

UNIVERSITÉ MONTPELLIER I

Ecole Doctorale Economie et Gestion – ED 231

INSTITUT DES SCIENCES DE L'ENTREPRISE ET DU MANAGEMENT

Montpellier Recherche en Management – EA 4557

LA COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE : ENTRE EFFICIENCE ET LEGITIMATION

Thèse présentée pour obtenir le grade de

DOCTEUR DE L'UNIVERSITE MONTPELLIER I

Groupe des disciplines **Sciences de Gestion** du CNU

Section 06

Soutenue publiquement le 16 octobre 2012

Par

Grégoire MERCIER

Sous la direction de Gérald NARO

JURY

M. Gérald NARO Professeur des Universités, Université Montpellier I	Directeur de thèse
Mme Isabelle DURAND-ZALESKI Professeur des Universités, Université Paris XII	Rapporteur
M. Thierry NOBRE Professeur des Universités, Université de Strasbourg	Rapporteur
M. Guy DELANDE Professeur Emérite des Universités, Université Montpellier I	Suffragant
M. Pierre DUJOLS Professeur des Universités, Université Montpellier I	Membre invité
M. Yves DUPUY Professeur des Universités, Université Montpellier II	Membre invité

UNIVERSITÉ MONTPELLIER I

Ecole Doctorale Economie et Gestion – ED 231

INSTITUT DES SCIENCES DE L'ENTREPRISE ET DU MANAGEMENT

Montpellier Recherche en Management – EA 4557

LA COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE : ENTRE EFFICIENCE ET LEGITIMATION

Thèse présentée pour obtenir le grade de

DOCTEUR DE L'UNIVERSITE MONTPELLIER I

Groupe des disciplines **Sciences de Gestion** du CNU

Section 06

Soutenue publiquement le 16 octobre 2012

Par

Grégoire MERCIER

Sous la direction de Gérald NARO

JURY

M. Gérald NARO Professeur des Universités, Université Montpellier I	Directeur de thèse
Mme Isabelle DURAND-ZALESKI Professeur des Universités, Université Paris XII	Rapporteur
M. Thierry NOBRE Professeur des Universités, Université de Strasbourg	Rapporteur
M. Guy DELANDE Professeur Emérite des Universités, Université Montpellier I	Suffragant
M. Pierre DUJOLS Professeur des Universités, Université Montpellier I	Membre invité
M. Yves DUPUY Professeur des Universités, Université Montpellier II	Membre invité

« L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces écrits doivent être considérés comme propres à leur auteur. »

Montpellier Recherche en Management
Equipe de Recherche sur la Firme et l'Industrie
CC 028, Place Eugène Bataillon
34095 Montpellier

« Pourquoi diable me soucierais-je du prix des choses ? Ma raison d'être est de vivre, non de calculer. Et c'est précisément ce que cette bande de vaches ne veut pas que l'on fasse – vivre ! Ce qu'ils veulent c'est que l'on passe sa vie à aligner des chiffres. Ils comprennent ça, les chiffres. Ça vous a l'air raisonnable, intelligent. »

Henry Miller, Tropique du capricorne (1939).

Remerciements :

Je souhaite tout d'abord remercier le Professeur Gérald Naro, Professeur à l'Institut Supérieur de l'Entreprise de Montpellier, Université Montpellier I, Directeur de cette recherche, qui a su me faire confiance tout en me guidant.

Ma gratitude va également aux Professeurs Isabelle Durand-Zaleski et Thierry Nobre qui me font l'honneur d'être les rapporteurs de ce travail, aux Professeurs Guy Delande, Pierre Dujols et Yves Dupuy qui participent à ce jury.

Je tiens aussi à témoigner toute ma reconnaissance au Docteur Pierre Aubas qui a contribué à concrétiser ce projet.

Les organisations suivantes ont permis l'aboutissement de ce travail : Montpellier Recherche en Management, le laboratoire ERFI, l'ISEM, l'Université Montpellier I, l'EDEG et le CHU de Montpellier.

Enfin, merci à Céline Saléry, Clothilde Cazautet et Nashira Absi qui m'ont apporté leur aide.

Ce travail a bénéficié du soutien financier de l'Université Montpellier I au titre du Bonus Qualité Recherche 2011.

A Julie, Eliot et Félix.

A Christian et Jacqueline, pour leur courage.

**UNIVERSITÉ MONTPELLIER I
INSTITUT SUPÉRIEURE DE L'ENTREPRISE DE MONTPELLIER – ISEM
MONTPELLIER RECHERCHE EN MANAGEMENT - MRM**

DOCTORAT DE L'UNIVERSITÉ MONTPELLIER I

AUTEUR

NOM : **MERCIER**

PRÉNOM : **Grégoire**

Date de soutenance :

16 octobre 2012

TITRE :

La comptabilité analytique hospitalière : entre efficience et légitimation.

RÉSUMÉ :

Les récentes réformes inspirées de la nouvelle gestion publique font de la comptabilité analytique hospitalière une pièce maîtresse du financement et de la gouvernance des établissements de soins français. Les coûts unitaires par séjour alimentent en effet à la fois le processus d'élaboration des tarifs et les nouveaux instruments de gestion supposés améliorer l'efficience hospitalière. Ce travail confronte la comptabilité analytique en vigueur à une méthode basée sur les activités pour calculer les coûts unitaires d'un échantillon de 2130 interventions chirurgicales réalisées consécutivement au CHU de Montpellier en 2009. Il montre que les deux méthodes sont discordantes et que, en outre, la méthode actuelle reflète mal la complexité réelle de la prise en charge des patients au bloc opératoire. La théorie néoinstitutionnelle suggère que le développement de la comptabilité analytique hospitalière, structure organisationnelle formelle, est un processus isomorphe par lequel les établissements de santé internalisent le mythe rationalisé du calcul des coûts des séjours. Pour pouvoir répondre aux contraintes et à la complexité du réel, un certain degré de découplage entre cette comptabilité et l'activité réelle apparaît. La comptabilité analytique ne serait donc plus seulement un instrument au service de l'efficience des hôpitaux mais aussi un facteur de légitimation au sein d'un environnement fortement institutionnalisé. Dès lors se pose la question de la pertinence des tarifs et des outils de gestion alimentés par ces coûts unitaires au regard des objectifs poursuivis.

MOTS CLÉS : Hôpital, Comptabilité analytique, Théorie néoinstitutionnelle, Nouvelle gestion publique, Efficience.

**UNIVERSITÉ MONTPELLIER I
INSTITUT SUPÉRIEURE DE L'ENTREPRISE DE MONTPELLIER – ISEM
MONTPELLIER RECHERCHE EN MANAGEMENT - MRM**

DOCTORAT DE L'UNIVERSITÉ MONTPELLIER I

FIRST NAME: MERCIER
SURNAME: Grégoire

Defense date:
2012, October 16th

TITLE:
Hospital cost accounting: efficiency or legitimation?

ABSTRACT:

Consequently to the recent implementation of NPM-inspired reforms, cost accounting plays a key role in financing and governance of French hospitals.

Calculating unit costs per hospital stay is indeed the first step in the elaboration of case-based tariffs. Moreover, unit costs are used to develop new management tools aimed at improving hospital efficiency.

This study compared the current cost accounting method to an innovative activity-based one for the calculation of the unit costs of 2130 surgical procedures performed consecutively at the University Hospital of Montpellier in 2009.

The results show a poor agreement between both methods. In addition, the current method fails to accurately reflect the real complexity of patients' management in the operating room.

New institutionalism suggests that the development of hospital cost accounting (a formal organizational structure) results from an isomorphic process by which health care institutions internalize the rationalized myth of unit cost calculation.

In order to address the constraints and the complexity of reality, a certain degree of decoupling between the accounting and real activity occurs.

Hence, cost accounting would not only be an efficiency improvement tool, but also a legitimating factor within a highly institutionalized environment.

This raises the issue of the relevance of the tariffs and of the management tools based on these unit costs.

KEY WORDS: Hospital, Accounting, Neo-institutional theory, New public management, Efficiency.

Plan :

INTRODUCTION GENERALE	18
PARTIE 1 : APPROCHE CONCEPTUELLE : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE ENTRE EFFICIENCE ET LEGITIMITE INSTITUTIONNELLE.	27
Chapitre 1 : Contexte de la problématique : la comptabilité analytique est au cœur du financement et de la gestion des hôpitaux.	28
Chapitre 2 : La comptabilité analytique hospitalière et ses limites.	52
Chapitre 3 : Cadre conceptuel : une interprétation néo-institutionnelle de la comptabilité analytique hospitalière.	69
PARTIE 2 : APPROCHE EMPIRIQUE : CALCUL DES COUTS UNITAIRES D'UN ECHANTILLON D'INTERVENTIONS CHIRURGICALES GRACE A LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES.	90
Chapitre 1 : Méthodologie de recherche.	91
Chapitre 2 : Comparaison ENCC/ABC.	97
Chapitre 3 : Discussion des résultats et implications.	140
CONCLUSION GENERALE	153

Liste des abréviations :

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
ANAP	Agence Nationale d'Appui à la Performance
ARS	Agence Régionale de Santé
ATIH	Agence Technique de l'Information Hospitalière
BO	Bulletin Officiel
CAH	Comptabilité Analytique Hospitalière
CCAM	Classification Commune des Actes Médicaux
CdAM	Catalogue des Actes Médicaux
CIM-10	Classification Internationale des Maladies, 10 ^{ème} révision
CM	Catégorie Majeure
CMA	Complication ou Morbidité Associée
CR	Centre de Ressources
CREA	Compte de Résultats Analytiques
CREO	Compte de Résultats par Objectifs
CV	Coefficient de Variation
DG	Dotation Globale
DMI	Dispositifs Médicaux Implantables
EBM	<i>Evidence-Based Medicine</i>
ENCC	Echelle Nationale des Coûts Commune
EPRD	Etat des Prévisions de Recettes et de Dépenses
FHF	Fédération Hospitalière de France
FHP	Fédération de l'Hospitalisation Privée
GHM	Groupe Homogène de Malades
GHS	Groupe Homogène de Séjours
HAD	Hospitalisation A Domicile

HPST	Hôpitaux, Patients, Santé et Territoire
ICR	Indice de Coût Relatif
MeSH	<i>Medical Subject Heading</i>
MCO	Médecine, Chirurgie, Obstétrique et odontologie
MO	Médicaments Onéreux
NGP	Nouvelle Gestion Publique
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OMS	Organisation Mondiale de la Santé
ONDAM	Objectif National de Dépenses de l'Assurance Maladie
OQN	Objectif Quantifié National
PIB	Produit Intérieur Brut
PMSI	Programme de Médicalisation des Systèmes d'Information
RSS	Résumé de Sortie Standardisé
RUM	Résumé d'Unité Médicale
SA	Section d'Analyse
SLD	Soins de Longue Durée
SSPI	Salle de Surveillance Post-Interventionnelle
SSR	Soins de Suite et de Réadaptation
T2A	Tarifcation A l'Activité
TCCM	Tableau Coût Case Mix
UF	Unité Fonctionnelle
UM	Unité Médicale

Liste des figures :

Figure 1 : Etablissements de santé avec capacités d'hospitalisation par catégorie d'établissements en 2009.	30
Figure 2 : Décomposition de l'ONDAM hospitalier en 2009.	39
Figure 3 : Exemple de CREA d'un pôle Accueil et traitement des urgences. (Source : MEAH 2009).	49
Figure 4 : Exemple de TCCM d'un pôle chirurgical. (Source : MEAH 2009)	50
Figure 5 : Arbre analytique de l'ENCC.	54
Figure 6 : Schéma général d'organisation comptable : les 5 niveaux de regroupement analytique.	55
Figure 7 : Arborescence de l'activité Blocs Opératoires.	55
Figure 8 : Schéma général de l'affectation des charges.	57
Figure 9 : Clés de répartition utilisées pour le calcul des coûts par séjour en chirurgie (DDS = Durée de Séjour ; ICR = Indice de coût relatif).	63
Figure 10 : Principe général de la comptabilité par activités.	70
Figure 11 : L'origine et l'élaboration des structures organisationnelles formelles. (D'après Meyer et Rowan 1977).	80
Figure 12 : La survie d'une organisation. (D'après Meyer et Rowan 1977).	82
Figure 13 : Contenu des trois phases du travail de terrain (janvier 2010 à juin 2011).	94
Figure 14 : Répartition des charges par Titre.	100
Figure 15 : Ventilation des charges sur les passages au bloc opératoire (méthode ABC).	108
Figure 16 : Graphique de flux des interventions étudiées.	111
Figure 17 : Distribution des coûts totaux unitaires calculés par la méthode par activités.	115
Figure 18 : Graphique de la différence entre le coût ABC et le coût ENCC en fonction de leur moyenne.	116
Figure 19 : Ecart entre les coûts ENCC et ABC en fonction de l'ICR chirurgical maximum.	117
Figure 20 : Modélisation du coût unitaire des interventions en astreinte (bleu et vert) et en période normale (gris et rouge) en fonction de leur durée.	120

Figure 21 : Distribution des coûts totaux unitaires des cholécystectomies calculés par la méthode par activités.	123
Figure 22 : Distribution des coûts totaux unitaires des gastroplasties calculés par la méthode par activités.	126
Figure 23 : Distribution des coûts totaux unitaires des cures de hernie inguinale calculés par la méthode par activités.....	129
Figure 24 : Distribution des coûts totaux unitaires des cures d'éventration calculés par la méthode par activités.	132
Figure 25 : Distribution des coûts totaux unitaires des appendicectomies calculés par la méthode par activités.	135

Liste des tableaux :

Tableau 1 : Rubriques administratives et médicales des Résumés d'Unité Médicale.....	31
Tableau 2 : Catégories majeures de la onzième version de la classification des GHM.	34
Tableau 3 : Contenu doctrinaire de la nouvelle gestion publique (D'après Hood 1991).....	42
Tableau 4 : Caractéristiques rattachées à la nouvelle gestion publique (D'après Gruening 2001).....	43
Tableau 5 : Activités et unités d'œuvre utilisées.	60
Tableau 6 : Unités d'œuvre utilisées pour le calcul du coût par séjour.....	63
Tableau 7 : Revue de la littérature des articles rapportant des applications de la comptabilité par activités à l'hôpital.	77
Tableau 8 : Spécialisation des salles du bloc digestif en 2009.	93
Tableau 9 : Montant des charges retraitées par la méthode par activités.....	99
Tableau 10 : Détail des charges retraitées.	101
Tableau 11 : Répartition des postes sur les activités pour chaque métier du bloc opératoire.	103
Tableau 12 : Modalités de correction des durées réelles issues du logiciel QBloc.....	104
Tableau 13 : Distinction des charges afférentes à la période normale et à la période d'astreinte.	105
Tableau 14 : Durée cumulée des activités principales selon la période de travail.....	106
Tableau 15 : Coût total des activités (Titre 1).	107
Tableau 16 : Coût unitaire des inducteurs de coût.	108
Tableau 17 : Description des interventions et de leurs durées (variables quantitatives).	112
Tableau 18 : Description des interventions (variables qualitatives).....	113
Tableau 19 : Description des coûts unitaires des interventions selon les 2 méthodes de calcul. PM = personnel médical ; PNM = personnel non médical.....	114
Tableau 20 : Détail des actes principaux par ordre décroissant de fréquence.....	115
Tableau 21 : mise en évidence de subventionnements croisés (coûts moyens en euros)....	119
Tableau 22 : Description des cholécystectomies par coelioscopie (variables quantitatives).	121

Tableau 23 : Description des cholécystectomies par coelioscopie (variables qualitatives)..	122
Tableau 24 : Description des gastroplasties verticales calibrées (variables quantitatives)...	124
Tableau 25 : Description des gastroplasties verticales calibrées (variables qualitatives).	125
Tableau 26 : Description des cures de hernie inguinale (variables quantitatives).	127
Tableau 27 : Description des cures de hernie inguinale (variables qualitatives).....	128
Tableau 28 : Description des cures d'événtration (variables quantitatives).	130
Tableau 29 : Description des cures d'événtration (variables qualitatives).....	131
Tableau 30 : Description des appendicectomies (variables quantitatives).	133
Tableau 31 : Description des appendicectomies (variables qualitatives).....	134
Tableau 32 : Coefficient de variation (CV) et étendue des coûts unitaires, par acte et selon la méthode de comptabilité.....	136

INTRODUCTION GENERALE

Introduction générale

« The core ideas of New Public Management – greater reliance on market based mechanisms and contracting out, greater separation of decision making, professional and process functions – have been in the ascendancy for at least two decades. Today, the evidence of their failure is all around. »

Cette affirmation de Matthew Taylor, en septembre 2011¹, prend des allures de confession tardive lorsque l'on sait qu'il fut conseiller en chef pour la stratégie politique de Tony Blair lors de son dernier mandat. Elle montre bien la complexité conceptuelle intrinsèque du "*new public management*". Surtout, elle illustre parfaitement l'émergence d'un point de vue critique à son endroit.

Contexte :

La politique hospitalière française récente est modelée par deux courants. D'un côté, la **nouvelle gestion publique** est un mouvement structurel très puissant qui oriente les réformes du secteur public depuis vingt ans. De l'autre, l'impératif conjoncturel de **réduction des dépenses publiques** s'est imposé comme l'une des conséquences de la crise financière qui a débuté en 2007.

La nouvelle gestion publique (NGP), traduction de l'expression anglaise "*New Public Management*", est une nébuleuse conceptuelle née dans les milieux néo-libéraux des années 1970. Elle participe sous des apparences techniques et apolitiques à la remise en cause néo-libérale de l'Etat-providence. Postulant que les organisations de type bureaucratique souffrent d'un **déficit d'efficience**, elle prône en remède l'introduction de mécanismes de marché et d'outils issus de l'entreprise. Ces instruments permettent notamment aux organisations publiques de rendre des comptes sur leur capacité à transformer des inputs en outputs, autrement dit sur leur efficience. Parallèlement à ces changements dans la gouvernance hospitalière est intervenue, au début des années 2000, une réforme majeure du mode de financement des hôpitaux. La tarification à l'activité (T2A) répartit désormais les ressources de l'Assurance Maladie entre les hôpitaux publics et privés en fonction de leur niveau d'activité réel, décrit grâce au programme de médicalisation du

¹ www.matthewtaylorblog.com/category/public-policy/page/11/ (accédé le 17 avril 2012)

système d'information (PMSI). Le mécanisme est donc simple, rationnel en apparence et d'ailleurs peu contesté dans son principe. Indépendamment du financement, la description exhaustive et standardisée de l'activité des hôpitaux améliore spectaculairement leur transparence. En l'absence de marché, le tarif constitue un signal qui incite fortement les hôpitaux à augmenter leur activité et, dans une moindre mesure, leur efficacité (Busse, Geissler et al. 2011). Dans ce contexte, le développement de la **comptabilité de gestion** est l'un des piliers de l'édifice managérial. Les hôpitaux peuvent désormais calculer les coûts unitaires des séjours hospitaliers, lesquels alimentent à la fois des outils de gestion interne et le processus de fixation des tarifs nationaux. La gouvernance des hôpitaux a ainsi été puissamment modifiée, évoluant du contrôle bureaucratique et professionnel à un véritable contrôle par les résultats (Naro 2010). La comptabilité analytique permet de construire des outils de gestion interne (tableau coût/case-mix, compte de résultats analytique) qui ont l'avantage de matérialiser de manière apparemment rationnelle l'efficacité de chaque établissement et pôle.

L'une des conséquences de la crise financière, bancaire puis économique débutée en 2007 aura été la mise en avant de la question des dépenses publiques. Pour réduire le service de la dette, il faut réduire cette dernière, donc les déficits publics, et ainsi, en période de récession, les dépenses publiques. La question n'est pas ici de savoir si ces politiques d'austérité seront efficaces, mais de pointer du doigt leur rôle dans le renforcement de la prééminence des outils comptables au sein de l'hôpital. Les tenants de la réduction des dépenses publiques ont en effet trouvé dans la T2A et dans la nouvelle gouvernance deux leviers extrêmement efficaces. Quoi de plus puissant en effet qu'un mécanisme de financement basé sur le niveau réel d'activité, associé à un contrôle par les résultats au sein des hôpitaux pour mettre les budgets hospitaliers sous pression ? En outre leur mise en œuvre est parée des attributs de la rationalité et de la justice, deux vertus difficilement contestables.

Ainsi, le courant structurel de la NGP et l'impératif conjoncturel de réduction des dépenses publiques font du manque d'efficacité le mal principal de l'hôpital public et de la rationalité comptable une panacée.

Problématique et justification :

Mais cette allégation soulève aux moins deux questions : (1) comment appliquer le concept d'efficience aux organisations de soins ? (2) Quels sont la place et le rôle de la comptabilité analytique dans cette problématique, en particulier au regard de la complexité de l'hôpital ?

La notion d'efficience appliquée aux établissements de soins appelle quelques précisions, d'autant plus nécessaires que l'application de ce concept à l'activité hospitalière est problématique. Dans la littérature managériale, il est de tradition, au-delà de l'approche comptable et financière, de distinguer au moins trois concepts pour rendre compte des résultats du fonctionnement d'une organisation : l'efficacité, l'efficience et la performance sociale.

L'efficacité renvoie à la capacité d'une organisation à atteindre les objectifs que ses dirigeants lui ont fixés sur un horizon temporel donné (Martinet and Silem 2008). Ce premier indicateur vaut tant pour une organisation dans son ensemble que pour évaluer le déroulement et les résultats d'un projet particulier. L'efficacité ne vaut qu'au regard des objectifs privilégiés par les dirigeants, est relative à ces derniers et peut donc se voir contestée si les objectifs eux-mêmes étaient remis en cause.

L'efficience pose la question de l'utilisation optimale des inputs (Martinet and Silem 2008). La question n'est plus seulement de vérifier que l'objectif a été atteint, mais que ce résultat a été obtenu par les moyens les moins coûteux. L'efficience renvoie donc aux notions de productivité et de rendement, et reposera sur une batterie d'indicateurs mettant en rapport outputs et inputs. On notera qu'il est possible pour une organisation d'être à la fois efficace et inefficente, si elle atteint ses objectifs au moyen d'un usage immodéré des moyens – logique de gaspillage.

La performance sociale d'une organisation, enfin, tente de saisir, voire de mesurer, la capacité d'une organisation à satisfaire les attentes de ses « parties prenantes » (*stakeholders*), tant internes qu'externes (Martinet and Silem 2008). La qualité de la gouvernance renvoie à la capacité des dirigeants à arbitrer entre ces attentes en fonction de la pression que les parties prenantes sont capables d'exercer sur l'organisation. C'est toute la question posée par la problématique de la responsabilité sociale. Comme toute organisation à vocation publique, le secteur hospitalier se caractérise par le grand nombre et l'hétérogénéité de ses parties prenantes (Minvielle, Sicotte et al. 2008) aux attentes contradictoires : salariés médicaux et non médicaux, financeurs publics, patients,

fournisseurs, centres de recherche et unités de formation et de recherche. La recherche d'indicateurs fiables capables de mesurer le degré de réponse aux attentes est un chantier qui reste ouvert, ce qui limite pour le moment dans la pratique managériale les démarches de performance sociétale.

Pour notre part, c'est l'efficacité que nous retiendrons comme référence au cours de notre réflexion, parce qu'elle est mise en avant comme l'un des objectifs principaux des réformes actuelles. Mais nous garderons en mémoire que la performance sociale peut s'inscrire elle aussi dans le cadre d'une approche institutionnelle des organisations. Dans le cas des activités de santé, la notion d'efficacité reste problématique, pour des raisons bien connues : difficulté à définir et à mesurer l'output autant en termes quantitatifs que qualitatifs (ce n'est pas un hasard si les médecins sont astreints juridiquement à une obligation de moyen et non de résultat), difficulté à saisir les inputs (quantités hétérogènes non additionnables, valeurs déterminées hors du marché sur des bases politiques ou conventionnelles, temps de travail complexes, hétérogènes et opaques dans leur contenu).

Nous voyons que l'efficacité interroge le rapport entre les inputs et les outputs, lequel est l'objet de la comptabilité analytique. C'est la première raison pour laquelle nous avons placé cette dernière au cœur de notre travail. La seconde raison est que la mise en place de la comptabilité analytique est une obligation pour les hôpitaux français, inscrite au Code de la santé publique depuis le 1er janvier 2006². Enfin, la comptabilité analytique et les instruments de gestion qui l'exploitent font partie des changements les plus visibles constatés dans les établissements de soins depuis la mise en œuvre de la T2A (Pépin and Moisdon 2010).

Nous avons décidé d'analyser la comptabilité analytique hospitalière telle qu'elle est en vigueur actuellement à travers le prisme de la **complexité**. Qu'entend-on exactement par complexité ? Plusieurs définitions existent, qui sont issues des sciences de l'information, de la sociologie ou de la biologie et s'appliquent donc imparfaitement à notre objet d'étude : le processus de prise en charge des patients à l'hôpital. Il est néanmoins possible d'identifier un socle commun à ces définitions : la complexité résulte de l'intrication, de

² Article R. 6145-7 du Code de la santé publique.

l'enchevêtrement et de l'interdépendance entre plusieurs facteurs, dimensions ou niveaux et elle engendre variabilité et imprévisibilité. A l'hôpital, des travaux récents ont décrit trois catégories de facteurs déterminant la complexité clinique (médicaux, socio-économiques et organisationnels) (Grant, Ashburner et al. 2011) et ont montré que celle-ci était associée significativement à la consommation de ressources (McCue and Thompson 2011). La sélection de patients, *a priori* moins complexes, constitue même l'un des effets pervers de tout système de paiement prospectif basé sur des groupes homogènes de malades (Turner and Cuttler 2011).

Ceci nous conduit à enrichir notre problématique : la comptabilité analytique hospitalière actuelle reflète-t-elle correctement la complexité de la prise en charge des patients ?

Sur le papier, la comptabilité analytique relie donc la T2A, mécanisme de financement prospectif censé améliorer l'efficacité, à la nouvelle gouvernance, traduction managériale de la Nouvelle Gestion Publique à l'Hôpital. En principe, Les coûts unitaires fondent à la fois le dialogue de gestion interne et le processus de fixation des tarifs nationaux mais la réalité n'est pas si simple, pour deux raisons. D'une part, l'opacité du processus de fixation des tarifs laisse à penser que ces derniers sont déconnectés des coûts issus de l'ENCC (Cour des Comptes 2010; Moisdon 2010; Cour des Comptes 2011). Cette hypothèse a été corroborée par une étude empirique récente (Moisdon 2010). D'autre part, la capacité de la T2A à augmenter l'efficacité des hôpitaux n'a toujours pas été vérifiée empiriquement (Busse, Geissler et al. 2011). En plus des obstacles méthodologiques liés à l'horizon temporel et aux nombreux facteurs de confusion, cet impact serait limité aux pays où un budget global plafonné préexistait (Portugal, Suède et Norvège) et serait fortement dépendant de la mise en œuvre concrète du système. Lorsqu'il est mis en évidence, l'impact se limite à l'efficacité technique (diminution de la durée de séjour, développement de la chirurgie ambulatoire et de l'hospitalisation de jour) et s'accompagne d'une augmentation de la dépense totale (Chevreul, Durand-Zaleski et al. 2010; Busse, Geissler et al. 2011). Aucun effet sur l'efficacité allocative n'est théoriquement attendu dans la mesure où les tarifs ne reflètent pas les préférences sociétales mais les coûts constatés.

C'est ce double paradoxe qui nous a conduit à mobiliser le champ conceptuel de la théorie néo-institutionnelle pour éclairer l'émergence et le développement des outils comptables au sein de l'hôpital public.

Dans son approche sociologique, **la théorie néo-institutionnelle** souligne comment les organisations sont façonnées par leur environnement au sens large (Meyer and Rowan 1977) : pressions culturelles et sociales, organes de régulation et organisations dominantes. En réponse à la contrainte externe, les organisations ont tendance à converger dans un processus d'homogénéisation résultant d'un isomorphisme institutionnel (DiMaggio and Powell 1983). Ainsi, les mécanismes de marché ne sont plus les seules contraintes qui s'imposent aux organisations : ces dernières intègrent dans leurs structures formelles des normes et des contraintes institutionnelles. Quels que soient les gains de performance et d'efficacité, les organisations trouvent un avantage à se transformer en réponse à leur environnement car elles acquièrent ainsi de la **légitimité**. En se conformant à des normes, à des valeurs et à des croyances partagées, elles augmentent leur capacité d'interaction avec les autres organisations (DiMaggio and Powell 1983).

Objectifs :

Nous allons donc poursuivre deux objectifs successifs. Le premier consistera à explorer la capacité de la comptabilité analytique hospitalière, telle qu'elle est en vigueur actuellement, à capturer la complexité de la prise en charge des patients. Sur la base de ces résultats empiriques, le second s'appuiera sur la théorie néo-institutionnelle pour montrer que, au-delà de l'amélioration de l'efficacité, la diffusion de la comptabilité analytique procède aussi de phénomènes isomorphiques légitimateurs.

Intérêts de la recherche :

Cette étude présente de réels intérêts sur les plans théorique, méthodologique et managérial.

Sur le plan théorique, le principal intérêt réside dans la mobilisation du cadre conceptuel néo-institutionnel issu de la sociologie des organisations (Meyer and Rowan 1977; DiMaggio and Powell 1983) pour analyser les écarts entre la comptabilité ENCC et la comptabilité par activités. En considérant que la comptabilité par activités reflète la complexité individuelle

des interventions chirurgicales et que la comptabilité ENCC est une règle institutionnalisée, nous tenterons de mettre en évidence un découplage partiel au sein des organisations publiques que sont les hôpitaux français. La littérature ne rapporte aucun travail ayant porté sur ce point précis.

Sur le plan méthodologique, nous proposons de concevoir un modèle de comptabilité analytique par activités sur un large échantillon exhaustif d'interventions chirurgicales. L'intérêt méthodologique est, d'une part, d'obtenir des coûts tenant compte de la complexité intrinsèque à chaque intervention chirurgicale puis, d'autre part, d'analyser les écarts entre les coûts issus de la comptabilité ENCC et ceux issus de la comptabilité par activités en termes de subventionnements croisés. En outre, nous pourrions discuter les avantages et les limites d'une telle approche en pratique.

Sur le plan pratique enfin, nous discuterons les enseignements au regard du rôle joué par la comptabilité analytique hospitalière tant dans le cadre du financement des hôpitaux que dans celui du management hospitalier. Au total, nous tenterons de contribuer à éclairer les raisons de l'émergence et du développement des outils comptables au sein de l'hôpital public.

Plan :

Notre travail s'organise en une première partie à portée conceptuelle suivi d'une seconde partie de nature empirique. Chacune de ces parties est elle-même divisée en trois chapitres.

La première partie ambitionne de construire un cadre conceptuel pour ce travail de recherche. Le chapitre 1 rappelle le contexte et les enjeux sous-jacents : quelle est la place des établissements de santé dans le système de soins français ? Comment l'introduction du Programme de Médicalisation des Systèmes d'Information (PMSI), de la Nouvelle Gouvernance et de la T2A a-t-elle bouleversé à la fois leur financement et leur gestion ? Pourquoi la comptabilité analytique constitue la pierre angulaire de ce train de réforme ? Dans quelle mesure ces réformes relèvent du champ conceptuel de la Nouvelle Gestion Publique ?

Le chapitre 2 détaillera le principe de la comptabilité analytique hospitalière, dite ENCC, et ses limites notamment au regard de la complexité de la prise en charge des patients.

Le chapitre 3 montrera en quoi la comptabilité par activités est plus à même que la comptabilité ENCC de capturer la complexité des interventions. Nous proposerons une grille de lecture néo-institutionnelle de la relation entre efficacité, complexité et comptabilité analytique hospitalière. A partir des travaux de Meyer et Rowan (1977) et de DiMaggio et Powell (1983), nous ferons l'hypothèse que, à défaut d'un gain en efficacité indiscutable, le gain en légitimité escompté explique au moins en partie l'adoption de la comptabilité analytique par les hôpitaux.

La seconde partie présentera le versant empirique de notre travail, qui porte sur un échantillon exhaustif de 2130 interventions chirurgicales réalisées en 2009 au bloc opératoire Saint Eloi du CHU de Montpellier. En calculant le coût unitaire de ces interventions à l'aide de la comptabilité ENCC puis à l'aide d'un modèle de comptabilité par activités développé spécifiquement, nous allons décrire et analyser les écarts entre les deux méthodes. Nous serons ainsi à même de décrire d'éventuels subventionnements croisés entre les différents types d'interventions, de quantifier la concordance entre les deux méthodes et, enfin, de rechercher si les coûts unitaires ABC sont corrélés à des marqueurs individuels de complexité.

Nous avons choisi cette approche car elle est la seule qui permette de capturer la complexité des interventions au niveau individuel. En plus, le Département d'Information Médicale (DIM) où nous travaillons occupe une position unique entre les services de soins du CHU et le contrôle de gestion. Il s'agit donc d'un poste d'observation tout à fait adapté pour explorer notre problématique.

PARTIE I

APPROCHE CONCEPTUELLE : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE ENTRE EFFICIENCE ET LEGITIMITE INSTITUTIONNELLE.

Dans cette première partie, nous allons tout d’abord positionner la comptabilité analytique hospitalière dans le contexte du système de soins français (chapitre 1). Ensuite, nous présenterons le principe et les limites de cet outil (chapitre 2), avant de situer la problématique du calcul des coûts hospitaliers dans le cadre théorique néoinstitutionnel (chapitre 3).

Chapitre 1 : Contexte de la problématique : la comptabilité analytique est au cœur du financement et de la gestion des hôpitaux

Quels sont les rôles et l'importance de la comptabilité analytique dans les établissements de soins ? Ces derniers sont divers et jouent un rôle majeur de délivrance des soins dans un environnement fortement régulé. L'activité des hôpitaux français est décrite grâce au Programme de Médicalisation des Systèmes d'Information (PMSI) qui permet de catégoriser des séjours en fonction de critères médicaux et économiques. Le PMSI alimente de fait la tarification à l'activité (T2A), système de paiement prospectif des hôpitaux dans lequel chaque séjour réalisé déclenche une recette selon un barème national de tarifs. Avec la nouvelle gouvernance, la T2A fait partie d'un train de réformes du secteur public qui trouve ses racines conceptuelles dans la nouvelle gestion publique. Cette dernière fait appel à un fonds doctrinaire vaste qui ambitionne de pallier l'inefficience supposée des organisations publiques par l'introduction d'outils et de concepts issus de l'entreprise privée. Parmi ces outils figure la comptabilité analytique, qui alimente d'une part le processus d'élaboration des tarifs nationaux et, d'autre part, un certain nombre d'outils de gestion au sein des établissements.

1.1 Les établissements de santé sont la pierre angulaire d'un système régulé.

La mission fondamentale du système de santé est de préserver ou restaurer l'état de santé du plus grand nombre. La restauration de l'état de santé par les services de soins de santé apporte une contribution majeure et dominante à cette mission.

En France, les établissements de santé jouent un rôle central dans la délivrance de soins et leur activité représente 4,2% du Produit Intérieur Brut (PIB). La notion d'établissement de santé est apparue dans la loi du 31 juillet 1991 et englobe les appellations vernaculaires d'hôpitaux, de centres hospitaliers et de cliniques. En 2009, 2 838 structures offrant 446 500 lits et 55 000 places relevaient de cette même définition d'établissement de santé tout en ayant des statuts juridiques différents (DREES 2010) (Figure 1). Un tiers environ étaient des

établissements publics, un tiers des établissements privés à but non lucratif et un tiers des établissements privés à but lucratif. Les établissements publics (centres hospitaliers, centres hospitaliers régionaux et hôpitaux locaux) sont soumis à un régime budgétaire, financier et comptable particulier. Ils bénéficient d'une autonomie de gestion réelle mais limitée par le contrôle de l'Etat via les Agences Régionales de Santé (ARS). Les établissements privés relèvent de nombreux statuts possibles et peuvent de ce fait être soumis à des régimes juridiques diversifiés. Selon leur objet, ils sont à but lucratif ou non. Les établissements privés à but lucratif (cliniques commerciales) sont des sociétés de personnes ou de capitaux, avec une tendance récente à l'introduction de capitaux extérieurs via des groupes français ou internationaux possédant plusieurs établissements. Les établissements privés à but non lucratif sont soit constitués sous forme d'associations loi 1901, soit rattachés à des congrégations, à des fondations, à des groupes mutualistes ou à la Sécurité Sociale. Ils relèvent pour la plupart du régime financier des établissements publics.

Les établissements publics et une partie des établissements privés à but non lucratif participent au service public hospitalier, concept introduit par la loi du 31 décembre 1970 qui confie explicitement à ces établissements des missions spécifiques. La loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (dite "loi HPST") transforme cette notion en offrant la possibilité à n'importe quel établissement de santé *"d'assurer, en tout ou partie, une ou plusieurs des missions de service public"*.

L'activité de délivrance de soins des établissements s'exerce dans différents champs : médecine, chirurgie, obstétrique et odontologie (MCO), soins de suite et de réadaptation (SSR), soins de longue durée (SLD) et psychiatrie. Elle s'exerce également selon des modalités variables : hospitalisation conventionnelle, hospitalisation à domicile, soins externes (consultations) et urgences. Enfin, certains établissements assument, en plus de la mission de soins, des missions dites d'intérêt général, au premier rang desquelles figurent l'enseignement, la recherche, le recours et l'innovation.

Du point de vue économique, les établissements de santé font partie du secteur des services de soins de santé, dont les caractéristiques ont été mises en évidence K. Arrow (1963), qui s'interroge sur la pertinence des outils traditionnels de l'analyse économique pour rendre compte de leur fonctionnement. L'irrégularité de la demande, l'incertitude quant à l'efficacité des soins et donc sur le résultat de l'activité, l'asymétrie d'information et le

contrôle public de l'offre font que l'on s'éloigne significativement des standards de l'approche économique des organisations et de la logique « pure » du marché. La coexistence de ces caractéristiques empêche les mécanismes classiques de marché de jouer pleinement. Il est donc nécessaire de mettre en place une régulation publique de ce secteur pour répondre aux impératifs majeurs que sont la couverture des besoins de santé de la population, l'allocation équitable des ressources et l'incitation à l'efficacité (Dormont and Milcent 2002). Les mécanismes de financement des établissements s'inscrivent dans cette perspective et constituent évidemment un levier de régulation majeur.

Les établissements de santé, dans leur grande diversité, jouent donc un rôle central dans la délivrance de soins au sein d'un système de santé régulé.

Catégorie d'établissements	Entités	Nombre de lits	Nombre de places
Public	966	271 057	36 301
Centre hospitalier régional (CHR/CHU)	31 (*)	77 052	8 003
Centre hospitalier (CH) (dont ancien hôpital local)	828 (*)	164 593	13 806
Centre hospitalier spécialisé en psychiatrie	90	27 725	14 336
Autre établissement public	17	1 687	156
Établissement privé d'intérêt collectif (ESPIC)	734	59 715	11 042
Centre de lutte contre le cancer	20	2 890	699
Autre établissement privé à but non lucratif	714	56 825	10 343
Privé à but lucratif	1 051	96 460	13 203
Établissement de soins de suite et de réadaptation	316	23 778	1 748
Autre établissement privé	10	687	20
Établissement de soins de courte durée ou pluridisciplinaires	572	60 265	10 781
Établissement de lutte contre les maladies mentales	140	11 021	630
Établissement de soins de longue durée	13	709	24
Ensemble	2 751	427 232	60 546

(*) Le CHR de La Réunion, regroupement du centre hospitalier Félix Guyon et du groupe hospitalier Sud Réunion, est compté dans les recueils comme deux CH distincts.

Figure 1 : Etablissements de santé avec capacités d'hospitalisation par catégorie d'établissements en 2009.

1.2 Le Programme de Médicalisation des Systèmes d'Information ou comment décrire l'activité des établissements de santé.

L'activité des établissements de santé étant par nature complexe, sa description requiert une catégorisation préalable à l'aide d'un système de classification des patients (Busse, Geissler et al. 2011). En France, il s'agit du Programme de Médicalisation des Systèmes

d'Information (PMSI), inspiré des *Diagnosis-Related Groups (DRGs)* mis au point par RB Fetter (1980) aux Etats-Unis.

Le PMSI, expérimenté dès 1986 et rendu obligatoire par la loi du 31 juillet 1991, permet de classer le séjour de chaque patient dans un Groupe Homogène de Malades (GHM). A chaque GHM est associé un Groupe Homogène de Séjour (GHS), qui détermine le tarif facturable par l'établissement à l'Assurance Maladie.

Pour les séjours hospitaliers en soins de courte durée (MCO), cette analyse est fondée sur le recueil systématique d'un petit nombre d'informations administratives et médicales, qui constituent le Résumé de Sortie Standardisé (RSS). Les informations recueillies font l'objet d'un traitement automatique aboutissant au classement des RSS en un nombre volontairement limité de groupes cohérents médicalement et économiquement, les GHM.

Tout séjour hospitalier doit donner lieu à la production d'un résumé de sortie standardisé (RSS), constitué d'un ou plusieurs Résumés d'Unité Médicale (RUM). Le RUM contient un nombre limité de rubriques d'ordre administratif et médical (Tableau 1).

Informations administratives :
• Identifiants : numéro administratif local de séjour et numéro de RSS.
• Sexe
• Numéro de l'unité médicale
• Type d'autorisation de l'unité médicale
• Date de naissance
• Code postal du lieu de résidence
• Numéro de l'établissement dans le Fichier national des établissements sanitaires et sociaux (FINESS)
• Dates et modes d'entrée et de sortie, provenance et destination
• Nombre de séances
Informations médicales :
• Diagnostics : diagnostic principal, diagnostic relié, diagnostics associés significatifs
• Actes médicaux
• Poids à l'entrée dans l'unité médicale pour les nouveau-nés
• Âge gestationnel pour la mère et le nouveau-né
• Indice de gravité simplifié (IGS II)
• Données associées documentaires

Tableau 1 : Rubriques administratives et médicales des Résumés d'Unité Médicale.

Les diagnostics sont codés avec la dixième révision de la Classification Internationale des Maladies (CIM-10) de l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS) et les actes avec la Classification Commune des Actes Médicaux (CCAM).

Le RSS est ensuite classé dans un groupe homogène de malades (GHM) de manière exhaustive et unique : tout RSS est obligatoirement classé dans un GHM et dans un seul. L'homogénéité des GHM est médicale et économique :

- Médicale, car dès son premier niveau (la « catégorie majeure de diagnostic ») la classification est fondée sur des critères médicaux (appareil fonctionnel ou motif notoire d'hospitalisation) ;
- Economique, car les séjours classés dans un même groupe ont, par construction, des consommations de ressources voisines.

Le classement de chaque RSS dans un GHM, appelé groupage, fait appel à un ensemble de tests logiques regroupés dans un algorithme automatisé. Depuis le 1^{er} mars 2011, la classification des GHM en vigueur est la version 11 (MTES 2011) qui, en introduisant la notion de niveau de sévérité, a porté le nombre total de GHM à 2300. La numérotation des GHM utilise six caractères alphanumériques. Les deux premiers sont numériques et font référence au numéro de la catégorie majeure. Le troisième est alphabétique et caractérise le GHM selon la logique de la classification avec les conventions suivantes :

- C : groupe chirurgical avec acte classant opératoire ;
- K : groupe avec acte classant non opératoire ;
- M : groupe médical sans acte classant ;
- Z : groupe indifférencié avec ou sans acte classant opératoire ;
- H : groupe de la CM 90.

Les quatrième et cinquième caractères sont numériques et distinguent tous les GHM ayant la même combinaison des trois premiers caractères. Enfin, depuis la version 11 le sixième caractère est alphanumérique : un chiffre de 1 à 4 pour désigner les niveaux de sévérité ou une lettre (A, B, C ou D) s'il s'agit des CM 14, 15 et 25, Z pour désigner une racine non éligible aux 4 niveaux, J pour désigner un GHM d'activité ambulatoire, T pour désigner un

GHM de très courte durée et E pour désigner le GHM correspondant aux RSA de patients décédés.

Les catégories majeures (CM) sont le premier niveau de classement des RSS (Tableau 2). Elles correspondent le plus souvent à un système fonctionnel (affections du système nerveux, de l'œil, de l'appareil respiratoire...) et sont alors dites catégories majeures de diagnostic (CMD) car c'est le diagnostic principal du RSS qui détermine le classement. Dans certains cas, l'orientation des RSS ne dépend pas du diagnostic principal : maladies dues à une infection par le VIH (CM 25), traumatismes multiples graves (CM 26), transplantations d'organes (CM 27) et séances (CM 28).

- 01 Affections du système nerveux
- 02 Affections de l'œil
- 03 Affections des oreilles, du nez, de la gorge, de la bouche et des dents
- 04 Affections de l'appareil respiratoire
- 05 Affections de l'appareil circulatoire
- 06 Affections du tube digestif
- 07 Affections du système hépatobiliaire et du pancréas
- 08 Affections et traumatismes de l'appareil musculo-squelettique et du tissu conjonctif
- 09 Affections de la peau, des tissus sous-cutanés et des seins
- 10 Affections endocriniennes, métaboliques et nutritionnelles
- 11 Affections du rein et des voies urinaires
- 12 Affections de l'appareil génital masculin
- 13 Affections de l'appareil génital féminin
- 14 Grossesses pathologiques, accouchements et affections du post-partum
- 15 Nouveau-nés, prématurés et affections de la période périnatale
- 16 Affections du sang et des organes hématopoïétiques
- 17 Affections myéloprolifératives et tumeurs de siège imprécis ou diffus
- 18 Maladies infectieuses et parasitaires
- 19 Maladies et troubles mentaux
- 20 Troubles mentaux organiques liés à l'absorption de drogues ou induits par celles-ci
- 21 Traumatismes, allergies et empoisonnements
- 22 Brûlures
- 23 Facteurs influant sur l'état de santé et autres motifs de recours aux services de santé
- 25 Maladies dues à une infection par le VIH
- 26 Traumatismes multiples graves
- 27 Transplantations d'organes
- 28 Séances
- 90 Erreurs et autres séjours inclassables

Tableau 2 : Catégories majeures de la onzième version de la classification des GHM.

Le classement dans les GHM dépend ensuite successivement de la présence d'un acte classant, des complications ou morbidités associées et de l'âge.

La liste des complications ou morbidités associées (CMA) a été constituée initialement, dans la classification américaine originelle, en recensant les diagnostics associés dont la présence, toutes choses étant égales par ailleurs, augmentait la durée de séjour d'au moins une journée dans au moins 75% des cas. Selon que le RSS mentionne ou non une CMA, il est classé dans un GHM avec CMA ou sans CMA, à condition que cette segmentation existe pour le GHM considéré, ce qui n'est pas toujours le cas.

Afin de permettre une meilleure prise en compte de la gravité des cas, la notion de CMA a évolué récemment. D'une part, des listes d'exclusions ont été élaborées. Une liste d'exclusions est définie par rapport à un diagnostic principal. Elle énumère les affections qui, associées à ce DP, ne sont pas considérées comme des complications significatives. D'autre part, la détermination de complications ou morbidités associées sévères (CMAS) c'est-à-dire de complications particulièrement graves, permet de repérer les cas les plus lourds.

En pratique, la classification des GHM utilise deux types de limite d'âge :

- Soixante-dix ans est le seuil le plus fréquemment testé. En effet, les patients de plus de 69 ans ont plus fréquemment plusieurs affections dont chacune ne correspond pas au critère CMA, mais dont le cumul a un effet assez proche ; l'âge remplace des combinaisons trop nombreuses pour pouvoir être répertoriées ;
- Une limite propre à certaines prises en charge (par exemple 18 ans pour les affections touchant fréquemment les enfants, 36 ans pour le diabète), résultat de l'analyse statistique et donc corrélée à la consommation de ressources.

La répartition de l'ensemble des RSS entre les GHM définit l'éventail des cas ou *case mix*. Il est l'expression des prises en charge en nature (CMD, GHM, caractère chirurgical ou «médical») et en volume (effectifs par GHM).

La classification des GHM fait l'objet d'actualisations régulières induisant une mise à jour des tables ou de la fonction groupage. La première version de la classification des GHM (dite

version 0) a été publiée en 1986. Depuis la version 11 de la classification (2009) qui a introduit un critère de sévérité en 4 niveaux au sein d'un même type de séjour, on compte près de 2 300 GHM. La version précédente, en vigueur au moment de cette étude, en comptait moins de 800.

1.3 La tarification à l'activité a bouleversé le mode de financement des établissements de santé.

Une fois rappelés l'historique et le contexte de l'introduction de la T2A, nous présenterons son principe puis passerons en revue ses effets positifs et négatifs.

A partir de 1983, deux systèmes distincts de financement des établissements de santé ont coexisté. D'une part, la dotation globale de fonctionnement, pour les établissements publics et privés participant au service public hospitalier et, d'autre part, la tarification à la journée et au forfait lié aux actes réalisés, pour les établissements privés ne participant pas au service public hospitalier. Pour les établissements publics et PSPH, la dotation globale était reconduite chaque année en l'absence de toute négociation réelle avec l'autorité de tutelle. Elle était calculée sur la base de l'exercice précédent augmentée selon le taux de croissance des dépenses hospitalières, déconnectant ainsi les moyens de l'évolution de l'activité. Les établissements privés à but lucratif facturaient directement à l'Assurance Maladie les forfaits de prestation et les actes, selon des tarifs variables géographiquement et négociés avec l'agence régionale de l'hospitalisation. L'enveloppe globale des forfaits était encadrée par la mise en place d'Objectifs Quantifiés Nationaux (OQN). Cette dualité persiste aujourd'hui à travers les appellations « ex-DG » (i.e. établissements publics et PSPH) et « ex-OQN » (i.e. établissements privés à but lucratif).

En 2002, lors de l'annonce du Plan Hôpital 2007 par le gouvernement³, les effets pervers générés par cette situation étaient synthétisés comme suit :

³ Disponible sur Internet : <http://www.sante.gouv.fr/hopital-2007-la-tarification-a-l-activite.html> (accédé le 6 janvier 2012)

- Pour le secteur sous dotation globale, le découplage entre le budget et l'activité réalisée pouvait conduire à la constitution de rentes de situation ou à un sous-financement relatif des structures les plus actives ;
- Pour le secteur privé à but lucratif, l'hétérogénéité géographique du niveau des forfaits pouvait contribuer soit à la constitution de rentes pour les bénéficiaires de forfaits excessifs par rapport à l'activité réelle, soit, à l'inverse, au sous-financement de certaines activités.
- La coexistence de ces deux systèmes incompatibles freinait les coopérations entre les deux secteurs.

En 2003, les pouvoirs publics ont lancé, dans le cadre du programme "Hôpital 2007", un important train de réformes pour les établissements de santé. La modification de leur mode de financement par la mise en place de la tarification à l'activité (T2A) était une mesure phare de ce plan.

Les objectifs de l'introduction de la T2A, tels qu'affichés dans le Plan Hôpital 2007, étaient de trois ordres :

- Dynamiser les structures de soins, en particulier publiques : en devenant plus simple, le mode de financement permettrait une meilleure responsabilisation des acteurs et créerait une incitation à s'adapter.
- Augmenter l'équité de traitement entre les secteurs.
- Développer les outils de pilotage médico-économiques (contrôle de gestion) au sein des hôpitaux publics et privés.

Le projet de réforme reposait sur l'hypothèse d'une moindre efficacité des établissements de santé publics et impliquait que le renforcement du pilotage médico-économique était en soi nécessaire et souhaitable.

Depuis 2005 (Loi de Financement de la Sécurité Sociale votée en 2004), l'activité de court séjour des hôpitaux publics et privés est donc financée par la T2A. Celle-ci s'applique aux activités de médecine, chirurgie et obstétrique (MCO), y compris aux activités de dialyse et d'hospitalisation à domicile. L'extension aux hôpitaux locaux, aux SSR et à la psychiatrie est

prévue. Elle couvre 100 % de l'activité MCO des établissements privés depuis 2005 et a été appliquée de manière progressive mais rapide dans le secteur public pour couvrir 100 % de l'activité MCO en 2008.

La T2A repose sur deux éléments fondamentaux : en premier lieu la description de l'activité de soin des établissements selon une classification commune, en second lieu la fixation de tarifs en regard de chaque élément de la nomenclature. En France, la description de l'activité repose sur le PMSI (cf. supra). Les tarifs des GHS résultent d'un processus de fixation en plusieurs étapes. Les tarifs bruts sont issus de l'Etude Nationale des Coûts à Méthodologie Commune (ENCC) qui associe un échantillon d'établissements de soins volontaires et dotés d'une comptabilité analytique suffisamment développée. Les tarifs repères résultent de l'application d'incitations en fonction des priorités de santé publique. Enfin, les tarifs initiaux intègrent des dispositifs destinés à limiter d'éventuels effets revenus. Afin de maîtriser les dépenses hospitalières, la masse tarifaire globale est contrainte par un objectif de dépenses pour l'activité de MCO (ODMCO) défini par le Parlement à partir de l'Objectif National de Dépenses d'Assurance Maladie (ONDAM). En cas d'augmentation de l'activité hospitalière, un mécanisme de régulation prix-volume entraîne une baisse des tarifs.

Mais le mode de fixation du tarif est complexe, peu lisible par les établissements et diffère en outre selon le secteur : les honoraires des médecins sont par exemple exclus de l'assiette de calcul pour les établissements ex-OQN. Il existe donc une seule nomenclature de GHM/GHS mais deux échelles de tarifs (ex-DG et ex-OQN). La fusion des deux échelles est l'objectif de la convergence tarifaire intersectorielle, qui est à l'origine d'un débat vif et persistant opposant les 2 principales fédérations d'établissements de santé : la Fédération Hospitalière de France (FHF, secteur public) s'y oppose en arguant que la différence entre les tarifs est justifiée par la différence entre les missions⁴, alors que la Fédération de l'Hospitalisation Privée (FHP, secteur privé à but lucratif) y est favorable (FHP 2008).

Le paiement du séjour est modulé par rapport au tarif du GHS dans certaines situations : séjour particulièrement long ou court et prise en charge dans des unités très spécialisées (réanimation et surveillance continue). Les actes réalisés hors hospitalisation, les passages

⁴ <http://www.fhf.fr/Informations-Hospitalieres/Dossiers/Achats-Finances/Convergence/Arret-de-la-convergence>, accédé le 6 janvier 2012.

aux urgences, les activités de prélèvement d'organe et de greffe et la dialyse sont financés par des forfaits spécifiques.

Enfin, les médicaments onéreux (MO) et les dispositifs médicaux implantables (DMI) figurant sur une liste établie par l'Assurance Maladie sont intégralement remboursés en sus du tarif du GHS.

Globalement, le système de paiement prospectif permet de ventiler la majeure partie de l'enveloppe fermée dévolue au financement des établissements de santé français (Figure 2).

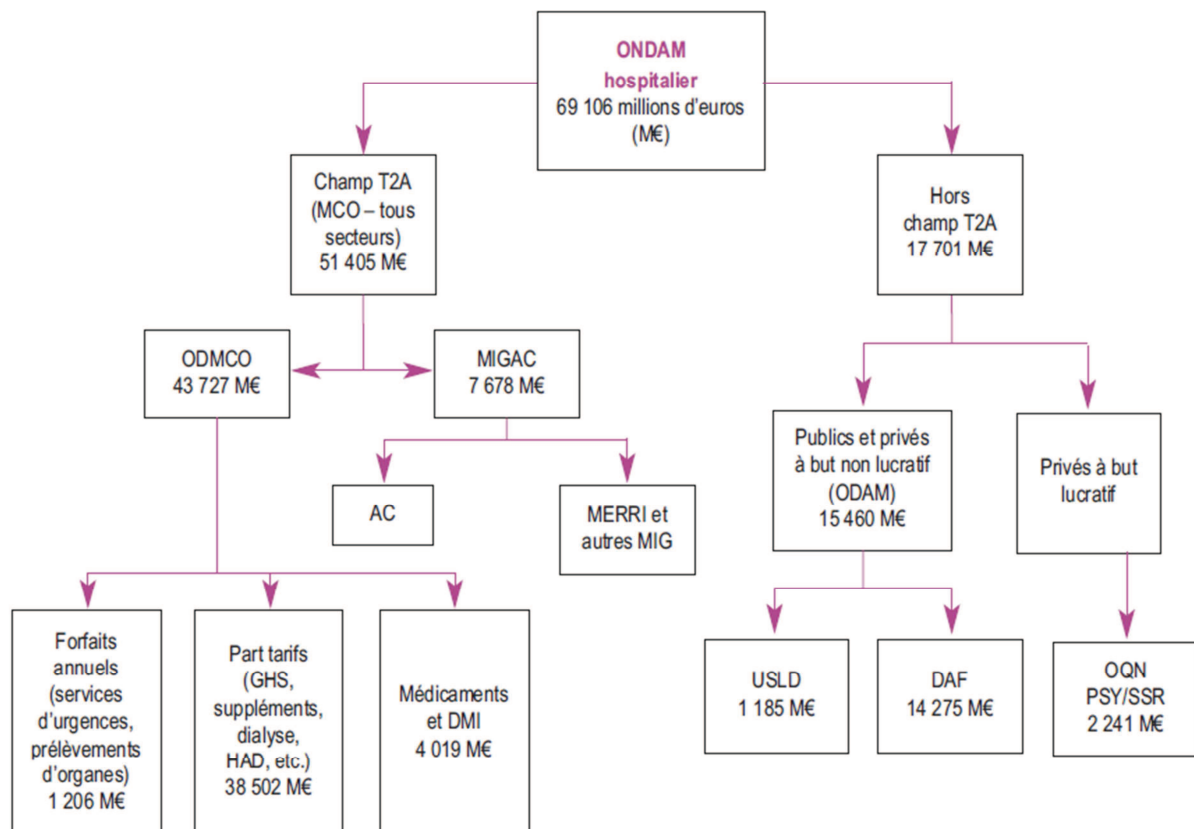


Figure 2 : Décomposition de l'ONDAM hospitalier en 2009.

Les avantages de la T2A tiennent à l'introduction d'un système de paiement à l'activité prospectif (Or 2009).

En liant directement les recettes à la production des soins, la T2A est censée contribuer à améliorer la transparence du financement du point de vue des établissements. En instituant un tarif unique pour un même service (GHM), elle peut également contribuer à renforcer l'équité entre établissements d'un même secteur. Cette équité dépend toutefois de l'homogénéité des GHM et donc de la finesse de la classification, sous peine de pénaliser les

établissements qui prennent en charge systématiquement les patients les plus lourds. Il faut également tenir compte des facteurs exogènes non contrôlables par les établissements mais susceptibles d'influencer les coûts, tels que les prix et la structure du marché hospitalier local. Enfin, en fixant un tarif basé sur le coût moyen constaté sur un échantillon de séjours, la T2A introduit une forme de compétition dans un secteur typiquement monopolistique. Elle incite chaque établissement à diminuer le coût de production des séjours de manière à être plutôt en deçà de la moyenne, donc du tarif. La T2A est par conséquent censée améliorer l'efficacité, à la fois de chaque établissement et de l'ensemble du secteur, selon le principe général de la « *yard stick competition* » (Shleifer 1985).

Néanmoins, la tentation est parfois grande de parer la T2A de vertus qu'elle ne possède pas ; elle n'a vocation ni à assurer une couverture optimale des besoins de soins, ni à améliorer leur qualité.

La littérature est maintenant abondante sur les effets négatifs de la T2A, qui tiennent autant à son mécanisme intrinsèque qu'aux choix faits lors de sa mise en œuvre en France (Or 2009). Il est possible de les regrouper sous 4 thématiques : premièrement, la diminution des durées de séjours est une conséquence logique et souvent souhaitable de la T2A. Mais elle peut s'accompagner d'une diminution du service rendu et d'un transfert vers d'autres offreurs de soins ou vers un autre séjour (*cost-shifting*) (Fuchs 2009). Deuxièmement, l'hétérogénéité résiduelle au sein d'un même GHM peut inciter les établissements à sélectionner les patients qu'ils souhaitent prendre en charge en refusant les situations les plus lourdes et les plus complexes (*cream skimming*). Troisièmement, le lien direct entre le codage des séjours (c'est-à-dire leur description en vue de leur classement dans un GHM) et les recettes dévolues peut créer des comportements de codage opportuniste (surcodage) voire la réalisation d'actes médicalement non justifiés (Georgescu 2010). Les contrôles externes du codage par l'Assurance Maladie ont justement pour objectif de réduire ce risque de surcodage. Quatrièmement, la T2A incite les établissements à augmenter leur activité voire à induire une demande pour des soins médicalement non justifiés (Guterman 2006). En France, ce risque est réduit par le mécanisme de régulation prix-volume qui fait baisser les tarifs au-delà d'un certain seuil. Mais l'absence de seuils individualisés peut pénaliser des établissements vertueux (Or 2009).

En principe, la T2A constitue donc à la fois un outil d'amélioration de l'équité entre les établissements et une incitation à l'efficacité. Ses effets négatifs illustrent les tensions voire les contradictions pouvant exister entre un mécanisme de financement des établissements et les impératifs d'accès aux soins, de qualité et de maîtrise des dépenses de santé.

La performance de la T2A, c'est-à-dire sa capacité à engendrer des effets plutôt positifs que négatifs, dépend de la qualité de trois éléments : la classification des séjours, le calcul des coûts de ces séjours et la fixation des tarifs.

1.4 La tarification à l'activité ou l'application de la nouvelle gestion publique à l'hôpital.

La nouvelle gestion publique (NGP), traduction française de l'anglais *new public management*, imprègne les réformes du secteur public depuis la fin des années 1970. Les premières réformes ont été portées à l'échelon national au Royaume-Uni et à l'échelon municipal aux Etats-Unis, puis en Nouvelle-Zélande et en Australie avant de gagner l'ensemble des pays de l'OCDE. Ce n'est qu'à la fin des années 1980 que l'expression « nouvelle gestion publique » apparaît dans le lexique universitaire pour analyser les caractéristiques communes à ces réformes (Gruening 2001). Pour Hood (1991), la NGP est la tendance ayant marqué le plus fortement le champ de l'administration publique depuis lors. Il met la NGP en perspective avec quatre autres tendances générales traversant l'administration publique depuis les années 1980 : le ralentissement de la croissance voire la décroissance de la taille des gouvernements, le recours accru à la privatisation, le développement de l'automatisation (notamment via les systèmes d'information) et l'internationalisation des concepts et des outils mobilisés. La NGP pose un double postulat. Premièrement, les organisations publiques souffrent d'un manque d'efficacité et d'efficacité et, deuxièmement, l'application des outils de l'entreprise privée est à même d'améliorer leur performance (Naro 2010).

Dans ce chapitre, nous allons tenter de définir d'une part ce qu'est la NGP, d'autre part quels sont les concepts sous-jacents. Nous expliquerons ensuite en quoi la comptabilité analytique joue un rôle central dans la mise en œuvre de la NGP, en général puis plus particulièrement dans le secteur de la santé. Enfin, nous exposerons les principaux points de vue critiques de la NGP et de son application au secteur hospitalier.

Pour définir le contenu de la NGP, nous nous baserons sur les travaux de Gruening (2001) et de Hood (1991; 1995). Hood (1991) ne fournit pas de définition univoque et exhaustive de la NGP, mais il détaille et analyse les doctrines qui la composent. Elles constituent des éléments récurrents quel que soit le secteur public concerné sans toutefois être nécessairement toutes mobilisées simultanément. Sept doctrines sont ainsi identifiées par Hood (1991) : un management professionnel direct, des standards et mesures explicites de la performance, un contrôle par les résultats, une désagrégation des unités organisationnelles, un recours à la compétition, des méthodes de management issues du secteur privé et une utilisation parcimonieuse des ressources publiques. Le tableau suivant détaille la signification concrète et la justification théorique de chacune de ces doctrines (Tableau 3).

Doctrine	Signification	Justification
Management professionnel direct	Instauration d'un mode de contrôle actif et explicite au sein des organisations publiques par des personnes désignées.	La redevabilité (<i>accountability</i>) nécessite des responsabilités claires.
Standards et mesures explicites de la performance	Définition de buts, d'objectifs, d'indicateurs préférentiellement quantitatifs.	La redevabilité (<i>accountability</i>) nécessite des objectifs clairs.
Contrôle par les résultats	Financement et avancement dépendants de la performance.	Les résultats importent plus que les processus.
Désagrégation des unités organisationnelles	Scission des organisations monolithiques en sous-unités dotées de budgets identifiés.	Des unités plus petites sont plus faciles à contrôler. La scission autorise la contractualisation interne.
Recours à la compétition	Mise en œuvre de contrats et d'appels d'offre.	La concurrence permet de réduire les coûts et d'augmenter la qualité.
Méthodes de management issues du secteur privé	Abandon de « l'éthique du service public » au profit de la flexibilité et des techniques de communication.	Il est nécessaire d'utiliser les outils issus de l'entreprise dans le secteur public.
Utilisation parcimonieuse des ressources publiques	Diminution des coûts	Il est nécessaire de questionner la demande en ressources du secteur public.

Tableau 3 : Contenu doctrinaire de la nouvelle gestion publique (D'après Hood 1991).

Quant à Gruening (2001), il recense une vingtaine de caractéristiques dont le rattachement à la NGP fait l'objet d'un consensus (Tableau 4).

<ul style="list-style-type: none"> - Réductions budgétaires - Privatisation - Planification stratégique - Mesure de la performance - Flexibilité et liberté de management - Reste à charge pour l'utilisateur 	<ul style="list-style-type: none"> - Redevabilité (accountability) par rapport à la performance - Consommateur - Séparation de la provision et de la production - Changement de style de management - Amélioration de la comptabilité - Amélioration de la gestion financière 	<ul style="list-style-type: none"> - Séparation de la politique et de l'administration - Audit de la performance - Décentralisation - Compétition - Sous-traitance - Participation et intéressement - Recours accru aux technologies de l'information
---	---	--

Tableau 4 : Caractéristiques rattachées à la nouvelle gestion publique (D'après Gruening 2001).

L'analyse du contenu doctrinaire et des caractéristiques consensuelles révèle le rôle de la comptabilité analytique dans la mise en œuvre des réformes inspirées de la NGP. L'amélioration de la comptabilité est explicitement citée par Gruening (2001) comme étant l'une des caractéristiques communes aux réformes inspirées de la NGP. A l'hôpital, elle contribue aussi directement à la planification stratégique (via l'Etat Prévisionnel des Recettes et des Dépenses et les Tableaux Coût-Case Mix), à la mesure de la performance des établissements et des pôles, à la redevabilité de ces derniers, à l'audit de la performance et même à la mise en compétition des pôles. Concernant ce dernier point, il faut rappeler que le critère de *benchmarking* des pôles le plus explicite repose sur leur rentabilité financière, qui est directement issue des données de coût de la comptabilité analytique.

Du point de vue doctrinaire, au sens de Hood (1991) la comptabilité analytique est un pilier essentiel à l'édifice de la NGP. Outil principal de la mesure de la performance des pôles, elle matérialise le contrôle par les résultats à travers les EPRD et les TCCM (Georgescu 2010). La diffusion de ces outils de gestion interne est, du point de vue des soignants, un symbole fort et concret de la mise en œuvre de la T2A à l'échelle du pôle.

La place centrale de la comptabilité de gestion dans la NGP a été mise en lumière par Lapsley (1999), Hood (1991) et Russel (1999) : elle joue un rôle dominant dans la mesure de la performance, dans la définition d'objectifs et dans les négociations internes à l'organisation.

En France, la T2A est conforme à l'esprit de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) qui a changé totalement la procédure d'adoption du budget de l'Etat. La promulgation de la LOLF en juillet 2001 procédait d'une triple volonté : accroître le contrôle du Parlement sur le budget, introduire la culture de la performance dans la gestion publique et réduire les déficits budgétaires. Le principe de la LOLF est lui-même directement inspiré de la nouvelle gestion publique (Couty 2010). Partant de là, ont été importés dans les hôpitaux des concepts et outils issus du monde de l'entreprise privée (Gruening 2001). La NGP est matérialisée par la prégnance de la culture des résultats, de la responsabilisation individuelle des agents, de la comparaison entre entités et entre agents (*benchmarking*), du recours à des agences publiques réputées purement techniques et à des consultants privés, de la rationalité instrumentale et de la gestion basée sur des indicateurs quantitatifs. L'objectif de la NGP est bien d'accroître le contrôle des agents producteurs pour augmenter leur productivité, en leur fixant des objectifs quantifiés et individualisés. Les critiques de la NGP la voient comme un instrument de standardisation et donc de contrôle social du monde hospitalier (Llewellyn and Northcott 2005). Les limites et effets pervers du contrôle par les résultats sont bien connus : manipulation des chiffres, tendance au « slack budgétaire », coût de déploiement des outils de mesure des indicateurs, complexification des procédures aboutissant à une "nouvelle bureaucratie", effets contre-productifs, soumission des acteurs à des injonctions contradictoires (Emery and Giaouque 2003; Harrison and Smith 2003). Surtout, le renforcement du contrôle par les résultats à l'hôpital pose la question de la pertinence des théories sous-jacentes de la régulation cybernétique et du système déterministe. Ces concepts, qui font de la NGP un néotaylorisme (Belorgey 2009), sont-ils opérants dans les établissements de santé qui sont décrits comme des organisations bureaucratiques professionnelles, à rationalité limitée (au sens de Simon et March), politiques, voire paradoxales (Bras, De Pourville et al. 2009; Naro 2010) ? Sont-ils à même de fournir les meilleures solutions aux situations complexes d'ambiguïté et d'incertitude qui sont la règle dans ces organisations ?

Nicolas Belorgey (2009) livre deux grandes interprétations des réformes hospitalières récentes. La première les place dans la perspective de la rationalisation des hôpitaux, longtemps considérés comme ingouvernables et désormais vus comme des entités économiques. La seconde dénonce une « mise en scène des déficits publics », considérant que le but non explicite est la réduction des déficits publics dans un cadre néolibéral. A

propos de la justification du plan Hôpital 2007, qui a marqué la réalisation de la NGP dans le secteur de la santé, il évoque un bilan « *mêlant des constats factuels indiscutables et des diagnostics politiques* » visant à renforcer l'intervention étatique et à « *rendre les hospitaliers responsables des problèmes auxquels ils sont confrontés* ».

L'évaluation de l'action publique en général et de la performance des établissements de santé en particulier est complexe. Sa complexité est liée à la pluralité des objectifs, à l'absence de consensus sur les définitions de la qualité et de la performance et à des modalités d'action difficilement mesurables. Lorsque l'essentiel n'est pas mesurable, le processus d'évaluation concentre alors l'attention sur un ou plusieurs indicateurs épistémologiquement faibles donc non opérationnels.

1.5 L'estimation des coûts des séjours est au cœur de la logique de la T2A.

Parce qu'il résulte d'un calcul, le coût a l'apparence de l'objectivité et de la neutralité. Mais il existe plusieurs méthodes de calcul ; dès lors, un coût résulte d'une opinion reposant sur un ensemble d'hypothèses et reflétant des choix. La notion de coût réel est par conséquent fallacieuse et on lui préférera celle de coût pertinent au regard de l'objectif poursuivi (Dubrulle 2007).

S'agissant des séjours hospitaliers, il existe une forte hétérogénéité méthodologique dans la classification et la mesure des coûts (Negrini, Kettle et al. 2004). La principale source d'hétérogénéité méthodologique est le niveau de précision adopté dans l'identification des facteurs de coût, d'une part, et dans leur valorisation d'autre part (Tan, Rutten et al. 2009; Busse, Geissler et al. 2011). Le niveau de précision dans l'identification des facteurs de coût distingue le *gross-costing* (facteurs de coûts définis à un niveau supra-individuel) du *micro-costing* (facteurs de coûts définis au niveau du patient), cette dernière approche étant la plus précise. En outre, le niveau de précision dans la valorisation des coûts oppose l'approche *top-down* (calcul de coûts moyens à partir d'agrégats comptables) à l'approche *bottom-up* (calcul de coûts unitaires à partir de la consommation individuelle de ressources). Par conséquent, la méthode reflétant le mieux les variations potentielles de coût entre patient doit combiner les approches *micro-costing* et *bottom-up*. Les quelques études ayant comparé différentes méthodes de calcul des coûts à l'hôpital ont conclu à la nécessité

d'utiliser une approche de type *bottom-up*, au moins pour les composants principaux du coût, c'est-à-dire les dépenses de personnel (Wordsworth, Ludbrook et al. 2005; Tan, Rutten et al. 2009).

Nonobstant ces différences méthodologiques, les facteurs déterminant les variations de coûts entre établissements ont fait l'objet d'études nombreuses et peuvent être classés comme suit (Launois 1999; Dormont and Milcent 2002; Or 2009) :

- Les effets de taille et de gamme ;
- Les différences de caractéristiques des patients pris en charge (*case-mix*) ;
- Les facteurs exogènes non contrôlables par les établissements (prix et structure du marché hospitalier local) ;
- Les facteurs endogènes (*skill-mix*, plateau technique, grille de salaires, démarches d'efficacité, stratégies d'externalisation) ;
- La qualité des soins ;
- La participation aux missions d'enseignement et de recherche.

L'enjeu principal, pour les établissements comme pour le régulateur, est de distinguer les facteurs contrôlables par l'organisation de ceux qui ne le sont pas. En effet, l'hypothèse sous-jacente à la mise en place de la T2A est qu'une partie significative des écarts de coûts est expliquée par ces facteurs contrôlables sur lesquels l'établissement peut agir afin d'augmenter son efficacité. En outre, la méthode de calcul doit refléter les facteurs susceptibles d'expliquer les variations de coûts entre établissements. Dans le cas contraire, le système de paiement peut affecter l'accès aux soins, la qualité des soins, voire l'efficacité globale du système (Or 2009).

Tous les facteurs contrôlables sont *a priori* endogènes : stratégie d'investissement, externalisation et démarches d'efficacité, dont la plus emblématique est le développement de la chirurgie ambulatoire.

Plus généralement, la disponibilité de coûts pertinents et précis est une condition nécessaire à la prise de décision, pour les établissements comme pour les tutelles (Eldenburg and Kallapur 1997; Naranjo-Gil and Hartmann 2007).

En France, l'inscription par la loi HPST à l'horizon 2018 de l'objectif de convergence intersectorielle des tarifs rend cette question particulièrement cruciale.

Le calcul des coûts des séjours hospitaliers, objet de la comptabilité analytique hospitalière, est l'un des fondements du mécanisme de la T2A. En effet, d'une part, les coûts moyens obtenus dans le cadre de l'ENCC sont le point de départ du processus de fixation des tarifs (DHOS 2009), d'autre part, les coûts unitaires sont utilisés par chaque établissement dans un but de gestion interne (confrontation aux coûts moyens et aux tarifs)

L'étude nationale de coûts (ENC) existe depuis 1993 dans le secteur public/PSPH et associe des établissements privés à but lucratif depuis 2005⁵. Elle associe une cinquantaine d'établissements et a trois objectifs :

- Construction d'une échelle de coûts à méthodologie commune (ENCC) par GHM qui sert de fondement à la fixation des tarifs ;
- Publication de coûts moyens par GHM auxquels les établissements peuvent comparer leurs propres coûts afin d'améliorer leur gestion interne ;
- Constitution d'une base de données utilisée pour faire évoluer la classification des GHM.

Les limites conceptuelles de la méthode ENCC sont connues (Moisdon 2010) : faible représentativité de l'échantillon d'établissements, non prise en compte de la qualité des séjours, non prise en compte de leur pertinence.

Au sein des établissements de santé, le passage à la T2A s'est accompagné du développement de la fonction contrôle de gestion et de la mise en œuvre de nouveaux instruments de gestion. D'autres évolutions conjointes (nouvelle gouvernance, création des pôles, Etat des Prévisions de Recettes et de Dépenses) ont également joué un rôle dans ce domaine sans qu'il soit possible d'isoler l'impact propre de chaque facteur. Mais la mise en place d'une comptabilité analytique constitue le point central sur lequel reposent divers

⁵ Sauf en 2008, la Fédération de l'Hospitalisation Privée (FHP) ayant demandé à ses adhérents de boycotter l'ENC.

outils de pilotage (Pépin and Moisdon 2010). Le compte de résultat analytique (CREA), premier instrument de gestion largement diffusé, est une déclinaison des comptes de résultats de l'établissement par pôle. En confrontant les recettes et les dépenses à l'échelle du pôle, on dégage un résultat économique qui permet d'identifier les pôles bénéficiaires et les pôles déficitaires. Le CREA par pôle est donc un « objet comptable hybride » (MeaH 2009) qui associe en recettes des éléments issus de la comptabilité générale (Titres 1, 2 et 3) et en dépenses des charges directes et indirectes, retraitées selon le modèle de comptabilité analytique en vigueur (Figure 3).

Le second instrument, le tableau coût case-mix (TCCM), est un outil d'évaluation analytique qui permet de comparer les charges d'exploitation MCO d'un établissement de santé avec un établissement virtuel qui aurait strictement la même activité, mais dont les coûts de production sont calculés à partir des coûts unitaires identifiés dans l'ENC. L'hôpital se compare donc, poste de dépenses par poste de dépenses, avec son double, représentatif de l'organisation moyenne des établissements de l'ENC (Figure 4). Le TCCM permet ainsi d'explorer les facteurs déterminants le résultat trouvé par le CREA.

Exercice 2007	Total Pole	Pôle ACCUEIL	Total
1 - DEPENSES DIRECTES		3 - RECETTES	
TITRE 1	2 419 065,23	TITRE 1 : Recettes prises en charge par l'Assurance Maladie	3 214 244,09
Personnel médical	928 272,77	GHS - recettes 100% T2A	519 670,08
Personnel non médical	1 490 792,47		0,00
Autres dépenses de personnel	0,00	Activité externe	212,46
TITRE 2	204 344,19	Médicaments coûteux - molécules onéreuses	1 429,40
Sous traitance	16 196,67	Consultations externes part (C + CS + MAJ) T2A 100%	741 504,41
Fournitures et petits matériels	114 432,64	MIGAC	0,00
Médicaments et produits sanguins	71 150,81	Actes T2A 100%	352 677,43
Autres dépenses	2 564,07 0,00	Sécurité environnement T2A 100%	10 085,05
TITRE 3	159 834,86	ATU	380 285,26
Fournitures et petits matériels	43 262,18	Forfait 1	208 380,00
Transports	88 766,83	TITRE 2 : Recettes non prises en charge par l'AMO	385 459,09
Autres dépenses	27 805,85	Produits hospitaliers	92 118,64
TITRE 4	90 947,90	Consultations externes	292 592,26
Amortissements	89 777,63	Autres	748,19
Autres dépenses 1 170,27			0,00
TOTAL DEPENSES DIRECTES	2 874 192,18	TITRE 3 : Recettes subsidiaires	82 390,02
2 - DEPENSES INDUITES		Recettes subsidiaires	82 390,02
Fonctions médico techniques	52 983,21		0,00
Anesthésie, salle de réveil	0,00	Recettes urgences	133 668,04
Bloc	0,00	Part de la dotation annuelle complémentaire dévolue aux urgences	0,00
Laboratoire	0,00	Reversement des hospitalisations passées par les urgences	133 668,04
Imagerie	0,00		0,00
Rééducation fonctionnelle	0,00	Activité des actes externes en urgence	0,00
Urgences	52 983,21		0,00
Fonctions logistiques	190 202,59	TOTAL DES RECETTES	3 815 761,24
Blanchisserie	30 262,36		
Restauration	8 602,44		
Autres dépenses logistiques	151 337,79		
Charges structure et financières	190 202,59		
TOTAL DEPENSES INDUITES	433 388,39		
TOTAL DES DEPENSES	3 307 580,57	RÉSULTAT	-508 180,67

Figure 3 : Exemple de CREA d'un pôle Accueil et traitement des urgences. (Source : MEAH 2009)

	Chir A			
	Coût CHC	Coût ENC	CHC - ENC	
Personnel	852 402	1 093 377	-240 974	-22%
Personnel médical	125 178	161 658	-36 480	-23%
Personnel non médical	727 224	931 718	-204 494	-22%
Amortissement et maintenance du matériel médical	5 533	8 786	-3 253	-37%
Dépenses actes sous traités	395	16 888	-16 493	-98%
Dépenses de médicaments	24 483	40 948	-16 465	-40%
Dépenses de sang	37 825	60 460	-22 635	-37%
Consommables médicaux	139 797	243 596	-103 799	-43%
Médicaments sur liste T2A	1 053	16 124	-15 071	-93%
DMI sur liste T2A	259 532	39 912	219 620	550%
Logistique médicale	85 737	54 857	30 880	56%
México-technique	1 086 327	1 047 413	38 914	4%
Bloc	692 619	597 142	95 477	16%
Anesthésie	287 726	286 780	947	0%
Imagerie	59 313	73 550	-14 236	-19%
Laboratoire	45 883	82 583	-36 699	-44%
Explorations fonctionnelles	785	7 358	-6 574	-89%
Blanchisserie	36 571	35 858	713	2%
Restauration	84 196	89 050	-4 855	-5%
Logistique autre	428 861	595 453	-166 592	-28%
Total hors structure	3 042 712	3 342 721	-300 009	-9%
Structure	102 796	131 659	-28 863	-22%
Total	3 145 508	3 474 380	-328 871	-9%

Figure 4 : Exemple de TCCM d'un pôle chirurgical. (Source : MEAH 2009)

Dans le cadre de l'ENCC, comme au sein de chaque établissement doté d'une comptabilité analytique, le calcul des coûts repose sur une méthode décrite dans un guide méthodologique officiel (MSJS 2007), que nous analyserons plus loin.

Conclusion du premier chapitre

Les établissements de santé, dans leur grande diversité, sont la pièce maîtresse de la délivrance de soins dans un système de santé très régulé. L'introduction de la T2A, appuyée sur le PMSI, a bouleversé le mode de financement des hôpitaux en passant du budget global à des recettes directement déterminées par leur activité constatée. Sur le plan conceptuel, il existe un lien de parenté fort entre le champ de la Nouvelle Gestion Publique et le contenu des réformes précédemment décrites. La T2A est un puissant outil au service de la transparence du système et de l'efficacité technique des établissements. Mais sa mise en œuvre a révélé des contradictions avec d'autres objectifs de la politique de santé, au premier rang desquels la qualité des soins et la maîtrise des dépenses de santé. La comptabilité analytique constitue la pierre angulaire de ce train de réformes car elle constitue l'articulation entre l'activité réelle de l'établissement, sa gestion interne et le processus de fixation des tarifs nationaux.

Chapitre 2 : La comptabilité analytique hospitalière et ses limites

Nous avons vu que la comptabilité analytique constitue une pièce maîtresse du dispositif de réforme du mode de financement des hôpitaux français. Il convient, après avoir brossé le contexte de la problématique, d'analyser la méthode de comptabilité analytique actuelle et ses limites puis de justifier le recours à la comptabilité par activités dans ce travail.

1.6 Principe de la comptabilité analytique hospitalière (méthode ENCC) :

Le guide de comptabilité analytique hospitalière est un document réglementaire (MSJS 2007) qui propose aux établissements de santé plusieurs axes de comptabilité analytique répondant à des problématiques différentes. Chaque axe est à la fois indépendant et complémentaire des autres. Chaque établissement détermine le ou les axes à mettre en œuvre, en fonction de ses priorités et des capacités de son système d'information.

Le guide propose deux axes principaux d'analyse : d'une part, une comptabilité analytique de base centrée sur l'analyse globale des écarts de dotation budgétaire, d'autre part, des modèles plus élaborés permettant de calculer des coûts par séjour, par centre de responsabilité ou des coûts d'activité rapportés à des unités d'œuvre logistiques, administratives ou médico-techniques.

L'ensemble s'appuie sur une nomenclature unique et sur des règles d'affectation des charges qui garantissent la cohérence globale des différents modèles. En mettant en œuvre ce «tronc commun», l'établissement dispose des données qui lui permettent d'analyser ses écarts de dotation et accessoirement de produire les informations comptables demandées par la tutelle dans le cadre de la procédure d'allocation budgétaire. Sur la base de ces résultats, l'établissement pourra décider d'aller plus loin dans la connaissance de ses coûts en calculant des coûts par séjour, par activité ou par centre de ressources (CR). Il pourra le faire à partir du tronc commun, mais à la condition d'appliquer les principes propres à chacun de ces modèles de coûts, en découpant plus finement ses activités et en affectant les charges (ou en retraitant certains produits) en fonction du type d'information attendue.

Le guide permet ainsi de construire une comptabilité analytique hospitalière élémentaire, sur la base de laquelle l'hôpital pourra ensuite développer des modèles plus élaborés qui ne

remettent pas en cause le travail initial mais le complètent en fonction des questions de gestion qui se posent (MeaH 2005).

En l'état actuel, la comptabilité analytique hospitalière est basée sur l'estimation des coûts complets individuels des séjours par la méthode des sections homogènes (Grolier 2009; Busse, Geissler et al. 2011). Les principes qui suivent sont directement issus du guide de comptabilité analytique paru au Bulletin Officiel spécial 1997-2bis et réédité dans le Bulletin Officiel spécial 2007-6bis (MSJS 2007) et du guide de l'étude nationale des coûts à méthodologie commune MCO édité en février 2007.

Découpage analytique de l'établissement :

La première étape consiste à découper l'établissement en Sections d'Analyse (SA) et à raccorder les SA aux Unités Fonctionnelles (UF). La SA est un compartiment d'affectation des charges qui doit être homogène du point de vue de l'activité. Plusieurs niveaux de découpage sont possibles selon le ou les objectifs poursuivis par l'établissement :

- Comparer ses charges avec celles d'un hôpital fictif issu de la base nationale de coûts ;
- Isoler, dans le compte administratif, les charges faisant l'objet d'un retraitement comptable dans le nouveau mode d'allocation budgétaire ;
- Calculer le coût des séjours et des GHM ;
- Calculer le coût des activités et des fonctions ;
- Calculer les coûts par centres de responsabilité.

Quatre principes président au découpage :

- Existence d'un plan de comptes commun à l'ensemble de l'établissement ;
- Pluralité des niveaux de saisie des coûts ou des informations d'activité adaptée au système d'information hospitalier ;
- Articulation entre le découpage analytique, le découpage budgétaire et le découpage en unités médicales ;
- Exhaustivité des activités hospitalières, y compris en cas d'externalisation d'une prestation médicale.

En pratique, les SA sont regroupées dans le plan de comptes des SA (comptes 92) qui distingue huit niveaux hiérarchiques. Le niveau 1 correspond aux quatre grandes fonctions de l'hôpital : gestion générale, logistique et formation ; médico-technique ; clinique ; logistique médicale. Les niveaux suivants (2 à 8) subdivisent chaque fonction en activités de précision croissante. Le plan comptable général rend les comptes de niveau 1 et 2 obligatoires. Les comptes de niveau 3 à 6 sont prédéfinis et facultatifs ; les derniers niveaux sont librement créés et définis par chaque établissement si nécessaire (Figure 5, Figure 6, Figure 7). Pour chaque fonction et chaque activité, il est donc ouvert autant de sections qu'il est jugé utile pour assurer la connaissance des coûts générés par le fonctionnement de l'hôpital. A des fins de comparaison dans l'espace et dans le temps, tous les établissements hospitaliers utilisent le même plan comptable, c'est-à-dire la même codification et la même définition. Cela signifie en particulier que le contenu d'une activité d'un établissement hospitalier ne doit comprendre que des activités élémentaires rattachées dans le plan de comptes à cette activité. Enfin, les charges de la comptabilité générale ne pouvant être affectées sans ambiguïté à une SA particulière sont déversées dans une section de regroupement intitulée Structure en vue de leur reclassement ultérieur.

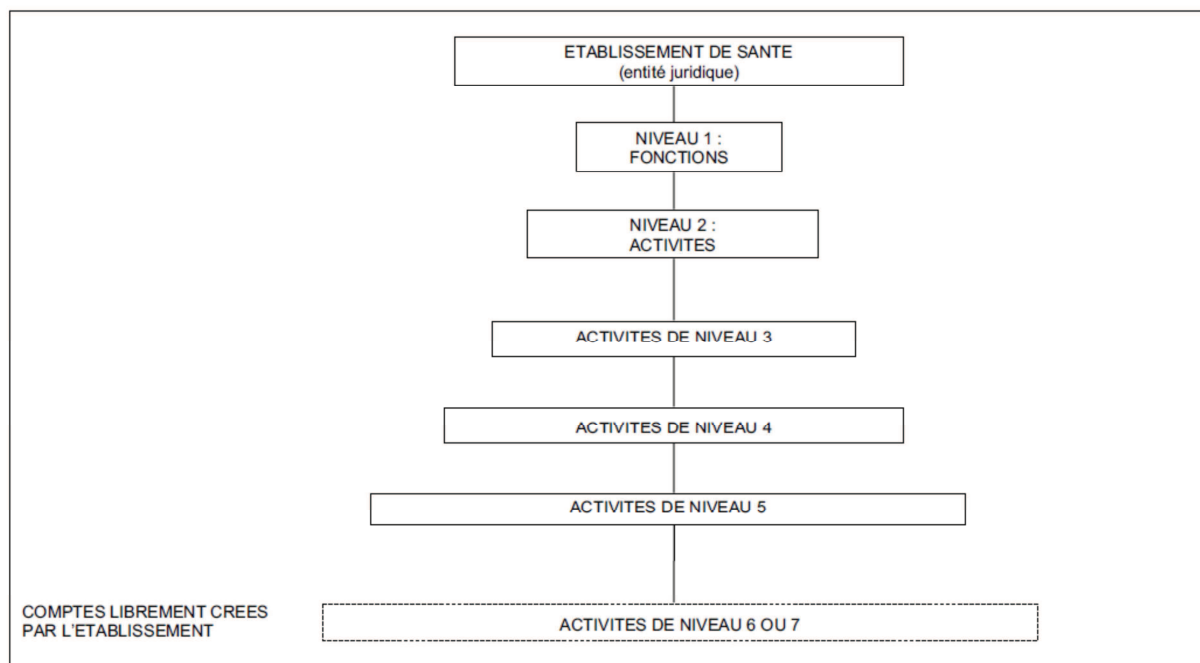


Figure 5 : Arbre analytique de l'ENCC.

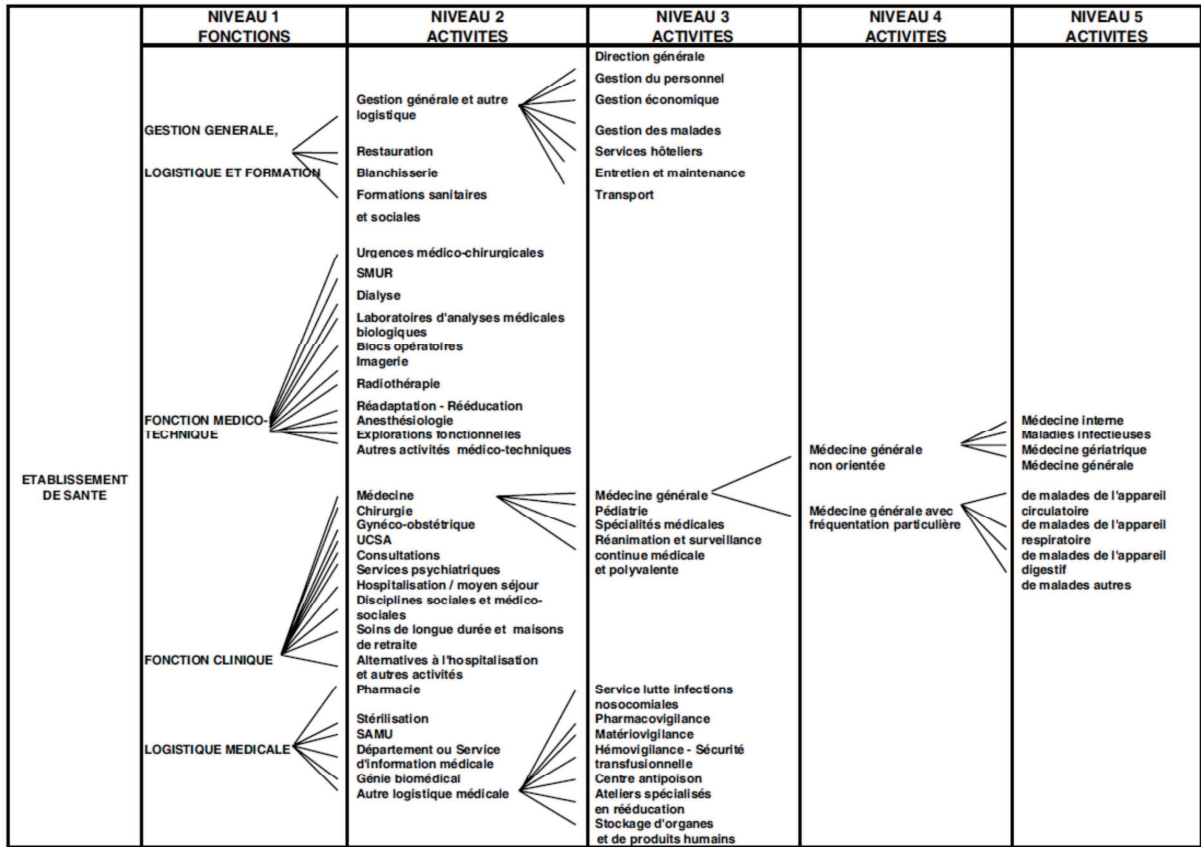


Figure 6 : Schéma général d'organisation comptable : les 5 niveaux de regroupement analytique.

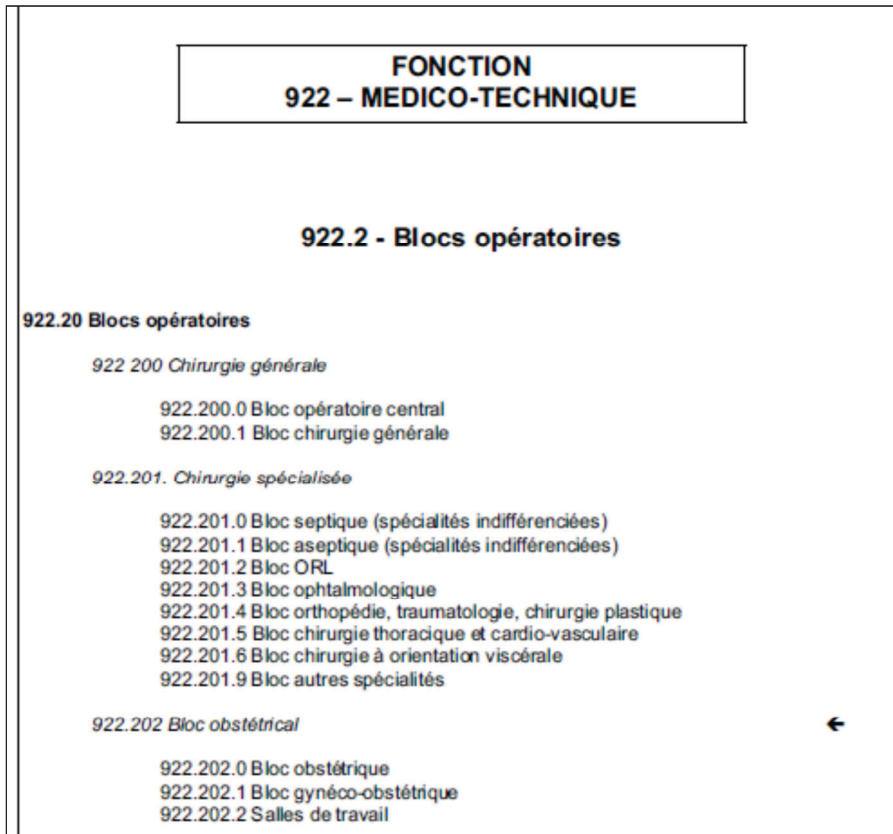


Figure 7 : Arborescence de l'activité Blocs Opératoires.

Le découpage analytique doit être cohérent avec le découpage en unités médicales (UM). En effet, c'est le passage d'un patient dans une UM qui donne lieu à la production d'un résumé d'unité médicale, première étape du classement du séjour dans un GHM (cf. supra).

Enfin, le découpage analytique doit autoriser le raccordement des sections d'analyse et des centres de ressources (CR). Il s'agit ici du découpage budgétaire de l'établissement, correspondant à un niveau où les objectifs d'activités et de moyens sont négociés entre le Responsable et la Direction. Le centre de ressources est le niveau supérieur d'un système qui intègre les unités fonctionnelles (UF) dans les sections d'analyse puis dans les centres de ressources. Une section d'analyse donnée est donc contenue dans un seul centre de ressources. Une UF est la plus petite unité de l'hôpital permettant théoriquement de recueillir des informations relatives à la fois aux ressources consommées et à l'activité générée. En réalité, le non-respect de cette définition amène fréquemment à regrouper plusieurs UF dans une même section d'analyse. Un centre de ressources correspond généralement au périmètre d'un service ou d'un département.

Affectation des charges et produits déductibles :

Le principe général consiste à répartir l'ensemble des charges normales et courantes entre les sections d'analyse sans omission ni doublon. Cette répartition peut s'effectuer directement sur la section d'analyse (compte 92) ou *via* des comptes de reclassement (compte 91) aux fins de retraitement (Figure 8).

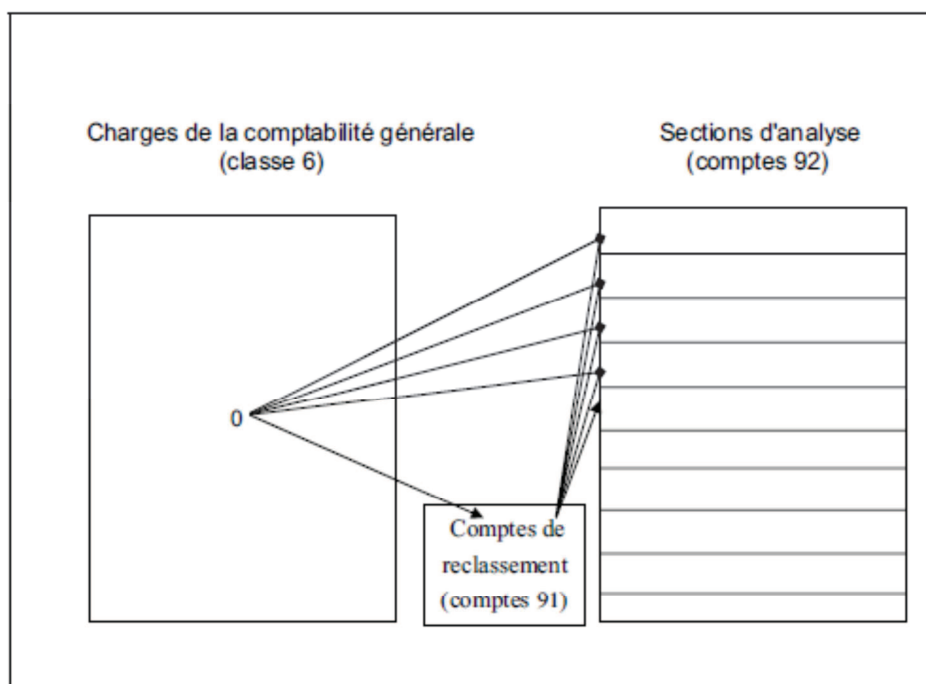


Figure 8 : Schéma général de l'affectation des charges.

Dans la mesure du possible, la correspondance entre la comptabilité analytique, le budget et la comptabilité générale doit être respectée. Elle repose sur une saisie unique des données qui se traduit par une imputation analytique dès l'engagement de la dépense. Toutes les charges et tous les produits du budget principal et des budgets annexes sont donc intégrés dans la comptabilité analytique. D'autre part, la quasi-totalité des charges d'exploitation et des charges financières sont incorporables en comptabilité analytique alors que les charges exceptionnelles ne le sont pas. Les charges non incorporables sont affectées sur un compte analytique distinct figurant dans le tableau de raccordement de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique. Les produits déductibles, eux, varient selon l'objectif poursuivi par l'établissement. Enfin, les charges induites (nécessaires au fonctionnement d'une entité mais affectées à une autre entité dans laquelle la consommation de ressources s'est opérée) s'ajoutent aux charges directes de la première entité lorsqu'on cherche à en connaître les coûts de fonctionnement.

Affectation des charges sur les sections d'analyse:

Le principe général est l'affectation des charges à la section d'analyse qui consomme les ressources considérées. En cas d'externalisation, les charges correspondant à l'achat des prestations sont affectées à la SA *ad hoc*. Certaines charges de comptabilité générale ne sont

affectées à aucune section d'analyse et sont regroupées dans le compte de reclassement Structure. Elles sont limitativement énumérées dans le tableau d'affectation des charges.

En plus de ce principe, les charges de personnel sont affectées à la (aux) section (s) d'analyse de rattachement des agents selon trois règles spécifiques qui revêtent une importance particulière dans l'optique de ce travail.

Premièrement, dans les sections d'analyse cliniques, les charges de personnel sont réparties en trois catégories :

- Personnel médical (Praticiens Hospitaliers, assistants, internes, étudiants, vacataires...),
- Personnel soignant (infirmiers DE, aides-soignants, le cas échéant sages-femmes),
- Autres personnels : encadrement, entretien-ménage, secrétariat, diététique, kinésithérapie, service social, orthophonistes et psychologues.

Deuxièmement, dans le cas où des agents partagent leur temps entre différentes activités, l'effectif participant à chaque activité doit être connu avec un maximum de finesse (de l'ordre de la demi-journée soit 10 % d'un temps plein). Toute la difficulté réside dans la connaissance et l'actualisation de tableaux de répartition du temps de travail de chaque agent. C'est la condition nécessaire à l'évaluation juste des coûts liés à l'hospitalisation, aux consultations et par exemple au fonctionnement d'un bloc opératoire. Le modèle cherche en effet ainsi à distinguer les dépenses d'hospitalisation et les dépenses médico-techniques du secteur MCO de l'ensemble des autres charges de l'établissement. Les établissements sont donc invités à créer des SA pour chacune de leurs activités médico-techniques (dont le bloc opératoire), y compris lorsque ces activités fonctionnent au sein même des services d'hospitalisation, puis à ventiler ces dépenses sur les différentes SA constituées. Concernant l'anesthésiologie, il faut distinguer dans le temps de travail des anesthésistes la part respective du temps passé en consultations d'anesthésie, dans les services de chirurgie et sur le plateau médico-technique pour les activités proprement dites d'anesthésie (bloc opératoire) et de réveil (salle de surveillance post-interventionnelle, SSPI). Les salaires des anesthésistes seront ainsi répartis, au prorata du temps de travail, entre consultations externes, SA de chirurgie (où ils viendront augmenter les dépenses de personnel médical) et anesthésiologie. Il reste que la répartition des temps de travail entre les différents champs d'intervention des opérateurs demeure relativement incertaine, faute d'une connaissance

précise des pratiques professionnelles effectives. Ces pratiques conservent une opacité largement irréductible et une variabilité au jour le jour qui conditionnent d'ailleurs l'efficacité de l'organisation : c'est parce qu'il demeure un certain degré de liberté dans le déroulement du travail et que la transparence si souvent invoquée n'est pas absolue que l'organisation sera capable au final de faire face aux événements imprévus. Devant cette opacité, les clés de répartition des temps de travail sont donc partiellement conventionnelles.

Troisièmement, sur la base de cette répartition et en fonction des capacités de son système d'information, l'établissement peut soit affecter les salaires réellement versés, soit calculer un coût moyen par grade ou par groupe de grades.

A ce stade, le guide méthodologique propose deux modalités de calcul des coûts, par activité et par séjour, qui sont exposées ci-dessous.

Calcul des coûts par activité :

Le calcul des coûts par activité consiste à appréhender les coûts de production ou de fonctionnement des activités hospitalières décrites selon la nomenclature des sections d'analyse. Il faut noter que toutes les activités relevant du découpage analytique ne sont pas couvertes : actuellement, seules 34 activités ont été isolées et font l'objet de recommandations méthodologiques. Il s'agit d'activités de niveau 2, 3 ou 4 des champs médico-techniques, de gestion générale et de logistique médicale. Une ou plusieurs unités d'œuvre sont définies pour chaque activité (Tableau 5 : Activités et unités d'œuvre utilisées.).

Numéros de comptes	Activités	Niveaux de regroupement	Unités d'œuvre *
920.006	Direction du Système d'information et d'organisation	4	Nb postes informatiques
920.00	Direction générale (sauf DSIO)	3	K€ des dépenses de classe 6 nettes.
920.05	Gestion du personnel	3	Nb bulletins de paie mensuel
920.06	Gestion économique	3	K€ des Groupes 2, 3 et 4 de la SE et du groupe 2 de la SI.
920.07	Accueil et gestion des malades	3	Nb de dossiers créés
920.112	Entretien des jardins	4	M ² d'espace vert
920.11	Entretien et maintenance (sauf entretien des jardins)	3	M ² bâtis et voiries
920.12	Transport	3	Km annuels parcourus
920.3	Restauration hors biberonnerie	2	Nb repas servis (midi et soir)
920.4	Blanchisserie	2	Kg linge lavé
921.1	Urgences médico-chirurgicales	2	Nb de passages
921.2	SMUR	2	1/2 heures facturables ou pas
921.3	Dialyse	2	Nb de séances
922.110	Morphologie	4	Nbre B et équivalent B
922.1	Laboratoires d'analyses médicales (sauf morphologie)	2	Nbre B et équivalent B
922.202	Bloc obstétrical	4	Nombre de K **
922.2	Blocs opératoires (sauf bloc obstétrical)	2	Nombre de K **
922.3	Imagerie	2	Nbre de Z et équivalent Z **
922.4	Radiothérapie	2	Nbre de séances **
922.5	Réadaptation - Rééducation fonctionnelle	2	AMC et équivalent
922.6	Anesthésiologie	2	Nbre d'ARE K **
922.8	Explorations fonctionnelles	2	Nombre de K **
924.0	Pharmacie	2	Nb de points ISA
924.1	Stérilisation	2	M ³ stérilisés
924.2	SAMU	2	Nbre d'affaires
924.3	Département ou service d'information médicale	2	Total RSS et RHS
924.4	Génie biomédical	2	K€ d'actif brut d'équipement

* La définition exacte de l'unité d'œuvre se trouve dans la fiche de saisie concernée.

** Et/ou l'ICR.

Tableau 5 : Activités et unités d'œuvre utilisées.

Progressivement, les lettres-clés sont remplacées par les Indices de Coût Relatif (ICR). A chaque acte chirurgical est affecté un ICR, indice relatif de mobilisation de ressources, permettant de situer cet acte par rapport aux autres. C'est le cas par exemple de l'activité bloc opératoire pour laquelle la lettre-clé K tend à être remplacée par l'ICR alpha. Le choix des unités d'œuvre a résulté d'un consensus obtenu à l'issue de discussions entre professionnels.

Pour chaque activité, les charges concernant l'activité dans son ensemble (à l'échelle de l'entité juridique), les charges induites (prestations produites par une activité donnée et consommées par une autre) et les produits déductibles sont définis. Une fiche de saisie standardisée est établie qui récapitule la description de l'activité, les charges incorporables directes, les charges induites, les produits déductibles, la ou les unités d'œuvre et leur coût unitaire.

Calcul des coûts par séjour :

La dernière étape consiste, pour les établissements le souhaitant et en ayant la capacité, à calculer des coûts unitaires par séjour pour le champ MCO (Médecine Chirurgie Obstétrique). Trois conditions préalables sont nécessaires à la mise en œuvre par un établissement du calcul des coûts par séjour : (1) une très bonne exhaustivité dans le recueil des RSS, (2) l'identification des actes par malade et leur cotation en ICR et (3) une identification des dépenses de médicaments et consommables médicaux coûteux, de produits sanguins et de prothèses par malade.

Le but du modèle est de calculer des coûts par séjour permettant ensuite de calculer des coûts par GHM. Il associe une grande précision dans la répartition des dépenses médicales et des regroupements plus grossiers pour la gestion générale, la logistique et les charges de structure.

Chaque coût a trois grandes composantes : un coût de structure (frais financiers, amortissements immobiliers, impôts hors personnel), un coût de gestion générale, logistique et formation (blanchisserie, restauration, gestion générale et autre logistique) et enfin un coût médical (consommations médicales, personnel, amortissement et maintenance des équipements médicaux, actes médico-techniques).

Le coût médical d'un séjour se décompose lui-même en dépenses directement affectées (sang, prothèses, médicaments dans la mesure du possible, et actes réalisés à l'extérieur), en dépenses associées à chaque activité clinique dans laquelle est passé le patient (personnel médical, soignant et autre, utilisation du matériel médical et fournitures médicales) et en dépenses des services médico-techniques prestataires d'actes pour le malade. Le coût non médical correspond aux dépenses de gestion générale, de logistique et de structure.

Le calcul des coûts unitaires par séjour consiste en 3 étapes successives : (1) retraitements préalables, (2) calcul du coût unitaire de chaque unité d'œuvre et (3) calcul du coût unitaire de chaque séjour.

Dans un premier temps, les retraitements suivants sont effectués :

- Réaffectation aux malades des consommations médicales de médicaments coûteux, de sang, de prothèses et implants, ainsi que des actes réalisés à l'extérieur.
- Déversement des dépenses de logistique médicale sur l'ensemble des SA constituées.
- Affectation à chacune des activités cliniques et formations sanitaires et sociales leur part des dépenses de blanchisserie et de restauration, ventilées à la journée.
- Ventilation des dépenses des SA médico-techniques sur les séjours.
- Affectation à chacune des activités de leur part des charges de gestion générale et autre logistique au prorata de l'ensemble des charges déjà constatées.
- Affectation à chacune des activités de leur part des dépenses de structure au prorata de l'ensemble des charges déjà constatées.

Ensuite, le coût de chaque unité d'œuvre est calculé en divisant le montant total des charges directes de la SA par le nombre total d'unités d'œuvre produites par la SA. (Tableau 6 ;Tableau 6 : Unités d'œuvre utilisées pour le calcul du coût par séjour. Figure 9).

Enfin, le coût médical des séjours est calculé par ventilation des dépenses directes des activités cliniques au prorata de la durée de séjour, des dépenses directes des services médico-techniques au prorata des unités d'œuvre consommées et par intégration directe des dépenses de sang, prothèses et implants, médicaments coûteux et actes réalisés à l'extérieur. Le coût total est obtenu en intégrant le coût non médical (constitué des dépenses de blanchisserie et de restauration, de gestion générale et autre logistique et de structure) à la journée.

Activité de la SA	Unité d'œuvre 1	Unité d'œuvre 2
hospitalisation	journée	
hospitalisation de jour	séance ou journée	
biologie	« B »	
bloc opératoire	ICR champ ALPHA	
anesthésiologie	ICR champ BETA	
imagerie	ICR champ GAMMA	
explorations fonctionnelles	ICR champ ALPHA	
salle de réveil	« passages »	
urgences	« passages »	
SMUR terrestre	demi-heure de transport	
SMUR hélicopté	minute de transport	
réanimation	point OMEGA pour les salaires médicaux et soignants	journée pour les autres charges
dialyse	ICR (ou à défaut nombre d'actes)	
radiothérapie	passages en machine	
chirurgie ambulatoire	ICR champ ALPHA	

Tableau 6 : Unités d'œuvre utilisées pour le calcul du coût par séjour.

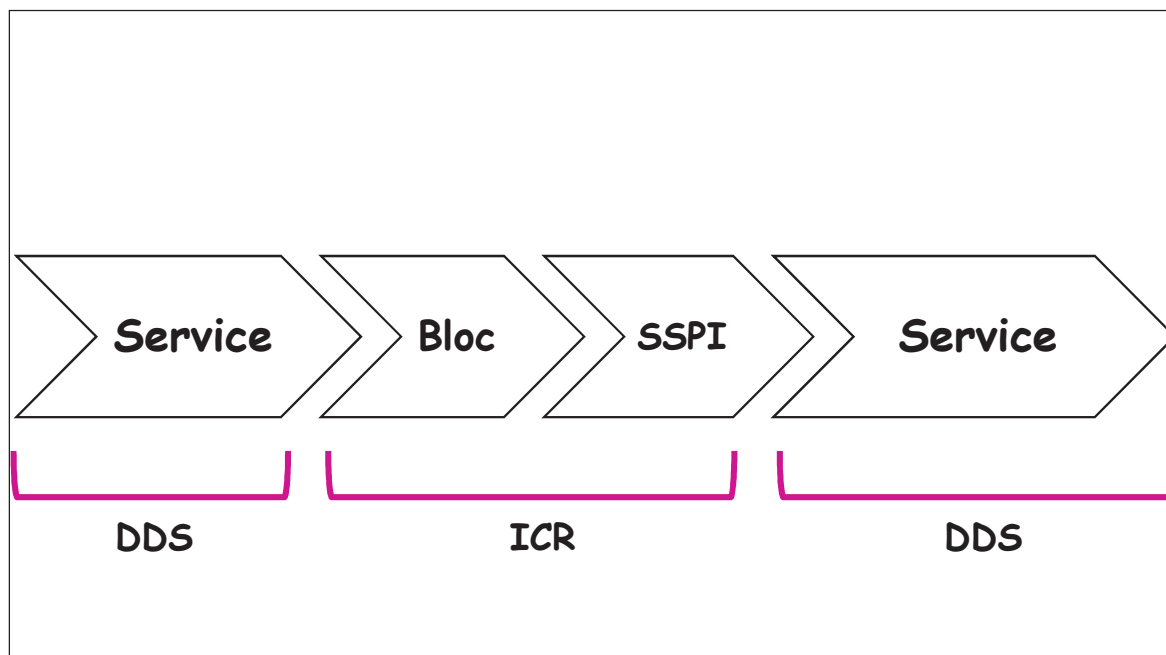


Figure 9 : Clés de répartition utilisées pour le calcul des coûts par séjour en chirurgie (DDS = Durée de Séjour ; ICR = Indice de coût relatif).

Les dépenses de médicaments sont soit liées nominativement à un malade, soit affectées aux SA cliniques et médico-techniques. En pratique, seuls les médicaments les plus coûteux sont rattachés à un séjour précis et le résidu est affecté aux SA.

Les prothèses, implants et matériels à usage unique sont dans la mesure du possible affectés directement à un malade, en tout cas lorsque leur valeur unitaire est élevée (plus de 100 euros), à l'exclusion des produits de contraste et radioactifs et des films, déjà comptabilisés dans les ICR de radiologie et de médecine nucléaire. Dans le cas où l'établissement ne parvient pas à faire le repérage exact du matériel consommé par chaque malade, le guide propose de calculer pour chaque type de prothèse une dépense standard locale établie à dire d'expert ou à partir d'une enquête locale. Les résidus non rattachés à un malade sont affectés au bloc opératoire (consommables) ou aux sections d'analyse cliniques (prothèses et sang).

Concernant la SSPI, les dépenses sont ventilées sur les séjours au prorata du nombre de passages du patient en salle de réveil, quelles que soient la durée et l'intensité de la surveillance.

Note sur les Indices de Coût Relatif (ICR) :

Nous avons vu que la ventilation des dépenses affectées aux SA Bloc opératoire et Anesthésiologie se fait en utilisant un Indice de Coût Relatif comme unité d'œuvre. Le coût par ICR varie bien entendu en fonction de l'établissement, mais à chaque acte correspond un seul ICR, défini par une échelle nationale.

L'élaboration de cette échelle répondait à la nécessité de disposer d'une clef de ventilation des charges des SA médico-techniques sur chaque séjour. Or les instruments antérieurs (clefs tarifaires B, K et Z puis indices de complexité relatifs) ne représentaient pas de manière satisfaisante la mobilisation de ressources nécessaires à la réalisation d'un acte. C'est pourquoi, une étude visant à élaborer des Indices de Coûts Relatifs a été lancée. Elle a fait appel à l'expertise de médecins, de soignants et de comptables pour évaluer les différentes ressources mobilisées lors de la réalisation d'un acte :

- les médecins et les soignants ont évalué leur temps de présence et leur effectif (sous-indices de coûts relatifs médicaux et soignants : IAM et IAS) ;

- les comptables ont évalué le coût de fonctionnement et de maintenance des matériels utilisés pendant l'acte (sous-indice de consommation de ressources matérielles : ICRM).

L'ICR total pour un acte a ensuite été calculé en additionnant les trois sous-indices.

L'idée générale de ces évaluations repose sur la notion de «standard dans les règles de l'art», c'est-à-dire que les experts retiennent l'hypothèse de conditions jugées satisfaisantes pour réaliser l'acte (pas de pénurie de personnel, de temps ou de matériel). L'ICR doit être considéré comme un indice relatif de mobilisation de ressources, permettant de situer les actes les uns par rapport aux autres.

Il a également été demandé aux médecins de revoir le catalogue des actes proprement dit. Trois groupes successifs ont été constitués pour traiter, chacun, un champ du plateau technique : une centaine de chirurgiens ont d'abord travaillé sur le champ alpha (1991-1992), puis une vingtaine de radiologues (1992-1994) sur le champ gamma (y compris la radiologie nucléaire), puis des anesthésistes sur le champ bêta (1994-1995). L'ICR chirurgical (alpha) a été élaboré séparément pour chaque spécialité chirurgicale puis globalement grâce à des actes calant. Ont également été définis un champ oméga pour les actes de réanimation et un champ mû pour les actes de radiothérapie.

Les ICR sont publiés dans le Catalogue des Actes Médicaux (CdAM) depuis 1985 puis dans la CCAM. La CCAM contient une énumération exhaustive des actes médicaux pratiqués en milieu hospitalier. Pour chaque acte sont précisés son code à quatre caractères, son libellé, son ICR puis, le cas échéant, la lettre "Y" qui indique son caractère classant dans la classification des GHM. Le CdAM fait l'objet d'une publication au Bulletin Officiel : BO N° 96-10 bis (ICR alpha), BO N° 95-4 bis (ICR bêta et oméga), BO N° 95-9 bis (ICR gamma) et BO N° 2000-1 bis (ICR mû).

En moyenne, les ICR alpha, bêta et gamma permettent de ventiler 25% des dépenses des séjours chirurgicaux.

Utilisation des coûts par activité et par séjour :

La comptabilité analytique hospitalière (CAH) permet donc à un établissement de réaliser plusieurs niveaux d'analyse : par GHM, par groupes de séjours ayant des caractéristiques

communes, des coûts induits par certains choix thérapeutiques et encore des séjours particulièrement longs ou chers (*outliers*).

Elle autorise également des comparaisons dans l'espace (entre établissements ou entre praticiens de même discipline) et dans le temps.

Par ailleurs, les résultats de l'étude nationale des coûts sont publiés sous la forme d'une échelle de coûts relatifs par GHM (en points), utilisée dans le cadre de la réforme de l'allocation budgétaire et au travers de la base nationale de coût. Cette base contient l'ensemble des coûts de référence en euros par GHM, décomposés par grands postes de dépenses et est accessible par les établissements.

D'un point de vue théorique, la méthode de comptabilité analytique actuellement en œuvre à l'hôpital est proche de la comptabilité traditionnelle en coûts historiques complets : les coûts sont calculés *ex-post* en tenant compte de toutes les charges supportées par l'organisation. Il s'agit d'une méthode de type *micro-costing* puisque les facteurs de coût sont définis au niveau individuel. Par contre l'utilisation de clés de répartition au lieu de considérer la consommation réelle de ressource par patient s'apparente à une approche de type *top-down*. Elle pourrait s'apparenter aussi dans une certaine mesure à la comptabilité par activités : le découpage analytique et l'introduction de clefs comme les ICR traduisent en effet la recherche d'inducteurs de coûts capables de répartir précisément les charges indirectes. Mais la comparaison s'arrête ici, malgré l'emploi du terme « activités » dans le guide méthodologique : la ventilation des charges indirectes non médicales est peu précise et les clés de répartition des charges indirectes médicales souffrent de défauts importants que nous allons analyser ci-après.

1.7 Critique de la méthode ENCC :

Premièrement, la méthode des coûts complets postule que chaque section d'analyse est homogène, c'est-à-dire que l'on peut mesurer la totalité de son activité avec une seule unité d'œuvre. Cette hypothèse d'homogénéité n'est pas toujours vérifiée, notamment concernant les sections d'analyse cliniques et médico-techniques (Grolier 2009).

Deuxièmement, la durée de séjour est la seule clé utilisée pour ventiler les dépenses cliniques, qui peuvent représenter les deux tiers des dépenses totales hors chirurgie. Dès lors se pose la question de la constance de la fonction reliant la consommation de ressources au temps, autrement dit de la constance de l'intensité de soins au cours du séjour d'un patient, depuis son admission jusqu'à sa sortie. Des travaux empiriques (Caterinicchio and Davies 1983; Caterinicchio 1984; Wilson, Prescott et al. 1988) montrent clairement que cette fonction n'est pas constante : l'intensité des soins (donc la consommation de ressources) est très élevée au début du séjour, décroît fortement et rapidement puis se stabilise à un niveau faible (voire négligeable) jusqu'à la sortie du patient. En outre, à GHM identique, l'intensité des soins infirmiers peut varier fortement selon la classe d'âge du patient (Perls and Wood 1996).

Ceci nous conduit à la troisième critique qui est la prédominance accordée aux acteurs médicaux au détriment des acteurs non médicaux (Nobre 2001) par les deux principales clés de répartition employées (la durée de séjour et l'ICR). Cette focalisation sur les acteurs médicaux amène à négliger une partie importante des agents qui concourent, même indirectement, à la production des soins et peut occulter le caractère global de l'organisation.

Quatrièmement, la place accordée à la pathologie sous-jacente conduit à une sous-estimation de l'impact de la structure organisationnelle sur les coûts (Nobre 2001). En effet, l'utilisation de l'ICR repose sur l'hypothèse implicite (mais forte) que l'acte chirurgical a le même effet sur le coût indépendamment du type d'établissement, de l'organisation du bloc opératoire et de son champ d'activité.

Enfin, cinquième point, les ICR qui servent à ventiler la majeure partie des dépenses des sections médico-techniques ont été calculés il y a plus de quinze ans à partir d'estimations d'experts. Ils sont certes pertinents pour hiérarchiser les actes au sein d'une spécialité chirurgicale donnée, mais cette hiérarchisation est contestable dès lors qu'elle est généralisée à toutes les spécialités. Cette difficulté est renforcée par le fait que le poids accordé à un acte s'entend pour un patient standard et dans un environnement standard, ce qui n'est jamais le cas par essence. Ainsi, il a été montré à propos de l'ICR bêta que l'écart relatif entre la valeur prédite et la valeur observée est très important : supérieur à 10% dans plus de 70% des cas (Pontone, Finkel et al. 1993). La confrontation des ICR aux données de l'ENC montre que la valeur du point ICR peut varier plus que du simple au double selon le

GHM. Une des raisons qui explique une partie seulement des variations observées tient au fait que la partie de coût « non mesurée » dans l'ICR varie de 10% à 30% selon la spécialité. Les autres facteurs tiennent aux différences de comportement des experts entre spécialités : les expertises ne sont pas toujours réalisées avec la même expérience ni dans le même environnement (Patris 2003). Au total, l'utilisation de l'ICR prend mal en compte l'hétérogénéité intra-acte, liée à la complexité intrinsèque de chaque intervention.

Plus généralement, l'utilisation de clés de répartition prédéterminées (*service weight*) est critiquée. Wordsworth (2005) a notamment démontré qu'une approche ascendante était plus pertinente qu'une approche descendante, en particulier quand la part des dépenses de personnel est élevée et que des ressources sont partagées entre plusieurs catégories de produits, ce qui est exactement le cas de la chirurgie (Wordsworth, Ludbrook et al. 2005). Le problème de la fiabilité des estimations des coûts est souvent posé. Lors du Congrès de l'ENCC 2010 à Montpellier, Jean-Claude Moisdon expliquait ainsi que les rapports coût/tarif et coût 2006/coût 2007 sont inconstants et par conséquent difficilement interprétables par les établissements.

Conclusion du second chapitre

La comptabilité analytique est au cœur des réformes récentes incarnant l'introduction de la NGP au sein de l'hôpital français. Les coûts unitaires ainsi produits servent à la fois à la gestion interne des établissements et à l'élaboration des tarifs de prise en charge des séjours par l'Assurance Maladie. La méthode en vigueur est la méthode ENCC, qui est universellement appliquée et définie par un corpus législatif et réglementaire. Elle souffre de limites conceptuelles importantes faisant douter de sa capacité à saisir la complexité intrinsèque de certaines activités hospitalières, et particulièrement des interventions chirurgicales, qui feront l'objet de notre travail empirique.

Chapitre 3 : Cadre conceptuel : une interprétation néo-institutionnelle de la comptabilité analytique hospitalière.

Sur le plan théorique, notre travail propose une interprétation de la comptabilité analytique hospitalière à travers le prisme néo-institutionnel. La première étape de notre raisonnement confrontera la problématique des coûts à l'hôpital aux fondements théoriques de la comptabilité analytique. Nous montrerons ainsi l'intérêt et les limites de la comptabilité par activités comme méthode de calcul des coûts dans le contexte hospitalier. L'étape suivante explorera la théorie néo-institutionnelle et son application à l'hôpital. Enfin, nous montrerons la pertinence et l'utilité du néo-institutionnalisme pour comprendre le développement récent de la comptabilité analytique hospitalière. Sous l'hypothèse que les coûts unitaires obtenus par la comptabilité par activités ne reflètent que partiellement la complexité du travail réel à l'hôpital, nous verrons comment la déconnexion entre ce travail réel et la méthode ENCC en vigueur à l'hôpital peut illustrer le découplage partiel (*loose coupling*) décrit par Meyer et Rowan (1977).

1.8 Les recherches empiriques sur la comptabilité analytique par activités :

1.8.1 La méthode ABC, une méthode de comptabilité capable de capturer la complexité :

La comptabilité par activités ou méthode ABC (pour *Activity-Based Costing*) a été développée aux Etats-Unis à la fin des années 1980 suite aux travaux de Cooper et Kaplan (Cooper and Kaplan 1988). La complexification et la diversification des produits et services ayant entraîné une inflation des charges indirectes par rapport aux charges directes, la pertinence des méthodes traditionnelles basées sur ces dernières était remise en question. La théorie sous-jacente au modèle ABC est que les objets de coûts (produit ou service) consomment des activités qui, elles-mêmes, consomment des ressources (Cooper and Kaplan 1988; Boisvert 1995) (Figure 10). Cooper pose trois conditions au développement de la méthode ABC : environnement concurrentiel, gamme de produits très large et organisation présentant une

multitude d'activités croisées et partagées entre plusieurs services (Cooper and Kaplan 1988). A l'hôpital, les deux dernières conditions sont respectées et la première l'est, en France, si l'on considère que les réformes successives de financement et d'organisation des soins ont introduit une forme de concurrence entre les établissements, quel que soit leur statut.

La définition et l'analyse des activités sous l'angle de la consommation de ressources génèrent une vision particulièrement complète de l'organisation. Certes, sa complexité n'est pas entièrement réduite, mais elle est mieux perçue et surtout comprise (Mévellec 1990). Les activités matérialisent les différents niveaux dont l'intrication et l'interdépendance engendrent de la variabilité, de l'imprévisibilité et donc de la complexité.

La comptabilité par activités est donc théoriquement adaptée à l'estimation des coûts de revient unitaires des séjours hospitaliers.

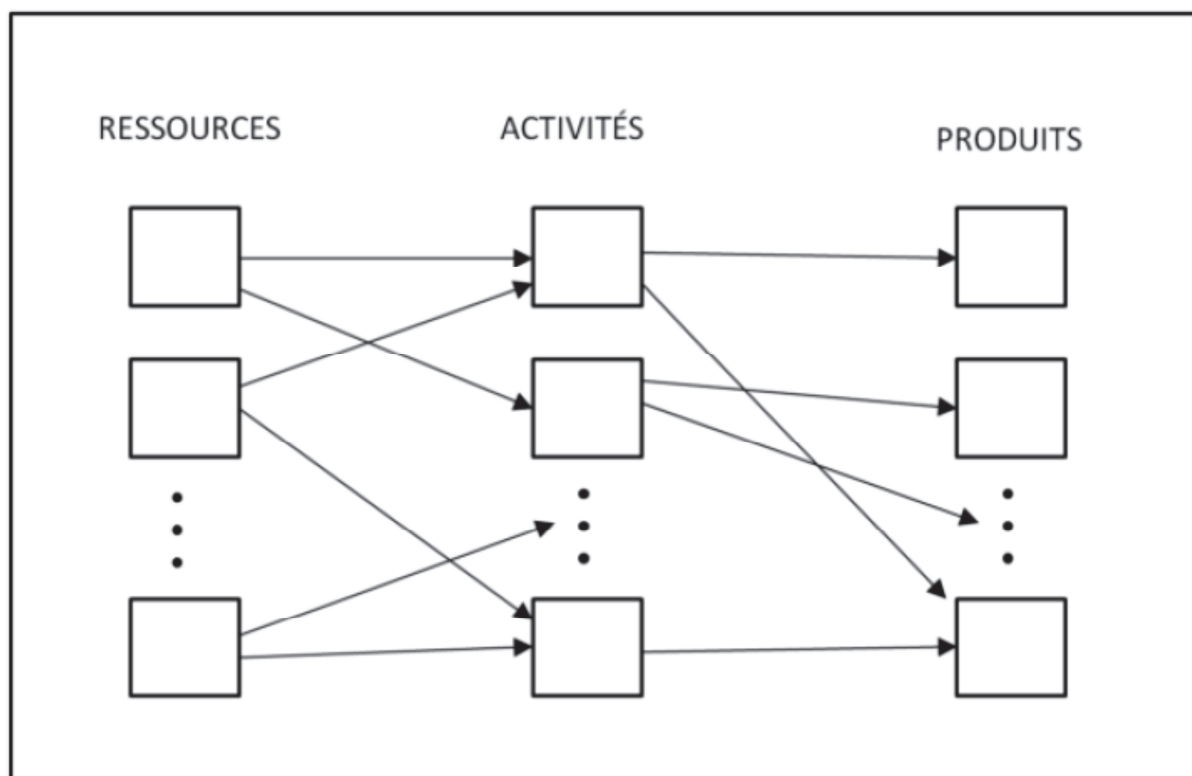


Figure 10 : Principe général de la comptabilité par activités.

Mais ce principe très général ne suffit pas : la mise en œuvre concrète d'un modèle de comptabilité par activité passe par un travail sur les fondements conceptuels. La définition

de ces concepts peuvent varier dans le temps et dans l'espace (Alcouffe and Malleret 2004) , l'investigateur a une grande latitude et ses choix déterminent la pertinence du modèle choisi (Cooper and Kaplan 1988; Boisvert 1995; Player 1998; Alcouffe and Malleret 2004).

A partir du travail d'Alcouffe et Malleret (2004), nous allons passer en revue les concepts fondant la comptabilité ABC ainsi que la méthode de calcul des coûts, cette dernière résultant de choix faits pour articuler les concepts entre eux.

La tâche :

Dans la littérature française et anglophone, le concept de tâche fait consensus par son absence de définition. Les auteurs le mobilisent surtout en tant qu'élément constitutif des activités sans l'entourer d'une réflexion théorique propre (Alcouffe and Malleret 2004). Après tout, nous allons voir plus loin que le concept de tâche n'a d'effet ni sur le calcul des coûts ni sur les finalités stratégiques de ce calcul. Il n'est donc pas étonnant qu'il n'ait pas fait couler plus d'encre, en-dehors des travaux relevant de la psycho-sociologie du travail qui se focalisent sur la nature de la relation homme-travail.

L'activité :

Le fond conceptuel relatif à l'activité est par contre extrêmement riche. Une activité a deux attributs consensuels : elle se compose d'un ensemble de tâches et elle possède une finalité externe propre qui s'exprime généralement par un verbe. Au-delà de ces deux points, dès que l'on envisage une mise en œuvre concrète, le consensus disparaît. Bescos et Mendoza (1994) en donnent une définition proche de celle de la notion de ressources. Bouquin (1993) fait référence à la notion de coût et Mévellec (1990) livre une définition volontariste (« *Va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité.* ») et téléologique : la finalité de la mise en œuvre d'une comptabilité par activités détermine largement la définition adoptée. Finalement, aucune définition complètement opérationnelle de l'activité n'existe. Loin d'être dommageable, cette situation autorise chaque analyste à affiner sa définition en fonction de ses objectifs et de ce qu'Alcouffe appelle l' « effet d'optique ». Selon la taille de l'organisation, selon la granularité de son découpage structurel, selon le nombre de centres d'analyse et d'activités considérés, la signification et la configuration de l'activité ne seront pas les mêmes.

Dans le contexte hospitalier, sont souvent distinguées les activités primaires (réalisées en présence du patient), secondaires liées au patient (réalisées en son absence), secondaires non liées au patient (liées au service ou à l'hôpital) et tertiaires (autres). Pour Engel, l'activité la plus pertinente est celle qui satisfait aux trois critères suivants (Engel 2005) :

- L'activité consomme une partie significative des ressources ;
- Un seul facteur de causalité rend compte de cette consommation ;
- L'activité est susceptible d'expliquer les différences de consommations de ressources.

Si l'objet de coûts est un acte médical, les activités peuvent être les différentes étapes de cet acte : prise de rendez-vous, transport interne, préparation, réalisation/acquisition, interprétation (Krug, Van Zanten et al. 2009).

Le processus :

Là aussi, un consensus se dégage pour attribuer au processus deux propriétés fondamentales : un processus est composé de plusieurs activités et il a une finalité externe propre. Ensuite, les définitions proposées dans la littérature française révèlent deux conceptions possibles du processus : d'un côté, le processus comme entité existant réellement dans l'organisation, de l'autre, le processus comme construction de l'analyste en fonction de ses objectifs (Alcouffe and Malleret 2004).

Les ressources :

Unaniment, les ressources désignent l'ensemble des moyens mis en œuvre pour produire les activités. Les quasi-synonymes abondent pour nommer ces moyens : les charges au sens comptable, les ressources économiques, les facteurs de production ou les *inputs*.

Les produits :

Un produit est un objet dont on veut calculer le coût. La notion d'objet est très large puisqu'elle peut faire référence à un produit physique, à un service, voire à un client ou à un processus.

Une fois définis les concepts élémentaires (tâches, activités, processus, ressources et produits), l'analyste doit les articuler pour lier les ressources aux produits à travers le mécanisme de calcul des coûts. L'articulation repose toujours sur le schéma de base décrit plus haut (Figure 10) : les produits consomment des activités qui consomment des ressources. Préalablement à l'affectation des ressources aux activités puis des activités aux produits, Alcouffe et Malleret (2004) notent que les ressources sont toujours agrégées en sous-ensembles appelés centres de responsabilité, unité, service ou entité, selon les auteurs. Ils reflètent le plus souvent la structure organisationnelle et des formes de comptabilité de gestion antérieures à la mise en place de l'ABC. L'affectation des ressources aux activités se fait selon des inducteurs de ressources (*resource driver*) qui permettent de calculer le coût des activités à partir de diverses clés de répartition. Ils résultent d'un travail d'observation et d'enquête réalisé auprès de chaque service ou département de l'organisation. Ensuite, l'affectation des activités aux produits fait appel à des inducteurs d'activités (*activity driver*) qui quantifient « *la fréquence et l'intensité de la demande placée sur une activité par un objet de coût* » (Raffish and Turney 1991). Les indicateurs d'activité se distinguent des indicateurs d'outputs dont le rôle n'est pas de calculer le coût des produits mais de mesurer la production d'une activité. Dans certains cas, ils peuvent cependant se confondre. Devant la complexité de la définition des différents inducteurs, Kaplan (2004) a proposé une extension de la méthode ABC basée sur des durées, appelée *time-driven ABC*. Toujours dans l'optique de simplifier la mise en œuvre, Cao (2006) propose une approche pour limiter le nombre d'inducteurs de coûts.

Pour Alcouffe et Malleret, le regroupement des activités est la clé de voûte dans la mesure où il a un impact sur les coûts calculés. Nous avons vu plus haut que la cartographie des activités résultait des choix de l'analyste portant notamment sur la granularité de son analyse. Mais une fois la cartographie complétée, deux questions subsistent : quelles activités retenir dans le modèle, et comment regrouper (éventuellement) les activités retenues ? La sélection des activités peut résulter d'un arbitrage entre pertinence et lourdeur du traitement, l'importance de l'activité, le type de coût calculé et l'objectif poursuivi. Quant au regroupement des activités retenues, il peut obéir à trois logiques : regroupement en processus organisationnels au sein desquels les activités s'enchaînent, rattachement des activités indirectes à des activités directes et rassemblement en grandes fonctions organisationnelles (Alcouffe and Malleret 2004).

Ainsi, Alcouffe et Malleret nous rappellent la richesse conceptuelle de la méthode ABC et nous montrent que toutes les définitions ne sont pas encore stabilisées. Les divers degrés de liberté reflètent les finalités stratégiques de l'exercice et font la puissance de l'ABC. Ils résultent de choix qui, parce qu'ils déterminent en partie le résultat du calcul des coûts, doivent être conscients et explicités.

1.8.2 La mise en œuvre de la comptabilité analytique à l'hôpital : une revue de la littérature scientifique :

La méthode ABC présente donc l'avantage d'affecter de manière plus pertinente les charges indirectes aux produits sans recourir à des clés de répartition souvent arbitraires. Elle est par conséquent particulièrement adaptée aux établissements de santé, organisations ayant des processus de production variables, une large gamme de prestations et des prestations complexes. Par exemple, elle permet de tenir compte de l'impact de la durée de séjour sur le coût de revient réel d'un séjour particulier (Larsen and Skjoldborg 2004). Ainsi, pour une durée de séjour variant entre les bornes haute et basse, le tarif est identique, le coût ENCC est totalement proportionnel à cette durée et le coût ABC n'est que partiellement proportionnel.

Son inconvénient majeur est la lourdeur de la mise en œuvre liée à la finesse d'analyse exigée et au coût de l'information nécessaire, ce qui ne permet pas son application à la totalité d'un établissement (Player 1998; Larsen and Skjoldborg 2004). Elle était donc pour ces raisons encore peu utilisée dans les hôpitaux en 2005 (Emmett and Forget 2005). Comme l'a montré une enquête menée en Belgique et aux Pays-Bas, les facteurs expliquant le degré de mise en œuvre de la méthode ABC étaient le niveau de satisfaction vis-à-vis du système de comptabilité officiel, le degré de participation des équipes médicales au projet et le mode de rétribution des médecins (Cardinaels, Roodhooft et al. 2004). En revanche, dans cette même étude, les facteurs traditionnellement perçus comme influençant la décision de mettre en œuvre une comptabilité par activités avaient peu d'effet. Ces facteurs étaient la variabilité des coûts, l'importance accordée à l'estimation des coûts, l'intérêt porté à la qualité et l'architecture du système d'information. Il semblerait donc que la mise en place

d'une comptabilité ABC à l'hôpital obéisse plus à des facteurs spécifiques au contexte hospitalier qu'aux éléments classiques relevant de la gestion organisationnelle.

Pour faire le point sur cette question, nous avons réalisé une revue de la littérature scientifique rapportant la mise en œuvre de la comptabilité par activités à l'hôpital. Cette thématique se situant à l'intersection des domaines Santé et Gestion, nous avons interrogé systématiquement deux bases de données : ABI/Inform (Gestion) et PubMed (Santé). Concernant la base PubMed, nous avons utilisé la requête suivante : "(ABC[tiab] OR activity-based[tiab]) AND cost[tiab] AND hospital[tiab]". Cette combinaison était obligatoire du fait de l'absence de mot-clé MeSH identifiant la méthode ABC. Concernant la base ABI/Inform, la combinaison des mots-clés "Activity-based costing" et "Hospital" a été utilisée. Après un tri manuel des 164 abstracts identifiés (93 via PubMed et 71 via ABI/Inform), 30 ont été retenus. Les articles exclus l'ont été pour au moins l'une des raisons suivantes : sans rapport avec la comptabilité par activités, cadre extra-hospitalier, article méthodologique, de revue ou de synthèse.

Nous avons analysé les 30 articles retenus selon une grille à 6 items : contexte de l'étude (type de service et/ou d'établissement), objet de coût, nombre d'objets de coût distincts, type de coût (unitaire ou moyen), analyse d'activités secondaires (non directement liées à la production de l'objet de coût considéré) et utilisation des durées comme inducteur.

Parmi ces 30 articles, 11 (37%) ont porté sur un service d'imagerie médicale (radiologie ou médecine nucléaire) et 7 (23%) sur un service de chirurgie (Tableau 7). Le caractère technique et relativement facile à analyser chronologiquement de l'activité de ces services est une explication probable de ces choix. Moins de la moitié des études (43%) avaient pour objectif de calculer des coûts unitaires. Dans la majorité des cas, il est donc par définition impossible d'analyser des facteurs expliquant les coûts au niveau individuel. Seuls 5 travaux (17%) ont analysé plus de 100 objets de coût distincts, ce qui pose la double question de la représentativité des échantillons et de la puissance statistique des analyses réalisées. Enfin, logiquement, une large majorité d'études ont intégré des activités secondaires dans leur périmètre (73%) et ont utilisé des durées comme inducteur de coût (83%).

Du point de vue de notre problématique, cette revue de la littérature montre que l'utilisation de la méthode ABC pour calculer coûts unitaires de séjours ou d'actes réalisés à

l'hôpital est relativement répandue mais qu'elle est le fait d'expérimentations ponctuelles. Les deux seules études ayant comparé la méthode ABC à une autre approche (Nobre et West) ont vérifié l'hypothèse d'une plus grande précision de la première.

Dans notre étude empirique, l'approche méthodologique consiste à calculer les coûts unitaires d'un large échantillon de procédures chirurgicales, en intégrant des activités secondaires. Nous utilisons les durées opératoires comme principal inducteur de coût. La démarche est donc classique dans son principe mais se démarque des études précédentes par la taille de l'échantillon étudié et, dans une moindre mesure, par le contexte d'application (bloc opératoire).

A l'issue de cette étude, nous concluons que la comptabilité par activités peut être considérée comme la méthode de référence donnant l'estimation la moins biaisée de la consommation de ressources au sein du bloc opératoire.

Référence	Pays	Contexte	Objet de coût	Nb OC	Coût	Act. II	Durées
(Baker and Boyd 1997)	USA	Chirurgie	GHM	1	Moyen	Oui	Oui
(Canby 1995)	USA	Radiologie	Procédure	12	Moyen	Oui	Oui
(Cohen, Hawes et al. 2000)	USA	Radiologie	Lignes	28	Moyen	Oui	Oui
(Dugel and Tong 2010)	USA	Ophthlmo.	Lignes	1	Moyen	Oui	Non
(Grandlich 2004)	USA	Chirurgie	ND		Moyen	ND	ND
(Gray, Hollingworth et al. 2003)	USA	Radiologie	Procédure	88	Unitaire	Non	Oui
(Krug, Van Zanten et al. 2009)	Belgique	Méd. Nucl.	Procédure	3	Moyen	Oui	Oui
(Lievens, van den Bogaert et al. 2003)	Belgique	Radiothérapie	Procédure	10	Moyen	Oui	Oui
(Nisenbaum, Birnbaum et al. 2000)	USA	Radiologie	Procédure	1011	Unitaire	Oui	Oui
(Nobre 2001)	France	Chirurgie	GHM	4	Moyen	ND	Oui
(Ridderstolpe, Johansson et al. 2002)	Suède	Cardiologie	Procédure	ND	Unitaire	ND	Oui
(Ross 2004)	USA	Hôpital	ND	ND	Moyen	ND	Oui
(Shander, Hofmann et al. 2010)	USA Suisse	Hôpital	Procédure	1	Moyen	Oui	Oui
(Suthummanon, Omachonu et al. 2005)	USA	Méd. Nucl.	Procédure	7	Moyen	Oui	Oui
(West and Balas 1996)	USA	Dialyse	ND	ND	Moyen	ND	ND
(Ananda-Rajah, Cheng et al. 2011)	Australie	Hématologie	Patient	88	Unitaire	ND	ND
(Baratti, Scivales et al. 2010)	Italie	Chirurgie	séjour	382	Unitaire	ND	Oui
(Soegaard, Christensen et al. 2007)	Danemark	Chirurgie	séjour	136	Unitaire	Oui	Oui
(Cao, Toyabe et al. 2006)	Japon	Réanimation	service	1	Total	Oui	Non
(van Zanten, Engelfriet et al. 2003)	Pays-Bas	Réanimation	Patient	50	Unitaire	Oui	Oui
(U-King-Im, Hollingworth et al. 2004)	RU	Radiologie	Patient	100	Unitaire	Oui	Oui
(Rautio, Keski-Nisula et al. 2003)	Finlande	Radiologie	Procédure	10	Moyen	Oui	Oui
(Crott, Makris et al. 2002)	Canada	Endoscopie	Procédure	ND	Moyen	Oui	Oui
(Saini, Sharma et al. 2001)	USA	Radiologie	Procédure	ND	Moyen	Oui	Oui
(Laurila, Suramo et al. 2000)	Finlande	Radiologie	Procédure	7452	Unitaire	Oui	Oui
(Whiting, Martin et al. 1999)	USA	Chirurgie	Procédure	50	Unitaire	Oui	Oui
(Alanen, Keski-Nisula et al. 1998)	Finlande	Radiologie	Procédure	ND	Moyen	Oui	Oui
(Edbrooke, Stevens et al. 1997)	RU	Réanimation	Patient	68	Unitaire	Oui	Oui
(Marchetti, Magar et al. 1996)	USA	Urgences	Patient	52	Unitaire	Oui	Oui
(Cinquini, Vitali et al. 2009)	Italie	Chirurgie	Patient	ND	Unitaire	Oui	Oui

Tableau 7 : Revue de la littérature des articles rapportant des applications de la comptabilité par activités à l'hôpital.

ND = information non disponible ; OC =objet de coût ; Act. II = activités secondaires

1.9 Une grille de lecture néo-institutionnelle :

En nous appuyant sur les travaux de Meyer et Rowan (1977) puis de DiMaggio et Powell (1983), nous allons rappeler les fondements du néoinstitutionnalisme organisationnel. Ce courant de pensée prolonge des réflexions plus globales sur les organisations, telles qu'initiées par Herbert Simon et James March, autour de la définition canonique de l'organisation proposée par Stephen Robbins en 1987 : « *une organisation est une unité de coordination ayant des frontières indentifiables et fonctionnant de façon relativement continue, en vue d'atteindre un objectif ou un ensemble d'objectifs partagé(s) par les membres participants* ».

L'organisation suppose donc simultanément d'une part un accord implicite ou explicite des participants sur les objectifs et les moyens de les atteindre, d'autre part une coordination formalisée des actions individuelles se traduisant par des règles et procédures, des systèmes de contrôle de l'action (hiérarchiques ou/et par les pairs) et une architecture de gouvernance chargée de la décision et particulièrement des choix stratégiques. Les institutions, définies comme un ensemble de règles qui déterminent le comportement des participants dans l'organisation, apparaissent alors comme un élément essentiel de leur fonctionnement et de leur stabilité dans le temps. Ces règles, produits de l'histoire de l'organisation, s'imposent à court et moyen terme aux participants, qui les prennent comme des données stables. Elles encadrent les décisions que les instances de gouvernance doivent prendre. Leur modification relève du temps long et, éventuellement, de l'action collective.

Pour Meyer et Rowan (1977), l'environnement des organisations modernes est caractérisé par un fort degré d'institutionnalisation. Les règles institutionnelles rationalisées déterminent en partie les structures organisationnelles formelles, contribuant à la complexité croissante des organisations. En assimilant ces règles, les organisations augmentent leur légitimité, leurs ressources et leur stabilité, ce qui améliore leurs chances de survie. Or, ces bénéfices escomptés sont relativement indépendants de l'efficacité des nouvelles pratiques et procédures ainsi introduites ; la conformité aux règles institutionnelles et la logique d'efficacité peuvent même constituer des objectifs contradictoires. La résolution de cette contradiction est nécessaire pour augmenter la légitimité de l'organisation tout en poursuivant une logique d'efficacité. Elle fait appel à la

combinaison de deux outils : un certain degré de découplage entre les structures formelles et l'activité réelle et le recours à une logique de confiance.

Meyer et Rowan (1977) insistent sur la distinction entre la structure formelle d'une organisation et les activités quotidiennes de travail qui se déroulent en son sein. La notion de structure formelle fait référence à l'organigramme d'une organisation et à la façon dont ses différentes composantes sont reliées par des buts et des politiques explicites pour, finalement, s'incarner à travers les activités quotidiennes. Jusqu'à l'article princeps de Meyer et Rowan, les théories dominantes considéraient en effet qu'une structure formelle rationnelle était la configuration la plus efficace pour coordonner et contrôler les réseaux relationnels complexes caractéristiques des organisations modernes. C'est ce point qui est remis en cause par Meyer et Rowan, sur la base de travaux empiriques révélant un hiatus important entre la structure formelle (ou organisation formelle) et le travail réel (ou organisation informelle) : la coordination n'est pas systématique et toutes les procédures ne sont pas suivies. Si les activités réelles ne reflètent pas totalement la structure formelle, comment expliquer l'émergence et le développement de telles structures ? Pour répondre à cette question, Meyer et Rowan proposent un raisonnement articulé autour de quatre propositions principales. (1) « *Lorsque des règles institutionnelles rationnelles se développent dans un secteur d'activité donné, des organisations formelles émergent en incorporant ces règles sous la forme d'éléments structurels.* ⁶ » (2) « *Plus la société se modernise, plus les structures institutionnelles rationnelles s'étendent dans un domaine donné et plus le nombre de domaines dotés d'institutions rationalisées augmente.* ⁷ » (3) « *Les organisations qui intègrent dans leurs structures formelles des éléments rationalisés socialement légitimés maximisent leur légitimité et augmentent leurs ressources et leurs chances de survie.* ⁸ » (4) « *Parce que les tentatives de contrôle et de coordination des activités dans les organisations*

⁶ "As rationalized institutional rules arise in given domains of work activity, formal organizations form and expand by incorporating these rules as structural elements."

⁷ « *The more modernized the society, the more extended the rationalized institutional structure in given domains and the greater the number of domains containing rationalized institutions.* »

⁸ « *Organizations that incorporate societally legitimated rationalized elements in their formal structures maximize their legitimacy and increase their resources and survival capabilities.* »

*institutionnalisées conduisent à des conflits et à des pertes de légitimité, les éléments structurels sont découplés des activités et les uns des autres.*⁹»

Reprenons et analysons le cheminement qui relie ces propositions.

Le point de départ fait le constat de l'isomorphisme. Dans les organisations modernes, de nombreuses structures formelles sont le reflet de règles institutionnelles qui fonctionnent comme des mythes. Ces mythes sont rationalisés en ce qu'ils associent explicitement des objectifs apparemment techniques et les moyens de les atteindre – un certain nombre de structures formelles. Fortement institutionnalisés, ils acquièrent une légitimité indépendamment de leur efficacité. Concrètement, les structures formelles ainsi générées peuvent être des professions nouvelles, des programmes, des procédures, des technologies voire des agences *ad hoc*. D'où la première proposition, qui affirme le rôle des mythes rationalisés dans l'émergence de structures organisationnelles formelles. La seconde proposition ajoute une perspective historique : l'augmentation du nombre de règles institutionnelles et de leur champ d'action est un corollaire de la modernisation de la société (Figure 11).

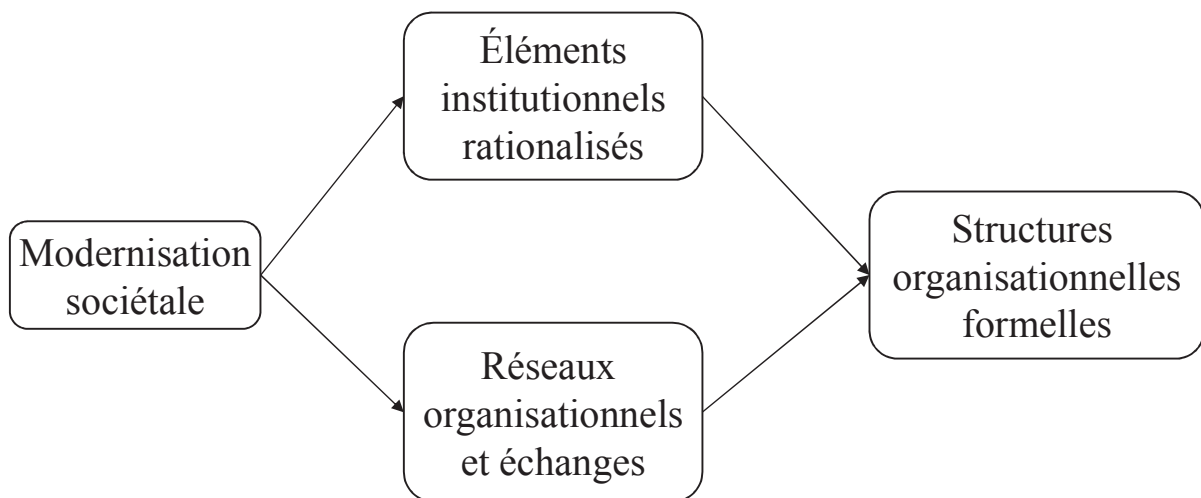


Figure 11 : L'origine et l'élaboration des structures organisationnelles formelles. (D'après Meyer et Rowan 1977)

⁹ « *Because attempts to control and coordinate activities in institutionalized organizations lead to conflicts and loss of legitimacy, elements of structure are decoupled from activities and from each other.* »

Quelles sont les raisons de ce parallélisme entre les règles institutionnelles et les structures formelles ? La première explication, classique, fait des structures formelles une réponse rationnelle à la nécessité de gérer des échanges croissants et des interdépendances toujours plus complexes dans les organisations et entre les organisations. La seconde, au cœur de la théorie institutionnelle, postule que la structure des organisations est le reflet d'une réalité socialement construite. A l'extrême, les organisations s'effacent en tant qu'unités indépendantes pour devenir des simples représentations des mythes rationalisés. En plus des réseaux relationnels complexes, les règles institutionnelles rationalisées deviennent ainsi le second relais entre la modernisation sociale et l'élaboration de structures organisationnelles formelles.

Meyer et Rowan identifient ensuite trois mécanismes distincts à l'origine de la multiplication des mythes rationalisés dans la société moderne. Premièrement, l'élaboration de réseaux relationnels complexes, déjà évoquée comme étant directement à l'origine du développement de structures organisationnelles formelles, favorise l'émergence de mythes rationalisés. Des principes aussi généraux que le contrat, la compensation ou l'expertise ont ainsi diffusé à travers ces réseaux et ont été codifiés jusqu'à devenir des mythes rationalisés universels. Deuxièmement, un degré élevé d'organisation collective de l'environnement favorise le développement de ces mythes. Dans les Etats modernes, la loi est un outil très efficace de légitimation officielle. Les instances législatives et judiciaires, par leur rôle respectif de création et d'interprétation du corpus juridique, contribuent directement à rendre des règles institutionnelles obligatoires ou avantageuses. Enfin, dans un secteur donné, l'action des organisations dominantes forme le troisième mécanisme. Par leur visibilité et leur position, ces dernières sont capables à la fois de contraindre au changement les membres de leurs réseaux relationnels proches et d'agir directement sur l'environnement institutionnel. Le « modèle » institutionnel développé par les organisations dominantes (du fait par exemple de leur taille, de leur poids économique, de leur réputation, de leur capacité d'expertise ou de la connaissance qu'elles ont accumulée) va alors diffuser dans leur environnement et être progressivement adopté par d'autres.

Mais quel est, d'après Meyer et Rowan, l'impact de cet isomorphisme sur les organisations elles-mêmes et sur leur fonctionnement ? La conséquence la plus concrète est l'importation, puis l'incorporation d'éléments (outils, technologies, programmes) dont la légitimation est externe et donc déconnectée *a priori* de tout critère d'efficacité interne. Grâce à l'adoption

de ces éléments, la pertinence du comportement de l'organisation a peu de chance d'être questionnée. Le second effet est particulièrement intéressant dans le cadre de notre travail : les organisations ont tendance à s'en remettre à des critères d'évaluation et de valorisation venant de l'extérieur. Dans le cadre de la comptabilité analytique, l'utilisation de clés de répartition et de valeurs standards procède de ce principe. Ces critères externes légitiment l'organisation aux yeux de ses composantes et de ses partenaires, en lui donnant toutes les apparences de la rationalité. Troisièmement, un environnement fortement institutionnalisé est un facteur de stabilité externe et interne de l'organisation. L'intégration des règles institutionnelles dans les organisations s'accompagne d'une standardisation des actions et d'une stabilisation des relations qui se renforcent mutuellement. Enfin, les organisations qui réussissent le mieux à incorporer les règles institutionnelles en vigueur augmentent leurs chances de réussite. Il s'agit même de l'une des raisons de la longévité exceptionnelle des écoles, des universités et des hôpitaux. Nous aboutissons ainsi à la troisième proposition, selon laquelle l'intégration des mythes rationalisés dans les structures formelles est un facteur positif de survie (Figure 12).

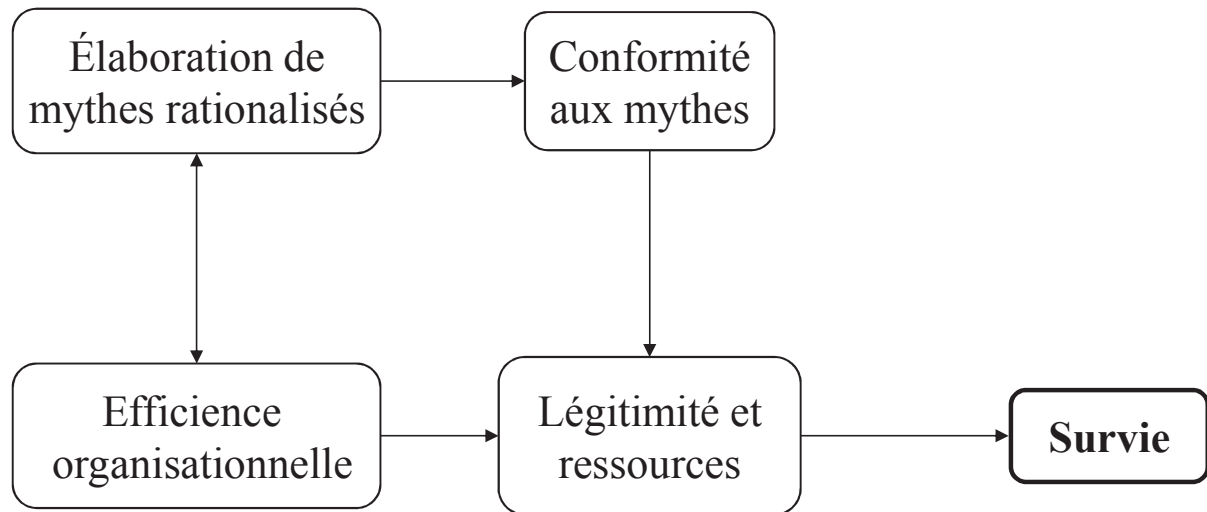


Figure 12 : La survie d'une organisation. (D'après Meyer et Rowan 1977)

Généralement, des structures organisationnelles formelles émergent par isomorphisme avec les mythes rationalisés environnants, au sein d'organisations qui produisent des services difficilement quantifiables par des moyens ambigus et variables. L'incertitude sur les préférences des acteurs, l'utilisation d'une technologie « floue » aux résultats incertains,

l'instabilité de la participation des acteurs, tous ces éléments éloignent l'organisation de la référence rationalisée standard, pouvant déboucher sur des configurations de type « anarchie organisée ». L'organisation devient alors instable, imprévisible, appelant des décisions toujours provisoires et remises en cause. L'ambiguïté des décisions et des échanges d'information peuvent, dans ces conditions, devenir un outil de management. Certes, cette situation les stabilise et les protège mais, d'après Meyer et Rowan, génère deux types de contradictions structurelles : entre les différentes règles institutionnelles et entre certaines règles et les activités réelles de l'organisation. Notre réflexion s'attachera plus particulièrement à la seconde catégorie de contradictions structurelles, ou comment les structures formelles reflétant des mythes rationalisés peuvent se trouver en conflit avec la réalité des activités techniques. Dès lors, comment une organisation peut résoudre ces contradictions et notamment optimiser ses activités tout en se conformant aux règles institutionnelles ? Quatre solutions partielles existent : résister à la pression institutionnelle ; s'isoler en coupant toute relation externe ; reconnaître en interne et en externe que sa structure n'est pas compatible avec les nécessités réelles ; promettre un changement concomitant de sa structure et de ses activités. Il est aisé de constater que, à court terme, aucune de ces solutions ne permet un fonctionnement correct et viable de l'organisation. C'est pourquoi Meyer et Rowan proposent de recourir à deux outils distincts mais interdépendants : le découplage et la logique de confiance. Par découplage, ils entendent l'acceptation d'une absence d'alignement strict des activités réelles sur les structures formelles. Les activités – de soins par exemple - sont en effet assurées par des professionnels, hors de portée des managers et peu accessibles à un contrôle par les résultats. Les buts sont rendus ambigus et déconnectés de la performance technique. La gestion des interdépendances techniques est donc laissée à la charge des individus et des collectifs de travail, qui y trouvent par ailleurs l'occasion de mettre en pratique leurs savoir-faire professionnels et de les enrichir. Le découplage, en protégeant les structures formelles des contingences du réel, permet donc à l'organisation de bénéficier de leur légitimité tout en adaptant ses activités aux contraintes réelles. C'est dans ces conditions que la confiance mutuelle devient le véritable ciment de l'organisation. La logique de confiance, finalement, redonne à l'organisation une légitimité dont l'absence de contrôle de la performance technique aurait pu la priver. Tant les acteurs internes que les partenaires externes de l'organisation manifestent un haut niveau de confiance dans l'utilité et la pertinence des

activités de chacun, ce qui protège l'organisation des aléas. Cette confiance, véritable facteur de production et d'efficacité, se construit progressivement et repose en partie sur des valeurs partagées et acceptées par les acteurs.

Dans leur article de 1983, DiMaggio et Powell (DiMaggio and Powell 1983) approfondissent les causes de l'institutionnalisation en analysant le phénomène d'isomorphisme institutionnel décrit par Meyer et Rowan. Ils partent du constat paradoxal que les changements structurels, bien que traduisant en théorie la volonté d'accroître l'efficacité des organisations en les singularisant, conduisent en pratique à leur homogénéisation. L'introduction du concept d'isomorphisme permet de résoudre ce paradoxe apparent. Il est défini comme le processus forçant un élément d'une population à ressembler aux autres éléments soumis aux mêmes contraintes environnementales et se décline en deux types : concurrentiel et institutionnel. Dans les secteurs (dont celui de la santé) non dominés par la logique de marché, seul l'isomorphisme institutionnel opère en conférant aux organisations puissance et légitimité.

DiMaggio et Powell distinguent trois mécanismes d'isomorphisme institutionnel : l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme mimétique et l'isomorphisme normatif.

L'isomorphisme coercitif procède de pressions formelles et informelles sur les organisations au sein d'un champ donné. Ces pressions peuvent être exercées par d'autres organisations du même champ ou par la société dans son ensemble. Dans ce cadre, l'action de l'État à travers le corpus législatif et réglementaire peut façonner fortement l'environnement des organisations du secteur public. Ainsi, les organisations sont prises dans un processus de convergence déterminé par une obligation de conformité vis-à-vis d'un environnement fortement institutionnalisé. Simultanément, leur structure est de moins en moins déterminée par les contraintes liées à l'activité réelle.

Le mimétisme peut être une seconde source d'isomorphisme institutionnel. Il émerge typiquement en situation d'incertitude : lorsque les technologies innovantes sont incomprises, lorsque les buts sont ambigus ou encore lorsque l'environnement renforce l'incertitude, les organisations ont tendance à se calquer sur d'autres organisations. L'imitation est donc une réponse -plus ou moins consciente- à l'incertitude. Les modèles organisationnels diffusent, implicitement par rotation du personnel ou explicitement via les

cabinets d'audit et de conseil ou les associations professionnelles. Les organisations ont donc tendance à s'inspirer de modèles issus de leur propre champ, qu'elles perçoivent comme plus légitimes et plus performants. D'après DiMaggio et Powell (1983), l'ubiquité de certaines structures organisationnelles serait plus expliquée par cette tendance isomorphique que par des caractéristiques intrinsèques d'efficacité. On rejoint ici le principe général de la nouvelle gestion publique, prônant la diffusion du modèle organisationnel de l'entreprise dans les structures publiques et associatives, ainsi que des outils de management qui l'accompagnent.

Le troisième phénomène auquel font appel DiMaggio et Powell est l'isomorphisme normatif. Il procède en premier lieu de la professionnalisation, comprise comme les efforts réalisés par les membres d'une profession pour imposer les conditions et les méthodes de leur activité. Le concept de professionnalisation englobe en particulier la formation universitaire et la structuration de réseaux professionnels qui sont de puissants leviers d'isomorphisme. Au niveau de l'organisation, le filtrage du personnel est un mécanisme important : l'embauche d'individus issus d'un nombre restreint de cursus ou d'organisations du même champ promeut des profils convergents voire interchangeables, et facilite le transfert de dispositifs institutionnels ou consolide l'existant.

Suivant en cela Meyer et Rowan, DiMaggio et Powell constatent que ces trois mécanismes d'isomorphisme institutionnel opèrent indépendamment de leur possible efficacité opérationnelle. S'ils permettent une amélioration de la performance, elle serait plutôt due au gain de légitimité engendré par la conformation au modèle institutionnel.

En somme, la théorie institutionnelle fait des interconnexions et de l'influence de l'environnement deux éléments indispensables à la compréhension des organisations. Ce qui la distingue des autres théories est la conception de l'environnement de l'organisation : ici, la dimension sociale et culturelle l'emporte sur la dimension directement technique et matérielle (Rojot 2005).

Conclusion du troisième chapitre :

Peut-on retenir cette analyse néoinstitutionnelle comme l'un des facteurs explicatifs de la diffusion de la comptabilité analytique dans les établissements de santé français depuis quelques années ? Nous pensons que cette piste mérite d'être explorée, d'autant que Meyer et Rowan citent régulièrement l'hôpital comme un des lieux d'expression de l'isomorphisme institutionnel et la comptabilité analytique comme structure formelle résultant de l'intégration de mythes rationalisés. L'application de ce cadre théorique à notre problématique précise conduit à l'énoncé suivant : au-delà du gain en efficacité espéré, le gain en légitimité escompté auprès des tutelles (Ministères, ARS), des agences nationales (ANAP¹⁰ et ATIH¹¹) et des autres établissements explique au moins en partie l'adoption de la comptabilité analytique par les établissements de santé en France. Or, le gain en efficacité dépend de la précision du système de calcul des coûts (Busse, Geissler et al. 2011), que nous allons justement explorer dans la partie empirique de ce travail. Nous reviendrons ensuite au cadre néoinstitutionnel pour interpréter ces résultats.

Nous avons vu plus haut que notre raisonnement s'articule autour de deux questions : (1) La méthode ENCC est-elle à même de capter la complexité intrinsèque des interventions chirurgicales ? (2) Si non, comment expliquer son essor et l'adhésion qu'elle emporte ?

La mise au point d'un modèle de comptabilité par activités va nous permettre de répondre à la première question, et le cadre conceptuel du néoinstitutionnalisme éclairera la seconde.

¹⁰ Agence Nationale d'Appui à la Performance des établissements de santé et médico-sociaux.

¹¹ Agence Technique de l'Information Hospitalière.

Conclusion de la partie 1

Les établissements de santé, dans leur grande diversité, sont la pièce maîtresse de la délivrance de soins dans un système de santé très régulé. L'introduction de la T2A, appuyée sur le PMSI, a bouleversé le mode de financement des hôpitaux en passant du budget global à des recettes directement déterminées par leur activité constatée. Sur le plan conceptuel, il existe un lien de parenté fort entre le champ de la Nouvelle Gestion Publique et le contenu des réformes précédemment décrites. La T2A est un puissant outil au service de la transparence du système et de l'efficacité technique des établissements. Mais sa mise en œuvre a révélé des contradictions avec d'autres objectifs de la politique de santé, au premier rang desquels la qualité des soins et la maîtrise des dépenses de santé. La comptabilité analytique constitue la pierre angulaire de ce train de réformes car elle constitue l'articulation entre l'activité réelle de l'établissement, son management interne et le processus de fixation des tarifs nationaux.

Sur le plan théorique, la comptabilité analytique hospitalière ENCC est proche des méthodes en coûts historiques complets. Ses principaux défauts sont la ventilation des charges indirectes à l'aide de clés de répartition peu précises, dont l'ICR pour les actes opératoires. Sa capacité à saisir la complexité individuelle des interventions chirurgicales est donc mise en question.

En revanche, la comptabilité par activités présente l'avantage d'affecter de manière plus pertinente les charges indirectes aux produits sans recourir à des clés de répartition arbitraires. Elle suppose une analyse fine des activités au sein de l'organisation à même de révéler la complexité des processus de production. L'analyse de la relation entre efficacité, complexité et comptabilité analytique hospitalière montre, d'une part, que les tarifs nationaux sont partiellement déconnectés des coûts de production ENCC et, d'autre part, que l'impact de la T2A et des nouveaux outils de gestion sur l'efficacité des hôpitaux est, au mieux, mince. C'est ce double constat qui nous a conduit à mobiliser la théorie néoinstitutionnelle pour comprendre l'émergence et le développement de la comptabilité analytique et des nouveaux outils de gestion qui l'accompagnent. A partir des travaux de Meyer et Rowan (1977) et de DiMaggio et Powell (1983), nous montrons que, à défaut d'un

gain en efficacité indiscutable, le gain en légitimité escompté explique au moins en partie ce phénomène.

Nous proposons donc une grille de lecture néo-institutionnelle à ce travail basé sur la comptabilité analytique hospitalière. De la rencontre de ces deux champs riches émergent plusieurs questions de recherche auxquelles nous tenterons de répondre dans la seconde partie.

Par la mise en œuvre de la comptabilité par activités, nous essaierons dans un premier temps de mettre en évidence la complexité intrinsèque des interventions réalisées au bloc opératoire digestif. Nous verrons dans quelle mesure cette approche constitue une fenêtre ouverte sur le travail réel du bloc opératoire au sens des théoriciens du néoinstitutionnalisme.

L'estimation des coûts, clef de voûte du système de financement des établissements de santé français, fait l'objet de critiques depuis sa mise en œuvre. Il est donc crucial de vérifier sa justesse.

Sur le plan empirique, nous allons examiner successivement trois hypothèses de recherche :

- Pour un acte chirurgical donné, le coût unitaire calculé par la méthode ABC varie significativement.
- La mauvaise concordance entre les coûts unitaires ABC et ENCC révèle des subventionnements croisés créés par cette dernière.
- La variation du coût unitaire reflète la complexité réelle de chaque intervention chirurgicale.

Enfin, nous analyserons les conséquences de nos réponses sur le plan théorique, managérial et macroéconomique. En effet, la T2A a bouleversé le financement des établissements de soins ; la comptabilité analytique hospitalière est nécessaire à la mise en œuvre de cet outil de régulation aux effets puissants et parfois contradictoires. Dans ce système, le choix de la méthode de calcul a un impact important tant sur les tarifs (via les coûts moyens de l'ENC) que sur la gestion des établissements.

PARTIE II

APPROCHE EMPIRIQUE : CALCUL DES COÛTS UNITAIRES D'UN ECHANTILLON D'INTERVENTIONS CHIRURGICALES GRACE A LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES

La comptabilité analytique hospitalière est au cœur du financement et de la gestion des établissements de santé. En plus des promesses théoriques de gains en efficacité qu'elle entraînerait, la théorie néoinstitutionnelle nous permet d'introduire la notion de légitimation qui joue peut être un rôle dans la diffusion de la méthode ENCC. Dans cette perspective, il est crucial de s'interroger sur sa capacité à capturer la complexité de la production de soins à l'hôpital. C'est ce à quoi nous allons nous employer dans cette seconde partie empirique en confrontant la méthode ENCC à des coûts obtenus par *micro-costing* dans le cadre de la mise en œuvre d'une comptabilité par activités, qui par nature est à même de refléter la complexité.

Après une explication des grands choix méthodologiques (Chapitre 1), nous allons présenter notre protocole de recherche et les principaux résultats obtenus (Chapitre 2). Enfin, nous discuterons ces résultats et leurs implications sur les plans théorique, managérial et macro-économique.

Chapitre 1 : Méthodologie de recherche

Après avoir exposé la posture épidémiologique adoptée en vue de ce travail empirique, nous détaillerons l'approche méthodologique générale puis présenterons le terrain d'étude dans son contexte.

1.10 Posture épistémologique :

Selon les critères synthétisés par Thiétard (2003), la position épistémologique adoptée est multiple.

Pour ce qui concerne la partie strictement empirique, notre positionnement s'inscrit davantage dans une approche positiviste. En partant d'une conception ontologique et déterministe de la réalité, nous envisageons de produire une connaissance objective et acontextuelle garantie par l'indépendance sujet-objet. Nous confronterons des hypothèses de recherche à des données secondaires issues de la comptabilité analytique et du PMSI dans une démarche hypothético-déductive, classique en sciences de la vie.

Dans un second temps, sur la base de ces résultats empiriques, nous tentons de répondre à des hypothèses dans un paradigme plutôt interprétativiste. Ici, la difficulté à atteindre l'essence de l'objet et la volonté de comprendre les faits observés dans une démarche interprétative l'emportent.

Finalement, cette approche épistémologique résulte des caractéristiques et des contraintes de cette recherche.

Nous n'entendons occulter ni les dangers du réductionnisme positiviste ni l'importance des représentations et des phénomènes idéologiques dans un champ aussi complexe que celui de l'analyse organisationnelle. Enfin, nous sommes pleinement conscient de la pertinence de la distinction entre le positionnement épistémologique et l'approche méthodologique (David 1999).

1.11 Approche méthodologique :

La démarche de recherche adoptée relève en partie de l'observation participante. L'étude empirique a en effet été réalisée au CHU de Montpellier où nous travaillions à temps plein

au sein du Département d'Information Médicale (DIM). Entre autres missions, ce dernier est chargé de centraliser, vérifier, traiter et interpréter les données médicales d'activité de l'établissement dans le cadre du Programme de médicalisation des systèmes d'information (PMSI). Son statut de charnière entre les services hospitaliers, le contrôle de gestion et les directions en fait un poste d'observation unique si l'on souhaite confronter les données de la comptabilité analytique et les caractéristiques individuelles des patients. La construction mentale d'une réalité à partir de l'observation de faits au cours d'une immersion prolongée dans le milieu étudié correspond certes à la définition de l'observation participante (Thiétard 2003). Mais cette affirmation est à nuancer. D'une part, notre thématique de recherche est très éloignée de l'ethnologie et de la sociologie, creusets de l'observation participante. D'autre part, notre étude empirique repose sur l'exploitation de données secondaires qui, dans l'absolu, auraient été disponibles même à un chercheur extérieur à l'établissement. Mais notre rattachement au DIM nous a permis de bénéficier de notre connaissance fine de l'organisation et de ses acteurs.

Quant au schéma empirique, il s'apparente à une étude de cas : nous avons décidé d'étudier un échantillon d'interventions chirurgicales réalisées en 2009 dans le bloc opératoire Saint Eloi du CHU de Montpellier. Le choix de ce bloc opératoire a reposé sur l'intérêt des équipes médicales pour les problématiques de coût et sur la bonne qualité des données disponibles.

Sur le plan strictement méthodologique, nous ferons appel à des méthodes quantitatives puisant dans la théorie statistique : estimation, test d'hypothèses et ajustement.

1.12 Terrain et contexte :

L'étude empirique a été réalisée au sein du bloc opératoire du Pôle Digestif du CHU de Montpellier. Avec 2751 lits et places et plus de 122 000 séjours d'hospitalisation annuels, ce dernier est le principal établissement de soins de la région Languedoc-Roussillon et son premier employeur. En 2009, ses dépenses d'exploitation étaient égales à 706 millions d'euros (dont 450 millions d'euros de charges de personnel médical et non médical) pour 706 millions d'euros de recettes (dont 578 millions d'euros de produits versés par l'Assurance Maladie).

Le bloc opératoire digestif est l'un des 8 blocs opératoires de l'établissement, situé au sein du Pôle Digestif de l'hôpital Saint Éloi, l'un des 13 pôles du CHU. Ce pôle regroupe des spécialités qui collaborent dans la prise en charge des patients atteints d'une pathologie du foie ou de l'appareil digestif : Hépatogastroentérologie, Chirurgie Digestive et Transplantation, Anesthésie et Réanimation, Imagerie Médicale et Prélèvement d'Organes.

Le bloc opératoire digestif est composé de 7 salles d'opération, d'une salle de surveillance post-interventionnelle (SSPI), de bureaux, de vestiaires et de divers locaux de stockage et techniques (Cf. annexe 1).

Les 7 salles d'opération se distinguent entre elles par leur taille et leur équipement ; elles n'ont par conséquent pas la même activité (Tableau 8).

Salle d'opération	Spécialisation en 2009
Salle 1	Patients obèses
Salle 2	Urgences
Salle 3	Chirurgie complexe
Salle 4	Chirurgie standard
Salle 5	Chirurgie sous anesthésie locale
Salle 6	Chirurgie standard
Salle 7	Transplantation hépatique

Tableau 8 : Spécialisation des salles du bloc digestif en 2009.

Ce bloc a été choisi parce que ses acteurs ont montré un fort intérêt pour les problématiques de gestion en général et de comptabilité en particulier et du fait de la bonne qualité des données d'activité disponibles.

Notre travail de terrain s'est déroulé de janvier 2010 à juin 2011 en trois phases d'une durée approximative de 6 mois (Figure 13Figure 14). La première phase, de janvier 2010 à juin 2010, a été consacrée à l'étude du bloc opératoire et de son fonctionnement et à l'analyse du modèle de comptabilité analytique ENCC existant. Ensuite, nous avons élaboré le modèle de comptabilité par activités et mis en œuvre les deux modèles (ABC et ENCC). La troisième phase, enfin, a consisté à conduire l'analyse statistique des coûts unitaires des interventions : variabilité intra-acte, concordance entre les coûts ENCC et les coûts ABC et recherche de facteurs individuels expliquant les coûts unitaires ABC.

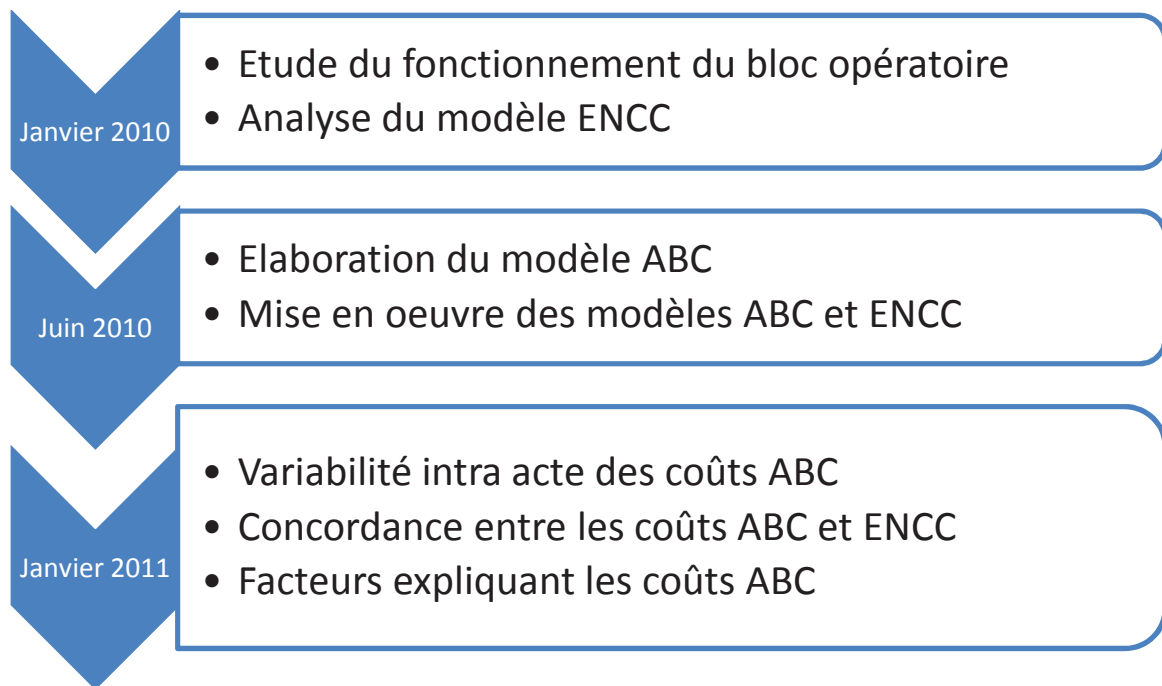


Figure 13 : Contenu des trois phases du travail de terrain (janvier 2010 à juin 2011).

Les phases 1 et 2 se sont appuyées sur des entretiens individuels semi-structurés avec les acteurs du bloc opératoire digestif (chirurgiens, anesthésistes-réanimateurs, surveillante chirurgie, surveillante anesthésie, infirmiers de bloc opératoire, infirmiers anesthésistes, aides-soignants) et du contrôle de gestion du CHU de Montpellier.

Lors des entretiens de la phase 1, les points suivants ont été systématiquement abordés :

- Plan du bloc opératoire
- Spécialisation des différentes salles
- Répartition du personnel chirurgical par métiers
- Répartition du personnel d'anesthésie par métiers
- Découpage des métiers en postes fonctionnels.

Les entretiens de la phase 2 ont porté sur les points suivants :

- Organisation du travail lors des périodes d'astreinte
- Répartition des personnels sur chacune des phases de l'intervention
- Durées théoriques maximales et minimales de chacune des phases de l'intervention

- Découpage des activités de support
- Répartition des personnels sur chacune des activités de support
- Organisation de la SSPI.

Conclusion du premier chapitre :

Nous avons adopté un positionnement épistémologique mixte : de type positiviste pour conduire une étude de cas au bloc opératoire Saint Eloi du CHU de Montpellier puis interprétativiste pour analyser ces résultats à la lumière de la théorie néo-institutionnelle. Sur le plan empirique, nous avons mis au point un modèle de comptabilité par activités afin de calculer les coûts unitaires d'un large échantillon d'interventions chirurgicales réalisées dans l'un des blocs opératoires du CHU de Montpellier au cours de l'année 2009. Nous avons ensuite comparé ces coûts unitaires à ceux calculés par la méthode ENCC.

Chapitre 2 : Comparaison ENCC/ABC

Nous allons aborder ici les deux méthodes de calcul des coûts unitaires de l'échantillon de passages au bloc opératoire : d'abord, celle faisant appel à la comptabilité par activités puis celle directement issue du guide de comptabilité analytique, dite ENCC.

1.13 Méthodes :

Le développement et la mise en œuvre du modèle de comptabilité par activités ont suivi cinq étapes classiques : définition des objets de coût, délimitation des charges à retraiter, cartographie des activités, calcul du coût des activités puis calcul du coût unitaire des interventions.

1.13.1 Objets de coûts :

Tous les actes réalisés au bloc opératoire digestif de Saint Eloi du 1er janvier au 31 octobre 2009 ont été inclus. Le choix de cette période a été dicté par deux contraintes fortes : le recul d'une année nécessaire pour disposer des données définitives du contrôle de gestion et la réorganisation interne du bloc opératoire survenue en novembre 2009. A cette occasion, la modification de la répartition de l'activité entre les sept salles s'est en effet accompagnée d'une évolution de l'activité marquée par l'émergence des interventions de radiologie interventionnelle. Il était donc à la fois plus simple et plus juste de tronquer la période d'étude avant la réorganisation.

Par souci d'exhaustivité, nous avons tenu compte des interventions chirurgicales réalisées en salle et suivies ou précédées d'un passage en SSPI mais aussi des actes réalisés en SSPI sans passage en salle opératoire (poses de voie veineuse centrale, actes de réanimation et certaines endoscopies).

Les services d'origine et de destination du patient ne constituaient pas un critère de sélection dans la mesure où ils n'ont pas d'impact sur la consommation de ressources durant le passage au bloc opératoire. Lorsque l'intervenant principal n'était rattaché administrativement ni au bloc digestif ni à l'anesthésie digestive, nous avons décidé de conserver l'intervention malgré l'impossibilité de récupérer les dépenses de personnel médical afférentes. Cette décision est justifiée par l'extrême rareté de cette situation, par la nécessité d'utiliser le volume réel d'actes comme inducteur pour certaines activités et parce

que les dépenses de personnel médical ne représentent pas plus du cinquième des dépenses totales.

1.13.2 Charges à retraiter :

S'agissant du modèle de comptabilité par activités, seules les charges indirectes ont été retraitées. Les charges imputées directement sur les séjours par le modèle actuel de comptabilité (certains médicaments, certains dispositifs médicaux implantables et certains produits sanguins) ont été ignorées.

La nomenclature en vigueur dans les établissements de soins français distingue quatre catégories de charges indirectes.

Les charges de personnel (Titre 1) recouvrent l'ensemble des charges afférentes au personnel : rémunérations, impôts et charges sociales, allocations, formation et divers. Les charges du Titre 1 sont réparties par Unité d'Imputation Comptable (UIC) et entre le personnel médical et non médical : cadre, infirmier diplômé d'État (IDE), aide-soignant diplômé (ASD) et agent de service hospitalier (ASH). Concernant spécifiquement l'UIC d'anesthésie, les dépenses de personnel médical correspondent aux médecins anesthésistes-réanimateurs (MAR) qui partagent leur temps entre les consultations, la réanimation, la SSPI et les salles du bloc opératoire. Devant l'impossibilité de distinguer le temps passé en salle et celui passé en SSPI, nous avons décidé de conserver la clé de répartition actuelle (l'ICR chirurgical maximal) pour ventiler ces dépenses.

Les charges à caractère médical (Titre 2) correspondent aux produits pharmaceutiques (non imputés directement), aux fournitures médicales, au matériel médical et à sa maintenance et à la sous-traitance médicale.

Les charges à caractère hôtelier et général (Titre 3) comprennent les achats stockés et non stockés, la blanchisserie, la restauration, les charges de gestion courante, les impôts et les taxes.

Enfin, les charges financières, les charges exceptionnelles, les dotations aux amortissements, les dépréciations et les provisions constituent le Titre 4.

Si l'on considère le Titre 1, les trois attributs définissant les ressources à inclure dans un modèle de comptabilité par activités d'après Cooper et Kaplan sont présents (Cooper and Kaplan 1988). Il s'agit bien des ressources les plus coûteuses et dont la consommation est susceptible de varier significativement selon l'objet de coût. Le troisième attribut est également vérifié si l'on admet l'hypothèse que la consommation de ces ressources est imparfaitement corrélée à la clé de répartition habituelle, ici l'ICR alpha.

Selon le découpage analytique du CHU de Montpellier par le contrôle de gestion, les deux centres de ressources concernés par ce périmètre sont le bloc opératoire digestif (CR 0133) et l'anesthésie du pôle digestif (CR 0135).

Le montant total des charges retraitées par notre modèle était égal à 5 220 629 euros, dont 79% de dépenses de personnel (Titre 1) (Tableau 9, Tableau 10, Figure 14). Les charges sont réparties presque également entre la chirurgie (48,8%) et l'anesthésie (51,2%).

Le bloc opératoire participant à la permanence des soins, nous avons identifié dès cette première étape les ressources nécessaires à la réalisation d'interventions chirurgicales en période d'astreinte. La période d'astreinte couvrait la nuit de 21h à 6h et le week-end du vendredi 21h au lundi 6h. Pour le titre 1, nous avons conservé la répartition faite par le contrôle de gestion du CHU, puisque les astreintes sont rémunérées de façon spécifique pour les médecins et correspondent à des postes fonctionnels dédiés pour le personnel non médical. Les Titres 2, 3 et 4 ont été répartis sur la période d'astreinte proportionnellement au Titre 1. Au total, les périodes d'astreinte représentaient 700 287 euros, soit 13,4% des dépenses totales.

	Titre 1		Titre 2	Titre 3	Titre 4	
	PNM	PM				
Anesthésie	1 224 801,03	934 449,96	408 956,13	980,53	105 527,40	2 674 715,05
Chirurgie	1 686 521,65	276 155,36	434 146,98	37 029,85	112 060,00	2 545 913,84
	2 911 322,68	1 210 605,32	843 103,11	38 010,38	217 587,40	5 220 628,89

Tableau 9 : Montant des charges retraitées par la méthode par activités.

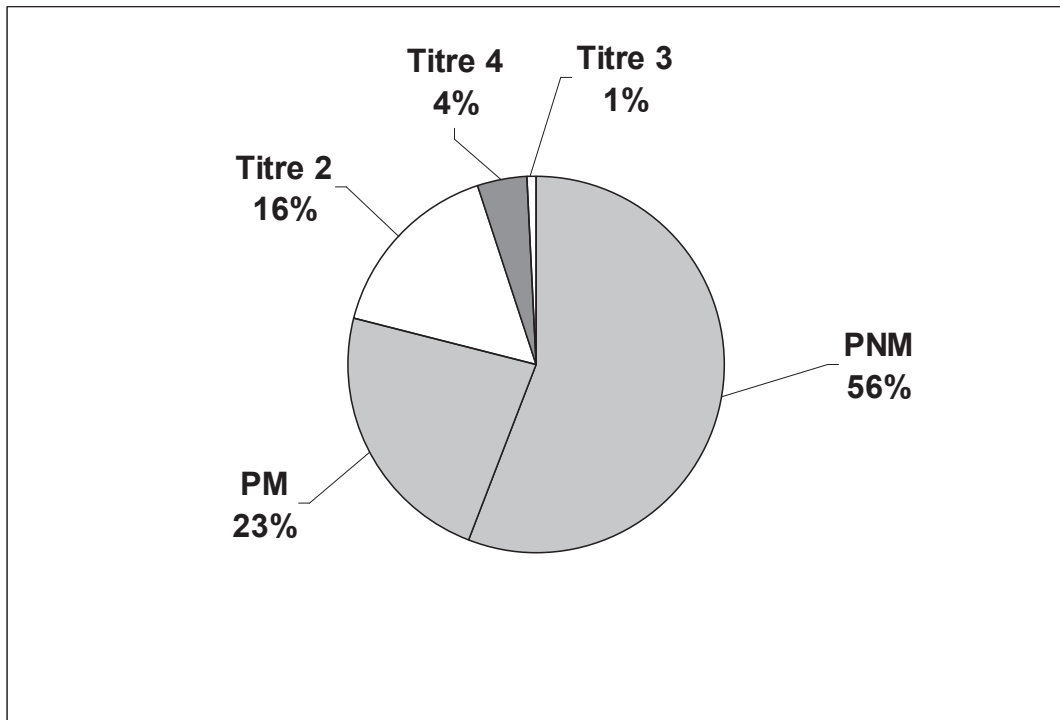


Figure 14 : Répartition des charges par Titre.

DEPENSES 2009 (CUMUL OCTOBRE)

CR	Libellé CR	UFI	Libellé étendu UFI	Titre I		Titre II		Titre III	Titre IV
				non médical	médical	Exploitation	Investissement		
0133	BLOC OPERATOIRE DIGESTIF	0259	BLOC CHIRURGIE DIGESTIVE A	0,00	49 372,11	0,00	0,00	0,00	17 870,00
		0271	BLOC OPERATOIRE COMMUN	1 686 521,65	106 075,28	314 158,98	119 988,00	21 877,28	94 190,00
		0719	BLOC CHIRURGIE DIGESTIVE B	0,00	64 481,23	0,00		15 152,57	0,00
			A STREINTE CHIRURGIE		56 246,74				
	BLOC OPERATOIRE DIGESTIF			1 686 521,65	276 155,36	434 146,98		37 029,85	112 060,00
				1 962 677,01					
0135	ANESTHESIE DIGESTIF	0087	ANESTHESIE MA GERIE ST ELOI	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 740,00
		0177	ANESTHESIE ENDOSCOPE	0,00	0,00	20 717,57		67,37	14 890,00
		0241	ANESTHESIE COMMUN	0,00	56 503,87	0,00		0,00	260,00
		0261	ANESTHESIE POLE DIGESTIF CS	0,00	220 835,51	2 938,25		0,00	-232,60
		0268	ANESTHESIE BLOC	1 224 801,03	490 723,89	385 300,31		913,16	88 870,00
		0704	GESTES TECHNIQUES SSPI	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00
			A STREINTE ANESTHESIE		166 386,69				
	ANESTHESIE DIGESTIF			1 224 801,03	934 449,96	408 956,13		980,53	105 527,40
				2 159 250,99					
	Total			2 911 322,68	1 210 605,32	843 103,11		38 010,38	217 587,40
				4 121 928,00					

Total Général 5 220 628,89

Tableau 10 : Détail des charges retraitées.

1.13.3 Cartographie des activités :

Une activité peut être définie comme un ensemble de tâches, une tâche étant la plus petite unité de travail. L'activité est habituellement le plus petit ensemble de tâches. Le processus formé par l'ensemble des activités est l'objet de coût. Dans notre étude, le processus analysé est la trajectoire du patient depuis son arrivée au bloc opératoire jusqu'à sa sortie de la SSPI.

En pratique, la cartographie des activités est l'étape la plus importante et souvent la plus difficile de la conception d'un modèle de comptabilité par activités (Cooper and Kaplan 1988). Les contraintes à respecter sont en effet de plusieurs ordres et parfois contradictoires : la cartographie des activités a consisté à découper les interventions en respectant les contraintes suivantes :

- Granularité permettant de préserver la richesse de l'information pour un coût d'obtention acceptable ;
- Activités exhaustives et mutuellement exclusives ;
- Reflet de la variabilité attendue au sein d'un type d'intervention donné ;
- Existence d'un inducteur de coût unique et disponible.

Dans le contexte hospitalier, les activités sont souvent qualifiées de primaires (réalisées en présence du patient), secondaires liées au patient (réalisées en son absence), secondaires non liées au patient (liées au service ou à l'hôpital) et parfois tertiaires (autres). Nous avons simplifié cette nomenclature en distinguant les activités primaires (ou principales) directement liées à la prise en charge du patient et les activités secondaires (ou de support). Notre cartographie a ainsi retenu 7 activités principales :

- préparation de la salle,
- anesthésie,
- installation du patient,
- intervention,
- pansement,
- remise en état de la salle,
- SSPI ;

Et 4 activités de support :

- ouverture et fermeture du bloc,
- coordination,
- administration générale chirurgie,
- administration générale anesthésie.

Cette cartographie remplit les critères définis par Cooper et Kaplan : elles sont exhaustives et mutuellement exclusives, permettent de refléter la variabilité individuelle du processus de prise en charge chirurgicale et sont rattachées à des inducteurs de coût simples et disponibles dans le système d'information. Elle a en outre été validée par les acteurs du bloc opératoire : chirurgiens, anesthésistes et infirmières-cadres.

1.13.4 Inducteurs d'activités : calcul du coût des activités

Le calcul des coûts partiels chirurgical et anesthésique des activités a nécessité dans un premier temps de répartir les différentes catégories de personnel d'anesthésie et de chirurgie sur les deux périodes de travail (astreinte et période normale) puis, pour chaque période, sur les différentes activités. La répartition a été réalisée sur la base de l'organisation interne du bloc opératoire en postes fonctionnels et à partir d'entretiens avec le personnel du bloc opératoire (Tableau 11).

	Personnel médical soignant				Personnel non médical soignant								Total
	Chirurgien		MAR		IADE		AS Anesthésie		IBODE		AS Chirurgie		
ACTIVITES PRINCIPALES	N	montant	N	montant	N	montant	N	montant	N	montant	N	montant	
Préparation salle					1	56884,4			2	86996,4	1	35043,7	178924,5
Anesthésie			0,5	143321,5	1	97322,5							240644,0
Préparation et Installation			0,5	126311,9	1	85772,1			1	65587,9	1	52839,9	330511,7
Intervention			0,5	647156,6	1	439451,8			2	672076,9	1	270724,3	2029409,7
Intervention chirurgien	3	273379,7											273379,7
Pansement	1	2321,8							2	46902,0			49223,7
Entretien salle					1	72007,7			2	110125,1	1	44360,3	226493,1
SSPI						179956,1		83601,3					263557,4
ACTIVITES DE SUPPORT													
Ouverture et clôture bloc					2	127170,8			1	64829,7			192000,4
Coordination	1	453,9	1	17659,9					1	4585,0			22698,9
Admin générale chir										38929,7		26864,5	198608,5
Admin générale anesth													116476,3
TOTAL		276155,4		934450,0		1058565,4		83601,3		1090032,7		429832,7	4121928,0

Tableau 11 : Répartition des postes sur les activités pour chaque métier du bloc opératoire.

Les charges de Titre 1 ont été réparties entre la période normale et la période d'astreinte directement grâce aux informations du contrôle de gestion pour le personnel médical (distinction faite entre la rémunération de base et la rémunération des gardes et astreintes) et sur la base de l'organisation en postes fonctionnels pour le personnel non médical. Par défaut, les charges de Titre 2, 3 et 4 ont été réparties proportionnellement au montant des charges de Titre 1 de chacune des deux périodes de travail (Tableau 13).

Ensuite, pour les activités principales, les durées réelles cumulées par activité ont été utilisées comme inducteur (

Tableau 14). Ces durées étaient directement issues du logiciel de gestion du bloc opératoire Q-Bloc dans lequel l'équipe note en temps réel et pour chaque intervention des repères temporels standards. Les phases QBloc ne correspondant pas à une activité pertinente au sens de la comptabilité par activités (phases d'attente notamment) ont été fusionnées avec la phase correspondant à l'activité suivante. Ces durées réelles pouvant comporter des approximations, nous les avons systématiquement corrigées. Lorsqu'elles étaient au-delà ou en deçà de certains seuils, nous les avons remplacées par une durée théorique estimée pour chaque phase et pour chaque acte en 2009 lors d'un audit du bloc opératoire digestif. Les seuils ont été fixés après discussion avec les intervenants du bloc opératoire. Les phases d'attente n'ayant pas été auditées en 2009, nous avons utilisé la médiane constatée dans notre échantillon à la place de la durée théorique (Tableau 12). Nous avons ainsi été amenés à corriger une ou plusieurs durées pour moins de 5 % des interventions de l'échantillon. De plus, la durée de la phase d'intervention a été pondérée par le nombre d'intervenants pour ventiler les dépenses de personnel médical chirurgical.

Phase Qbloc	Etape 1	Etape 2	Etape 3	Etape 4
Préparation salle	théorique			
Entrée patient	théorique			Fusion avec Anesthésie
Anesthésie	théorique			
Installation	théorique si < 0	théorique si > 2x théorique	théorique si < 1/2 théorique	
Attente 1	théorique si < 0	mediane si > p95	mediane si < p5	Fusion avec Installation
Attente 2	théorique si < 0	mediane si > p95	mediane si < p5	Fusion avec Installation
Préparation patient	théorique			Fusion avec Installation
Intervention	théorique si < 0	théorique si > 3x théorique	théorique si < 1/3 théorique	
Pansement	théorique si < 0	théorique si > 2x théorique	théorique si < 1/2 théorique	
Sortie du patient	théorique si < 0	théorique si > 2x théorique	théorique si < 1/2 théorique	Fusion avec Pansement
Attente 3	théorique si < 0	théorique si > 2x théorique	théorique si < 1/2 théorique	Fusion avec Remise en état
Remise en état salle	théorique			

Tableau 12 : Modalités de correction des durées réelles issues du logiciel QBloc.

CR	Libellé CR	UFI	Libellé étendu UFI	Titre I Personnel		Titre II	Titre III	Titre IV
				non médical	médical			
0133	BLOC OPERATOIRE DIGESTIF	0259	BLOC CHIRURGIE DIGESTIVE A		49 372,11			
		0271	BLOC OPERATOIRE COMMUN		106 075,28			
		0719	BLOC CHIRURGIE DIGESTIVE B		64 461,23			
			A STREINTE PMI		56 246,74			
	BLOC OPERATOIRE DIGESTIF		1 474 704,36	211 817,29	219 908,62	381 316,09	52 830,89	32 523,73
			1 686 521,65	276 155,36	434 146,98	37 029,85	112 060,00	
0135	ANESTHESIE DIGESTIF	0087	ANESTHESIE IMAGERIE ST ELOI		0,00	0,00		
		0177	ANESTHESIE ENDOSCOPIE		0,00			
		0241	ANESTHESIE COMMUN		56 503,87			
		0261	ANESTHESIE POLE DIGESTIF CS		220 835,51			
		0268	ANESTHESIE BLOC		490 723,89			
		0704	GESTES TECHNIQUES SSP1		0,00			
			A STREINTE PMI		166 386,69			
	ANESTHESIE DIGESTIF		1 092 663,80	132 137,23	768 063,27	861,21	119,32	92 685,88
			1 224 801,03	934 449,96	408 956,13	980,53	105 527,40	12 841,52
	Total		2 567 368,16	343 954,52	987 971,89	33 384,94	4 625,44	191 109,42
			2 911 322,68	1 210 605,32	740 506,78	102 596,33	26 477,98	

En rouge : période normale
En bleu : période d'astreinte

Tableau 13 : Distinction des charges afférentes à la période normale et à la période d'astreinte.

A la lumière des entretiens menés avec l'équipe du bloc, il est apparu que la durée du passage en SSPI n'était pas une clé de répartition plus pertinente que l'ICR chirurgical maximum utilisé actuellement. Par ailleurs, il n'est pas possible pour les MAR de distinguer le temps passé en SSPI du temps passé en salle. La SSPI n'a donc pas été individualisée en tant qu'activité pour les MAR. Il s'agit par conséquent d'une activité à laquelle ne sont plus rattachées que des dépenses de personnel non médical pour le Titre 1.

Concernant les activités de support, nous avons utilisé comme inducteur le volume journalier, hebdomadaire ou total d'interventions ainsi que des durées standards estimées lors d'entretiens répétés avec le personnel du bloc.

	Période normale	Astreinte	Total
Préparation salle	155 630,95	23 017,58	178 648,52
Anesthésie	205 537,06	34 343,43	239 880,50
Préparation Installation patient	290 440,80	37 310,32	327 751,12
Intervention	1 714 508,17	318 985,83	2 033 494,00
Intervention chirurgical	217 636,56	55 785,37	273 421,93
Pansement	41 707,93	7 087,95	48 795,87
Entretien salle	196 665,24	29 554,22	226 219,46
SSPI	234 786,02	28 771,43	263 557,44
Ouverture/ Clôture bloc	164 809,98	27 454,16	192 264,14
Coordination	18 532,47	4 277,66	22 810,13
Administration générale chir	198 608,54	0,00	198 608,54
Administration générale anesth	116 476,34	0,00	116 476,34
	3 555 340,05	566 587,95	4 121 928,00

Tableau 14 : Durée cumulée des activités principales selon la période de travail.

	Période normale	Astreinte	Total
Interventions (N)	2666	277	2943
Interventions (%)	90,6%	9,4%	100,0%
Préparation (min)	32 750	3 965	36 715
Anesthésie (min)	56 198	6 617	62 815
Installation (min)	50 498	4 862	55 360
Intervention (min)	249 674	33 962	283 636
Intervention chirurgien (min)	807 322	116 351	923 673
Pansement (min)	17 840	1 954	19 794
Entretien (min)	41 385	5 091	46 476
Durée totale (min)	1 199 469	166 185	1 428 469
Durée totale (%)	87,8%	12,2%	100,0%

Tableau 15 : Coût total des activités (Titre 1).

1.13.5 Calcul des coûts unitaires ABC des interventions :

Titre 1 :

La méthode de calcul du coût des activités reflète la double distinction qui s'applique aux charges retraitées : CR d'anesthésie *versus* CR de chirurgie et période d'astreinte *versus* période normale. Les interventions réalisées en période d'astreinte ont été traitées distinctement de celles réalisées en période de travail normale. Le coût total de chaque activité est égal à la somme des deux coûts partiels de l'anesthésie et de la chirurgie. Les coûts partiels ont été obtenus en multipliant le volume de l'inducteur par son coût unitaire (Tableau 16).

Autres Titres :

Les Titres 2, 3 et 4 ont été ventilés au prorata du Titre 1.

La ventilation des charges sur les passages au bloc opératoire par la méthode ABC est détaillée dans la Figure 15.

Activités	Inducteur	Montant(€)	Volume	Coût unitaire (€)
Préparation salle	durée (min) (min)	178 648,52	36 715	4,87
Anesthésie	durée (min)	239 880,50	62 815	3,82
Préparation	durée (min)	327 751,12	55 360	5,92
Installation patient	durée (min)	2 033 494,00	283 636	7,17
Intervention chirurgien	N intervenants x durée (min)	273 421,93	923 673	0,30
Pansement	durée (min)	48 795,87	19 794	2,47
Entretien salle	durée (min)	226 219,46	46 476	4,87
SSPI	N interventions	263 557,44	2943	89,55
Ouverture/ Clôture bloc	N interventions chirurgie	192 264,14	2596	74,06
Coordination	N interventions chirurgie	22 810,13	2596	8,79
Administration générale chir	N interventions chirurgie	198 608,54	2596	76,51
Administration générale anesth	N interventions	116 476,34	2943	39,58

Tableau 16 : Coût unitaire des inducteurs de coût.

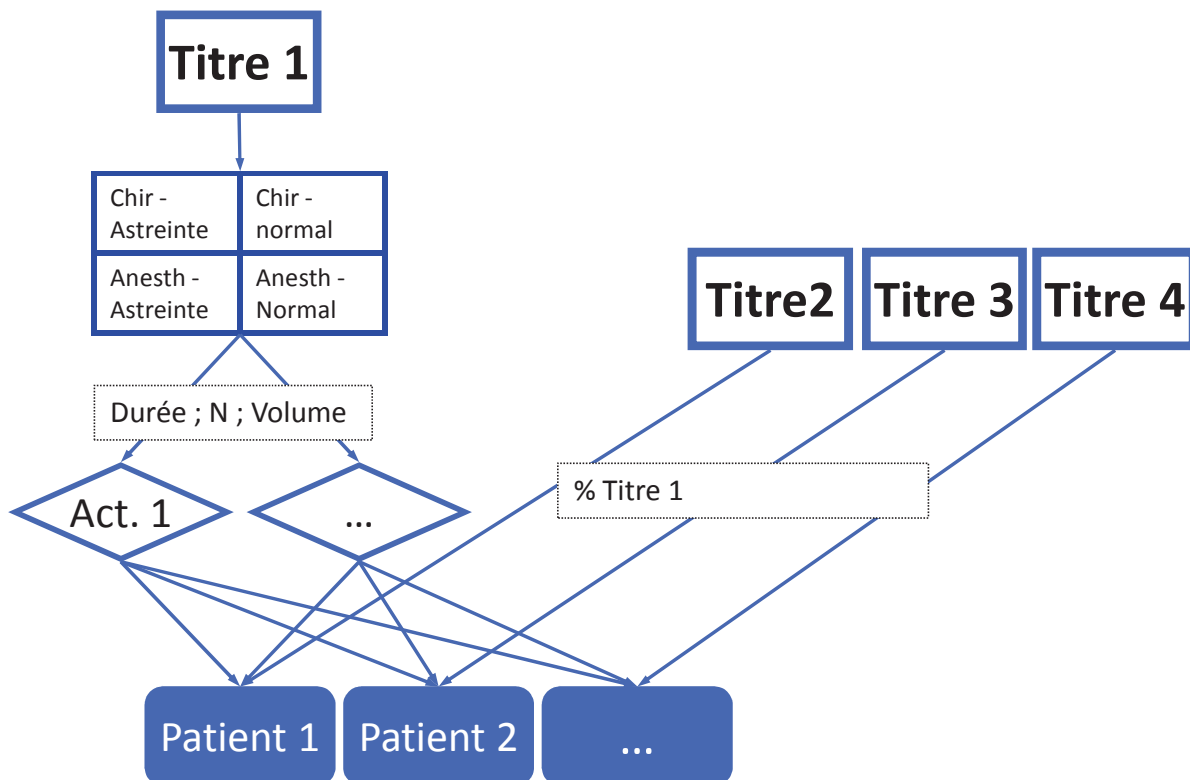


Figure 15 : Ventilation des charges sur les passages au bloc opératoire (méthode ABC).

1.13.6 Calcul des coûts unitaires ENCC des interventions :

Afin de pouvoir confronter la méthode par activités et la méthode ENCC actuellement en vigueur au sein des établissements de santé, nous avons également calculé les coûts unitaires des interventions en utilisant comme unique clé de répartition l'ICR chirurgical maximum.

1.13.7 Stratégie d'analyse des données :

Une fois le modèle mis au point et validé par les acteurs du bloc opératoire et du contrôle de gestion, nous avons pu d'une part calculer les coûts unitaires, d'autre part les comparer à ceux obtenus à l'aide de l'ICR et, enfin, rechercher des facteurs susceptibles d'expliquer la variabilité du coût unitaire pour certains actes.

L'objectif étant d'analyser le coût unitaire d'interventions chirurgicales, nous avons exclu de l'analyse statistique les observations ne correspondant pas à cette définition (poses de voie veineuse centrale, endoscopies et actes de réanimation en SSPI ; n=813). Elle porte donc sur 2130 interventions parmi les 2943 initiales.

Description de l'échantillon et des coûts unitaires obtenus par le modèle par activités :

Une description globale de l'ensemble de l'échantillon d'interventions a été réalisée en donnant les fréquences des différentes catégories pour les variables qualitatives. Les distributions des variables quantitatives n'étant pas toujours gaussiennes, la description de ces variables a été faite à l'aide de la moyenne et de la déviation standard mais aussi des valeurs minimales et maximales et des quartiles (médiane, 75ème et 25ème centiles). Les coûts unitaires des interventions ont été décrits de la même manière. Par ailleurs, la variabilité du coût unitaire pour un acte donné a été quantifiée par le calcul de l'étendue (maximum – minimum) et du coefficient de variation (CV), qui mesure la dispersion relative (rapport entre l'écart-type et la moyenne).

Mise en évidence des subventionnements croisés :

La liaison entre les deux séries de coûts unitaires a été quantifiée à l'aide du coefficient de corrélation non paramétrique de Spearman, assorti d'un intervalle de confiance à 95%

calculé par une transformation de Fisher. L'accord global entre les deux méthodes de calcul de coût a été analysé par la méthode de Bland et Altman (Bland and Altman 1986). Elle consiste à représenter les différences entre les 2 mesures en fonction de leur moyenne et permet de calculer les limites d'accord, la pente de la droite de régression des différences sur les moyennes (biais proportionnel si la pente est statistiquement différente de 1) et la différence moyenne (biais fixe si la différence est statistiquement différente de 0, interprétable uniquement en l'absence de biais proportionnel). Les subventionnements croisés ont été mis en évidence en calculant, pour chaque GHS, la différence entre le coût moyen ABC et le coût moyen ENCC.

Recherche de facteurs expliquant la variabilité du coût unitaire ABC :

Les 13 variables explicatives potentielles suivantes ont été étudiées :

- Au niveau 'patient' : sexe, âge, niveau de risque (score ASA) ;
- Au niveau 'opérateur' : Nom, statut confirmé (PH) ou non ;
- Au niveau 'intervention' : durée, complications anesthésiques, programmation ou non de l'intervention, type d'intervention, salle, nombre d'intervenants, astreinte.

Plusieurs modèles d'analyse de covariance ont été construits pour mettre en évidence les facteurs expliquant le coût ABC sur l'échantillon entier puis pour les 5 actes les plus fréquents (présents plus de 70 fois chacun dans l'échantillon).

La variable 'durée' étant l'inducteur de coût principal retenu dans notre travail, la modélisation a été réalisée systématiquement avec et sans cette variable.

Le seuil de signification a été fixé à 5% pour tous les tests utilisés.

L'analyse statistique a été réalisée au Département de l'Information Médicale du CHU de Montpellier avec le logiciel SAS version 9 (SAS Institute, Cary, N.C.).

1.14 Résultats :

Après avoir décrit l'échantillon de procédures chirurgicales inclus dans l'étude, nous allons rechercher des subventionnements croisés en confrontant les coûts unitaires obtenus par la méthode ABC à ceux obtenus par la méthode ENCC. Enfin, nous rechercherons si certaines caractéristiques individuelles des interventions peuvent expliquer la variabilité constatée des coûts unitaires ABC.

1.14.1 Description de l'échantillon et variabilité des coûts unitaires obtenus par le modèle par activités :

Nous avons initialement identifié 3322 enregistrements dans la base de données du bloc opératoire digestif QBloc. Parmi eux, 379 étaient des erreurs d'enregistrement ; il est en effet impossible de supprimer un enregistrement dans cette base, même s'il a été créé par erreur ou plusieurs fois. Sur les 2943 procédures réelles, 813 ont été supprimées car ne correspondant pas à une intervention chirurgicale réalisée dans l'une des 7 salles opératoires. Au final, l'échantillon analysé est donc constitué de 2130 interventions chirurgicales (Figure 16).

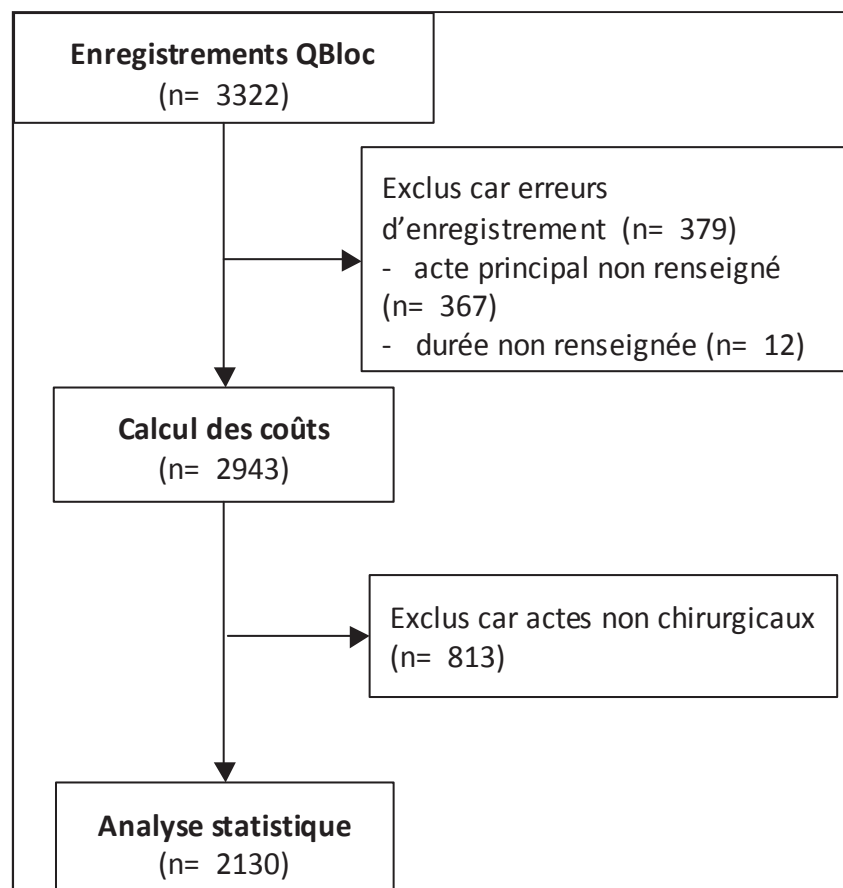


Figure 16 : Graphique de flux des interventions étudiées.

Description de l'échantillon d'interventions et des coûts unitaires :

L'âge moyen des patients concernés par les 2130 interventions analysées était égal à 53 ans ; 54,2% d'entre eux étaient des hommes (Tableau 17 et 18).

). Le nombre d'intervenants allait de 1 à 5 et la durée totale de la phase d'intervention (de loin la plus longue de toutes les phases opératoires) de 5 à 866 minutes, soit presque 15 heures. Un quart des interventions duraient moins de 55 minutes et, à l'opposé, un quart duraient plus de 151 minutes. Le caractère urgent caractérisait 422 interventions (19,8%) et 238 d'entre elles (11,2%) se sont déroulées en horaire d'astreinte.

	N	Moyenne	Ecart-type	Min	Q25	Médiane	Q75	Max
Age (ans)	2130	53,53	18,12	15	40,20	54,55	66,40	100,70
ICR maximum	2130	317,92	193,32	14	175	307	386	1174
Nb d'intervenants	2130	2,94	1,23	1	2	2	4	5
Durée préparation (minutes)	2123	15,45	3,90	5	15	15	20	20
Durée installation	2082	23,69	10,71	5	16	22	30	74
Durée anesthésie	2121	27	18,25	0	15	23	33	159
Durée intervention	2130	122,97	110,69	5	55	89,50	151	866
Durée pansement	2107	8,44	3,75	0	5	9	10	38
Durée entretien	2127	19,65	10,68	5	10	20	30	60
Durée totale	2130	235,40	136,51	30	150	199	273	1130

Tableau 17 : Description des interventions et de leurs durées (variables quantitatives).

	Modalités	N	%
Sexe du patient	Féminin	975	45,8 %
	Masculin	1155	54,2 %
	TOTAL	2130	100 %
Grade opérateur principal	CCA	28	1,3 %
	PH	2074	97,4 %
	interne	28	1,3 %
	TOTAL	2130	100 %
Salle	Salle 1	417	19,6 %
	Salle 2	620	29,1 %
	Salle 3	463	21,7 %
	Salle 4	324	15,2 %
	Salle 5	30	1,4 %
	Salle 6	91	4,3 %
	Salle 7	185	8,7 %
	TOTAL	2130	100 %
Horaire	Astreinte	238	11,2 %
	Normal	1892	88,8 %
	TOTAL	2130	100 %
Urgence	Non	1708	80,2 %
	Oui	422	19,8 %
	TOTAL	2130	100 %
Période	Matin	1392	65,4 %

	Modalités	N	%
	Après-midi	635	29,8 %
	Nuit	103	4,8 %
	TOTAL	2130	100 %
Jour	Lundi	446	20,9 %
	Mardi	446	20,9 %
	Mercredi	387	18,2 %
	Jeudi	399	18,7 %
	Vendredi	286	13,4 %
	Samedi	85	4,0 %
	Dimanche	81	3,8 %
	TOTAL	2130	100 %
Score ASA	1	588	29,1 %
	2	860	42,5 %
	3	432	21,4 %
	4	102	5,0 %
	5	41	2,0 %
	TOTAL	2023	100 %
Complication anesthésique	Non	1770	83,1 %
	Oui	360	16,9 %
	TOTAL	2130	100 %

Tableau 18 : Description des interventions (variables qualitatives).

Calculés par la comptabilité par activités, les coûts unitaires totaux par interventions allaient de 648 euros à 14 516 euros (Tableau 19). Leur distribution montre une forte asymétrie due à un faible nombre de coûts supérieurs à 5 000 euros (Figure 17). La méthode ENCC, basée sur l'ICR, donnait des coûts plus dispersés allant de 79 à 16 721 euros.

	N	Moyenne	Ecart-type	Min	Q25	Médiane	Q75	Max
Coût titre1 PNM ABC (Euros)	2130	1214,94	731,01	316,94	768,15	1003	1386,26	7086,06
Coût titre1 PM ABC	2130	510,75	384,93	134,95	301,59	404,35	582,32	4612,75
Coût titre2 ABC	2130	352,39	227,48	104,09	212,24	279,93	399,52	2119,14
Coût titre3 ABC	2130	17,35	16,87	1,83	6,78	11,61	21,27	151,23
Coût titre4 ABC	2130	90,95	58,71	26,86	54,77	72,25	103,11	546,96
Coût total ABC	2130	2186,38	1391,38	648,36	1355,18	1773,55	2489,21	14516,13
Coût titre1 PNM ENCC	2130	1293,54	943,54	44,93	567,93	1084,79	1678,58	9460,42
Coût titre1 PM ENCC	2130	539,32	432,75	17,35	227,84	419,71	683,61	3640,71
Coût titre2 ENCC	2130	381,69	279,57	12,89	171,54	307,89	493,71	2775,98
Coût titre3 ENCC	2130	17,47	12,82	0,61	7,72	14,58	22,57	127,32
Coût titre4 ENCC	2130	98,51	72,15	3,33	44,27	79,46	127,42	716,43
Coût total ENCC	2130	2330,52	1720,38	79,11	1005,85	1906,67	2968	16720,86

Tableau 19 : Description des coûts unitaires des interventions selon les 2 méthodes de calcul. PM = personnel médical ; PNM = personnel non médical.

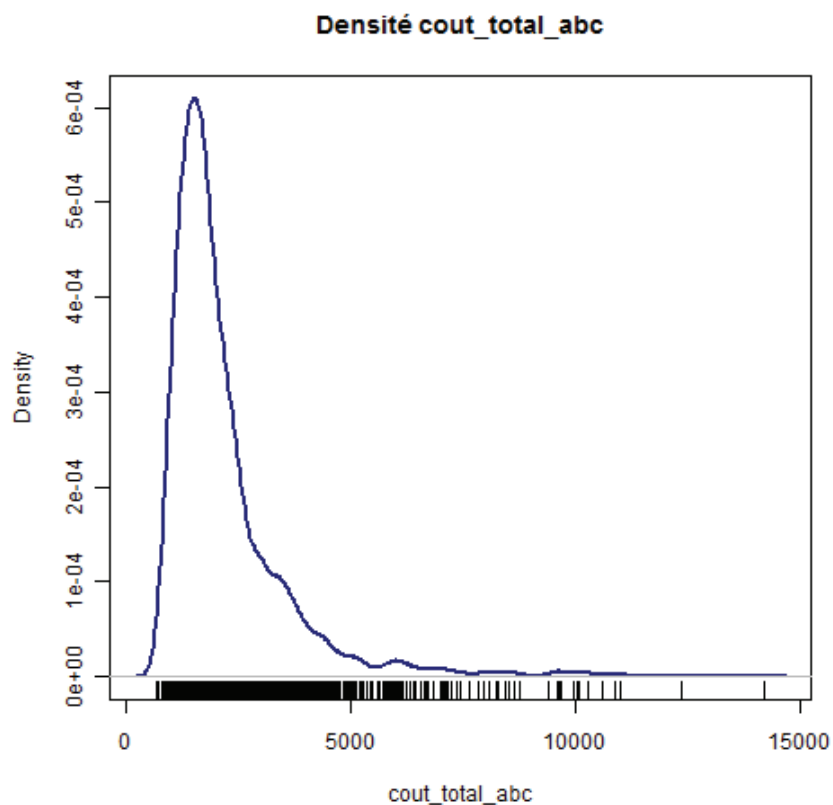


Figure 17 : Distribution des coûts totaux unitaires calculés par la méthode par activités.

L'analyse des actes principaux constituant cet échantillon d'interventions montre 309 actes distincts (Cf. annexe 2) dont 7 seulement ont été réalisés plus de 50 fois pendant la période étudiée. L'acte le plus fréquent est logiquement la cholécystectomie par coelioscopie (Tableau 20).

Acte principal	N	%
Cholécystectomie, par coelioscopie	152	7,1%
Gastroplastie verticale calibrée pour obésité morbide, par coelioscopie	126	5,9%
Cure unilatérale d'une hernie de l'aîne avec pose de prothèse, par abord inguinal	116	5,4%
Cure d'événtration postopératoire de la paroi abdominale antérieure avec pose de prothèse, par abord direct	77	3,6%
Appendicectomie, par coelioscopie ou par laparotomie avec préparation par coelioscopie	71	3,3%
Appendicectomie, par abord de la fosse iliaque	67	3,1%
Exploration de la cavité abdominale, par laparotomie [Laparotomie exploratrice]	63	3%
Transplantation de foie total	48	2,3%

Tableau 20 : Détail des actes principaux par ordre décroissant de fréquence.

1.14.2 Mise en évidence des subventionnements croisés :

Le graphique de la différence entre le coût ABC et le coût ENCC en fonction de leur moyenne montre que les limites inférieures et supérieures d'accord sont égales respectivement à - 2 146 et + 2 434 euros. Ceci signifie que 95% des écarts entre les deux méthodes de calcul sont compris dans cet intervalle. Il n'existe pas de biais fixe mais un biais proportionnel systématique : l'écart entre les deux méthodes augmente lorsque le coût unitaire augmente (Figure 18). Cet écart augmente aussi en fonction de l'ICR chirurgical maximum (Figure 19). Le coefficient de corrélation de Spearman entre l'ICR et l'écart est d'ailleurs significativement différent de 0 ($p < 0.0001$) et positif (0.51 ; IC95% = 0.48-0.54).

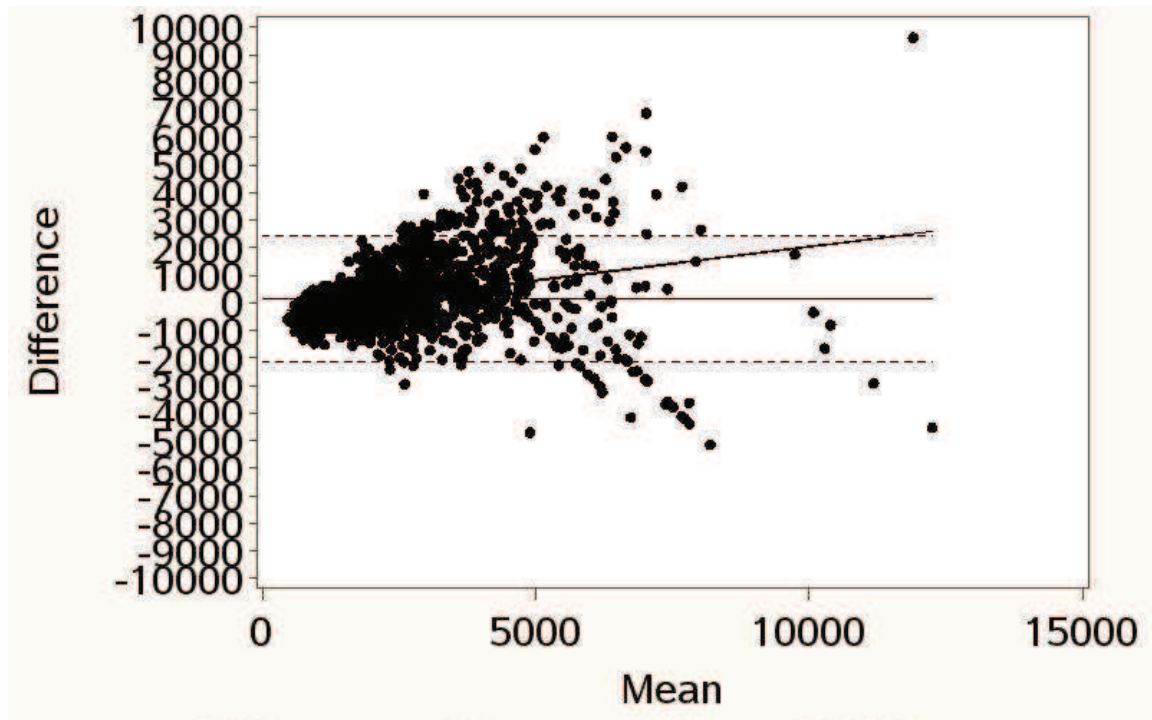


Figure 18 : Graphique de la différence entre le coût ABC et le coût ENCC en fonction de leur moyenne.

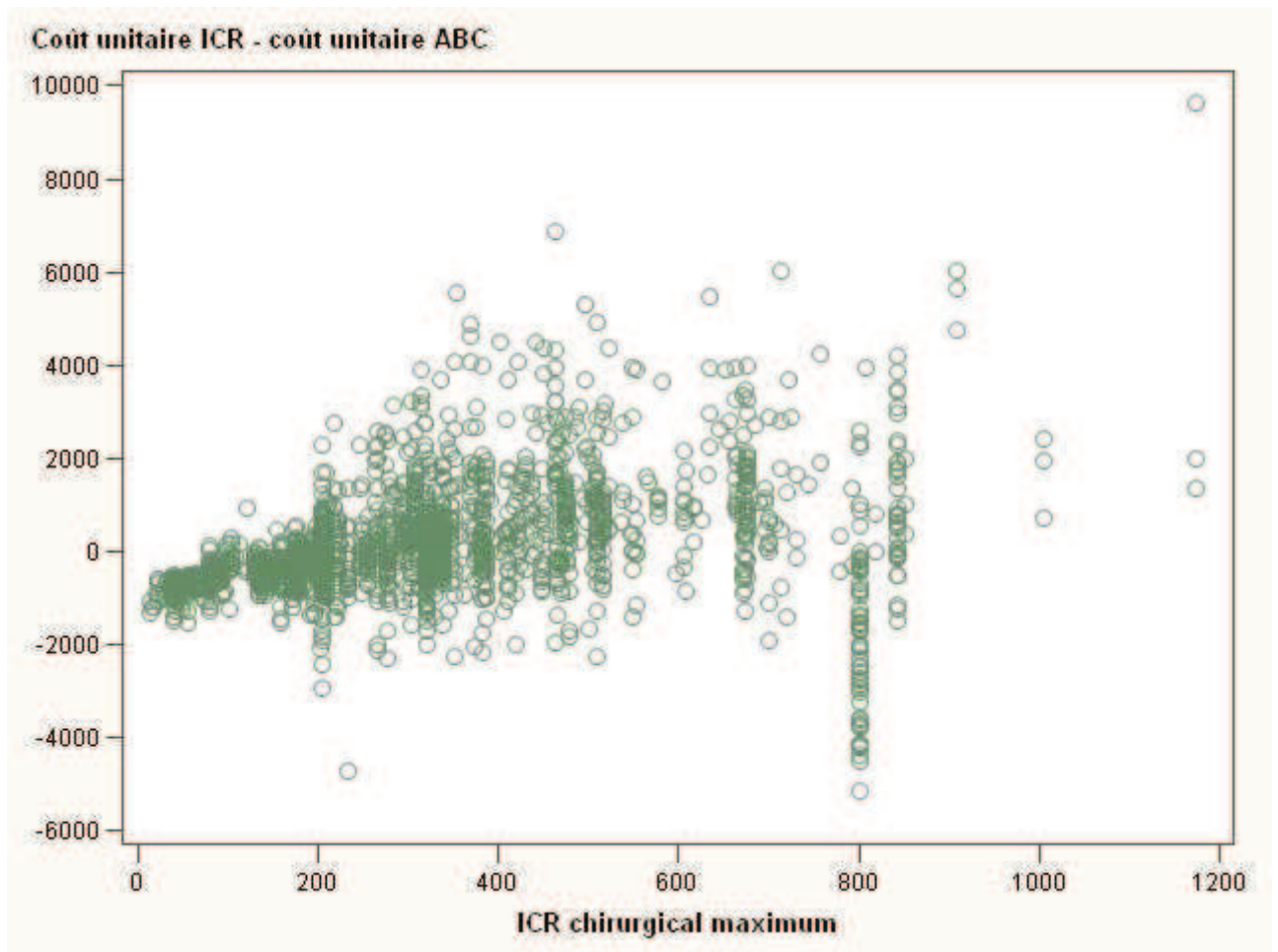


Figure 19 : Ecart entre les coûts ENCC et ABC en fonction de l'ICR chirurgical maximum.

Acte principal	N	ABC	ENCC	ENCC-ABC	IC95%	effet ENCC
Cholécystectomie, par cœlioscopie	152	2032	1927	-105	(-186;-25)	sous-estime
Gastroplastie verticale calibrée pour obésité morbide, par cœlioscopie	126	1933	2144	211	(141;280)	surestime
Cure unilatérale d'une hernie de l'aine avec pose de prothèse, par abord inguinal	116	1497	1023	-475	(-512;-438)	sous-estime
Cure d'événtration postopératoire de la paroi abdominale antérieure avec pose de prothèse, par abord direct	77	1949	2065	117	(-15;249)	neutre
Appendicectomie, par cœlioscopie ou par laparotomie avec préparation par cœlioscopie	71	1475	1070	-405	(-458;-352)	sous-estime
Appendicectomie, par abord de la fosse iliaque	67	1228	788	-440	(-481;-400)	sous-estime
Exploration de la cavité abdominale, par laparotomie [Laparotomie exploratrice]	63	1935	1795	-141	(-352;71)	neutre
Transplantation de foie total	48	7804	5658	-2146	(-2557;-1735)	sous-estime
Colectomie droite avec rétablissement de la continuité, par laparotomie	40	2510	2782	272	(-26;571)	neutre
Repositionnement ou ablation d'un anneau ajustable périgastrique, par cœlioscopie	37	1555	1416	-139	(-238;-40)	sous-estime
Colectomie gauche avec libération de l'angle colique gauche, avec rétablissement de la continuité, par laparotomie	34	3497	4187	690	(276;1104)	surestime
Cholécystectomie, par laparotomie	33	2071	1922	-148	(-414;118)	neutre
Duodéno pancréatectomie céphalique, par laparotomie	31	5443	6401	958	(444;1472)	surestime
Court-circuit [Bypass] gastrique pour obésité morbide, par cœlioscopie	26	2550	3198	648	(304;993)	surestime
Mise à plat d'un sinus pilonidal périnéofessier infecté	26	1044	524	-520	(-572;-468)	sous-estime
Exploration de la cavité abdominale, par cœlioscopie	24	1510	1014	-496	(-668;-325)	sous-estime
Colectomie gauche avec libération de l'angle colique gauche, avec rétablissement de la continuité, par cœlioscopie ou par laparotomie avec préparation par cœlioscopie	23	2973	4418	1444	(1009;1879)	surestime
Cure d'événtration postopératoire de la paroi abdominale antérieure sans pose de prothèse, par abord direct	23	1443	1522	79	(-157;316)	neutre
Fermeture d'entérostomie cutanée, par abord direct	23	1744	1235	-510	(-662;-357)	sous-estime
Confection d'une valve tubérositaire avec libération de la grande courbure gastrique, par cœlioscopie	22	1921	2903	983	(790;1175)	surestime
Évacuation de plusieurs collections intraabdominales, par laparotomie	22	2057	3335	1278	(1080;1476)	surestime
Appendicectomie avec toilette péritonéale pour péritonite aiguë généralisée, par cœlioscopie ou par laparotomie avec préparation par cœlioscopie	19	1714	1606	-108	(-264;48)	neutre
Cure de hernie de la paroi abdominale antérieure après l'âge de 16 ans sans pose de prothèse, par abord direct	19	1272	824	-448	(-531;-365)	sous-estime
Exérèse de nœud lymphatique des membres à visée diagnostique, par abord direct	18	1054	427	-627	(-721;-533)	sous-estime
Réséction segmentaire unique de l'intestin grêle pour occlusion, par laparotomie	17	2199	2982	783	(246;1321)	surestime

Hépatectomie droite, par laparotomie	16	4193	4920	727	(149;1305)	surestime
Section de bride et/ou d'adhérences péritonéales pour occlusion intestinale aiguë, par laparotomie	16	1864	2471	607	(226;988)	surestime
Évacuation de collection intraabdominale, par cœlioscopie ou par rétropéritonéoscopie	16	1899	2106	207	(-83;498)	neutre
Colostomie cutanée, par laparotomie	15	1560	1160	-400	(-572;-228)	sous-estime
Parage secondaire de lésion traumatique ou infectieuse de la peau et des tissus mous, sous anesthésie générale ou locorégionale	15	1115	677	-438	(-543;-332)	sous-estime
Réséction segmentaire unique de l'intestin grêle avec rétablissement de la continuité, en dehors de l'occlusion, par laparotomie	15	2225	2641	417	(-88;921)	neutre
Évacuation de collection profonde de la peau et des tissus mous, par abord direct	15	1155	392	-763	(-911;-616)	sous-estime

Tableau 21 : mise en évidence de subventionnements croisés (coûts moyens en euros).

Afin de pouvoir interpréter ces résultats et en l'absence d'autre marqueur de la complexité, nous considérerons que les interventions ayant un coût moyen ABC inférieur à 2000 euros sont « simples » et, à l'inverse, que les interventions ayant un coût moyen ABC supérieur à 2000 euros sont complexes. A la lecture du tableau précédent, il apparaît que la méthode ENCC a tendance à sous-estimer de manière significative le coût des interventions les plus simples, à l'exception notable des transplantations hépatiques (cholécystectomie, cure de hernie, appendicectomie, exérèse ganglionnaire, colostomie, parage, évacuation de collection). A l'inverse, la méthode ENCC surestime généralement le coût des interventions les plus lourdes (chirurgie bariatrique, colectomie, Duodénopancréatectomie céphalique, réséction de l'intestin grêle, hépatectomie).

Cette observation confirme l'hypothèse de la présence de subventionnements croisés importants mais dans un sens inhabituel. Dans notre étude, la méthode ENCC a tendance à surestimer le coût des interventions les plus complexes. Si l'on considère que les tarifs reflètent au moins partiellement les coûts ENCC, alors les GHS complexes auraient tendance à subventionner les GHS plus simples, ce qui est contraire aux constats empiriques usuels (Nobre 2001).

1.14.3 Un approfondissement statistique : La variation du coût unitaire reflète-t-elle la complexité réelle de chaque intervention chirurgicale ?

Echantillon entier :

La distribution du coût unitaire ABC est très asymétrique, avec peu de valeurs très élevées. Sa modélisation montre qu'elle est très bien expliquée par les deux seules variables Durée de la phase d'intervention et Astreinte (Figure 20).

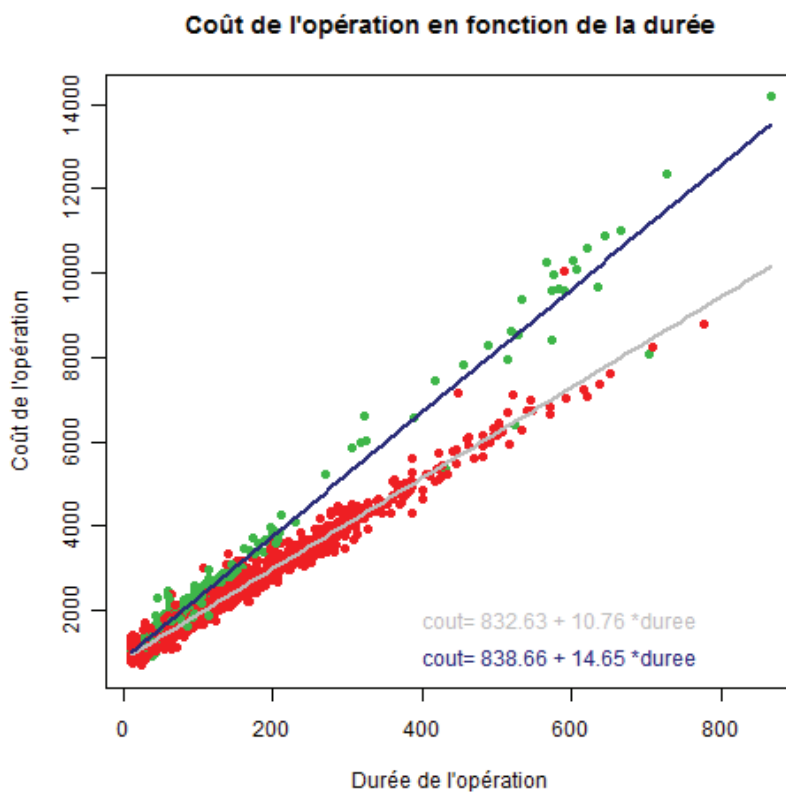


Figure 20 : Modélisation du coût unitaire des interventions en astreinte (bleu et vert) et en période normale (gris et rouge) en fonction de leur durée.

A durée égale, le coût d'une intervention réalisée en période d'astreinte est en moyenne plus élevé. La modélisation montre que le coût unitaire est expliqué par la durée et la période (période = 1 si astreinte, 0 sinon) avec une interaction significative entre les deux :

$$\hat{\text{Coût}} = 832.69 + 10.76 \cdot \text{durée} + 6.02 \cdot 1_{\text{Période}} + 3.89 \cdot \text{durée} \cdot 1_{\text{Période}}$$

Ce modèle explique 97% de la variabilité du coût unitaire.

Cholécystectomie par coelioscopie (n = 152) :

Le coût unitaire ABC des 152 cholécystectomies par coelioscopie présente une distribution aussi asymétrique que celui de l'échantillon entier (Figure 21). Il va de 1194 à 4581 euros (étendue = 3387 euros ; CV = 27%) et est en moyenne sous-estimé par la méthode ENCC de 106 euros (Tableau 22;Tableau 23). L'étendue du coût unitaire ENCC est égale à 1531 euros et son CV vaut 13%.

	Moyenne	Ecart-type	Min	Médiane	Max
Age	54,74	17,38	17,10	55,70	92,20
ICR chirurgical	320	0	320	320	320
Intervenants	3,75	1,01	2	4	5
Durée interv.	110,52	49,26	40	101,50	311
Coût ABC	2032,23	537,91	1194,24	1956,57	4580,89
Coût ENCC	1926,76	252,90	1754,37	1906,67	3284,93
ENCC - ABC	-105,47	507,16	-2012,03	-41,63	1256,67

Tableau 22 : Description des cholécystectomies par coelioscopie (variables quantitatives).

	Modalités	N	%
Sexe	F	87	57,2 %
	M	65	42,8 %
	TOTAL	152	100 %
Grade	PH	152	100 %
	TOTAL	152	100 %
Salle	S1	15	9,9 %
	S2	44	28,9 %
	S3	41	27 %
	S4	41	27 %
	S7	11	7,2 %
	TOTAL	152	100 %
	Astreinte	astreinte	4
normal		148	97,4 %
TOTAL		152	100 %
Non programmé	0	143	94,1 %
	1	9	5,9 %
	TOTAL	152	100 %
ASA	1	62	42,5 %
	2	63	43,2 %
	3	19	13 %
	4	1	0,7 %
	5	1	0,7 %
	TOTAL	146	100 %
Complication anesthésie	0	129	84,9 %
	1	23	15,1 %
	TOTAL	152	100 %

Tableau 23 : Description des cholécystectomies par coelioscopie (variables qualitatives).

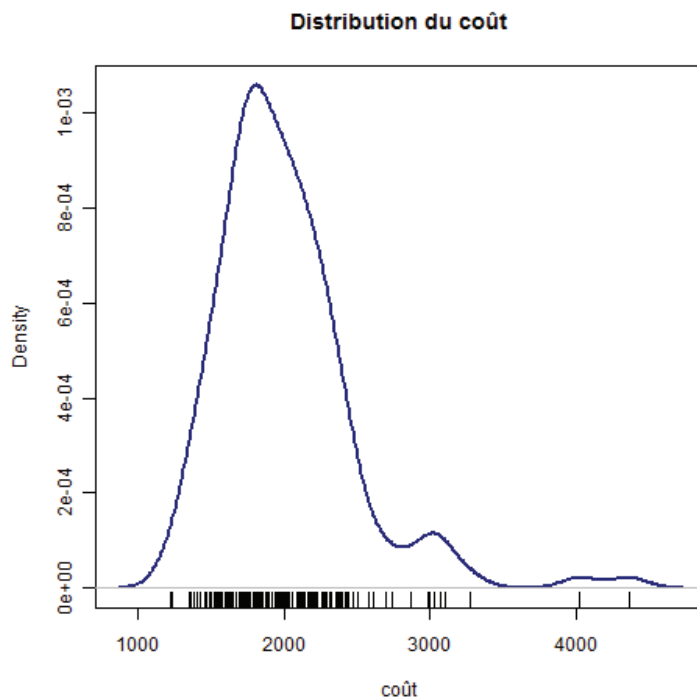


Figure 21 : Distribution des coûts totaux unitaires des cholécystectomies calculés par la méthode par activités.

La modélisation fait apparaître que la durée est le principal facteur expliquant le coût unitaire :

$$\text{Coût} = 931,14 + 10,04 \cdot \text{durée}$$

Avec cette seule variable, 92% de la variabilité du coût unitaire est expliquée.

Gastroplastie verticale calibrée pour obésité morbide, par coelioscopie (n = 126) :

Le coût unitaire ABC des 126 gastroplasties verticales calibrées présente une distribution également asymétrique (

Figure 22). Il va de 1307 à 3962 euros (étendue = 2655 euros ; CV = 21%) et est en moyenne surestimé par la méthode ENCC de 211 euros (Tableau 24;Tableau 25). L'étendue du coût unitaire ENCC est égale à 1754 euros et son CV atteint 11%.

	Moyenne	Ecart-type	Min	Médiane	Max
Age	41,93	12,12	17,90	42	76,10
ICR chirurgical	330	0	330	330	330
Intervenants	2,21	0,55	2	2	4
Durée interv.	102,21	43,36	56	87,50	295
Coût ABC	1932,84	415,44	1306,86	1835	3961,81
Coût ENCC	2143,75	233	2070,74	2070,74	3825,11
ENCC - ABC	210,92	398,07	-1386,59	279,85	1751,22

Tableau 24 : Description des gastropplasties verticales calibrées (variables quantitatives).

variable	Modalités	N	%
Sexe	F	100	79,4 %
	M	26	20,6 %
	TOTAL	126	100 %
Grade	CCA	1	0,8 %
	PH	125	99,2 %
	TOTAL	126	100 %
Salle	S1	104	82,5 %
	S2	8	6,3 %
	S3	7	5,6 %
	S4	3	2,4 %
	S7	4	3,2 %
	TOTAL	126	100 %
	Astreinte	normal	126
	TOTAL	126	100 %
Non programmé	0	126	100 %
	TOTAL	126	100 %
ASA	1	20	16 %
	2	84	67,2 %
	3	20	16 %
	4	1	0,8 %
	TOTAL	125	100 %
Complication anesthésie	0	106	84,1 %
	1	20	15,9 %
	TOTAL	126	100 %

Tableau 25 : Description des gastropplasties verticales calibrées (variables qualitatives).

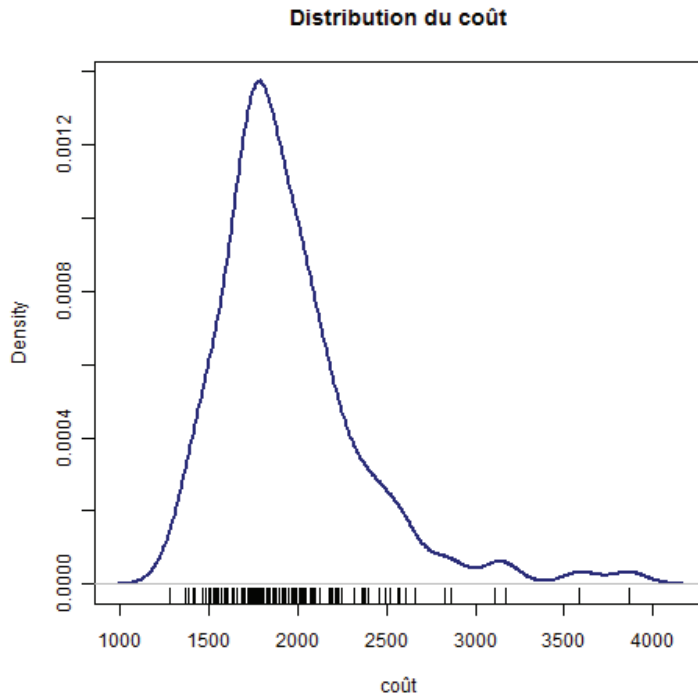


Figure 22 : Distribution des coûts totaux unitaires des gastroplasties calculés par la méthode par activités.

La modélisation fait apparaître que la durée est toujours le principal facteur expliquant le coût unitaire mais que la qualité du modèle est significativement améliorée par l'introduction du nombre d'intervenants et de la survenue de complications anesthésiques :

$$\hat{\text{Coût}} = 897,97 + 68,4 \cdot \text{nb intervenants} + 310,4 \cdot 1_{\text{complications}} + 9,33 \cdot \text{durée}$$

Ce modèle explique 90% de la variabilité du coût unitaire.

Cure unilatérale d'une hernie de l'aine avec pose de prothèse (n = 116) :

Le coût unitaire ABC des 116 cures de hernie inguinale présente une distribution également asymétrique (Figure 23). Il va de 1110 à 2339 euros (étendue = 1228 euros ; CV = 15%) et est en moyenne sous-estimé par la méthode ENCC de 475 euros (Tableau 26;Tableau 27). L'étendue du coût unitaire ENCC est égale à 882 euros et son CV vaut 9%.

	Moyenne	Ecart-type	Min	Médiane	Max
Age	60,37	17	18,90	61,60	89,40
ICR chirurgical	171	0	171	171	171
Intervenants	2,03	0,26	2	2	4
Durée interv.	71,78	21,42	35	67,50	151
Coût ABC	1497,44	225,06	1109,87	1454,36	2337,84
Coût ENCC	1022,65	96,91	1005,85	1005,85	1887,35
ENCC - ABC	-474,79	202,60	-1176,38	-443,15	-104,02

Tableau 26 : Description des cures de hernie inguinale (variables quantitatives).

variable	Modalités	N	%
P_SEX	F	15	12,9 %
	M	101	87,1 %
	TOTAL	116	100 %
Grade	PH	116	100 %
	TOTAL	116	100 %
R_CODE	S1	13	11,2 %
	S2	22	19 %
	S3	23	19,8 %
	S4	28	24,1 %
	S6	24	20,7 %
	S7	6	5,2 %
	TOTAL	116	100 %
ASTREINTE	astreinte	3	2,6 %
	normal	113	97,4 %
	TOTAL	116	100 %
NON_PROG	0	113	97,4 %
	1	3	2,6 %
	TOTAL	116	100 %
INTERVASA	1	47	41,6 %
	2	47	41,6 %
	3	18	15,9 %
	5	1	0,9 %
	TOTAL	113	100 %
COMPLICANESTH	0	101	87,1 %
	1	15	12,9 %
	TOTAL	116	100 %

Tableau 27 : Description des cures de hernie inguinale (variables qualitatives).

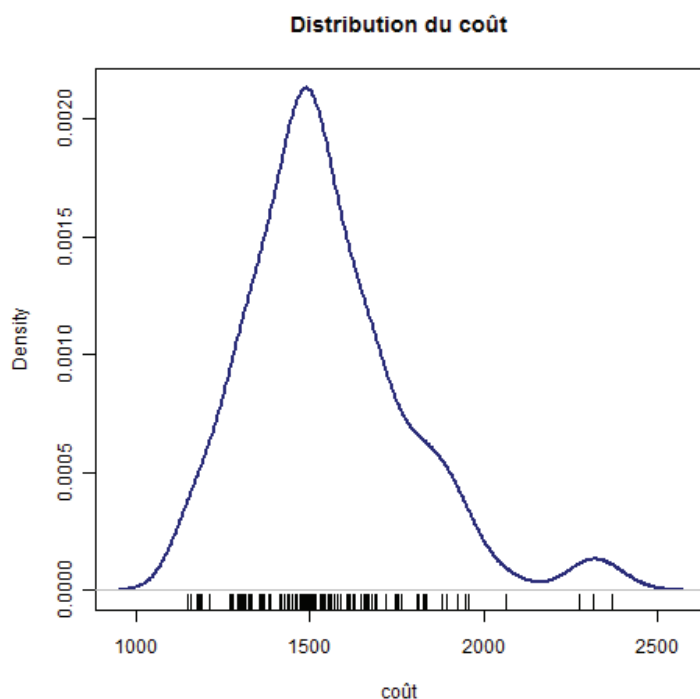


Figure 23 : Distribution des coûts totaux unitaires des cures de hernie inguinale calculés par la méthode par activités.

La modélisation fait apparaître que, cette fois-ci, la durée est le seul facteur expliquant le coût unitaire :

$$\hat{Coût} = 850,8 + 9,9 \cdot durée$$

Ce modèle explique 83% de la variabilité du coût unitaire.

Cure d'événtration postopératoire de la paroi abdominale antérieure avec pose de prothèse, par abord direct (n = 77) :

Le coût unitaire ABC des 77 cures d'événtration présente une distribution également asymétrique (Figure 24). Il va de 1153 à 3434 euros (étendue = 2285 euros ; CV = 22%) et est en moyenne surestimé par la méthode ENCC de 117 euros (Tableau 28; Tableau 29). L'étendue du coût unitaire ENCC est égale à 2876 euros et son CV atteint 29%.

	Moyenne	Ecart-type	Min	Médiane	Max
Age	60,23	13,85	29,60	60,20	89,90
ICR chirurgical	338	0	338	338	338
Intervenants	2,38	0,81	2	2	5
Durée interv.	115,21	43,09	34	112	273
Coût ABC	1948,52	429,59	1153,41	1910,02	3438,63
Coût ENCC	2065,33	600,31	1854,67	1854,67	4731,15
ENCC - ABC	116,80	590,73	-1583,96	29,43	1865,11

Tableau 28 : Description des cures d'éventration (variables quantitatives).

variable	Modalités	N	%	
Sexe	F	25	32,5 %	
	M	52	67,5 %	
	TOTAL	77	100 %	
Grade	PH	77	100 %	
	TOTAL	77	100 %	
Salle	S1	23	29,9 %	
	S2	12	15,6 %	
	S3	14	18,2 %	
	S4	12	15,6 %	
	S5	1	1,3 %	
	S6	13	16,9 %	
	S7	2	2,6 %	
	TOTAL	77	100 %	
	Astreinte	astreinte	1	1,3 %
		normal	76	98,7 %
TOTAL		77	100 %	
Non programmé	0	75	97,4 %	
	1	2	2,6 %	
	TOTAL	77	100 %	
ASA	1	6	8 %	
	2	43	57,3 %	
	3	24	32 %	
	4	2	2,7 %	
	TOTAL	75	100 %	
Complication anesthésie	0	66	85,7 %	
	1	11	14,3 %	
	TOTAL	77	100 %	

Tableau 29 : Description des cures d'éventration (variables qualitatives).

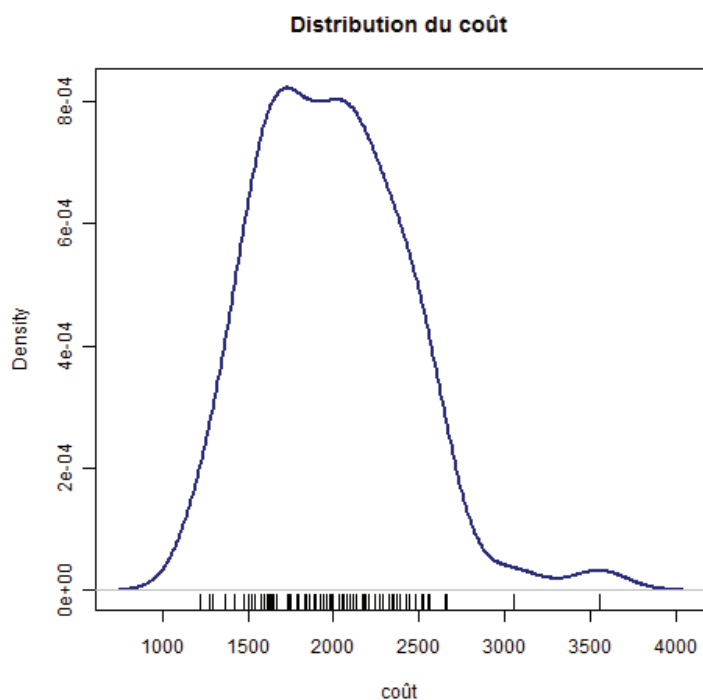


Figure 24 : Distribution des coûts totaux unitaires des cures d'éventration calculés par la méthode par activités.

La modélisation montre que le coût unitaire est expliqué par la durée, le score ASA du patient (risque opératoire du patient sur une échelle de 1 à 5) et la présence de plus de 3 intervenants :

$$\hat{Coût} = 771,66 + 52,84 \cdot scoreASA + 79,36 \cdot 1_{nb\ intervenants \geq 3}$$

Ce modèle explique 95% de la variabilité du coût unitaire.

Appendicectomie, par coelioscopie ou par laparotomie avec préparation par coelioscopie (n = 71) :

Le coût unitaire ABC des 71 appendicectomies présente une distribution beaucoup plus symétrique (Figure 25). Il va de 994 à 2088 euros (étendue = 1094 euros ; CV = 18%) et est en

moyenne sous-estimé par la méthode ENCC de 405 euros (Tableau 30;Tableau 31).
L'étendue du coût unitaire ENCC est égale à 282 euros et son CV atteint 10%.

	Moyenne	Ecart-type	Min	Médiane	Max
Age	35,39	17,85	15,30	32,10	85,30
ICR chirurgical	177	0	177	177	177
Intervenants	2,25	0,67	2	2	4
Durée interv.	64,90	20,72	27	61	115
Coût ABC	1474,74	264,25	994,22	1422,21	2087,85
Coût ENCC	1069,64	101,87	999,52	999,52	1281,12
ENCC - ABC	-405,11	228,89	-898,49	-386,47	20,31

Tableau 30 : Description des appendicectomies (variables quantitatives).

variable	Modalités	N	%	
Sexe	F	29	40,8 %	
	M	42	59,2 %	
	TOTAL	71	100 %	
Grade	PH	70	98,6 %	
	interne	1	1,4 %	
	TOTAL	71	100 %	
salle	S1	9	12,7 %	
	S2	30	42,3 %	
	S3	17	23,9 %	
	S4	10	14,1 %	
	S6	3	4,2 %	
	S7	2	2,8 %	
	TOTAL	71	100 %	
	Astreinte	astreinte	23	32,4 %
		normal	48	67,6 %
TOTAL		71	100 %	
Non programmé	0	40	56,3 %	
	1	31	43,7 %	
	TOTAL	71	100 %	
ASA	1	55	77,5 %	
	2	13	18,3 %	
	3	3	4,2 %	
	TOTAL	71	100 %	
Complication anesthésie	0	69	97,2 %	
	1	2	2,8 %	
	TOTAL	71	100 %	

Tableau 31 : Description des appendicectomies (variables qualitatives).

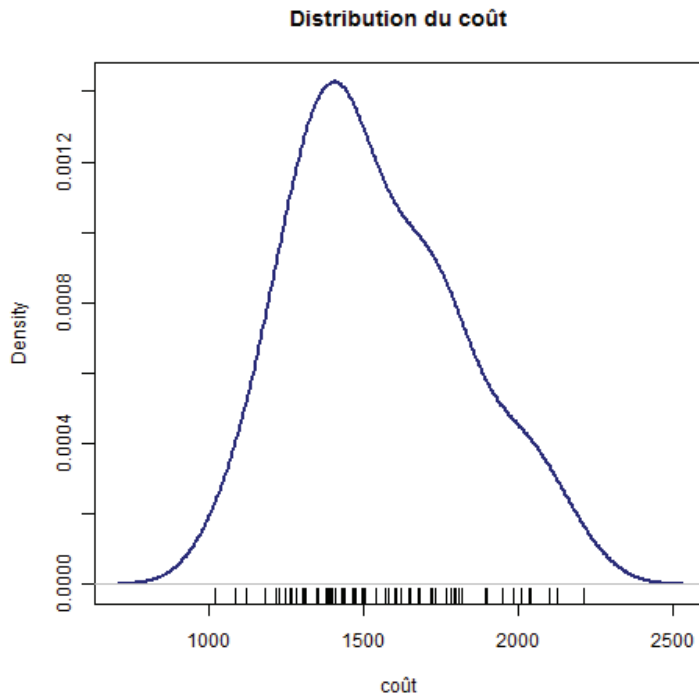


Figure 25 : Distribution des coûts totaux unitaires des appendicectomies calculés par la méthode par activités.

La modélisation montre que le coût unitaire est expliqué par la durée, le score ASA du patient (risque opératoire du patient sur une échelle de 1 à 5) et la réalisation en période d'astreinte :

$$\hat{Coût} = 816,8435 + 63,01.scoreASA + 9,68.durée + 270,29.1_{astreinte}$$

Ce modèle explique 86% de la variabilité du coût unitaire.

Le tableau suivant (Tableau 32) synthétise les résultats concernant la variabilité des coûts unitaires de chacune des cinq interventions analysées séparément, en fonction de la méthode de calcul.

Acte	CV ABC	CV ICR	Etendue ABC (Euros)	Etendue ICR (Euros)
Cholécystectomie	27%	13%	3387	1531
Gastroplastie	21%	11%	2655	1754
Cure de hernie	15%	9%	1228	882
Cure d'éventration	22%	29%	2285	2877
Appendicectomie	18%	10%	2088	282

Tableau 32 : Coefficient de variation (CV) et étendue des coûts unitaires, par acte et selon la méthode de comptabilité.

1.14.4 Synthèse des résultats :

Dans le second chapitre, nous avons posé trois hypothèses principales à tester par l'étude empirique réalisée. Nous allons donc confronter ces hypothèses aux résultats obtenus présentés dans la partie précédente.

La première hypothèse testée concernait, pour un acte donné, la variabilité du coût unitaire des interventions calculé par la méthode ABC. Cette hypothèse est vérifiée par l'étude empirique. Pour les cinq actes étudiés en détail, le coût unitaire calculé par la méthode ABC varie fortement, comme le montrent les étendues des valeurs, toutes supérieures à 1000 euros et les coefficients de variation, tous supérieurs à 15% (Tableau 32). La variabilité la plus importante est constatée pour les cholécystectomies et la plus faible pour les cures de hernie inguinale. Ainsi le coût unitaire d'une cholécystectomie, estimé par la méthode ABC, varie du simple au quadruple dans notre échantillon.

La seconde hypothèse posait une faible concordance entre les coûts ABC et les coûts ENCC, matérialisant les subventionnements croisés générés par la méthode ENCC. L'approche statistique de Bland et Altman, très répandue dans la recherche biomédicale et basée sur la représentation de la différence entre les méthodes en fonction de leur moyenne, permet d'y répondre. A l'échelle de l'échantillon entier, elle montre que les limites inférieure et supérieure d'accord entre les deux méthodes sont égales respectivement à -2146 et +2434 euros. Autrement dit, 95% des différences réelles entre les deux méthodes de comptabilité analytique sont comprises entre ces deux bornes. Pour répondre à l'hypothèse, la question à se poser est la suivante : les valeurs des limites d'accord correspondent-elles à des montants négligeables d'un point de vue comptable ? La réponse est négative : ces montants sont

proches du coût unitaire moyen calculé sur l'ensemble de l'échantillon, que ce soit avec la méthode ABC (2186.38 euros) ou avec la méthode ENCC (2330.52 euros).

Enfin, la troisième hypothèse cherchait à déterminer si la variation du coût unitaire reflète la complexité réelle de chaque intervention chirurgicale. En effet, la variabilité est explicable par des facteurs reflétant la complexité réelle des interventions : réalisation en période d'astreinte, nombre d'intervenants, niveau initial de risque opératoire du patient et survenue d'une complication peropératoire. Pour y répondre, nous avons cherché une relation statistique entre des facteurs individuels propres à chaque intervention chirurgicale et leur coût unitaire calculé par la méthode ABC. Cette relation est avérée globalement et pour la plupart des actes analysés individuellement : toutes choses égales par ailleurs, outre la durée de la phase d'intervention, le coût unitaire ABC est augmenté en période d'astreinte, lorsque le niveau de risque du patient (score ASA) est élevé, lorsque plusieurs opérateurs participent à l'intervention et en cas de survenue d'une complication anesthésique peropératoire. Par contre, le coût unitaire de deux des cinq actes analysés (cholécystectomies et cures de hernie inguinale) n'est expliqué que par la durée de la phase d'intervention. Ceci reflète probablement notre difficulté à exprimer la complexité réelle d'une intervention chirurgicale. Globalement, ces modèles sont relativement simples : ils tiennent tous compte de la durée de l'intervention et identifient un, deux ou rarement trois facteurs explicatifs distincts. Malgré leur simplicité, leur capacité d'explication de la variabilité du coût unitaire est forte : le coefficient de détermination est égal à 97% pour l'échantillon entier et va de 83% à 95% pour les actes analysés individuellement.

Par définition, la méthode ENCC ventile les charges indirectes en fonction du seul ICR. Elle n'a donc pas la même capacité à refléter ces facteurs individuels. Pour les cinq actes que nous avons étudiés séparément et à l'exception des cures d'événtration, la variabilité (étendue et coefficient de variation) est plus importante avec la méthode ABC qu'avec la méthode ENCC (Tableau 32). Ceci conforte l'hypothèse selon laquelle la méthode ENCC capte imparfaitement la complexité individuelle des interventions.

L'analyse des coûts unitaires des interventions sur l'échantillon entier introduit un degré de complexité supplémentaire : l'interaction significative constatée entre l'astreinte et la durée de la phase d'intervention montre que l'impact de la durée sur le coût unitaire est plus fort en période d'astreinte qu'en période normale.

Tous ces facteurs ne sont que des marqueurs indirects de la complexité réelle d'une intervention, laquelle est impossible à mesurer et à standardiser. Ils ont le mérite d'exister et ont de toute façon été validés par les acteurs du bloc opératoire.

Conclusion du second chapitre :

A partir d'un travail empirique réalisé sur un large échantillon d'interventions chirurgicales réalisées au bloc opératoire digestif du CHU de Montpellier, nous avons vérifié empiriquement les trois hypothèses posées dans le cadre de cette étude :

- Pour un acte donné, le coût unitaire calculé par la méthode ABC varie significativement. Derrière la notion d'acte, à laquelle correspond un ICR unique, existe en fait une grande hétérogénéité.
- Cette variation est explicable au moins en partie par des facteurs individuels qui reflètent la complexité réelle de chaque intervention chirurgicale.
- La concordance entre les coûts unitaires calculés par la méthode ABC et ceux obtenus par la méthode de comptabilité ENCC est mauvaise.

Nous pouvons en tirer deux conclusions intermédiaires. Premièrement, la méthode de comptabilité ENCC, basée sur l'ICR des actes opératoires, prend mal en compte la complexité réelle de chaque intervention. Elle reflète donc imparfaitement les ressources utilisées, en particulier les ressources humaines médicales et non médicales. Deuxièmement, à quelques exceptions près, cette méthode a tendance à sous-estimer le coût des interventions simples et à surestimer celui des interventions complexes.

En somme, l'utilisation de la méthode de comptabilité ENCC basée sur les ICR pour calculer les coûts unitaires des interventions chirurgicales a deux conséquences. D'abord, elle crée au sein d'un bloc opératoire donné des subventionnements croisés importants, aux dépens des interventions les plus légères. Ensuite, pour un acte donné, elle génère une homogénéité des coûts unitaires erronée car déconnectée de la complexité réelle des situations individuelles.

Chapitre 3 : Discussion des résultats et implications

Les résultats obtenus vont ici être mis en perspectives de plusieurs manières. Nous allons discuter leurs implications théoriques, managériales et macroéconomiques. Sur le plan théorique, nous aborderons l'utilisation de la comptabilité par activités à l'hôpital et l'interprétation néoinstitutionnelle de ces résultats. Ensuite, plus généralement, nous questionnerons la pertinence de la diffusion de la nouvelle gestion publique à l'hôpital. Sur le plan managérial, nous aborderons essentiellement l'impact sur l'utilisation des outils de gestion hospitalière. Enfin, le point de vue macroéconomique permettra de traiter successivement le point de la convergence tarifaire intersectorielle et le financement des hôpitaux dans son ensemble.

1.15 Apports théoriques : la comptabilité analytique à la lumière du néoinstitutionnalisme :

1.15.1 L'intérêt de la comptabilité par activités dans le cadre hospitalier :

Quel que soit le secteur concerné, la comptabilité par activités interroge des concepts dont l'instabilité et l'équivocité imposent à l'analyste de nombreux choix (Alcouffe and Malleret 2004). Nous allons analyser les choix effectués lors de l'élaboration de notre modèle de comptabilité par activités et les confronter à la littérature académique sur la comptabilité analytique à l'hôpital.

Alcouffe et Malleret (2004) évoquent, parmi d'autres, un paramètre dont le réglage a un impact sur le résultat du calcul des coûts : le choix des activités.

La définition du concept d'activité se caractérise par un dénominateur commun minimaliste : une activité est un ensemble de tâches doté d'une finalité externe. La définition que nous avons utilisée est conforme à ce dénominateur commun : chacune des sept activités principales et des quatre activités de support de notre modèle est constituée de plusieurs opérations élémentaires. Par exemple, l'activité Anesthésie est composée des tâches suivantes : vérification de l'identité du patient, décision du protocole d'anesthésie, mise en place et réglage des appareils dédiés à l'anesthésie, pose d'une ou plusieurs voies d'abord,

et induction. Les onze activités ont d'autre part une finalité propre explicitée par leur titre, même si chacune n'a de sens qu'associée aux autres. Alcouffe et Malleret introduisent « l'effet d'optique » qui rassemble les distorsions créées à la fois par la taille de l'organisation concernée et par la granularité de la cartographie des activités. De ce point de vue, notre modèle ABC est très particulier : il ne concerne qu'un seul bloc opératoire et la cartographie n'identifie que onze activités. Ce faible nombre peut être vu comme une conséquence directe de l'étroitesse du champ analysé. En fait, il résulte aussi du découpage utilisé dans le logiciel QBloc qui nous a fourni les durées et de la volonté de définir des activités qui font sens pour les acteurs du bloc opératoire. Pour aller plus loin, Bouquin (Bouquin 1993) distingue trois niveaux de définition des activités selon que la finalité des tâches qui les constituent relève : (1) « d'une fonction immédiate des tâches considérées », (2) « du rôle joué par l'entité étudiée vis-à-vis des autres entités de l'organisation » ou (3) « du rôle joué par l'entité dans la stratégie de l'organisation dans son ensemble ». Les activités principales de notre modèle correspondent clairement au premier niveau, puisque la finalité des tâches qui les composent est de contribuer immédiatement à la réalisation d'une intervention chirurgicale. Par contre, le niveau des activités de support est plus difficile à établir : si l'ouverture et la fermeture du bloc ont pour objectif direct la bonne réalisation des interventions du jour (niveau 1), sa coordination contribue à la fois au bon fonctionnement du bloc (niveau 1) et à la répartition du personnel entre les secteurs (niveau 2). Enfin, l'administration générale recouvre des finalités de niveau 2 et de niveau 3. La définition volontariste de l'activité proposée par Mévellec (1990) prend ici tout son sens : notre cartographie des activités principales repose sciemment sur un découpage chronologique de l'intervention chirurgicale. La raison en est que ce découpage rend compte de la complexité des interventions, que nous souhaitons capturer dans ce travail.

Comment ces problématiques sont-elles abordées dans la littérature ? L'utilisation de la comptabilité par activités à l'hôpital est traitée de trois manières. La première, analysée dans le chapitre 2.3.1, consiste à rapporter une expérience souvent ponctuelle de mise en place d'une comptabilité par activités. Dans ce type d'article, les définitions conceptuelles sont abordées dans une optique strictement opérationnelle et leurs implications théoriques ne sont pas abordées. La seconde s'intéresse à la diffusion de la comptabilité par activités dans les établissements de soins. D'après Gabram (1997) très peu d'hôpitaux américains

utilisaient une comptabilité par activités. Emmet (2005) estime la proportion de ces établissements à 4,7%, toujours aux Etats-Unis. Faisant lui aussi le constat d'une faible adoption de la comptabilité par activités, cette fois-ci au Canada, Eden (2006) propose quatre pistes d'explication de ce phénomène : la perception que le calcul des coûts individuels ne fournit pas de piste de financement nouvelle, l'impact dominant des priorités politiques sur l'allocation des ressources publiques, l'absence de lien entre le contrôle de gestion et la part variable de la rémunération des médecins et, en dernier point, la charge de travail induite.

Enfin, la troisième manière de traiter de l'utilisation de la comptabilité par activités à l'hôpital insiste sur ses avantages sur les autres méthodes de comptabilité analytique et sur la méthodologie générale de sa mise en œuvre. Là encore, les implications théoriques et conceptuelles au sens d'Alcouffe sont peu abordées (Lawson 1994; Ramsey 1994; West and West 1997; Player 1998; Lin, Chao et al. 2007).

Au total, les définitions conceptuelles sous-jacentes à la mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les hôpitaux français sont peu abordées dans la littérature.

1.15.2 Les apports du néoinstitutionnalisme pour analyser le développement de la comptabilité analytique hospitalière :

Notre étude empirique a montré que les coûts sont partiellement déconnectés de la réalité de la complexité de la prise en charge des patients au bloc opératoire. Malgré ces limites, ils sont utilisés tant par les établissements de soins (gestion interne) que par les tutelles (élaboration des tarifs nationaux).

Si donc la question de l'efficacité des techniques de comptabilité analytique reste pendante, leur pertinence méritant d'être discutée et leur mise en œuvre dans le secteur hospitalier peu fréquente, il faut alors s'interroger sur les raisons qui peuvent amener à les retenir néanmoins comme outil de gestion dans une organisation de soins. Nous le ferons en nous référant aux travaux de Meyer et Rowan, largement évoqués plus haut, qui s'intéressent à l'émergence et au développement de structures organisationnelles formelles dans des secteurs difficilement assimilables à une activité productive, comme l'éducation et la santé.

Peut-on voir la comptabilité analytique hospitalière française comme une structure formelle résultant de règles institutionnelles rationalisées ? Quelles sont les mécanismes et les

conséquences de ce comportement isomorphe pour les établissements ? Quels enseignements tirer de nos résultats sur le découplage entre le système de comptabilité et le travail réel à l'hôpital ? Telles sont les questions auxquelles nous allons tenter de répondre à présent.

De nombreux travaux ont déjà mobilisé la théorie néoinstitutionnelle pour l'analyse du système de santé. Hakkinen (2005) a mis en évidence le rôle des mécanismes isomorphiques dans les réformes successives du système de santé finlandais. Toujours en Finlande, Järvinen (2006) a analysé les pressions institutionnelles pour augmenter l'adoption de nouvelles pratiques comptables dans les hôpitaux finlandais. Selon Xiao (2009), le cadre théorique néoinstitutionnel aide à comprendre la diffusion de la médecine basée sur les preuves (*evidence-based medicine*, EBM) aux Etats-Unis. Enfin, Modell (2002) a exploré les mécanismes d'allocation des coûts à la lumière de la théorie néo-institutionnelle.

Meyer et Rowan (1977) ont montré le rôle des mythes rationalisés dans l'émergence de structures organisationnelles formelles dans les organisations modernes et nous avons interprété le développement de la comptabilité analytique hospitalière dans ce sens. Cette dernière, en effet, s'incarne dans les établissements de santé à travers des professions nouvelles (les contrôleurs de gestion), des technologies nouvelles (le système d'information nécessaire à la production des coûts) et des pratiques nouvelles (l'élaboration d'outils de gestion et le dialogue de gestion). Tous ces éléments sont des structures formelles qui ont émergé dans un contexte fortement institutionnalisé : la comptabilité analytique hospitalière est la clé de voûte de la réforme de l'hôpital public associant la T2A et la nouvelle gouvernance. Ce mouvement de réforme est impulsé par les ministères de tutelle et est mis en œuvre par des agences publiques dont la plus emblématique est l'ANAP, Agence Nationale d'Appui à la Performance des établissements sanitaires et médico-sociaux. Nous avons déjà noté que Meyer et Rowan relèvent que les comportements isomorphiques sont plus fréquents dans les organisations qui produisent des services difficilement quantifiables par des moyens ambigus et variables, ce qui correspond bien à l'activité hospitalière.

Parmi les trois mécanismes isomorphiques évoqués par Meyer et Rowan, deux sont probablement à l'œuvre dans ce processus. Premièrement, le degré d'organisation collective

de l'environnement du secteur de la santé est élevé. Outre les entités gouvernementales et les agences publiques qui le structurent, un corpus législatif et réglementaire important contribue à rendre certaines règles institutionnelles obligatoires ou avantageuses. Ainsi, les bonnes pratiques sont édictées par le guide de la comptabilité analytique hospitalière paru dans deux numéros du Bulletin Officiel (BO spécial 1997-2bis et BO spécial 2007-6bis). Deuxièmement, les organisations dominantes ont certainement joué un rôle. Par leur taille, la complexité de leur activité et leur prestige, les Centres Hospitaliers Universitaires dominant sans conteste le panorama actuel des établissements publics de santé et ils ont été les premiers à se doter d'une comptabilité analytique. Pettersen (1995) a également mobilisé la théorie institutionnelle pour analyser le contrôle budgétaire hospitalier en Norvège. Elle a constaté un découplage entre l'élaboration des budgets et la planification opérationnelle et considère que la fonction primordiale des budgets n'est pas d'éclairer la stratégie mais d'augmenter la légitimité externe de l'hôpital. La principale limite de ce travail à l'aune de notre problématique est sa situation en 1995, avant l'introduction de la logique de la T2A en Norvège. Abernethy (1996) a étudié la transformation du système de contrôle comptable d'un hôpital australien à la lumière de la théorie institutionnelle. Son travail montre la très forte influence du contexte institutionnel dans ce processus.

Toujours selon Meyer et Rowan (1977), la première conséquence de l'émergence de structures formelles par isomorphisme est l'intégration d'outils, de technologies et de programmes, déjà évoqués dans le paragraphe précédent. La légitimation de ces éléments serait en partie externe, c'est-à-dire déconnectée de leur efficacité. Il est posé comme principe que leur adoption améliore l'efficacité de l'organisation et optimise son fonctionnement. Une seconde conséquence est le recours à des critères d'évaluation et de valorisation externes. Dans notre exemple, c'est le cas de l'ICR, la principale clé de répartition utilisée pour le calcul des coûts unitaires des interventions chirurgicales. Les ICR ont été élaborés il y a une quinzaine d'années par des experts de chaque spécialité chirurgicale et reflètent peu la complexité intrinsèque des interventions chirurgicales (Pontone, Finkel et al. 1993; Patris 2003; Wordsworth, Ludbrook et al. 2005). En troisième lieu, un comportement isomorphique serait un facteur de stabilité interne et externe pour l'organisation. Ce point est difficile à étayer empiriquement : il faudrait déterminer si les hôpitaux français ayant mis en œuvre une comptabilité analytique présentent ce que l'on pourrait appeler de meilleures chances de « survie », ce qui n'a jamais été rapporté dans la

littérature scientifique. La longévité des hôpitaux publics français étant très forte du fait des politiques publiques dans lesquelles ils s'inscrivent, il serait tentant d'objecter que, dès lors, la mise en évidence de l'amélioration de la survie est impossible. En réalité, si l'on pousse au bout le raisonnement néoinstitutionnel, leur grande stabilité procède d'une forme de monopole octroyé collectivement et implicitement davantage que de leurs choix en matière d'outils de gestion (Meyer and Rowan 1977).

Outre les avantages ci-dessus, les comportements isomorphiques sont susceptibles d'induire des conflits entre les structures formelles intégrées et la réalité des activités techniques. Pour résoudre ces conflits, les organisations concernées vont accepter un certain découplage entre les structures formelles et le travail réel. L'absence de concordance entre la méthode ENCC et la méthode par activités, ainsi que le fait que la première ne prenne pas en compte la complexité réelle des interventions est une preuve empirique de ce découplage. Il n'y a pas d'alignement entre les coûts calculés (et donc les outils de gestion basés sur ces coûts) d'une part et les activités effectives d'autre part. Les objectifs du contrôle de gestion sont de ce fait déconnectés de la performance réelle des professionnels du bloc opératoire, qui reste par ailleurs toujours aussi difficile à cerner. Ce faisant, les établissements de santé peuvent continuer à bénéficier des avantages induits par leur comportement isomorphique tout en étant capables d'adapter leurs activités aux contraintes concrètes. La littérature fournit d'autres preuves empiriques de ce découplage. A quelques exceptions près, la mise en œuvre de la T2A et de la comptabilité analytique hospitalière ne s'est pas accompagnée de modifications significatives des processus réels de prise en charge des patients (Pépin and Moisdon 2010). Plus généralement, Pizzini a montré que le lien entre le système de calcul des coûts et la performance financière d'une organisation est pour le moins ténu (Pizzini 2006).

Dans notre travail empirique, la faible prise en compte de la complexité intrinsèque des interventions par la méthode ENCC peut être interprétée comme une preuve du découplage avec la réalité de l'activité du bloc opératoire. L'essor dans les établissements de soins de la comptabilité analytique, structure formelle dont le but affiché est d'améliorer leur efficacité, s'expliquerait en réalité par un phénomène d'isomorphisme institutionnel tel que décrit par Powell et Dimaggio (1983).

Au total, notre travail suggère que le développement de la comptabilité analytique hospitalière, structure organisationnelle formelle, est un processus isomorphe par lequel les établissements de santé internalisent le mythe rationalisé du calcul des coûts des séjours. Pour pouvoir répondre aux contraintes et à la complexité du réel, un certain degré de découplage entre cette comptabilité et l'activité réelle va apparaître.

1.15.3 La question de la pertinence de la nouvelle gestion publique au sein des hôpitaux publics français :

Le nouveau management public se développe dans le secteur de la santé depuis les années 1980, ignorant les clivages politiques et les crises. Dans son sillage prospère la comptabilité analytique hospitalière qui, en produisant des indicateurs chiffrés censés synthétiser la performance d'un établissement, d'un pôle, voire d'un individu, est devenue indispensable au pilotage interne et externe des hôpitaux.

Quantifier le service rendu à la collectivité par les établissements de santé est une gageure. Pourtant, c'est bien la comptabilité analytique, outil d'évaluation quantitative par nature, qui préside au système de financement des hôpitaux et à l'évaluation de leur performance. Cette situation conduit à trois paradoxes majeurs :

Premièrement, il est probable que l'importation du nouveau management public dans le secteur hospitalier français a très peu modifié la délivrance de soins hospitaliers en France. Pépin et Moisdon (2010) ont constaté que l'introduction de la T2A n'avait pas substantiellement modifié les processus de prise en charge des patients et leurs parcours au sein des établissements. Nous pouvons donc en déduire que la T2A n'a pas amélioré le service rendu à la population, alors même que le coût total de sa mise en œuvre est élevé (CES 2005; DREES 2009). Ce constat est compatible avec la théorie néo-institutionnelle selon laquelle le moteur de l'intégration d'innovations managériales n'est pas l'amélioration escomptée de l'efficacité, mais plutôt la recherche d'une légitimation institutionnelle (Meyer and Rowan 1977; DiMaggio and Powell 1983). Il permet même de toucher du doigt la contradiction apparente entre les deux objectifs qui constituent la conformité aux règles institutionnelles et la logique d'efficacité.

Deuxièmement, malgré les apparences, cette évaluation par les chiffres verse dans l'irrationnel. Guidée par une illusion de maîtrise instrumentale du monde, elle en ignore la

complexité en s'en remettant volontairement à des indicateurs épistémologiquement fragiles (Simonet 2009).

Troisièmement, sous couvert de l'objectivité prétendue du chiffre, elle organise en fait une reprise en main du politique sur la sphère de la délivrance des soins qui lui a toujours échappé. L'évaluation quantitative peut être analysée comme un moyen pour le pouvoir d'augmenter son emprise sur le savoir.

L'illusion du chiffre, le rationalisme simplificateur et l'occultation volontaire de la complexité révèlent le pouvoir normatif de ces processus à l'œuvre, ce que certains ont appelé l'idéologie de l'évaluation. C'est bien là une idéologie : en mettant en avant une vision de la réalité au prix d'une déformation importante, les évaluateurs imposent en fait leur propre vision du monde (Zarka 2009). Contrairement à ce que laisse penser le modèle de calcul des coûts, les paradoxes du réel ne peuvent être gommés. Au contraire, ces paradoxes devraient pouvoir enrichir la réflexion sur le contrôle de gestion à l'hôpital (Morin 2011).

Selon Belorgey (2009), la croyance et l'adhésion aux indicateurs permettent d'obtenir une acceptation forte en dépit d'une très grande fragilité épistémologique. Le risque principal est de sacrifier la qualité sur l'autel de la productivité. Le second risque, dans le domaine de la santé, est d'entraîner un accroissement des inégalités de santé, par ailleurs cohérent avec le diagnostic politique ayant présidé à la mise en place de ces réformes. L'auteur nous livre deux grandes interprétations des réformes hospitalières récentes. La première les place dans la perspective de la rationalisation des hôpitaux, longtemps considérés comme ingouvernables et désormais vus comme des entités sinon économiques, en tous cas à rationaliser. La seconde dénonce une mise en scène des déficits publics, considérant que le but non explicite est la réduction des déficits publics dans un cadre néolibéral. A propos de la justification du plan Hôpital 2007, qui a marqué la réalisation de la NGP dans le secteur de la santé, il évoque un bilan « *mêlant des constats factuels indiscutables et des diagnostics politiques* » visant à renforcer l'intervention étatique et à « *rendre les hospitaliers responsables des problèmes auxquels ils sont confrontés* ».

L'évaluation de l'action publique en général et de la performance des établissements de santé en particulier est complexe. Sa complexité est liée à la pluralité des objectifs, à

l'absence de consensus sur les définitions de la qualité et de la performance et à des modalités d'action difficilement mesurables. Parce que l'essentiel n'est pas mesurable, le processus d'évaluation concentre alors l'attention sur un ou plusieurs indicateurs épistémologiquement faibles donc non opérationnels.

L'intérêt porté à des indicateurs de résultats, fussent-ils sophistiqués et pluriels, risque de détourner notre attention de l'analyse des fins de l'action publique (Guillaume 2009).

Ce constat met en lumière un paradoxe de l'application de la nouvelle gestion publique à l'hôpital. Alors que l'amélioration de l'efficacité est la justification principale de la mise en place de la comptabilité analytique, rien ne permet de dire que celle-ci remplit cet objectif. De plus l'introduction de la NGP à l'hôpital peut se traduire par une inflation des règles préjudiciables au bon fonctionnement de l'organisation, phénomène qualifié de néo-bureaucratie (Harrison and Smith 2003). Pire, le coût de la mise en œuvre de ces réformes n'a jamais été évalué mais est potentiellement élevé : création d'agences ad hoc, de nouveaux services et métiers à l'hôpital, acquisition de logiciels intégrés de gestion et temps consacré par des soignants à des tâches administratives. Il est donc légitime de retourner l'argument de l'efficacité en posant la question du rapport coût-efficacité de ce train de réformes.

1.16 Apports managériaux : les conséquences sur la pertinence des outils de gestion sont importantes.

L'application de la méthode ABC nous a montré que la méthode de comptabilité analytique à l'œuvre actuellement capture mal la complexité de l'activité chirurgicale. Or, les coûts produits n'en sont pas moins utilisés et donc acceptés par les acteurs. En interne, ils sont le substrat de différents outils de gestion au cœur des décisions des établissements (MeaH 2005; MSJS 2007; MeaH 2009). En externe, ils sont la première étape d'un processus complexe qui aboutit à la construction des grilles tarifaires nationales (DHOS 2009). Sous les apparences de la rationalité, les coûts produits sont utilisés et donc acceptés par les acteurs.

Le fait que les coûts unitaires ne reflètent pas correctement la complexité des interventions pose la question de la pertinence des outils de gestion basés sur ces coûts, tels que les

comptes de résultat analytique (CREA) et les tableaux coût-case-mix (TCCM). Les CREA s'obtiennent en déclinant les comptes de résultats de l'établissement par pôle pour distinguer les pôles bénéficiaires des pôles déficitaires. Or, cette distinction détermine en partie l'allocation de ressources entre les pôles et la vertu économique perçue des pôles. Si les coûts calculés ne reflètent pas pleinement la complexité du travail des acteurs, les décisions prises peuvent-elles être pertinentes et justes ?

Les CREA et les TCCM sont devenus de véritables outils de négociation entre la direction et les pôles, dans le cadre de la nouvelle gouvernance. Ils sont aussi des outils de contrôle, à tel point que l'on a décrit l'avènement d'un contrôle par les résultats à l'hôpital (Georgescu 2010), dans le cadre d'une montée en puissance et d'une transformation profonde de la fonction contrôle de gestion (Lartigau 2010). Comme tels, ils ne servent pas uniquement à susciter des débats mais également à justifier des décisions d'allocation de ressources.

Mais quelle est la pertinence de ces décisions prises en se fondant sur des outils alimentés par des coûts ne reflétant pas la complexité du travail réel ? Finalement, ne servent-ils pas simplement à légitimer des décisions socialement difficiles par un argumentaire apparemment rationnel ?

En débutant ce travail, nous avons envisagé de proposer des perfectionnements du modèle de comptabilité en vigueur. Mais la réalité nous a révélé l'impossibilité de tenir compte de la complexité des prises en charges individuelles au bloc opératoire. Par ailleurs, la prise en charge pré et post opératoire est elle aussi très complexe mais pour des raisons liées à l'intensité des soins, principalement infirmiers. Or, l'étude de l'intensité des soins est encore balbutiante et pose des problèmes méthodologiques et de faisabilité non résolus (Welton, Unruh et al. 2006).

Elaborer un outil comptable capable de capturer la complexité de chaque prise en charge hospitalière est donc une gageure. En outre, la sophistication d'un tel outil s'accompagnera d'une augmentation du coût de sa mise en œuvre qui obérerait son efficacité. A ce sujet, le guide de la comptabilité analytique hospitalière est en cours d'actualisation. Le tome 1, qui s'applique depuis le 1^{er} janvier 2012, n'apporte aucune modification majeure en ce qui concerne la ventilation des charges du bloc opératoire (MTES 2011).

En revanche, cet état de fait pourrait inciter au développement d'outils de gestion plus riches intégrant, en plus des coûts, d'autres dimensions de la performance. Les tableaux de

bord multidimensionnels comme les *balanced score cards* pourraient remplir ce rôle (Kaplan and Norton 1992).

1.17 Apports macroéconomiques : le financement des hôpitaux :

Le découplage est un mode de fonctionnement *ad hoc* de l'organisation soumise à un environnement fortement institutionnalisé. Mais nous avons vu dans la première partie que les coûts unitaires issus de la méthode ENCC servaient de base à la fixation tarifaire. Dès lors, nous quittons le cadre organisationnel initial pour aborder la question du modèle de financement des établissements de santé en France.

Nous avons vu dans la première partie que le meilleur coût est celui qui est le plus pertinent au regard de l'objectif poursuivi. Transposer cette réflexion au champ de notre recherche impose de revenir sur les objectifs poursuivis par le calcul des coûts dans le cadre de la régulation par la T2A puis de déterminer si la méthode ENCC de calcul des coûts est adéquate. A l'évidence, l'objectif n'est pas d'obtenir une estimation extrêmement précise des coûts de revient, mais plutôt de favoriser la réalisation des trois vertus majeures de la T2A : transparence, équité de l'allocation des ressources et efficacité des acteurs.

La transparence est améliorée *de facto* par la mise en place d'une méthode de calcul des coûts, quelle qu'elle soit. L'efficacité est aussi susceptible d'être affectée différemment par l'une ou l'autre des méthodes existantes. Par contre, l'équité entre établissements et entre secteurs peut être menacée si les coûts ne reflètent pas certains facteurs intrinsèques et non évitables, tels que ceux que nous avons mis en évidence.

Il est admis qu'un tarif, en fixant le montant d'une transaction, véhicule un signal destiné à la fois au vendeur et à l'acheteur. Un coût, à l'opposé, est souvent considéré comme neutre car résultant d'un calcul. A la lumière de notre analyse, nous pouvons faire l'hypothèse que dans le secteur des établissements de santé, les coûts des séjours résultent de choix non neutres. Ils constituent donc également des signaux informatifs.

Ce constat pose la question de la justesse de ces coûts : utilisés par les tutelles comme critères de décision, reflètent-ils correctement les normes et valeurs de ces tutelles ?

La question de la convergence tarifaire :

Actuellement, les tarifs payés pour chaque GHS par l'Assurance Maladie aux établissements sont en moyenne supérieurs pour le secteur public. Or, la loi prévoit une double convergence tarifaire intra et intersectorielle, justifiée par ses partisans par une exigence d'équité entre établissements. La convergence tarifaire peut améliorer l'équité, mais à une condition : que les prestations rémunérées par le même tarif (GHS) aient effectivement le même coût de production pour l'établissement. Or, pour un GHM donné, le coût réel du séjour est influencé par plusieurs facteurs (Or 2009) :

- L'efficacité de l'établissement, dont l'amélioration est la cible explicite et légitime de la T2A ;
- Des facteurs structurels non contrôlables par l'établissement (échelle, gamme, structure salariale, zone d'implantation, environnement concurrentiel, permanence des soins, missions d'enseignement et de recherche) ;
- La prestation elle-même (hétérogénéité intra-GHM) et/ou le patient qui en bénéficie (précarité, comorbidités).

En outre, la classification des GHM n'intègre pas toutes les composantes de l'output hospitalier. Par exemple, la qualité des soins délivrés et leur pertinence ne sont pas prises en compte.

Le panorama est donc complexe. Le débat autour de la convergence intersectorielle est actuellement vif en France et est alimenté par les coûts moyens calculés par la méthode ENCC. Or, nous avons montré que cette méthode reflétait mal la complexité des situations individuelles, qu'elle soit liée au patient ou à la prestation de soins. Nous ne pouvons par conséquent que recommander la plus grande prudence dans la manipulation et la comparaison de ces coûts moyens.

Le mode de financement des établissements de soins :

Il n'est pas indispensable qu'il y ait un rapport direct entre les prix et les coûts de production. En fait, d'un point de vue théorique, les tarifs ne devraient refléter les coûts qu'à condition que la gamme existante des services de soins dans le marché soit idéale, ce qui est peu probable (Street and Maynard 2007). D'ailleurs, l'objectif de la T2A est justement de changer la structure de production dans le marché pour améliorer l'efficacité. À ce titre, les prix peuvent être conçus et utilisés pour modifier le comportement des établissements en

rendant certains types d'activités plus incitatifs (financièrement) que d'autres. Par exemple, dans de nombreux pays de l'OCDE, les tarifs sont ajustés de manière à encourager la chirurgie ambulatoire aux dépens de l'hospitalisation classique.

Plus généralement, la principale limite d'un système de financement des hôpitaux basé uniquement sur un tarif fixe dérivé du coût moyen réside dans l'impossibilité de garantir en même temps un contrôle des dépenses et la qualité des soins. Or, la qualité des soins est un enjeu majeur pour les systèmes de santé européens qui associent un système de paiement prospectif de type T2A et une forte contrainte budgétaire globale (Thomson, Foubister et al. 2009). Des modèles alternatifs partiellement (de type coût-volume) ou totalement (de type budget global) déconnectés des coûts unitaires ont été proposés (Ellis and McGuire 1990; Chalkley and Malcomson 1998; Chalkley and Malcomson 2002). A l'échelle européenne, les efforts pour lier le financement des acteurs à la qualité des soins délivrés sont croissants (Thomson, Foubister et al. 2009).

CONCLUSION GENERALE

Synthèse :

La première partie a été l'occasion de construire le cadre conceptuel de notre travail.

Dans le chapitre 1, nous avons montré que les établissements de santé, dans leur grande diversité, sont la pièce maîtresse de la délivrance de soins dans un système de santé très régulé. L'introduction de la T2A, appuyée sur le PMSI, a bouleversé le mode de financement des hôpitaux en passant du budget global à des recettes directement déterminées par leur activité constatée. Sur le plan conceptuel, il existe un lien de parenté fort entre le champ conceptuel de la Nouvelle Gestion Publique et le contenu des réformes précédemment décrites. La T2A est un puissant outil au service de la transparence du système et de l'efficacité technique des établissements. Mais sa mise en œuvre a révélé des contradictions avec d'autres objectifs de la politique de santé, au premier rang desquels la qualité des soins et la maîtrise des dépenses de santé. La comptabilité analytique, articulation entre l'activité effective de l'établissement, son management interne et le processus de fixation des tarifs nationaux, constitue la pierre angulaire de ce train de réformes.

Dans le chapitre 2, le principe de la comptabilité analytique hospitalière ENCC a été détaillé. Sur le plan théorique, elle est proche des méthodes en coûts historiques complets. Ses principaux défauts sont la ventilation des charges indirectes à l'aide de clés de répartition peu précises, dont l'ICR pour les actes opératoires. Sa capacité à saisir la complexité individuelle des interventions chirurgicales est donc mise en question.

Le chapitre 3 introduit la comptabilité par activités qui présente l'avantage d'affecter de manière plus pertinente les charges indirectes aux objets de coût sans recourir à des clés de répartition arbitraires. Elle suppose une analyse fine des activités au sein de l'organisation à même de révéler la complexité des processus de production. L'analyse de la relation entre efficacité, complexité et comptabilité analytique hospitalière montre, d'une part, que les tarifs nationaux sont partiellement déconnectés des coûts de production ENCC et, d'autre part, que l'impact de la T2A et des nouveaux outils de gestion sur l'efficacité des hôpitaux est, au mieux, mince. C'est ce double constat qui nous a conduit à mobiliser la théorie néoinstitutionnelle pour comprendre l'émergence et le développement de la comptabilité analytique et des nouveaux outils de gestion qui l'accompagnent. A partir des travaux de Meyer et Rowan (1977) et de DiMaggio et Powell (1983), nous montrons que, à défaut d'un

gain en efficience indiscutable, le gain en légitimité escompté explique au moins en partie ce phénomène.

La seconde partie a présenté l'étude empirique réalisée dans le cadre de notre travail. Après un exposé des méthodes employées (chapitre 1), le chapitre 2 rapporte les résultats principaux de l'étude. Le calcul du coût unitaire de 2130 interventions chirurgicales à l'aide de la comptabilité ENCC puis à l'aide d'un modèle de comptabilité par activités *ad hoc* a permis d'analyser les écarts entre les deux méthodes. Le premier résultat intéressant est la variabilité du coût unitaire ABC pour un acte donné : à acte identique, le coût unitaire ABC peut varier du simple au quadruple. L'analyse statistique a, deuxièmement, mis en évidence une discordance significative entre les deux méthodes, qui peut être interprétée comme la preuve que la méthode ENCC est entachée de subventionnements croisés. Le sens de ces subventionnements est par contre inattendu : le coût des interventions les plus simples et les plus légères a tendance à être sous-estimé, et celui des interventions complexes surestimé. Ce sont donc les interventions les plus complexes qui auraient tendance à subventionner les plus simples, contrairement aux résultats de la seule étude ayant comparé ces deux méthodes de calcul de coût en France (Nobre 2001). Les causes de ce phénomène sont probablement multiples et complexes ; leur exploration ne faisait pas partie de nos objectifs. Cependant, l'hypothèse la plus probable est une surestimation subjective de la complexité des interventions de la part des experts ayant établi les ICR. Il est également possible qu'un certain nombre d'innovations technologiques aient diminué le coût des interventions les plus complexes par rapport à la fin des années 1990, période au cours de laquelle les ICR ont été établis. Enfin, notre critère de complexité était subjectif et peut être discuté. En troisième lieu, l'analyse empirique a montré que le coût unitaire ABC est augmenté en période d'astreinte, lorsque le niveau de risque du patient est élevé, lorsque plusieurs opérateurs participent à l'intervention et en cas de survenue d'une complication anesthésique peropératoire. Or, tous ces marqueurs de la complexité réelle des interventions ne sont, par définition, pas reflétés par les ICR.

Apports de ce travail :

Les enseignements que l'on peut tirer des résultats de ce travail sont d'ordres théorique, méthodologique et pratique.

Sur le plan théorique, le principal intérêt réside dans la mobilisation du cadre conceptuel néo-institutionnel issu de la sociologie des organisations (Meyer and Rowan 1977; DiMaggio and Powell 1983) pour analyser les écarts entre la comptabilité ENCC et la comptabilité par activités. En considérant que la comptabilité par activités reflète la complexité individuelle des interventions chirurgicales et que la comptabilité ENCC est une règle institutionnalisée, nous avons mis en évidence un découplage partiel au sein des organisations publiques que sont les hôpitaux français. L'essor de la comptabilité analytique hospitalière, structure organisationnelle formelle, résulterait donc au moins en partie d'un processus isomorphe au sens de Meyer et Rowan (1977). Il existe ainsi une part de légitimation dans les motivations des hôpitaux à mettre en place de manière poussée les outils comptables. En réponse à la complexité du réel qui, rappelons-le, est imparfaitement capturée par la comptabilité ENCC, un certain degré de découplage entre cette comptabilité et l'activité réelle apparaît. La littérature ne rapporte aucun travail ayant porté sur ce point précis.

Un autre enseignement théorique est que les spécificités conceptuelles de la comptabilité par activités appliquée à l'hôpital sont mal connues. Il existe en particulier une latitude importante quant à la définition de la notion d'activité et sur les stratégies de choix des activités.

Le troisième et dernier enseignement théorique questionne plus généralement la pertinence de la nouvelle gestion publique dans le contexte hospitalier. Notre travail a permis d'esquisser les contours d'un double paradoxe : la mise en place de la NGP s'accompagne d'une inflation de nouvelles règles aboutissant à une néobureaucratie (Harrison and Smith 2003) et, surtout, ne répond peut-être pas à l'objectif d'efficacité qui la justifie pourtant.

Sur le plan méthodologique, l'originalité de notre étude tient à son ampleur et à ses objectifs. Elle constitue, à notre connaissance, la première mise en œuvre d'un modèle de comptabilité par activités à grande échelle dans un bloc opératoire français. En outre, nous nous sommes attachés à rechercher des facteurs individuels expliquant les coûts unitaires ainsi produits, ce qui constitue un but rarement poursuivi par les chercheurs en sciences de gestion. Nous avons ainsi pu montrer que les coûts unitaires calculés par le modèle par activités différaient fortement de ceux estimés par la méthode classique basée sur l'ICR.

Enfin, **sur le plan pratique**, notre travail pose la question de la pertinence des outils de gestion actuellement utilisés au sein des hôpitaux publics français. D'une part, la comptabilité analytique ENCC génère des subventionnements croisés significatifs (aux dépens des GHS les plus simples). D'autre part, et il s'agit là de l'enseignement le plus important sur le plan managérial, la pertinence des outils de gestion alimentés uniquement par ces coûts (TCCM et CREA) est mise en question. Or, il semble difficile en pratique de surmonter leurs défauts, pour des raisons de faisabilité et de coût. D'où l'intérêt d'orienter la réflexion plutôt en direction d'outils d'évaluation de la performance plus riches, tels que les *balanced score cards*.

Principales limites :

Notre étude souffre de limites propres à notre approche empirique, inhérentes à la mise en œuvre de la comptabilité par activités et se rapportant au cadre théorique mobilisé.

L'étude a porté sur un seul bloc opératoire dans un établissement de santé unique et l'objet de coût a été restreint au passage au bloc opératoire : les portions pré- et post-opératoires du séjour n'ont pas été prises en compte. Elles sont pourtant riches d'informations sur la complexité réelle de la prise en charge des patients. Mais leur analyse aurait nécessité des approches méthodologiques radicalement différentes basées sur l'intensité de soins (Welton, Unruh et al. 2006). La lourdeur et la complexité de sa mise en œuvre sont les principales limites unanimement faites à la méthode par activités. Nous nous plaçons ici clairement dans un cadre de recherche et la transposition de notre méthode à l'échelle d'un établissement entier est difficilement envisageable. Les arbitrages faits à plusieurs reprises entre la finesse souhaitable et la complexité supportable nous ont conduit à observer des subventionnements croisés, entre les salles opératoires et les jours de la semaine notamment. Tout d'abord, nous n'avons pas pu retraiter correctement les charges liées au fonctionnement de la SSPI, par défaut d'information. Ensuite, les limites inhérentes à la qualité des données du système d'information hospitalier grèvent la précision des durées des phases opératoires et l'exactitude des rémunérations du personnel, nécessairement forfaitisées. Enfin, dans l'analyse des facteurs expliquant le coût unitaire, la prise en compte de la durée de la phase d'intervention est discutable puisque cette dernière fait partie des inducteurs utilisés pour construire les coûts. Il est cependant intéressant de montrer d'une

part que la durée de cette phase suffit à expliquer la variabilité et d'autre part que certains facteurs interviennent indépendamment de cette durée. Il est raisonnable de penser que la durée de la phase d'intervention capture correctement la complexité réelle de l'intervention que nous n'avons pas pu mesurer autrement.

La mobilisation du cadre théorique néo-institutionnel pour expliquer le développement et l'essor de la comptabilité analytique hospitalière n'est pas complètement satisfaisante. Il est probable que ce processus ne soit expliqué qu'en partie par cette théorie : la mise en place et l'institutionnalisation de ces outils renforce certes la légitimité des organisations vis-à-vis des tutelles mais a aussi une fonction réelle de lien, notamment entre l'activité réelle et le contrôle de gestion (Lartigau 2010). Enfin, notre démarche de recherche n'était pas prévue pour explorer les représentations qualitatives des soignants et des gestionnaires hospitaliers vis-à-vis de la comptabilité analytique.

Perspectives et pistes de recherche :

En guise d'ouverture, ce travail dessine au moins trois pistes de recherche.

La première consisterait à réaliser une étude qualitative dans un ou plusieurs hôpitaux publics dans l'objectif d'analyser les représentations et les discours des différents acteurs (soignants médicaux et paramédicaux, direction, contrôle de gestion, DIM) sur la pertinence et le rôle des outils de gestion.

La seconde piste serait un prolongement du travail sur la fiabilité de la comptabilité analytique ENCC portant sur le séjour hospitalier hors bloc opératoire : les phases pré et post-opératoire des séjours chirurgicaux et la totalité des séjours médicaux. Il faudrait alors mobiliser le concept d'intensité de soins et les outils existant pour l'évaluer.

Enfin, pour pousser au bout le raisonnement sur le paradoxe de la non-efficacité de la nouvelle gestion publique à l'hôpital, il est envisageable de réaliser une étude pour quantifier le coût de son introduction, en tenant compte des coûts intra hospitaliers (services entièrement dédiés, système d'information, temps soignant dédié aux tâches administratives) et extrahospitaliers via les agences nationales en charge.

Conclusion : *Primum non nocere*

L'analyse de la comptabilité analytique hospitalière à travers la théorie néoinstitutionnelle nous a permis de questionner plus largement les finalités de l'application de la nouvelle gestion publique à l'hôpital. Le périmètre et le contenu de cet ensemble doctrinaire sont flous. Néanmoins, sa vertu épistémologique est d'apporter un éclairage sur les ressorts et les finalités de la plupart des décisions qui modèlent le financement et la gestion des hôpitaux. Or, c'est précisément sur les buts de l'action publique que le silence est le plus assourdissant. Concernant le financement de la santé, l'OMS et la Commission Européenne ont pourtant une position commune : les objectifs sont la protection financière universelle, l'équité de contribution et d'accès, la transparence, la qualité des soins et l'efficacité (OMS 2000 ; Commission Européenne 2005). La question est alors de savoir comment les réformes inspirées de la nouvelle gestion publique contribuent à la réalisation de ces objectifs. Ceci posé, nous pouvons nous inspirer d'Hippocrate, à qui la célèbre locution latine évoquée plus haut est attribuée. A ceux qui exerçaient la médecine, il recommandait en substance d'« *Avoir deux choses en vue : être utile ou du moins ne pas nuire.* ». Au fond, en est-il autrement de l'action publique ?

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES :

- Abernethy, M. A. and C. Wai Fong (1996). "A Field Study of Control System "Redesign": The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice." Contemporary Accounting Research **13**(2): 569-606.
- Alanen, J., L. Keski-Nisula, et al. (1998). "Costs of plain-film radiography in a partially digitized radiology department. An activity-based cost analysis." Acta Radiol **39**(2): 200-207.
- Alcouffe, S. and V. Malleret (2004). "Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française »." Comptabilité contrôle audit **10**(2): 155.
- Ananda-Rajah, M. R., A. Cheng, et al. (2011). "Attributable hospital cost and antifungal treatment of invasive fungal diseases in high-risk hematology patients: an economic modeling approach." Antimicrob Agents Chemother **55**(5): 1953-1960.
- Arrow, K. J. (1963). "Uncertainty and the welfare economics of medical care." American Economic Review **53**(5): 941.
- Baker, J. J. and G. F. Boyd (1997). "Activity-based costing in the operating room at Valley View Hospital." Journal of Health Care Finance **24**(1): 1.
- Baratti, D., A. Scivales, et al. (2010). "Cost analysis of the combined procedure of cytoreductive surgery and hyperthermic intraperitoneal chemotherapy (HIPEC)." Eur J Surg Oncol **36**(5): 463-469.
- Belorgey, N. (2009). Réformer l'hôpital, soigner les patients. Une sociologie ethnographique du nouveau management public. . Sociologie. Paris, EHESS. **PhD**: 595.
- Bescos, P. and C. Mendoza (1994). Le management de la performance. Paris.
- Bland, J. M. and D. G. Altman (1986). "Statistical methods for assessing agreement between two methods of clinical measurement." Lancet **1**(8476): 307-310.

- Boisvert, H. (1995). La comptabilité par activités. Saint Laurent.
- Bouquin, H. (1993). Comptabilité de gestion. Paris.
- Bras, P. L., G. De Pourville, et al. (2009). Traité d'économie et de gestion de la santé. Paris.
- Busse, R., A. Geissler, et al. (2011). Diagnosis-Related groups in Europe. Moving towards transparency, efficiency and quality in hospitals. Copenhagen, Open University Press.
- Canby, J. B. I. V. (1995). "Applying activity-based costing to healthcare settings." Healthcare Financial Management **49**(2): 50.
- Cao, P., S. Toyabe, et al. (2006). "Profit and loss analysis for an intensive care unit (ICU) in Japan: a tool for strategic management." BMC Health Serv Res **6**: 1.
- Cao, P., S. Toyabe, et al. (2006). "A modified method of activity-based costing for objectively reducing cost drivers in hospitals." Methods Inf Med **45**(4): 462-469.
- Cardinaels, E., F. Roodhooft, et al. (2004). "Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey." Health Policy **69**(2): 239-252.
- Caterinicchio, R. P. (1984). "Relative intensity measures: pricing the inpatient nursing services under diagnosis-related group prospective hospital payment." Health Care Financ Rev **6**(1): 61-70.
- Caterinicchio, R. P. and R. H. Davies (1983). "Developing a client-focused allocation statistic of inpatient nursing resource use: an alternative to the patient day." Soc Sci Med **17**(5): 259-272.
- CES (2005). L'hôpital public en France : bilan et perspectives. Rapport du Conseil Economique et Social. Paris.
- Chalkley, M. and J. M. Malcomson (1998). "Contracting for health services when patient demand does not reflect quality." Journal of Health Economics **17**(1): 1-19.

- Chalkley, M. and J. M. Malcomson (2002). "Cost sharing in health service provision: an empirical assessment of cost savings." Journal of Public Economics **84**(2): 219-249.
- Chevreur, K., I. Durand-Zaleski, et al. (2010). "France health system review." Health Syst Transit **12**(6): 1-291.
- Cinquini, L., P. M. Vitali, et al. (2009). "Process view and cost management of a new surgery technique in hospital." Business Process Management Journal **15**(6): 895.
- Cohen, M. D., D. R. Hawes, et al. (2000). "Activity-based cost analysis: a method of analyzing the financial and operating performance of academic radiology departments." Radiology **215**(3): 708-716.
- Commission_Européenne (2005). Working together, working better: a new framework for the open coordination of social protection and inclusion policies in the European Union. Brussels, Commission Européenne.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan (1988). "Measure Costs Right: Make the Right Decision." Harvard Business Review **66**(5): 96.
- Cour des Comptes (2010). Rapport annuel sur la Sécurité Sociale. Paris, Cour des Comptes.
- Cour des Comptes (2011). Rapport annuel sur la Sécurité Sociale. Paris, Cour des Comptes.
- Couty, E. (2010). "Hôpital public : le grand virage." Les Tribunes de la Santé **28**: 39-48.
- Crott, R., N. Makris, et al. (2002). "The cost of an upper gastroduodenal endoscopy: an activity-based approach." Can J Gastroenterol **16**(7): 473-482.
- David, A. (1999). Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion. Conference de l'AIMS.
- DHOS (2009). "Circulaire N°DHOS/F2/F3/F1/DSS/1A/2009/78 du 17 mars 2009 relative à la campagne tarifaire 2009 des établissements de santé."

- DiMaggio, P. J. and W. W. Powell (1983). "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields." American Sociological Review **48(2)**: 147.
- Dormont, B. and C. Milcent (2002). "Quelle régulation pour les hôpitaux publics français ?" Revue Française d'Economie **17(2)**: 117-142.
- DREES (2009). Second rapport d'activité du comité d'évaluation de la T2A. Paris.
- DREES (2010). Les établissements de santé. Un panorama pour l'année 2007. Etudes et documents. Paris, DREES.
- Dubrulle, L. (2007). Comptabilité analytique de gestion, 5^e édition. Paris, Dunod.
- Dugel, P. U. and K. B. Tong (2010). "Development of an activity-based costing model to evaluate physician office practice profitability." Ophthalmology **118(1)**: 203-208 e201-203.
- Edbrooke, D. L., V. G. Stevens, et al. (1997). "A new method of accurately identifying costs of individual patients in intensive care: the initial results." Intensive Care Med **23(6)**: 645-650.
- Eden, R., C. Lay, et al. (2006). "Preliminary findings on ABC adoption in Canadian hospitals: reasons for low rates of adoption." The Irish Accounting Review **13(2)**: 21.
- Eldenburger, L. and S. Kallapur (1997). "Changes in hospital service mix and cost allocations in response to changes in Medicare reimbursement schemes." Journal of Accounting and Economics **23(1)**: 31-51.
- Ellis, R. and T. McGuire (1990). "Optimal payment systems for health services." Journal of Health Economics **9(4)**: 375-396.
- Emery, Y. and D. Giauque (2003). "Emergence of contradictory injunctions in Swiss NPM projects." International Journal of Public Sector Management **16(6)**: 468-481.
- Emmett, D. and R. Forget (2005). "The utilization of activity-based cost accounting in hospitals." J Hosp Mark Public Relations **15(2)**: 79-89.

- Engel, F. (2005). Cours de comptabilité analytique. Paris, Ecole des Mines de Paris.
- Fetter, R. B., Y. Shin, et al. (1980). "Case mix definition by diagnosis-related groups." Med Care **18**(2 Suppl): iii, 1-53.
- FHP (2008). Hospitalisation privée : pourquoi la convergence tarifaire est possible et vitale. Fédération de l'Hospitalisation Privée. Paris.
- Fuchs, V. R. (2009). "Cost shifting does not reduce the cost of health care." Jama **302**(9): 999-1000.
- Gabram, S. G. and R. A. Mendola (1997). "Why activity-based costing works." Physician Executive **23**(6): 31-37.
- Georgescu, I. (2010). La pression financière interne, ses déterminants et ses effets sur les attitudes et comportements : le cas de l'hôpital public français. ERFI. Montpellier, Université Montpellier 1. **PhD**.
- Grandlich, C. (2004). "Using activity-based costing in surgery." Aorn J **79**(1): 189-192.
- Grant, R. W., J. M. Ashburner, et al. (2011). "Defining Patient Complexity From the Primary Care Physician's Perspective." Annals of Internal Medicine **155**(12): 797-804.
- Gray, D. T., W. Hollingworth, et al. (2003). "Conventional radiography, rapid MR imaging, and conventional MR imaging for low back pain: activity-based costs and reimbursement." Radiology **227**(3): 669-680.
- Grolier, J. (2009). Comptabilité analytique hospitalière et tarification à l'activité. Rennes, EHESP.
- Gruening, G. (2001). "Origin and theoretical basis of New Public Management." International Public Management Journal(4): 1-25.
- Guillaume, B. (2009). "Indicateurs de performance dans le secteur public : entre illusion et perversité." Cités **37**(1): 101-109.

- Guterman, S. (2006). "Specialty Hospitals: A Problem Or A Symptom?" Health Affairs **25**(1): 95.
- Hakkinen, U. and J. Lehto (2005). "Reform, Change, and Continuity in Finnish Health Care." Journal of Health Politics, Policy and Law **30**(1.2): 79.
- Harrison, S. and C. Smith (2003). "Neo-bureaucracy and public management: the case of medicine in the National Health Service." Competition & Change **7**(4): 243-254.
- Hood, C. (1991). "A public management for all seasons?" Public Administration **69**(1): 3-19.
- Hood, C. (1995). "The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme." Accounting, Organizations and Society **20**(2-3): 93-109.
- Järvinen, J. (2006). "Institutional Pressures for Adopting New Cost Accounting Systems in Finnish Hospitals: Two Longitudinal Case Studies." Financial Accountability & Management **22**(1): 21-46.
- Kaplan, R. S. and S. R. Anderson (2004). "Time-Driven Activity-Based Costing." Harvard Business Review **82**(11): 131.
- Kaplan, R. S. and D. Norton (1992). "The Balanced Scorecard - Measures that drive performance." Harvard Business Review **39**: 71-79.
- Krug, B., A. Van Zanten, et al. (2009). "Activity-based costing evaluation of a [(18)F]-fludeoxyglucose positron emission tomography study." Health Policy.
- Lapsley, I. (1999). "Accounting and the New Public Management: Instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?" Financial Accountability & Management **15**(3/4): 201.
- Larsen, J. and U. S. Skjoldborg (2004). "Comparing systems for costing hospital treatments: The case of stable angina pectoris." Health Policy **67**(3): 293.
- Lartigau, J. (2010). Le contrôle de gestion à l'heure des reformes hospitalières : une fonction en mutation ? ERFI. Montpellier, Université Montpellier 1. **PhD**.

- Launois, R. (1999). "Un coût, des coûts, quels coûts ?" Journal d'Economie Médicale **17**(1): 77-82.
- Laurila, J., I. Suramo, et al. (2000). "Activity-based costing in radiology. Application in a pediatric radiological unit." Acta Radiol **41**(2): 189-195.
- Lawson, R. A. (1994). "Activity-based costing systems for hospital management." CMA **68**(5): 31.
- Lievens, Y., W. van den Bogaert, et al. (2003). "Activity-based costing: a practical model for cost calculation in radiotherapy." Int J Radiat Oncol Biol Phys **57**(2): 522-535.
- Lin, B. Y., T. H. Chao, et al. (2007). "How can activity-based costing methodology be performed as a powerful tool to calculate costs and secure appropriate patient care?" J Med Syst **31**(2): 85-90.
- Llewellyn, S. and D. Northcott (2005). "The average hospital." Accounting, Organizations and Society **30**(6): 555.
- Marchetti, A., R. Magar, et al. (1996). "A pharmacoeconomic evaluation of intravenous fosphenytoin (Cerebyx) versus intravenous phenytoin (Dilantin) in hospital emergency departments." Clin Ther **18**(5): 953-966.
- Martinet, A. and A. Silem (2008). Lexique de gestion et de management. Paris, Dunod.
- McCue, M. J. and J. M. Thompson (2011). "Analysis of cash flow in academic medical centers in the United States." Acad Med **86**(9): 1100-1107.
- MeaH (2005). Mise en oeuvre de la comptabilité analytique hospitalière. Paris, MeaH.
- MeaH (2009). Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôle. Paris, MeaH.
- Mévellec, P. (1990). Outils de gestion. La pertinence retrouvée. Paris.
- Meyer, J. W. and B. Rowan (1977). "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony." American Journal of Sociology **83**(2): 340.

- Minvielle, E., C. Sicotte, et al. (2008). "Hospital performance: competing or shared values?" Health Policy **87**(1): 8-19.
- Modell, S. (2002). "Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension." European Accounting Review **11**(4): 653-679.
- Moisdon, J.-C. (2010). Séminaire de l'échelle nationale des coûts à méthodologie commune - Montpellier.
- Morin, E. (2011). La voie. Pour l'avenir de l'humanité. Paris.
- MSJS (2007). Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière. Bulletin Officiel 2007 6 bis, Ministère de la Santé de la Jeunesse et des Sports.
- MTES (2011). Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière, Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé.
- MTES (2011). Manuel des groupes homogènes de malades 11ème version de la classification, 2ème révision (11c). Bulletin Officiel 2011 5 bis, Ministère du travail, de l'emploi et de la santé.
- Naranjo-Gil, D. and F. Hartmann (2007). "How CEOs use management information systems for strategy implementation in hospitals." Health Policy **81**(1): 29-41.
- Naro, G. (2010). Perspectives critiques en comptabilité ; le Nouveau Management Public en question (s), In Mondialisation, Management et Ecologie. Regards critiques en Sciences de Gestion Paris, Editions Hermès.
- Negrini, D., A. Kettle, et al. (2004). "The cost of a hospital ward in Europe: Is there a methodology available to accurately measure the costs?" Journal of Health Organization and Management **18**(2/3): 195.
- Nisenbaum, H. L., B. A. Birnbaum, et al. (2000). "The costs of CT procedures in an academic radiology department determined by an activity-based costing (ABC) method." J Comput Assist Tomogr **24**(5): 813-823.

- Nobre, T. (2001). Application de la méthode ABC au calcul des coûts par pathologie : le cas de la chirurgie infantile. Congrès de l'AFC.
- OMS (2000). The world health report 2000: health systems - improving performance. Geneva, Organisation Mondiale de la Santé.
- Or, Z. (2009). Les écarts des coûts hospitaliers sont-ils justifiables ? Paris, IRDES.
- Or, Z. (2009). Principes et enjeux de la tarification à l'activité à l'hôpital. Paris, IRDES.
- Patris, A. (2003). "Les ICR des actes de la CCAM." Info en santé(5): 16-20.
- Pépin, M. and J. Moisdon (2010). "Les impacts de la T2A sur les modes d'organisation et de fonctionnement des établissements de santé." Dossiers solidarité et santé **16**: 1-24.
- Perls, T. T. and E. R. Wood (1996). "Acute care costs of the oldest old: they cost less, their care intensity is less, and they go to nonteaching hospitals." Arch Intern Med **156**(7): 754-760.
- Petterson, I. J. (1995). "Budgetary control of hospitals - ritual rhetorics and rationalized myths?" Financial Accountability & Management **11**(3): 207.
- Pizzini, M. (2006). "The relation between cost-system design, managers evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals." Accounting, Organizations and Society(31): 179-210.
- Player, S. (1998). "Activity-based analyses lead to better decision making." Healthcare Financial Management **52**(8): 66.
- Pontone, S., S. Finkel, et al. (1993). "[Is the Relative Complexity Index beta an accurate indicator of the cost of anesthesia?]." Ann Fr Anesth Reanim **12**(6): 539-543.
- Raffish, N. and P. Turney (1991). "Glossary of activity-based management." Journal of Cost Management(Fall): 53-63.
- Ramsey, R. H. t. (1994). "Activity-based costing for hospitals." Hosp Health Serv Adm **39**(3): 385-396.

- Rautio, R., L. Keski-Nisula, et al. (2003). "Activity-based cost analysis in catheter-based angiography and interventional radiology." Eur Radiol **13**(8): 1937-1945.
- Ridderstolpe, L., A. Johansson, et al. (2002). "Clinical process analysis and activity-based costing at a heart center." J Med Syst **26**(4): 309-322.
- Rojot, J. (2005). Théorie des organisations. Paris, ESKA.
- Ross, T. (2004). "Analyzing Health Care Operations Using ABC." Journal of Health Care Finance **30**(3): 1.
- Russell, S., S. Bennett, et al. (1999). "Reforming the health sector: towards a healthy new public management." Journal of International Development **11**(5): 767.
- Saini, S., R. Sharma, et al. (2001). "Technical cost of CT examinations." Radiology **218**(1): 172-175.
- Shander, A., A. Hofmann, et al. (2010). "Activity-based costs of blood transfusions in surgical patients at four hospitals." Transfusion **50**(4): 753-765.
- Shleifer, A. (1985). "A theory of yardstick competition." RAND Journal of Economics (RAND Journal of Economics) **16**(3): 319-327.
- Simonet, F. (2009). "L'évaluation : objet de standardisation des pratiques sociales." Cités **37**(1): 91-100.
- Soegaard, R., F. B. Christensen, et al. (2007). "Costs and effects in lumbar spinal fusion. A follow-up study in 136 consecutive patients with chronic low back pain." Eur Spine J **16**(5): 657-668.
- Street, A. and A. Maynard (2007). "Activity based financing in England: the need for continual refinement of payment by results." Health Econ Policy Law **2**(Pt 4): 419-427.
- Suthummanon, S., V. K. Omachonu, et al. (2005). "Applying activity-based costing to the nuclear medicine unit." Health Serv Manage Res **18**(3): 141-150.

- Tan, S. S., F. F. Rutten, et al. (2009). "Comparing methodologies for the cost estimation of hospital services." Eur J Health Econ **10**(1): 39-45.
- Thiétard, R. (2003). Méthodes de recherche en management. Paris, Dunod.
- Thomson, S., T. Foubister, et al. (2009). Financing health care in the European Union. Challenges and policy responses. Copenhagen, WHO Regional Office for Europe.
- Turner, B. J. and L. Cuttler (2011). "The complexity of measuring clinical complexity." Ann Intern Med **155**(12): 851-852, W-271.
- U-King-Im, J., W. Hollingworth, et al. (2004). "Contrast-enhanced MR angiography vs intra-arterial digital subtraction angiography for carotid imaging: activity-based cost analysis." Eur Radiol **14**(4): 730-735.
- van Zanten, A. R., P. M. Engelfriet, et al. (2003). "Importance of nondrug costs of intravenous antibiotic therapy." Crit Care **7**(6): R184-190.
- Welton, J. M., L. Unruh, et al. (2006). "Nurse staffing, nursing intensity, staff mix, and direct nursing care costs across Massachusetts hospitals." J Nurs Adm **36**(9): 416-425.
- West, T. D. and E. A. Balas (1996). "Contrasting RCC, RVU, and ABC for managed care decisions." hfm (Healthcare Financial Management) **50**(8): 54.
- West, T. D. and D. West (1997). "Applying ABC to healthcare." Management Accounting **78**(8): 22.
- Whiting, J. F., J. Martin, et al. (1999). "The influence of clinical variables on hospital costs after orthotopic liver transplantation." Surgery **125**(2): 217-222.
- Wilson, L., P. A. Prescott, et al. (1988). "Nursing: a major hospital cost component." Health Serv Res **22**(6): 773-796.
- Wordsworth, S., A. Ludbrook, et al. (2005). "Collecting unit cost data in multicentre studies. Creating comparable methods." Eur J Health Econ **6**(1): 38-44.

Xiao, Q., G. Savage, et al. (2009). "An exploratory study of institutional effects on the practice of evidence-based medicine in acute care hospitals." Academy of Health Care Management Journal **5**(1/2): 1-30.

Zarka, Y.-C. (2009). "Éditorial : Qu'est-ce que tyranniser le savoir ?"
." Cités **37**(1): 3.

TABLE DES MATIERES :

Remerciements :	6
Plan :	11
Liste des abréviations :	12
Liste des figures :	14
Liste des tableaux :	16
INTRODUCTION GENERALE	18
PARTIE I.....	27
APPROCHE CONCEPTUELLE : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE ENTRE EFFICIENCE ET LEGITIMITE INSTITUTIONNELLE.....	27
Chapitre 1 : Contexte de la problématique : la comptabilité analytique est au cœur du financement et de la gestion des hôpitaux.....	28
1.1 Les établissements de santé sont la pierre angulaire d'un système régulé.....	28
1.2 Le Programme de Médicalisation des Systèmes d'Information ou comment décrire l'activité des établissements de santé.....	30
1.3 La tarification à l'activité a bouleversé le mode de financement des établissements de santé.	36
1.4 La tarification à l'activité ou l'application de la nouvelle gestion publique à l'hôpital. 41	
1.5 L'estimation des coûts des séjours est au cœur de la logique de la T2A.....	45
Chapitre 2 : La comptabilité analytique hospitalière et ses limites.....	52
1.6 Principe de la comptabilité analytique hospitalière (méthode ENCC) :.....	52
1.7 Critique de la méthode ENCC :	66
Chapitre 3 : Cadre conceptuel : une interprétation néo-institutionnelle de la comptabilité analytique hospitalière.....	69
1.8 Les recherches empiriques sur la comptabilité analytique par activités :	69
1.8.1 La méthode ABC, une méthode de comptabilité capable de capturer la complexité :.....	69

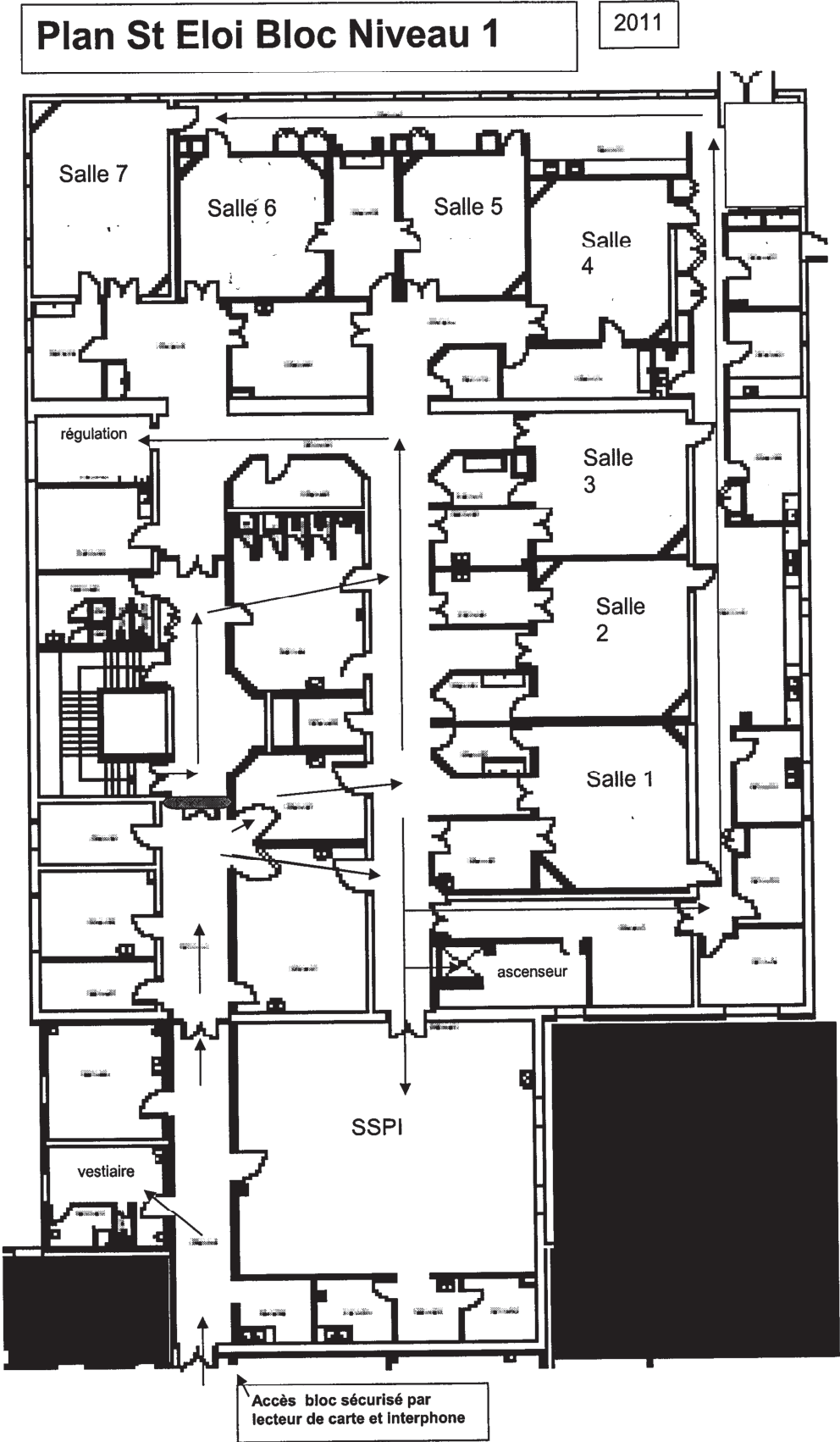
1.8.2	La mise en œuvre de la comptabilité analytique à l'hôpital : une revue de la littérature scientifique :	74
1.9	Une grille de lecture néo-institutionnelle :	78
	Conclusion de la partie 1	87
	PARTIE II.....	90
	APPROCHE EMPIRIQUE : CALCUL DES COÛTS UNITAIRES D'UN ECHANTILLON D'INTERVENTIONS CHIRURGICALES GRACE A LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES.....	90
	Chapitre 1 : Méthodologie de recherche	91
1.10	Posture épistémologique :.....	91
1.11	Approche méthodologique :.....	91
1.12	Terrain et contexte :.....	92
	Chapitre 2 : Comparaison ENCC/ABC.....	97
1.13	Méthodes :.....	97
1.13.1	Objets de coûts :.....	97
1.13.2	Charges à retraiter :.....	98
1.13.3	Cartographie des activités :.....	102
1.13.4	Inducteurs d'activités : calcul du coût des activités.....	103
1.13.5	Calcul des coûts unitaires ABC des interventions :	107
1.13.6	Calcul des coûts unitaires ENCC des interventions :	109
1.13.7	Stratégie d'analyse des données :.....	109
1.14	Résultats :	111
1.14.1	Description de l'échantillon et variabilité des coûts unitaires obtenus par le modèle par activités :.....	111
1.14.2	Mise en évidence des subventionnements croisés :.....	115
1.14.3	Un approfondissement statistique : La variation du coût unitaire reflète-t-elle la complexité réelle de chaque intervention chirurgicale ?	120
1.14.4	Synthèse des résultats :.....	136
	Chapitre 3 : Discussion des résultats et implications.....	140
1.15	Apports théoriques : la comptabilité analytique à la lumière du néoinstitutionnalisme :.....	140
1.15.1	L'intérêt de la comptabilité par activités dans le cadre hospitalier :.....	140

1.15.2	Les apports du néoinstitutionnalisme pour analyser le développement de la comptabilité analytique hospitalière :.....	142
1.15.3	La question de la pertinence de la nouvelle gestion publique au sein des hôpitaux publics français :	146
1.16	Apports managériaux : les conséquences sur la pertinence des outils de gestion sont importantes.	148
1.17	Apports macroéconomiques : le financement des hôpitaux :	150
CONCLUSION GENERALE		153
REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES :		160
TABLE DES MATIERES :		172
ANNEXES :.....		175

ANNEXES :

Annexe 1 : Plan du bloc opératoire Saint Eloi.

Annexe 2 : Liste exhaustive des 2130 interventions de l'échantillon.



Annexe 2 : Liste exhaustives des 2130 interventions de l'échantillon.

Acte principal	N	%
Cholécystectomie, par cœlioscopie	152	7,10%
Gastroplastie verticale calibrée pour obésité morbide, par cœlioscopie	126	5,90%
Cure unilatérale d'une hernie de l'aîne avec pose de prothèse, par abord inguinal	116	5,40%
Cure d'éventration postopératoire de la paroi abdominale antérieure avec pose de prothèse, par abord direct	77	3,60%
Appendicectomie, par cœlioscopie ou par laparotomie avec préparation par cœlioscopie	71	3,30%
Appendicectomie, par abord de la fosse iliaque	67	3,10%
Exploration de la cavité abdominale, par laparotomie [Laparotomie exploratrice]	63	3,00%
Transplantation de foie total	48	2,30%
Colectomie droite avec rétablissement de la continuité, par laparotomie	40	1,90%
Repositionnement ou ablation d'un anneau ajustable périgastrique, par cœlioscopie	37	1,70%
Colectomie gauche avec libération de l'angle colique gauche, avec rétablissement de la continuité, par laparotomie	34	1,60%
Cholécystectomie, par laparotomie	33	1,50%
Duodéno pancréatectomie céphalique, par laparotomie	31	1,50%
Court-circuit [Bypass] gastrique pour obésité morbide, par cœlioscopie	26	1,20%
Mise à plat d'un sinus pilonidal périnéofessier infecté	26	1,20%
Exploration de la cavité abdominale, par cœlioscopie [Cœlioscopie exploratrice]	24	1,10%
Colectomie gauche avec libération de l'angle colique gauche, avec rétablissement de la continuité, par cœlioscopie ou par laparotomie avec préparation par cœlioscopie	23	1,10%
Cure d'éventration postopératoire de la paroi abdominale antérieure sans pose de prothèse, par abord direct	23	1,10%
Fermeture d'entérostomie cutanée, par abord direct	23	1,10%
Confection d'une valve tubérositaire avec libération de la grande courbure gastrique, par cœlioscopie	22	1,00%
Évacuation de plusieurs collections intraabdominales, par laparotomie	22	1,00%
Appendicectomie avec toilette péritonéale pour péritonite aiguë généralisée, par cœlioscopie ou par laparotomie avec préparation par cœlioscopie	19	0,90%
Cure de hernie de la paroi abdominale antérieure après l'âge de 16 ans sans pose de prothèse, par abord direct	19	0,90%
Exérèse de nœud [ganglion] lymphatique des membres à visée diagnostique, par abord direct	18	0,80%
Résection segmentaire unique de l'intestin grêle pour occlusion, par laparotomie	17	0,80%
Hépatectomie droite, par laparotomie	16	0,80%
Section de bride et/ou d'adhérences péritonéales pour occlusion intestinale aiguë, par laparotomie	16	0,80%
Évacuation de collection intraabdominale, par cœlioscopie ou par rétropéritonéoscopie	16	0,80%
Colostomie cutanée, par laparotomie	15	0,70%
Parage secondaire de lésion traumatique ou infectieuse de la peau et des tissus mous, sous anesthésie générale ou locorégionale	15	0,70%

Résection segmentaire unique de l'intestin grêle avec rétablissement de la continuité, en dehors de l'occlusion, par laparotomie	15	0,70%
Évacuation de collection profonde de la peau et des tissus mous, par abord direct	15	0,70%
Excision d'un sinus pilonidal périnéofessier	14	0,70%
Rétablissement secondaire de la continuité digestive après colectomie, par laparotomie	14	0,70%
Séance de détersion mécanique d'ulcération trophique de la peau et des tissus mous sur 30 cm ² à 200cm ² , sous anesthésie générale ou locorégionale	14	0,70%
Fermeture de colostomie cutanée latérale, par abord direct	13	0,60%
Incision d'abcès de la région anale	13	0,60%
Appendicectomie, par laparotomie	12	0,60%
Cholécystectomie avec ablation transcystique de calcul de la voie biliaire principale, par cœlioscopie	12	0,60%
Libération étendue de l'intestin grêle [Entérolyse étendue] pour occlusion aiguë, par laparotomie	12	0,60%
Mise à plat d'abcès et/ou de fistule bas de l'anus [transsphinctérien inférieur] en un temps, par fistulotomie ou fistulectomie	12	0,60%
OEso-cardio-myotomie extramuqueuse avec réalisation de procédé antireflux, par cœlioscopie	12	0,60%
Évacuation d'une collection intraabdominale, par laparotomie	12	0,60%
Pose d'une sonde de jéjunostomie pour alimentation entérale, par laparotomie	11	0,50%
Colectomie gauche sans libération de l'angle colique gauche, sans rétablissement de la continuité, par laparotomie	10	0,50%
Cure bilatérale de hernie de l'aine avec pose de prothèse, par abord préperitonéal unique	10	0,50%
Résection atypique du foie, par laparotomie	10	0,50%
Résection segmentaire multiple de l'intestin grêle, par laparotomie	10	0,50%
Cholécystectomie avec ablation de calcul de la voie biliaire principale par cholédochotomie, par cœlioscopie	9	0,40%
Cure unilatérale d'une hernie de l'aine avec pose de prothèse, par vidéo-chirurgie	9	0,40%
Implantation d'une électrode définitive sur une racine nerveuse sacrale par abord direct, avec implantation sous-cutanée d'un générateur de neuromodulation	9	0,40%
Changement ou repositionnement du dispositif d'accès d'un anneau ajustable périgastrique pour obésité morbide, par abord direct	8	0,40%
Colectomie droite avec rétablissement de la continuité, par cœlioscopie ou par laparotomie avec préparation par cœlioscopie	8	0,40%
Colectomie gauche avec libération de l'angle colique gauche, sans rétablissement de la continuité, par laparotomie	8	0,40%
Colectomie transverse, par laparotomie	8	0,40%
Cure de hernie de la paroi abdominale antérieure après l'âge de 16 ans avec pose de prothèse, par abord direct	8	0,40%
Dilatation ou incision de sténose anorectale	8	0,40%
Gastroplastie par pose d'anneau ajustable périgastrique pour obésité morbide, par cœlioscopie	8	0,40%
Résection rectosigmoïdienne par cœlioscopie ou par laparotomie avec préparation par cœlioscopie, avec anastomose coloanale par voie anale	8	0,40%
Splénectomie totale, par laparotomie	8	0,40%

Suture de plaie ou de perforation de l'estomac ou du duodénum, par cœlioscopie	8	0,40%
Unisegmentectomie hépatique, par laparotomie	8	0,40%
Colectomie gauche sans libération de l'angle colique gauche, avec rétablissement de la continuité, par laparotomie	7	0,30%
Destruction et/ou excision de lésion superficielle non tumorale de l'anus	7	0,30%
Entérostomie cutanée, par laparotomie	7	0,30%
Gastrectomie partielle inférieure avec anastomose gastrojéjunale, par laparotomie	7	0,30%
Hémorroïdectomie pédiculaire par résection sousmuqueuse avec anoplastie muqueuse postérieure et sphinctérotomie [léiomyotomie] interne	7	0,30%
Surrénalectomie totale pour phéochromocytome, par cœlioscopie ou par rétropéritonéoscopie	7	0,30%
Évacuation de collection superficielle de la peau, par abord direct	7	0,30%
Ablation de calcul de la voie biliaire principale par cholédochotomie, par laparotomie	6	0,30%
Anastomose biliodigestive portant sur la convergence des conduits hépatiques, par laparotomie	6	0,30%
Bisegmentectomie hépatique, par laparotomie	6	0,30%
Colectomie droite sans rétablissement de la continuité, par laparotomie	6	0,30%
Court-circuit [Bypass] gastrique pour obésité morbide, par laparotomie	6	0,30%
Cure bilatérale d'une hernie de l'aine avec pose de prothèse, par vidéo-chirurgie	6	0,30%
Gastrojéjunostomie de dérivation [Gastro-entéro-anastomose sans résection gastrique], par laparotomie	6	0,30%
Hémorroïdectomie pédiculaire par résection sousmuqueuse	6	0,30%
Implantation d'une électrode test sur une racine nerveuse sacrale pour neuromodulation, par voie transcutanée	6	0,30%
Pansement de plaie de la peau et des tissus mous, sous anesthésie générale ou locorégionale	6	0,30%
Résection atypique du foie, par cœlioscopie	6	0,30%
Résection de la voie biliaire principale pédiculaire avec anastomose biliodigestive, par laparotomie	6	0,30%
Résection rectosigmoïdienne avec anastomose colorectale infrapéritonéale, par laparotomie	6	0,30%
Splénectomie totale, par cœlioscopie	6	0,30%
Surrénalectomie partielle ou totale, par cœlioscopie ou par rétropéritonéoscopie	6	0,30%
Suture de plaie ou de perforation de l'intestin grêle, par laparotomie	6	0,30%
Ablation de corps étranger ou de fécalome intrarectal, par voie anale sous anesthésie générale ou locorégionale	5	0,20%
Cure unilatérale d'une hernie de l'aine sans pose de prothèse sous anesthésie générale ou locorégionale, par abord inguinal	5	0,20%
Destruction d'une papillomatose extensive de l'anus	5	0,20%
Dilatation d'une sténose du côlon et/ou du rectum, par endoscopie	5	0,20%
Drainage externe de collection pancréatique, par laparotomie	5	0,20%
Gastroplastie verticale calibrée pour obésité morbide, par laparotomie	5	0,20%
Gastrotomie à visée thérapeutique, par laparotomie	5	0,20%
Lobectomie hépatique gauche, par laparotomie	5	0,20%
Mise à plat d'abcès et/ou de fistule intersphinctérien haut [intramural] de l'anus	5	0,20%

OEsophagectomie totale avec oesophagogastroplastie, par cervicotomie et par laparotomie	5	0,20%
Pose d'endoprothèse biliaire par cholédochotomie, par laparotomie	5	0,20%
Résection rectosigmoïdienne avec anastomose colorectale infrapéritonéale, par coelioscopie ou par laparotomie avec préparation par coelioscopie	5	0,20%
Rétablissement secondaire de la continuité digestive après résection de l'intestin grêle, par laparotomie	5	0,20%
Suture de plaie ou de perforation du côlon, par laparotomie	5	0,20%
Cholécystectomie avec ablation de calcul de la voie biliaire principale par cholédochotomie, par laparotomie	4	0,20%
Confection d'une valve tubérositaire avec libération de la grande courbure gastrique, par laparotomie	4	0,20%
Curage lymphonodal [ganglionnaire] lomboaortique, par laparotomie	4	0,20%
Cure bilatérale d'une hernie de l'aîne avec pose de prothèse, par abord inguinal	4	0,20%
Destruction de tumeur hépatique par radiofréquence, par voie transcutanée avec guidage échographique	4	0,20%
Excision d'une fissure anale, avec anoplastie muqueuse et résection d'un paquet hémorroïdaire isolé	4	0,20%
Excision d'une fissure et/ou d'une sténose anale, avec anoplastie muqueuse	4	0,20%
Excision de lésion infectieuse diffuse de la peau et des tissus mous sur moins de 50 cm ²	4	0,20%
Exérèse de lésion superficielle de la peau par excision d'une zone cutanée de moins de 5 cm ²	4	0,20%
Fermeture d'une laparostomie	4	0,20%
Gastrectomie totale avec rétablissement de la continuité, par laparotomie	4	0,20%
Kystectomie ou périkystectomie hépatique, par laparotomie	4	0,20%
Pancréatectomie gauche avec splénectomie [Spléno pancréatectomie gauche] avec anastomose pancréatojéjunale ou pancréaticojéjunale, par laparotomie	4	0,20%
Rectopexie, par coelioscopie	4	0,20%
Réfection de stomie cutanée intestinale, par laparotomie	4	0,20%
Résection segmentaire unique de l'intestin grêle sans rétablissement de la continuité, en dehors de l'occlusion, par laparotomie	4	0,20%
Suture de plaie ou de perforation de l'estomac ou du duodénum, par laparotomie	4	0,20%
Totalisation secondaire de gastrectomie avec rétablissement de la continuité, par laparotomie	4	0,20%
Évacuation de collection hépatique, par laparotomie	4	0,20%
Ablation d'une endoprothèse de l'oesophage, par endoscopie	3	0,10%
Anastomose pancréaticojéjunale avec anastomose biliojéjunale, par laparotomie	3	0,10%
Biopsie des tissus mous sous-fasciaux, par abord direct	3	0,10%
Colectomie totale avec conservation du rectum, avec anastomose iléorectale, par coelioscopie ou par laparotomie avec préparation par coelioscopie	3	0,10%
Coloproctectomie totale avec anastomose iléoanale, par coelioscopie ou par laparotomie avec préparation par coelioscopie	3	0,10%
Dermolipectomie abdominale sans transposition de l'ombilic	3	0,10%
Drainage externe d'un conduit biliaire, par voie transcutanée avec guidage échographique et/ou radiologique	3	0,10%
Excision d'une fissure anale [Fissurectomie anale]	3	0,10%
Exérèse de tumeur du pancréas, par laparotomie	3	0,10%

Fermeture d'une éviscération abdominale, par abord direct	3	0,10%
Hémostase de lésion du foie, par laparotomie	3	0,10%
Mise à plat d'abcès et/ou de fistule haut de l'anus [transsphinctérien supérieur] ou à trajet complexe multiramifié, avec drainage par anse souple	3	0,10%
Oesophagectomie avec oesophagogastroplastie, par thoracotomie et par cœlioscopie	3	0,10%
Pancréatectomie gauche avec conservation de la rate, par cœlioscopie	3	0,10%
Résection rectosigmoïdienne dépassant le cul-de-sac de Douglas, sans rétablissement de la continuité, par laparotomie	3	0,10%
Suture de plaie de la veine cave inférieure rétrohépatique ou suprahépatique, ou des veines hépatiques, par laparotomie	3	0,10%
Ablation d'une prothèse de la paroi abdominale, par abord direct	2	0,10%
Ablation de calcul de la voie biliaire principale par cholédochotomie, par cœlioscopie	2	0,10%
Ablation de calcul de la voie biliaire principale, par oeso-gastro-duodéoscopie	2	0,10%
Ablation de plusieurs corps étrangers profonds de la peau et des tissus mous, en dehors du visage et des mains	2	0,10%
Amputation du rectum, par cœlioscopie ou par laparotomie avec préparation par cœlioscopie et par abord périnéal	2	0,10%
Biopsie musculaire, par voie transcutanée	2	0,10%
Bisegmentectomie hépatique, par cœlioscopie	2	0,10%
Colectomie totale avec conservation du rectum, sans rétablissement de la continuité, par laparotomie	2	0,10%
Colostomie cutanée, par cœlioscopie	2	0,10%
Cure d'une hernie fémorale [crurale], par abord inguino-fémoral	2	0,10%
Cure de hernie de la paroi abdominale antérieure après l'âge de 16 ans avec pose de prothèse, par cœlioscopie	2	0,10%
Cure unilatérale d'une hernie de l'aîne avec pose de prothèse, par abord pré-péritonéal	2	0,10%
Drainage externe d'un conduit biliaire avec pose d'une endoprothèse, par voie transcutanée avec guidage échographique et/ou radiologique	2	0,10%
Entérotomie à visée thérapeutique, par laparotomie	2	0,10%
Exérèse d'une lésion sous-cutanée susfasciale de moins de 3 cm de grand axe	2	0,10%
Exérèse de lésion de l'espace rétro-péritonéal sans dissection des gros vaisseaux, par laparotomie ou par lombotomie	2	0,10%
Exérèse de nœud [ganglion] lymphatique du cou à visée thérapeutique, par cervicotomie	2	0,10%
Exérèse de tumeur de la paroi abdominale antérieure avec fermeture par suture, par abord direct	2	0,10%
Exérèse de tumeur du rectum, par voie anale	2	0,10%
Exérèse de tumeur en sablier extracanalair et intracanalair vertébrale avec reconstruction vertébrale, par abord antérieur ou antérolatéral	2	0,10%
Exérèse partielle du diaphragme sans pose de prothèse, par thoracotomie	2	0,10%
Gastrectomie partielle inférieure avec anastomose gastroduodénale, par laparotomie	2	0,10%
Hystéropexie postérieure [Promontofixation], par cœlioscopie	2	0,10%
Hémostase secondaire à un acte intrathoracique, par thoracotomie	2	0,10%
Hépatectomie droite élargie au lobe caudé [de Spiegel] [segment I], par laparotomie	2	0,10%
Hépatectomie gauche, par laparotomie	2	0,10%

Lobectomie hépatique gauche, par cœlioscopie	2	0,10%
Mise à plat de fistule basse [transsphinctérienne inférieure] de l'anus avec résection d'un paquet hémorroïdaire isolé	2	0,10%
Mobilisation ou ablation de dispositif de drainage, sous anesthésie générale ou locorégionale	2	0,10%
O Eso-cardio-myotomie extramuqueuse sans réalisation de procédé antireflux, par cœlioscopie	2	0,10%
O Esophagocoloplastie rétrosternale sans oesophagectomie, avec anastomose oesophagocolique cervicale, par cervicotomie et par laparotomie	2	0,10%
Ovariectomie bilatérale, par cœlioscopie	2	0,10%
Pancréatectomie gauche avec splénectomie [Spléno pancréatectomie gauche], par laparotomie	2	0,10%
Parage et/ou suture de plaie profonde de la peau et des tissus mous de 3 cm à 10 cm de grand axe, en dehors de la face et de la main	2	0,10%
Résection complète d'un prolapsus colorectal extériorisé, avec anastomose coloanale et myorrhaphie du plancher pelvien	2	0,10%
Résection d'un paquet hémorroïdaire isolé	2	0,10%
Résection d'une fissure anale infectée	2	0,10%
Résection de la voie biliaire principale pédiculaire et intrapancréatique avec anastomose biliodigestive, par laparotomie	2	0,10%
Résection partielle atypique de la paroi de l'estomac n'interrompant pas la continuité, par cœlioscopie	2	0,10%
Résection partielle atypique de la paroi de l'estomac n'interrompant pas la continuité, par laparotomie	2	0,10%
Sclérose et/ou ligature de varices oesogastriques en période hémorragique, par endoscopie	2	0,10%
Suture de plaie d'artère digestive, par laparotomie	2	0,10%
Suture de plaie de la veine porte et/ou de l'une de ses branches principales, par laparotomie	2	0,10%
Séance de sclérose et/ou de ligature de varices oesogastriques en dehors de la période hémorragique, par endoscopie	2	0,10%
Trisegmentectomie hépatique, par laparotomie	2	0,10%
Évacuation de collection superficielle et/ou profonde de la peau et des tissus mous, par voie transcutanée sans guidage	2	0,10%
Ablation d'un corps étranger profond des tissus mous, en dehors du visage et des mains	1	0,00%
Ablation d'un corps étranger superficiel de la peau, en dehors du visage et des mains	1	0,00%
Ablation d'un dispositif d'expansion de la peau ou d'un implant sous-cutané définitif	1	0,00%
Ablation d'une sonde de stimulation pariétale gastrique pour obésité morbide, par cœlioscopie	1	0,00%
Ablation de corps étranger intrathoracique, par thoracotomie	1	0,00%
Amputation du rectum, par abord périnéal	1	0,00%
Amputation du rectum, par laparotomie et par abord périnéal	1	0,00%
Amputation transfémorale	1	0,00%
Amputation transtibiale	1	0,00%
Anastomose biliodigestive au-dessus de la convergence portant sur plusieurs conduits biliaires, par laparotomie	1	0,00%
Anastomose entre un faux kyste du pancréas et le jéjunum [Kystojéjunostomie], par laparotomie	1	0,00%
Anastomose pancréaticojéjunale, par laparotomie	1	0,00%

Appendicectomie avec toilette péritonéale pour péritonite aiguë généralisée, par laparotomie	1	0,00%
Biopsie de la corticale interne de l'os coxal, par abord direct	1	0,00%
Biopsie dermoépidermique, par abord direct	1	0,00%
Cervicocystopexie directe par bandelette prothétique infra-urétrale, par laparotomie	1	0,00%
Changement d'un anneau ajustable périgastrique pour obésité morbide, par cœlioscopie	1	0,00%
Cholangiographie, par injection de produit de contraste dans les conduits biliaires par voie transcutanée, avec guidage échographique et/ou radiologique	1	0,00%
Cholécystectomie avec cholédochojéjunostomie, par laparotomie	1	0,00%
Cholédochoduodénostomie avec gastrojéjunostomie, par laparotomie	1	0,00%
Colectomie totale avec conservation du rectum, avec anastomose iléorectale, par laparotomie	1	0,00%
Colectomie transverse, par cœlioscopie ou par laparotomie avec préparation par cœlioscopie	1	0,00%
Confection d'une valve tubérositaire sans libération de la grande courbure gastrique, par cœlioscopie	1	0,00%
Confection d'une valve tubérositaire sans libération de la grande courbure gastrique, par thoracotomie	1	0,00%
Curage lymphonodal [ganglionnaire] iliaque, par cœlioscopie ou par rétropéritonéoscopie	1	0,00%
Curage lymphonodal [ganglionnaire] inguinal, par abord direct	1	0,00%
Curage lymphonodal [ganglionnaire] lomboaortique avec curage iliaque unilatéral ou bilatéral, par cœlioscopie ou par rétropéritonéoscopie	1	0,00%
Curage lymphonodal [ganglionnaire] lomboaortique, par cœlioscopie ou par rétropéritonéoscopie	1	0,00%
Curage lymphonodal [ganglionnaire] pelvien, par cœlioscopie ou par rétropéritonéoscopie	1	0,00%
Cure d'une hernie hiatale sans pose de prothèse, par laparotomie	1	0,00%
Dermolipectomie abdominale avec transposition de l'ombilic et fermeture de diastasis des muscles droits de l'abdomen	1	0,00%
Dilatation de l'ampoule hépatopancréatique [du sphincter d'Oddi], par oeso-gastro-duodéno-scopie	1	0,00%
Drainage d'un épanchement de la cavité pleurale, par voie transcutanée sans guidage	1	0,00%
Drainage externe de conduit biliaire, par voie transcutanée avec guidage scanographique	1	0,00%
Drainage externe de plusieurs conduits biliaires, par voie transcutanée avec guidage échographique et/ou radiologique	1	0,00%
Duodénotomie à visée thérapeutique ou duodénectomie partielle, par laparotomie	1	0,00%
Dégastrogastrectomie partielle avec rétablissement de la continuité, par laparotomie	1	0,00%
Détorsion intestinale ou section de bride péritonéale pour vice de rotation de l'anse intestinale primitive [mesenterium commune], par laparotomie	1	0,00%
Entéroentérostomie de dérivation, par laparotomie	1	0,00%
Entéroscopie iléale [Iléoscopie]	1	0,00%
Excision de lésion infectieuse diffuse de la peau et des tissus mous sur 50 cm ² à 200 cm ²	1	0,00%
Excision de lésion infectieuse diffuse de la peau et des tissus mous sur plus de 200 cm ²	1	0,00%

Exploration d'un axe vasculonerveux des membres ou du cou, par abord direct	1	0,00%
Exsufflation du côlon, par endoscopie	1	0,00%
Exérèse de 2 à 5 lésions souscutanées susfasciales de moins de 3 cm de grand axe	1	0,00%
Exérèse de la papille duodénale majeure, par laparotomie	1	0,00%
Exérèse de lésion d'un repli péritonéal [mésos] sans résection intestinale, par coelioscopie	1	0,00%
Exérèse de lésion d'un repli péritonéal [mésos] sans résection intestinale, par laparotomie	1	0,00%
Exérèse de lésion de l'espace rétropéritonéal avec dissection des gros vaisseaux, par abord direct	1	0,00%
Exérèse de lésion de la peau du pénis, du gland et/ou du sillon balanopréputial, sous anesthésie générale ou locorégionale	1	0,00%
Exérèse de lésion fasciale et/ou sousfasciale des tissus mous de la racine d'un membre, du pli du coude ou du creux poplité	1	0,00%
Exérèse de lésion sous-cutanée susfasciale de 3 cm à 10 cm de grand axe	1	0,00%
Exérèse de lésion superficielle de la peau par excision d'une zone cutanée de 50 cm ² à 200 cm ²	1	0,00%
Exérèse de lésion superficielle de la peau par excision de 6 zones cutanées ou plus de moins de 5 cm ²	1	0,00%
Exérèse de nœud [ganglion] lymphatique du cou à visée diagnostique, par cervicotomie	1	0,00%
Exérèse de tumeur du pancréas, par coelioscopie	1	0,00%
Exérèse de tumeur en sablier extracanalair et intracanalair vertébrale sans reconstruction vertébrale, par abord postérieur ou postérolatéral	1	0,00%
Fenestration de kystes biliaires hépatiques, par coelioscopie	1	0,00%
Fermeture de fistule cutanée de l'oesophage, par cervicotomie	1	0,00%
Fermeture de gastrostomie cutanée, par abord direct	1	0,00%
Fermeture de paroi abdominale antérieure hypoplasique ou aplasique par plastie musculoaponévrotique	1	0,00%
Gastrectomie partielle inférieure avec anastomose gastrojéjunale, par coelioscopie	1	0,00%
Gastrectomie totale avec rétablissement de la continuité, par coelioscopie	1	0,00%
Gastrostomie cutanée, par laparotomie	1	0,00%
Hystérectomie totale avec annexectomie unilatérale ou bilatérale, par laparotomie	1	0,00%
Hémostase de lésion du foie, par coelioscopie	1	0,00%
Hémostase secondaire à un acte sur l'anus	1	0,00%
Hépatectomie centrale, par laparotomie	1	0,00%
Hépatectomie gauche, par coelioscopie	1	0,00%
Iléocolostomie de dérivation [Anastomose iléocolique sans exérèse intestinale], par laparotomie	1	0,00%
Ligature d'une artère digestive, par laparotomie	1	0,00%
Lobectomie hépatique droite [Hépatectomie droite élargie au segment IV], par laparotomie	1	0,00%
Lymphangectomie partielle ou totale d'un membre, par abord direct	1	0,00%
Mise à plat d'une fistule rectovaginale acquise, par périnéotomie	1	0,00%
Myorrhaphie préanale et rétroanale des muscles élévateurs de l'anus	1	0,00%
Néphrectomie totale élargie à la loge rénale avec surrénalectomie, par laparotomie ou par abord lomboabdominal	1	0,00%
OEsophagectomie totale sans rétablissement de la continuité, par cervicotomie et par laparotomie	1	0,00%

Pancréatectomie gauche avec conservation de la rate, avec anastomose pancréatojéjunale ou pancréaticojéjunale, par laparotomie	1	0,00%
Pancréatectomie gauche avec conservation de la rate, par laparotomie	1	0,00%
Pancréatectomie gauche avec splénectomie [Spléno pancréatectomie gauche], par cœlioscopie	1	0,00%
Pancréatectomie totale ou subtotale avec conservation du duodénum et splénectomie, par laparotomie	1	0,00%
Parage et/ou suture de plaie profonde de la peau et des tissus mous de la face de 3 cm à 10 cm de grand axe	1	0,00%
Parage et/ou suture de plaie superficielle de la peau de la face de 3 cm à 10 cm de grand axe	1	0,00%
Parage et/ou suture de plaie superficielle de la peau de moins de 3 cm de grand axe, en dehors de la face	1	0,00%
Plastie d'une coupole du diaphragme pour éventration, par cœlioscopie	1	0,00%
Plastie d'une coupole du diaphragme pour éventration, par laparotomie	1	0,00%
Plastie d'élargissement unique ou multiple de l'intestin grêle, par laparotomie	1	0,00%
Pontage antérograde aortomésentérique supérieur, par laparotomie	1	0,00%
Pose d'une endoprothèse biliaire, par oeso-gastro-duodéoscopie et par voie transcutanée avec guidage échographique et/ou radiologique	1	0,00%
Pose d'une endoprothèse de l'estomac ou du duodénum, avec guidage radiologique	1	0,00%
Pose d'une endoprothèse urétérale, par voie transcutanée avec guidage échographique et/ou radiologique	1	0,00%
Pose ou repositionnement d'un cathéter intrapéritonéal pour dialyse péritonéale, par laparotomie	1	0,00%
Proctectomie secondaire par laparotomie avec anastomose iléoanale par voie transanale, après colectomie totale initiale	1	0,00%
Prélèvement d'un greffon hépatique total, chez un sujet en état de mort encéphalique	1	0,00%
Recalibrage d'une anastomose portocave, par laparotomie	1	0,00%
Recanalisation d'un court-circuit [shunt] vasculaire portosystémique, par voie veineuse transcutanée	1	0,00%
Rectopexie, par laparotomie	1	0,00%
Rectoscopie au tube rigide	1	0,00%
Relèvement de 1 à 5 cicatrices, par abord direct	1	0,00%
Réduction de volume tumoral d'une maladie gélatineuse du péritoine, par laparotomie	1	0,00%
Réfection de la paroi lombale avec prothèse	1	0,00%
Réparation de perte de substance transfixiante de la paroi abdominale par lambeau libre et prothèse	1	0,00%
Résection de diverticule pharyngoœsophagien avec myotomie extramuqueuse, par cervicotomie	1	0,00%
Résection de l'angle duodénojéjunal avec rétablissement de la continuité, par laparotomie	1	0,00%
Résection du dôme saillant de kyste hydatique du foie, par laparotomie	1	0,00%
Résection du lobe caudé [de Spigel] [segment I] du foie, par laparotomie	1	0,00%
Résection rectocolique avec abaissement colique rétrorectal par laparotomie, avec anastomose colorectale par voie anale	1	0,00%
Résection rectosigmoïdienne par laparotomie, avec anastomose coloanale par voie anale ou par abord transsphinctérien	1	0,00%
Résection segmentaire unique de l'intestin grêle sans rétablissement de la continuité, en dehors de l'occlusion, par cœlioscopie	1	0,00%

Résection-anastomose d'une artère digestive, par laparotomie	1	0,00%
Rétablissement secondaire de la continuité digestive après colectomie, par cœlioscopie	1	0,00%
Salpingoovariectomie [Annexectomie], par cœlioscopie	1	0,00%
Section de bride et/ou d'adhérences péritonéales pour occlusion intestinale aiguë, par cœlioscopie	1	0,00%
Splénectomie partielle, par laparotomie	1	0,00%
Surrénalectomie totale pour phéochromocytome, par abord direct	1	0,00%
Suture de plaie d'artère du membre inférieur, par abord direct	1	0,00%
Suture de plaie ou de perforation de l'oesophage, par thoracotomie	1	0,00%
Suture de plaie ou de perforation du côlon, par cœlioscopie	1	0,00%
Suture de plaie ou de perforation intrapéritonéale du rectum, par cœlioscopie	1	0,00%
Suture de plaie ou de rupture récente de la coupole du diaphragme, par cœlioscopie	1	0,00%
Séance de destruction de lésion du côlon et/ou du rectum avec laser, par rectosigmoïdoscopie ou parcoloscopie partielle	1	0,00%
Unisegmentectomie hépatique, par cœlioscopie	1	0,00%
Urétérostomie cutanée, par abord direct	1	0,00%
Évacuation de collection de la rate, par cœlioscopie	1	0,00%
Évacuation de collection intraabdominale, par rectotomie	1	0,00%
Évacuation de collection périrénale, par abord direct	1	0,00%
Évacuation de collection suppurée de la paroi thoracique, par abord direct	1	0,00%
Évacuation de thrombus veineux d'un membre, par voie transcutanée	1	0,00%
TOTAL	2130	100%

VU et PERMIS D'IMPRIMER
A Montpellier, le

Le Président de l'Université Montpellier I
Philippe Augé

TITRE : La comptabilité analytique hospitalière : entre efficacité et légitimation.

RÉSUMÉ : Les récentes réformes inspirées de la nouvelle gestion publique font de la comptabilité analytique hospitalière une pièce maîtresse du financement et de la gouvernance des établissements de soins français. Les coûts unitaires par séjour alimentent en effet à la fois le processus d'élaboration des tarifs et les nouveaux instruments de gestion supposés améliorer l'efficacité hospitalière. Ce travail confronte la comptabilité analytique en vigueur à une méthode basée sur les activités pour calculer les coûts unitaires d'un échantillon de 2130 interventions chirurgicales réalisées consécutivement au CHU de Montpellier en 2009. Il montre que les deux méthodes sont discordantes et que, en outre, la méthode actuelle reflète mal la complexité réelle de la prise en charge des patients au bloc opératoire. La théorie néoinstitutionnelle suggère que le développement de la comptabilité analytique hospitalière, structure organisationnelle formelle, est un processus isomorphe par lequel les établissements de santé internalisent le mythe rationalisé du calcul des coûts des séjours. Pour pouvoir répondre aux contraintes et à la complexité du réel, un certain degré de découplage entre cette comptabilité et l'activité réelle apparaît. La comptabilité analytique ne serait donc plus seulement un instrument au service de l'efficacité des hôpitaux mais aussi un facteur de légitimation au sein d'un environnement fortement institutionnalisé. Dès lors se pose la question de la pertinence des tarifs et des outils de gestion alimentés par ces coûts unitaires au regard des objectifs poursuivis

MOTS CLÉS : Hôpital, Comptabilité analytique, Théorie néoinstitutionnelle, Nouvelle gestion publique, Efficacité.

TITLE: Hospital cost accounting: efficiency or legitimation?

ABSTRACT: Consequently to the recent implementation of NPM-inspired reforms, cost accounting plays a key role in financing and governance of French hospitals. Calculating unit costs per hospital stay is indeed the first step in the elaboration of case-based tariffs. Moreover, unit costs are used to develop new management tools aimed at improving hospital efficiency. This study compared the current cost accounting method to an innovative activity-based one for the calculation of the unit costs of 2130 surgical procedures performed consecutively at the University Hospital of Montpellier in 2009. The results show a poor agreement between both methods. In addition, the current method fails to accurately reflect the real complexity of the management of patients in the operating room. New institutionalism suggests that the development of hospital cost accounting (a formal organizational structure) results from an isomorphic process by which health care institutions internalize the rationalized myth of unit cost calculation. In order to address the constraints and the complexity of reality, a certain degree of decoupling between the accounting and real activity occurs. Hence, cost accounting would not only be an efficiency improvement tool, but also a legitimating factor within a highly institutionalized environment. This raises the issue of the relevance of the tariffs and the management tools based on these unit costs.

KEY WORDS: Hospital, Accounting, Neo-institutional theory, New public management, Efficiency.

