

Finances Hospitalières

LA LETTRE DES DECIDEURS ECONOMIQUES ET FINANCIERS DES HÔPITAUX

MENSUEL NOVEMBRE 2011 N° 52

EDITORIAL

Back to basics !⁽¹⁾

Depuis la disparition de la dotation globale, la régulation de l'offre de soins hospitalière repose sur le postulat que « *la révélation du manque d'efficacité de certaines structures par la contrainte tarifaire aura pour conséquence la suppression de certaines activités ou la diminution de leurs coûts* »⁽²⁾.

Le bilan de cette période montre que ce postulat est loin d'être vérifié; c'est du moins ce dont témoigne le nombre de centres hospitaliers en report de charges en 2003 après plusieurs années de péréquation en fonction de leur productivité relative mesurée par le point synthétique d'activité (ISA). Le constat actuel n'incite guère plus à l'optimisme si on en juge par les déficits annoncés et le recours devenu routinier aux crédits MIGAC de fin d'année pour assurer la paye de décembre dans les régions surdotées : Fin 2010 le gel d'une partie des MIGAC, recette administrée « à l'ancienne », pour compenser le dérapage sur le secteur T2A, montre que la régulation par le financement à la productivité fonctionne mal.

La réduction de l'autonomie de gestion des hôpitaux durant cette période traduit cet échec : on est ainsi passé des ARH, administration de mission se bornant à péréquer les budgets sur la base de l'indicateur de productivité, aux ARS, véritables décideurs en matière de régulation sanitaire par transfert de responsabilité et de compétences.

C'est ce que traduit le nouveau guide de comptabilité analytique (CAH) :

En dépit des précautions prises dans la préface - *Les gestionnaires hospitaliers (...) ont besoin d'outils de gestion pour alimenter (...) le dialogue de gestion au sein de leur établissement* - ce guide privilégie la CAH comme outil de dialogue des établissements de santé avec les ARS au moyen du PCS (plan comptable simplifié obligatoire) du RTC (retraitement comptable promu outil de benchmarking analytique) et du TAC (tableau analytique commun facilitant les comparaisons macro économiques). Quant aux outils de gestion interne permettant « le dialogue de gestion » avec les médecins (CREA CREO et TCCM) ils ne sont que rapidement évoqués. La finalité principale est manifestement de permettre la comparaison macro économique régionale : Le Grand Frère Régional Vous Regarde⁽³⁾.

Cette situation, qui est dans une large mesure le résultat du statut quo hospitalier, semble acquise.

En conséquence, à quoi sert la T2A?

Elle n'a de sens que par rapport au postulat initial : Dans un quasi marché, la compétition médico économique devait conduire les acteurs de terrain à proposer, sur la base d'un calcul de coûts transparent, des modalités innovantes de soins comme la prise en charge ambulatoire avec 4 à 5 milliards d'économie à la clé.

Si cette évolution est imposée par les ARS ou par le niveau national, grâce notamment à la convergence ciblée avec des tarifs repères déconnectés des coûts moyens, on peut, à tout le moins, faire l'économie du processus complexe, coûteux et encore loin d'être abouti de facturation individuelle. En effet ce mécanisme, initialement prévu pour 2006, n'a d'utilité réelle que dans le cadre d'une relation client fournisseur régulatrice de l'offre. Déjà en décembre 2008 l'IGAS soulignait (rapport RM2008-119P) que « *Les bénéfices attendus sont plus difficiles à quantifier que les risques et coûts potentiels* »

Or, techniquement, le point ISA pourrait jouer le même rôle que la T2A : son caractère technocratique, dépourvu de sens pour les médecins, pourrait parfaitement être compris par l'administration centrale et les agences régionales comme il l'a été entre 1997 et 2003.

En ces temps de dette et de déficit abyssaux l'économie ainsi faite sur la dépense publique ne serait sans doute pas négligeable.

Yvan Pérard

(1) Retour à l'essentiel

(2) Cf. Finances Hospitalières d'octobre 2011, p.11

(3) Librement adapté de George Orwell 1984: Big Brother Is Watching You

SOMMAIRE

RECETTES & FACTURATION

Contrôles T2A

Le nouveau dispositif de contrôle externe T2A ou le verre à moitié vide
..... page 2

ACHATS & MARCHÉS PUBLICS

Marchés publics

Le programme PHARE en 7 questions ..
..... page 5

INVESTISSEMENT

Stratégie

Quels outils pour déterminer l'utilité d'un investissement hospitalier ?
..... page 7

CONTRÔLE DE GESTION

Comptabilité analytique

La nouvelle méthodologie de comptabilité analytique hospitalière
..... page 11

COMPTABILITÉ & AUDIT

Emprunts

Information comptable des dettes financières et des instruments dérivés
..... page 21

M21

Changement de méthodes et d'estimations comptables, corrections d'erreurs
..... page 25

JURIDIQUE

Examen de gestion

Hôpital en convalescence sous réserve de vigilance comptable
..... page 27

Emprunts structurés

L'enquête relative aux emprunts et produits structurés
..... page 30

PARUTIONS - AGENDA

..... page 32

Le nouveau dispositif de contrôle externe T2A ou le verre à moitié vide

Sous la pression unanime des fédérations hospitalières, le décret réformant la procédure de contrôle externe T2A a fini par paraître. Sa rédaction a minima témoigne d'une conception étroite des garanties offertes aux établissements contrôlés. Le débat est donc loin d'être clos.

Omar Yahia
Avocat au Barreau de Paris
SCM Saint-Marc

Provoqué par une importante contestation des fédérations hospitalières à partir de la fin de l'année 2009, la réforme du contrôle externe de la tarification à l'activité des établissements ayant une activité de médecine, chirurgie, obstétrique et odontologie, a été entreprise par décret n°2011-1209 du 29 septembre 2011.

Les griefs formulés à l'encontre de la procédure actuelle étaient connus et ils demeurent nombreux : dévoiement du contrôle d'activité en contrôle de l'opportunité des pratiques médicales, inégalités régionales de traitement dans le prononcé des sanctions, brièveté du délai de préparation pré et post-contrôle, abus du recours à l'argumentaire de la bonne tenue du dossier patient, suspicion de partialité sur les avis de l'Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation (ATIH) du fait du financement de l'organisme à 50% par l'Assurance maladie.

Les revendications sont également connues : plafonnement du rapport de 1 à 3 entre le montant des indus et celui de la sanction financière, comprenant la prise en compte des éléments de sous facturation au même titre que les éventuelles surfacturations dans le calcul des indus, mise en place d'une réelle procédure contradictoire de recours, fondée sur des référentiels partagés, non-paiement des sanctions financières en cas de contestation des indus, et fin du dispositif d'extrapolation permettant aujourd'hui d'établir des sanctions financières sur des dossiers non contrôlés.

S'il constitue des avancées notables sur certains points, le décret demeure toutefois insuffisant au plan de certains principes.

Des avancées notables

En premier lieu, le décret du 29 septembre 2011 a désormais prévu une **compensation** entre les sommes indûment perçues par l'établissement et les sommes dues par la caisse au titre des sous facturations, avec l'accord de l'établissement, modifiant ainsi le code de la sécurité sociale en intégrant un nouvel article R.133-9-3 au code de la sécurité sociale (CSS).

Il était en effet curieux de constater que les notifications d'indu ne portaient que sur les surfacturations alors qu'il est de notoriété publique que les sous facturations, tout aussi involontaires, pénalisaient les établissements.

Cela étant précisé, cette procédure en amont auprès de caisses n'est applicable que pour les faits commis antérieurement au 1er octobre 2011, observation étant faite qu'elle s'applique, en revanche, lors du calcul de la sanction opéré par le DGARS (article R.162-42-12 du CSS).

En deuxième lieu, le **montant de la sanction financière** ne peut excéder dix fois le montant des sommes indûment perçues par l'établissement, contre 30 fois auparavant. Les fédérations hospitalières avaient proposé de limiter ce plafond à trois fois le montant des sommes indues.

La sanction prononcée par le DGARS est désormais fixée en fonction de la gravité des **manquements** constatés et de leur caractère réitéré, formulation qui n'entame pas le caractère discrétionnaire du pouvoir du DGARS dans la fixation du montant de la sanction. Il lui est possible de s'abstenir de prononcer de sanction alors que la Commission de contrôle y serait favorable.

La procédure est réputée abandonnée, faute pour le DGARS d'observer les délais qui lui sont impartis pour adresser ses observations auprès de la Commission de contrôle et auprès de l'établissement (R.162-42-13, III).

Ce même article prévoit désormais les cas où une **décision juridictionnelle** exécutoire aboutirait à un montant d'indu inférieur à celui notifié initialement à l'établissement. Si la sanction prenant en compte l'indu contesté a déjà été notifiée, le DGARS doit procéder au réexamen du montant de la sanction en fonction du montant d'indu résultant de la décision juridictionnelle.

Cette disposition constitue un premier pas, certes timide mais intéressant, vers la reconnaissance d'une interdépendance entre la procédure introduite devant les juridictions des affaires de sécurité sociale et la procédure initiée devant les juges administratifs.

En troisième et dernier lieu, la **procédure du contradictoire** a été améliorée en ce que le DGARS doit désormais adresser « à l'établissement en cause, par tout moyen permettant de rapporter la preuve de sa date de réception, une notification comportant la date, la nature, la cause et le montant des manquements constatés, le montant de la sanction maximale encourue, en indiquant à l'établissement qu'il dispose d'un délai d'un mois à compter de la réception pour demander à être entendu, s'il le souhaite, ou présenter ses observations écrites ».

Le délai était auparavant de 15 jours seulement, amélioration notable qui ne pallie pas des insuffisances persistantes.

Des insuffisances persistantes

Les insuffisances du décret du 29 septembre 2011 sont nombreuses au plan des principes.

Sur le montant des sanctions financières, le fait de limiter à un intervalle de 1 à 10 le rapport entre le montant des indus et le montant de la sanction financière ne présente pas une garantie suffisante pour les établissements contre le risque de disproportion encouru lors du prononcé de la sanction, laquelle sanction constitue dans la plupart des cas une méconnaissance du principe de proportionnalité au but poursuivi de maîtrise médicalisée des dépenses de santé.

Par ses silences, le décret maintient également une remarquable asymétrie d'informations entre les contrôleurs et les contrôlés dès lors qu'il n'a pas été prévu que l'établissement, sujet du contrôle, puisse avoir accès à l'ensemble des documents mentionnés à la nouvelle version de l'article R.162-42-11 du

CSS, qui permettent aux représentants de l'Assurance maladie, comme à l'ARS, d'aboutir à la décision de sanction (montant des sommes indues par rapport aux sommes dues, chiffre d'affaires de l'établissement, rapport de synthèse de l'Unité de Coordination Régionale des contrôles externes).

Dans le cadre d'un dispositif équilibré, il eût été sain que le décret prévoie la communication préventive des avis de la Commission de contrôle, conformément aux dispositions de la loi n°78-753 du 17 juillet 1978 sur les documents administratifs communicables.

Sur la méconnaissance du principe d'impartialité, il convient d'être extrêmement prudent en ce que, par arrêt du 7 juin 2010⁽¹⁾, le Conseil d'Etat a considéré :

(1) CE, 7 juin 2010, Centre hospitalier de Dieppe, n°3

« qu'en outre, la circonstance que des représentants des organismes d'assurance maladie siègent au sein de la commission exécutive et se prononcent au vu d'un rapport de contrôle susceptible d'être élaboré par des praticiens-conseils de ces mêmes organismes et l'absence, au sein de cette commission exécutive, de représentants des établissements de santé ne sauraient, par elles-mêmes, caractériser une méconnaissance du principe d'impartialité ; »

Cela signifie qu'il faut rapporter la preuve d'une impartialité non pas objective mais subjective, laquelle pourrait tenir :

- au rôle antérieurement joué par chacun des membres de l'UCR et de la Commission de contrôle, dans le cadre des contrôles externes ;
- à la motivation des praticiens-conseils dans le cadre de la rédaction du rapport de contrôle, en cas de divergence d'interprétation des règles de codage et de facturation ;
- et, plus encore, au mode de rémunération des praticiens-conseils, déterminé en partie par accord du 30 juin 2008 *relatif à la mise en place de l'intéressement dans les organismes du régime général de sécurité sociale*, et fixé sur des « normes de productivité », en violation du principe d'indépendance consacré à l'article R.4127-97 du code de la santé publique.

Le nouveau décret a, par ailleurs, ignoré le souhait des fédérations tendant à la création d'instances régionales de conciliation et de concertation en cas de divergence d'interprétation sur les règles de codage et de facturation.

Pour finir, le décret entre en vigueur au 1er octobre 2011, les nouvelles dispositions s'appliquant aux procédures de sanction relatives à des faits commis antérieurement au 1er octobre 2011, qui n'ont pas fait l'objet, à cette date, de la notification de la sanction adressée par le DGARS (prévue au III de l'article R.162-42-13 CSS), sauf si elles sont moins favorables que les dispositions antérieures.

Il est probable que, compte tenu de ses timides avancées, le décret du 29 septembre 2011 fasse l'objet d'un recours contentieux devant le Conseil d'Etat.

L'attention des établissements sera également attirée sur le projet de circulaire relative à ces nouvelles dispositions réglementaires, le rapport à venir de l'INSEE sur les techniques d'échantillonnage, et enfin le Guide du contrôle externe régional, appelé à être modifié en concertation avec les fédérations en novembre 2011.

MARCHÉS PUBLICS

Le programme PHARE en 7 questions

Le programme national «Performance hospitalière pour des achats responsables» (PHARE) des établissements de santé vient d'être lancé par la DGOS.

Quels sont les objectifs du programme national PHARE?

Dominique Legouge
Directeur du Resah IDF

Il a pour objectif, à horizon de 3 ans, de professionnaliser la fonction achat dans les hôpitaux publics afin de réaliser des gains économiques et de qualité de service.

Pour cela plusieurs leviers d'action vont être simultanément mobilisés : désignation d'un responsable achat dans chaque établissement, meilleur dialogue entre prescripteurs et acheteurs, mutualisation, juste besoin et bon usage, négociation dans les MAPA, raisonnement en coût complet, meilleur suivi des fournisseurs, standardisation.

Quelles sont les économies attendues

L'objectif est de réaliser, grâce à la mise en œuvre du programme PHARE, 970 millions d'euros d'économies d'ici le 31 décembre 2014 avec la montée en charge suivante : 212 millions d'euros en 2012, 320 millions d'euros en 2013 et 380 millions d'euros en 2014.

Quel sera le rôle des ARS dans le cadre du programme PHARE?

Les Agences régionales de santé se voient confier dans le cadre du programme PHARE le rôle d'animateur de la politique régionale « achat » des établissements de santé publics et privés non lucratif.

Elles se réuniront tous les mois au sein d'un comité national des achats présidé par la DGOS.

Quelles sont les instances de gestion du programme PHARE au niveau national ?

Le programme PHARE est animé et coordonné par la DGOS. Celle-ci bénéficie, pour cela, du soutien méthodologique de la Direction générale de la modernisation de l'Etat (DGME) et du service des achats de l'Etat (SAE).

3 instances opérationnelles de gestion du programme PHARE pilotées par la DGOS participent au déploiement du projet au plan national : le groupe de projet, le comité des achats et le comité des marchés.

Les 3 instances nationales de gestion opérationnelles de gestion du programme PHARE

Nom de l'instance	Rôle	Membres	Périodicité de réunion
Groupe de projet	Valider le déploiement opérationnel du programme PHARE	DGME, ANAP, RESAH-IDF, UNICANCER ACHAT UNIHA	hebdomadaire
Comité des achats	Coordonner l'action des ARS	Toutes les ARS ainsi que les membres du groupe projet	mensuelle
Comité des marchés	Pilotage des marchés groupés	RESAH-IDF, UGAP, UNIHA	mensuelle

Quels sont les premiers segments d'achat qui seront traités de manière mutualisée ?

6 segments d'achat ont été identifiés comme devant faire prioritairement l'objet d'actions groupées. Ceux-ci sont les suivants : véhicules, téléphonie mobile, solutions d'impression, papier, PC, écrans et portables, contrôles techniques réglementaires des bâtiments.

Le portage de la mutualisation des achats de véhicules et de téléphonie mobile est confié à un seul opérateur, auquel les établissements de santé vont être invités à confier leurs commandes : l'UGAP.

Le regroupement des achats relatifs aux contrôles techniques réglementaires des bâtiments, à certains matériels informatiques (PC, écrans et portables), au papier et aux solutions d'impression est confié à 3 opérateurs différents: RESAH-IDF pour les établissements franciliens, UNIHA pour ses adhérents et UGAP pour le reste des établissements.

Quels sont les autres chantiers qui vont être rapidement lancés dans le cadre du programme PHARE ?

Les 5 grandes actions suivantes ont été déclarées prioritaires.

Il s'agit de :

- Tester de façon opérationnelle les contours d'une fonction « achat » régionale, avec pour pilote la région Provence-Alpes-Côte d'Azur ;
- Créer les conditions du succès de la mise en place d'un responsable « achat » dans tous les hôpitaux, avec pour pilote le centre hospitalier d'Avignon ;
- Doter la fonction « achat » en région d'une boîte à outils opérationnelle ;
- Mettre en place une méthode généralisée de calcul des gains « achat » ;
- Proposer une offre de formation en matière d'achat accessible à tous.

Qu'est-ce que le service des achats de l'Etat (SAE) ?

Le service des achats de l'Etat (SAE) a été lancé en 2009 pour prendre la suite de l'Agence centrale des achats (ACA) du Ministère des finances et moderniser la politique d'achat de l'Etat. Son périmètre d'intervention a été ensuite élargi à l'ensemble des achats des 650 opérateurs de l'Etat.

Il apporte son aide au Ministère de la Santé dans la mise au point et le déploiement du programme PHARE.

STRATÉGIE

Quels outils pour déterminer l'utilité d'un investissement hospitalier ?

Comme le rappelle Vauvenargues, « la science des projets consiste à prévenir les difficultés de l'exécution ». Il ne serait pas inutile d'ajouter que la science des projets consiste également à prévenir les difficultés de financement. Ceci est particulièrement vrai pour les établissements publics de santé confrontés, de manière accrue, à une contrainte budgétaire forte.

Si la question de l'investissement utile n'est pas nouvelle, ou tout du moins ne devrait pas l'être, elle se pose aujourd'hui dans un contexte où certains établissements publics de santé se trouvent dans une situation financière dégradée. Plus que jamais, le décideur hospitalier se trouve dans l'obligation de s'assurer qu'un investissement mobilisant des fonds publics s'avère pertinent pour les patients, mais qu'il l'est aussi d'un point de vue financier.

Or, le choix d'engager un investissement implique de disposer d'outils permettant d'assurer la prise de décision.

Ces outils d'aide à la décision, notamment les calculs de retour sur investissement, ont déjà donné lieu à des présentations dans *Finances Hospitalières*. Ils ont fait l'objet d'approches critiques, en particulier quant à la pertinence de la notion de valeur actuelle nette appliquée au secteur hospitalier public⁽¹⁾.

Si ces approches critiques peuvent avoir leur intérêt, il convient de noter que le décideur hospitalier se trouve aujourd'hui dans l'ardente obligation de disposer d'outils permettant d'argumenter et d'asseoir sa décision, et donc d'envisager une approche globale du retour sur investissement.

A cet égard, la pertinence d'un investissement hospitalier peut être analysée sous un angle financier, mais peut également être appréhendé sous l'angle d'une approche dite « multicritères ».

L'approche financière du retour sur investissement

Le délai de récupération, la valeur actuelle nette et le taux de rendement interne sont les principaux instruments qui s'offrent au décideur hospitalier pour apprécier la pertinence financière des projets d'investissements.

Le taux de rendement interne permet de déterminer la rentabilité d'un investissement au regard de ce que lui aurait rapporté le placement de la somme équivalente sur les marchés financiers. Il ne peut être retenu par un décideur hospitalier qui ne se posera pas la question d'un placement à des fins de rentabilité. Il se demandera plutôt comment financer ses investissements faute de fonds propres disponibles.

Lucie Bernard
Secrétaire Générale, CHU
de Dijon
Pascal Taffut
Directeur du Contrôle de
Gestion, CHU de Nancy

(1) Jean-Bernard MATTRET : Comment apprécier la rentabilité d'un investissement hospitalier ? In *Finances hospitalières* n°48 de juin 2011.

Alain SOMMER : Pourquoi ne faut-il pas toujours utiliser la VAN ou le TRI pour évaluer un projet d'investissement hospitalier ? In *Finances hospitalières* n°48 de juin 2011, p. 19.

Jacques GROLIER : Mesurer le retour sur investissement : le taux intégré. In *Finances hospitalières* n°35 de mai 2010.

Le délai de récupération et la valeur actuelle nette sont donc à privilégier pour l'analyse financière des projets d'investissements hospitaliers et, en particulier, pour procéder à des comparaisons de rentabilité pour plusieurs projets qui seraient en concurrence.

Toutefois, certains points de vigilance sont à signaler lors de calculs de retour sur investissement basés sur la valeur actuelle nette et le délai de récupération. Ces outils ne peuvent être transposés stricto sensu au secteur public hospitalier sans un certain nombre de précautions et de vigilances.

Plusieurs variables ont en effet un impact non négligeable sur les résultats constatés et méritent une attention particulière.

La prévision de recettes liée au projet d'investissement s'avère déterminante dans les calculs de retour sur investissement. A cet égard, il convient de rappeler que la réalisation d'une prévision de recettes, en particulier lorsqu'il s'agit de recettes liées à l'activité, reste particulièrement difficile à réaliser, notamment sur des périodes de moyen et long terme. Bien souvent, les calculs de retour sur investissement sont basés sur des prévisions de recettes à la hausse sur une période donnée, sans qu'aucune hypothèse macroéconomique ne permette de corroborer cette évolution ou qu'aucune méthodologie prévisionnelle fiable ne fonde celle-ci. Les calculs de retour sur investissement doivent donc être élaborés de manière à faire varier les prévisions et ainsi permettre d'évaluer les impacts de variations de recettes sur le résultat final.

Par ailleurs, il n'est pas rare que les calculs de retour sur investissement ne prennent pas en compte l'impact du projet sur les services prestataires de l'établissement. Or, un projet nouveau génère bien souvent de nouvelles prestations à assurer par les services supports. Bien évidemment, ces nouvelles prestations pourront être assurées à moyens constants, mais, dans la plupart des cas, elles nécessiteront des moyens supplémentaires et donc des charges à prendre en compte dans les calculs de retour sur investissement. A cet égard, l'exploitation de la comptabilité analytique doit permettre d'améliorer la finesse de l'analyse en intégrant les charges indirectes dans la prévision des dépenses d'exploitation.

Enfin, les calculs de retour sur investissement ne peuvent faire abstraction de la situation financière de l'établissement. En effet, certains établissements se trouvent en situation d'insuffisance d'autofinancement qui les conduit à devoir emprunter pour chaque euro investi. L'emprunt et les charges afférentes à celui-ci constituent donc de réels coûts liés à l'investissement qui ne peuvent être exclus des flux de fonctionnement, même actualisés. Or, les calculs de retour investissement ne prévoient pas ce surcoût dans les flux de fonctionnement. Les établissements publics de santé en grande difficulté financière se trouvent de facto dans l'obligation d'intégrer les frais financiers en dépenses d'exploitation, puisque dans l'hypothèse où le projet d'investissement n'était pas amené à se faire, l'établissement n'aurait pas à emprunter les fonds nécessaires et ne supporterait donc pas les charges financières correspondantes.

Les calculs de la valeur actuelle nette et du délai de récupération doivent

donc donner lieu à une vigilance et à un ajustement quand ils sont utilisés par les établissements publics de santé. En outre, il est proposé que l'évaluation d'un projet d'investissement intègre une dimension qualitative et organisationnelle.

L'approche «multicritères» du retour sur investissement

Cette approche «multicritères» du retour sur investissement a vocation à compléter l'approche financière à travers l'examen de critères non financiers et permettre, au-delà de la rentabilité financière du projet, de répondre à la question de l'utilité de l'investissement.

Ce choix trouve sa justification dans le fait qu'un établissement public de santé n'a pas pour mission première de rentabiliser ses investissements, même s'il y est tenu, mais doit, avant toute chose, fournir des soins de qualité de manière efficiente.

L'approche «multicritères» peut se présenter sous la forme d'une grille d'évaluation permettant d'attribuer une cotation à un ensemble de critères qualitatifs (par exemple, une note de 1 à 10). Chaque critère fait l'objet d'une pondération en fonction de l'importance que l'établissement souhaite y accorder (par exemple, une note de 1 à 5). Dans le cas d'un projet immobilier, peuvent être notamment retenus des critères relatifs à l'organisation du bâtiment, à la localisation au sein de l'établissement, aux conditions de prise en charge, aux modalités de réalisation ou bien encore, à la cohérence stratégique du projet.

Les critères qualitatifs d'évaluation et leur pondération respective sont définis pour chaque projet d'investissement en cohérence avec les objectifs de l'établissement et sous la responsabilité des chefs de projet en charge du suivi.

Les critères financiers font également l'objet d'une cotation et d'une pondération selon le même modèle que celui retenu pour les critères qualitatifs. Une pondération supplémentaire pourra être introduite entre les critères financiers et qualitatifs. Là encore, ce choix résultera de l'importance que l'établissement souhaite attribuer à chaque catégorie de critères.

Au total, l'approche «multicritères» permet d'attribuer une note globale au projet d'investissement basé à la fois sur des calculs de retour sur investissement et sur une dimension qualitative et organisationnelle.

La principale limite de l'approche «multicritères» réside bien évidemment dans la subjectivité liée à l'appréciation des critères qualitatifs. Toutefois, cette limite peut être dépassée si la grille d'évaluation est validée en amont du démarrage du projet et si le travail de notation repose sur une démarche participative impliquant les acteurs concernés par le projet. De surcroît, l'association des professionnels de santé à l'évaluation du projet peut permettre d'atténuer a priori les connotations négatives liées aux calculs de retour sur investissement. Le processus d'apprentissage lié au projet peut également permettre de faire travailler l'ensemble des acteurs concernés sur les contraintes du projet et permettre l'adhésion des différentes parties à un respect d'engagements mutuels, notamment lorsqu'un projet d'investissement repose sur un niveau d'activité à atteindre.

Au total, les calculs de retour sur investissement permettront de s'assurer de la pertinence financière du projet... sans pour autant répondre à la question de l'utilité d'un projet d'investissement. C'est bien par la mise en œuvre d'une approche « multicritères », corollaire d'une démarche projet impliquant les professionnels de santé, qu'un projet d'investissement hospitalier pourra être considéré comme utile.

Approche « multicritères » d'un projet immobilier

Approche qualitative		Note /10	Pondération	Note pondérée
Organisation du bâtiment	Cohérence d'ensemble des activités	8	2	16
	Taille du bâtiment	8	4	32
Localisation au sein de l'établissement	Proximité avec les urgences	8	5	40
	Proximité avec l'imagerie	5	4	20
	Proximité avec les laboratoires	5	4	20
Conditions de prise en charge	Organisation des activités de soins	8	4	32
	Efficacité des blocs opératoires	5	2	10
	Personnel dédié	5	2	10
Modalités de réalisation	Conceptualisation et gestion du projet	8	5	40
	Délai de réalisation du bâtiment	8	4	32
	Déménagement et mise en service	8	2	16
	Management du changement	6	2	12
Cohérence stratégique du projet	SROS	8	5	40
	Projet d'établissement	8	5	40
	CPOM	6	4	24
Note pour les critères qualitatifs		7,1		

Approche financière		Note /10	Pondération	Note pondérée
Evaluation financière	Valeur actuelle nette	5	5	25
	Délai de récupération	5	5	25
	Situation financière globale (PGFP)	4	5	20
Note pour les critères financière		4,7		

Note globale pour le projet	5,9
------------------------------------	------------

COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

La nouvelle méthodologie de comptabilité analytique hospitalière

La comptabilité analytique hospitalière (CAH) devient un instrument, mais aussi un levier majeur dans la construction des nouvelles modalités de pilotage et d'allocations des ressources. Si la diffusion et la mise en œuvre d'outils de comptabilité analytique sont déjà une réalité dans une majorité d'établissements de santé, la nécessité d'harmoniser les méthodes s'impose désormais afin de généraliser son utilisation.

La comptabilité analytique est une réalité dans une majorité d'établissements hospitaliers

Jean-Claude Delnatte
Conseiller Général des
Établissements de Santé

La mise en œuvre de la CAH repose sur des outils stabilisés mais encore mal coordonnés

En application des dispositions de l'article R 6145-7 du code de la santé publique, les établissements publics de santé et les établissements de santé privés à but non lucratif ont l'obligation de tenir une comptabilité analytique, en produisant, à destination de la tutelle, des données selon un format imposé et en mettant en œuvre les outils jugés pertinents pour leur pilotage interne.

Au-delà de cette obligation réglementaire, les établissements ont été fortement incités à mettre en œuvre des outils de comptabilité analytique :

- D'une part, l'instauration de la tarification à l'activité (T2A) a nécessité de mettre en place une CAH généralisée, associée à un pilotage médico-économique partagé avec les médecins. La réforme tarifaire a d'abord entraîné une recherche d'augmentation de l'activité et de sa connaissance, par l'amélioration du codage et de son exhaustivité, puis a suscité un besoin, chez les producteurs de soins d'estimer la contribution de chacune des activités médicales à l'équilibre financier global des établissements ;
- D'autre part, la contractualisation interne a progressivement imposé un nouveau mode de gouvernance. Associée à la mise en place de la T2A, la constitution des pôles a contraint les acteurs, médecins et managers à recourir à la CAH.

Les outils de CAH se sont développés au gré des besoins parallèlement et sans coordination. Trois grands types d'outils sont utilisés par les établissements.

- Les outils ayant pour finalité l'allocation de ressources

Les établissements disposent d'instruments de comptabilité analytique qui ont pour finalité l'allocation de ressources : le retraitement comptable et les études nationales de coûts. Ils ont été imposés par l'administration centrale afin de permettre à celle-ci de disposer de l'ensemble des informations qui

lui sont nécessaires pour piloter l'allocation de ressources aux établissements de santé.

Le **retraitement comptable** (RTC) est un recueil de données comptables retraitées, alimenté par les hôpitaux, en application du 1er alinéa de l'article R 6145-7 précité. Son périmètre couvre le compte de résultat principal (CRP). Le tableau du RTC permet de connaître les charges relatives aux activités de médecine, chirurgie et obstétrique (MCO), de soins de suite et de réadaptation (SSR), d'hospitalisation à domicile (HAD) et de psychiatrie, ainsi que les activités spécifiques relatives à ces disciplines, en ventilant les dépenses du compte financier sur les différentes activités selon un niveau de détail déterminé. Il constitue une base pour l'évolution des modèles de tarification et la répartition de certaines enveloppes régionales, en particulier les dotations des missions d'intérêt général et d'aide à la contractualisation (MIGAC). Il peut aussi servir d'instrument de comparaison des coûts de prise en charge entre les établissements. Outil de dialogue avec les agences régionales de santé (ARS), le RTC permet notamment de calculer :

- les coûts directs de production de certaines activités supports ;
- des indicateurs de productivité notamment ;
- le coût d'une journée de prise en charge pour tous les champs d'activités cliniques retracées dans le CRP, hors activités spécifiques.

Il donne à l'établissement une vision rétrospective de son CRP, par titre de dépenses pour chacune de ses activités principales.

Les **études nationales de coûts à méthodologie commune** (ENCC) sont des référentiels nationaux de coûts hospitaliers des établissements publics et privés, dont l'objectif est d'appréhender les coûts par séjour pour les activités de MCO, par séquence pour les activités de SSR ou par sous séquence pour l'HAD. Les établissements faisant partie de l'échantillon communiquent à l'Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation (ATIH) un ensemble de données issues de la comptabilité analytique. Celles-ci sont retraitées selon la méthodologie définie par l'ENCC à laquelle sont appliquées des règles spécifiques de valorisation pour obtenir les coûts par séjour/séquence.

Les coûts par séjour obtenus en MCO font l'objet d'une consolidation afin d'obtenir des résultats plus globaux, tels les coûts moyens par groupe homogène de séjour (GHS), qui servent de point de départ pour l'élaboration des tarifs T2A.

- La comptabilité analytique à visée de parangonnage

Les établissements disposent ensuite d'une CAH facultative dont l'objectif est d'appréhender le coût des productions à caractère médico-technique et logistique. Reposant sur le volontariat, un financement par les établissements et le parangonnage, elle est gérée par le centre hospitalier universitaire (CHU) d'Angers. Cet outil, connu de ce fait sous l'appellation de « **base d'Angers** », est largement utilisé par les 200 établissements adhérents, dont 24 CHU. Concrètement, la participation à la base permet :

- de situer les services prestataires par rapport aux autres établissements ;

- d'identifier pour les services consommateurs comment se positionnent ses prestataires ;
- de cibler les services sur lesquels il est nécessaire de réfléchir à une nouvelle organisation.

Cette base constitue un référentiel pour le coût des activités non cliniques de l'établissement :

- les fonctions médico-techniques ;
- les activités mixtes ;
- la logistique médicale ;
- la logistique et gestion générale.

Son utilisation donne a posteriori la possibilité de mesurer et de comparer ses propres coûts de production à la moyenne nationale de l'échantillon, en différenciant les typologies d'établissements.

Une trentaine de fiches de coûts par activité est ainsi disponible couvrant jusqu'à 50% des dépenses d'un établissement de santé. Ces fiches sont établies au niveau de l'entité juridique, regroupant ainsi tous les champs d'activité MCO, SSR, ... et tous les comptes de résultat, principal et annexes, hors dotation non affectée (DNA).

- Les outils déployés par la MEAH pour le pilotage des pôles

Les hôpitaux peuvent mobiliser deux outils proposés aux établissements par l'ancienne mission d'expertise et d'audit hospitaliers (MEAH) pour le pilotage des pôles.⁽¹⁾

(1) MEAH, « Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles », février 2009, sur site www.anap.fr

Il s'agit, d'une part, du **tableau « coûts case mix »** (TCCM) par pôle qui a pour objectif de comparer un pôle MCO d'un établissement avec un pôle théorique construit à partir du même casemix que celui du pôle, valorisé aux coûts de l'étude nationale de coûts. Ce tableau permet d'alerter l'établissement sur le niveau des différents postes de dépenses (directes et indirectes) sans toutefois fournir l'explication correspondante, qu'il convient de rechercher dans le cadre du dialogue de gestion.

D'autre part, les établissements peuvent utiliser le **compte de résultat analytique par pôle** (CREA) qui comptabilise des charges directes et indirectes pour obtenir un coût complet qu'il confronte aux recettes du pôle afin d'obtenir un résultat analytique. Le compte de résultat analytique d'une structure permet de rendre compte sur une période donnée de l'équilibre entre les charges et les produits, que la méthode choisie soit en coût partiel ou complet. Cet outil est orienté sur la mesure de la performance économique d'une activité et de sa contribution à la performance globale de l'établissement.

Le CREA est l'outil de comptabilité analytique le plus répandu dans les établissements. Contrairement aux TCCM, il est aisément lisible par les médecins. La seule source de critique ou d'incompréhension réside dans le traitement des charges indirectes provenant d'unités qui ne génèrent pas de recettes, ce qui plaide en faveur d'une solution consistant à calculer des prix de cession en coûts préétablis comme cela se pratique déjà dans certains établissements. De plus, l'approche CREA est complémentaire de celle

proposée par la base d'Angers puisque les CREAs sont adaptés aux activités cliniques, génératrices de recettes T2A, et les données de la base d'Angers permettent de valoriser les activités administratives, logistiques et médico techniques. Il est donc possible, d'une part, de proposer à l'ensemble des activités de l'hôpital un outil de comptabilité analytique adapté et, d'autre part, de s'appuyer sur les données de la base d'Angers pour calculer les coûts des activités supports imputés aux activités cliniques consommatrices.

Se pose la question de la cohérence entre l'analyse du TCCM et celle du CREA, car un TCCM de pôle peut faire apparaître, pour un casemix donné, que le pôle est plus vertueux que la base nationale, alors même que la recette qui en découle ne couvre pas les moyens mis en œuvre. L'emploi du TCCM par pôle nécessite de ce fait une grande prudence et suppose de pouvoir expliquer les écarts entre le résultat qu'il dégage et celui que donne le CREA. Le constat de discordances non explicables entre ces deux documents est, en effet, de nature à fragiliser la méthode, voire à la discréditer auprès des responsables de pôles.

Le déploiement de la CAH demeure cependant inégal entre les hôpitaux.

La mise en œuvre technique de la CAH repose sur la création et la maintenance d'un fichier commun de structure (FICOM) pertinent et sur une bonne interopérabilité entre les systèmes d'information. Si le découpage du FICOM est un préalable généralement maîtrisé, les systèmes d'information restent encore souvent insuffisamment cohérents et dotés de référentiels sous des formats différents. C'est un élément de faiblesse auquel les établissements s'efforcent d'apporter des réponses localement, sans tous y parvenir.

Par ailleurs, la démarche de comptabilité analytique et le déploiement de ses outils réclament le recrutement, la formation et la fidélisation de contrôleurs de gestion capables de produire des données confrontées à une interprétation médico économique, et à dialoguer avec le corps médical. Or, beaucoup d'établissements rencontrent des difficultés pour constituer et stabiliser une équipe de contrôle de gestion du fait de l'insuffisance des filières de formation spécialisée et de la concurrence du secteur privé qui peut proposer des rémunérations plus motivantes.

Il a pu enfin être observé que l'existence d'outils pertinents de CAH, mis en œuvre par une équipe de contrôle de gestion compétente et stable, ne préjugeait en rien de l'utilisation qui pouvait en être faite dans la prise de décision.

Des situations contrastées entre hôpitaux, sont constatées dans les modalités d'application de la CAH qui résultent d'un effet taille et d'un développement inégal des pôles.

Les CHU et les gros CH réclament la production d'éléments de CAH très avancés. Ils doivent en particulier permettre aux chefs de pôle d'avoir une vision précise sur le rapport entre charges directes / indirectes et entre ces dernières et la production médicale du pôle. A défaut, et compte tenu de la taille minimale de ces derniers (300 ETP) la contractualisation se heurte très concrètement à la fois à la fragilité des éléments de pilotage et de dialogue avec la direction.

Inversement, des établissements de taille moyenne ont un usage suffisant, et économiquement plus justifié, d'éléments de CAH plus légers et plus faciles à mettre en oeuvre : CREA par pôle et base d'Angers pour les fonctions médico techniques, tableaux de bord et de gestion...

La diversité dépend aussi du degré de maturité de la délégation de gestion. L'engagement précoce de certains établissements dans la démarche de contractualisation a favorisé l'ancrage de cette démarche et le développement de ses outils supports. Ainsi, il est possible de distinguer :

- une minorité d'établissements, arrivés à maturité dans le fonctionnement par pôles, construits autour des données produites par les contrôles de gestion ;
- un plus grand nombre, où la communauté médicale est au stade de l'appropriation/contestation de ces éléments ;
- d'autres établissements, en nombre plus restreint, où la défiance vis-à-vis des données produites peut encore prévaloir.

Enfin, il faut constater que les méthodes et outils de comptabilité analytique ont principalement été développés au profit des établissements œuvrant dans le champ MCO. Des outils adaptés aux activités de psychiatrie et de SSR doivent pouvoir leur être proposés sans attendre que la T2A leur soit appliquée.

La généralisation de la CAH s'appuie sur la définition d'une nouvelle méthodologie

Ces constats appellent une initiative de l'administration centrale qui a pris la forme d'un guide méthodologique de CAH, publié en octobre 2011⁽²⁾.

(2) à télécharger sur www.sante.gouv.fr/comptabilite-analytique-hospitaliere.html

Les objectifs et les principes du guide méthodologique

La préface du guide, signée par la directrice générale de l'offre de soins, en fixe clairement l'objectif principal :

« La comptabilité analytique hospitalière (CAH) apporte des réponses aux attentes des établissements au travers de trois principales méthodes de calculs des coûts : le retraitement comptable (RTC), le calcul des coûts par activités, les échelles nationales de coûts à méthodologie commune (ENCC).

Ces méthodes portées par des acteurs différents ont évolué au fil du temps sans cadre méthodologique commun, ce qui a finalement constitué un frein à l'utilisation de la comptabilité analytique dans les établissements.

Le présent guide marque un tournant, en définissant le cadre analytique commun qui permet l'articulation des trois méthodes principales. Il est le fruit de travaux importants conduits par un groupe de travail comprenant des professionnels issus des établissements de santé, de l'agence technique de l'information sur l'hospitalisation, du groupe pour l'amélioration de la comptabilité analytique hospitalière, l'agence nationale d'appui à la performance et la direction générale de l'offre de soins. »

Il s'agit donc de:

- Fournir des leviers d'action pour un pilotage stratégique et opérationnel plus efficient de l'établissement ;

- Promouvoir l'utilisation d'outils en interne, notamment au sein des pôles pour développer le dialogue de gestion ;
- Donner davantage de lisibilité et de cohérence aux outils de la comptabilité analytique hospitalière, en harmonisant les méthodes,

C'est pour réaliser ces objectifs qu'un double principe a été défini :

- Harmonisation des différentes méthodes ;
- Convergence des méthodes vers les règles de l'ENCC.

La recherche de l'harmonisation des différentes méthodes a conduit à la création d'un tronc commun, facilitant ainsi le passage d'une méthode à une autre.

- Chaque outil peut ainsi être construit à partir de ces règles : RTC, coûts par activité (Base d'Angers), coûts par séjour (ENCC) ;
- La volonté de limiter les retraitements et les redondances constitue un principe directeur fort de la refonte du guide. Toutefois, les objectifs spécifiques de chacune des méthodes justifient le maintien de quelques adaptations particulières qui sont présentées dans le paragraphe sur les règles d'affectation des charges.

La convergence vers le modèle de l'ENCC s'est imposée, cette méthode constituant déjà le fruit d'une mise en cohérence des analyses des coûts du public et du privé.

Le champ d'application du guide méthodologique

Le guide est destiné à couvrir l'ensemble des activités de l'entité juridique d'un établissement, MCO, SSR et psychiatrie. Il doit être en mesure d'apporter des réponses concrètes aux établissements de santé qui doivent mettre en œuvre la comptabilité analytique hospitalière.

Il est destiné à tous les établissements de santé sous réserve que soient prises en compte, les spécificités de fonctionnement du secteur privé : notamment le traitement des honoraires, la diversité des structures juridiques, l'activité libérale et les actes réalisés à l'extérieur.

Il s'adresse aux :

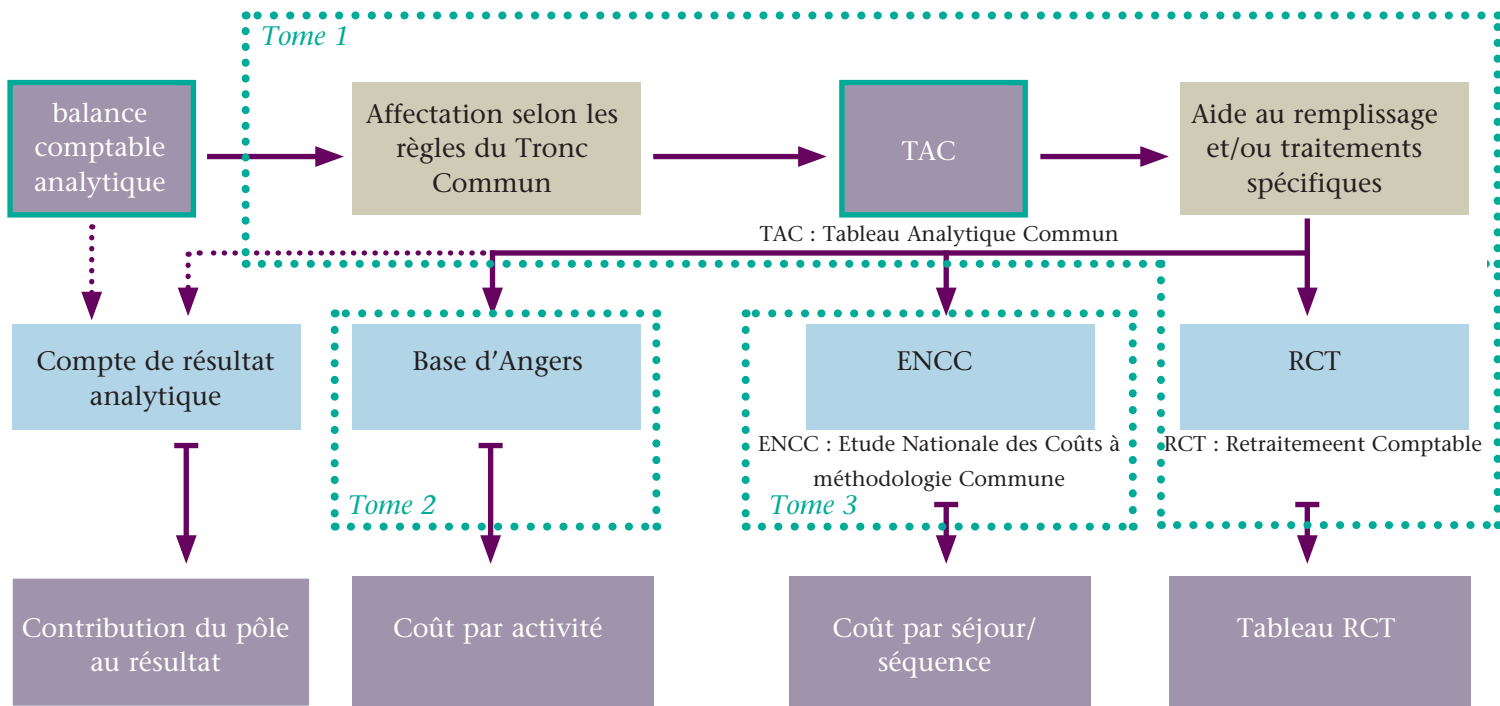
- directeurs, aux chefs de pôle, et tout autre membre de la communauté hospitalière,
- organismes de tutelle et d'évaluation

Le guide se compose de trois tomes, seul le premier étant publié à ce jour :

- Tome 1 : Tronc commun qui présente l'ensemble des règles harmonisées ;
- Tome 2 : Coûts par activité, selon la méthode de la Base d'Angers (à paraître) ;
- Tome 3 : Coûts par séjour et par séquence, selon la méthode de l'ENCC (à paraître).

Par ailleurs, les établissements peuvent, à leur initiative, construire des comptes de résultats analytiques selon la méthode qui leur paraît la plus adaptée. Si leur construction s'appuie sur les règles du tronc commun elle en sera d'autant facilitée.

Le nouveau schéma de comptabilité analytique



Source : guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière - octobre 2011

L'architecture générale du tome 1 : le tronc commun de la CAH

Conformément aux principes d'harmonisation et de convergence qui fondent la nouvelle méthodologie, le tronc commun s'appuie sur les deux guides de l'ENCC, MCO et SSR, hors spécificités liées aux séjours, dont chaque partie a été adaptée pour construire le socle commun. Celui-ci est composé :

- Du découpage analytique qui s'appuie sur un arbre analytique unique, couvrant toutes les activités de l'établissement de santé ;
- Du plan comptable simplifié (PCS) harmonisé qui définit les affectations directes des comptes de la comptabilité générale sur les sections d'analyse de l'arbre analytique et couvre aussi toutes les activités de l'établissement de santé ;
- Des règles d'affectation des charges et des recettes de titre III ;
- Du tableau analytique commun.

Le tronc commun, comme l'ensemble du guide, s'applique à l'ensemble des activités d'un établissement de santé, ce qui représente une avancée notable par rapport aux travaux conduits précédemment.

- Le découpage analytique

Les modalités de découpage définies pour le tronc commun visent à :

- Assurer un découpage analytique unique à l'échelle d'une entité juridique ;

- Proposer un découpage unique, harmonisé entre les méthodes, permettant de produire l'ensemble des outils de la CAH ;
- Respecter l'organisation des unités de soins, des unités médico-techniques, des activités spécifiques propres à chaque établissement ;
- Affiner la connaissance des coûts des fonctions logistiques.

Le principe analytique qui sous-tend les règles de découpage est celui dit des « sections homogènes ». Ce principe consiste à découper une structure en sections, chacune d'entre elles étant constituée par un groupement de moyens concourant au même but, et dont l'activité peut être mesurée par une unité d'oeuvre (UO).

En conformité avec le principe de sections homogènes, les établissements doivent procéder au découpage de leur activité en sections d'analyse (SA) selon l'arbre analytique.

Le découpage de l'établissement doit permettre d'articuler sa structure juridique (UF), sa structure médicale (UM) et sa structure analytique (SA) décrite dans le FICOM. Tous les secteurs doivent être inclus dans ce découpage qui couvre toutes les activités de l'établissement. Il répond aux contraintes de la réglementation concernant les remontées de données aux tutelles (RTC), statistique annuelle des établissements de santé (SAE) et aux besoins de production de l'établissement (prise en charge des patients, PMSI, facturation...)

- L'arbre analytique

Afin de pouvoir comparer les coûts entre établissements, les différentes méthodes de la CAH imposent un découpage précis et une codification normalisée des SA de l'arbre analytique. En s'appuyant sur l'arbre analytique, l'établissement doit procéder à son propre découpage en respectant les principes suivants :

- L'intégralité de l'établissement doit être décrite par le découpage opéré ;
- L'exactitude doit toujours primer sur la finesse ;
- L'identification d'une SA suppose à la fois une homogénéité de l'activité et/ou de la prise en charge exercée, ainsi que la disponibilité d'une unité d'oeuvre permettant de calculer le coût de production et d'une clé permettant de ventiler les charges sur les entités consommatrices de ses ressources.

La structure des sections d'analyses, en arborescence, a pour but d'identifier les activités. L'arbre analytique présente l'arborescence des SA. Il couvre l'intégralité des activités potentiellement présentes dans un établissement de santé et est construit autour de sept grandes fonctions:

- Fonction clinique;
- Fonction médico-technique ;
- Fonction mixte ;
- Fonction de logistique et gestion générale ;
- Fonction de logistique médicale ;
- Fonction de formation, enseignement et recherche ;
- Fonction structure.

Chaque fonction se décompose elle-même en six niveaux de SA :

- Niveau 1 pour les sept grandes fonctions de l'établissement ;

- Niveau 2 pour les activités dites majeures ;
- Niveau 3 à 6 pour les activités plus ciblées.

- Le plan comptable simplifié (PCS)

Les comptes du PCS sont les comptes de charges des titre I, titre II, titre III et titre IV et des produits de titre III du compte de résultat principal. Il peut être adapté par l'établissement afin de réaliser l'affectation des charges et des produits déductibles pour ses comptes de résultat annexes. Il peut aussi être utilisé par les établissements de santé privés sous réserves que les spécificités de fonctionnement soient prises en considération : notamment le traitement des honoraires, la diversité des structures juridiques, l'activité libérale et les actes réalisés à l'extérieur.

Le plan comptable simplifié poursuit un double objectif :

- Fournir aux établissements une base commune d'intitulés et de classement des charges et des produits ;
- Faciliter les opérations d'affectation de ces charges et produits.

Par principe, chaque intitulé de charge ou de produit du PCS a une ou des équivalences dans les balances de sortie ou de clôture.

Les établissements ne disposant pas d'un plan comptable suffisamment détaillé pour assurer toutes les équivalences, doivent procéder à l'analyse de leurs données comptables pour être en mesure d'alimenter chacun des intitulés du PCS. Cette démarche est impérative car chaque intitulé du PCS fait l'objet d'un suivi (ex : médicaments sous ATU), d'une règle d'affectation (ex : fournitures de laboratoire) ou d'un contrôle (ex : produits sanguins) spécifiques.

- Les règles d'affectation des charges

Le guide décrit les principes d'affectation analytique des dépenses directes générées par une section d'analyse. Suivant la nomenclature comptable hospitalière, sont traités tour à tour les 4 titres de charges et une règle d'affectation analytique est proposée pour chaque compte du PCS. Le travail d'harmonisation entre les différentes méthodes de la CAH a ainsi permis d'établir une règle commune d'affectation pour 80% de ces comptes. Pour une cinquantaine de comptes non harmonisés, un retraitement est nécessaire pour passer d'un outil à un autre.

- Le Tableau Analytique Commun (TAC)

Le guide propose de construire les outils de la comptabilité analytique hospitalière à partir d'une base commune, le Tableau Analytique Commun (TAC). Ce tableau est l'état qui résulte de l'application, à la balance comptable analytique, des règles d'affectation des charges et des recettes de titre III, pour obtenir des charges nettes, du PCS, sur chacune des SA.

Son périmètre couvre l'ensemble des activités de l'entité juridique des établissements, c'est-à-dire, tous les comptes de résultat, principal et annexes.

Son objectif est de restituer les résultats analytiques en vue de :

- produire sans retraitement le tableau du retraitement comptable
- produire après quelques retraitements spécifiques et ciblés les coûts de production par activité de la Base d'Angers
- aider à la production des autres outils.

- *Du tableau analytique commun aux outils de comptabilité analytique*

Le TAC permet d'alimenter les autres outils de CAH : le RTC d'une part et les autres outils d'autre part :

La production annuelle du RTC revêt un caractère obligatoire et une circulaire annuelle en précise les règles de construction pour l'exercice antérieur. Le RTC a pour objectif de répartir l'ensemble des charges d'exploitation apparaissant au compte de résultat principal du compte financier de l'établissement, entre ses différentes activités :

- Activités de soins : MCO, HAD, SSR, psychiatrie, ainsi que certaines activités spécifiques pour chacune de ces disciplines ;
- Activités subsidiaires et remboursements de frais des CRA: rétrocession, autres ventes de biens et services, mises à disposition de personnel facturées, prestations délivrées aux usagers et accompagnants et remboursements des frais des CRA.

Ces activités se voient affecter :

- La totalité de leurs charges directes ;
- Une partie des charges des services médico-techniques et logistiques et les charges de structure
- Les produits considérés comme déductibles.

Le tableau du RTC donne une lecture directe des charges nettes par regroupement de sections d'analyse, appelé section d'imputation.

Pour les autres outils de la CAH, le travail d'harmonisation et de convergence entre les différentes méthodes de la CAH a permis d'établir les règles communes présentées dans le tronc commun de la CAH avec :

- un arbre analytique unique,
- des règles d'affectation unique pour 80% des comptes du PCS, quelle que soit la méthode (RTC, ENCC, Base d'Angers),
- des clés de ventilation harmonisées dans la mesure du possible.

Toutefois, le passage du tronc commun à la production des outils de la CAH nécessite de retraiter un certain nombre de comptes du PCS, selon des modalités que décrit le guide.

Les principes de construction et les spécificités de chaque méthode seront présentés dans les deux tomes à paraître du guide :

- Tome 2 : Coûts par activité, spécificités encadrées par la Base d'Angers
- Tome 3 : Coûts par séjour et par séquence, spécificités encadrées par l'ENCC.

D'ores et déjà, l'application de la nouvelle méthodologie au niveau du tronc commun devrait apporter une amélioration sensible et un gain de temps dans le traitement des données et ainsi contribuer à la généralisation de la CAH.

EMPRUNTS

Information comptable des dettes financières et des instruments dérivés

Le conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a publié l'avis n° 2011-05 du 8 juillet 2011 relatif à l'information comptable des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation⁽¹⁾.

De façon générale, et pour l'ensemble des dispositions exposées ci-après, le Conseil estime qu'il est souhaitable de publier des informations comparatives sur deux exercices. Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables aux comptes clos le 31 décembre 2012, étant précisé que l'information comparative sur deux exercices concerne les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2012 lors de la première application de l'avis.

Socle minimum des informations comptables

Information relative aux dettes financières à leur date d'émission et à la date de clôture de l'exercice

Caractéristiques générales

Quel que soit le niveau de complexité des dettes financières émises, il convient de publier leurs caractéristiques générales. Les informations à mentionner pour chaque dette financière à leur date d'émission et à la date de clôture de l'exercice sont les suivantes :

- la date d'émission ;
- la date d'échéance ;
- le montant du nominal contractuel, dont la partie mobilisée ;
- la formule de calcul du taux d'intérêt lorsque celui-ci est complexe, ou, en l'absence de taux d'intérêt complexe, la référence fixe ou variable du taux d'intérêt ;
- le taux d'intérêt initial du contrat ;
- le taux actuariel, s'il existe ou s'il est communiqué par la banque, doit être mentionné ;
- la devise⁽²⁾ ;
- les modalités de remboursement de capital : in fine, progressif, dégressif, à annuités constantes, etc. ;
- la périodicité des remboursements du capital : annuelle, trimestrielle, mensuelle ;
- les conditions de remboursement anticipé et la formule de calcul des pénalités éventuelles ;
- le niveau de risque de l'emprunt ;
- le capital restant dû à la date de clôture de l'exercice.

Opérations de refinancement

Les entités publiques qui souhaitent modifier les conditions d'une partie

Jean-Bernard MATTRET

(1) CNOCP – Avis n° 2011-05 du 8 juillet 2011 relatif à l'information comptable des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation. Le texte de l'avis peut être téléchargé à l'adresse suivante : <https://www.cnocp.bercy.gouv.fr>

(2) La circulaire interministérielle (Intérieur-Economie-Budget) du 25 juin 2010 n° NOR : IOCB1015077C relative aux produits financiers offerts aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics précise que, compte tenu de leur caractère spéculatif, certains produits structurés doivent être écartés, notamment les produits dont les taux évoluent selon des indices établis par référence, par exemple, à la valeur relative de devises quel que soit le nombre de monnaies concernées. Bien que fortement déconseillés depuis la publication de cette circulaire, certaines entités publiques ont encore des emprunts en devises, ceux-ci ayant été conclus antérieurement.

de leurs dettes ont parfois recours à des opérations de refinancement. Ces opérations de refinancement nécessitent des informations spécifiques dans les annexes pour comprendre les raisons qui ont motivé ces opérations et pour fournir une comparaison entre les conditions de la dette financière initiale et celles résultant du refinancement. Ces informations concernent en particulier l'objet des emprunts, leur durée, leurs conditions financières ainsi que le coût de sortie de l'emprunt initial. Elles peuvent être présentées soit dans un tableau, soit de façon littéraire.

Information sur les dettes financières complexes

Compte tenu de la diversité des entités entrant dans le champ d'application de l'avis, et, par voie de conséquence, de la pluralité des opérations de financement visées, des aménagements concernant, d'une part, la frontière entre emprunts simples et complexes et, d'autre part, l'information à publier, peuvent s'avérer nécessaires. En particulier, des catégories peuvent être créées au sein des emprunts simples comme des emprunts complexes.

Les dettes financières complexes présentent notamment une « composante taux » risquée ou une « composante indice » risquée. Afin d'appréhender la notion de risque, le Conseil a engagé ses réflexions sur la base de la Charte dite « Gissler » qui propose un classement des produits selon le niveau de risque supporté. Les dettes financières structurées ou les instruments dérivés ont donc été classés en fonction de la segmentation des risques de cette Charte, respectivement selon la nature du taux de la dette financière ou la nature de l'instrument dérivé.

Les emprunts considérés comme complexes sont fortement exposés aux fluctuations des taux d'intérêt, des cours des devises ou des valeurs d'indices, et ont un taux généralement assorti d'un coefficient multiplicateur.

Ainsi, parmi les emprunts complexes comportant une « composante taux » risquée, on distingue :

- ceux contenant une barrière avec effet de levier ou des options de changement de taux à l'initiative de la banque⁽³⁾,
- ceux comportant dans la formule du taux un multiplicateur jusqu'à 3 ou un multiplicateur jusqu'à 5 capé,
- ceux comportant un multiplicateur jusqu'à 5.

(3) S'agissant d'emprunts complexes, les options de changement de taux à l'initiative de la banque comportent nécessairement une composante risquée.

De la même façon, parmi les emprunts complexes en euros ou en devises comportant une « composante indice » risquée, on distingue :

- ceux avec des écarts d'indices zone euro ;
- ceux comportant des indices hors zone euro et des écarts d'indices dont l'un est un indice hors zone euro ;
- ceux avec des écarts d'indices hors zone euro.

Une catégorie « autres » a été créée pour les emprunts et les instruments dérivés n'entrant pas dans les catégories précédentes. Les informations à fournir pour cette catégorie d'emprunts sont identiques à celles requises pour les emprunts complexes.

De façon générale, pour l'ensemble des emprunts complexes, le même niveau d'information que pour les emprunts dits « simples » est communiqué avec les informations complémentaires suivantes :

- le taux minimal ;
- le taux maximal ;
- les indices ou devises pouvant modifier l'emprunt ;
- le coût de sortie.

Information sur les instruments dérivés et les opérations de couverture

Dans la perspective d'atténuer les conséquences d'une évolution défavorable du coût de leurs emprunts, ou de manière plus générale de gérer leur risque de taux, certaines entités ont mis en place des instruments dérivés (swaps⁽⁴⁾, options⁽⁵⁾, swaptions⁽⁶⁾, caps⁽⁷⁾, collars⁽⁸⁾, floors⁽⁹⁾, etc.).

Les caractéristiques des instruments dérivés sont communiquées par famille d'instruments (swaps, options, etc.) et portent sur :

- le notionnel⁽¹⁰⁾ ;
- le type d'instrument ;
- la formule de calcul du taux d'intérêt lorsque celui-ci est complexe, ou, en l'absence de taux d'intérêt complexe, la référence fixe ou variable du taux d'intérêt ;
- la nature de la couverture (change et/ou taux) ;
- la devise ;
- la date d'échéance ;
- les modalités de paiement des intérêts ;
- le montant des charges/produits financiers liés à l'instrument (intérêts, primes, etc.).

L'emprunt et l'instrument de couverture sont deux contrats indépendants. Aussi, afin d'éclairer le lecteur des comptes sur l'objectif et la nature de la relation de couverture, les caractéristiques des dettes financières avant et après couverture ainsi qu'une information sur le lien entre l'instrument dérivé et la ligne d'emprunt couverte, en communiquant le taux d'intérêt net résultant de la couverture, sont communiquées.

Par ailleurs, concernant l'encours de la dette financière, le capital restant dû avant et après opération de couverture à la date de clôture est donné par nature de taux, d'indice et par devise.

Concernant les charges d'intérêt liées à l'endettement, sont également communiqués à la date de clôture par nature de taux, d'indice et par devise :

(4) Contrat qui consiste à échanger un taux d'intérêt (par exemple, taux variable contre taux fixe), une devise (par exemple, dollar contre euro) pour une durée convenue à l'avance.

(5) Contrat qui permet à son détenteur (moyennant le paiement d'une prime) d'acheter ou de vendre dans le futur un sous-jacent à un prix fixé aujourd'hui.

(6) Option sur swap de taux d'intérêt qui permet à celui qui la détient de mettre en place à une échéance donnée un contrat d'échange de taux dont les caractéristiques sont prédéfinies

(7) Contrat de garantie de taux plafond par lequel le souscripteur se garantit, moyennant le paiement d'une prime, un taux maximal pour une période donnée.

(8) Contrat de garantie cumulant un taux plancher et un taux plafond.

(9) Contrat de garantie de taux plancher.

(10) Montant notionnel : Montant théorique auquel s'applique le différentiel entre taux garanti et taux variable dans les contrats de gestion de risque de taux (swap).

- le montant des charges d'intérêt afférentes à la dette financière ;
- le montant des produits ou charges d'intérêt de l'instrument dérivé de couverture ;
- le montant des charges nettes d'intérêt après opération de couverture.

Informations sensibles

Certaines informations ont été jugées sensibles, mais essentielles. Ces informations sont généralement délicates à obtenir et nécessitent d'être accompagnées de commentaires pour être correctement appréhendées.

Il s'agit notamment des informations suivantes :

l'échéancier des flux de trésorerie

Il est présenté par nature de taux, du moins risqué au plus risqué, en distinguant les échéances suivantes : 1 an, 2 ans, 3 ans, 4 ans, 5 ans, plus de 5 ans. Les flux de capital et d'intérêts sont distingués pour permettre de connaître le poids de la charge d'intérêt.

(11) Mesure de la variation du coût de l'emprunt induite par une variation donnée de la référence de taux.

l'analyse de sensibilité⁽¹¹⁾

Celle-ci revêt une importance particulière pour les dettes complexes, et permet de mesurer l'incidence d'une variation des taux d'intérêt ou des taux de change sur les charges financières futures. Les hypothèses retenues pour la variation des taux et de change sont communiquées par les entités.

le coût de sortie.

Il s'agit du coût que l'entité supporte si elle rembourse son emprunt par anticipation. C'est une information qui permet d'appréhender le niveau de risque pris par l'entité.

Le CNOCP estime que ces informations sont nécessaires et doivent être communiquées, de préférence dans l'annexe. A cet égard, la note de présentation⁽¹²⁾ intéressant l'avis n°2011-05 du 8 juillet 2011 précité relatif à l'information comptable des dettes financières et des instruments dérivés contient l'annexe 3 où figurent des tableaux d'information, à titre d'illustrations :

(12) CNOCP - Note de présentation de l'avis n° 2011-05 du 8 juillet 2011 relatif à l'information comptable des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation. Le texte relatif à la note de présentation peut être téléchargé à l'adresse <https://www.cnocp.bercy.gouv.fr>

- présentation des emprunts et dettes,
- caractéristiques des emprunts et dettes (emprunts obligataires, emprunts auprès d'établissements de crédit, emprunts et dettes assortis de conditions particulières, caractéristiques des crédits de trésorerie),
- emprunts et dettes complexes au 31 – 12 N (par nature de taux, par nature d'indice,
- emprunts et dettes avant et après opérations de couverture (présentation du capital restant dû et des charges d'intérêt,
- remboursement anticipé des emprunts avec refinancement,
- échéancier des flux de trésorerie,
- analyse de sensibilité (sensibilité à une variation des taux d'intérêt par catégorie d'emprunt, sensibilité à une variation des taux de change par devise),
- instruments dérivés (caractéristiques des instruments dérivés et des opérations de couverture).

M21

Changement de méthodes et d'estimations comptables, corrections d'erreurs

Le conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a publié l'avis du 27 mai 2011 relatif aux changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs dans les établissements de santé relevant de l'instruction budgétaire et comptable M21⁽¹⁾. La solution dégagée est identique à celle qui a été dégagée pour l'Etat⁽²⁾ et pour les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires et financières M 9-1 et M 9-3⁽³⁾.

Le contexte

A l'occasion de la première certification des comptes des établissements publics de santé, prévue par les dispositions de l'article L. 6145-16 1 du code de la santé publique, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et la Direction générale de l'offre de soins (DGOS) ont souhaité que le CNOCP examine les modalités de traitement comptable des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables ainsi que des corrections d'erreurs dans les établissements publics de santé relevant de l'instruction budgétaire et comptable M 21.

Les changements de méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreurs ne font pas l'objet de dispositions particulières dans l'instruction budgétaire et comptable M 21.

Seule une disposition de cette instruction M 21 peut être utilisée de façon exceptionnelle en cas de correction d'erreur. Il s'agit du dispositif prévoyant que le compte de dotation 1021 (qui fait partie des capitaux propres) peut être mouvementé dans des cas exceptionnels pour des ajustements du patrimoine⁽⁴⁾.

Or, dans la pratique, cette mesure s'avère insuffisante, car les ajustements du patrimoine ne couvrent pas toutes les corrections d'erreurs qui pourraient être identifiées dans les comptes des établissements publics de santé lors de la première certification de leurs comptes.

Le CNOCP propose donc de modifier l'instruction budgétaire et comptable M 21 pour **introduire un dispositif adapté aux établissements publics de santé relatif au traitement comptable des corrections d'erreurs.**

Le CNOCP formule le vœu que les dispositions du présent avis soient applicables à compter du 1er janvier 2012, avec possibilité d'application anticipée. L'instruction M21 devrait être modifiée en ce sens.

Changements de méthodes et d'estimations comptables

La norme n° 14 « *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* » du recueil des normes comptables de l'État prévoit un traitement des changements de méthodes comptables et d'estimations identique à celui décrit dans l'avis n° 97-06 du Conseil national de la comptabilité repris pour partie aux articles 314-1 et 314-2 du plan comptable général.

L'application de dispositions inspirées de cette norme aux établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1

Jean-Bernard MATTRET

(1) CNOCP – Avis n° 2011-04 du 27 mai 2011 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics de santé relevant de l'instruction budgétaire et comptable M21. Le texte de l'avis peut être téléchargé à l'adresse suivante : <https://www.cnocp.bercy.gouv.fr>

(2) Recueil des normes comptables de l'Etat – Norme n° 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ». Le texte de la norme est disponible sur le site Internet de la performance publique, à l'adresse : <https://www.cnocp.bercy.gouv.fr>

(3) CNOCP – Avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M9-1 et M9-3.

(4) Instruction budgétaire et comptable M 21 : « Compte 1021 – Dotation : au crédit de ce compte est inscrite la valeur des biens reçus par l'établissement lors de sa création à titre de dotation par le débit du compte intéressé de la classe 2. Dans des cas exceptionnels, il est mouvementé pour des opérations d'ajustement du patrimoine. »

et M 9-3, et désormais aux établissements publics de santé relevant de l'instruction budgétaire et comptable M 21, ne constitue donc pas une modification de la pratique actuelle.

Cette norme n° 14 est issue de la rédaction de la norme internationale IPSAS n°3 « Méthodes comptables, changements d'estimation comptable et erreurs ». Lors de l'adoption de la norme n° 14 du recueil des normes comptables de l'Etat, le Comité des normes de comptabilité publique avait décidé de se fonder sur la traduction officielle de la norme IPSAS n° 3, sans en changer ni le fond, ni la forme.

Corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs

Concernant les corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs, compte tenu de la formation du résultat des entités du secteur public non marchand différente de celles des entités appliquant une comptabilité privée, et par similitude avec les dispositions de la norme 14 du Recueil des normes comptables de l'Etat désormais applicables aux établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires et comptables M 9-1 et M 9-3, **le présent avis propose de ne pas les comptabiliser dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées, mais en situation nette.**

Cette disposition s'applique même lorsque les corrections d'erreurs concernent des opérations qui auraient dû, lors des exercices antérieurs, transiter par le compte de résultat. Elles donneront lieu à un traitement rétrospectif dans le premier jeu d'états financiers publiés après leur découverte en affectant la situation nette.

En effet, **le Conseil a considéré qu'il était logique de rattacher la correction d'erreur au bilan de l'exercice au cours duquel elle a été commise.**

L'ensemble des arguments justifiant cette position figure dans la note de présentation de l'avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 et M 9-3. Le texte correspondant figure dans l'encadré ci – après :

Cette proposition s'appuie sur les motifs suivants :

Les dispositions de l'article 314-3 du PCG résultent de la prise en compte de la sensibilité, notamment au regard du droit fiscal et du droit commercial, du résultat des entités du secteur marchand. Ces contraintes ne pesant pas sur des établissements publics nationaux relevant des instructions M 9-1 et M 9-3, il convient de privilégier la pertinence de l'information délivrée par le compte de résultat de l'exercice et de ne pas l'affecter par des corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs.

Il existe, par ailleurs, une certaine logique à rattacher la correction d'erreur au bilan de l'exercice au cours duquel elle a été commise.

Dans la comptabilité des établissements concernés, les erreurs décelées à l'occasion de la première certification peuvent être anciennes - remontant, le cas échéant, à la création de l'établissement - et importantes en montant. La passation des corrections dans le résultat de l'exercice de la correction brouille sa lisibilité. Pour certains établissements publics, et notamment les EPSCP bénéficiant des responsabilités et compétences élargies, elle pourrait également conduire à une mise sous tutelle budgétaire.

Outre la situation décelée au cours de la première certification, dans les années à venir, l'inscription des corrections d'erreurs d'années antérieures en situation nette permet de préserver la lisibilité du résultat de l'exercice.

Enfin, il est signalé que, comme prévu par le paragraphe 4.4 de la norme n° 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » du recueil des normes comptables de l'Etat, la correction des erreurs commises au cours d'exercices antérieurs devra faire l'objet d'une information appropriée dans l'annexe.

EXAMEN DE GESTION

Hôpital en convalescence sous réserve de vigilance comptable

L'examen de gestion d'un centre hospitalier de Vendée révèle une meilleure progression de ses finances malgré la chute des taux d'intérêt intervenue avec la crise financière qui a impactée sa dette et ses produits structurés. Si la chambre régionale des comptes ne dénonce pas de dysfonctionnement majeur, elle révèle des éléments à améliorer à l'image de la réglementation comptable. Focus sur quelques remarques et recommandations qui semblent opportunes pour sécuriser la trésorerie et la fiabilité des comptes.

Référence : Chambre régionale des comptes des Pays de la Loire, Rapport d'observations définitives 30 août 2011, Date de communicabilité du 30 septembre 2011

Conformément aux orientations du schéma régional d'organisation sanitaire 1999-2004, les structures hospitalières de Fontenay-le-Comte ont développé pendant plusieurs années un partenariat fort qui a abouti en 2004 à l'ouverture du premier pôle de Santé public/privé des Pays de la Loire : le Pôle Santé Sud Vendée (PSSV). Le PSSV repose sur le regroupement physique des activités de court séjour d'une clinique privée et du centre hospitalier de Fontenay-le-Comte avec un principe clair de partage des activités autour d'un plateau technique unique. Ce rapprochement a pour but de réorganiser l'offre de soins pour le bassin Sud Vendée en assurant plusieurs objectifs notamment une meilleure orientation des patients, le développement de la coordination et de la continuité des soins dispensés, et la poursuite de la délivrance de soins de proximité de qualité. Dans ce contexte, la juridiction financière a contrôlé la gestion du centre hospitalier de Fontenay-le-Comte pour les exercices 2005 et suivants. L'établissement se

porte plutôt bien et la Chambre régionale des comptes (CRC) note l'amélioration dans sa gestion. Il n'en reste pas moins que des errements comptables sont signalés et les incidences varient selon que la gestion a été plus ou moins prudente et/ou prévoyante.

Pratique et comptabilisation des provisions à corriger

La CRC note la progression des provisions sur la période contrôlée (2005-2009) en soulignant que le montant des provisions non justifiées s'élève à 1 889 milliers d'euros à la fin de l'année 2009. A partir de ces données, des orientations sont données pour mieux respecter les règles comptables dans la gestion des provisions.

Concernant les provisions réglementées, et pour répondre aux exigences de transparence et de traçabilité, la CRC recommande :

- de procéder à la reprise de la provision existante constituée par l'établissement pour un montant de 1 220 milliers d'euros correspondant aux crédits alloués par l'ARH à titre de financement des surcoûts d'exploitation liés à la construction du PSSV. En effet, d'une part, et en application de

Muriel Trémeur

l'instruction comptable M21, cette provision aurait dû être inscrite au c/142 (renouvellement des immobilisations), alors qu'elle a été comptabilisée en c/143 (mise en place d'un compte épargne temps). D'autre part, cette provision est devenue sans objet car elle n'a pas été utilisée en raison du retard des travaux en 2003 et 2004 qui n'ont été amortis qu'en 2005, et une enveloppe de crédits non reconductibles de 0,5 million d'euros avait de nouveau été allouée en 2005 pour cet objet, outre des crédits alloués par l'ARH chaque année en aide à la contractualisation pour faire face à ces dépenses ;

- de constituer une nouvelle provision à hauteur du risque né d'un gel par l'ARS du financement des crédits d'aide à la contractualisation à hauteur de 50% de leur montant habituel. Étant signalé que celle-ci devra être réexaminée avant la fin de l'année au regard des crédits MIGAC réellement notifiés.

Parallèlement, la CRC constate que la provision du c/143 est très supérieure à la valorisation du stock de jours de CET dont est redevable le centre hospitalier à l'égard du personnel. Aussi recommande-t-elle de procéder à des reprises à hauteur des jours de CET payés aux agents en relation avec le comptable public et de manière régulière afin d'en neutraliser la charge.

Concernant les provisions pour risques et charges, la CRC note la nécessité :

- de rectifier plusieurs erreurs d'imputation et l'existence de provisions devenues sans objet ;
- de procéder régulièrement à des reprises à hauteur des sommes engagées pour la promotion professionnelle sur le bud-

get principal et le maintien du prix de journée hébergement pour le budget EHPAD.

Etre vigilant aux emprunts souscrits

L'établissement a expliqué son choix de ne pas recourir à une offre traditionnelle de prêt, en raison de taux trop élevés, qui n'aurait pas permis d'assurer la couverture des surcoûts pendant la phase de construction du PSSV. Aussi a-t-il privilégié la souscription à des emprunts structurés pour faire face au décalage entre les financements alloués et les charges d'investissement du PSSV, celles-ci ayant connu un surcoût important pendant la phase de construction. Le contexte dégradé de l'environnement financier international amène la CRC à émettre des recommandations sur ce sujet en raison des risques engendrés sur les charges de la dette du centre hospitalier.

Certes, durant l'année 2005, l'établissement a pu négocier l'encours restant compte tenu de conditions de marché plus favorables. De plus, en 2006, trois opérations financières d'échange des conditions d'intérêt ont été conclues avec l'établissement financier (SAWP). Toutefois, l'analyse des leurs modalités conduit la CRC à constater le risque élevé des produits nouvellement souscrits compte tenu de leurs modalités de détermination du taux d'intérêt alors même qu'un cabinet de conseil avait été consulté. Elle souligne que les opérations de 2006 présentent « *un risque très élevé* », les SWAP étant classés hors échelle en raison soit de références à valeur relative de devises (cours de change EUR/CHF), soit un effet multiplicateur de 7 et 8,7 supérieur à 5. Ce contexte a été favorisé par la conjoncture financière alliant tout à la fois la nature même des

valeurs économiques déterminant le taux d'intérêt applicable, la très forte variabilité des taux d'intérêt, l'absence de taux plafond, l'effet multiplicateur de la formule de calcul de taux et une longue durée d'exposition au risque. La CRC appelle donc l'établissement à une extrême vigilance sur ces produits, ces derniers étant davantage soumis aux aléas des taux : *« cette situation lui fait encourir des risques significatifs et durables, qui se sont éloignés de sa vocation et qui sont peu compatibles avec l'origine de ses financements »*.

Prévisions financières à moyen terme : à améliorer

L'examen du bilan de l'établissement et du plan global de financement pluriannuel (PGFP) amène la CRC à préconiser des prévisions à moyen terme *« avec le souci d'en faire un instrument fiable et réaliste d'aide à la gestion »*.

Concernant le bilan, le fonds de roulement d'investissement s'est détérioré en raison des choix de financement évoqués. Le fonds de roulement d'exploitation, quant à lui, augmente fortement sous l'effet des provisions constituées en 2008 et 2009 *« ce qui peut constituer un signe de fragilité »*. Tout en constatant des améliorations, la CRC rapproche les résultats de l'établissement aux médianes (source : réseau alerte) pour signaler les efforts restant à déployer : fonds de roulement net global représentant seulement 18,1 jours de charges courantes en 2009 (médiane de 42,9 jours), besoin en fonds de roulement à 11,2 jours de charges courantes la même année (médiane de 27,9 jours).

La CRC procède ensuite à l'analyse des prévisions financières effectuées pour la période 2010-2014 reposant sur le rapprochement du PGFP

à l'état de prévision des recettes et des dépenses 2010 (EPRD). L'établissement projette une stabilité en volume des charges du Compte de résultat prévision principal (+ 1.2 %) et une progression modérée des recettes (+2.3 %), d'où une tendance à l'équilibre puis la croissance du CRPP sur la période 2010-2014. Toutefois, la CRC remet en cause cette prévision compte tenu des données sur lesquelles elles reposent. D'abord la stabilité annoncée des dépenses de personnel qui ne peut pas reposer uniquement sur une réduction des effectifs : *« seul le jeu du GVR (Glissement vieillesse technicité) devrait les faire progresser de 1,5 à 2% »*. Ensuite, le plan pluriannuel d'investissement de 2008 en cours de réalisation a dû être actualisé dans le cadre des EPRD 2009 et 2010. Le montant des immobilisations a ainsi été revu à la hausse pour environ 2/5 de leur montant sur la période 2010-2014 en raison de certains éléments tels que le réajustement du coût des travaux de la cuisine centrale ou encore les opérations en lien avec les évolutions d'activités du centre hospitalier.

Suite au contrôle de la CRC, et dès l'année 2011, l'établissement a déjà procédé à des mesures de réajustement : modification des procédures de comptabilisation des provisions et des charges & produits à reporter, régularisation des imputations comptables, inscription des reprises correspondantes à l'EPRD 2011, lutte contre l'absentéisme croissant augmentant les charges du personnel... Même si la gestion financière des opérations menées par l'établissement reste globalement favorable, les observations émises lors de l'examen financier de l'hôpital contribue à poursuivre les améliorations de sa gestion.

L'enquête relative aux emprunts et produits structurés

Sous l'effet de la volatilité exceptionnelle des taux d'intérêt, les emprunts structurés contractés il y a plusieurs années ont accru la vulnérabilité de plusieurs hôpitaux dans un contexte budgétaire particulièrement tendu. Face aux taux fixes alors élevés, nombreux ont choisi de souscrire des emprunts hautement spéculatifs espérant bénéficier de faibles taux d'intérêt et d'une baisse des frais financiers. Pierre-Charles Pons, Directeur général du CHU de Dijon, témoigne.

Muriel Trémour

Référence : Audition du 5 octobre 2011, Commission d'enquête parlementaire sur les emprunts structurés (www.assemblee-nationale-tv.fr)

Les acteurs publics ayant eu recours aux emprunts et produits structurés découvrent aujourd'hui qu'ils sont toxiques et mettent en péril l'équilibre financier des établissements dont ils ont la charge. En juin dernier, une commission d'enquête relative aux emprunts et produits structurés contractés auprès des établissements bancaires a été créée. Dans ses rapports publics 2009 et 2010, la Cour des comptes a attiré l'attention du législateur sur l'opacité et les dangers des emprunts et produits structurés, dits « toxiques », contractés par les collectivités territoriales, leurs groupements, les établissements publics locaux, entreprises publiques locales et par les autres acteurs publics locaux. Dès 2008, des hôpitaux se trouvaient confrontés aux encours d'emprunts dont l'indexation est aussi complexe que risquée. En effet, les établissements bancaires ont incité ces dernières années, et plus particulièrement au milieu des années 2000, les responsables du secteur public local à installer dans leurs encours des contrats qui leur procuraient des taux bas les premières années, avec en contrepartie une prise de

risques ultérieure sur laquelle les établissements hospitaliers n'étaient pas clairement informés. Audition le 5 octobre de Pierre-Charles Pons, Directeur général du CHU de Dijon, sur la difficile situation financière de l'établissement après avoir contracté des emprunts à risque.

« Il faut bien saisir le contexte »...

PC Pons rappelle le fondement des opérations de construction et de rénovation qui est celui du plan Hôpital 2007. Le recours à l'emprunt avec des aides à la contractualisation est vite devenue la seule source de financement. « *Nous nous sommes retrouvés nombreux avec des opérations d'investissement importants* ». Or, les prix du BTP ont progressé de manière significative, près de 20 à 25% de plus que les sommes qui avaient servi au programme initial du plan 2007. En outre, la concurrence dans le BTP est réduite sur ces travaux d'une telle ampleur. Aussi, pour faire diminuer le montant de l'opération, le CHU de Dijon s'est engagé dans une phase de négociation. « *On a négocié une avance avec l'entreprise, ce qui a exigé un appel de fonds important à l'instant T, et c'est ce qui nous a amené à contracter deux emprunts à risque hors charte* »⁽¹⁾. Le montant est élevé : 75 millions d'euros pour les deux emprunts.

(1) Il est important de noter que tous ces taux ne sont pas à qualifier de risqués en se référant à la Charte de Gissler qui ne considère comme tels que les taux dits « hors Charte ». Le CHU avait contracté deux emprunts de 60 et 15 millions d'euros qui correspondaient à cette catégorie « critique ». Le premier faisait partie d'un marché conclu début 2007 qui portait sur 145 millions d'euros dont 47,5 millions d'euros à taux fixe et 37,5 millions d'euros structuré mais dans la Charte. Le second de 15 millions d'euros était antérieur et datait de 2005. Il faut souligner que ces emprunts étaient constitués sur le même schéma, avec des taux très faibles pendant la période initiale (5 ans en principe) puis avec la mise en route du dispositif structuré (période du risque) et enfin avec un retour à un taux fixe faible. A titre d'exemple, sur le prêt de 60 millions d'euros, le CHU a réglé un intérêt de 1% durant 4 ans.

« Des économies grâce à ces emprunts »...

PC Pons admet que le CHU a été séduit par la possibilité offerte par un des deux emprunts en particulier d'un taux à 1%. « *D'autant que le retour sur une opération de travaux à l'hôpital est de 5 ans, et pas un ou deux ans... car c'est une opération complexe et longue* ». Cela représentait donc une économie potentielle s'élevant à 9,6 millions euros entre 2007 et 2011. « *Le CHU a pu économiser si j'ose m'exprimer ainsi* ». Cette décision, PC Pons et le CHU de Dijon l'assument. « *Probablement nous n'avions pas au moment où ces nouveaux concepts sont sortis les compétences en interne* ». Ce n'est plus le cas aujourd'hui, l'établissement s'étant doté en particulier d'une veille continue sur les marchés financiers et d'une gestion active de la dette.

Vers le retour à l'équilibre budgétaire

Ces emprunts représentaient 20% de l'encours. Aujourd'hui, ils n'en représentent plus que 4% (2). « Il y a une responsabilité collective qui

existe. Les pouvoirs publics n'ont pas vu plus que nous les dangers qu'il pouvait y avoir dans ce nouveau concept ». Une importance particulière doit être donnée à la possibilité d'utiliser la palette qui existe de recours à l'emprunt : taux fixe et taux variable, marché obligataire. « *C'est la variété qui est importante, mais tout comme la variété des organismes prêteurs* ».

La commission d'enquête vise à étudier les conditions dans lesquelles des emprunts et produits structurés, des swaps et tout autre produit financier à risque s'inscrivant dans une gestion active de la dette, ont été contractés auprès des établissements bancaires, l'encours qu'ils représentent, leur nature et leur impact sur les comptes publics ainsi que les conséquences législatives et réglementaires que leur souscription pourrait entraîner. La commission devra surtout pointer les responsabilités, dénoncer le comportement irresponsable des banques et proposer une refonte des règles de titrisation et des produits dérivés. Il faudrait en revanche se dispenser de stigmatiser la gestion des établissements.

(2) Depuis quelques années, le CHU de Dijon a mis en place une gestion très active de sa dette se traduisant par une veille permanente de l'évolution du marché financier et la prise de décision rapide dès lors qu'une opportunité est à saisir, en fonction de ses besoins de financement. Cette politique est conduite avec le souci de la plus grande discrétion, meilleur gage de son efficacité. C'est ainsi qu'à ce jour, l'établissement a désensibilisé 80% de ses « emprunts à risque » qui n'atteignent plus que 15 millions d'euros (soit 4% de son encours de dette), et qu'il poursuit cette politique.

La professionnalisation des achats dans les établissements de santé

Enquête Factea Healthcare/Pragma - octobre 2011

Selon cette enquête réalisée auprès de 169 personnes issues de 140 établissements de santé publics et privés, 88% des cadres de ces structures considèrent que l'achat est un sujet prioritaire, ce score étant plus faible dans les établissements les plus petits. L'étude fait ressortir que le rôle principal assigné à la fonction achat n'est pas seulement économique mais aussi à lié à la qualité de prise en charge des patients. Autre enseignement, les deux-tiers des professionnels interrogés affirment que leur établissement ne dispose pas d'indicateur de performance du service achat, lequel service ne dispose pas de responsable en tant que tel dans 36% des cas. Les marges de manœuvre identifiées comme ayant le plus de potentiel de gain sont les produits de santé, les NTIC/télécom et les équipements biomédicaux.

Observatoire économique et financier des cliniques et hôpitaux privés MCO

CTC Conseil - FHP-MCO - octobre 2011

Réalisée auprès de 109 établissements soit 17% du total, l'enquête relève que les résultats nets de ces établissements sont négatifs, à hauteur de -1,4% du chiffre d'affaires, contre un bénéfice 0,6% l'an passé. Le nombre d'établissements déficitaires est de 43% de l'échantillon, les trois-quarts de celui-ci ayant une rentabilité inférieure à 3%. Le chiffre d'affaires serait en hausse de 1,7%, cette progression, plus faible que les chiffres avancés par le ministère de la santé, est principalement due aux établissements réalisant plus de 30ME de CA, en meilleure santé. A noter que les recettes annexes représentent 9,8% du chiffre d'affaire. La FHP MCO fait part de son inquiétude pour l'avenir car elle prévoit une évolution des charges structurelles pour 2012, en tenant compte de l'impact LMD, de 3,76%, pour un ONDAM hospitalier en hausse de 2,7%. Elle rappelle que le nombre d'établissements privés est passé de 1014 en 1992 à 570 aujourd'hui. Parmi les solutions avancées par la FHP

1er et 2 décembre

Séminaire de l'Etude Nationale des Coûts
Grenoble

Contact: SPH Conseil

15 et 16 novembre

Journées de l'achat hospitalier
Issy-les-Moulineaux

Contact : Association Française des Acheteurs Hospitaliers

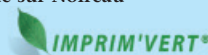
MCO, outre la revendication habituelle sur les tarifs, on note une ambition dans le domaine de la chirurgie ambulatoire, et l'instauration d'un « bonus » financier pour les établissements présentant les meilleurs indicateurs.

Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux

DGOS - octobre 2011

Ce guide ne s'inscrit pas seulement dans l'optique de la certification des comptes, mais propose une démarche en mode projet pour fiabiliser les comptes de tous les établissements. Il propose des recommandations sur la fiabilisation des états financiers et le déploiement d'un dispositif de maîtrise des risques.

Finances Hospitalières est une publication mensuelle éditée par **Infodium**, www.infodium.fr - SAS au capital de 37 000 euros - Siret : Paris B 494 345 309 00012 41, rue Ramey 75018 Paris - tél : 09 81 07 95 76 - Fax : 01 70 24 82 60 - contact@finances-hospitalieres.fr - www.finances-hospitalieres.fr
Président, directeur de la publication et de la rédaction : Laurent Queinnec - Conception graphique et maquette : Alain Alvarez, studio2A@wanadoo.fr - Mise en page : Yohann Roy, Publiatis - assistante marketing : Mehtap Bozman - Imprimerie Corlet Z.I - route de Vire, 14110 Condé-sur-Noireau
11 numéros par an - Abonnement 395 euros par an - Prix au numéro : 43,20 euros - n° de CPPAP 0411 I 88884 - ISSN 1955-642X
Dépôt légal date de parution - © Infodium - Reproduction interdite pour tout pays sauf autorisation de l'éditeur.



BULLETIN D'ABONNEMENT

Finances Hospitalières

A compléter et renvoyer à :

Finances Hospitalières - Infodium - 41, rue Ramey 75018 Paris
TEL : 09 81 07 95 76 FAX : 01 70 24 82 60

W52

1 an, 11 numéros,

et un accès au site

www.finances-hospitalieres.fr

(consultation de la base de données)

au prix de **395 € TTC**

Ci-joint mon règlement par :

- Chèque à l'ordre d' **INFODIUM**
 Je souhaite une facture justificative
 Mandat administratif/à réception de facture

Raison sociale :
Nom : Prénom :
Fonction :
Adresse :
Code Postal : Ville :
Téléphone : Fax :
E-mail (Obligatoire):

Adresse de facturation si différent :

Code Postal : Ville :

Cachet /Date
Signature

Conformément à la loi « Informatique et Libertés », vous disposez d'un droit d'accès et de rectification aux informations vous concernant.

Infodium - SAS au capital de 37 000 euros - Siret : Paris B 494 345 309 00012
41, rue Ramey 75018 Paris - tél : 09 81 07 95 76 - Tarif applicable du 1^{er} Janvier au 31
Décembre 2011.