



HAL
open science

LA CERTIFICATION DES COMPTES DES HÔPITAUX : LE PARADOXE D'UNE NORMALISATION CONSENSUELLE

Isabelle Aubert, Frédéric Kletz

► **To cite this version:**

Isabelle Aubert, Frédéric Kletz. LA CERTIFICATION DES COMPTES DES HÔPITAUX : LE PARADOXE D'UNE NORMALISATION CONSENSUELLE. Colloque ISEOR 2019, Jun 2019, Lyon, France. hal-02273916

HAL Id: hal-02273916

<https://hal.science/hal-02273916>

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.

LA CERTIFICATION DES COMPTES DES HÔPITAUX : LE PARADOXE D'UNE NORMALISATION CONSENSUELLE

Isabelle AUBERT

Centre de Gestion Scientifique
Mines ParisTech
(France)

Frédéric KLETZ

Centre de Gestion Scientifique
Mines ParisTech
(France)

RÉSUMÉ:

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, sans qu'une véritable évaluation de ses effets sur la gestion des établissements n'ait été réalisée. Or, loin d'être une mesure purement technique, la soumission des hôpitaux à un audit externe les a transformés en structures « auditables » (Power, 2005), provoquant de profondes modifications, tant dans les représentations que dans l'exercice de la gestion hospitalière.

A partir d'une étude de cas, le présent article analyse cette mutation et met en évidence un mouvement de normalisation des pratiques gestionnaires, fondée sur une intériorisation par les acteurs hospitaliers des exigences de formalisme et de contrôle inhérentes à la soumission à une procédure d'audit. Si les effets de légitimation induits par l'obtention de la certification sont recherchés et valorisés par les établissements, l'impact sur leur performance gestionnaire reste difficile à cerner, et son évaluation pâtit d'une implication limitée des pouvoirs publics dans la capitalisation des enseignements issus de la mise en œuvre de la réforme.

Mots clés: Audit – Auditabilité – Certification – Comptes – Hôpital

INTRODUCTION

La certification des comptes s'inscrit dans la longue série des réformes qui ont touché le secteur hospitalier public depuis une quinzaine d'années. Introduite par l'article 17 de 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 repose sur un audit du dispositif de contrôle interne et des comptes des hôpitaux publics, dont la réalisation est confiée à un commissaire aux comptes. Elle prend la forme d'une « opinion » émise par ce dernier, 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.

Loin de se réduire à un sujet purement comptable et administratif, la réforme de la certification des comptes apparaît comme un excellent révélateur des profondes transformations que connaît le monde hospitalier, voire en est l'un des leviers. L'étudier contribue à une meilleure compréhension de ces transformations et des enjeux qui les sous-tendent. En première intention, la certification des comptes peut être interprétée comme un processus favorisant l'hybridation des cultures gestionnaires du secteur privé et du secteur public : elle introduit dans l'univers hospitalier un tiers, le commissaire aux comptes (CAC), qui importe des référentiels, normes et outils d'un autre univers professionnel. Elle s'inscrit ainsi dans la continuité des réformes promues par le New Public Management, visant à rapprocher les pratiques des deux secteurs (Hood, 1995) et à développer la responsabilisation des gestionnaires du secteur public, selon une logique d'« accountability », notion anglo-saxonne qui renvoie à l'obligation de rendre des comptes (Choffel et Aldrin, 2015), ici sur les comptes.

Au-delà de ce constat assez classique sur l'inspiration idéologique de la réforme et ses buts, nous nous intéressons aux mécanismes par lesquels la certification des comptes est susceptible de produire des effets au sein des hôpitaux. En effet, la certification des comptes présente une spécificité, qui tient à la représentation de l'entité auquel elle s'applique, à savoir l'hôpital : celui-ci est désormais appréhendé comme un objet « auditable » dans certaines de ses composantes et pratiques gestionnaires. En effet, comme l'a montré Power (2005), la soumission à un audit suppose la construction de processus dotés de caractéristiques observables, sur lesquels l'auditeur pourra délivrer son opinion. Cette « mise en visibilité » d'un certain nombre de processus gestionnaires est susceptible de modifier les pratiques qui les sous-tendent, de différentes manières : concentration des ressources sur les aspects de la gestion soumis à l'audit au détriment des autres, évolution du contenu de certaines pratiques pour les conformer aux normes, révision des relations entre acteurs.... Ces évolutions sont néanmoins dépendantes de la manière dont les établissements se saisissent de la réforme et du dispositif de normalisation qui lui est associé. **Notre étude vise donc à appréhender selon quels mécanismes et dans quelle mesure la construction de l'hôpital comme « entité auditable », qui est au cœur de la procédure de certification des comptes, induit une évolution de la gestion hospitalière.**

Cette question renvoie à une problématique plus théorique, pour l'étude de laquelle nous mobilisons, outre le cadre d'analyse proposé par Power (2005) sur l'auditabilité, le concept foucauldien de surveillance, en tant que dispositif mobilisable pour normer les conduites (Foucault, 1975). Nous nous fondons également sur les apports de la théorie néo-institutionnelle sur la recherche de légitimité par l'adoption des règles, et sur l'analyse des effets des outils de gestion, développée notamment par le Centre de Gestion Scientifique de l'Ecole des Mines, qui distingue une démarche de conformation par les outils et une démarche d'exploration et d'apprentissage collectif.

La méthodologie retenue pour documenter notre question de recherche est de nature qualitative et repose sur une étude de cas dans un établissement public de santé, complétée par des entretiens menés au sein des instances en charge du pilotage et de la mise en œuvre de la réforme, aux plans national (Direction Générale de l'Offre de Soins, Direction Générale des Finances Publiques,

juridictions financières, Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) et régional (Agence Régionale de Santé).

Les contributions de notre recherche s'articulent autour de l'idée d'une disciplinarisation des pratiques de gestion induite par la certification des comptes, qui ne s'est paradoxalement pas accompagnée d'un développement de connaissances, ni par le régulateur, ni par les régulés.

Après avoir rappelé brièvement le contexte et le contenu de la réforme, l'article présente le cadre théorique dans lequel notre analyse des effets de la certification des comptes s'inscrit. Nous revenons ensuite sur notre méthode de recherche, en présentons les principaux résultats, avant d'en discuter la portée et les limites.

L'INTRODUCTION DE LA CERTIFICATION DES COMPTES DANS LES HÔPITAUX : ÉLÉMENTS DE CONTEXTE ET CONTENU DE LA RÉFORME

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

L'introduction dans la loi HPST de l'obligation de faire certifier leurs comptes par les hôpitaux publics fait écho à une proposition formulée par l'IGAS l'année précédente et reprise dans le rapport Larcher sur les missions de l'hôpital. Elle s'alimente du constat récurrent posé par les corps d'inspection (IGAS et Cour des Comptes) d'un manque de fiabilité de la comptabilité des hôpitaux.

Ainsi, l'IGAS (2008) note que « la mise en place de l'Etat Prévisionnel des Recettes et des Dépenses (EPRD) n'a pas mis fin à des pratiques irrégulières relevées par la Cour des Comptes pour les années 2004 et 2005 : problèmes de créances irrécouvrables qui ne sont pas automatiquement passées en pertes sur la période récente (Sud Francilien) ; dotations aux provisions dont l'évaluation semble dépendre de la situation budgétaire de l'établissement (...) ; charges indues imputées sur le budget de l'hôpital en provenance des budgets annexes, notamment ceux des EHPAD (Gaillac). » (p.32-33)¹. L'IGAS relève que ces insuffisances comptables « peuvent avoir des incidences financières », en particulier sous la forme d'un « excédent ou d'un déficit factices », et préconise à titre de remède la mise en place de la certification des comptes, évolution qualifiée par l'inspection d'« inévitable ».

Son analyse fait écho aux critiques répétées de la Cour des Comptes sur le manque de fiabilité des résultats comptables des hôpitaux. La Cour (2007)² stigmatise ainsi la « permanence d'errements comptables », faussant parfois « de manière significative » les comptes hospitaliers. Tout en évoquant l'hypothèse de la mise en place de la certification des comptes, elle appelle à une certaine prudence, pointant des « améliorations préalables nécessaires ».

On ne retrouve pas les mêmes précautions dans le rapport de la commission de concertation sur les missions de l'hôpital, présidée par M. Gérard Larcher (2008). Des exigences élevées en matière de sincérité des comptes y sont présentées comme la contrepartie nécessaire à une responsabilisation accrue des gestionnaires et l'instauration de mesures de simplification de la gestion. La mise en place de la

¹ 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.

² Cour des Comptes (2007) : La Sécurité Sociale. Chapitre IV : La fiabilité des comptes des hôpitaux.

certification des comptes des hôpitaux est clairement préconisée, dans un objectif de transparence et de responsabilisation des gestionnaires : « Il est indispensable de pouvoir disposer d'une assurance de disposer d'une comptabilité fiable, conforme aux référentiels comptables, et sincère » (...) Il est nécessaire de mettre en place une certification des comptes des hôpitaux publics »³.

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), cette influence devient marquante à partir des années 1990, à travers trois ressorts : « un diagnostic de crise des « façons de faire » historiques du système administratif ; la mise en cause, beaucoup plus systématique, des règles fondamentales de l'administration en termes d'organisation, de gestion des ressources ou de gestion du personnel ; la stabilisation, dans les rapports consacrés à l'administration et les projets de réforme, 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 (LOLF, 2001), la Révision Générale des Politiques Publiques (RGPP, 2007) et la loi Hôpital, Patients, Santé et Territoire (HPST, 2009), visant à développer la maîtrise des dépenses, la déconcentration de la gestion, une responsabilisation accrue des gestionnaires et la transparence dans le secteur public, conformément aux préceptes du New Public Management (Hood, 1995).

Brève présentation du dispositif de certification des comptes des hôpitaux

La procédure de certification des comptes est confiée à un ou des commissaire(s) aux comptes, nommé(s) pour un mandat de six ans par le Conseil de Surveillance de l'établissement. Elle s'applique aux seuls 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. Sur la base de ce critère, 165 établissements sur 930 doivent faire certifier leurs comptes. La réglementation a prévu 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.

Que conclure de cette première vague de certifications ? Le bilan consolidé des résultats des 165 établissements fait apparaître pour l'exercice 2016 les éléments quantitatifs suivants (Cour des Comptes, 2018)⁴ : 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 (94, réserves au total, soit 1.5 réserve en moyenne). 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 in fine à une amélioration de la fiabilité globale des comptes, argumentée

³ Rapport de la commission de concertation sur les missions de l'hôpital, présidé par M. Gérard Larcher (2008).

⁴ Cour des Comptes (2018) : La qualité des comptes des administrations publiques : synthèse des rapports des commissaires aux comptes (exercices 2014 à 2016) et avis.

par l'observation de la réduction progressive du nombre de réserves entre 2014 et 2016.

Au-delà de la présentation de ces premiers résultats, essentiellement quantitatifs, notre interrogation porte sur les modalités concrètes de la certification des comptes : quelles transformations a-t-elle suscité dans les pratiques des établissements, selon quels mécanismes et avec quels effets ? C'est ce que nous nous proposons d'étudier dans la suite de l'article.

LE CADRE THÉORIQUE

L'« auditabilité », une problématique centrale pour la certification des comptes

L'audit est l'instrument privilégié par les commissaires aux comptes pour mener à bien leur mission de certification des comptes. Or, il connaît depuis plusieurs décennies une extension importante de son périmètre d'application, qui a conduit Power (2005) à évoquer la constitution d'une véritable « société de l'audit », dominée par « l'obsession du contrôle », dans laquelle nous serions désormais plongés.

L'intérêt pour notre étude de l'analyse développée par Power réside dans le concept d'« auditabilité » mis en avant par l'auteur. Power considère que l'un des effets majeurs de l'immixtion de l'audit dans tous les secteurs de la société est de modifier la nature même des activités auxquelles il s'applique. En effet, l'audit nécessite 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 constituent un système de contrôle interne en miroir du système de contrôle externe, rendant presque inutile celui-ci. Les conséquences associées à cette caractéristique font de l'audit un redoutable agent du changement. Power pointe son caractère normalisateur, et le nivellement des spécificités des activités qui résulte de l'application des techniques d'audit.

L'audit véhicule de plus ses propres valeurs : ce qui est observable à travers ses techniques acquièrent de l'importance, alors que les activités et pratiques privées de cette visibilité rencontrent des problèmes de légitimité. Il transforme la conception même de la performance, en la reconstruisant à son image : la mesure de la performance du système de contrôle devient la mesure de la performance elle-même. La capacité à subir un contrôle, et non plus le résultat obtenu, définit la performance.

Il nous a semblé intéressant de mesurer les effets de ce concept sur le terrain, afin de tester la robustesse de l'analyse de Power appliquée au champ de la santé.

Analyse des effets de la certification des comptes sur les organisations et les pratiques hospitalières

Power évoque deux situations possibles induites par l'audit, que l'on ne retrouve jamais à l'état pur, mais qui se mêlent : la dissociation et la colonisation. Dans la dissociation, l'audit devient une forme de rite d'inspection, qui légitime

l'entreprise au regard de tiers, mais ne modifie pas ses pratiques. Il « reste en surface », s'intéresse à la forme plus qu'au fond, et se dissocie des processus qu'il est censé analyser. Dans la colonisation, l'audit devient la référence dominante de l'organisation, il dissémine et implante ses valeurs au service de ses exigences de production d'information, au détriment des objectifs propres de l'entreprise et éventuellement de sa performance. Un nouveau langage, de nouvelles mentalités et motivations se développent, modifiant la perception de ce qui est important pour l'organisation, et générant éventuellement des dysfonctionnements.

L'analyse des situations de dissociation s'est appuyée sur la théorie néo-institutionnelle, selon laquelle les organisations se conforment à un certain nombre de règles institutionnelles non pas pour développer leur efficacité, mais pour bénéficier de la légitimité sociale attachée au respect de ces règles. Cette conformité induite par les pressions de l'environnement génère une homogénéisation des organisations décrite par le concept d'isomorphisme. Selon DiMaggio et Powell (1983), l'isomorphisme prend sa source dans trois types de situations : les pressions exercées par les entités externes dont dépendent les organisations, par exemple l'Etat (isomorphisme coercitif) ; les situations d'incertitude, qui rendent les processus mimétiques particulièrement attractifs, car ils permettent de gagner en légitimité à un moindre coût (isomorphisme mimétique) ; enfin, la diffusion de normes produites par la professionnalisation (isomorphisme normatif).

Nous avons donc souhaité appréhender, à travers le discours des acteurs hospitaliers, dans quelle mesure l'acceptation des exigences de la certification des comptes relève d'une forme de rituel à destination des acteurs externes, dans une logique de légitimation, qui s'accompagnerait dans les faits d'un découplage entre le respect des règles comptables et la recherche d'une performance gestionnaire accrue.

L'analyse des situations de colonisation repose quant à elle sur l'approche foucauldienne des techniques de surveillance, en tant que modalité de gouvernement des établissements de santé (Pezet, 2004). Notre objectif était d'évaluer dans quelle mesure la certification des comptes, en particulier à travers la figure du commissaire aux comptes, participe à une entreprise de disciplinarisation équivalente à celle du panoptique de Bentham, particulièrement analysé par Foucault (1975), pour qui le panoptique crée une situation particulière, dans laquelle la surveillance est « permanente dans ses effets, même si elle est discontinuée dans son action » et conduit à ce que « les détenus soient pris dans une situation de pouvoir dont ils sont eux-mêmes les porteurs ».

On voit tout l'intérêt de l'approche foucauldienne pour analyser les effets d'une situation d'audit externe sur une organisation. Par le biais du développement du contrôle interne, celui-ci conduit en effet à une mise en visibilité des pratiques, et participe donc à leur mise sous surveillance. 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 disciplinaires.

Enfin, nous avons interrogé l'impact de la certification des comptes au-delà de cet effet disciplinaire, en mobilisant les travaux du Centre de Gestion Scientifique de l'Ecole des Mines de Paris et du Centre de Recherche en Gestion de l'Ecole Polytechnique sur les effets d'apprentissage induits par les outils de gestion. La

certification n'est certes pas un outil de gestion, elle relève davantage d'un instrument d'action publique dans le sens défini par Lascoumes et Le Galès (2005), à savoir « un dispositif à la fois technique et social qui organise des rapports sociaux spécifiques entre la puissance publique et ses destinataires en fonction des représentations et des significations dont il est porteur ». Mais cette définition est assez proche de celle proposée par Hatchuel et Weil (1992) pour les outils de gestion, qu'ils caractérisent selon trois composantes : une philosophie gestionnaire, un substrat technique et une théorie de l'action sous-jacente à chaque outil. La philosophie gestionnaire est assimilable aux « représentations et significations » évoquées par Lascoumes et Le Galès, qui peuvent relever d'une logique de contrôle et de rationalisation des comportements, dans une perspective foucauldienne déjà décrite, mais aussi générer des apprentissages, selon trois directions (Moison et al., 1997) : l'investigation du fonctionnement organisationnel, l'accompagnement de la mutation ou l'exploration du nouveau. Ces configurations d'usage ouvrent le champ à des investigations susceptibles de documenter les effets de la certification des comptes. Ainsi, à titre d'exemple, s'agissant de la première configuration, les cartographies des risques proposées par la DGOS sur les différents processus de gestion peuvent être appréhendées comme une opportunité pour les acteurs hospitaliers de dévoiler les modalités selon lesquelles ces processus se déploient dans leur établissement. Dissociation, colonisation et apprentissage constituent ainsi les hypothèses de travail sur les effets de l'auditabilité attachée à la certification des comptes, que nous avons documentées à travers une étude de cas présentée dans le paragraphe suivant.

LA MÉTHODOLOGIE

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.

Pour ce faire, nous avons réalisé une étude de cas sur un terrain hospitalier. Elle a été menée de manière approfondie dans un unique établissement (le CHA), mais afin de repérer d'éventuelles variations dans l'application de la réforme, nous l'avons complétée par des entretiens menés auprès des directeurs des affaires financières de deux autres établissements, les CHB et CHC. Nous avons choisi des hôpitaux présentant des résultats de leur procédure de certification des comptes différents de ceux de notre site « de référence », pour appréhender dans quelle mesure cette situation engendrait des stratégies et comportements distincts de ceux observés sur le site principal.

Le CHA fait partie de la deuxième vague de certification, et est donc soumis à l'obligation de faire certifier ses comptes depuis l'exercice 2015. Les résultats obtenus par l'établissement ont donné lieu à une certification sans réserve sur les trois premiers exercices (2015, 2016 et 2017).

Les CHB et CHC font également partie de la deuxième vague de certification. Le CHB qui regroupait sous la forme d'une direction commune, avant la fusion

intervenue en 2017, trois établissements dont deux certifiables, avait bénéficié pour chacun d'entre eux d'une certification sans réserve en 2015 et d'une certification avec une réserve en 2016 sur les résultats d'exploitation, entachés d'un niveau d'incertitude jugé trop élevé par le CAC, en raison du poids des estimations de recettes dans la constitution du résultat⁵. Le CHC, quant à lui, a été certifié avec deux réserves en 2015 et 2016, l'une sur les immobilisations du fait de l'absence de mise en œuvre de l'amortissement par composants, sur les deux exercices, et l'autre sur le calcul des provisions pour l'exercice 2015 et sur le contrôle interne concernant les recettes pour l'exercice 2016.

Recueil et analyse des données

Les entretiens ont constitué la source la plus importante de données collectées. Nous avons réalisé douze entretiens au sein du CHA avec des représentants de la direction (directeur général, directeurs adjoints), des attachés d'administration hospitalière, des responsables médicaux et soignants (médecin responsable du Département d'Information Médicale, chef de service et cadre de la pharmacie à usage intérieur, cadres supérieurs de pôles). Nous avons croisé leur regard avec celui du responsable du poste comptable et son adjoint, ainsi qu'avec l'analyse du commissaire aux comptes. Enfin, comme cela a été indiqué, nous nous sommes entretenus avec les directeurs des affaires financières du CHB et du CHC.

Ces entretiens de terrain ont été complétés par neuf entretiens réalisés aux plans national et régional, auprès des pilotes et promoteurs de la réforme (ministère de la santé, ministère des finances publiques, Agence Régionale de Santé, Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, Cour des Comptes et Chambre Régionale des Comptes) afin de comprendre la genèse de la réforme et son évolution. Même si nous évoquons peu le contenu de ces échanges dans le cadre du présent article, ils ont contribué à notre compréhension des positionnements institutionnels et des relations entre les pouvoirs publics, les Commissaires aux Comptes et les hôpitaux.

Au total, ce sont vingt-cinq entretiens, soit un peu plus de trente heures d'échanges, qui se sont déroulés sur une période d'environ trois mois, entre fin mars et fin juin 2018. Ils ont pris une forme semi-directive. Nous avons procédé à l'analyse des récurrences thématiques entre les différents entretiens, ainsi que de leurs spécificités, sans réaliser de codage.

En complément du matériau ainsi recueilli, nous avons mobilisé les sources documentaires disponibles au plan national, notamment sur le site internet du ministère de la santé, et au plan local. Nous avons également assisté, à titre d'observateur non participant, à trois réunions au sein du CHA, en lien avec la finalisation de la procédure de certification des comptes de l'exercice 2017, ainsi qu'au conseil de surveillance au cours duquel les résultats ont été présentés.

RÉSULTATS

Nous abordons dans cette partie les résultats issus de nos investigations autour de trois axes d'analyse : l'institutionnalisation ambivalente du CAC dans l'univers

⁵ Estimations imposées par une clôture anticipée des comptes du fait de la fusion au 1^{er} janvier 2017.

hospitalier, la relation entre certification des comptes et performance gestionnaire, et enfin les transformations des méthodes de gestion des hôpitaux.

L'institutionnalisation ambivalente du CAC dans l'univers hospitalier

Les progrès accomplis dans la conformité aux règles de la M21 sont mis en avant par l'ensemble des acteurs, hospitaliers et tutelle, comme l'un des effets positifs de l'intervention du CAC dans les hôpitaux. La notion de résultat « sincère », parce que certifié par un tiers dont c'est le métier et qui dispose d'une expertise sur ce sujet, est prégnante dans les discours. Comme l'indique le directeur général du CHA :

« Comme les comptes sont certifiés sans réserve, (...) on ne va pas me reprocher un sous-provisionnement ou d'avoir planqué de l'argent par exemple (...) Quand je dis que je suis à l'excédent, mes comptes sont certifiés, je n'ai pas grugé sur un provisionnement de CET ou d'heures supplémentaires. C'est un vrai résultat comptable ».

De manière complémentaire, les résultats de la certification des comptes, surtout si elle est obtenue sans réserve, sont érigés par les acteurs hospitaliers en gage d'une gestion sérieuse des finances de l'établissement, qu'ils peuvent valoriser en externe, auprès des organismes de tutelle (ARS, ministère), corps de contrôle (Chambre Régionale des Comptes), banques, ainsi qu'en interne, en particulier auprès du Conseil de Surveillance, auquel les résultats de la certification des comptes sont présentés. Le directeur général du CHA souligne ainsi :

« C'est important en termes de crédibilité vis-à-vis de l'Agence, voire du ministère quand on est en COPERMO⁶ (...) Cela me donne une légitimité par rapport à l'ARS (...) Il y a aussi l'aspect stratégique vis-à-vis de mon conseil de surveillance : quand je dis au conseil de surveillance que les comptes sont certifiés, cela donne une garantie de sérieux de la gestion de l'établissement ».

Tout en étant ainsi reconnue, l'intervention du CAC dans les établissements n'est pas exempte de discussions. De nombreux exemples montrent que la procédure de certification s'accompagne d'un dialogue nourri avec le CAC, sur la pertinence des demandes et les réponses à apporter.

A titre d'exemple, la question de la comptabilisation des stocks déportés (dans les services) a suscité une discussion entre le CAC et la pharmacie au CHA. Comme dans beaucoup d'établissements, les montants des stocks déportés des services ne sont pas suivis en continu, ni intégrés dans la comptabilité de l'hôpital. Le CAC a sollicité l'inventaire de la totalité de ces stocks et leur intégration comptable. Cette demande soulevait une problématique de charge de travail à la pharmacie, qui ne disposait pas du temps de préparateur nécessaire à la réalisation d'un inventaire des stocks dans les 48 unités de soins de l'hôpital. Un compromis a été trouvé autour de la prise en compte de la dotation théorique en médicaments de chaque service, comme approximation du montant des stocks déportés. Compte tenu des montants assez limités en jeu, un accord semble avoir également été trouvé sur leur absence d'intégration comptable.

Si le CAC négocie sa place, elle lui est également assignée par les acteurs hospitaliers. Ceux-ci considèrent en effet souvent que la compétence du CAC se

⁶ Comité Interministériel de la Performance et de la Modernisation de l'Offre de Soins. Son rôle est de sélectionner et de prioriser les projets d'investissement nécessitant un financement de l'Etat et d'assurer le suivi des établissements en difficulté.

limite aux aspects réglementaires et comptables, et lui dénie la capacité à appréhender la complexité et la spécificité du fonctionnement des établissements de santé et de la gestion hospitalière.

Cette contestation repose en premier lieu sur la mise en exergue d'un besoin d'acculturation des CAC, liée à la nouveauté pour eux de l'univers hospitalier. Pour certains acteurs, cette acculturation reste encore partielle, et constitue un facteur limitant l'efficacité de l'intervention du CAC. Ainsi, la chef de service de la pharmacie pointe des « réflexions de comptable, et non pas de pharmacien », et un manque de compréhension des « subtilités » de la gestion d'une pharmacie hospitalière.

Dans le même état d'esprit, le directeur des finances du CHC met en cause la capacité du CAC à expertiser les vraies zones de risques des processus de gestion sous-jacents à la comptabilité, compte tenu de la complexité trop élevée du système d'informations. Evoquant à titre d'exemple le processus des recettes, il pointe le périmètre très restreint des investigations du CAC, dominées par une approche comptable et partielle du processus :

« Sur le cycle des recettes, ils font des sondages, mais sur des volumes restreints en termes de nombre de dossiers (...) Ils vont vérifier la cohérence de ce que l'on a facturé, entre ce que l'on a dans le système de facturation, dans la GEF⁷ et ce que l'on va trouver dans Hélios. (...) La zone de risque, elle n'est pas là. La zone de risque, elle est plutôt entre les logiciels métier, le logiciel du bloc, le logiciel d'imagerie, Orbis chez nous, le DPI⁸, la descente de l'information de ces logiciels-là dans l'univers de la facturation administrative (...) les contrôles sont sommaires sur cette dimension-là (...). Je pense qu'il y a une sorte de refus de l'obstacle devant la complexité (...). [Ils restent] sur le domaine comptable et n'étendent pas le périmètre de leur intervention à ce qui est du cœur de métier ».

Le scepticisme ainsi affiché par certains de nos interlocuteurs nous a conduits dans un second temps à approfondir l'étude du lien entre la certification des comptes et la performance gestionnaire, afin de mieux caractériser les effets de l'intervention du CAC.

La certification des comptes, révélateur ou inducteur de la performance gestionnaire ?

Les acteurs reconnaissent en général au CAC un rôle d'influence, qui trouve néanmoins ses limites dans leur capacité à s'approprier de manière parfois purement cérémonielle ses demandes. L'influence est souvent décrite comme une accélération d'actions envisagées mais non réalisées jusqu'alors faute de temps. Il en va ainsi de la rédaction d'un guide sur le temps médical au CHA : la directrice en charge de la stratégie et des affaires médicales précise que celui-ci aurait été rédigé, même sans l'intervention du CAC, mais ce dernier a joué un rôle d'aiguillon, et a sans doute accéléré la prise en compte du sujet.

Le pouvoir d'influence du CAC se heurte parfois aux stratégies de contournement adoptées par les acteurs face à des demandes jugées soit peu pertinentes, soit incompatibles avec leurs priorités. Ainsi, l'un d'entre eux témoigne de la rédaction d'une procédure sur la sollicitation du CAC, qu'il qualifie de « document fait

⁷ Gestion Economique et Financière

⁸ Dossier du Patient Informatisé

plaisir », très formel, dont il ne vérifie pas la bonne application par manque de temps.

Au-delà de l'accélération de mesures déjà décidées, quelques acteurs ont mis en avant des effets, en nombre limité.

Le cadre de la pharmacie du CHA a ainsi évoqué la sécurisation des commandes de médicaments induites par l'amélioration de la qualité des inventaires. Sous l'impulsion du CAC, la pharmacie a affiné sa méthode d'inventaire des stocks au sein de son service, et gagné en exhaustivité (certains produits n'étaient pas inventoriés dans la procédure précédente). Les rectifications opérées dans les stocks comptables sur la base des inventaires physiques ainsi réalisés ont donné une plus grande fiabilité aux préconisations de commandes proposées par le logiciel de la PUI⁹.

Au CHC, c'est une sous-facturation des marges et des écarts sur la rétrocession indemnisables liés à la vente des médicaments aux particuliers que le CAC a mis en évidence, en confrontant les sorties de stocks des médicaments rétrocedés et la facturation ; les erreurs ont été rectifiées et la qualité de la facturation de la rétrocession a progressé.

Certains acteurs s'interrogent cependant sur l'équilibre entre le temps passé à répondre aux demandes du CAC, ainsi que le coût de son intervention, et les gains effectivement constatés. Ils déplorent un certain pointillisme dans le respect du référentiel comptable, qui les oblige à consacrer un temps important à des tâches sans valeur ajoutée, selon leur appréciation. A titre d'exemple, la scission des recettes issues des séjours des patients dits « à cheval » entre deux exercices, au nom du principe de séparation des exercices, est dénoncée tant par le DIM que la DAF comme une exigence très formelle, sans intérêt (même si sa motivation est comprise) et chronophage. Le DAF relève :

« D'une année sur l'autre, il y a quand même très peu de risques qu'une année, le 31 décembre, tu sois plein, et l'année d'après le 31 décembre, tu sois vide. Je comprends la logique, la séparation des exercices (...), mais sur les séjours, c'est quand même un peu compliqué. On « se prend beaucoup la tête » à faire des estimations in fine. Je trouve ça un petit peu du travail pour rien ».

Au-delà de ces incertitudes sur les effets concrets de la certification des comptes, les témoignages montrent que les méthodes de gestion dans le champ hospitalier ont changé depuis l'introduction de la réforme.

Les transformations des méthodes de gestion hospitalière : intensification des contrôles et perte de spécificité.

L'ensemble des acteurs se rejoignent sur un point, déjà souligné : l'intervention du CAC les a conduits à formaliser et contrôler davantage leurs process de travail, tout en traçant également plus systématiquement les résultats des contrôles opérés. Les acteurs sont partagés sur cette intensification du formalisme et du contrôle, vécue parfois comme excessive, ne générant pas véritablement de valeur ajoutée, ou au contraire parfois sécurisante.

Le médecin responsable du DIM précise par exemple avoir créé une liste d'items de vérification dans le logiciel de codage des dossiers médicaux, dont les Techniciennes de l'Information Médicale cochent la réalisation, spécifiquement

⁹ Pharmacie à Usage Intérieur

pour répondre à la demande du CAC, mais reste interrogatif sur l'apport de ce dispositif. Il précise qu'il ne contrôle pas le remplissage de cette check-list.

Pour sa part, l'un des directeurs adjoints du CHA résume ainsi son analyse : « *Ce qui compte [pour le CAC], c'est plus la preuve du contrôle que le résultat du contrôle. Le résultat, c'est nous qui sommes directement intéressés finalement* ».

Mais en dépit de ces interrogations et d'une analyse parfois critique des exigences du CAC, les acteurs témoignent aussi d'une progression de l'idée de contrôle dans leur appréhension de la gestion de leur secteur, qui imprègne désormais fortement les esprits et conditionne un certain nombre de réflexes professionnels. Chaque sujet, déjà connu ou émergent, est analysé au prisme d'une demande éventuelle de preuve de la part du CAC, à la fois sur l'existence d'un contrôle et sur sa réalisation. Le médecin DIM rend compte de cette nouvelle manière d'appréhender ses tâches en ces termes :

« *Maintenant, à chaque fois que je fais quelque chose, je me demande : est-ce que le CAC peut m'interroger sur ça ? Est-ce que je dois mettre un document de côté pour le montrer ? C'est un truc en plus de tout ce que vous devez intégrer dans le fonctionnement* ».

De la même façon, le directeur des finances du CHB souligne que la certification des comptes a modifié la manière dont il conçoit son travail, en mettant au premier plan de l'analyse des sujets le prisme de la certification des comptes, et en particulier ses exigences de formalisme.

« *En tant que DAF, ça a changé ma manière de travailler, dans la mesure où, à chaque fois que se posait une nouvelle problématique, je me demandais toujours si ce sujet nouveau, qui pouvait apparaître, avait un impact ou pouvait avoir un impact sur la certification et pouvait entrer dans le périmètre de vérification des certificateurs. Parce que selon la réponse à cette question, je pouvais déjà me mettre dans une démarche de rédaction de procédures ou pas* ».

L'influence de la certification des comptes se manifeste également par une certaine « dé-spécification » de la gestion hospitalière, dont témoigne l'hybridation des savoirs gestionnaires et comptables entre le secteur public et le secteur privé. L'introduction de la certification des comptes a en effet modifié le référentiel applicable aux établissements publics de santé, la M21, en le rapprochant du plan comptable général (PCG), afin d'uniformiser les méthodes de gestion entre les hôpitaux publics et les entreprises privées.

Ainsi, des schémas comptables de la M21 ont été modifiés par transposition pure et simple de dispositions du PCG. Par exemple, depuis la publication de l'arrêté du 26 novembre 2016, en cas d'amortissement linéaire, l'application du « prorata temporis » est devenue la règle et non plus une recommandation, alignant ainsi 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 »¹⁰.

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 toujours. Il en va ainsi de l'amortissement par composant des immobilisations, dont la fiche technique de présentation co-rédigée par la DGOS et la DGFIP rappelle l'obligation inscrite dans la M21, en précisant qu'il s'agit d'une « transposition exacte de l'article 311-2 du PCG », et fournit un mode

¹⁰ Plan Comptable Général, article 322-4.

opératoire pour identifier les composants, fondé sur le rappel des méthodes utilisées par les entreprises privées. Longtemps restée théorique, la convergence entre la M21 et le PCG est en train de devenir une réalité sur ce sujet.

DISCUSSION

Notre question de recherche interrogeait les effets de la construction de l'hôpital comme entité auditable sur la gestion des établissements. Le dialogue entre nos résultats empiriques et notre cadre théorique nous amène à constater la pertinence de l'approche foucauldienne en termes de discipline pour répondre à cette question, tout en mettant en exergue que cette disciplinarisation des comportements gestionnaires ne s'est pas accompagnée d'un développement des connaissances ni par le régulateur, ni par les régulés.

La certification des comptes ou comment discipliner les pratiques de gestion...

Nous avons vu dans la présentation des résultats comment la mission d'audit externe réalisée par le commissaire aux comptes avait créé les conditions de réalisation de l'analyse de Power (2005) sur la colonisation des esprits par le contrôle. De nouvelles normes de comportements professionnels émergent dans les hôpitaux, sous la forme d'une formalisation et d'un contrôle accrus des pratiques de gestion. Le système de contrôle interne épouse ainsi les exigences du contrôle externe, voire se développe en miroir de celui-ci, transformant l'hôpital en entité auditable, au prix d'une normalisation des pratiques.

Cette disciplinarisation repose sur les trois leviers d'exercice du pouvoir identifiés par Michel Foucault (1975) : la surveillance, la sanction normalisatrice et l'examen par lequel les individus s'observent eux-mêmes. Nous avons ainsi pu comprendre, à travers nos entretiens, que la direction des finances assume une forme de contrôle des données transmises par les autres directions fonctionnelles dans le cadre des contrôles effectués par le CAC ; cette surveillance interne constitue un relais du contrôle externe, et permet sa pérennisation, même en l'absence du CAC. La sanction de la procédure d'audit, sous la forme d'un niveau de certification, ou d'une impossibilité ou d'un refus, exerce également un puissant effet sur les comportements : nos entretiens ont montré que l'ensemble des acteurs cherchaient à éviter le refus de certification, voire l'existence de réserves, et tentaient le plus souvent, pour cette raison, de répondre aux demandes formulées par le CAC. Enfin, l'auto-examen est devenu une pratique courante des acteurs hospitaliers, qui intègrent désormais dans leur approche professionnelle l'impact de la certification des comptes : les sujets sont analysés à l'aune du contrôle potentiel que le CAC pourrait souhaiter exercer sur eux. Émergent de ce fait des questionnements autrefois moins présents, tels que l'opportunité de rédiger ou pas une procédure, de mettre en œuvre des contrôles, et d'en apporter la preuve par tout type de moyen : copies d'écrans, contrôles par sondage, croisement de fichiers...

Comme l'a souligné Power, le déploiement de ce dispositif de contrôle interne, et plus généralement la réponse aux exigences du certificateur, absorbe de l'énergie et des moyens, au détriment d'autres tâches. Le travail réalisé par le DIM et la direction des finances sur les séjours à cheval fournit un exemple de ce

détournement de temps dans une logique de pure conformation, sans valeur ajoutée pour les résultats de la gestion.

Jusqu'où ces effets de disciplinarisation s'étendent-ils ? Ont-ils débordé de la sphère gestionnaire pour atteindre les processus de soins, compte tenu des proximités qu'entretiennent les activités de soins et de gestion, notamment depuis l'introduction de la T2A ? La question reste ouverte, nos entretiens, essentiellement ciblés sur les aspects gestionnaires, ne nous permettant pas de proposer des éléments à la discussion.

... sans ouvrir la « boîte noire » (Moisdon, 2012)

Tout en ayant atteint son objectif de conformation des pratiques, la certification des comptes 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 (1975), 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, à travers l'analyse des sources documentaires disponibles et les entretiens réalisés auprès de représentants de la tutelle, que la connaissance par cette dernière 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 l'audit et donc de la certification des comptes, l'Etat ne paraît pas avoir développé pour l'instant, une stratégie très poussée d'évaluation de cette réforme. Les différentes configurations d'usage possible des outils associés à la certification, évoquées dans notre cadre théorique – vision du présent, construction de représentations partagées et donc pilotage du changement, et enfin exploration du nouveau – ne constituent aujourd'hui pas 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. Ces conclusions s'inscrivent dans la lignée des constats établis par Cazin (2017) sur la mise en place des Groupements Hospitaliers de Territoire, et par Kletz et Moisdon (2015) sur la Tarification à l'Activité, qui soulignent une faiblesse dans l'accompagnement des réformes et dans la capitalisation de leurs effets par l'Etat.

Du côté des acteurs hospitaliers et même si ceux-ci sont ambivalents sur les effets de la certification des comptes, aucun ne remet véritablement en cause son existence. La discipline imposée par le CAC est souvent présentée, de manière un peu vague, comme un surcroît de rigueur bénéfique à la gestion en général, alors même que son impact sur la qualité des résultats est difficile à cerner, voire est nié par certains acteurs. Tous sont conscients d'un coût en temps, en énergie et en argent, dont la contrepartie est quasiment insaisissable, mais aucun n'a émis le souhait d'un retour en arrière, sous la forme d'une suppression de la certification. Le gain en termes de légitimité est en effet perçu comme important, et supprime les doutes sur l'efficacité ou l'efficience de l'intervention du CAC. Autrement dit,

conformément à l'analyse proposée par la théorie néo-institutionnelle, les règles de la certification des comptes sont incorporées par les établissements dans leur gestion, moins pour l'apport qu'ils en attendent en termes d'efficacité gestionnaire, qu'en raison de la légitimité que cette conformité à la pression institutionnelle exercée par les pouvoirs publics leur procure, ou a contrario du risque de perte de légitimité que des comptes « mal certifiés » entraînerait. Pour cette raison, les résultats de la certification, lorsqu'ils sont favorables, sont valorisés, notamment en externe, en tant qu'ils manifesteraient le sérieux, la fiabilité et la compétence avec lesquels la gestion est conduite. La certification des comptes joue in fine le rôle de « mythe institutionnel rationalisé » décrit par Meyer et Rowan (1977), à l'origine d'une conformation des comportements, elle-même source d'isomorphisme au sein du champ hospitalier.

Conformément aux prédictions de la théorie néo-institutionnelle, cette soumission à la contrainte externe n'est pas exempte de phénomènes de « découplage », dont les acteurs hospitaliers ont témoigné auprès de nous. La conformation revêt parfois un caractère cérémoniel, et reste en surface des pratiques sans induire de transformations, voire relève d'un pur effet d'affichage. Ce découplage entre le discours et les pratiques réelles est souvent négocié avec le CAC, qui fixe les limites de la liberté ainsi laissée aux acteurs.

Le concept d'auditabilité, et ses corollaires – la colonisation et la dissociation –, apparaît ainsi pertinent pour comprendre les mécanismes et effets de la certification des comptes au sein de la sphère gestionnaire des hôpitaux. La focalisation exclusive sur la conformation aux règles et le contrôle est un risque identifié dans d'autres secteurs hospitaliers, notamment celui des soins, également soumis à une procédure de certification, reposant sur des audits externes, menés par les représentants de la Haute Autorité de Santé. Comme le souligne Herreros (2007), « la continuité du soin, la sécurité de celui-ci, sa qualité, sont supposées dépendre de la mise en conformité des gestes de chacun aux textes qui sont censés régir les comportements de tous. Résulte, de cette inclination, une telle inflation de procédures, une telle fétichisation de celles-ci (« écrivez ce que vous faites et faites ce que vous écrivez ») que les acteurs finissent par en éprouver de la lassitude », et rejettent ce qui est vécu comme une standardisation inappropriée des soins. Au-delà de cette sur-valorisation des potentialités de la règle, l'auteur identifie également un risque de « stratégie de type « Potemkine » (faire briller le pont du navire au moment de la visite, même si les soutes du navire laissent passablement à désirer) », conduisant à vider de tout intérêt la visite de certification.

Nos conclusions nous semblent ainsi conforter des travaux antérieurs sur l'impact de l'audit externe et montrer leur transférabilité à d'autres domaines du champ hospitalier. Toutefois, la réplique de notre étude dans d'autres établissements serait nécessaire pour dépasser d'éventuelles spécificités de notre cas et fonder une connaissance plus générale.

CONCLUSION

Notre étude avait pour objet de comprendre les effets de la certification des comptes sur la gestion hospitalière. Nos conclusions soulignent que celle-ci s'est transformée de par l'intervention des commissaires aux comptes, en intégrant un niveau de formalisation et de contrôle des processus de gestion nettement plus élevé que dans les pratiques antérieures, mais l'impact de ce changement sur la performance des établissements, en termes d'efficacité et d'efficience, est faiblement documenté et difficile à saisir. La tutelle, de son côté, s'est peu attachée à analyser l'impact de la réforme, pratiquant une posture de « gouvernement à distance » (Moisdon, 2013), déjà observée dans des réformes précédentes.

Notre analyse présente plusieurs limites, qui appellent des développements ultérieurs. Comme cela a été indiqué, , notre matériau empirique est issu d'un terrain d'étude à titre principal, complété par des sondages d'ampleur nettement plus restreinte dans deux autres établissements ; une analyse sur un éventail plus vaste d'établissements serait pertinente pour documenter la connaissance fine des mécanismes en jeu dans la certification et ses effets, et en proposer une grille de lecture plus exhaustive et plus générale.. Une autre limite concerne le manque de recul temporel sur l'application de la réforme, tant dans les hôpitaux qu'au niveau ministériel : 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.

Parmi les pistes de recherche susceptibles d'être explorées dans le prolongement de notre travail, il nous semble qu'une mise en perspective de nos observations avec d'autres expériences de certification des comptes, dans le secteur public et le secteur privé, apporterait un éclairage complémentaire. Une autre piste concerne l'étude du positionnement de l'Etat : l'accentuation du gouvernement à distance se confirmera-t-elle dans les prochaines années ? L'Etat a-t-il définitivement renoncé à ouvrir la « boîte noire » hospitalière ? Enfin, l'analyse d'une éventuelle disciplinarisation des comportements par la certification des comptes, au-delà de la sphère gestionnaire, serait intéressante.

De nombreuses questions restent ainsi à explorer sur ce sujet paradoxal, aussi consensuel qu'il est empreint d'incertitudes et d'ambivalences. Au-delà de la certification des comptes des hôpitaux, les évolutions annoncées du système de santé, notamment sur l'organisation des parcours de soins et de leur financement, poseront de nouveau la question fondamentale de l'évaluation des effets des changements qui seront décidés par les pouvoirs publics. A cette question, la certification des comptes a répondu en assimilant performance des résultats et performance du système de mesure et de contrôle. Cette confusion pourra-t-elle se poursuivre à l'avenir ?

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- 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, p.41-58.
- 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, p. 16-37.
- CAZIN L. (2017) : *Regrouper pour mieux gouverner ? Le cas des hôpitaux publics français*. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Mines Paris Tech.
- CHOFFEL D. et ALDRIN J. (2015) : Réflexions autour de la notion « d'accountability » à travers l'application d'une grille d'analyse sur deux études de terrain en management public. *Gestion et management public*. Vol. 4, n°1, p.45-58.
- 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.
- DIMAGGIO P.J. et POWELL W.W. (1983) : The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, vol. 48, Issue 2, p. 147-160.
- DUMEZ H. (2013) : *Méthodologie de la recherche qualitative*. Vuibert. 2^{ème} édition.
- FOUCAULT M. (1975) : *Surveiller et punir : naissance de la prison*. Gallimard.
- HATCHUEL A. et WEIL B. (1992) : *L'expert et le système*. Paris, Economica.
- HERREROS G. (2007) : L'hôpital à l'épreuve des réformes. *Socio-anthropologie*. N°21, p. 23-36.
- HOOD C. (1995) : The « new public management » in the 1980s : variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n°2/3, p.93-109.
- 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.
- KLETZ F. et MOISDON J.-C. (2015) : Métabolisation d'un incitatif économique : effets attendus et inattendus des nouveaux modes de financement du système hospitalier. *Revue Sciences de Gestion - Management Sciences - Ciencias de Gestión*, n°106.
- 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. et LE GALES P. (2005) : Introduction : l'action publique saisie par ses instruments, in Pierre Lascoumes et al., *Gouverner par les instruments*. Presses de Sciences Po (P.F.N.S.P.).
- MEYER J.W. et ROWAN B. (1977) : Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of sociology*. Vol.83, n°2, p.340-363.
- 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 :

- Article 17 de la loi de la loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'Hôpital, et relative aux Patients, à la Santé et aux Territoires,
- Décret n°2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé,
- Décret n°2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes,
- Décret n°2010-425 du 29 avril 2010 relatif à l'organisation financière et à l'investissement immobilier des établissements de santé,
- Arrêté du 26 novembre 2016, modifiant les arrêtés du 16 juin 2014 et du 19 décembre 2014 relatifs à l'instruction budgétaire et comptable M21 des établissements publics de santé
- Circulaire interministérielle DGOS/DGFIP/PF/PF1/CLIB/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé,
- Mises à jour annuelles de la M21,
- Cartographies des risques,
- Fiches techniques,
- Guide d'auditabilité des recettes MCO, co-rédigé avec la SOFIMe (Société Francophone d'Information Médicale
- Foire aux questions.

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

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

PEZET E. (2004) : Discipliner et gouverner : influence de deux thèmes foucaaldiens en sciences de gestion. *Finance Contrôle Stratégie*. Volume 7, n°3, p.169-189.

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