

# SOMMAIRE

|   |     |
|---|-----|
| <b>PRÉFACE</b> .....  | 11  |
| <b>INTRODUCTION</b> .....   | 13  |
| <b>1. LES ÉTABLISSEMENTS CONCERNÉS PAR CET OUVRAGE</b> .....                                | 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  |
| <b>2. LES DIFFICULTÉS FINANCIÈRES DES ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ</b> .....                     | 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  |
| <b>3. LES CADRES INSTITUTIONNELS</b> .....  | 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  |
| <b>4. LE CADRE COMPTABLE</b> .....  | 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 |

|   |         |
|---|---------|
| <b>5. L'ANALYSE DE LA SITUATION FINANCIÈRE</b> .....  | 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<br>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     |
| <br><b>6. L'ANALYSE MÉDICO-ÉCONOMIQUE</b> .....   | <br>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<br>par l'assurance maladie .....                             | 198     |
| 6.3.2.3 Les dépenses des CREA : charges directes des sections<br>d'analyse cliniques.....                     | 199     |
| 6.3.2.4 Les dépenses des CREA : charges induites des sections<br>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     |
| <br><b>7. LES ÉTATS PRÉVISIONNELS</b> .....   | <br>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<br>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<br>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        |
| <b>8. Le pilotage économique et financier et les plans de redressement .....</b>                              | <b>243</b> |
| 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<br>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<br>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<br>redressement .....                     | 267        |
| 8.2.2 La maîtrise de la charge de la dette hospitalière et le suivi des<br>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        |
| <b>ANNEXES</b>  |            |
| 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<br>liés aux encours de dette.....       | 282        |
| Annexe 4 : Exemple illustratif du fonctionnement du CET .....   | 284        |
| Annexe 5 : Plan comptable modifié au 1 <sup>er</sup> 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        |

|  |     |
|--|-----|
| <b>LISTE DES ACRONYMES</b> .....                       | 343 |
| <b>LISTE DES OUVRAGES ET TEXTES DE RÉFÉRENCE</b> ..... | 345 |
| <b>INDEX</b> .....                                     | 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.

Puisse 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