évidemment beaucoup plus motivante et compréhensible pour les hospitaliers (ainsi, d'ailleurs, que pour les quelques économistes qui considèrent que leur outil correspond plus à de l'économie politique qu'à de la « science » économique).

L'introduction du concept de « recettes » permet également de rendre plus lisible le discours gestionnaire. Avant la T2A, l'outil d'analyse des coûts le plus performant était le tableau de comparaison coût *case-mix* (TCCM). Avec cet outil, le contrôleur de gestion était en mesure de dire à un responsable médical qu'il avait réalisé son activité d'hospitalisation pour un coût C_H , alors que, s'il avait réalisé exactement la même activité au coût moyen de la base nationale ENC, il aurait dépensé C_{RN} . Ce constat pouvait de plus être réalisé sur une quarantaine d'items différents et, bien évidemment, l'analyse des écarts devenait alors riche d'enseignements.

Sans méconnaître la pertinence du TCCM (sur lequel nous reviendrons en 1.3.4.1. et que nous compléterons en 3.5.), il faut bien reconnaître que le discours résumé ci-dessus n'a pas permis une grande mobilisation des responsables médicaux, et donc que ce tableau est malheureusement resté un outil d'initiés.

En intégrant la notion de « produits » à l'analyse par l'intermédiaire des tarifs et en centrant le dialogue non plus sur les seules charges, mais sur l'écart « produits – charges », la discussion est désormais largement facilitée. En effet, même les plus réfractaires au discours gestionnaire (ou encore économique) dans le domaine de la santé ont parfaitement compris que le coût de l'activité produite ne peut être durablement supérieur aux recettes générées par cette même activité. Certes, le discours sur la « qualité » et la validité du mode de fixation du tarif persiste encore, mais les nouveaux outils de CAH nés de la T2A permettent de diffuser plus largement la nécessité gestionnaire, le tarif étant entendu comme une contrainte externe (une variable « exogène », disent les économistes) qui s'impose à l'établissement, même si on constate, et on peut le regretter, que ce tarif s'écarte de plus en plus des coûts observés au niveau de l'ENC en étant, en particulier, utilisé comme un outil de politique incitative.

Au bout du compte, il apparaît qu'en favorisant une approche réellement économique, la T2A a permis d'internaliser la contrainte budgétaire et le discours gestionnaire en l'incorporant à la prise de décision. Cette évolution génère bien évidemment de nouveaux enjeux pour le contrôle de gestion.

B – Les enjeux de la T2A pour le contrôle de gestion

Dans ce nouveau contexte résultant de la mise en place de la T2A, les enjeux pour le contrôle de gestion consistent en la nécessité de s'adapter aux nouvelles attentes en matière de connaissance de l'activité (a), de connaissance des coûts (b) et de gestion de projets (c).

a – La connaissance de l'activité

Avec la T2A, les exigences en matière de description de l'activité sont devenues évidemment de loin supérieures à ce qu'elles pouvaient être dans le cadre de la dotation globale. Ces exigences concernent, bien sûr, les données d'hospitalisation PMSI, mais également l'ensemble des autres activités, en particulier les activités externes.

Il importe donc que la fonction « contrôle de gestion » qui, dans ce cas, concerne à la fois le CdG mais également le DIM, soit assurée avec beaucoup de rigueur. Un travail en commun entre le DIM et le contrôleur de gestion est indispensable afin de sensibiliser l'ensemble des professionnels à la problématique de description de l'activité la plus exhaustive qu'il soit possible. En effet, une estimation insuffisante de l'activité ne limite pas ses conséquences à une mauvaise évaluation de l'hôpital, mais aussi, et surtout, à une diminution pure et simple des ressources de financement dont il va pouvoir bénéficier. La présence du DIM, qui est, rappelons-le, un médecin, permet de favoriser le passage de ce discours auprès des soignants.

S'agissant des données PMSI, il convient donc d'organiser :

- la sensibilisation et la formation des médecins à la description de l'activité et/ou au codage ;
- la mise en place d'outils d'optimisation médico-économique ;
- la mise en place de contrôles permettant de vérifier l'exhaustivité, la qualité et la fiabilité du codage.

Pour ce qui concerne les données d'activité externe, la problématique est exactement la même. Toute activité non recensée ne peut être facturée et génère donc une perte pour l'établissement. Si les sommes en jeu sont moins importantes, on constate bien souvent, dans certains établissements, un recensement très insuffisant, ainsi qu'une méconnaissance (en tout cas une absence d'application) des règles de facturation qui peut générer des déficits de recettes liés à la non prise en compte de divers suppléments existants, réalisés et facturables.

Le tableau ci-dessous, issu d'une enquête réalisée en 2012 dans six établissements comparables entre eux, traduit bien ces difficultés.

Majorations – Année 2012												
	Nombre de majorations						Valorisation des majorations					
	CH1	CH2	CH3 (11/12)	CH4	CH5	CH6	CH1	CH2	CH3 (11/12)	CH4	CH5	CH6
AMI	27 710	57 943	17 595	75 255	40 758	74 658	87 287	182 522	55 423	239 613	128 386	235 171
AMI Férié	2 388	2 903		534	514	7 150	18 312	19 025		3 991	7 169	44 646
%	8,62	5,01	0,00	0,71	1,26	9,58	20,98	10,42	0,00	1,67	5,58	18,98
AMI Nuit	4 919	1 695		421	1 190	9 844	32 293	11 879		2 160	18 872	67 184
%	17,75	2,93	0,00	0,56	2,92	13,19	37,00	6,51	0,00	0,90	14,70	28,57
C	12 903	28725	25 401	29 260	20 434	46 411	291 595	645 864	578 767	651 175	469 339	1 042 458
C Férié	1 380	2 424	2 226	3 170	2 193	4 059	58 203	98 390	93 667	133 246	92 284	170 426
%	10,70	8,44	8,76	10,83	10,73	8,74	19,96	15,23	16,18	20,46	19,66	16,35
C Nuit	1 810	2 826	3 306	4 486	3 514	6 168	104 992	161 393	191 806	215 813	203 973	357 865
%	14,03	9,84	13,02	15,33	17,20	13,28	36,01	24,99	33,14	33,14	43,46	34,33
C MCoordDG	935		6 335	1 506		2 405	2 805		19 005	4 518		7 215
%	7,25	0,00	24,94	5,15	0,00	5,18	0,96	0,00	3,28	0,69	0,00	0,69
CS	40 423	38 377	29 119	56 352	69 918	78 986	929 729	932 370	669 737	1 296 095	1 608 122	1 816 678
CS Férié	1 411	304	14	1 254	1 331	1 506	59 347	12 648	588	52 743	55 982	63 342
%	3,49	0,79	0,05	2,23	1,90	1,91	6,38	1,36	0,09	4,07	3,48	3,49
CS Nuit	2 675	116	4	1 919	2 067	2 442	155 440	6 682	232	92 352	115 299	139 526
%	6,62	0,30	0,01	3,41	2,96	3,09	16,72	0,72	0,03	7,13	7,17	7,68
CS MCS	27 075	254	26 920	43 749	48 046	62 182	81 435	767	83 195	133 222	146 793	189 002
%	66,98	0,66	92,45	77,64	68,72	78,73	8,76	0,08	12,42	10,28	9,13	10,40
SF	30 381	33 406	20 954	37 783	88 806	119 933	81 981	89 848	56 176	101 791	238 753	320 695
SF Férié			1 063	1 699	79	1 339	4 336		4 529	7 338	4 230	6 093
%	0,00	0,00	5,07	4,50	0,09	1,12	5,29	0,00	8,06	7,21	1,77	1,90
SF Nuit			300	3 776	162	644	11 135		1 683	17 907	11 581	3 691
%	0,00	0,00	1,43	9,99	0,18	0,54	13,58	0,00	3,00	17,59	4,85	1,15

AMI : Acte médico-infirmier
 C : Consultations
 CS : Consultations spécialisées
 SF : Sage-femme

Les résultats de cette enquête, qui correspondent à des données réelles, mettent clairement en évidence de très importantes disparités d'application de la réglementation entre établissements mais aussi, ce qui peut paraître plus surprenant, à l'intérieur d'un même établissement.

On note ainsi, par exemple, que dans les nombres de majorations (partie gauche du tableau) :

- le CH 1, qui semble correctement recenser les majorations de « dimanche, férié » (8,62 %) et « nuit » (17,75 %) pour les actes infirmiers, n'en facture aucun pour les actes de sages-femmes ;
- le CH 2 facture les majorations « férié » et « nuit » pour les consultations médicales (respectivement 8,44 % et 9,84 %), mais n'applique aucune majoration pour coordination etc.

La valorisation de ces suppléments (partie droite du tableau) traduit bien les pertes de recettes qui en résultent pour les établissements dont le recensement de l'activité est insuffisant.

On notera que ces difficultés sont bien connues de certains prestataires de services qui proposent aujourd'hui aux hôpitaux de les aider sur ce point dans le cadre de sociétés d'audit-conseil-accompagnement. On comprend en fait mal en quoi un CdG compétent ne pourrait aider à remplir efficacement ces missions, permettant par là même de générer d'importantes économies sur les interventions de cabinets de conseil extérieurs.

D'une manière générale, le suivi des recettes qui, à l'époque du budget global, ne semblait présenter que peu d'intérêt financier, est devenu avec la T2A un élément majeur de la gestion hospitalière. Il importe

donc que le contrôle de gestion se saisisse de ce problème et le traite conjointement avec le DIM, la direction des affaires financières et celle de la clientèle. Ce point constitue certainement un enjeu majeur pour le CdG dans les années à venir.

b – La connaissance des coûts

Si, comme on vient de le voir, la connaissance de l'activité est devenue un enjeu financièrement fondamental avec la mise en place de la tarification à l'activité, la connaissance des coûts apparaît plus largement encore comme une nécessité puisque ces coûts vont devoir être confrontés à des tarifs. La CAH change donc de statut en passant de celui de « *rituel réglementaire à celui d'outil de gestion* »⁶.

Cette prise de conscience générale suppose que le CdG développe et adapte les outils existants aux nouvelles exigences résultant de la réforme de la tarification.

À cet égard, la mise en place des CRÉA et/ou CRÉO (voir 1.3.4.3.) est évidemment essentielle, de même que la poursuite de l'utilisation des outils plus anciens que sont les TCCM (1.3.4.1.) et la *Base d'Angers* (1.3.4.2.). Ces « vieux » outils demeurent en effet indispensables dans la mesure où ils constituent des éléments d'aide qui viennent favoriser et compléter l'analyse des CRÉA et CRÉO.

S'agissant de ces derniers documents, si l'un des enjeux majeurs pour le CdG est bien sûr de les produire, le plus important consiste à les partager avec les autres acteurs hospitaliers. Sur ce point de l'acceptation, la difficulté majeure réside dans le fait qu'il n'existe pas de méthodologie « officielle » pour les CRÉA, ce qui suppose que des choix soient proposés au niveau de l'établissement. Ceux-ci ne peuvent, par définition, satisfaire « tout le monde ». Il importe donc que la méthodologie retenue soit parfaitement connue et que le CdG soit, sur ce point, parfaitement transparent.

L'enjeu est probablement, ici, plus d'ordre pédagogique et relationnel que purement technique, ce qui sera fondamental dans la définition du « profil » du contrôleur (1.1.4.).

c – La gestion de projets

La gestion de projet a connu également une évolution majeure. Avec le budget global, de nombreux projets se limitaient à une simple liste de demandes de moyens complémentaires exprimées auprès de la tutelle, moyens qu'il suffisait ensuite de négocier. Désormais, la gestion des projets ne peut se réduire à ce simple exercice, mais nécessite une véritable réflexion autour de :

- l'utilité du projet ;
- l'évaluation des risques ;
- les charges à assumer ;
- les recettes attendues ;
- la performance financière de l'investissement ;
- la capacité de la structure à assumer un éventuel déficit.

La capacité pour le CdG de s'adapter à cette nouvelle règle constitue également un enjeu important, et ce point sera développé en 3.6.

1.1.3.2. La « nouvelle gouvernance »

Au-delà des aspects de découpage en pôles plutôt qu'en centres de responsabilité (CR), la réforme de la gouvernance repose sur deux points essentiels :

- la délégation de gestion ;
- la contractualisation interne.

L'un des objectifs et, on peut le dire aujourd'hui, l'une des conséquences majeures de cette réforme, c'est la diffusion d'une culture de gestion au sein des communautés médicales et soignantes. L'appropriation rapide de cette culture de gestion par, d'une part, les chefs et cadres de pôle et, d'autre part, les représentants de la communauté médicale au sein du conseil exécutif puis du directoire, génère naturellement en retour de nombreuses exigences à l'égard du contrôle de gestion.

Il est en effet impossible de prétendre déléguer et contractualiser avec les équipes des pôles (cliniques ou non) sans leur donner les moyens, d'une part, d'assurer pleinement cette délégation et, d'autre part, de pouvoir suivre au mieux les termes du contrat. Les exigences des chefs de pôle sont donc aujourd'hui beaucoup plus fortes que par le passé en matière d'informations de gestion.

L'enjeu, pour le CdG, est d'être en mesure de répondre à ces attentes, de mettre à disposition des pôles les informations nécessaires à la gestion de ceux-ci et d'organiser ensuite avec eux un dialogue de gestion constructif. Il convient de noter, en plus, l'aide que le CdG peut apporter aux médecins dans le cadre du développement de calculs médico-économiques qui font souvent appel à des outils que maîtrisent les

⁶ Cindy Pagès, *Contrôle de gestion et pratiques managériales à l'hôpital*, Mémoire directeur d'hôpital, ENSP, 2006.

personnes formées au contrôle de gestion en santé (actualisation financière mais aussi d'états de santé, calcul coût / efficacité, ICER⁷ etc.). Ces outils seront présentés en 2.3.

Tout cela suppose la mise en place d'une forme de CdG au niveau des pôles, et donc un SIH fiable et garantissant une grande disponibilité des informations. À cet égard, il convient de préciser que, si la fiabilité constitue un enjeu majeur pour restituer aux pôles les bonnes informations, c'est souvent l'exigence des pôles qui a permis de faire progresser la fiabilité du système. Ce constat est lié non pas au fait que les chefs de pôle ne se satisferaient pas d'informations incertaines qui suffisent aux directeurs, mais à celui, plus pratique, qu'ils peuvent plus facilement confronter les informations transmises à la réalité du terrain, et ainsi détecter des manquements, voire des erreurs.

Au total, l'enjeu majeur pour le contrôle de gestion consiste à la fois à faciliter l'introduction d'une culture de gestion dans les établissements mais aussi, par la suite, à s'adapter aux nouvelles exigences techniques de la réforme (c'est probablement le plus facile) et, surtout, à favoriser la généralisation de cette culture gestionnaire à l'hôpital (ce qui n'est pas sans nécessiter des vertus pédagogiques fortes à l'égard d'un public parfois réticent, voire hermétique).

Avant la mise en place de la T2A, on pouvait considérer que le contrôle de gestion à l'hôpital était dans la situation « *d'un assiégé à la recherche de son cheval de Troie* »⁸. On peut probablement dire aujourd'hui que la T2A et la nouvelle gouvernance ont parfaitement rempli cette mission, faisant passer le CdG, aux yeux des soignants, du rang de gadget à celui d'outil capable de générer des effets sur la qualité des soins.

1.1.4. Le positionnement et le rôle du contrôleur de gestion à l'hôpital

Il apparaît difficile d'évoquer le rôle du contrôle/contrôleur de gestion (1.1.4.2.) sans évoquer au préalable son positionnement (1.1.4.1.) tant la définition de ce rôle nous paraît être un élément prépondérant dans la façon dont le CdG sera perçu dans l'établissement. Bien évidemment, de la façon dont le CdG est perçu dépendra la réalité de ses apports à un meilleur fonctionnement de l'institution.

1.1.4.1. Le positionnement du contrôle de gestion à l'hôpital

Originellement, à l'hôpital, le contrôle de gestion était rattaché à la direction des affaires financières et cela reste le plus souvent le cas encore aujourd'hui. Ce positionnement s'explique par le fait que les directeurs des finances sont naturellement « intéressés » par la fonction et se trouvent donc, généralement, à l'origine de la création de ce service.

Ce positionnement n'est toutefois pas le seul envisageable. Il est donc indispensable d'y réfléchir dans la mesure où ce positionnement conditionne la perception que peuvent en avoir les directeurs, chefs de pôle et autres opérationnels, et donc probablement aussi la réussite des missions du CdG. En effet, si on peut espérer que la perception du contrôle de gestion par les acteurs hospitaliers dépende très largement de sa capacité à fournir des informations fiables et des analyses pertinentes, cette perception est également influencée par le rattachement fonctionnel de ce service. Cette problématique est importante dans la mesure où ce service doit être accepté par les opérationnels qui sont amenés à tenir compte des conseils, avis, remarques et suggestions qui en émanent.

L'examen des situations observées au sein des hôpitaux, de même d'ailleurs que des entreprises de façon plus générale, met en évidence plusieurs situations : on peut envisager, on l'a dit, un rattachement du CdG à la DAF (A) mais aussi la création d'une direction fonctionnelle spécifique (B), voire le rattachement à la direction générale (C). Ces options décrites, il conviendra d'envisager un contrôle de gestion décentralisé (D) et de décrire les évolutions que nous considérons comme souhaitables (E).

A – Le rattachement à la direction des affaires financières

Selon une étude réalisée en 1998 dans les entreprises de plus de 500 personnes⁹, plus de 60 % des services de contrôle de gestion sont rattachés aux directions financières des entreprises, et on peut penser que la même proportion peut être observée au niveau des hôpitaux. Nous-mêmes, dans le cadre d'une étude non publiée réalisée auprès des anciens élèves du master EGESS, avons observé un chiffre de 78 %. Cette situation repose sur l'organisation suivante :

⁷ *Incremental Cost Efficiency Ratios*, voir 2.3.2.3.

⁸ Thierry Nobre, *L'introduction du contrôle de gestion à l'hôpital : massive par catalyse réglementaire ou spontanée par capillarité*, Centre d'étude des sciences appliquées à la gestion (CESAG), Université de Strasbourg, mai 2004.

⁹ Armelle Godener et Mariana Fomerino, *École de Management de Grenoble*, 1998.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	3
Sommaire	5

Partie 1 LE CONTRÔLE DE GESTION À L'HÔPITAL

1.1. LES ENJEUX ET LE RÔLE DU CONTRÔLE DE GESTION À L'HÔPITAL	9
1.1.1. Les difficultés de la mise en place d'un contrôle de gestion à l'hôpital	9
1.1.1.1. Les difficultés liées à la nature de l'hôpital	9
A – La sociologie de l'hôpital	9
B – Le refus de la recherche de rentabilité	9
C – L'absence de possibilités d'incitations individuelles	9
1.1.1.2. Les freins techniques	10
A – Un système de financement initialement peu incitatif	10
B – La caractéristique de la production hospitalière	10
C – Les insuffisances liées aux systèmes d'information hospitaliers	10
1.1.2. L'évolution du contrôle de gestion à l'hôpital	11
1.1.2.1. Le « prix de journée » et la « feuille de répartition et d'imputation »	11
1.1.2.2. Le budget global	11
1.1.2.3. L'ENC, le point ISA et la contractualisation interne	12
1.1.3. Les enjeux du contrôle de gestion à l'hôpital	13
1.1.3.1. La tarification à l'activité ou T2A	13
A – La problématique	13
a – <i>L'attitude générale des hospitaliers quant à leurs projets et par rapport à l'approche gestionnaire</i>	13
b – <i>La compréhension des règles essentielles de bonne gestion</i>	14
B – Les enjeux de la T2A pour le contrôle de gestion	14
a – <i>La connaissance de l'activité</i>	14
b – <i>La connaissance des coûts</i>	16
c – <i>La gestion de projets</i>	16
1.1.3.2. La « nouvelle gouvernance »	16
1.1.4. Le positionnement et le rôle du contrôleur de gestion à l'hôpital	17
1.1.4.1. Le positionnement du contrôle de gestion à l'hôpital	17
A – Le rattachement à la direction des affaires financières	17
B – La création d'une direction fonctionnelle spécifique	18
C – Le rattachement à la direction générale	19
D – La mise en place d'un contrôle de gestion décentralisé	19
E – Les évolutions envisageables	19
1.1.4.2. Le rôle de contrôle de gestion à l'hôpital	20
A – La dimension « communication »	21
B – La maîtrise du système d'information hospitalier	21
a – <i>La fiabilisation des données du SIH</i>	21
b – <i>Du découpage de l'établissement au fichier commun de structure (FICOM)</i>	21
C – Le lien avec l'information médicale	22
1.2. LES SOURCES D'INFORMATION DU CONTRÔLE DE GESTION	23
1.2.1. Les sources externes d'information	23
1.2.1.1. La banque de données de la Fédération Hospitalière de France (BDHF)	23
A – L'analyse de l'activité	23
a – <i>La fiche de synthèse</i>	24
b – <i>Analyse des flux de clientèle ou « Coopération »</i>	25
c – <i>L'attractivité</i>	27
d – <i>Les durées moyennes de séjour</i>	28
e – <i>La lourdeur des séjours et la permanence des soins</i>	29
f – <i>Les parts de marché</i>	29
g – <i>L'évolution prévisionnelle de l'activité</i>	32
h – <i>La pertinence des actes</i>	33
B – Le module « Finances »	37
C – Le module « Comparaison »	39
a – <i>Le poids des effectifs</i>	40
b – <i>Les dépenses de personnel</i>	40

c – Les ratios d'activité et de consommation	40
d – Les ratios de productivité	41
D – La comparaison issue du retraitement comptable	41
E – Les ratios de personnel	42
F – Le tableau de comparaison coût <i>case-mix</i>	44
G – Le module « <i>Molécules onéreuses</i> »	44
1.2.1.2. La Base d'Angers	45
1.2.1.3. L'Agence technique de l'information sur l'hospitalisation (ATIH)	45
1.2.1.4. L'Agence nationale d'appui à la performance des établissements de santé et médico-sociaux (ANAP)	45
1.2.1.5. La mission d'appui régional de la tarification à l'activité (MARTAA)	46
1.2.1.6. <i>Hospi Diag</i> , outil du contrôle de gestion	46
A – Genèse d' <i>Hospi Diag</i>	46
B – <i>Hospi Diag</i> et les <i>balanced score cards</i> (BSC)	48
C – Le dispositif d' <i>Hospi Diag</i>	53
a – Les axes d'étude d' <i>Hospi Diag</i>	53
1 – L'axe « activité » et « qualité »	53
2 – L'organisation	55
3 – La gestion des ressources humaines	55
4 – Le plan financier	56
b – L'utilisation des fiches d' <i>Hospi Diag</i>	56
D – Conclusion	62
1.2.2. Les sources internes d'information	63
1.2.2.1. Les systèmes d'information hospitaliers (SIH)	63
1.2.2.2. Le département d'information médicale (DIM)	64
A – Le rôle du DIM	64
B – L'importance des informations du DIM pour le CdG	65
1.2.2.3. Les retraitements comptables (RTC)	65
1.2.2.4. Contrôle de gestion et SAE : limites originelles et nécessaire réforme	65
A – La SAE : une approche initiale pénalisante	65
B – La SAE : vers une réforme qui serait la bienvenue ?	73
1.3. LES MISSIONS DU CONTRÔLE DE GESTION À L'HÔPITAL	79
1.3.1. Le fichier commun de structure (FICOM)	79
1.3.1.1. Définition du FICOM	79
1.3.1.2. La construction et l'actualisation du FICOM	79
1.3.2. Les retraitements comptables (RTC)	80
1.3.3. La statistique annuelle des établissements de santé (SAE)	80
1.3.4. La comptabilité analytique hospitalière (CAH)	80
1.3.4.1. Le tableau coût <i>case-mix</i> (TCCM)	80
A – L'objectif du TCCM	81
B – La base nationale de référence	81
C – L'élaboration du TCCM	83
a – L'affectation des charges de l'établissement	83
b – La constitution de la base de comparaison	83
c – Tableau de bord : les maquettes de présentation	83
1 – Exemple 1	84
2 – Exemple 2	85
D – Les éventuelles limites du TCCM	85
a – Le périmètre d'analyse	85
b – La sensibilité au volume d'activité	86
c – L'affectation des charges	86
d – Le décalage temporel	86
e – L'organisation interne	86
f – La faiblesse relative de l'échantillon	87
g – L'analyse en valeur	87
1.3.4.2. Le coût des activités non cliniques de la Base d'Angers	88
A – L'objectif et le périmètre d'analyse	88
B – La méthodologie d'analyse	90
C – Les fiches d'analyse des écarts	90
a – Définition générale des fiches d'analyse des écarts	90
b – L'utilisation des résultats	90
1 – L'exemple de la restauration hors biberoonnerie	91
2 – L'exemple du laboratoire hors anatomo-pathologie	94
1.3.4.3. Les comptes de résultat par pôle : les CRéA et les CRéO	96
A – L'objectif des comtes de résultat par pôle	96
a – Le CRéA	96
b – Le CRéO	97
c – Synthèse de la comparaison CRéA/CRéO	97

B – La construction des comptes de résultat par pôle.....	98
<i>a – Le découpage des comptes de résultat par pôle</i>	99
<i>b – L’affectation des charges dans les comptes de résultat par pôle</i>	99
1 – <i>La recherche maximum d’affectations directes</i>	99
2 – <i>La prise en compte des charges et des produits exceptionnels</i>	99
<i>c – L’affectation des recettes externes</i>	99
<i>d – L’affectation des recettes internes</i>	100
<i>e – La nécessaire transparence</i>	100
<i>f – Exemples de maquettes envisageables</i>	100
1 – <i>Exemple 1</i>	101
2 – <i>Exemple 2</i>	102
3 – <i>Exemple 3</i>	103
4 – <i>Exemple 4</i>	103
5 – <i>Exemple 5</i>	105

Partie 2

LES OUTILS QUANTITATIFS DE BASE DU CONTRÔLE DE GESTION

2.1. LE TABLEUR EXCEL DE MICROSOFT	109
2.1.1. Introduction à l’utilisation du tableur Excel	109
2.1.1.1. Présentation de la feuille de calcul et premières fonctionnalités	109
A – La feuille de calcul	109
B – Recopier une valeur : première utilisation de la poignée	110
C – Les incréments automatiques	110
D – Automatisation de l’utilisation de la poignée	110
E – Fusionner des cellules, faire apparaître du texte dans une cellule numérique	110
<i>a – Fusionner des cellules</i>	110
<i>b – Faire apparaître du texte dans des cellules numériques</i>	111
<i>c – Format « milliers d’euros », « millions d’euros » et autres « K valeurs »</i>	111
2.1.1.2. Adressage de cellules, utilisation de fonctions et formules matricielles	112
A – Adressage de cellules	112
B – Collage de fonctions	113
C – Quelques fonctions bien utiles	113
<i>a – La fonction STATISTIQUE « RANG »</i>	113
<i>b – La fonction LOGIQUE « SI »</i>	114
1 – <i>Utilisation de la fonction « SI »</i>	114
2 – <i>Enchaînement de plusieurs fonctions « SI »</i>	114
3 – <i>La fonction « SI » combinée avec les opérateurs « ET » et « OU »</i>	115
D – Les formules matricielles	115
<i>a – Présentation des formules matricielles</i>	115
<i>b – Le regroupement d’observations par classes</i>	116
<i>c – Les calculs conditionnels</i>	118
<i>d – Formules matricielles et fonction « NOM »</i>	118
1 – <i>Nommer des plages de cellules</i>	118
2 – <i>Utiliser des plages de cellules nommées dans les formules</i>	118
E – Les calculs sur des plages de taille variable	119
<i>a – Les calculs sur des plages de taille variable par la fonction « INDIRECT »</i>	119
<i>b – Les calculs sur des plages de taille variable par la fonction « DECALER »</i>	120
1 – <i>La fonction « DECALER »</i>	120
2 – <i>Utiliser « DECALER » pour réaliser un calcul jusqu’à une cellule non vide de la colonne étudiée</i>	120
3 – <i>Utiliser DECALER pour faire des calculs sur une plage glissante</i>	121
F – Créer, trier et gérer des listes	121
<i>a – Création de listes</i>	121
<i>b – Tri des données</i>	122
<i>c – Filtre personnalisé</i>	122
G – Utilisation de la valeur cible	123
<i>a – À partir d’une fonction classique</i>	123
<i>b – ... l’utilisation de la valeur cible</i>	124
2.1.1.3. Utilisation des formules « TEXTE » : remanier une chaîne de caractères	124
2.1.1.4. Recherche des valeurs	125
A – Recherche de valeurs dans une base de données	125
B – Recherche de valeurs dans un tableau à double entrée	126
<i>a – La fonction INDEX</i>	126
<i>b – La fonction EQUIV</i>	127
<i>c – La combinaison des fonctions INDEX et EQUIV</i>	127
<i>d – INDEX et EQUIV : autre exemple d’application</i>	128
2.1.1.5. Mises en forme conditionnelles	128
2.1.2. Les représentations graphiques avec Excel	130
2.1.2.1. Généralités sur les représentations graphiques	130

A – Les diagrammes en bâtons	130
B – Les représentations de variables quantitatives continues	132
a – Classes d'amplitudes égales : les histogrammes	132
b – Classes d'amplitudes différentes : la fonction de densité	132
C – Les représentations en secteurs ou « camemberts »	134
2.1.2.2. La représentation en « pyramides »	135
2.1.2.3. Les représentations semi-logarithmiques	136
2.1.2.4. Décomposer une évolution à l'aide d'un graphique en cascade	138
A – Calculs préliminaires	139
B – Représentation graphique en cascade	140
2.1.2.5. Les diagrammes de Gantt	141
A – Les formats des dates sur <i>Excel</i>	141
B – La construction d'un diagramme de Gantt	142
2.1.3. Des corrélations-régressions aux tableaux croisés dynamiques	144
2.1.3.1. Corrélations-régressions	144
2.1.3.2. Les tableaux croisés dynamiques	147
A – La construction des tableaux croisés dynamiques	147
B – Exemple de personnalisation des tableaux croisés dynamiques	149
a – Classement des variables qualitatives dans un ordre autre que l'ordre alphabétique	149
b – Regroupement de variables quantitatives en classes	150
c – Calculs supplémentaires	151
C – Introduction de plusieurs champs	151
2.1.4. Les macro-commandes sur <i>Excel</i>	153
2.1.4.1. Enregistrer une macro	153
2.1.4.2. Supprimer ou corriger une macro	154
2.1.4.3. Affecter un bouton à une macro	154
A – Utilisation d'icônes préexistantes	155
B – Personnaliser un bouton : l'importation d'une nouvelle image en tant que bouton	155
2.2. MATHÉMATIQUE FINANCIÈRE ET CONTRÔLE DE GESTION	157
2.2.1. Les outils fondamentaux de la mathématique financière	157
2.2.1.1. Les pourcentages	157
A – Première approche de la notion de pourcentages	157
B – Du pourcentage au coefficient multiplicateur	158
C – L'absence de symétrie des variations en pourcentage	158
D – La « moyenne » de pourcentages et la mesure de sa dispersion	159
a – La « moyenne » de pourcentages : la notion de moyenne géométrique	159
b – La dispersion des observations autour de la moyenne géométrique	160
E – La moyenne de rapports ou moyenne harmonique	161
a – Introduction à la notion de moyenne harmonique	161
b – La vitesse « moyenne »	162
c – La productivité d'équipements	163
d – L'affectation d'un budget global	163
e – Pour le fun, l'estimation du nombre de grévistes	164
2.2.1.2. Les indices	164
A – Analyse portant sur une valeur : les indices élémentaires	165
B – Analyse portant sur un panier de valeurs : les indices synthétiques	165
a – Fondé sur la structure de référence, l'indice des prix de Laspeyres	166
b – Fondé sur la structure étudiée, l'indice des prix de Paasche	167
c – Solution intermédiaire : l'indice des prix de Fisher	167
d – Quels indices retenir ?	168
1 – Analyses menées dans le temps (évolution)	168
2 – Analyses menées dans l'espace (benchmarking)	168
C – Calcul des indices en cas d'apparition ou de disparition de produits	169
2.2.1.3. Les représentations semi-logarithmiques	170
A – Construction et apports d'une représentation semi-logarithmique	170
B – Exemples médico-économiques d'utilisation du support semi-logarithmique	173
a – Exemple économique : comparer un établissement à l'évolution nationale	173
b – Exemple médical : amélioration de la valeur prédictive du PSA	174
2.2.2. La construction des tableaux d'amortissement d'emprunts	175
2.2.2.1. Capitalisation et actualisation	175
A – Comparer deux sommes ponctuelles : la notion d'intérêts	175
a – L'estimation d'une valeur future : la capitalisation des intérêts	175
1 – Présentation	175
2 – Mise en application	176
b – L'estimation d'une valeur actuelle : l'actualisation d'une valeur future	176
1 – Présentation	176
2 – Mise en application	176
B – Comparer une somme ponctuelle à des flux financiers : la notion d'échéanciers	176

<i>a – La capitalisation d'un échancier constant</i>	177
1 – Présentation	177
2 – Mise en application	178
<i>b – L'actualisation d'un échancier constant</i>	178
1 – Présentation	178
2 – Mise en application	178
<i>c – Capitalisation et actualisation d'un échancier à flux variables</i>	179
1 – Présentation	179
2 – Mise en application	179
2.2.2.2. La construction de tableaux d'amortissement d'emprunts	180
A – Les tableaux d'amortissement par annuités constantes	180
B – Les tableaux d'amortissement par amortissement constant du capital	180
C – Les tableaux d'amortissement <i>in fine</i>	181
D – La comparaison de propositions de prêts	182
2.3. CONTRÔLE DE GESTION ET AIDE AU CALCUL MÉDICO-ÉCONOMIQUE	185
2.3.1. L'utilisation des pourcentages dans l'approche médico-économique	185
2.3.1.1. De la différence de risque (DR) au nombre nécessaire de patients à traiter (NNPT)	185
A – La différence de risque	185
<i>a – La différence de risque absolue</i>	185
<i>b – La différence de risque relative</i>	186
B – Le nombre nécessaire de patients à traiter	186
2.3.1.2. L'actualisation des effets	187
A – Comparaison de deux situations ponctuelles	187
B – Prise en compte de flux	188
<i>a – Actualisation exclusive des coûts</i>	188
<i>b – Actualisation des coûts et de l'efficacité</i>	189
2.3.1.3. La mesure de la performance de tests médicaux	190
A – Sensibilité et spécificité : les performances intrinsèques du test	190
B – L'utilisation du test par le médecin	190
<i>a – Introduction de la prévalence</i>	190
<i>b – VPP, VPN et prévalence</i>	191
C – De la probabilité pré-test à la probabilité post-test par le théorème de Bayes	192
2.3.2. Minimisation des coûts, coût/efficacité, ratios incréments et disposition à payer	193
2.3.2.1. L'analyse de minimisation des coûts (AMC)	193
2.3.2.2. L'analyse coût/efficacité (ACE)	194
2.3.2.3. Les ratios incréments (ICER)	194
2.3.2.4. L'avantage incrémental net (INB) fondé sur la disposition à payer (DAP)	195
A – Stratégies dominées et stratégies dominantes	195
B – Stratégies à étudier : l'utilisation de la disposition à payer	195
C – La recherche de la stratégie optimale	196
<i>a – La maximisation de l'INB sous contrainte de la DAP</i>	196
<i>b – La maximisation de l'efficacité sous contrainte de la DAP</i>	200

Partie 3

LES ACTIONS À PROMOUVOIR PAR LE CONTRÔLE DE GESTION À L'HÔPITAL

3.1. TABLEAUX DE BORD ET DIALOGUE DE GESTION	205
3.1.1. Les tableaux de bord	205
3.1.1.1. Définition et objectifs des tableaux de bord	205
3.1.1.2. La démarche d'élaboration des tableaux de bord	205
A – La conception initiale du tableau de bord	205
B – L'étude de faisabilité du tableau de bord et la rédaction du cahier des charges	206
C – La représentation définitive du tableau de bord	206
3.1.1.3. Le choix des indicateurs à retenir	206
3.1.1.4. Le choix des valeurs de référence	212
A – La comparaison par rapport à un objectif à atteindre	212
B – La comparaison par rapport à une période antérieure	212
C – La comparaison par rapport à une référence nationale	212
3.1.1.5. La périodicité des tableaux de bord	212
3.1.1.6. La production des tableaux de bord	213
A – Le processus de production des tableaux de bord	213
B – Les outils de production des tableaux de bord	213
3.1.1.7. Présentation de quelques exemples de tableaux de bord	213
A – Présentation traditionnelle de tableaux de bord	213
B – Tableau de bord privilégiant les représentations graphiques	215
C – Tableaux de bord dans le cadre de la mise à disposition d'une plateforme informatique	217

3.1.2. Le dialogue de gestion	222
3.1.2.1. Les préalables à la mise en place du dialogue de gestion	222
A – L’acquisition d’un langage commun	222
<i>a – L’existence et le partage de références institutionnelles fortes</i>	222
<i>b – La réalisation et la diffusion d’outils d’analyse communs</i>	222
1 – <i>La formation des acteurs des pôles</i>	223
2 – <i>Le positionnement hiérarchique des cadres administratifs de pôles</i>	223
B – Les lieux de rencontre	223
C – La délégation de gestion	223
D – La volonté réciproque de travailler ensemble	223
3.1.2.2. La mise en œuvre du dialogue de gestion	224
A – Les niveaux de pilotage	224
<i>a – Le dialogue de gestion stratégique ou institutionnel</i>	225
<i>b – Le dialogue de gestion opérationnel</i>	225
B – Les acteurs	225
<i>a – La direction</i>	225
<i>b – Les pôles et le responsable de pôle</i>	225
1 – <i>Les responsables de structure interne</i>	226
2 – <i>Les cadres soignants</i>	226
3 – <i>Le cadre administratif de pôle</i>	226
<i>c – Le contrôle de gestion</i>	226
1 – <i>Pour la direction générale</i>	226
2 – <i>Pour les responsables de pôles</i>	227
C – L’organisation des réunions de dialogue	227
<i>a – La préparation des réunions de dialogue</i>	227
<i>b – La périodicité des réunions de dialogue</i>	227
<i>c – Le contenu des réunions de dialogue</i>	228
<i>d – Les supports utilisés pour les réunions de dialogue</i>	229
3.2. CONTRÔLE DE GESTION ET BED MANAGEMENT	233
3.2.1. De la gestion des lits à la gestion du séjour du patient	233
3.2.1.1. En amont, la qualité du dossier patient et l’estimation de la date prévisionnelle de sortie	233
3.2.1.2. La gestion du circuit du patient durant son séjour	233
3.2.1.3. L’organisation du jour de sortie et des prestations d’aval	234
3.2.2. Un système d’information performant au service d’un gestionnaire de lits clairement identifié	234
3.2.2.1. Le <i>bed manager</i> et la cellule de gestion des lits	234
A – La planification	235
B – La programmation	236
C – La régulation	236
D – Le <i>reporting</i>	236
3.2.2.2. Des règles de fonctionnement définies par l’ANAP au règlement intérieur d’une cellule de gestion des lits	236
A – Règles de fonctionnement synthétisées par l’ANAP	236
B – Règlement intérieur d’une cellule de gestion des lits : l’exemple du CH de Périgueux	237
3.2.2.3. La définition des indicateurs de suivi de la gestion des lits	239
3.2.3. L’aide au dimensionnement d’un service « lit-porte »	239
3.2.3.1. Présentation de la démarche (Service A)	239
A – Vérifier la stabilité de la distribution statistique des hospitalisations non programmées	240
B – La conception de critères d’aide à la décision en dimensionnement	241
<i>a – La mesure du facteur d’efficacité FE</i>	241
1 – <i>La demande satisfaite</i>	241
2 – <i>La demande totale</i>	242
3 – <i>Le facteur d’efficacité</i>	242
<i>b – La mesure du facteur d’occupation FO</i>	242
1 – <i>L’activité réalisée</i>	242
2 – <i>L’offre totale</i>	242
3 – <i>Le facteur d’occupation</i>	242
<i>c – Proposition pour une estimation de l’efficacité</i>	242
<i>d – Le choix d’un dimensionnement</i>	244
1 – <i>On souhaite privilégier l’efficacité</i>	244
2 – <i>On souhaite privilégier l’occupation</i>	244
3 – <i>On maximise l’efficacité par la minimisation du coût/efficacité</i>	244
C – Le calcul des indicateurs sur Excel	244
3.2.3.2. La mutualisation du service lit-porte	245
A – Recensement des informations	245
B – Création d’un <i>pool</i> par service	245
<i>a – Analyse du service A</i>	245
<i>b – Analyse du service B</i>	246
C – Création d’un <i>pool</i> commun aux deux services	246
3.2.4. L’affectation provisoire de lits aux urgences	246

3.2.4.1. Présentation de la démarche.....	247
3.2.4.2. Traitement d'un exemple simplifié.....	247
3.2.4.3. Traitement d'un cas réel.....	250
A – Présentation du cas.....	250
B – Analyse du cas.....	251
3.2.4.4. Second levier de l'étude : recherche de lits d'aval et pertinence des journées.....	252
A – Étude conduite.....	253
B – Résultats de l'étude.....	253
C – Contractualiser la disponibilité de lits d'aval en SSR.....	255
<i>a – Les effets économiques de la contractualisation pour l'établissement MCO</i>	255
<i>b – Les effets économiques de la contractualisation pour l'établissement SSR</i>	255
<i>c – Retour sur notre cas réel</i>	256
1 – Les informations complémentaires indispensables.....	256
2 – Le traitement des informations.....	257
3 – L'analyse des résultats.....	258
3.3. CONTRÔLE DE GESTION EN GRH : MESURE ET SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES CHARGES DE PERSONNEL	259
3.3.1. Détail de l'évolution des charges de personnel du mois θ vers le mois t	259
3.3.1.1. Présentation générale des différents effets.....	259
A – L'effet « sortants ».....	259
B – L'effet « carrière ».....	260
C – L'effet « entrants ».....	260
D – Synthèse des trois effets et regroupements envisageables.....	260
3.3.1.2. Analyse d'un exemple.....	261
A – Description du cas à traiter.....	261
B – Traitement des informations et résultats.....	261
3.3.2. L'évolution annuelle des charges de personnel	262
3.3.2.1. La composition annuelle des différents effets mensuels.....	262
3.3.2.2. La mise en évidence des effets « report » et des effets « courants ».....	262
A – Effet « report » : la variation des charges de personnel de l'exercice n résultant de mesures prises au cours de l'exercice $n - 1$	263
B – Effet « courant » : la variation des charges de personnel de l'exercice n résultant de mesures prises au cours de l'exercice n lui-même.....	263
C – Effet en masse, effet « report » et effet « courant ».....	263
3.3.2.3. Analyse d'un exemple.....	264
A – Description du cas à traiter.....	264
B – Traitement des informations et résultats.....	264
3.4. GESTION PRÉVISIONNELLE DES INVESTISSEMENTS : LE ROI	265
3.4.1. Définition des flux financiers étudiés	265
3.4.1.1. Calculs des flux annuels nets de trésorerie résultant de l'investissement.....	265
A – Les choix financiers retenus.....	265
<i>a – Les comptes 654, 6817 et 7817</i>	266
<i>b – Les comptes 66 et 76</i>	267
<i>c – Les comptes 67 et 77 autres que les 675, 775 et 777</i>	267
<i>d – La non mise en évidence de la variation du FRN</i>	267
B – La démarche de définition des soldes et de calcul de la variation de la trésorerie.....	268
<i>a – Le compte de résultat</i>	268
<i>b – Le tableau de passage du résultat à la CAF</i>	268
<i>c – Le tableau de passage de la CAF à la trésorerie courante (prise en compte de la variation du BFR)</i>	268
<i>d – Le tableau de passage de la trésorerie courante aux flux nets de trésorerie de l'exercice, ou tableau de financement</i>	268
3.4.1.2. La nécessité d'actualiser les flux et le choix du taux d'actualisation.....	270
A – Le principe de l'actualisation.....	270
B – Le choix du taux d'actualisation.....	270
3.4.2. Les outils habituels du choix financier des investissements	271
3.4.2.1. La valeur actuelle nette (VAN).....	271
3.4.2.2. Le délai de récupération sur flux actualisés (DR).....	271
3.4.2.3. Le taux interne de rentabilité (TIR).....	272
3.4.3. Le taux intégré (TIG)	272
3.4.3.1. La critique des outils habituels.....	272
3.4.3.2. La définition du taux intégré.....	273
3.4.3.3. Le calcul du taux intégré sur <i>Excel</i>	274
3.4.4. Présentation du taux intégré à l'aide d'un exemple	274
3.4.4.1. Présentation des projets alternatifs.....	274
3.4.4.2. Estimation du classement financier des projets en concurrence.....	276

3.4.4.3. L'estimation de la performance financière de chacun des projets en concurrence	277
3.4.4.4. Quelques précisions supplémentaires concernant la typologie des flux et la sensibilité du résultat : traitement sur <i>Excel</i>	278
A – La typologie des flux.....	278
B – La robustesse des résultats	278
3.5. BENCHMARKING DES COÛTS : DU TCCM À SCALPEL	281
3.5.1. Retour sur le TCCM	281
3.5.1.1. L'indispensable neutralisation de l'effet <i>case-mix</i>	281
3.5.1.2. Le cadre du TCCM.....	282
3.5.2. Passer du TCCM à la démarche SCALPEL	283
3.5.2.1. La construction du TCCM.....	284
3.5.2.2. Les indices à retenir pour la démarche SCALPEL.....	286
3.5.2.3. Présentation synthétique de la démarche SCALPEL.....	287
3.5.2.4. Mise en application simplifiée de la démarche SCALPEL.....	287
A – TCCM : la neutralisation de l'effet <i>case-mix</i> et la mise en évidence de l'efficacité globale	289
B – SCALPEL : la décomposition de l'efficacité globale en effet <i>Prix</i> et effet <i>Quantités</i>	289
3.5.2.5. Du TCCM à SCALPEL : cas réel	290
A – L'analyse du coût du GHM moyen.....	290
B – La distinction des performances par type de séjour.....	293
a – <i>Les performances par rapport aux coûts de référence nationale</i>	294
b – <i>Les performances par rapport aux tarifs</i>	294
3.6. LA CONSTRUCTION D'UN BUSINESS PLAN	295
3.6.1. La construction du volet « recettes » du <i>business plan</i>	295
3.6.1.1. L'estimation de l'activité prévisionnelle	295
A – Prise en compte de l'environnement proche de l'établissement	296
B – Fiabilisation des prévisions PMSI	296
C – Autres points à retenir.....	297
3.6.1.2. De l'estimation de l'activité à l'estimation des produits de l'activité.....	297
A – Le principe de neutralité tarifaire et la notion de tarifs issus des coûts (TIC).....	297
B – La projection d'un ONDAM pluriannuel.....	298
C – Synthèse concernant l'estimation des produits	298
3.6.2. Comptabilité analytique et analyse financière dans le cadre du <i>business plan</i>	298
3.6.2.1. Le niveau de charges compatible dans la durée avec les recettes.....	299
3.6.2.2. Le seuil de rentabilité ou point-mort, composante essentielle du <i>business plan</i>	300
A – Le seuil de rentabilité à l'hôpital	300
a – <i>La détermination théorique du seuil de rentabilité</i>	300
b – <i>Seuil de rentabilité et dotation globale</i>	301
c – <i>L'optimisation de la situation de l'hôpital par rapport au seuil de rentabilité</i>	302
B – Le caractère relatif de la notion de charges fixes.....	304
a – <i>La linéarité des coûts en fonction de l'activité</i>	304
b – <i>Le caractère discutable de la fixité de certaines charges</i>	305
c – <i>La notion de marge sur coûts variables et de seuil de génération de trésorerie</i>	307
1 – <i>La marge sur coûts variables</i>	307
2 – <i>Le seuil de génération de trésorerie (ou point-mort d'encaisse)</i>	307
3.6.2.3. Mesurer l'impact financier du <i>business plan</i>	310
3.6.3. Exemple d'élaboration d'un <i>business plan</i> : la ré-internalisation de la stérilisation	314
3.6.3.1. Présentation du cas	314
3.6.3.2. Analyse du cas	317
A – Les seuils de rentabilité des différentes options	317
B – L'analyse financière des différentes options.....	319
a – <i>La détermination des flux nets de trésorerie</i>	319
1 – <i>Flux nets de l'année 0</i>	319
2 – <i>Flux nets, années 1 à 10</i>	319
3 – <i>Recettes nettes, années 1 à 10</i>	320
4 – <i>Flux nets de trésorerie, années 0 à 10</i>	320
b – <i>Le taux intégré des différents projets</i>	320
Conclusion	323
Bibliographie	325