

Rattraper le retard accumulé dans la mise en œuvre de systèmes de comptabilité analytique performants

Joseph IFERGAN

Le législateur n'a pas souhaité imposer l'impératif d'une consolidation des états analytiques et financiers des établissements intégrés à un même GHT. Pourtant, l'établissement et la consolidation des Comptes de REsultat Analytiques par Activité, par Pôle et par Fonction Administrative, Logistique, Médico-Technique et Clinique est d'autant plus nécessaire que les nouveaux dispositifs législatifs et réglementaires mis en œuvre exigent une véritable traçabilité en termes organisationnel et financier des mesures de nature diverse prises par l'établissement en tant qu'individualité comme en tant que membre d'un GHT.

Mesures de Mutualisation prises dans le cadre de la loi n° 2016-41 du 26 janvier 2016 afin d'apprécier l'impact budgétaire de la structuration au sein d'un GHT des activités de soins autant que des activités mutualisées sur la base, notamment, du projet médical partagé. L'instruction DGOS n° 2016/64 du 4 mars 2016 relative à la procédure budgétaire des établissements de santé précise en outre que *l'examen des EPRD permettra de mesurer, parmi d'autres indicateurs, l'efficacité notamment économique de la « stratégie de groupe » mise en place à travers le GHT.*

Mesures de redressement/développement arrêtées dans le cadre de l'élaboration des EPRD.

A cet égard, l'instruction DGOS n° 2016/64 du 4 mars 2016 demande aux établissements de *veiller à mettre en cohérence leurs objectifs de dépenses avec les éléments suivants :*

- les orientations fixées par l'agence régionale de santé en matière d'évolution de la masse salariale (médicale et non médicale) en adéquation avec l'activité, dans le cadre notamment du plan ONDAM ; à cet égard, les établissements veilleront à définir précisément les différents impacts afférents à leurs prévisions de dépenses sur les charges de personnel (effet volume, GVT médical et non médical, impact chiffré des autres mesures réglementaires à caractère statutaire ou salarial, social ou fiscal) pour partager ces hypothèses avec l'ARS ;
- les engagements pris dans le cadre des tranches annuelles des contrats de retour à l'équilibre financier (CREF) et des plans de redressement (PRE) ou des PGFP, y compris s'agissant du retour sur investissement de projets à caractère restructurant, notamment lorsqu'un financement national ou régional a été accordé (revues DIPI...);
- les mesures d'économies liées à l'efficacité de la dépense hospitalière (programme PHARE) ainsi que celles relatives aux objectifs du plan ONDAM (feuille de route, CPOM,...)

Mesures de restructuration/redressement arrêtées dans le cadre de l'élaboration des PRE

Programmes d'investissements arrêtés dans le cadre de l'élaboration des PGFP.

A cet égard, l'instruction DGOS n° 2016/64 du 4 mars 2016 demande aux ARS de *s'assurer de la compatibilité de ces prévisions de dépenses avec les engagements pluriannuels de l'établissement et les objectifs régionaux (évolution de la masse salariale, feuille de route...).*

Elle indique en particulier *que toute augmentation de la marge brute d'exploitation sur la période du PGFP doit répondre à un plan d'actions précis et cadencé dans le temps*

Chacune des mesures ainsi prises doit désormais faire l'objet d'une évaluation des impacts en termes :

- d'activités cliniques comme administratives/ logistiques/ médico-techniques appréciés à partir des unités d'œuvre produites et consommées
- de Dépenses/ Recettes Directes comme Induites
- de Résultats dégagés appréciés au travers des Comptes de REsultat Analytiques par Activité, par Pôle et par Fonction Administrative, Logistique, Médico-Technique et Clinique afin de mesurer les retours attendus en termes de rentabilité.

Ancrer l'EPRD et PGFP sur un véritable système d'anticipation des données médico-économiques

La Circulaire DGOS du 04/03/2016 demande aux établissements de fonder leurs prévisions sur les sous-jacents physiques sur lesquels reposent les flux économiques et financiers engendrés par les opérations de fonctionnement & investissement, en particulier concernant la valorisation :

- des recettes : données statistiques relatives aux séjours (Entrées/ Journées...)
- des dépenses : données relatives au personnel : nombre d'agents, temps de travail.

Elle leur demande à cet égard de bien distinguer les effets prix et volumes attachés à ces différentes variables.

La même circulaire va très loin dans les prescriptions devant fonder le système d'anticipation qu'elle détaille dans les termes suivants à l'égard des modalités de construction des EPRD :

Afin de déterminer leur prévision de volume d'activité (sur les séjours et sur l'activité externe), les établissements devront notamment s'appuyer sur :

- les évolutions de la démographie du territoire de l'établissement ;
- la modification de la structure d'activité, notamment découlant du virage ambulatoire, en cohérence avec - les objectifs fixés à l'établissement en référence aux cibles nationales;
- les activités nouvelles relevant des orientations du schéma régional de l'offre de soins et/ou du projet médical de l'établissement ;
- des transformations induites par la recomposition de l'offre de soins sur le territoire et de leurs impacts sur les parts de marché de l'établissement ;
- la démographie médicale de l'établissement ;
- les objectifs d'activité et de recettes contractualisés dans le cadre des CREF ou validés dans le cadre des plans de redressement.

A défaut d'évolution objectivée par ces éléments, il est recommandé de ne pas prévoir d'augmentation de l'activité, sauf justification liée à une évolution démographique dynamique sur le territoire.

Par ailleurs, et compte tenu des différences de tarification, il est recommandé d'établir la prévision du volume d'activité en distinguant les types de prise en charge et en tenant compte, notamment, des objectifs de développement des prises en charge ambulatoires venant en substitution des prises en charge en hospitalisation complète.

Les EPRD établis conduiront à un refus d'approbation en cas *d'absence de sincérité de la prévision* :

- à titre général, une évaluation non sincère des recettes et des dépenses ;
- à titre plus particulier : des prévisions de recettes fondées sur des prévisions d'activité manifestement erronées ou portant sur des activités non autorisées ou fondées sur des augmentations d'activité incompatibles avec les objectifs du SROS ou du CPOM ;
- le non-respect des engagements contractuels de l'établissement figurant notamment au sein de son Contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM).

La même circulaire pose des exigences de même nature quant au système d'anticipation sur lequel doit reposer la construction des PGFP.

On le constate, les contraintes imposées par le législateur dans l'exploitation du GHT et dans l'élaboration et le suivi des prévisions budgétaires rendent de facto nécessaire la mise en œuvre d'un « Système de Comptabilité Analytique et d'anticipation des données médico-économiques » spécifique fiable pour une gouvernance efficiente du GHT tant vis-à-vis de ses différents membres que vis-à-vis de sa tutelle ARS.

Le succès de la réforme mise en place avec la création des GHT reste conditionné par toute une série de facteurs parmi lesquels la diffusion d'outils de Comptabilité Analytique et d'anticipation des données médico-économiques professionnels. Un bilan impartial doit à cet égard être dressé par les différents responsables concernés devant conduire à la définition d'une politique volontariste qui permettra l'avènement d'une nouvelle ère de transparence et d'innovation dans un secteur d'activité essentiel qui en a le plus grand besoin.

Où en est à ce jour la comptabilité analytique hospitalière ?

Un constat s'impose mettant en lumière les maigres résultats obtenus jusqu'à ce jour dans la mise en œuvre des politiques publiques visant la diffusion de systèmes de comptabilité analytique performants au sein des établissements hospitaliers :

-la plupart des pays anglo-saxons, Angleterre, Irlande, Australie, Canada, Etats Unis en tête ont privilégié l'instauration d'une comptabilité analytique par séjour reposant sur la mesure d'unités d'œuvre reflétant le poids relatif des coûts engendrés par les fonctions administratives/ logistiques/ médico-techniques/ cliniques. La production de cette information essentielle revêt souvent un caractère obligatoire et non optionnel pour la totalité des établissements hospitaliers quelles que soit leur taille et leurs activités.

-en France, malgré l'importance des moyens financiers engagés depuis l'instauration du PMSI en 1992 dans la construction de l'ENCC comme depuis 2012 dans le dispositif de déploiement de la Comptabilité Analytique Hospitalière, la pratique des coûts par séjour demeure réservée à moins de 60 établissements environ.

Dès lors que la France a opté comme la plupart des pays de l'OCDE pour un système de tarification de ses activités hospitalières fondé sur la tarification par séjour, il aurait été pourtant légitime de s'attendre plus de 25 ans après la mise en place du PMSI à la généralisation à la totalité des établissements hospitaliers d'un système de comptabilité analytique par séjour et non pas seulement par Pôle.

Les résultats décevants constatés à cet égard résultent selon nous des principaux motifs suivants :

- maintien de divergences contestables opposant les principes comptables retenus dans la construction des CREA/ RTC/ Base d'Angers/ TCCM à l'origine de la tenue de quatre comptabilités différentes là où

une seule suffirait, source de perte de temps, d'énergie et de sens donné aux résultats produits. A cet égard, l'adoption de principes comptables divergents complique l'interprétation des résultats voire donne une image erronée des coûts des activités, produits et fonctions comme c'est particulièrement le cas pour la Base d'Angers. Au regard des nouveaux impératifs de gestion posés, le Guide Méthodologique de Comptabilité Analytique Hospitalière en vigueur au sein des établissements hospitaliers depuis maintenant plus de 5 ans apparaît aujourd'hui dépassé et nécessite une révision sur des bases plus économiques que réglementaires.

-instabilité des modèles de calcul des coûts RTC/ Base d'Angers/ TCCM auxquels l'ATIH apporte des modifications nombreuses, complexes et parfois d'un intérêt relatif, s'affranchissant aussi bien du Guide Méthodologique de Comptabilité Analytique Hospitalière que des règles comptables traditionnelles. D'une année sur l'autre, ces modifications portent atteinte à la permanence des méthodes et réduisent la comparabilité des résultats pluriannuels pour les établissements comme pour leurs tutelles. En outre, cette situation conduit à une capitalisation difficile des efforts déployés jusque-là par les équipes en place et à une remise en cause permanente des développements informatiques assurés par les établissements comme par les éditeurs tiers. De facto, elle engendre un surcoût élevé d'une automatisation condamnant la quasi-totalité des établissements au recours à des processus manuels pour le traitement de leur comptabilité analytique.

-faible automatisation des systèmes de Comptabilité Analytique en place pouvant conduire à la réduction des exigences imposées aux établissements dans la collecte des données de toute nature (données comptables-unités d'œuvre-données RH), comme c'est parfois le cas pour l'édition du RTC. Cette situation peut conduire à la production de résultats d'une granularité insuffisante pour une analyse pertinente tant par les établissements que par leurs tutelles.

-priorisation du suivi des résultats dégagés par Pôle aboutissant à l'exercice de jeux de pouvoirs entre responsables administratifs et médicaux là-aussi source de perte de temps et d'énergie.

-choix fait d'une comptabilité analytique hospitalière dédiée pour l'essentiel à la satisfaction des besoins d'information de synthèse exprimés par la tutelle (RTC/ Base d'Angers/ TCCM) nécessitant le déploiement d'une énergie importante au sein des établissements (le plus souvent : RTC : 1 mois/Homme/ Base d'Angers : quelques semaines/ Homme selon le nombre de fiches à établir/ TCCM : 2 mois/Homme) alors que les établissements concernés n'ont en pratique que très rarement recours à ces états dans la gestion de leurs activités. Souvent, la comptabilité analytique est perçue par les établissements comme faisant partie des nombreuses obligations réglementaires imposées par la tutelle alors qu'elle devrait fonder la prise de leurs principales décisions économiques.

-caractère artificiel des unités d'œuvre retenues pour le suivi des activités-médico-techniques, représentant dans un établissement MCO en moyenne près de 25% des coûts, ICR/ Lettres B... reflétant de manière très imparfaite les coûts engagés par les fonctions concernées. A cet égard, les pays anglo-saxons retiennent le plus souvent les temps réels consacrés.

-existence de pans d'activités entiers donnant lieu trop rarement et de manière trop parcellaire au relevé régulier d'unités d'œuvre tel que le champ de l'activité soignante représentant en moyenne près de 30 à 40% des coûts dans un établissement MCO (le suivi des SIIPS & PRN y est très rare) et tel que le champ des activités administratives & logistiques représentant en moyenne près de 30% des coûts dans un établissement MCO, hormis la lingerie et la restauration.

-confusion existant entre outils décisionnels, dont la diffusion a été jugée prioritaire par la tutelle dans le cadre du Programme Hôpital Numérique, et outils de comptabilité analytique dont la diffusion n'a jamais bénéficié de la même sollicitude de la part des autorités de tutelle si ce n'est pour la satisfaction de leurs seuls besoins dans le cadre de l'ENCC au bénéfice d'un nombre d'établissements réduit.

-recours trop rare des établissements hospitaliers à des outils de Comptabilité Analytique et d'anticipation des données médico-économiques professionnels au profit d'outils conçus sous excel aux fonctionnalités fatalement très réduites. A cet égard, l'expérience montre que les nombreuses tâches auxquelles les services financiers sont confrontés font qu'ils ne disposent en pratique pas du temps nécessaire au développement de routines sous excel suffisamment fiables handicapant de ce fait le suivi des performances des Etablissements.

-refus de facto de certains éditeurs d'applications source de donner accès aux informations dont ils disposent nécessaires à l'alimentation d'outils de comptabilité analytique et plus largement d'outils décisionnels tiers, en contradiction avec les exigences formulées en matière d'Interopérabilité entre applicatifs par l'ASIP Santé comme par la DGOS dans le cadre du Programme Hôpital Numérique comme par la Cour des Comptes dans son récent rapport public,

Quelle opportunité pour la comptabilité analytique avec les GHT ?

Avec la création des GHT représentant de lourds enjeux stratégiques et financiers, il devient urgent d'adopter à l'égard des outils décisionnels la même politique que celle adoptée il y'a maintenant plus de 25 ans 'à l'égard du PMSI, dont la diffusion a immédiatement rencontré un large succès grâce à l'imposition de formats de données normalisées à produire par tous les éditeurs concernés (Fichiers GENRSA/ GENRHA/ PIVOINE/PAPRICA notamment).

Le plafond de verre sera brisé et permettra une diffusion étendue d'outils de Comptabilité Analytique et d'anticipation des données médico-économiques professionnels et d'outils décisionnels performants une fois que la tutelle :

-aura ainsi défini le fichier des données standard nécessaires à l'alimentation d'un outil décisionnel permettant de couvrir au moins 80% des besoins en matière de pilotage micro-économique

-aura rendu obligatoire et gratuit la mise à la disposition des établissements hospitaliers comme des éditeurs tiers via les plateformes d'EAI en place l'ensemble des données standard émanant des éditeurs de logiciels hospitaliers sources

De tels référentiels existent, sont d'expression simple et sont connus de tous les éditeurs professionnels : seule est nécessaire la volonté politique d'agir et d'imposer ces référentiels, conformément aux recommandations exprimées par la Cour des Comptes dans son récent rapport public, à l'ensemble des acteurs concernés afin de permettre l'avènement d'une nouvelle ère de transparence et d'innovation dans un secteur d'activité essentiel qui en a aujourd'hui le plus grand besoin.