

## **Chapitre IV**

### **La fiabilité des comptes des hôpitaux**

---

**PRÉSENTATION**

---

*La fiabilité des comptes des établissements publics de santé (EPS)<sup>89</sup> représente un enjeu majeur en raison des volumes financiers concernés (59 Md€ de charges et de produits et un bilan de 44 Md€ en 2005). Elle revêt une importance accrue dans le contexte de la certification des comptes de la sécurité sociale, laquelle finance à plus de 90 % les budgets hospitaliers.*

*Dans le cadre d'une enquête effectuée de 2004 à 2006, la Cour et dix neuf chambres régionales des comptes<sup>90</sup> ont examiné les comptabilités de 69 hôpitaux (dont 11 CHU), représentant 34 % des charges hospitalières de l'exercice 2005. Il en ressort que de nombreuses irrégularités comptables aboutissent à occulter une partie des déficits ou, de manière moins fréquente, à dissimuler des excédents. La connaissance des actifs et des passifs est pour sa part entachée par différentes incertitudes. Cette situation affecte la sincérité des résultats comptables affichés par les EPS. Elle ne facilite pas par ailleurs la connaissance des coûts de l'activité hospitalière, pourtant indispensable aux réformes en cours sur le financement à l'activité et la gouvernance.*

---

## **I - Les ambiguïtés des comptes hospitaliers**

### **A – Une série statistique sur les comptes des hôpitaux faussée jusqu'en 2005**

Les données financières hospitalières proviennent de la centralisation opérée par la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) des comptes de 1 118 établissements publics de santé, c'est-à-dire de tous les EPS, à la seule exception de ceux des collectivités d'outre-mer et de l'EPS national de Fresnes. Pour l'exercice 2005, les données ainsi agrégées font apparaître en produits un montant de 58 894 M€, en charges un montant de 58 709 M€, le résultat s'établissant

---

89. « Etablissement public de santé » (EPS) est la dénomination donnée par le code de la santé publique à l'hôpital public ; les deux appellations (EPS et hôpital) sont utilisées indifféremment dans le présent chapitre.

90. Chambres régionales des comptes d'Alsace, d'Aquitaine, de Bourgogne, de Bretagne, du Centre, de Champagne-Ardenne, de Guadeloupe Guyane Martinique, d'Ile-de-France, du Limousin, de Lorraine, de Midi-Pyrénées, du Nord Pas-de-Calais, de Basse-Normandie, de Haute-Normandie, des Pays de la Loire, de Picardie, du Poitou-Charentes, de Rhône-Alpes et de Provence-Alpes-Côte d'Azur.

à 185 M€ Au bilan, l'actif brut s'élève à 76 932 M€ l'actif net et le passif à 43 834 M€

La Cour relève que ces produits et charges ont été surestimés de plus d'1 Md€ (de plus de 2 %) en raison d'une double comptabilisation d'une partie de l'activité de l'assistance publique hôpitaux de Paris (AP-HP)<sup>91</sup> : en effet, selon les calculs du trésorier-payeur général de l'AP-HP effectués sur l'exercice 2003, le total des dépenses d'exploitation, nettes des doubles comptes, s'est élevé à 5 396 M€ et non pas à 6 477 M€ comme enregistré au compte, soit un écart de 1 081 M€ Le montant des recettes a été de 5 215 M€ et non pas de 6 436 M€ comme affiché, soit un écart de 1 221 M€<sup>92</sup>. En 2006, le budget de l'AP-HP a été pour la première fois présenté sans double compte de l'activité. Ses comptes devraient être également clarifiés, mettant un terme au gonflement artificiel des produits et des charges.

## **B – La régularité comptable contrariée par la contrainte budgétaire**

### **1 – Les principes comptables**

La comptabilité hospitalière est régie par l'instruction M21<sup>93</sup> dont la dernière version a été publiée le 22 décembre 2006 au journal officiel. Posant en préambule que la comptabilité doit être « régulière, sincère et donner une image fidèle de la situation des établissements », l'instruction M21 s'inspire du plan comptable général<sup>94</sup>. Ainsi, en vertu du principe des droits constatés et du principe de prudence, des charges de provisions et d'amortissements doivent être comptabilisées dès lors qu'existe un risque de dépréciation d'actif ou de création d'un passif.

---

91. C'est ainsi que les dépenses de médicaments, par exemple, étaient comptabilisées comme charge de la pharmacie centrale de l'AP-HP puis de nouveau comme charge de l'hôpital consommateur du médicament.

92. Source : trésorerie générale de l'AP-HP.

93. L'instruction M21, adoptée par arrêté interministériel, intègre les dispositions législatives et réglementaires relatives aux comptes et budgets des EPS.

94. L'article 52 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique prévoit que la nomenclature des comptes des organismes publics « s'inspire du plan comptable général approuvé par arrêté du ministre des finances ».

## 2 – La contrainte budgétaire

La comptabilité générale des EPS est soumise à un impératif budgétaire : toutes les charges, y compris celles ne donnant pas lieu à décaissement (les dotations aux amortissements et aux provisions), doivent être prévues au budget et, en fin d'exercice, les charges comptabilisées ne peuvent dépasser le montant des crédits alloués. La comptabilité générale est, de ce fait, contrainte par les moyens budgétaires de l'établissement.

La règle du budget voté et exécuté en équilibre<sup>95</sup> a été quelque peu assouplie en 2006 avec la mise en place de l'état prévisionnel de recettes et de dépenses (EPRD), comprenant des crédits évaluatifs se substituant au budget limitatif<sup>96</sup>. La direction de l'hospitalisation et de l'organisation des soins (DHOS) en attend une plus grande fiabilité des comptes des EPS : « l'apport de l'EPRD, eu égard au principe de sincérité des comptes, est de ne plus permettre au gestionnaire de se retrancher derrière la contrainte technique que constituaient les crédits autorisés pour ne pas afficher dans ses comptes la réalité des charges imputables à l'exercice budgétaire ».

La Cour relève d'ailleurs qu'en 2006 le passage du budget limitatif à un état prévisionnel comportant des crédits évaluatifs a conduit à faire apparaître des déficits budgétaires prévisionnels dans de nombreux EPS, cette proportion atteignant 61 % dans la catégorie des CHU (selon les données de la DHOS).

Malgré ce progrès, la contrainte budgétaire demeure en raison des limites étroites posées par les textes réglementaires : les crédits de personnel permanent, qui représentent 70 % des charges d'exploitation des hôpitaux, conservent un caractère limitatif. Un déficit prévisionnel est certes autorisé mais sous certaines conditions<sup>97</sup>. Par ailleurs, à défaut d'adoption d'un plan de redressement adapté à la situation et si le déficit dépasse le seuil de 3,5 % des produits (2,5 % pour les CHU et les centres hospitaliers les plus importants), le directeur de l'ARH peut saisir la

---

95. L'obligation de voter le budget en équilibre réel était posée par l'article R 714-3-8 du code de la santé publique.

96. Article R. 6145-11 du code de la santé publique (codifiant le décret n° 2005-1274 du 30 novembre 2005).

97. Le déficit prévisionnel est autorisé « si le prélèvement sur le fonds de roulement qui résulte du tableau de financement prévisionnel est compatible avec la situation financière et patrimoniale de l'établissement et avec le plan global de financement pluriannuel annexé à l'état des prévisions de recettes et de dépenses » (article R 6145-10 du code de la santé publique).

chambre régionale des comptes et le cas échéant mettre l'établissement sous tutelle budgétaire<sup>98</sup>.

Il reste en définitive, dans un contexte de tensions budgétaires durables liées aux contraintes de financement de l'assurance maladie, que la recherche de l'équilibre budgétaire par les gestionnaires risque de reléguer au second plan la préoccupation de sincérité et d'image fidèle des comptes. Il n'est ainsi pas rare, que, faute de crédits, les risques ne soient pas provisionnés ou qu'une partie des charges de l'exercice soit reportée sur l'exercice suivant. Une présentation des comptes en équilibre ne peut être alors obtenue qu'aux dépens de la fiabilité des comptes. Comme la Cour l'a souligné dans son rapport public annuel de 2004 à propos des comptes des collectivités territoriales, également tenues à l'équilibre budgétaire, « la contrainte budgétaire [ne devrait pas aller] à l'encontre de la présentation de comptes retraçant entièrement la situation financière des organismes en cause ».

### **C – Les limites des dispositifs visant à une plus grande fiabilité des comptes**

La fiabilité des comptes dépend d'une chaîne financière d'opérations et nécessite une bonne coopération entre l'ordonnateur (le directeur d'hôpital), chargé de l'exécution du budget, et le comptable public (relevant de la DGCP), chargé de vérifier la régularité des opérations et de tenir la comptabilité patrimoniale. L'ordonnateur doit en particulier garantir l'exhaustivité et la réalité des charges à payer, des produits à recevoir et des charges et produits constatés d'avance.

Sur ce point, la Cour réitère pour les hôpitaux les observations qu'elle a formulées à propos des charges à payer de l'Etat : « le système des droits constatés exige que soient connues du comptable toutes les charges pour lesquelles le service fait a été constaté mais dont les factures ne sont pas parvenues au service gestionnaire avant la clôture ou bien lui sont parvenues mais n'ont pas été payées avant ce même terme. Ces opérations constituent des charges à payer qui devront être enregistrées comme telles en dettes non financières de l'établissement. ». Pour cette raison, « l'amélioration de la qualité comptable dépend aussi de l'ordonnateur et de ses délégués. L'exacte évaluation des charges est conditionnée en effet par la qualité des informations et des pièces justificatives en provenance des ordonnateurs »<sup>99</sup>.

---

98. Décrets n° 2007-46 et 2007-47 du 10 janvier 2007.

99. Voir le rapport sur les comptes de l'Etat exercice 2005, mai 2006, p. 97.

Plusieurs mesures récentes visant à développer la coopération entre ordonnateurs et comptables sont susceptibles d'améliorer la fiabilité des comptes. Diverses limites en réduisent toutefois la portée :

- le projet HELIOS, piloté par la DGCP, vise à une intégration des systèmes d'information budgétaires et comptables des ordonnateurs et des comptables des organismes du secteur public local<sup>100</sup> avec notamment des contrôles comptables automatisés au moment de la passation des écritures. Cependant son déploiement tarde et sa généralisation dans les postes comptables a été reportée à la fin de 2008 ; en outre, l'aménagement des systèmes d'information des ordonnateurs hospitaliers, requis pour l'intégration des interfaces, ne semble pas acquis ;
- les conventions de service comptable et financier visent à mettre en place un partenariat entre ordonnateur et comptable. Elles demeurent toutefois peu nombreuses (fin 2006, seules dix conventions ont été conclues). Les points sensibles pour la sincérité des comptes (comme le rattachement des charges à l'exercice ou les provisions) n'étaient en outre que rarement abordés ;
- le principe d'un compte financier unique renforcera la coopération entre les différents acteurs. Jusqu'en 2006, deux séries d'états financiers distincts étaient établies pour un même établissement : le compte dit administratif de l'ordonnateur, présenté au conseil d'administration, retraçait l'exécution budgétaire ; le compte dit de gestion, du comptable public, retraçait la comptabilité patrimoniale. L'arrêté interministériel du 19 octobre 2006 relatif au compte financier des EPS<sup>101</sup> pose le principe d'un compte financier unique, se substituant aux deux comptes précités. A compter de l'exercice 2006, ce compte doit comprendre d'une part les états financiers de la comptabilité générale (bilan et compte de résultat) et d'autre part l'état budgétaire retraçant les crédits ouverts et les dépenses effectuées, mettant ainsi un terme à la confusion actuelle. La logique du compte financier unique n'est toutefois pas menée à son terme : il ne sera pas signé conjointement comme dans la plupart des établissements publics et la responsabilité de l'élaboration des différents états constituant le compte financier reste éclatée entre le comptable et l'ordonnateur.

---

100. Les EPS relèvent du secteur public local puisqu'ils sont, à quelques rares exceptions près, des établissements publics locaux.

101. Arrêté publié au journal officiel du 29 novembre 2006.

## II - L'occultation des déficits et des excédents

### A – Des déficits masqués par diverses pratiques

Confrontés à des difficultés budgétaires et à l'obligation réglementaire de présenter des comptes équilibrés, les gestionnaires hospitaliers ont recours à divers procédés leur permettant d'occulter les déficits, en minorant les charges ou en augmentant les produits.

#### 1 – Les charges reportées sur l'exercice suivant

Le plan comptable des hôpitaux permet une pratique abusive du compte « autres charges sur exercices antérieurs » (compte 6728), communément appelé compte de reports de charges. Il retrace en effet les charges qui auraient dû être rattachées à l'exercice précédent (car correspondant à un service fait au cours de cet exercice) mais qui ne l'ont pas été faute d'un montant suffisant de crédits.

Un indicateur élaboré par la DGCP, le taux de charges sur exercices antérieurs rapportant les charges reportées (comptabilisées au compte 6728) à l'ensemble des charges courantes de fonctionnement, permet une première mesure de ces reports. Un taux supérieur à 0,2 % est considéré par la DGCP comme le signe de tensions budgétaires<sup>102</sup>. Or, ce seuil a été dépassé, en 2005, dans 635 établissements, soit 57 % des hôpitaux. Le taux de charges moyen national atteint 1,28 % en 2005, soit six fois le seuil d'alerte de 0,2 %.

Au total, le montant des reports de charges de 2004 sur 2005 a atteint 685 M€ en 2005, en progression de 43 % par rapport à l'année précédente.

#### Exemples de reports de charges (compte 6728)

L'examen des comptes du CHU de Dijon (Côte-d'Or) par la chambre régionale des comptes de Bourgogne a fait apparaître des reports de charges progressant rapidement de 3,9 M€ en 2000 à 12,9 M€ en 2005. Encore a-t-il été noté que, sans une aide exceptionnelle de 7 M€ versée au CHU en 2005, les reports de charges auraient alors été de près de 20 M€

102. Comme précisé par la DGCP, ce seuil de 0,2 % est empirique et correspond à une tolérance. Il est considéré qu'un taux inférieur à 0,2 % est admissible dans la mesure où il « correspond à des éléments impondérables, telles que des factures relatives à des achats ou des prestations parvenues aux services chargés du paiement après la clôture des comptes administratif et de gestion ».

Le CHU de Caen (Calvados) a vu passer entre 2000 et 2005 son ratio de taux de charges de 0,2 % à 1,8 %, évolution qui illustre l'accroissement des tensions budgétaires de l'établissement. La chambre régionale des comptes de Basse-Normandie a ainsi relevé que, en 2005, le CHU de Caen avait rattaché 5,5 M€ à l'exercice précédent (compte 6721) et imputé 7 M€ au compte 6728 autres charges sur exercices antérieurs correspondant à des charges non rattachées faute de crédits budgétaires.

De petites structures peuvent également générer des reports de charges substantiels. Tel est le cas relevé par la chambre régionale des comptes de Picardie avec le CH d'Hirson (Aisne) : cet établissement de 221 lits et places a enregistré un montant de reports de charges de 2005 sur 2006 de plus de 2,6 M€ représentant 19 % des dépenses d'exploitation du budget principal, alors même que l'hôpital avait bénéficié de crédits non reconductibles pour résorber des tensions budgétaires (0,3 M€ en 2003 et 0,5 M€ en 2004). En l'absence d'un plan réaliste de retour à l'équilibre, ces crédits ponctuels ont prolongé artificiellement une situation compromise. Au CH de Chalon-sur-Saône (Saône-et-Loire), le taux est passé de 0,77 % en 2001 à 5,6 % en 2004. Le CH de Martigues (Bouches-du-Rhône) a un taux s'élevant à 3,8 % en 2003. Au CH de Creil (Oise), les charges reportées de 2004 sur 2005 s'élevaient à 2,95 M€ soit un taux de 3,5 %.

Tous les reports de charges ne sont pas enregistrés au compte 6728 : ils sont alors qualifiés de « sauvages », et il faut, pour les détecter, effectuer un examen sur pièces ; le contrôle d'un échantillon de dépenses d'une année donnée permettant d'identifier celles correspondant à un service fait au cours de l'année précédente.

Par exemple, au CHU de Toulouse (Haute-Garonne), la vérification par sondage effectuée par la chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées sur une quarantaine de mandats de dépenses émis en début d'exercice 2003 a révélé que 53% des factures comportaient une date de service fait antérieur au 31 décembre 2002.

Par ailleurs, de nombreux établissements ne s'acquittent pas en temps voulu de la taxe sur les salaires due à l'Etat, reportant la charge fiscale sur les exercices suivants. Selon des données de la DGCP, on peut estimer que 26 % des hôpitaux pratiquent ce report<sup>103</sup> qui, en valeur absolue, de 2005 à 2006, a été de l'ordre de 86 M€, réduisant à due

---

103. Lorsque le ratio rapportant le montant de la taxe payée à l'ensemble des charges de rémunération est inférieur à 9 %, la DGCP et la DHOS considèrent qu'il peut y avoir report de charges occulte. Sur les 1 118 EPS et si l'on exclut les 373 hôpitaux locaux pour lesquels un taux de taxe sur les salaires inférieur à 9 % peut ne pas être anormal, 198 établissements (soit 26 % des EPS hors hôpitaux locaux) pratiquaient un report de charges fiscales.

concurrence les charges de l'exercice 2005<sup>104</sup>.

Au CH de Chalon-sur-Saône (Saône-et-Loire), en janvier 2006, l'établissement n'avait plus acquitté la taxe sur les salaires depuis mai 2004 et devait à ce titre plus de 6,1 M€

Aux côtés des reports de charges, d'autres pratiques de non rattachement des charges à l'exercice ont été mises en lumière par les chambres régionales des comptes dans le domaine des charges à payer. Ainsi, dans 20 % environ des établissements contrôlés, il a été constaté que le compte de charges à payer n'était pas du tout utilisé, les charges de l'exercice étant indûment minorées. Au niveau national, la DGCP a dénombré en 2005 78 EPS (soit 7 % des établissements) qui n'utilisaient ni le compte charges à payer, ni le compte produits à recevoir, contre 82 établissements en 2004 et 87 en 2003.

Le volume et la fréquence des reports de charges conduisent à remettre en cause la sincérité des résultats comptables présentés par les hôpitaux.

## **2 – Des charges sous estimées par le jeu des créances irrécouvrables**

L'existence d'un compte d'actif enregistrant les créances irrécouvrables admises en non valeur constitue une autre singularité du plan comptable des EPS et affecte la sincérité des comptes<sup>105</sup>. Bien que ces créances aient été admises en non valeur par le conseil d'administration, leur apurement par la constatation d'une perte correspondante n'est pas automatique : elle nécessite que des crédits suffisants aient été ouverts pour financer la charge. A défaut, les créances sans valeur restent au bilan. Le résultat est alors faussé à due concurrence.

---

104. Ce report de 86 M€ représente 4 % de la charge fiscale (pour les EPS de métropole, le montant mandaté de la taxe sur les salaires enregistré en 2005 est en effet de 2 279 M€selon les données de la DGCP).

105. La procédure d'apurement des créances irrécouvrables comporte en effet deux étapes : dans un premier temps, après délibération du conseil d'administration (depuis 2006 après décision du directeur) autorisant l'admission des créances irrécouvrables en non valeur, le compte du tiers redevable est soldé mais la créance demeure à l'actif du bilan, enregistrée au compte 416-2 créances irrécouvrables admises en non valeur, (depuis 2006 le compte 415-2) ; dans un second temps, la créance admise en non valeur est soldée par la constatation de la perte correspondante en charges du compte de résultat (au compte 654 pertes sur créances irrécouvrables).

Ce biais a été relevé par les chambres régionales des comptes dans de nombreux cas comme en attestent les quelques exemples ci-après.

#### **Exemples d'absence de provisions pour créances douteuses**

Le CH Sud Francilien (Essonne) ne constitue aucune provision pour dépréciation des comptes de redevables et le montant des créances admises en non valeur en attente au compte 416-2 atteignait 10,6 M€ au 31 décembre 2002. Le recours à un emprunt de trésorerie sur cinq ans en 2003 a apuré cette situation mais dès 2004, le compte 416-2 présente à nouveau un solde de 1,12 M€ sans que l'établissement ait pu constituer une provision pour y faire face.

Au CHR d'Orléans (Loiret), aucune provision n'avait été constituée en 2003 alors qu'une somme de plus de 4 M€ de créances admises en non valeur figure à l'actif du bilan au 31 décembre 2003. Au CH de Villeneuve-sur-Lot (Lot-et-Garonne), aucune provision n'est constituée. Le CH de Langon (Gironde) n'a pas constitué de provisions pour dépréciation de comptes de tiers entre 2000 et 2003 alors que le taux de créances irrécouvrables mandatées admises en non-valeur exprimé en pourcentage moyen du total des créances de l'année oscillait entre 1% et 2,4 %.

Le CH de Martigues (Bouches-du-Rhône) a expliqué l'absence de provisions par la priorité donnée à la suppression des reports de charges, cette suppression ayant mobilisé tous les crédits disponibles. Au CH d'Etampes (Essonne), aucune provision n'est enregistrée, en raison, selon l'ordonnateur, de la situation déficitaire de l'établissement ; le solde à fin 2004 du compte 416 atteint 1,3 M€

Au CH de Cannes (Alpes-Maritimes), aucun des comptes de provision pour dépréciation d'actif n'a été mouvementé au cours des exercices 2000 à 2003, faute selon l'établissement de moyens budgétaires suffisants. En l'absence de provisions, les créances admises en non valeur sont en hausse sensible. Ainsi, en 2003, sur les 0,9 M€ de créances admises en non valeur, seuls 0,12 M€ ont été apurés par constatation comptable de la perte. Au CH d'Arles, les créances admises en non valeur entre 2001 et 2005, d'un montant de 1,1 M€ (soit 1,5 % des recettes de fonctionnement de 2004) restent de même à l'actif du bilan faute de crédits suffisants pour les apurer.

Pour l'ensemble des hôpitaux, le montant des créances admises en non valeur mais restant à l'actif du bilan s'élève à 205 M€ au 31 décembre 2005<sup>106</sup>. La Cour remarque que si ce montant était apuré par la constatation de la perte correspondante, le résultat comptable des EPS en 2005 passerait d'un excédent de 185 M€ à une perte de 20 M€ (sans préjudice des autres corrections qui seraient à opérer, en plus et en moins, pour obtenir un résultat sincère).

---

106. Source : DGCP.

La Cour souligne que le fait qu'un compte puisse accumuler, de surcroît sans limite de plafond ni de durée, des créances admises en non valeur, autrement dit des pertes, n'est pas acceptable au regard du principe de sincérité des comptes et d'image fidèle de la situation financière des hôpitaux. Ce compte devrait être systématiquement soldé par la constatation de la perte correspondante.

### **3 – Les produits à recevoir surestimés**

En fin d'exercice, les gestionnaires hospitaliers peuvent surestimer les produits à recevoir, ce qui conduit à majorer indûment les produits de l'année. Depuis la mise en œuvre en 2005 de la tarification à l'activité, le compte de bilan concerné<sup>107</sup> enregistre les produits de l'activité hospitalière du dernier trimestre de l'année à la charge de l'assurance maladie mais non encore encaissés. Ceci explique la hausse brutale des produits à recevoir, passant de 168 M€ en 2004 à 1 595 M€ en 2005. La maîtrise du risque accru de surestimation des recettes requiert la mise en place du contrôle interne évoqué plus haut associant les services de l'ordonnateur, en charge de la facturation, et le comptable public, afin que la comptabilisation des produits soit correctement justifiée.

De manière incidente, la Cour a relevé que le montant de 1,59 Md€ inscrit à l'actif des EPS au 31 décembre 2005 était sensiblement inférieur à celui inscrit au passif de la CNAMTS au titre des règlements à verser aux hôpitaux (2,4 Md€). Un tel écart s'explique au moins en partie par une différence de périmètres (dans les comptes de la CNAMTS le montant provisionné englobe les établissements privés participant au service public hospitalier). Mais aucune instance n'a opéré le rapprochement des deux montants ni expliqué les discordances.

### **4 – Les dotations aux provisions et amortissements sous évaluées ou inexistantes**

En cas de difficultés budgétaires, les établissements peuvent rechercher comme marge de manoeuvre la réduction, voire la suppression, des dotations aux amortissements et aux provisions. Cette pratique, très répandue, consistant à utiliser les dotations comme variable d'ajustement, met à mal aussi bien le principe comptable de sincérité que celui de prudence : les charges d'amortissement ou de provisions ne sont pas constatées et les risques de passifs et de dépréciation d'actifs ne sont pas couverts.

---

107. Compte 418.

### Exemples d'insuffisance de provisions

Au CH de Martigues (Bouches-du-Rhône), aucune provision pour risques n'a été passée au compte 151 au cours de la période 2000 à 2004. Selon l'ordonnateur, l'établissement n'ayant pas « *les moyens de financer l'ensemble des charges de l'établissement* » la priorité absolue avait été donnée à l'apurement des reports de charges. (cf. supra).

Au CH de Brignoles (Var), aucune provision n'a été constituée, aux comptes 1518 et 158, pour des raisons budgétaires selon les explications fournies par le directeur. Au CH de Villeneuve-sur-Lot, (Lot-et-Garonne), aucune provision n'est constituée au compte 157 depuis 2001, alors que la vétusté du patrimoine nécessite visiblement de grosses réparations à répartir sur plusieurs exercices.

D'une manière fréquente, le montant des provisions figurant au bilan des EPS fluctue davantage au gré des dotations budgétaires que d'une analyse du risque de charges futures<sup>108</sup>.

S'agissant des provisions liées aux comptes épargne temps du personnel hospitalier, les montants provisionnés au compte 1581 s'élevaient à 500 M€ au 31 décembre 2005. Selon un récent rapport<sup>109</sup>, il manquerait entre 300 M€ et 370 M€ compte tenu des provisions en cours et des droits acquis.

Les provisions passées pour créances douteuses paraissent aussi notoirement sous-évaluées, ne couvrant que 10 % environ des montants dont le recouvrement est compromis<sup>110</sup>.

A cet égard, la Cour note que la version 2006 de l'instruction M21 a retenu l'obligation d'un provisionnement des créances faisant l'objet d'un contentieux. Toutefois un volume non négligeable des admissions en non valeur effectuées par les EPS résulte de très nombreux titres de faible montant pour lesquels, en raison du coût et des moyens à mobiliser, aucune procédure contentieuse voire précontentieuse n'est entreprise. Pour éviter cette situation, les hôpitaux devraient s'organiser pour

108. Ainsi, à l'AP-HP, le montant des provisions enregistrées au compte 15 a été multiplié par 2,5 entre 2000 et 2004 atteignant 254 M€ en fin de période. L'essentiel de la progression a été réalisé au cours des exercices 2003 et 2004, suite à un desserrement relatif de la contrainte budgétaire au cours de ces années là.

109. Rapport sur le compte épargne temps à l'hôpital, juillet 2007.

110. Si l'on rapporte le montant des provisions pour créances douteuses (c/49) - 154 M€ en 2004 - au montant des créances dont le recouvrement est très compromis (montant des créances admises en non valeur non encore apurées et montant des titres émis depuis plus d'une année) - 1 545 M€, on voit que le taux de couverture du risque créances est faible, de l'ordre de 10 % en 2004.

encaisser les factures auprès de leurs patients avant leur sortie. Ce constat devrait par ailleurs conduire à définir des normes et à fixer des pourcentages de provisionnement des créances en fonction de leur ancienneté.

## **B – Des excédents occultés par divers artifices**

### **1 – La constitution de réserves**

Certains établissements passent des provisions non pas pour couvrir un risque mais pour se constituer une réserve, notamment en prévision d'investissements, et occulter une situation excédentaire. Le caractère de réserve s'explique en particulier par l'absence de reprises de provisions durant une période qui peut s'étendre sur plusieurs années et par les difficultés qu'ont les établissements à justifier de ces provisions (puisque celles-ci sont sans objet). D'ailleurs en règle générale, les provisions sont peu ou pas justifiées au comptable : elles sont dans la plupart des cas constituées au vu de certificats administratifs de l'ordonnateur, mais sans élément liquidatif ni d'objet nettement précisé.

Au cours des dernières années, différentes réformes ont conduit les établissements à mettre en réserve, au compte 158 autres provisions pour charges, des crédits fléchés, pour des actions diverses (comptes épargne temps, projet d'établissement, lutte contre le cancer, etc.) non exécutées sur un seul exercice. De la même manière et sur le même compte, les subventions versées aux EPS pour couvrir les surcoûts d'exploitation générés par les investissements du plan Hôpital 2007 ont été inscrites en provisions pour charges d'amortissements et de frais financiers. Cette comptabilisation, autorisée par circulaire<sup>111</sup>, ne répondait pas à l'objet d'une provision puisque, par hypothèse, dans les programmes d'investissement hospitaliers, l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Au CHU de Toulouse (Haute-Garonne), sur un total de 79,7 M€ de provisions enregistrées au compte 15 au 31 décembre 2004, 37,5 M€ étaient des fonds versés dans le cadre de Hôpital 2007 et mis en réserve.

La version de 2006 de l'instruction M21 introduit davantage de transparence en distinguant les dotations assimilées à des réserves à

---

111. Circulaire du 19 novembre 2003 reprise et commentée dans une instruction du 18 décembre 2003.

imputer au compte 14 de « provisions réglementées »<sup>112</sup>, et les dotations couvrant un risque au compte 15. Comme l'a souligné la DGCP, cela « permet d'améliorer l'information sur les provisions en séparant les provisions ayant pour vocation de constituer des réserves budgétaires (les plus importantes en masse), dérogatoires au PCG mais prévues par la réglementation, des véritables provisions pour risques et charges au sens du PCG ».

Selon les données de la DGCP, le montant des comptes de provisions reporté en balance d'entrée 2006 sur le compte 14 est de 1 639 M€<sup>13</sup>. En d'autres termes, ce montant figurant au passif des EPS au 31 décembre 2005 constituait des réserves budgétaires et non des provisions pour risques et charges.

## **2 – L'imputation de charges à payer fictives**

Les CRC ont relevé des rattachements de charges à payer en partie fictives, ce qui minore artificiellement le résultat. Les montants rattachés à tort sont dus, pour une part importante, à une mauvaise appréciation des restes à mandater sur les engagements. Cette part a été estimée à 35 % dans une étude des services ordonnateurs de l'AP-HP portant sur l'exercice 2004.

## **3 – La sous estimation des produits à recevoir**

L'absence de comptabilisation des produits à recevoir, minorant le résultat de l'exercice, était extrêmement répandue avant 2005. En vertu des textes alors en vigueur, le surplus des produits dits de « groupe 2 » (participation des assurés aux dépenses de soin) par rapport aux prévisions budgétaires était déduit, l'année suivante, de la dotation globale versée à l'hôpital. Ce mécanisme de réfaction budgétaire, incitant à sous estimer les produits à recevoir, a disparu en 2005.

---

112. Les provisions réglementées sont, selon la définition donnée par l'instruction M21, « des provisions qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision ». Elles sont comptabilisées en application de dispositions législatives ou réglementaires. Elles peuvent, par dérogation aux règles du plan comptable général, avoir le caractère de « réserves ».

113. Données communiquées par la DGCP en novembre 2006.

#### **4 – La comptabilisation de recettes en comptes d'imputation provisoire**

La nomenclature comptable des hôpitaux comporte des comptes d'attente (comptes 47) enregistrant des dépenses et recettes à classer pour « les opérations qui ne peuvent pas être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières »<sup>114</sup>.

Leur régularisation rapide est importante au regard de la fiabilité des comptes. En effet, faute d'une imputation définitive des opérations, l'exhaustivité des enregistrements de charges et de produits de l'exercice est altérée. C'est la raison pour laquelle l'instruction M21 encadre strictement l'utilisation de ces comptes (« ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel ») et souligne la nécessité d'un apurement rapide du compte : « il y a lieu d'imputer au compte définitif toute opération portée au compte 47 dans les délais les plus brefs et, en tout état de cause, avant la fin de la journée complémentaire de manière à éviter l'apparition du compte 47 au bilan ».

Or des lacunes importantes en matière d'apurement des comptes d'attente ont été constatées par les CRC, en particulier sur les recettes à classer, ce qui conduit à sous-évaluer les produits de l'exercice. Cette pratique a été relevée dans un grand nombre d'établissements. Au total, selon les données de la DGCP, les recettes à classer enregistrées à l'actif du bilan de 2005 atteignent 834 M€, minorant d'autant les produits de l'exercice.

#### **5 – Les charges indues imputées sur les budgets principaux des hôpitaux**

Le budget principal de l'hôpital (budget « H ») retrace l'activité de soins, financée à plus de 90 % par l'assurance maladie et, pour le solde, par les patients et les organismes complémentaires (ticket modérateur et forfait hospitalier). Les budgets annexes retracent les autres activités des EPS, la plupart à caractère médico-social, financées par l'assurance maladie, les collectivités territoriales et les personnes hébergées. En dépit des règles interdisant les transferts de charges entre budget hospitalier et

---

114. Instruction M21.

budgets annexes<sup>115</sup>, il n'est pas exceptionnel que des dépenses indues soient imputées à l'activité hospitalière, minorant d'autant les résultats du budget principal.

Les budgets annexes des unités de soins de longue durée et des maisons de retraite relèvent des dispositifs d'aide sociale pour les activités d'hébergement et de solidarité nationale (financés pour l'essentiel par les départements et bénéficiant d'une dotation de l'Etat), pour la prise en charge de la dépendance. Le montant de la charge induue peut être estimé, en 2006, à 670 M€<sup>116</sup>.

Ainsi, le CH de Châlons-en-Champagne (Marne) a subventionné en 2004 les budgets annexes de la maison de retraite et de l'unité de soins de longue durée à hauteur respectivement de 6,3 % et 5 % des recettes de ces budgets permettant de les présenter en équilibre. Selon l'établissement, ces écritures sont destinées à isoler les charges indûment supportées par le budget général H. Quoi qu'il en soit, la chambre régionale des comptes a noté que, au 31 décembre 2004, ces transferts de charges des budgets annexes vers le budget H (et donc vers l'assurance maladie), permettent de les équilibrer. Le montant de ces subventions était sensiblement, équivalent au solde déficitaire du budget H à la même date (0,54 M€).

### C – Des résultats comptables dépourvus de sens

Les pratiques relevées par les chambres régionales des comptes sont diverses mais aboutissent toutes à fausser le résultat et le bilan des EPS. Les procédés les plus fréquemment utilisés contribuent à occulter un déficit (charges non rattachées, reports de charges, dotations de

---

115. L'article R. 6145-12 du code de la santé publique dresse la liste des comptes de résultat prévisionnels annexes et précise qu'aucun d'entre eux ne peut recevoir de subvention d'équilibre de la part du compte de résultat principal.

116. La Cour, dans son rapport public particulier de novembre 2005 relatif aux personnes âgées dépendantes, avait déjà eu l'occasion de relever le problème des charges indûment imputées aux budgets principaux des EPS. En dépit de l'opération dite de sincérité des comptes, lancée en 2001 par le gouvernement pour mettre fin aux transferts de charges, la Cour notait que « le subventionnement de fait par le budget principal de l'hôpital demeurait fréquent et globalement élevé ». Le constat reste valide à la fin 2006. En effet, selon la DHOS, « fin 2007, les transferts au titre de la sincérité des comptes seront d'environ 120 M€ ou 130 M€ au total ». Ce montant est très inférieur au montant des charges indues chiffrées à 800 M€ en 1999. La DHOS met en avant le caractère de l'opération « techniquement complexe et délicate politiquement (puisque elle suppose une hausse du tarif hébergement acquitté par les quelque 200 000 usagers des EHPAD gérés en budgets annexes des établissements de santé) ».

provisions non constituées, admissions en non valeur non passées en pertes au compte de résultat). Les minorations de recettes (non rattachement des produits, recettes non régularisées, surestimation des provisions) ou les majorations de charges sont plus rares sans être exceptionnelles.

Dans de très nombreux établissements, des retraitements seraient nécessaires afin d'obtenir des résultats plus sincères, en particulier par la réintégration dans les charges des créances du compte 416 ou des reports de charge.

Les chambres régionales des comptes, en recalculant parfois le montant réel du résultat, procèdent à des corrections qui peuvent souvent conduire à transformer des excédents en déficits.

#### **Exemples de résultats recalculés**

La chambre régionale des comptes de Basse-Normandie a recalculé les résultats comptable et administratif du CHU de Caen (Calvados) pour les exercices 2000 à 2005 : hormis pour 2005 pour lequel l'écart entre le résultat retraité et le résultat affiché est inférieur à 1,5 M€ l'écart oscille entre 6 M€ et 8,7 M€ selon les exercices, modifiant significativement le résultat de la section d'exploitation et en inversant le sens trois fois sur six. Après correction, les résultats comptables de tous les exercices sont déficitaires, alors qu'un (petit) excédent était affiché en 2002, 2004 et 2005.

Il en est de même pour le CH de la Côte Basque (Pyrénées-Atlantiques) où la prise en compte par la chambre régionale des comptes des reports de charges et des admissions en non valeur de 1999 à 2003, conduit à des résultats retraités déficitaires (entre - 0,3M€ et -2,3 M€ selon les exercices) alors que les comptes présentés sont excédentaires (entre +0,01 M€ et +0,2 M€ selon les exercices). Au CH de Villeneuve-sur-Lot (Lot-et-Garonne), la prise en compte des reports de charges a fait ressortir que les résultats affichés ont été surestimés en moyenne de 17 % entre 2000 et 2003.

Dans de nombreux cas, la multiplicité des irrégularités, en tous sens, rend excessivement complexe la détermination des résultats comptables réels, sans compter que les lacunes en matière de provisions ne peuvent aisément être rectifiées faute d'information disponible.

### **III - La méconnaissance des actifs et des passifs**

#### **A – La connaissance imparfaite des actifs immobilisés**

L'instruction M21 prévoit la tenue d'un état de l'actif par le comptable public, donnant le détail des immobilisations inscrites au bilan,

et la tenue par l'ordonnateur d'un inventaire physique annuel détaillé des immobilisations. L'inventaire comptable des biens acquis retracés en compte de classe 2 doit pouvoir être justifié au moins annuellement par l'inventaire physique.

Ces dispositions ne sont guère respectées. Les ordonnateurs n'établissent pas l'inventaire qu'ils sont censés dresser tandis que le comptable public ne tient pas toujours l'état de l'actif. Ces lacunes ne permettent pas d'appréhender la réalité du patrimoine des EPS<sup>117</sup>. Alors que le plan hôpital 2007 prévoit 10 Md€ pour les investissements des EPS entre 2004 et 2007, il est devenu impératif de fiabiliser la comptabilisation des actifs hospitaliers.

S'agissant de la valeur des biens comptabilisés à l'actif, l'instruction M21 adopte le principe du coût historique pour enregistrer les immobilisations. Il en résulte que les actifs hospitaliers figurent au bilan à leur coût d'acquisition amorti. Ultérieurement, aucune réévaluation n'est constatée. Cette comptabilisation des actifs au coût historique est conforme au plan comptable général auquel doit se conformer la comptabilité des EPS sauf aménagement justifié.

La plupart des immeubles de l'Etat sont désormais comptabilisés à leur valeur de marché<sup>118</sup>. Une réflexion pourrait dès lors être engagée pour rapprocher sur ce point les normes comptables hospitalières des normes de l'Etat.

## **B – Les imprécisions et incertitudes sur les dettes et les créances**

### **1 – Les créances des EPS à l'égard de la sécurité sociale (créances dites de l'article 58)**

Les hôpitaux ont constitué en 1983, lors du passage d'une tarification au prix de journée à un financement par dotation globale, une créance sur la sécurité sociale, dite de l'article 58, qui n'est toujours pas

---

117. A cet égard, le constat dressé par la Cour dans son rapport public annuel de 2004 sur les lacunes des comptes des collectivités locales en la matière pourrait être repris ici pour une large part.

118. Voir certification des comptes de l'Etat, exercice 2006, mai 2007, p. 40.

soldée en 2006<sup>119</sup>. Cette créance qui a fait l'objet d'une instruction comptable en 1996 a été dès l'origine constatée aux bilans des EPS mais seulement en 2006 au bilan de la CNAMTS (laquelle s'est appuyée, au moins en partie, sur les données provenant des comptes de gestion des hôpitaux publics<sup>120</sup>). En d'autres termes, les montants des créances ont dû quelquefois être reconstitués après le fait générateur et les CRC ont constaté que la créance n'était parfois pas correctement identifiée parmi les autres créances sur la sécurité sociale.

La Cour relève la quasi similitude des chiffres entre le montant inscrit au passif du bilan de la CNAMTS (2,99 Md€) et le montant comptabilisé à l'actif du bilan des EPS (2,90 Md€) alors que les périmètres diffèrent (une partie des dettes recensées au bilan combiné du régime général concerne les établissements privés participant au service public hospitalier (PSPH) et que par ailleurs, une partie de ces créances est due par d'autres régimes de sécurité sociale).

La Cour rappelle qu'il importe de définir le mode d'apurement des dettes de la sécurité sociale qui n'ont pas vocation à rester à l'actif des bilans des EPS et symétriquement au passif des bilans des caisses primaires d'assurance maladie.

## **2 – La comptabilisation des avances de trésorerie consenties aux EPS en 2005**

Les EPS n'étant pas prêts à facturer en T2A dès janvier 2005, la nouvelle tarification ne s'est appliquée que le 1<sup>er</sup> juin 2005, mais avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier. Dans ce contexte, les financements alloués aux hôpitaux de janvier à mai 2005 ont pris la forme d'acomptes versés par les caisses primaires d'assurance maladie. Puis, en juin, les ARH ont procédé à un calcul rétroactif lié à une application de la réforme au 1<sup>er</sup> janvier 2005. La différence entre les acomptes perçus entre janvier et mai et les montants calculés rétrospectivement en juin a fait apparaître un solde positif, correspondant à une avance versée aux hôpitaux. Selon les données de la DGCP, le montant de cette avance s'élevait à 2,46 Md€ au 31 décembre 2005.

---

119. Ainsi que l'a rappelé la Cour dans son rapport sur la préparation à la certification des comptes de la sécurité sociale de septembre 2006, il résulte en effet de l'article R. 714-9 du CSS (qui codifie l'article 58 du décret du 11 août 1983) que la dette au titre des facturations de la période précédente est couverte par les versements au titre du règlement de la dotation globale par douzièmes mensuels, ce qui crée un décalage constant depuis lors.

120. Voir le rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale 2006, p. 59.

Le montant de l'avance inscrite en créance au bilan de la CNAMTS s'établissait à 3,29 Md€ au 31 décembre 2005. L'écart entre les données du bilan des EPS (2,46 Md€) et celles du bilan de la CNAMTS est dû pour partie au fait que le montant de la CNAMTS comprend, outre les EPS, les établissements privés participant au service public hospitalier (PSPH).

La Cour rappelle par ailleurs le constat formulé dans son rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale publié en juin 2007, à savoir qu'une incertitude demeure sur les échéances et les modalités de recouvrement de cette avance et qu'il importe, au regard de la sincérité des comptes de la sécurité sociale, que l'annexe aux comptes de la CNAMTS fournisse des indications sur l'apurement de ces avances.

\*

\* \*

Dans le RALFSS de 1998, la Cour avait évoqué au sujet des EPS le recours « relativement fréquent » à des pratiques altérant la sincérité des comptes. Elle constate plusieurs années après la permanence des errements comptables ayant pour effet de fausser, parfois de manière significative, les comptes hospitaliers, les évolutions récentes n'apportant qu'une amélioration partielle. Des procédures de sanctions ont été engagées dans les cas les plus graves.

Le directeur de la DHOS a souhaité en avril 2006 « *que dans le prolongement du nouveau régime budgétaire et comptable, soit engagée une réflexion approfondie sur les perspectives de certification des comptes des établissements publics de santé* ». En réponse, le directeur de la DGCP, a souligné que la certification était « *une entreprise exigeante, ayant des conséquences sur les procédures internes des établissements et des effets budgétaires potentiels et qui nécessite une adhésion forte de la part des différents acteurs hospitaliers* ». La Cour considère également que la poursuite des améliorations demandées constitue un préalable à cette évolution.

## **IV - La lente mise en place de la comptabilité analytique**

### **A – Les dispositifs prévus**

Il existe trois dispositifs, chacun répondant à des objectifs distincts :

- par décret du 31 juillet 1992, les établissements sont tenus de mettre en place une comptabilité analytique afin d'établir les coûts des différentes activités hospitalières (médical, médico-technique et logistique). Un guide de la comptabilité analytique, publié par la DHOS en 1997 puis mis à jour régulièrement avec une dernière version en 2004, propose, sans imposer, diverses méthodes ;
- en application d'un décret du 29 décembre 1997, les EPS sont tenus de procéder chaque année à un retraitement du compte financier pour présenter une répartition analytique des charges entre les différents secteurs d'activités de l'établissement (MCO, HAD, SSR, psychiatrie, enseignement et recherche, etc.). Lors de la mise en place de la T2A en 2005, cette ventilation des charges a été utilisée par la DHOS pour déterminer les enveloppes allouées aux différentes activités hospitalières ;
- enfin, au niveau du ministère de la santé, l'exploitation du calcul des coûts de l'activité médicale de la centaine d'établissements faisant partie de l'étude nationale des coûts (ENC), instituée en 1992, sert de base à la détermination des tarifs nationaux utilisés dans le cadre de la T2A. Elle permet aussi de mettre à la disposition des établissements des éléments leur permettant de se comparer (notamment en établissant un tableau coût case mix-TCCM- cf. infra).

Ces différents dispositifs, prévus réglementairement pour certains d'entre eux depuis plus de dix ans, revêtent une importance cruciale pour la connaissance et la maîtrise des coûts hospitaliers, l'allocation des enveloppes budgétaires aux différents secteurs d'activités et la détermination des tarifs nationaux de la T2A. Or, force est de constater qu'ils ne sont mis en œuvre que très partiellement dans un très grand nombre d'établissements.

## **B – Les obstacles au déploiement des analyses de coût**

L'objectif d'une comptabilité analytique est de permettre une mesure des écarts à partir de référentiels dans le cadre d'une démarche classique de contrôle de gestion. Mais, s'agissant de l'hôpital, il n'existe pas de référentiels nationaux valides, ce qui constitue un sérieux handicap au développement de la comptabilité analytique.

1- Le calcul des coûts de production des activités hospitalières, prévu par le décret précité du 31 juillet 1992 est effectué, pour une cinquantaine d'activités logistiques et médico-techniques, dans le cadre du groupe d'amélioration de la comptabilité analytique hospitalière (GACAH), piloté par le CHU d'Angers sur la base des réponses à des questionnaires détaillés adressés aux EPS volontaires. La diffusion des

résultats et des fiches d'analyse d'écart établies pour chacune des activités permet à un hôpital de se comparer à un échantillon d'établissements ayant une présentation comptable homogène en rapprochant à la fois son coût unitaire total ainsi que sa décomposition, ce qui permet de déterminer des causes d'écart et d'agir en conséquence.

S'il est incontestable que le référentiel des coûts d'activités déterminés dans le cadre du GACAH est celui, des trois dispositifs, qui est le plus largement utilisé, les chambres régionales des comptes n'en ont pas moins constaté, à l'occasion de leurs contrôles, que de nombreux EPS se sont à peine engagés dans cette voie, y compris des établissements tels que les CHU de Bordeaux (Gironde) et Caen (Calvados) ou les CH de Valenciennes (Nord) et de Chalon-sur-Saône (Saône-et-Loire). Le nombre des EPS participants au dispositif, certes en augmentation régulière, reste peu élevé (132 établissements ont participé à l'enquête de 2006 sachant qu'ils n'ont pas tous fourni les données pour toutes les activités). En tout état de cause, quelle que soit l'activité considérée, rien ne garantit que les données communiquées par les EPS correspondent à un échantillon représentatif.

2- Pour la ventilation des charges du compte financier par secteur d'activité, opérée par chaque hôpital puis centralisée par la DHOS, il n'existe aucun retour du ministère avec des moyennes permettant une analyse comparative entre établissements. En pratique, les établissements s'organisent pour disposer de référentiels leur permettant de se situer par rapport à des moyennes, mais il n'existe aucun référentiel validé en la matière.

3- Pour l'analyse des activités médicales, le référentiel national provient des données de l'étude nationale des coûts (ENC). Dans le RALFSS de septembre 2006, la Cour a noté que les conditions de la fiabilité des coûts analytiques (représentativité de l'échantillon, fiabilité du périmètre de charges incorporées, pertinence des méthodes et contrôles opérés) n'étaient pas remplies. Ainsi, la détermination des tarifs des groupes homogènes de séjour (GHS) s'appuie sur des coûts présentant de sérieuses limites. La Cour a également souligné qu'un biais supplémentaire était introduit par une fixation des tarifs soumise à la logique budgétaire : afin de respecter l'objectif de l'ONDAM fixé par le Parlement, la masse budgétaire finançant les GHS n'est obtenue qu'après déduction des autres enveloppes finançant les hôpitaux, créant une déconnexion progressive entre coûts et tarifs, du fait de la méthode des préciputs successifs. En d'autres termes, les tarifs des GHS constituent une variable d'ajustement du dispositif de financement des hôpitaux, dans une logique d'ajustement prix/volumes. En conséquence, ils ne reflètent que partiellement le coût des groupes homogènes de malades (GHM).

La comparaison des coûts des GHM de l'hôpital avec ceux établis par l'échelle nationale des coûts peut être utilisée, même si des retraitements s'avèrent nécessaires compte tenu des éventuelles modifications intervenues dans le périmètre des GHM et du décalage de deux ans dans l'établissement des GHM de référence. Certes, chaque établissement peut, en principe, grâce au TCCM, rapprocher le coût de l'activité médicale MCO de l'établissement (pris globalement au niveau d'un service ou d'un pôle d'activité) du coût qui serait généré par le même éventail de cas traités affectés chacun du coût moyen des GHM établi par l'étude nationale des coûts. Ainsi utilisé, le TCCM constitue l'outil permettant à chaque EPS d'identifier s'il est en situation de surcoût, globalement ou selon l'activité comparée.

Mais les chambres régionales des comptes ont constaté que dans l'ensemble des établissements de l'échantillon, aucun EPS n'était à même, au moment du contrôle, de mettre en œuvre l'outil de contrôle de gestion et d'aide à la décision que constitue le TCCM. En fait, les obstacles auxquels se heurte le calcul du coût par séjour tiennent à la fois aux faiblesses de la comptabilité générale (et notamment à l'absence de prise en compte de reports de charges) et à l'état des systèmes d'information, qui ne permettent pas de rattacher à chaque séjour les coûts des prestations médicales (actes, médicaments), faute notamment de disposer d'un dossier médical informatisé. Ainsi, au CHU de Poitiers (Vienne) qui est pourtant un des plus avancés dans l'ensemble des EPS contrôlés, les difficultés de mise en place d'une comptabilité analytique médicalisée tiennent essentiellement à la mesure du temps médical, à l'insuffisante informatisation de certains secteurs médico-techniques pour établir une bonne traçabilité des actes de soins, et à l'impossibilité d'imputer directement la consommation de l'ensemble des médicaments aux séjours.

La Cour constate en définitive que la comptabilité analytique hospitalière reste à un faible niveau de développement dans un très grand nombre d'établissements en dépit de ses aspects stratégiques.

---

#### SYNTHÈSE

---

*S'agissant des hôpitaux, les difficultés de conciliation des principes comptables avec les règles budgétaires conduisent à proposer de dissocier la comptabilité générale, soumise aux principes comptables, et la comptabilité budgétaire, dont il faudrait redéfinir le périmètre mais qui resterait soumise à la contrainte d'équilibre.*

*Le nouveau cadre budgétaire en place depuis 2006, avec l'institution d'un état prévisionnel des recettes et des dépenses, devrait certes assouplir en partie la contrainte budgétaire et réduire par la même le recours à certaines pratiques contraires aux principes comptables. Un*

*premier bilan, qui pourrait être dressé après trois ans d'application, permettrait utilement d'apprécier les avancées mais également les limites de la réforme. Il fournirait ainsi les éléments du débat sur la nécessité de dissocier comptabilité budgétaire et comptabilité générale afin d'obtenir des comptes véritablement sincères et fiables.*

*En vue de renforcer la fiabilité des comptes, des améliorations substantielles sont à apporter :*

- *la coopération entre comptable et ordonnateur, que plusieurs mesures récentes ont pour objectif de développer, devrait être encore renforcée pour améliorer le contrôle interne des opérations financières et la connaissance du patrimoine et garantir ainsi la fiabilité des comptes ;*
- *surtout, il conviendrait de ne plus assujettir la comptabilité générale aux aléas des financements budgétaires.*

---

#### **RECOMMANDATIONS**

---

*10. Evaluer dès 2008 les effets de la réforme budgétaire de 2006 créant l'EPRD sur les pratiques comptables et la sincérité des comptes hospitaliers.*

*11. Etablir des référentiels nationaux représentatifs pour les coûts des différentes activités de l'hôpital afin d'inciter les EPS à développer leurs comptabilités analytiques.*

---