

SOMMAIRE

PRÉFACE	11
INTRODUCTION	13
1. LES ÉTABLISSEMENTS CONCERNÉS PAR CET OUVRAGE	15
1.1 Définitions des établissements de santé	15
1.2 La loi HPST prévoit des organes de direction, de contrôle et de concertation	16
1.3 Le monde hospitalier n'est pas homogène	17
1.4 Les missions des établissements de santé	18
1.5 Les modes de financement des établissements publics de santé	19
2. LES DIFFICULTÉS FINANCIÈRES DES ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ	21
2.1 Le constat	21
2.2 La politique de régulation des dépenses de santé	22
2.3 Les obstacles au rééquilibrage des comptes financiers	22
2.4 Nécessité d'affiner le pilotage financier et budgétaire dans un univers contraint	26
3. LES CADRES INSTITUTIONNELS	29
3.1 La loi de financement de la Sécurité sociale et l'ONDAM	30
3.2 Les politiques de santé publique et leur déclinaison régionale	32
3.3 La couverture de l'offre de soins	33
3.4 La fixation des tarifs et forfaits	36
3.4.1 L'activité prise en charge	36
3.4.2 Le versement des prestations prises en charge par l'assurance maladie	37
3.5 Les MIG et leur influence sur l'équilibre financier des ES	42
4. LE CADRE COMPTABLE	47
4.1 Le cadre conceptuel de la comptabilité des établissements de santé	47
4.2 Les principes de la comptabilité hospitalière	48
4.3 La norme comptable M21	49
4.3.1 L'identification des opérations enregistrées en comptabilité	49
4.3.2 La répartition des opérations	49
4.4 Le fonctionnement des comptes	50
4.4.1 Les comptes de bilan	50
4.4.1.1 Classe 1 : comptes de capitaux	50
4.4.1.2 Classe 2 : comptes d'immobilisations	63
4.4.1.3 Classe 3 : comptes de stock et encours	77
4.4.1.4 Classe 4 : comptes de tiers	78
4.4.1.5 Classe 5 : comptes financiers	97
4.4.2 Les comptes de résultat	103
4.4.2.1 Classe 6 : comptes de charges	103
4.4.2.2 Classe 7 : comptes de produits	120
4.5 La fiabilisation des comptes et leur certification	147

5. L'ANALYSE DE LA SITUATION FINANCIÈRE	151
5.1 Présentation générale : HospiDiag et le TBFEPS.....	151
5.1.1 Niveau d'endettement et capacité de remboursement	151
5.1.2 Renouvellement des immobilisations	152
5.1.3 Structure financière	153
5.1.4 Recouvrement/Règlement.....	153
5.1.5 Capacité à générer des excédents.....	153
5.2 Le compte financier	154
5.2.1 Le bilan	154
5.2.1.1 Les grandes masses du bilan	154
5.2.1.2 Passage du bilan comptable au bilan financier.....	155
5.2.1.3 Autres indicateurs caractérisant la situation financière à travers le bilan	158
5.2.2 Le compte de résultat	163
5.2.2.1 Schéma général de la structure du compte de résultat.....	163
5.2.2.2 Calcul des soldes intermédiaires.....	164
5.2.2.3 Les indicateurs d'analyse financière.....	167
5.3 Les annexes	172
5.3.1 Principes et méthodes comptables	172
5.3.2 Informations détaillées sur l'évolution de certains comptes.....	172
5.3.3 Informations relatives à la dette financière	175
5.3.4 Les restes à recouvrer.....	177
5.3.5 Faits caractéristiques de l'exercice.....	180
5.3.6 Points particuliers sur les comptes de résultat	180
5.3.7 Autres informations.....	181
 6. L'ANALYSE MÉDICO-ÉCONOMIQUE	 183
6.1 Présentation générale	183
6.2 Au niveau de l'établissement.....	184
6.2.1 Fixation des objectifs régionaux et par établissement.....	184
6.2.2 Mise en place d'une comptabilité analytique	186
6.2.3 Le tableau coût case-mix (TCCM)	189
6.2.4 Le circuit du patient.....	190
6.2.5 Amélioration de la gestion des blocs opératoires	190
6.3 Au niveau des pôles.....	192
6.3.1 Présentation générale.....	192
6.3.2 Le compte de résultat analytique (CREA) des pôles.....	193
6.3.2.1 Les recettes des CREA provenant de l'assurance maladie.....	195
6.3.2.2 Les recettes des CREA non pris en charge par l'assurance maladie	198
6.3.2.3 Les dépenses des CREA : charges directes des sections d'analyse cliniques.....	199
6.3.2.4 Les dépenses des CREA : charges induites des sections d'analyse cliniques.....	200
6.3.3 Le compte de résultat par objectif (CREO) des pôles	202
6.3.4 Le tableau des coûts case-mix (TCCM) des pôles	205
6.3.5 Les tableaux de bord des pôles	205
 7. LES ÉTATS PRÉVISIONNELS	 209
7.1 L'environnement et les contraintes.....	209
7.2 Les projets stratégiques de l'établissement	210
7.2.1 Le projet médical et le projet d'établissement dans les établissements de santé	211
7.2.2 Le programme prévisionnel d'investissement.....	211
7.2.3 Le Plan global de financement pluriannuel (PGFP).....	213
7.2.3.1 Une méthodologie de construction du PGFP dans un contexte d'évolution des recettes incertain	215

7.2.3.2 Prévisions, souhaits et réalités	219
7.2.3.3 Vers l'établissement d'un bilan comptable prévisionnel	220
7.3 Le budget annuel (EPRD).....	222
7.3.1 Définition, contenu et validation	222
7.3.2 Élaboration du budget	224
7.3.3 Présentation du budget	226
7.3.3.1 Présentation synthétique	226
7.3.3.2 Le tableau de passage du résultat à la CAF	230
7.3.3.3 Le tableau de financement prévisionnel	230
7.3.3.4 Présentation détaillée.....	231
8. Le pilotage économique et financier et les plans de redressement	243
8.1 Les outils du pilotage financier et médico-économique.....	243
8.1.1 Pilotage de l'activité de l'établissement	243
8.1.1.1 La régulation régionale de l'activité des établissements de santé : les taux de recours.....	243
8.1.1.2 Les taux de fuites et d'attractivité	244
8.1.1.3 La pertinence des soins	244
8.1.1.4 La gestion des lits	245
8.1.1.5 La gestion du circuit des médicaments	246
8.1.1.6 La gestion des blocs opératoires.....	246
8.1.1.7 Optimisation de la facturation.....	246
8.1.1.8 Optimisation du case-mix	247
8.1.1.9 Optimisation des achats hospitaliers.....	248
8.1.2 Pilotage de l'investissement	249
8.1.2.1 Les charges liées à l'investissement.....	250
8.1.2.2 Les produits liés à l'investissement	251
8.1.2.3 Le financement de l'investissement	252
8.1.2.4 Tableau d'impact de l'investissement projeté	253
8.1.3 Pilotage financier	254
8.1.3.1 Indices de l'émergence d'une dégradation de la santé financière d'un établissement.....	255
8.1.3.2 Le plan de redressement	260
8.2 Les remèdes à une situation financière dégradée.....	266
8.2.1 Une aide financière exceptionnelle dans le cadre d'un plan de redressement	267
8.2.2 La maîtrise de la charge de la dette hospitalière et le suivi des établissements en difficulté	267
8.2.3 Un contrat de performance	268
8.2.4 Une saisine de la Chambre régionale des comptes.....	269
8.2.5 Une mise sous administration provisoire	269
8.2.6 Une fusion avec un autre établissement.....	270
ANNEXES	
Annexe 1 : Extrait de l'arrêt de fixation des tarifs nationaux.....	271
Annexe 2 : Liste des missions d'intérêt général.....	272
Annexe 3 : Présentation de la charte Gissler d'évaluation des risques liés aux encours de dette.....	282
Annexe 4 : Exemple illustratif du fonctionnement du CET	284
Annexe 5 : Plan comptable modifié au 1 ^{er} janvier 2014.....	287
Annexe 6 : EPRD type d'un budget annexe.....	318
Annexe 7 : Exemple de décomposition des coûts dans le cadre d'un TCCM	321
Annexe 8 : Les indicateurs de l'outil HospiDiag (source : ANAP)	326
Annexe 9 : Détail des recettes du compte financier.....	328
Annexe 10 : Les sections d'analyse de la comptabilité analytique.....	331
Annexe 11 : Le PGFP	333
Annexe 12 : EPRD du budget principal.....	339

LISTE DES ACRONYMES	343
LISTE DES OUVRAGES ET TEXTES DE RÉFÉRENCE	345
INDEX	347

PRÉFACE

Henri Estrat a le courage et la volonté de présenter les instruments comptables, et plus largement financiers, qui régissent le fonctionnement des établissements publics de santé. Sa grande expérience des finances publiques justifie ce choix, d'autant plus qu'il a, pendant plusieurs années, exercé ses compétences à l'Agence régionale de l'hospitalisation de Provence-Alpes-Côte d'Azur.

Cela m'a permis d'apprécier sa collaboration au sein de cette agence, à laquelle il a apporté beaucoup, avec un sens aigu du service public, de la rigueur financière, mais aussi de l'aide et des conseils à fournir aux établissements. Je puis témoigner que beaucoup ont apprécié son concours.

Cet ouvrage ne se contente pas de décrire et expliquer les règles comptables. Il a le mérite de les resituer dans le contexte difficile que connaissent nos hôpitaux pour mener à bien leur mission de service public, dans un temps de forte contrainte économique et financière. Il était indispensable de rappeler ces missions, les contraintes spécifiques, les réflexions stratégiques à mener. Les établissements doivent concilier des éléments qui semblent inconciliables, mais qui ne le sont pas ou en tout cas, ne doivent pas l'être.

Face à la concurrence, face à des tarifs dont l'évolution leur semble parfois insuffisante, face à la recherche de bonnes complémentarités entre eux pour mieux réguler leurs activités, face à l'impératif de moderniser leurs structures en permanence et d'intégrer le progrès technique, les hôpitaux doivent rechercher sans cesse l'efficacité. Cela implique des modifications de comportements, d'organisation, d'habitudes... ; ce challenge doit impérativement se gagner s'ils veulent atteindre cette efficacité permettant de conserver la qualité et la sécurité des prises en charge que nous demandons tous.

Je pense que cet ouvrage intéressera, certes, les spécialistes des finances, mais qu'il sera surtout une aide pour tous ceux qui ont la tâche difficile, soit de mener ces établissements, soit d'en assurer le contrôle.

Puissent nos hôpitaux y trouver des instruments pour continuer à remplir leur mission première qui est d'assurer des soins de qualité à nos concitoyens.

Christian DUTREIL
Inspecteur général honoraire des Affaires sociales