



**HAL**  
open science

# L'ETAT ET LA CERTIFICATION DES COMPTES DES HÔPITAUX : LA FIN D'UNE BOÎTE NOIRE ?

## Contrôle de gestion

Isabelle Aubert, Frédéric Kletz

► **To cite this version:**

Isabelle Aubert, Frédéric Kletz. L'ETAT ET LA CERTIFICATION DES COMPTES DES HÔPITAUX : LA FIN D'UNE BOÎTE NOIRE ? Contrôle de gestion. Colloque AIRMAP 2019, May 2019, Paris, France. hal-02273907

**HAL Id: hal-02273907**

**<https://hal.science/hal-02273907>**

Submitted on 29 Aug 2019

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# L'ETAT ET LA CERTIFICATION DES COMPTES DES HÔPITAUX : LA FIN D'UNE BOÎTE NOIRE ?

Projet de communication – Colloque AIRMAP 2019

Sorbonne, 23-24/5/19

## Support de communication pour l'atelier n°8 Contrôle de gestion

**Personne à contacter :** Frédéric KLETZ (cf ci-dessous).

### **Auteurs :**

Isabelle AUBERT, doctorante, Centre de Gestion Scientifique, Mines ParisTech, 60 boulevard Saint-Michel 75 006 PARIS. Tél : 01-40-51-91-08. Mél : [isabelle.aubert@mines-paristech.fr](mailto:isabelle.aubert@mines-paristech.fr)

Frédéric KLETZ, enseignant-chercheur, Centre de Gestion Scientifique, Mines ParisTech, 60 boulevard Saint-Michel 75 006 PARIS. Tél : 01-40-51-91-08. Mél : [frederic.kletz@mines-paristech.fr](mailto:frederic.kletz@mines-paristech.fr)

### **RESUME**

Introduite par la loi Hôpital, Patients, Santé, Territoire du 21 juillet 2009, la certification des comptes des hôpitaux s'est imposée en quelques années comme une procédure routinière, inscrite dans l'arsenal de contrôle usuel des établissements publics. Or, loin d'être une mesure purement technique, la soumission des hôpitaux à un audit externe les a transformés en structures « auditables » (Power, 2005), susceptibles de provoquer de profondes modifications, tant dans la représentation que dans l'exercice de la régulation hospitalière par les pouvoirs publics.

A partir d'une étude qualitative, le présent article analyse les manifestations concrètes de cette mutation et met en évidence la consolidation d'une politique de régulation des hôpitaux de plus en plus

distante et médiatisée par des garants de confiance. Notre étude permet ainsi d'enrichir la grille d'analyse des régimes de gouvernementalité dans le champ hospitalier (Lenay, 2001, Cazin, 2017), tout en confirmant les conclusions d'analyses de réformes précédentes sur un défaut d'accompagnement et de capitalisation des apprentissages par la puissance publique (Moison, 2013, Cazin, 2017).

## **ABSTRACT**

Introduced by the law Hospital, Patients, Health and Territory of July 21, 2009, the certification of hospital accounts was established in a few years as a usual procedure, included in the common set of controls applied on public hospitals. However, far being a purely technical measure, the submission of hospitals to an external audit has turned them into « auditable » structures (Power, 2005), likely to cause deep changes, both in the representation and the exercise of hospital regulation by the public authorities.

Based on a qualitative study, this article analyses the concrete forms of this change and highlights a strengthening regulating policy that is increasingly distant from the hospitals and relayed by guarantees of trust. Our study thus makes it possible to enrich the analysis grid of government regimes in the hospital field (Lenay, 2001, Cazin, 2017), while it confirms the conclusions of analyses on previous reforms, pointing a lack of support and capitalization of learning by public authorities ((Moison, 2013, Cazin, 2017).

Mots-clé : auditabilité – certification – comptes – garant de confiance – gouvernementalité.

Key words : auditability – certification – accounts – guarantee of trust – governmentality.

## **L'ETAT ET LA CERTIFICATION DES COMPTES DES HÔPITAUX : LA FIN D'UNE BOÎTE NOIRE ?**

### **INTRODUCTION**

Introduite par la loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'Hôpital, et relative aux Patients, à la Santé et aux Territoires (dite loi HPST), la certification des comptes des hôpitaux publics s'est imposée en quelques années dans l'univers hospitalier comme une procédure consensuelle et routinière. Confiée à un commissaire aux comptes (CAC), la certification repose sur un audit des comptes et du contrôle interne, et prend la forme d'une « opinion » émise par le CAC, relative à la « régularité » et la « sincérité » des comptes, et à la capacité de ces derniers à donner une « image fidèle » du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice. Comme dans l'univers industriel où l'audit externe est présent depuis fort longtemps, l'expertise et l'indépendance affichée du CAC sont réputées garantir la neutralité de la procédure.

Or, au-delà des aspects techniques, la certification des comptes marque une évolution importante de la relation entre l'Etat et les hôpitaux. Elle consacre tout d'abord la centralité de l'approche comptable et financière dans le mode d'évaluation et d'appréhension des établissements hospitaliers publics. L'hôpital est un lieu de production de soins, qui peut être suivi et piloté sur ses performances et ses résultats comptables, notamment par sa tutelle, qui a besoin d'assurance dans la qualité de ces données.

Par ailleurs, elle introduit dans la relation Etat-hôpitaux, un tiers, le CAC, à qui l'Etat délègue une part de l'exécution de sa mission de contrôle, et qui importe dans l'univers de la régulation hospitalière des normes d'un autre univers professionnel, contribuant ainsi à hybrider les cultures gestionnaires du secteur privé et du secteur public.

Dans la lignée des travaux de Lenay (2001) et Cazin (2017) sur les formes de « gouvernementalité » de l'action publique dans le champ hospitalier, nous analysons ce dispositif comme une « technique de gouvernement » au sens foucauldien de cette expression, à savoir une combinaison de systèmes de connaissances (des savoirs) et d'un appareillage gestionnaire spécifique (David, 2012, Lascoumes, 2004). Cette technique de gouvernement s'insère dans la « gouvernementalité », entendue dans sa définition générique comme la « conduite des conduites », qui renvoie à « tous les efforts destinés à donner forme, guider ou diriger la conduite de soi ou celles des autres » (Aggeri, 2005).

C'est cette technique, articulée autour de la figure centrale du CAC, et ses implications sur la politique de régulation hospitalière que nous souhaitons analyser dans le présent article. En effet, la procédure de certification des comptes peut être questionnée, non seulement sous l'angle des pratiques de gestion des audités, comme l'a fait Power (2005) dans son analyse des effets normalisateurs de l'audit, mais aussi à travers l'analyse de son impact sur les politiques de santé. **Plus précisément, nous souhaitons appréhender selon quels mécanismes et avec quels effets la certification des comptes a fait évoluer la conception et la mise en œuvre des politiques publiques de régulation du champ hospitalier.**

Comme indiqué plus haut, notre étude s'inscrit dans l'approche foucauldienne de la gouvernementalité, et ses déclinaisons dans le champ hospitalier. Elle mobilise également le concept d'« auditabilité » mis en avant par Power (2005), qui caractérise la transformation qu'opère l'audit sur les objets auxquels il s'applique : ceux-ci se voient reconstruits selon des critères d'observabilité et de traçabilité, qui seuls rendent l'audit applicable. Nous nous sommes attachés à évaluer dans quelle mesure cette « mise en visibilité » alimente une nouvelle conception et une nouvelle pratique de la régulation. De manière complémentaire, nous utilisons un autre concept foucauldien, celui de surveillance, ainsi que l'approche développée par le Centre de Gestion Scientifique (CGS) de l'Ecole des Mines et le Centre de Recherche en Gestion (CRG) de l'Ecole Polytechnique sur les effets d'apprentissage des outils de gestion.

Notre travail d'investigation a reposé sur une démarche qualitative, fondée principalement sur 25 entretiens semi-directifs, menés auprès d'acteurs hospitaliers et de promoteurs de la réforme, en charge de son élaboration et de son pilotage (administrations ministérielles, Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, Agence Régionale de Santé, juridictions financières).

Les contributions de notre recherche s'articulent autour de trois propositions. Sur le plan théorique, nous montrons que la certification des comptes, par le biais des exigences d'auditabilité, a conduit à créer un dispositif de surveillance des pratiques gestionnaires des hôpitaux, qui ne s'est paradoxalement pas accompagné d'un processus d'apprentissage du côté du régulateur. Nous proposons également d'enrichir la grille d'analyse des régimes de gouvernementalité de la santé (Lenay, 2001 ; Cazin, 2017), en montrant comment l'ensemble des dimensions du régime de la régulation est modifié par la certification des comptes. Sur le plan empirique, nos conclusions mettent en évidence l'inscription de la figure du commissaire aux comptes dans un mouvement plus large déjà analysé, de délégation de l'expertise technique par les pouvoirs publics au profit de garants de confiance, dont nous précisons les caractéristiques.

Après avoir rappelé brièvement quelques éléments relatifs au contexte et au contenu de la réforme, nous détaillons notre cadre d'analyse théorique et la méthodologie retenue pour documenter la réponse à notre question de recherche, avant de présenter et de discuter nos résultats.

## **L'INTRODUCTION DE LA CERTIFICATION DES COMPTES DANS LES HÔPITAUX : ELEMENTS DE CONTEXTE ET CONTENU DE LA REFORME**

### **Une réponse à la « problématique » de la fiabilité comptable des hôpitaux, sous l'influence des préceptes du New Public Management**

Dans les années précédant la promulgation de la loi HPST, les corps de contrôle (Cour des Comptes, 2007, IGAS, 2008) ont à maintes reprises dénoncé des irrégularités persistantes dans les procédures et les résultats comptables des hôpitaux. Comme le résumait Bourret et al. (2013), « ces irrégularités étaient nombreuses et potentiellement significatives, puisqu'avaient été, par exemple, relevées dans les comptes des hôpitaux : des créances irrécouvrables non provisionnées, des provisions dimensionnées non pas en fonction des risques encourus, mais des capacités budgétaires de l'hôpital à les doter, des charges relatives à des entités juridiquement indépendantes de l'hôpital mais imputées sur son budget, ... ». L'IGAS (2008), comme le rapport Larcher (2008) sur les missions de l'hôpital, en avaient tiré des conclusions tranchées, prônant l'application de la certification des comptes aux hôpitaux, l'IGAS la présentant même comme « inéluctable ». La loi HPST entérinera leur recommandation.

Cet intérêt pour le contrôle externe s'inscrit dans un mouvement plus vaste de développement du New Public Management en France. D'après Bézès (2012), son influence devient marquante à partir des années 1990, au terme d'une période de remise en cause des manières historiques d'agir du système administratif, couplé à l'élaboration progressive « d'une doctrine globale, intégrant sur un mode cohérent des techniques, largement inspirées des conceptions et instruments du New Public Management (NPM) ». Sur cette base, se construit dans les années 2000 une refonte profonde des modes d'exercice de l'action publique, incarnée par la loi organique relative aux lois de finances (2001), la Révision Générale des Politiques Publiques (2007) et la loi Hôpital, Patients, Santé et Territoire (2009).

### **Brève présentation du dispositif de certification des comptes des hôpitaux**

La certification est confiée à un commissaire aux comptes désigné pour un mandat de six ans par le conseil de surveillance de chaque établissement. Seuls les hôpitaux publics dont le montant total des produits du compte de résultat principal est égal ou supérieur à cent millions d'euros pendant trois exercices consécutifs, rentrent dans le périmètre de la réforme. Sur la base de ce critère, 165 établissements sur 930 doivent faire certifier leurs comptes. La réglementation prévoit une mise en œuvre graduée sur trois ans, avec une première certification des comptes pour les exercices 2014, 2015 ou 2016, selon l'état de préparation des établissements.

Dans un rapport paru en 2018, la Cour des Comptes dresse un bilan consolidé de ces trois premiers exercices de certification, essentiellement quantitatif, mettant en exergue les résultats suivants : 98 établissements, soit 59%, ont été certifiés sans réserve ; 5 établissements se sont vus opposer un refus de certification, soit 3% ; 62 établissements sont certifiés avec réserves. Sur l'ensemble des trois années, les deux premiers motifs de réserves concernent le recensement et la comptabilisation des immobilisations, et les procédures de contrôle interne des établissements. La Cour conclut à une amélioration de la fiabilité globale des comptes, argumentée par l'observation de la réduction progressive du nombre de réserves entre 2014 et 2016.

Dans la suite de l'article, nous proposons d'approfondir la connaissance des transformations induites par la certification des comptes, et d'en mesurer l'impact sur la politique de régulation hospitalière.

## **LE CADRE THEORIQUE**

### **La certification des comptes, une nouvelle technique de gouvernementalité ?**

Le concept de gouvernementalité a été théorisé par Michel Foucault (2004) à l'occasion de ses cours au Collège de France entre 1978 et 1980. Selon Aggeri (2005), il recouvre deux acceptations : une thèse historique et un cadre d'analyse. Selon la première, le rôle de l'Etat s'est transformé aux XVII<sup>ème</sup> et XVIII<sup>ème</sup> siècles, en déplaçant son centre d'intérêt et d'action de la conservation du pouvoir à l'organisation de la population, en vue d'accroître la production de richesses. Dans son deuxième sens, la gouvernementalité constitue un cadre d'analyse des pratiques de gouvernement, qui décrypte les « théories, les programmes explicites, les stratégies et les techniques pour la conduite des conduites » (Rose, 1999, cité par Aggeri, 2005). Le concept de gouvernementalité a fréquemment été mobilisé pour analyser les politiques de santé, car il permet de caractériser, dans un paysage éclaté et complexe, les différents régimes de relations instaurés entre l'Etat et les acteurs du système de santé.

Lenay (2001) propose ainsi une typologie des formes de gouvernementalité à l'œuvre dans le champ hospitalier, actualisée par Cazin (2017). Trois formes de gouvernementalité sont décrites à partir d'un nombre limité de critères : la planification<sup>1</sup>, la régulation<sup>2</sup> et la stimulation de l'exploration collective<sup>3</sup> (cette dernière formulation remplace dans les travaux de Cazin le terme plus général d'« organisation » retenu par Lenay). Le tableau ci-dessous présente ces trois régimes. A la fin de notre article, nous en proposons une version amendée, au regard des résultats de notre étude.

**Les formes de gouvernementalité dans les politiques hospitalières –  
Typologie proposée par Cazin (2017), sur la base des travaux de  
Lenay (2001)**

	<b>Planification (Public administration)</b>	<b>Régulation (New Public Management)</b>	<b>Stimulation de l'exploration collective (New Public Governance)</b>
<b>Objets de gouvernement</b>	Discipline, spécialité médicale (cardiologie, urologie, etc...), service. Objets homogènes en termes d'activité et dominés par des logiques professionnelles	Hôpital, clinique, etc. Institutions considérées comme des systèmes de production autonomes.	GHT <sup>4</sup> , territoires, parcours des patients
<b>Définition de la performance</b>	Qualité mesurée sous forme de	Productivité (rapport des flux	Egalité d'accès aux soins

<sup>1</sup> La planification organise l'offre de soins, par l'attribution d'autorisations d'activités de soins et/ou d'équipements lourds aux établissements ou à des structures de coopérations.

<sup>2</sup> La régulation définit la politique d'allocation des ressources financières aux établissements.

<sup>3</sup> La stimulation de l'exploration collective a pour objet d'améliorer l'organisation des parcours des patients sur les territoires de santé.

<sup>4</sup> Groupement Hospitalier de Territoire

	seuils d'activité, de masse critique, de niveaux d'équipements et de qualification	exprimés dans une unité d'activité commune sur les moyens engagés)	grâce à un maillage exhaustif du territoire
<b>Manière de définir les sujets</b>	Compétence	Responsabilité économique	Sujets coopérants à une prise en charge
<b>Relation gouvernant-gouverné</b>	Planification descendante (hiérarchie)	Marché organisé par l'Etat	Délégation aux acteurs de terrain
<b>Outils</b>	Traduction des objectifs de santé publique en activités et structures. Seuils d'activité, indices d'équipements, niveau d'activité → SROS <sup>5</sup> /PRS <sup>6</sup>	Allocation des financements en fonction de l'activité → T2A <sup>7</sup> et PMSI <sup>8</sup>	Définition de la prise en charge des patients de manière locale dans les PMP <sup>9</sup> des GHT
<b>Limites</b>	Faibles incitations à se coordonner. Définition locale de la qualité, normes locales. Pas d'évaluation de la performance globale des opérations de traduction locales.	Les structures évaluées ne correspondent pas nécessairement aux formes de l'action collective (coopérations inter-institutions). Difficulté à responsabiliser les	Pilotage de la coopération en situation d'incertitude. Redistribution des financements entre les différentes institutions coproduisant la prise en charge. Définition du

<sup>5</sup> Schéma Régional d'Organisation des Soins

<sup>6</sup> Projet Régional de Santé

<sup>7</sup> Tarification à l'Activité

<sup>8</sup> Programme Médicalisé des Systèmes d'Information

<sup>9</sup> Projet Médical Partagé

		professionnels, à décliner l'évaluation globale sur les professionnels	périmètre de la prise en charge.
--	--	--	--

Source : Regrouper pour mieux gouverner ? Le cas des hôpitaux publics français. Cazin (2017)

A partir de cette grille, la suite de notre réflexion cherche à préciser les modalités de l'insertion de la certification des comptes dans les différentes dimensions du régime de régulation, et, au-delà, elle vise à discuter et à enrichir les critères de la grille : toutes les dimensions de la gouvernementalité sont-elles bien prises en compte, ou peut-on en mettre à jour de nouvelles ? Afin de répondre à cette interrogation, nous mobilisons un second cadre d'analyse, qui permet de saisir les modes opératoires utilisés par le CAC.

### **Le concept d'auditabilité : quels effets sur la connaissance des pratiques gestionnaires des hôpitaux par le régulateur ?**

Dans son ouvrage *La société de l'audit*, Power (2005) soutient que la neutralité affichée de l'audit (externe ou interne) est un leurre, qui masque les modifications profondes que sa mise en œuvre entraîne, tant dans la nature des activités auxquelles il s'applique que dans les comportements des acteurs en charge de ces activités. L'audit nécessite en effet que le processus contrôlé fournisse un « sillage de preuves et de procédures vérifiables » (AAA, 1966, cité par Power), qui constituent les éléments sur lesquels les auditeurs vont étayer leurs affirmations. Autrement dit, pour pouvoir opérer, l'audit nécessite que son objet soit « auditable », c'est-à-dire mis en visibilité par un certain nombre de techniques qui relèvent elles-mêmes de l'audit, et constituent donc un système de contrôle interne en miroir du système de contrôle externe.

Or, cette mise sous contrôle s'apparente au dispositif de surveillance incarné par le panoptique de Bentham, dont Foucault (1975) a montré les effets disciplinaires. Bentham avait conçu le panoptique sous la forme d'une architecture constituée d'une tour de contrôle centrale entourée de cellules individuelles, permettant au surveillant de contrôler les détenus sans que ceux-ci sachent s'ils étaient observés ou non. Comme le souligne Foucault, le panoptique crée « chez le détenu un état conscient et permanent de visibilité qui assure le fonctionnement automatique du pouvoir. Faire que la surveillance soit permanente dans ses effets, même si elle est discontinuée dans son action ; (...) ; bref, que les détenus soient pris dans une situation de pouvoir dont ils sont eux-mêmes les porteurs ».

On voit ainsi tout l'intérêt de l'approche foucauldienne pour analyser la certification des comptes comme une entreprise de surveillance et de

connaissance (inscrite dans une finalité de conformation) des comportements gestionnaires des hôpitaux par l'Etat. Grâce au développement du contrôle interne, la certification conduit en effet à une mise en visibilité des pratiques, dont l'Etat peut théoriquement se saisir. Si Angelé-Halgand et Garrot (2015) voient dans les Groupes Homogènes de Malades (GHM) introduits par la Tarification à l'Activité (T2A) le fondement du panoptisme hospitalier, il nous semble que l'analyse peut tout aussi bien s'appliquer au processus de certification des comptes, sous réserve d'en détailler les mécanismes.

### **Des effets d'apprentissage malgré tout ?**

Enfin, nous avons cherché à comprendre dans quelle mesure l'impact de la certification des comptes dépassait les effets de conformation envisagés dans le paragraphe précédent. En prenant comme cadre de référence l'approche de « l'école française des outils de gestion » (Aggeri et al., 2010, Wilfrid, 2005), nous avons interrogé la capacité de la certification des comptes à générer des apprentissages chez le régulateur. Les outils de gestion que la certification produit (tableaux de bord, matrices de risques, requêtes de contrôle, ...) peuvent en effet susciter des apprentissages, selon trois directions (Moison et al., 1997) : l'investigation du fonctionnement organisationnel, l'accompagnement de la mutation ou l'exploration du nouveau. Nous nous sommes intéressés au potentiel d'apprentissage que génèrent ces différentes configurations du point de vue de l'Etat : celui-ci connaît-il désormais mieux les pratiques gestionnaires des hôpitaux et quels enseignements en a-t-il tiré pour sa propre conduite de régulateur ?

## **METHODOLOGIE**

### **Une démarche qualitative et exploratoire**

Notre travail d'investigation a reposé sur une démarche qualitative, centrée sur « les acteurs agissant et interagissant, c'est-à-dire pensant, parlant, décidant, de manière routinière ou novatrice » (Dumez, 2013). Il s'agissait de comprendre les raisons d'agir des acteurs et d'analyser les actions menées à l'aune de ces motivations.

Nous avons d'une part réalisé une étude de cas, à travers l'analyse d'un établissement hospitalier de la région parisienne soumis à la procédure de certification, dans lequel nous avons échangé avec plusieurs représentants ; leur lecture de la réforme a été confrontée à celle de deux autres établissements, où notre étude s'est limitée à la rencontre du directeur des affaires financières. Nous avons sollicité d'autre part les promoteurs, pilotes et partenaires de la réforme au sens large : ministère de la santé (DGOS), ministère des finances (DGFIP), Agence Régionale de Santé

(ARS), Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), membres des juridictions financières. Notre approche visait à comprendre les conditions d'émergence de la réforme, en identifiant notamment les représentations et postulats sous-tendant son apparition, ainsi que son évolution au gré des effets issus de sa mise en œuvre, et de leur éventuelle prise en compte. Ce sont les entretiens auprès de cette seconde catégorie d'acteurs qui nourrissent pour l'essentiel le présent article, mais la confrontation des points de convergence et décalages entre les acteurs hospitaliers et les promoteurs de la réforme a enrichi nos analyses.

### **Recueil et analyse des données**

Les entretiens ont constitué la source la plus importante de données collectées. Au total, 25 entretiens ont été réalisés entre fin mars et fin juin 2018. Ils ont pris une forme semi-directive, et ont été analysés afin d'identifier des récurrences thématiques et des spécificités. Un peu moins de la moitié d'entre eux, soit dix personnes rencontrées, ont concerné des acteurs ayant été impliqués dans la préparation ou le pilotage de la réforme, ou l'étant toujours : quatre représentants actuels ou passés de la DGOS, deux représentants de la DGFIP, un membre d'ARS, un responsable de la CNCC, un rapporteur de la Cour des Comptes et un magistrat de CRC. En complément du matériau ainsi recueilli, nous avons consulté la documentation dédiée à la certification des comptes disponible sur le site internet du ministère de la santé, ainsi que celle des sites internet de la DGFIP, du Conseil de Normalisation des Comptes Publics, de la Cour des Comptes, et de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

## **RESULTATS**

Nous abordons dans cette partie les résultats issus de nos investigations autour de trois axes d'analyse : l'ambivalence de la réforme, tant dans sa conception que ses conclusions ; l'institutionnalisation du CAC comme garant de confiance de la puissance publique ; les transformations des méthodes de régulation hospitalière.

### **Une réforme ambivalente, dans sa conception et ses conclusions**

Dès l'origine, les pouvoirs publics ont présenté la certification des comptes comme un dispositif permettant de concilier la sincérité des comptes et l'amélioration de la performance des établissements. Néanmoins, la rencontre avec plusieurs représentants de la DGOS montre que le lien entre ces deux composantes ne semble pas évident.

Certes, pour certains d'entre eux, l'impact ne fait pas de doute, il découle du dévoilement, grâce au contrôle interne, des zones de sous-efficience de la gestion jusqu'alors occultées ou inconnues. La chef de projet sur la

certification des comptes à la DGOS entre juillet 2013 et février 2017 met en avant cet aspect, à travers quelques exemples, dont celui de la gestion des stocks déportés de médicaments dans un CHU. Elle souligne l'effet « révélateur » qu'a eu la certification sur le niveau particulièrement élevé de ces stocks :

*« On s'est aperçu qu'on avait autant, voire plus de stocks, quand on les a valorisés, dans les services qu'à la pharmacie. Et quand [ils ont] commencé à regarder ce qu'il y avait dans les armoires, en fait, ils se sont aperçus qu'il y avait de la péremption à un niveau extrêmement élevé ».*

D'autres acteurs expriment une vision moins tranchée des liens entre certification des comptes et performance gestionnaire : l'amélioration de la gestion semble relever d'un argument pédagogique, destiné à « faire passer » la réforme auprès des acteurs hospitaliers, plutôt que d'un effet démontré, comme l'indique un ancien membre de la DGOS :

*« On a essayé aussi d'avoir des arguments de vente, en disant (...) : « c'est une obligation légale, mais c'est aussi potentiellement pour vous un levier de performance en vous aidant à revisiter vos procédures, votre contrôle interne, et peut-être que ça va vous permettre, dans certains cas, de vous dire : ça, c'est inutile » ».*

Un autre acteur de la DGOS témoigne enfin d'une lecture beaucoup plus prudente sur les effets de la certification des comptes, arguant qu'elle « n'a pas changé la gestion des hôpitaux ». L'amélioration de la gestion d'un établissement ne reposerait en particulier pas sur le développement du contrôle interne, un dispositif de contrôle étoffé n'impliquant pas que l'objet du contrôle est de qualité. Selon lui, les facteurs déterminants de la performance d'un établissement sont à rechercher dans la prise de décisions à caractère stratégique, le recrutement de médecins compétents, l'éventuel renouvellement de la direction et la volonté de traiter les difficultés financières. Dans cette optique, la certification des comptes est analysée comme un « indicateur final » d'une situation gestionnaire, et non pas comme un levier d'amélioration de la performance.

Les bilans sur l'impact de la certification des comptes des hôpitaux produits par les ministères et la Cour des Comptes ne permettent pas de lever ces ambiguïtés, comme le montre la lecture de deux documents publics spécifiquement consacrés à ce sujet. Tant la « Fiche – Certification des comptes des établissements publics de santé » co-publiée par la DGOS et la DGFIP en janvier 2018, que le bilan intitulé « La qualité des comptes des administrations publiques », établi en mai 2018 par la Cour des Comptes sur la base d'une synthèse des rapports des CAC sur les exercices 2014 à 2016, dressent un bilan quantitatif des résultats des trois vagues de certification, en termes de nombre d'établissements certifiés, de nombre,

de nature et d'évolution des réserves dans le temps, mais ne permettent pas de mesurer les changements intervenus dans la gestion des hôpitaux depuis les premières certifications, en particulier pour ceux qui ont été exposés à des réserves et qui ont réussi à les lever : qu'ont-ils modifié dans leurs organisations et leurs manières de faire, et quels en ont été les effets ?

Si les objectifs de la réforme peuvent donc apparaître ambigus et le bilan incomplet, peut-on en mesurer des effets concrets dans les relations entre la puissance publique et les hôpitaux ?

### **L'institutionnalisation du CAC comme garant de confiance de la puissance publique**

Comme cela a été évoqué, la certification des comptes des hôpitaux a été conçue en réponse au constat de l'existence d'irrégularités persistantes dans les pratiques comptables des hôpitaux. Les progrès accomplis dans la conformité aux règles de la M21 sont unanimement mis en avant par les acteurs comme l'un des effets positifs de l'intervention du CAC. Le contenu même de cette intervention semble finalement moins important que ses conclusions, ainsi que le souligne un magistrat de Chambre Régionale des Comptes :

*« A un moment, on n'achète plus un travail, on achète une assurance sur la qualité comptable. Le CAC engage sa responsabilité là-dessus. On paye une garantie de qualité des comptes ».*

Les représentants de la DGOS en charge du suivi de la certification des comptes confirment cette analyse. Selon l'un d'entre eux :

*« Le rôle de la certification des comptes est vraiment de donner de la confiance dans les chiffres, à des acteurs tels que la tutelle, les banques, le conseil de surveillance, les syndicats, les élus locaux... Le CAC est un tiers de confiance, certifier les comptes est son métier, il engage sa responsabilité ».*

La plupart des acteurs rencontrés considèrent de plus que les différents contrôles en place (émanant du comptable, du CAC et de la CRC) sont globalement complémentaires, et se renforcent les uns les autres. La réforme est jugée globalement réussie par les autorités de tutelle, elle est entrée depuis mi 2017 dans une phase dite de « routine », l'accent étant désormais mis sur la délégation du suivi au niveau régional et la poursuite de l'évolution du référentiel comptable.

### **Les transformations des méthodes de régulation hospitalière : moins de spécificités et plus de distance ?**

L'introduction de la certification des comptes a en effet modifié le référentiel comptable applicable aux établissements publics de santé, en le rapprochant du plan comptable général (PCG) en vigueur dans le secteur privé.

Ainsi, des schémas comptables de la M21 ont été amendés par transposition pure et simple de dispositions du PCG. Par exemple, en cas d'amortissement linéaire, l'application du « *prorata temporis* » est devenue la règle depuis la publication de l'arrêté du 26 novembre 2016, alors qu'elle n'était jusqu'alors qu'une préconisation. Cette évolution aligne la M21 sur le PCG, qui prévoit que « l'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif »<sup>10</sup>. La certification des comptes a aussi conduit à la mise en œuvre de dispositions prévues dans la M21, identiques à celles du PCG, mais que les hôpitaux n'appliquaient pas. Ainsi, sous l'effet des constats de carence établis lors des premières certifications par les CAC, les établissements hospitaliers se sont vus rappeler par la DGOS et la DGFIP<sup>11</sup> leur obligation d'appliquer la méthode dite d'« amortissement par composant » lorsque « les éléments qui constituent une même immobilisation ont des durées d'utilisation (et donc d'amortissement) significativement différentes et que ces éléments sont à forte valeur unitaire »<sup>12</sup>, selon les termes de la M21 qui sont la transposition exacte de l'article 311-2 du PCG.

Si l'influence des normes et références du secteur privé se développe donc au sein de la sphère publique, on observe réciproquement une acculturation des CAC aux spécificités hospitalières, du fait des apprentissages générés par la répétition des procédures de certification chaque année, mais aussi en raison de certains choix ministériels. Il en va ainsi de la décision d'effectuer les corrections d'erreurs antérieures, au bilan plutôt qu'au compte de résultat, comme cela se pratique dans le secteur privé. Déjà retenue pour les universités, cette méthode répondait à la préoccupation conjointe de la DGOS et de la DGFIP de ne pas décourager les hôpitaux prêts à s'engager dans la démarche de certification, mais qui se trouvaient potentiellement exposés à une dégradation brutale et importante du résultat de leur compte de résultat principal, en cas de corrections importantes de leurs écritures antérieures (dans l'hypothèse d'une sous-estimation de leurs dépenses). Comme le souligne une représentante de la DGOS de l'époque :

---

<sup>10</sup> Plan Comptable Général, article 322-4.

<sup>11</sup> Fiche n°13 : Comptabilisation des immobilisations par composant dans les établissements publics de santé.

<sup>12</sup> Extrait de la M21.

*« C'est compliqué [pour un directeur] d'arriver devant l'organe délibérant, en disant : « on a un super outil de clarification des comptes, on va plomber le résultat cette année de plusieurs millions d'euros, mais rassurez-vous, la situation est sous contrôle ». Cela peut discréditer toute la démarche. »*

Parallèlement à ce processus d'hybridation des savoirs, la DGOS a intégré en 2017 le dispositif d'accompagnement de la réforme au sein de la supervision financière des hôpitaux, banalisant ainsi la procédure de certification des comptes. A ce titre, l'instruction interministérielle du 19 juillet 2017 prend acte d'un partage des tâches entre les CAC et les ARS, déléguant aux CAC la vérification de la qualité comptable des hôpitaux et confiant aux ARS le soin de ré-utiliser les conclusions des certifications dans le cadre des procédures de suivi et de dialogue avec les établissements. Or, dans la mesure où les rapports des CAC, intermédiaires ou finaux, sont succincts et parfois vagues, leur lecture est d'un très faible apport à la connaissance de la gestion de chaque établissement. Le dialogue sur ce sujet risque de se limiter dans les faits au suivi de la levée des réserves, la certification devenant à elle-même sa propre fin. L'instruction traduit ainsi une conception « balistique » des effets de la réforme (Moisdon, 2012), qui fait l'impasse sur l'organisation de boucles de retour d'expériences.

## **DISCUSSION**

Nous articulerons nos propositions autour de trois axes d'analyse, en montrant tout d'abord comment la certification des comptes, tout en disciplinant les pratiques de gestion des hôpitaux, ne conduit paradoxalement pas à ouvrir la « boîte noire » hospitalière (Moisdon, 2012), puis en proposant une relecture de la certification des comptes comme la manifestation d'une évolution générale des techniques de gouvernementalité. Nous concluons par une proposition d'enrichissement de la grille d'analyse des régimes de gouvernementalité dans le champ hospitalier.

### **Le paradoxe de la certification des comptes : surveiller sans voir ?**

L'introduction de la procédure de certification des comptes renvoie avant tout à des enjeux d'apprentissage par la puissance publique, à travers une meilleure connaissance de la situation de performance des hôpitaux, et surtout de compréhension de leurs difficultés de gestion. De plus, la certification des comptes s'apparente, comme on l'a vu, à un dispositif de surveillance tel que décrit par le panoptique de Bentham, en raison des effets d'auto-contrôle induits par les exigences d'auditabilité attachées à la procédure d'audit externe. Pourtant, elle ne semble paradoxalement pas

avoir amélioré la connaissance dont dispose la tutelle sur la gestion hospitalière. Si l'on poursuit l'analogie entre le panoptique et la certification des comptes, celle-ci aurait pu être considérée selon les termes de Foucault comme un « appareil où les techniques qui permettent de voir induisent des effets de pouvoir ». Or, la certification semble plutôt s'apparenter à un dispositif qui contraint, sans permettre de voir ou sans que son promoteur cherche à voir. Nous avons effectivement constaté que la connaissance par la tutelle des transformations potentiellement induites par la certification des comptes est limitée. Les rapports des CAC sont trop elliptiques, et les enquêtes menées au plan national trop succinctes et centrées sur le risque de non certification pour nourrir une compréhension fine des effets de la certification sur la gestion hospitalière.

Face à ce risque d'auto-référencement de la certification des comptes, l'Etat ne paraît pas avoir développé pour l'instant, une stratégie d'évaluation très poussée. Les différentes configurations d'usage des outils associés à la certification, évoquées dans notre cadre théorique, ne constituent pas aujourd'hui la source d'un apprentissage commun entre le régulateur et les régulés, qui permettrait de discuter de la pertinence de telle ou telle règle, des impacts sur les pratiques et les organisations de tel ou tel type de mesure ou de contrôle, et des ajustements à apporter au dispositif.

On observe de fait une accentuation de la tendance à « gouverner à distance », déjà observée à l'occasion de la mise en œuvre d'autres réformes majeures du système de santé. Ainsi, dans son analyse des effets de la T2A sur les modalités de la régulation hospitalière, Moisdon (2013) observait déjà une vision descendante du déploiement de la réforme et un refus des pouvoirs publics d'endosser le rôle de « knowledge manager » : « Il s'agit toujours d'élaborer des « solutions », qui seront « appliquées » à des assujettis aux réactions prévisibles, solutions traduites en lois, décrets, arrêtés ou circulaires. Ne s'est pas vraiment imposée l'idée que les comportements ne sont que partiellement prévisibles, surtout quand ils s'expriment dans des organisations qui les métabolisent, que les questions peuvent changer dans le processus lui-même, que les savoirs générés par ce dernier peuvent créer de nouvelles voies pour l'action, et que tous ces « accidents » constituent également des opportunités de nouveaux apprentissages ». Cazin (2017) relevait la même faiblesse dans le cas de l'accompagnement de la mise en place des Groupements Hospitaliers de Territoire (GHT), et de la capitalisation par l'Etat des effets de cette réforme récente.

### **La certification des comptes comme symptôme d'une évolution des techniques de gouvernamentalité**

Nous avons souligné que le label apposé par le CAC dans le cadre de son activité de certificateur crédibilise la politique de régulation, censée se fonder désormais sur des données fiables. Comme le résume Shapiro (1987, cité par Power, 2005), « la création de garants de la confiance engendre toutes sortes de certification auxiliaires ou de garantie de véracité [...] faciles à manipuler et néanmoins essentielles pour les principaux qui ont renoncé à leur méfiance en faveur de ces nouveaux garants ».

L'affirmation du CAC comme garant de confiance de la politique de régulation n'est pas un phénomène isolé au sein de la gouvernamentalité de la santé. En matière de planification, l'Etat a également désormais recours à l'expertise d'agences spécialisées dans l'évaluation de la qualité des pratiques, pour asseoir ses décisions de délivrance d'autorisations, comme, à titre d'exemples, la Haute Autorité de Santé pour la certification des soins, ou des organismes spécialisés tel que le Comité Français d'Accréditation (COFRAC), chargé d'accréditer les activités de biologie exercées dans les laboratoires.

Trois attributs communs caractérisent les garants de confiance : le mythe de l'indépendance, la centralité de l'audit dans leurs pratiques et la similarité des méthodes utilisées entre les secteurs public et privé. Tous les organismes cités plus haut revendiquent en premier lieu leur indépendance, tant vis-à-vis du régulateur que des régulés. Celle-ci peut être statutaire, comme c'est le cas pour le commissaire aux comptes et dans une certaine mesure de la HAS, ou affirmée dans le cas du COFRAC. Pour autant, on observe en réalité, du fait de la nécessaire collaboration entre l'audit et l'auditeur autour du partage du savoir, lors du processus de certification ou d'accréditation, une forme de dépendance du certificateur à l'égard de l'organisation contrôlée, comme l'a montré Colasse (2012) pour l'audit des comptes. Cette pratique systématisée de l'audit constitue le deuxième point commun des garants de confiance : elle vise à vérifier la conformité à un référentiel (M21, manuel de certification de la HAS, normes ISO pour la biologie) et repose largement sur le contrôle du dispositif de contrôle interne mis en place dans les établissements. Enfin, les garants de confiance préconisent une similarité des méthodes à appliquer entre les secteurs public et privé, que nous avons illustrée à travers les rapprochements entre la M21 et le PCG. De même, le manuel de certification de la HAS et les normes d'accréditation utilisées par le COFRAC s'appliquent sans distinction aux établissements publics et privés.

Notre étude sur la certification des comptes confirme par ailleurs une tendance des pouvoirs publics à séparer les fonctions d'expertise et de décision, déjà apparue lors de réformes précédentes de l'organisation étatique, ayant consisté à externaliser l'expertise sur des sujets techniques à des tiers, réputés spécialisés dans leur analyse de ces sujets, et dont les

avis informel et légitime les décisions prises par les administrations centrales. Cette évolution a été mise en évidence par Benamouzig et Besançon (2007) à propos de la création des agences sanitaires en France, dans le contexte de différentes crises sanitaires (sang contaminé, vache folle...), vécues comme le révélateur d'un manque de compétences techniques de l'administration centrale du ministère de la santé. Le recours aux garants de confiance évoqué plus haut s'inscrit dans cette logique, tout en s'accompagnant d'une relation plus distendue avec les pouvoirs publics. En effet, alors que la plupart des agences sanitaires sont placées sous la tutelle de l'administration centrale du ministère de la santé, le statut des nouveaux garants de confiance évoqués plus haut les place dans une position plus proche de l'indépendance que de l'autonomie contrôlée. Ainsi, par exemple, la transformation de l'ANAES en HAS s'est accompagnée d'un changement de statut de cette entité, devenue « autorité publique indépendante à caractère scientifique », forme juridique « qui l'assimile aux autres autorités administratives indépendantes » (Benamouzig et Besançon, 2007).

La séparation des rôles s'accompagne d'une utilisation univoque de l'outillage de gestion, qui sous-tend la mise en œuvre des fonctions d'expertise dans les différents régimes de gouvernementalité. Comme le décrit Moisdon (1997), les outils de gestion possèdent deux faces, l'une tournée vers la conformation et l'autre tournée vers la connaissance. Or, les pouvoirs publics ne mobilisent dans chaque régime de gouvernementalité, que l'une ou l'autre des deux faces, au service des objectifs qu'ils fixent. Ainsi, la certification des comptes, celle des soins ou l'accréditation des activités de biologie privilégient la recherche du respect de la norme. A contrario, dans le régime de stimulation de l'exploration collective, l'Etat laisse aux acteurs la liberté de proposer des organisations sans fixer de cadre contraignant à ce stade. L'occultation d'une dimension des instruments au profit de l'autre emporte des conséquences dommageables. Le privilège quasiment exclusif accordé à la conformation conduit à une adhésion mitigée des professionnels aux procédures de certification et à des résultats parfois ténus en termes d'amélioration des processus de gestion ou de soins. Réciproquement, l'absence de cadre dans lequel les acteurs doivent s'inscrire crée également des difficultés de mise en œuvre, comme le souligne Cazin (2017) à propos des GHT, évoquant un « problème d'hétérogénéité non contrôlée » des coopérations mises en place par les acteurs de terrain.

### **Synthèse : proposition d'enrichissement de la grille d'analyse des régimes de gouvernementalité dans le champ hospitalier**

L'affirmation de garants de confiance au sein de la sphère publique, qui nous semble être le point central des réformes que nous avons brièvement rappelées dans notre discussion, nous conduit à proposer un enrichissement

de la grille d'analyse des régimes de gouvernementalité dans le champ hospitalier, présenté ci-dessous. Nos modifications apparaissent en italique.

**Grille d'analyse des formes de gouvernementalité dans le champ hospitalier (Lenay, 2001, Cazin, 2017) : proposition d'amendements**

	<b>Planification (Public administration)</b>	<b>Régulation (New Public Management)</b>	<b>Stimulation de l'exploration collective (New Public Governance)</b>
<b>Objets de gouvernement</b>	Discipline, spécialité médicale, service. Objets homogènes en termes d'activité et dominés par des logiques professionnelles	Hôpital, clinique, etc. Institutions considérées comme des systèmes de production autonomes.	GHT, territoires, parcours des patients
<b>Définition de la performance</b>	Qualité mesurée sous forme de seuils d'activité, de masse critique, de niveaux d'équipements et de qualification	Productivité <i>et fiabilité comptable</i>	Egalité d'accès aux soins grâce à un maillage exhaustif du territoire
<b>Manière de définir les sujets</b>	Compétence	Responsabilité économique <i>et auditabilité</i>	Sujets coopérants à une prise en charge

<p><b>Relation gouvernant-gouverné :</b>  <b>a- Logique</b>  <b>b- Garant de confiance</b></p>	<p>a- Planification descendante (hiérarchie)  <b>b- HAS, organismes spécialisés de contrôle ou d'accréditation (ex : COFRAC)</b></p>	<p>a- Marché organisé par l'Etat  <b>b- Commissaire aux comptes</b></p>	<p>Délégation aux acteurs de terrain</p>
<p><b>Outillage</b></p>	<p>Traduction des objectifs de santé publique en activités et structures.  Seuils d'activité, indices d'équipements, niveau d'activité → SROS/PRS  <b>Rapports de certification de la HAS/rapports de contrôle ou d'accréditation</b></p>	<p>Allocation des financements en fonction de l'activité → T2A et PMSI  <b>Rapports de certification des comptes</b></p>	<p>Définition de la prise en charge des patients de manière locale dans les PMP des GHT</p>

<b>Limites</b>	Faibles incitations à se coordonner. Pas d'évaluation de la performance globale des opérations de traduction locales.	Les structures évaluées ne correspondent pas nécessairement aux formes de l'action collective (coopérations inter-institutions). Difficulté à responsabiliser les professionnels, à décliner l'évaluation globale sur les professionnels. <i>Connaissance limitée des impacts des dispositifs déployés.</i>	Pilotage de la coopération en situation d'incertitude. Redistribution des financements entre les différentes institutions coproduisant la prise en charge. Définition du périmètre de la prise en charge.
----------------	---	--	---

Nos modifications portent sur les items suivants.

Nous inscrivons la certification des comptes comme l'une des dimensions du régime de régulation, destinée à asseoir les décisions sur « l'assurance » de la qualité de l'information comptable et financière émanant des établissements hospitaliers, et donc de la conformité des écritures comptables aux exigences de la M21. Cette approche entraîne une re-définition de la notion de performance et de la façon de se représenter l'hôpital. L'hôpital n'est plus uniquement un lieu de soins, dont l'appareil de production est, pour le régulateur, une boîte noire. Il devient un lieu de production de performance économique, que le régulateur doit contrôler, à travers des indicateurs qui traduisent cette performance, et dont il doit garantir la qualité. La fiabilité comptable devient alors une seconde dimension de la définition de la performance, aux côtés de la productivité, et elle en est le corollaire indispensable : l'efficacité n'est « certaine » que si elle s'appuie sur des comptes certifiés ou fiabilisés.

Afin de caractériser plus précisément la relation tutelle/hôpital et rendre plus visible l'émergence de tiers mobilisés par l'Etat pour consolider les différents régimes de gouvernementalité, nous proposons de distinguer deux dimensions au sein de ce critère : la logique qui sous-tend la relation, dimension déjà identifiée par Cazin, et le garant de confiance que nous rajoutons. Nous illustrons cette notion, à travers les exemples de la HAS et

du COFRAC dans le régime de la planification et le CAC en matière de régulation.

L'outillage des deux premiers régimes s'enrichit de la production des rapports des garants de confiance : rapports de certification (soins, comptes), d'accréditation ou de contrôle selon les cas. Ces ajouts ne préjugent pas de l'utilisation réelle qui en est faite par la tutelle pour fonder ses décisions.

Enfin, nous modifions les limites de deux régimes : celles de la planification, en considérant que la référence aux rapports de certification /accréditation/contrôle réduit le risque de définition locale de la qualité ; celles du régime de régulation, en soulignant le fait que la connaissance des effets de la mise en œuvre de la T2A et de la certification des comptes sur la gestion des établissements de santé reste faible.

Mais une dernière leçon peut être tirée de l'exploration de notre cas, quant à la relecture de la grille présentée ci-dessus d'analyse des modes de gouvernementalité. Ne faudrait-il pas envisager une hybridation des deux dernières colonnes, la régulation et l'exploration du nouveau ? Le cas de la certification des comptes montre que si plusieurs composantes de savoirs nouveaux sur la gestion hospitalière émergent grâce à cette démarche, celles-ci sont faiblement capitalisées au niveau de l'appareil de l'Etat. Pourtant, elles permettraient d'enrichir la représentation de l'Etat-régulateur, si toutefois celui-ci cessait de considérer le rôle de la certification à travers le seul prisme de la régulation, pour l'envisager cette fois comme le support d'un espace d'apprentissage et de capitalisation, qui serve aux acteurs à mieux utiliser ce nouveau savoir et permette à l'Etat lui-même de modifier ses pratiques de régulation.

Pourrait alors émerger une nouvelle forme de régulation par l'exploration du nouveau et par l'apprentissage mutuel. Cela supposerait par ailleurs que l'Etat fasse entrer le garant de confiance dans cet espace d'apprentissage, en le déplaçant de sa posture de *pure-player* du contrôle, pour lui conférer un rôle explicite dans la constitution d'un savoir nouveau sur la gestion hospitalière.

## CONCLUSION

Alors que la certification porte un puissant potentiel de transformation des pratiques de régulation de la puissance publique, nos conclusions montrent que les pouvoirs publics ont jusqu'ici privilégié une posture de « gouvernement à distance », déjà observée dans des réformes précédentes. La certification est perçue comme la réponse à un « problème », plutôt

qu'un levier pour faire évoluer, en concertation avec les acteurs hospitaliers, leurs savoirs et leurs pratiques, ainsi que celles de l'Etat. Si la conception par le régulateur de son propre rôle semble ainsi avoir peu changé, la certification des comptes a néanmoins modifié l'exercice de la régulation. La place prise par le CAC dans la relation entre le ministère et les hôpitaux illustre une tendance plus générale à la mobilisation par l'Etat de « garants de confiance » pour argumenter et légitimer ses décisions en matière de planification et de régulation.

Notre analyse présente des limites, qui appellent des développements ultérieurs. En effet, elle repose sur des rencontres *ex-post* avec les acteurs en charge du pilotage de la réforme, qui certes nous ont fourni des témoignages intéressants sur la genèse et l'accompagnement de la réforme, mais qui sont forcément des reconstructions, subissant l'effet du temps et de l'évolution du contexte. Une autre limite concerne le manque de recul temporel sur l'application de la réforme : certains impacts ne se sont peut-être pas manifestés et pourraient apparaître dans les années qui viennent, modifiant et enrichissant les constats établis aujourd'hui.

Plusieurs pistes de recherche pourraient être menées dans le prolongement de notre travail. Une mise en perspective de nos observations avec d'autres expériences de certification des comptes, plus anciennes, comme celles des établissements publics nationaux ou des universités, apporterait un éclairage complémentaire et permettrait de repérer d'éventuelles variations dans la mise en œuvre, selon les secteurs d'activité ou les statuts. Une autre piste de recherche concerne les effets de la procédure de certification des comptes sur l'activité hospitalière elle-même, à savoir le mode de prise en charge des patients. La certification des comptes incite en effet à ouvrir la boîte noire de la production hospitalière et à comprendre non seulement comment les chiffres comptables sont produits, mais également si ces chiffres traduisent de manière fidèle et sincère l'activité et la performance de l'établissement contrôlé. Cette ouverture ne conduit-elle pas les établissements, par rétro-action, à revoir leurs modalités de prise en charge des patients, à mieux tracer les actions, à s'interroger sur des pratiques soignantes, ou à davantage protocoliser et normaliser les parcours des patients ?

Enfin, un dernier champ de questionnement prospectif concerne l'étude du positionnement de l'Etat : l'accentuation du gouvernement à distance que nous avons identifiée, caractérisée par un recours accru à des garants de confiance et une faible organisation de la fonction de capitalisation des savoirs, se confirmera-t-elle à l'avenir ? L'Etat a-t-il définitivement renoncé à ouvrir la « boîte noire » hospitalière ?

## BIBLIOGRAPHIE

AGGERI F. (2005) : Les régimes de gouvernementalité dans le domaine de l'environnement. *Gouvernement, organisation et gestion : l'héritage de Michel Foucault*, pp. 431-464.

AGGERI F. et LABATUT J. (2010) : La gestion au prisme des instruments. Une analyse généalogique des approches théoriques fondées sur les instruments de gestion. *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 13, n°3, pp. 5-37.

ANGELE-HALGAND N. et GARROT T. (2015) : Discipliner par le chiffre : l'hôpital financiarisé au risque de la réification ? *Entreprises et histoire*. Vol. 2, n°79, pp.41-58.

BENAMOUGIZ D. et BESANCON J. (2007) : Les agences, alternatives administratives ou nouvelles bureaucraties techniques ? Le cas des agences sanitaires. *Horizons stratégiques*. Vol. 1, n°3, pp. 10-24.

BEZES P. (2012) : Etat, experts et savoirs managériaux. Les producteurs et diffuseurs du New Public Management en France depuis les années 1970. *Actes de la recherche en sciences sociales*. Vol.3, n°193, pp. 16-37.

BOURRET R., MARTINEZ E., VERT M., VERNHET A. et NARO G. (2013) : La certification des comptes des hôpitaux publics à l'horizon 2014 : un état de l'art au travers du témoignage du CHRU de Montpellier. *Politiques et management public*. Vol. 30/4, pp. 571-581.

CAZIN L. (2017) : *Regrouper pour mieux gouverner ? Le cas des hôpitaux publics français*. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Mines Paris Tech.

COLASSE B. (2012) : *Les fondements de la comptabilité*. Collection Repères. Edition La Découverte.

COUR DES COMPTES (2018) : *La qualité des comptes des administrations publiques. Synthèse des rapports des commissaires aux comptes (exercices 2014 à 2016) et avis*. Site internet de la Cour des comptes.

COUR DES COMPTES (2007) : *La Sécurité Sociale*. Chapitre IV : La fiabilité des comptes des hôpitaux. Site internet de la Cour des comptes.

DAVID A. (2012) : *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*. Presses des Mines.

DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, sous-direction du pilotage de la performance des acteurs de l'offre de soins (bureau PF1) et DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, sous-

direction de la gestion comptable et financière des collectivités locales (bureau CL1B) (2017) : *instruction interministérielle n°DGOS/PF1/DGFIP/2017/230 du 19 juillet 2017, relative à l'animation et au pilotage de la certification des comptes des établissements publics de santé à compter de 2017*. Site internet du ministère de la santé.

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, Service des collectivités locales, sous-direction de la gestion comptable et financière des collectivités locales (CL1) et DIRECTION GENERALE DE L'OFFRE DE SOINS, sous-direction du pilotage de la performance des acteurs de l'offre de soins (bureau PF1) (2018) : *Fiche – Certification des comptes des établissements publics de santé*. Site internet du ministère des solidarités et de la santé.

DUMEZ H. (2013) : *Méthodologie de la recherche qualitative*. Vuibert. 2<sup>ème</sup> édition.

FOUCAULT M. (2004) : *Sécurité, territoire, population. Cours au Collège de France. 1977-1978*. Hautes Etudes. Gallimard. Seuil.

FOUCAULT M. (1975) : *Surveiller et punir : naissance de la prison*. Gallimard.

IGAS (2008) : *Rapport sur le contrôle des mesures prises dans le cadre du contrat de retour à l'équilibre financier (CREF) par des hôpitaux perdants à la T2A*. Rapport n°2007-164P.

LARCHE G. (président) (2008) : *Rapport de la commission de concertation sur les missions de l'hôpital*. Site internet du ministère des solidarités et de la santé.

LASCOUMES P. (2004) : *La gouvernementalité : de la critique de l'Etat aux technologies de pouvoir. Le Portique*. Revue de philosophie et de sciences humaines en ligne.

LENAY O. (2001) : *Régulation, planification et organisation du système hospitalier : la place des outils de gestion dans la conception des politiques publiques*. Partie IV : La dynamique des politiques sanitaires. Chapitre 4 : Trois formes de gouvernementalité. Thèse de doctorat en Ingénierie et gestion. Ecole des Mines de Paris.

MINISTERE DES SOLIDARITES ET DE LA SANTE : documents relatifs à la fiabilisation et la certification des comptes des établissements de santé, disponibles sur le site internet du ministère.

MOISDON J.-C. (2013) : *De l'incitatif économique à la machine de gestion : le cas des établissements de santé*. *Quaderni*. Volume 3, n°82, pp. 39-54.

MOISDON J.-C. (2012) : Le paradoxe de la boîte noire. Réformes hospitalières et organisation. *Droit et société*. Volume 1. N°80, pp.91-115.

MOISDON J.-C. et al. (1997) : *Du mode d'existence des outils de gestion. Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*. Edition SeliArslan.

POWER M. (2005) : *La société de l'audit*. Edition La Découverte.

WILFRID A. (2005) : D'un pilotage intégré de la performance vers des outils de performance par le changement organisationnel. Mise en œuvre de dispositifs cliniques et ERP, in *Comptabilités et connaissances*.