



Contrôle de gestion à l'hôpital, un champ à explorer : ENCC ou modèle ad hoc

Pierre Mévellec, Benoît Nautré

► To cite this version:

Pierre Mévellec, Benoît Nautré. Contrôle de gestion à l'hôpital, un champ à explorer : ENCC ou modèle ad hoc. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom, 2011. <hal-00650554>

HAL Id: hal-00650554

<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00650554>

Submitted on 10 Dec 2011

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.

Contrôle de gestion à l'hôpital, un champ à explorer : ENCC ou modèle ad hoc

Pierre Mévellec, Professeur émérite,
Université de Nantes

Pierre.mevellec@univ-nantes.fr

Benoît Nautré, Directeur du Groupe
Hospitalier St Augustin

bnautre@ghsa.fr

Résumé :

La mise en place de la tarification à l'activité comme mode de financement unifié des structures hospitalières place ces dernières face à une alternative : se couler dans le modèle proposé par la tutelle (ENCC) ou développer leur propre instrumentation. Ce choix est particulièrement crucial pour les établissements à but non lucratif dont l'originalité n'est plus prise en compte par la loi HPST. Le Groupe Hospitalier St Augustin a fait le pari d'une instrumentation autonome. Pari qui s'appuie sur une démarche participative associant les professionnels de santé à la structuration du modèle économique et à la définition des restitutions destinées au pilotage. Ce texte resitue la démarche d'instrumentation par rapport au débat sur la gouvernance des structures hospitalières et propose une piste pour le dépassement du conflit traditionnel entre pouvoir médical et pouvoir gestionnaire en faisant appel à la notion d'objet frontière.

Gouvernance.

Summary:

The new unified financing system, based on the production measures, places hospital structures vis-à-vis an alternative: to implement the model suggested by supervision (ENCC) or to develop its own model. This choice is particularly crucial for non-for-profit establishments whose originality is no longer taken into account by the law HPST. The Hospital Group St Augustin made the choice of an autonomous instrumentation. Choice based on a participative approach associating health professionals with the structuring of the economic model and the definition of the restitutions intended for control. This text puts in perspective the development of an instrumentation and debates on the governance of hospital structures and proposes a track to bypass the traditional conflict between medical and administrative power by calling upon the concept of boundary-object.

Keywords: healthcare costing, boundary-object, governance,

Contrôle de gestion à l'hôpital, un champ à explorer: ENCC ou modèle ad hoc ?

Les outils de gestion au sens large sont construits sur la base de représentations du fonctionnement des organisations au sein desquelles ils sont implantés. Ces représentations elles-mêmes s'intègrent à une vision générale du fonctionnement de la société dans laquelle s'insèrent ces organisations. De ce fait le développement d'organisations allogènes par rapport au modèle dominant au sein d'une société est problématique sur le long terme. En effet, l'instrumentation de gestion qu'elles ont tendance à incorporer les tire insensiblement vers le modèle dominant. Il est donc important, pour conserver et exploiter son originalité, que le mouvement hospitalier à but non lucratif (Nautré, 2007) se dote d'une lecture critique des outils de gestion standard et investisse dans le développement de variantes spécifiques de l'instrumentation de gestion capable de garantir un pilotage en cohérence avec sa vision. L'introduction du calcul de coûts et de l'instrumentation qui le supporte dans le système d'information est replacée ici dans la perspective de l'apprentissage organisationnel.

Si la notion de coût a toujours été convoquée dans les discussions sur le financement du système de santé (Moisdon et Tonneau, 1999), celle-ci a fortement évolué au cours des trente dernières années. Sur le plan théorique on peut distinguer trois phases : le coût complet historique journalier, le coût global prévisionnel et enfin le coût unitaire standard par pathologie. Cette évolution dans les variantes de coût utilisées pour le pilotage du système de santé appelle deux questions complémentaires et largement imbriquées : le coût est-il un bon indicateur de pilotage pour le système de santé ? Si oui la variante actuelle est-elle susceptible d'être efficiente pour le pilotage des établissements ?

La réponse à ces questions ne peut être déconnectée de l'environnement global du système de santé, soumis à une succession de réformes dont les effets ne sauraient se limiter au simple domaine du financement des hôpitaux. De fait, au delà du passage des dotations globales à un financement sur la base de l'activité (T2A), la réforme engage au décloisonnement entre logiques médicales et logiques administratives et soignantes, responsabilisation des acteurs

par la diffusion de la culture médico- économique, ou encore recherche d'appropriation par les acteurs des outils de pilotage. En phase avec les principes issus du modèle du New Public Management, les ordonnances d'avril 1996, la loi hospitalière de 2004, le plan hôpital 2007 et enfin la loi Hôpital Patient Santé Territoire (HPST), toutes ces réformes imposent la « corporate gouvernance » comme moyen d'incitation à la performance.

Nous structurons notre étude comme suit. La première partie comprend une brève présentation du terrain et de la méthodologie d'intervention suivie d'une exploration de la cohérence entre les modes de pilotage et l'instrumentation en matière de calcul de coûts. La seconde partie s'attache à décrire en trois parties les différentes étapes parcourues sur le terrain pour le développement d'un outil de pilotage décloisonné.

A : Les structures hospitalières à la recherche d'un nouveau support de pilotage

1. Terrain et méthodologie de notre recherche

Le système hospitalier français comprend deux grandes catégories d'établissements, les établissements du secteur marchand et les établissements publics ou associés au service public. Les premiers se sont profondément réformés au cours des vingt dernières années, en vue d'adapter leur offre aux contraintes économiques et aux évolutions techniques de la médecine. De fait, leur mode de financement, inchangé depuis leur création et uniquement lié à l'activité, les place dans un marché fortement concurrentiel. Des mouvements de concentration ont marqué la fin d'un actionnariat médical ou familial au profit de groupes gestionnaires spécialisés, recentrant le pouvoir décisionnel et les outils de management vers les sièges. Les seconds sont, soit de droit public et dans ce cas régis par des logiques administratives relativement lourdes et inertielles, soit appartenant à des organisations à but non lucratif (mutuelles, congrégations religieuses, fondations...). Le mode de financement de ces établissements, publics et privés non lucratifs, a profondément évolué au cours de deux dernières décennies, avec notamment le passage, en 2004, des « dotations globales », qui allouaient à un établissement un budget annuel relativement indépendant de son activité ou de l'utilité de son offre de soin, à une « tarification à l'activité » (T2A). Ce changement profond de logique, place ces structures sous la concurrence directe du secteur marchand et met en évidence un vide gestionnaire important. Les établissements du secteur privé à but non

lucratif, plus fragiles que leurs homologues publics car moins protégés par le pouvoir politique, se voient ainsi soumis au difficile challenge créé par tout changement d'environnement : disparaître ou innover. Nous justifions ainsi le choix de notre terrain, la Clinique des Augustines de Malestroit (CDA). Etablissement propriété d'une communauté religieuse, CDA connaît en 1996 une crise économique et structurelle profonde, qui la conduit à la redéfinition de son offre de soins ainsi qu'à la création d'un nouveau modèle managérial. Ce modèle, décrit dans un travail de recherche récent (B.Nautré, 2007), a conduit CDA d'une activité d'hôpital de proximité (urgences, médecine, chirurgie générale, obstétrique) vers un statut d'établissement de moyenne capacité (140 lits), spécialisé en gériatrie, soins palliatifs, rééducation et soins de suite et intégré à un groupe hospitalier. Deux autres évolutions intéressent notre travail, d'un côté la préoccupation partagée des dirigeants et de la communauté médicale pour le développement d'un outil de gestion et d'un système d'information performants, de l'autre le désir d'appuyer la stratégie sur des valeurs fortes en matière d'éthique du soin et de sens de l'action. Depuis 2004, CDA est soumis au financement T2A pour les activités de médecine de l'établissement, soit 50% de ses lits et prépare le passage de la totalité de ses lits à ce mode de financement en 2013.

La méthodologie adoptée est directement celle de la recherche intervention, au sens proposé par David (2000) : « *la recherche intervention consiste à aider, sur le terrain, à concevoir et mettre en place des modèles, outils et procédures de gestion [...], avec comme objectif de produire à la fois des connaissances utiles pour l'action et des théories de différents niveaux de généralité en sciences de gestion* ». Le choix d'un terrain unique, malgré les biais qu'il peut induire en termes d'objectivité et de validité externe des conclusions, favorise l'interaction forte entre recherche et réaction de l'organisation (Yin, 1994). Ce travail a vocation à participer d'une capitalisation de la connaissance plus qu'à créer ou infirmer une théorie, il s'inscrit dans la logique décrite par Wacheux (1996) par laquelle « *il organise une consultation active et méthodique dans l'organisation, pour produire une connaissance sur un processus de changement avisé et activé* ». Organisée sur une période de 3 ans, la recherche est structurée par un *groupe pilote*, associant chercheur, dirigeants et médecins de CDA, ainsi que par le recours aux compétences spécifiques requises par la démarche (direction informatique, cadres spécialisés, soignants responsables de services...). Un *journal*, regroupant l'ensemble des comptes rendus de réunions, documents d'étapes, bibliographie et supports, est consultable par l'ensemble des membres impliqués (sur l'intranet CDA et sur support papier). Cette présentation restitue le travail mené au cours des 18 premiers mois.

2. Gouvernance hospitalière ou management par les valeurs

Dans les nombreux travaux et publications qui s'intéressent au management de l'hôpital, au cours de cette dernière décennie, deux grands courants peuvent être identifiés et avec eux, de manière indissociable, deux approches de l'instrumentation gestionnaire. Mais les deux courants se rejoignent quant à la difficulté spécifique de ce type d'organisation pour établir une relation efficace entre le choix des outils de management et leur incidence sur l'amélioration de la performance des structures (Clement,2001, Cremadez, Gateau, 1992, Claveranne, 2003).

2.1 De la gouvernance d'entreprise à la gouvernance hospitalière

Un premier courant, s'appuyant sur les apports de la gouvernance d'entreprise(GE) dans le domaine de la santé, étudie les capacités et limites de ce modèle en vue d'une transposition en gouvernance hospitalière (GH). Il tendrait à favoriser la notion de tarif, intrinsèque à la T2A, en vue de conduire les établissements à homogénéiser leurs pratiques. Il impose en interne des conduites de nature à faire correspondre les structures de coûts globaux aux contraintes de ces tarifs unitaires. La question du conflit historique entre pouvoir managérial et pouvoir médical induit ici le problème de la latitude de pouvoir des dirigeants ainsi que celui de la localisation du pouvoir (Charreaux, 2010). Cette approche insiste sur la multiplicité des parties prenantes qui représentent autant de principaux dans la relation d'agence avec les dirigeants. La mesure de la performance et par voie de conséquence, le développement d'outils de mesure des coûts pose une série de questions. Pour qui mesure-t-on ? Le modèle de l'ENCC est ici intéressant, au sens où nombre d'établissements se sont portés volontaires pour l'expérimentation sans véritable implication des communautés médicales (le langage de l'ENCC est fortement comptable et modélise l'activité de l'hôpital en « sections »), et sans que soit bien clarifié la finalité de la démarche, renseigner une base de données externe en vue de définir des tarifs moyens ou participer d'une démarche gestionnaire interne à l'organisation. Comment mesure-t-on ? En s'appuyant sur des coûts standards, ce qui revient à affirmer l'indépendance des coûts par activité ou à relativiser le caractère imprécis, voir politique de la ventilation des charges indirectes. En s'appuyant sur le coût marginal, ce qui laisserait entendre que l'augmentation d'activité dans une spécialité n'influence pas de manière conséquente la répartition des charges de structure et n'induit que des dépenses de court terme homogènes... Enfin, qui implique-t-on dans la démarche gestionnaire ? Ici encore, la nature conflictuelle des relations entre pouvoir managérial et médical est au centre du débat, le langage

gestionnaire des outils augmente l'asymétrie d'information donc le pouvoir spécifique du dirigeant mais en même temps justifie le désengagement des autres parties prenantes (notamment la corporation médicale) qui opposent logique comptable et logique métier.

Les mêmes travaux insistent par ailleurs sur la non indépendance, dans les organisations prestataires de services publics, entre autorité de tutelle et organisation contrôlée (Muselin1999). La GE et à sa suite le modèle du new public management pose comme condition préalable à toute incitation à la performance l'indépendance entre contrôle et exécution. Résulte de cette approche la place centrale du contrat et l'idée sous jacente, inspirée de la théorie de l'agence, du contrat en tant que moyen de réduire les coûts de surveillance de l'agent (le dirigeant de l'hôpital) et de l'inciter à aligner ses intérêts sur ceux du principal (autorité de tutelle devenue représentant des intérêts de l'utilisateur). Mais la définition des termes du contrat se heurte sur le terrain à la très grande difficulté de définition des frontières de l'organisation (De Pourville, Letourmy,1995) où commence et où s'arrête la mission de l'hôpital, quid de la concurrence, voir des « ententes imposées » ? La loi HPST (Hôpital, Patient, Santé, Territoire) ne simplifie pas ce problème, le complexifie même, dans la mesure où elle renforce la capacité d'ingérence de l'ARS (Autorité Régionale de Santé) dans la structure des marchés, s'opposant en partie au modèle de la concurrence encadrée qui prévalait dans le modèle des ordonnances de 1996 (Enthoven, 1985).

Le gestionnaire, dans la logique d'agence invoquée, tend à privilégier le modèle d'instrumentation qui renforce son information spécifique et donc son pouvoir sur l'organisation. Ainsi, un modèle de type « coûts standards imposés » (base de la T2A) sera plus confortable au sens où il s'impose indépendamment de la structure des coûts de l'établissement. Les outils de gestion privilégiés par ce modèle diffèrent alors assez peu des outils traditionnels existants sous les régimes de dotation globale. Ces outils essentiellement budgétaires et reposent sur un découpage en sections : celles-ci, au regard du volume des charges communes à répartir, laisse au dirigeant une très grande latitude pour répondre à ses deux contraintes majeures. La première est de s'adapter à ce qui a le plus de chance d'être financé par la tutelle (attitude mimétique) en jouant sur la ventilation de ses charges communes. La seconde est de pouvoir favoriser telle ou telle activité (à travers l'affichage d'une rentabilité ou d'un déficit partiel), en jouant toujours sur ses charges indirectes pour justifier les décisions stratégiques.

2.2 Management et valeurs à l'hôpital

Un second courant s'intéresse à la nature même des organisations étudiées, classées dans la catégorie des bureaucraties professionnelles (Mintzberg, 1991) ou organisations pluralistes (Denis et al, 2004). Plus que les écueils liés aux mécanismes bureaucratiques, nous nous intéressons ici à une des spécificités de ce type d'organisation qui est la prédominance des cadres institutionnels au sens des schèmes, valeurs, qui servent de repère aux acteurs dans l'action (Valette, Denis, 2005). Dans cette lecture, la performance de l'hôpital serait à rechercher davantage dans la capacité du stratège à prendre en compte et traduire ces valeurs en action auprès des acteurs et parties prenantes de l'organisation, plus qu'à contraindre ces mêmes acteurs et parties prenantes à adapter leurs comportements en vue de rendre leur activité compatibles avec des tarifs imposés ex ante. Dans cette lecture néo-institutionnaliste, nous admettons que les acteurs n'acceptent de s'impliquer dans la recherche de performance qu'à partir du moment où la représentation économique de leur activité entre en résonance avec le sens qu'ils y trouvent au regard de leurs propres schèmes (Valette, Karaki, 2005). Le médecin en gériatrie va s'intéresser à la correspondance entre le groupe homogène dans lequel est classé son patient et la durée optimum du séjour, lorsqu'il conçoit que cette attitude favorise ce qui entre dans son cadre de valeur (donc donne sens à son action). Il doit percevoir que cette maîtrise augmentera la capacité de son service à répondre à sa mission, donc augmentera globalement les moyens mis à sa disposition.

Les outils de mesure des coûts qui résulte de cette approche sont relativement différents de ceux de la première approche. Se pose d'abord la nécessité d'une construction en interne et non de l'adaptation à un modèle imposé de l'extérieur. Il convient ici de faire définir à chaque professionnel ou groupe de professionnels la manière dont il contribue à la valeur ajoutée liée à un séjour ou à une activité. A titre d'exemple : le service social d'un hôpital contribue à la réalisation et à la qualité de prise en charge d'un séjour, au même titre qu'un service de soins. En même temps, la manière dont il perçoit sa contribution, et surtout la manière dont on va l'impliquer dans la qualification de cette contribution, vont agir directement sur son intérêt pour intervenir dans le processus et entrer dans une logique apprenante liée à la stratégie globale de son établissement.

Même s'il apparaît un peu simpliste d'opposer deux approches, celle d'une construction des représentations imposées de l'extérieur par un essai de définition d'une GH, et celle d'une construction autonome à chaque structure, induisant de manière apprenante les représentations

et qui prendrait en compte les attentes des acteurs et parties prenantes pour les transformer en outils d'incitation à la performance, on peut toutefois affirmer que la réforme hospitalière est aujourd'hui face à un défi majeur en terme de choix. Dans le premier cas, une trop grande confiance dans la possibilité de transposition des mécanismes de la GE en GH, en transposant sans états d'âme les outils managériaux au titre des résultats qu'ils ont montré dans le secteur industriel ou des services marchands, risque indiscutablement de conduire à l'écueil énoncé par Or et Renaud (2009) « *Le mécanisme choisi, qui est propre à la France, prévoit une baisse des tarifs en cas d'augmentation de l'activité hospitalière globale et non en fonction des évolutions d'activité de chaque établissement. Ce dispositif, qui ne fait pas de distinction entre les différentes activités produites et qui ne prend pas en compte l'effort individuel des établissements, est problématique et peut engendrer des effets pervers. Ceci génère un système extrêmement opaque pour les établissements avec des évolutions peu prévisibles du marché. De plus, à niveau et gamme d'activités équivalente, un établissement peut se voir « sanctionné » dans son financement, à cause des décisions stratégiques de production des autres établissements* ».

Dans l'autre sens, la démarche d'auto-construction autonome, fondée sur la prise en compte des cadres de valeurs spécifiques au champ organisationnel étudié, et la majorité des chercheurs s'accordent à reconnaître le caractère fortement institutionnalisé du champ de la santé (Valette, 2004), ouvre une piste quand à la possibilité de donner un sens au contrôle de coûts à l'hôpital. Là où *le marché ne dit pas la valeur*, il semble que c'est en repartant du problème de la valeur et de sa représentation par les acteurs que peut naître une vision partagée de la stratégie, donc une mesure des coûts au service d'une recherche d'amélioration de la performance.

3. Les options techniques en présence

Examinons plus en détail, sur le plan technique, ces deux pistes en prenant comme référence le modèle de coût standard proposé par la tutelle. Cette représentation construite pour les besoins de la tutelle, est-elle pertinente pour le développement des outils de pilotage spécifiques à chaque structure? Chaque structure peut-elle se lancer dans le développement d'un modèle propre ?

Le modèle fonctionnel utilisé par l'autorité de tutelle distingue 3 fonctions : la fonction clinique, la fonction médico-technique, la fonction logistique et 3 autres cadres d'analyse : les sections d'analyse mixtes, les redevances des praticiens et les activités subsidiaires. Les fonctions sont divisées en unités fonctionnelles ou unités médicales. Les clés de déversement entre sections sont variées même si la durée de séjour et les euros consommés sont les deux principales. Des unités d'œuvre spécifiques, en particulier pour la fonction médico-technique et la fonction logistique sont proposées. Il s'agit d'un modèle basé sur l'organisation des établissements de santé vue sous l'angle des métiers qui y sont exercés. La coexistence de trois sous-systèmes, l'hôpital public, les structures privées lucratives et les structures privées à but non lucratif contredit la loi d'Asbhy qui veut que pour contrôler un système complexe il faut un système de même complexité. Il y a donc des risques évidents d'effets pervers du système de coûts unique comme instrument de pilotage d'un système diversifié. Mais ce n'est sans doute pas à l'autorité de tutelle d'anticiper ces risques mais aux structures concernées de les documenter pour pouvoir au travers de négociations faire converger l'intérêt collectif et les objectifs propres de chaque sous système. Il n'est donc pas inutile de se pencher sur les caractéristiques intrinsèques du coût utilisé comme instrument de pilotage pour tenter d'en déduire quelques recommandations quant à son utilisation à l'intérieur des établissements de soins. Pour reprendre la formule d'Edmonson (1996), sans doute inspirée d'un proverbe japonais, « *most practitioners carry a hammer and assume the presence of nails* » il faudrait éviter de faire des coûts de l'ENCC le marteau des gestionnaires.

Le pilotage d'un système quel qu'il soit repose sur la capacité du pilote à mesurer, à la fois les objectifs et les réalisations, afin d'orienter les décisions à prendre de manière à ce que ces dernières maintiennent ou ramènent le système sur la trajectoire souhaitée. Ceci est réalisé dans les organisations humaines par le système d'information. Ce dernier collecte, traite et permet la mise en relation de mesures multiples, expression de la variété du système à contrôler.

Habitué à contrôler des systèmes physiques ne réagissant pas à la mesure elle-même, sauf à descendre à l'échelle subatomique, nous avons tendance à penser que les mesures réalisées dans le domaine social sont de même nature que les mesures scientifiques usuelles. Or il n'en est rien car la mesure en milieu social ne peut être dissociée ni de ses producteurs ni de ses utilisateurs (Meason, Swanson, 1979). C'est dans ce contexte qu'il faut interpréter la notion de coût, utilisée pour le pilotage du système de santé.

Les outils de gestion, et le coût en est un majeur, sont le résultat d'une modélisation du monde par les acteurs qui souhaitent le piloter. Cela amène la question suivante : la notion de coût de GHS exprime-t-elle une représentation du monde réel suffisante pour agir efficacement sur celui-ci ?

Le contrôle de gestion dans toute organisation se doit d'être au service de la stratégie. Si l'on accepte cette hypothèse, la représentation proposée par le ministère ne peut être admise comme pertinente que si l'on accepte l'absence de stratégie propre au sein des structures hospitalière (service public contraint) ou la neutralité du système d'information au regard de la stratégie. L'absence de stratégie peut s'exprimer de manière positive sous la forme de « la seule stratégie possible est l'alignement sur les standards issus du modèle du ministère ». Le tarif issu de l'ENCC indique le « one best way ». On doit rechercher dans ce modèle les bonnes pratiques à travers l'utilisation de benchmarking fonctionnels. L'ENCC fournit à la fois la contrainte économique et la cible organisationnelle, bref se substitue au stratège local pour orienter les actions au sein de chacune des structures productrices de soins. On voit aisément que cette substitution ne peut que faire disparaître toute originalité du secteur à but non lucratif. Il est vital pour ce secteur de développer un modèle propre capable de supporter un dialogue avec l'ENCC, et non de se couler dans le modèle sous-jacent à l'ENCC.

La neutralité des outils de gestion qui prévalait jusqu'aux années 1970 n'est plus défendue. Bien au contraire, l'évolution des outils est devenue un des leviers majeur du changement dans les organisations. On ne peut donc ignorer l'impact de l'introduction de la notion de coûts de GHS sur le fonctionnement des organisations productrices de soins.

Si on défend l'idée d'un minimum d'autonomie des établissements alors il faut accepter que chacun doive construire sa propre représentation, plus ou moins proche de celle proposée par le Ministère, selon son degré d'autonomie assumée et de sa volonté stratégique. S'écarter du modèle standard s'est s'ouvrir des portes sur d'autres dimensions que la dimension économique, c'est se donner l'occasion de réfléchir sur son propre fonctionnement, sur les relations entre groupes sociaux, entre spécialistes, entre communautés de pratiques, bref lancer les bases d'une structure apprenante, potentiellement innovante au lieu de se laisser guider par une hypothétique « one best way » qui jaillirait, comme par enchantement, de l'ENCC et de l'EPRD.

Enfin, c'est également le seul moyen, collectivement, de se rapprocher par tâtonnements de l'optimum qui ne peut découler mécaniquement de l'application de l'ENCC comme le soulignent Or et Renaud (2009). C'est par la confrontation et le débat entre le coût standard de l'ENCC et les coûts spécifiques aux différents établissements que la tutelle peut améliorer son pilotage du système de santé.

Comme dans toutes les organisations, on peut imaginer, dans les établissements de santé, la construction d'un système d'information intégré du type ERP ou une approche plus souple acceptant de multiples approches-métiers se traduisant chacune dans des applicatifs.

La nature multipolaire des organisations de santé rend problématique le succès des ERP (Romeyer, 2003, Nobre 2009). Les besoins et les attentes du corps médical, ceux du personnel administratifs, ceux des partenaires extérieurs ou ceux de la direction auront des difficultés à se formaliser et à s'ajuster au cours du projet d'implantation de l'ERP, inévitablement borné dans le temps et par les ressources disponibles. Romeyer (2003) souligne les difficultés techniques à surmonter pour obtenir une traçabilité entre les trois domaines à couvrir : flux d'informations, flux physiques et activités de prise en charge des patients. A ces difficultés techniques s'ajoutent les difficultés liées au processus d'implantation, lent et complexe ainsi que des difficultés liées aux acteurs tant externes (manque d'expérience du secteur de la santé) qu'internes (difficulté à modifier les habitudes de travail).

A l'inverse, l'acceptation du développement d'applicatifs métiers, au rythme d'évolution de chacun risque de priver la direction de la vision transversale et synthétique nécessaire au développement de la stratégie de l'établissement. Il vient un temps où le foisonnement doit être canalisé au sein d'un modèle global. Ce dernier aura une double fonction, d'une part offrir une vision globale du fonctionnement de l'établissement sur la base du SI existant et d'autre part participer au pilotage des développements futurs du SI pour répondre de mieux en mieux aux attentes des différentes parties prenantes. L'idée est alors de laisser s'enrichir les applicatifs métiers mais de développer les interfaces de manière à favoriser un véritable pilotage central.

Le passage des applicatifs locaux et spécialisés à un modèle global est la condition nécessaire à la mise en place d'un dispositif de pilotage central capable d'articuler les différentes logiques véhiculées par les parties prenantes à l'organisation médicales et traduites pour partie dans les différents sous systèmes existants. Le développement de ces interfaces doit respecter

un certain nombre de principes pour délivrer le service attendu. Le premier est la complétude des données issues des sources hétérogènes. Le second est la cohérence et l'exhaustivité de la traçabilité. Enfin la structuration finale des indicateurs qui devra être adaptée aux besoins de chaque institution.

Le modèle englobant doit pour assurer un interfaçage minimal avec la tutelle disposer d'une « couche » économique. Sa construction peut être organisée selon deux logiques différentes : la logique des objets ou celles de l'activité.

Les modèles conventionnels sont plutôt construits selon la première option. Ils tentent de répondre à la question : quel objet (prestation) a consommé quelle ressource ? L'approche est analytique. Face à une impossibilité d'allocation de ressources on cherchera par un détour technique (plus ou moins sophistiqué et plus ou moins réaliste) à opérer l'imputation des ressources concernées (Mevellec, 2005).

Les modèles construits sur la logique de l'activité s'intéressent en premier lieu aux productions réalisées, quelle qu'elles soient. Une fois identifiées l'ensemble des productions et des activités, on aborde la consommation de ressources, lesquelles sont consommées par les activités et accessoirement par les objets dont on souhaite calculer le coût. La focalisation sur les productions permet au modèle global de respecter les logiques métiers tout en les intégrant. Il nous semble que c'est donc sur cette base que le modèle global des établissements de santé devrait être construit s'ils souhaitent se doter d'un espace de débat stratégique. C'est uniquement sur cette base que le modèle économique peut rendre visible les différentes expertises qui coopèrent au sein des établissements au lieu de les fondre dans l'anonymat des catégories comptables représentatives des diverses ressources consommées par les GHS.

L'ENCC retient comme base :

« En conformité avec le principe de sections homogènes, les établissements doivent procéder au découpage de leur activité en sections d'analyse (SA). La SA est un compartiment d'affectation des charges analytiques qui suppose une homogénéité de l'activité. Elle doit donc permettre le rapprochement entre des ressources clairement identifiées et une activité précisément mesurée. » (p.13)

L'ENCC se place en principe dans la seconde logique mais les choses deviennent moins claires lorsque l'on aborde l'affectation des ressources « *en privilégiant l'affectation directe aux séjours d'une série de charges à caractère médical, parallèlement à leur affectation aux SA* » (p.36). On voit ici poindre clairement la première logique qui vise à affecter directement le maximum de charges à l'objet unique qui est le séjour. Ce flottement méthodologique n'est pas de nature contribuer à faire du modèle de l'ENCC le modèle support d'un débat stratégique clair entre des acteurs aux compétences économiques et comptables des plus hétérogènes. Nous pensons qu'un modèle ne doit véhiculer qu'une seule logique, même s'il doit pouvoir répondre à de multiples questions.

B. Conception de l'outillage et confrontation au terrain

1. La conception du modèle ad hoc

1.1 Les modalités de construction du modèle

Deux possibilités s'offrent au constructeur du modèle d'un établissement de santé. Une approche normative et une approche empirique. L'approche normative simplifie le travail et permet généralement d'aller beaucoup plus vite dans la construction de la maquette. La norme est bien évidemment fournie par le modèle de l'ENCC. Il s'agit pour le modélisateur de vérifier quelles activités parmi celles prévues dans la maquette de l'ENCC sont présentes dans l'établissement. Ce travail peut être réalisé en vase clos avec un minimum de contact avec les opérationnels, qu'ils soient du domaine médical ou administratif. Le modèle étant présenté comme la référence dont il faut se rapprocher. Le risque est proportionnel au gain de temps et de ressources obtenu lors de la construction : une non appropriation du modèle par les opérationnels et par voie de conséquence sa difficile utilisation pour le pilotage de l'organisation. Le modèle sera celui de la comptabilité analytique, de la « logique comptable », de la tutelle et non celui du fonctionnement de l'établissement car il n'aura été le support d'aucun apprentissage collectif.

L'approche empirique consiste à construire avec les acteurs eux-mêmes la représentation dans laquelle ils vont se reconnaître. Cette condition nous semble fondamentale pour que les informations issues du modèle soient acceptées et utilisées. La contrepartie est la lourdeur de la démarche et son coût (Thurnston, Kelemen, MacArthur, 2000). Néanmoins, ces deux

critiques, largement relayées dans la presse professionnelle, doivent être relativisées car elles font l'impasse sur un effet induit de la démarche : l'information et la formation d'un très grand nombre d'acteurs aux principes de modélisation économique, la démystification des conventions et le partage du choix des inévitables conventions de représentation que suppose la modélisation. Ce travail avec les opérationnels évitera de séparer par exemple l'entretien des bâtiments de leur utilisation pour se concentrer sur le service fourni : la mise à disposition de m² fonctionnels aux autres services. Selon l'organisation et la taille de l'établissement, le nettoyage, la maintenance peuvent chacun faire l'objet d'une maille d'analyse mais ce qui est important c'est de se mettre d'accord pour savoir si les services médicaux et administratifs doivent discuter de la maintenance, du nettoyage, du chauffage, etc. ou si c'est la mise à disposition du m² qui est le support des relations intra-organisationnelles. Dans les sections médicales on pourra s'interroger par exemple sur les activités liées au flux de patients et celles liées à la durée de leurs séjours. Faut-il en faire deux sections pour mieux cerner la causalité de consommation de ressources ou accepte-t-on une certaine approximation pour faire coïncider le service et la section d'analyse ?

C'est également à ce stade que se décide les modalités de mesure de production des différentes mailles d'analyse retenues. Certaines unités d'analyse étant identiques aux SA de l'ENCC il est intéressant de comparer les choix d'unités d'œuvre. Le cas de la buanderie est exemplaire de la différence de point de vue. D'un côté un modèle ENCC centré sur la fonction technique au sens le plus étroit définit le volume d'activité par l'input, le Kg de linge sale. D'un autre côté notre modèle s'intéresse non pas à la fonction technique mais au processus c'est-à-dire intégrant l'approvisionnement et la livraison et définit le volume d'activité par la prestation mesurée en Kg de linge propre, support de la création de valeur pour les clients internes. Support de valeur plus valorisant pour le personnel et emportant son adhésion sur la nécessité de mesure alors que la même demande relative à l'arrivée du linge sale rencontrait passivité et résistance sous des prétextes divers.

Le cas de la restauration mérite également une observation. Alors que la précision des allocations de ressources et la finesse des coûts est un objectif affiché, l'ENCC néglige volontairement le coût des petits déjeuners et des collations. Si tous les patients sont en hospitalisation complète cette convention n'a pas d'impact sur les coûts des GHS. Par contre si l'hospitalisation de jour fait jeu égal avec l'hospitalisation complète, les phénomènes de subventionnements ne sont plus négligeables.

Si nous divergeons sur le choix de certains traitements, nous apprécions l'effort fait dans le cadre de l'ENCC pour sortir des U.O purement volumiques. Le choix de la ligne de prescription pour la ventilation des charges de fonctionnement de la pharmacie nous paraît particulièrement judicieux.

1.2 L'architecture du modèle

Deux questions se posent à ce stade. Souhaite-t-on prendre en compte les prestations réciproques entre sections (Mévellec 1995) : l'informatique fournit des prestations au service de gestion des ressources humaines qui lui-même fournit des services à l'informatique ? Sur ce point nous suggérons d'avoir la sagesse de l'ENCC, ne pas les prendre en compte. Cela alourdit le modèle pour un bénéfice très relatif. Cette technique n'est à utiliser que si elle est de nature à faire apparaître des coûts de prestations très sensiblement différents de ceux obtenus sans prestations réciproques (coût direct). La seconde question porte sur la hiérarchisation du modèle entre activité ou SA. Un aspect de ce problème a déjà été évoqué plus haut, il s'agit de la décomposition d'un processus délivrant un service en activités. Le second problème est celui de la consommation d'une SA par une autre. Lorsque tous les consommateurs du service fourni par une SA sont internes à l'organisation, la hiérarchisation s'impose sauf à accepter des répartitions arbitraires de charges sur les clients. Typiquement les fonctions de support comme la gestion des ressources humaines, l'informatique ou le service des bâtiments rentrent dans cette catégorie. Ces choix étant faits, il est possible d'organiser les différentes activités en fonction de leur rôle et leur comportement au sein de l'organisation. Nous proposons de distinguer 5 catégories de ressources, ressources étant entendues ici au sens de capacité de production au service de l'activité de l'établissement.

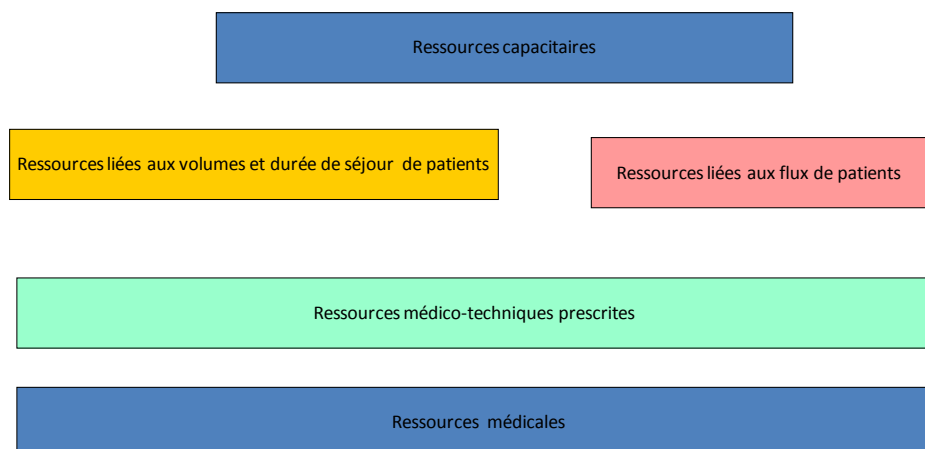


Figure 1: Typologie des ressources

La traduction concrète de cette hiérarchie standard peut par exemple être la suivante.

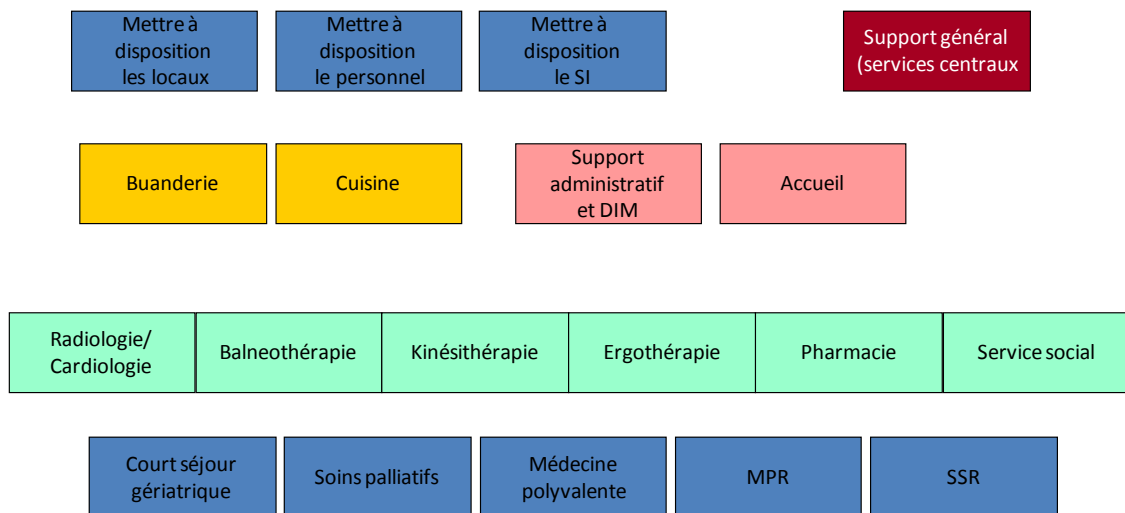


Figure 2: Vision partielle de la modélisation du terrain

Les mailles d'analyse retenues dans cet établissement (n'ayant pas de plateau technique) recueillent toutes les charges de l'établissement. Il n'y a jamais de double imputation à la fois dans une maille d'analyse et sur un séjour. Tous les coûts générés par le fonctionnement d'une maille d'analyse sont complets dans la mesure où les ressources capacitaires sont consommées par toutes les autres mailles. Les seuls coûts qui font l'objet d'une imputation et non d'une affectation sur la base d'une consommation de service dûment mesurée sont les coûts du support général. Chaque maille d'analyse est caractérisée par une production et c'est l'unité de mesure de production qui sert de base à l'allocation des coûts correspondant à la consommation de services par les autres mailles d'analyse ou par les objets de coût. Ces mesures de production ne sont guère différentes de celles proposées par l'ENCC, c'est le mode d'évaluation de leur coût et leur interprétation qui est différente.

2. Du modèle à la structuration des restitutions.

En optant pour des logiques extrêmes on peut imaginer deux restitutions antagonistes. La première qui place le patient au cœur de l'institution de soins débouche sur le calcul de coût d'un objet unique : le coût du séjour individualisé. La seconde qui adopte le point de vue des médecins et du savoir faire médical débouche sur la présentation de l'institution de soins sous la forme d'une addition de centres de responsabilité médicaux au sein desquels se fondent

tous les autres services. Avant d'imaginer des solutions intermédiaires, examinons ces situations extrêmes.

2.1 Le patient au cœur de la structure de soins.

L'articulation entre le coût des mailles d'analyse et le coût des séjours est à juste titre au cœur de la démarche de l'ENCC. Si cela paraît légitime dans la mesure où l'ENCC doit servir de base au tarif on peut trouver la procédure risquée et maladroite pour une institution isolée. Certaines charges sont imputées dans les SA et simultanément sur les séjours des patients. Cette façon de procéder rend flou les totaux des SA concernées car selon le type d'analyse auquel on se réfère, le montant des charges à prendre en compte n'est plus le même. Cette double imputation analytique, outre sa complexité informatique, augmente les risques lors des imputations et obère la fiabilité des coûts de séjours. Il aurait été plus logique de construire le coût du séjour comme un processus au cours duquel le patient consomme différentes prestations, tant administratives que médico-techniques ou médicales. Cela aurait permis de remplacer la double imputation par un suivi technique, extrêmement fin, du séjour. Toute intervention ou toute prestation dont bénéficie le patient devrait être consignée dans son dossier patient informatisé. C'est sur cette base technique que le coût du séjour de chaque patient sera, ici, calculé. La traçabilité doit être un des concepts structurant du système d'information (Mévellec2005).

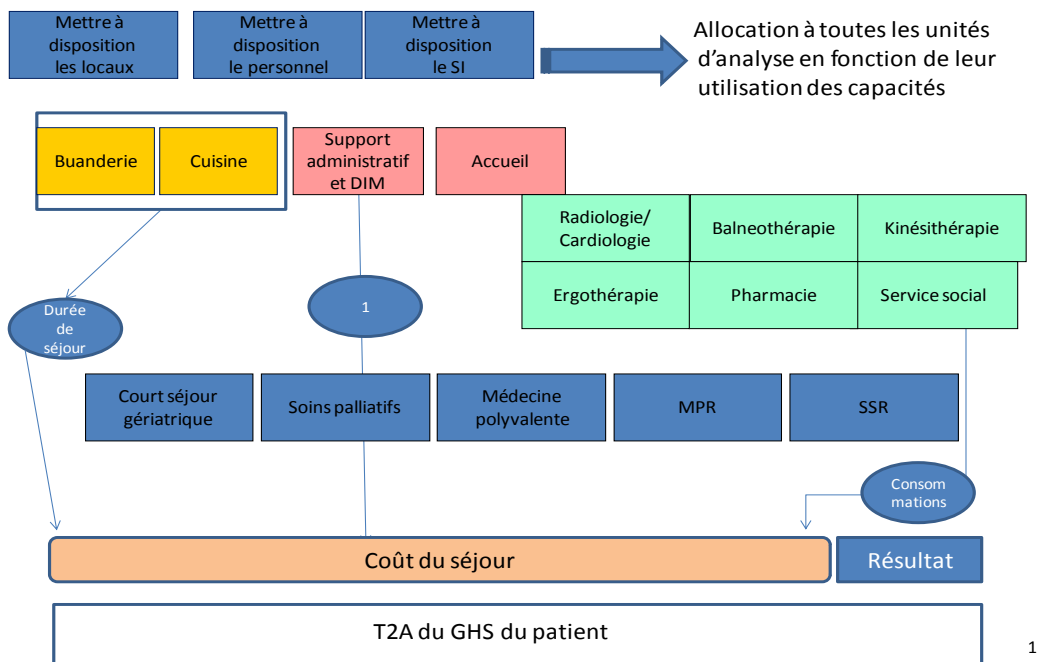


Figure 3 : Modélisation centrée sur le patient

La restitution économique de l'activité du prestataire de soins est calquée sur le calcul d'un coût de revient complet. Le patient est dissimulé derrière son GHM et la contribution des différents services, quels qu'ils soient, est traité de manière identique. La cuisine et la buanderie ne sont pas différentes de la kinésithérapie ou de l'ergothérapie ou de l'activité médicale proprement dite. Par ailleurs les patients sont indépendants les uns des autres et rien ne sous-tend pour l'analyse la solidarité qui est au cœur du système de santé français et qui anime tout spécialement l'action de notre établissement témoin.

2.2 L'unité médicale au cœur du système d'information

Le changement de regard sur la structure hospitalière conduit tout naturellement au développement de restitutions économiques différentes. L'équilibre économique de l'institution n'est plus à rechercher dans chaque séjour mais dans chacune des unités médicales repérables au sein de la structure hospitalière. Nous ne discuterons pas ici du détail de cet affichage qui relève d'un jeu de pouvoir interne. Notre propos ne concerne que les modalités de restitution des données économiques traduisant le fonctionnement de l'institution. Toutes les données doivent dans cette optique converger vers les unités médicales. Le patient tout comme les différents offreurs de services qui sont tous considérés

¹ MPR : médecine physique et rééducative ; SSR Service de Soins de Suite

comme des services auxiliaires disparaissent derrière les services principaux que sont les unités médicales. La question n'est plus de savoir si le patient YYY... a consommé 3 séances de kinésithérapie et une consultation auprès de la diététicienne mais elle devient combien de séances de kinésithérapeute et combien de consultations de diététique ont été prescrites par l'unité médicale X. Parallèlement la direction ne s'interroge plus sur la rentabilité de telle ou telle catégorie de patients mais sur la viabilité de tel ou telle unité médicale. Le traitement personnalisé du patient YYY. n'est plus visible. Ce qui s'affiche c'est le comportement médical globalisé de chaque unité médicale. Ces dernières sont de boîtes noires pour la direction qui n'en perçoit que le résultat économique global. La schématisation de cette architecture est présentée ci-après.

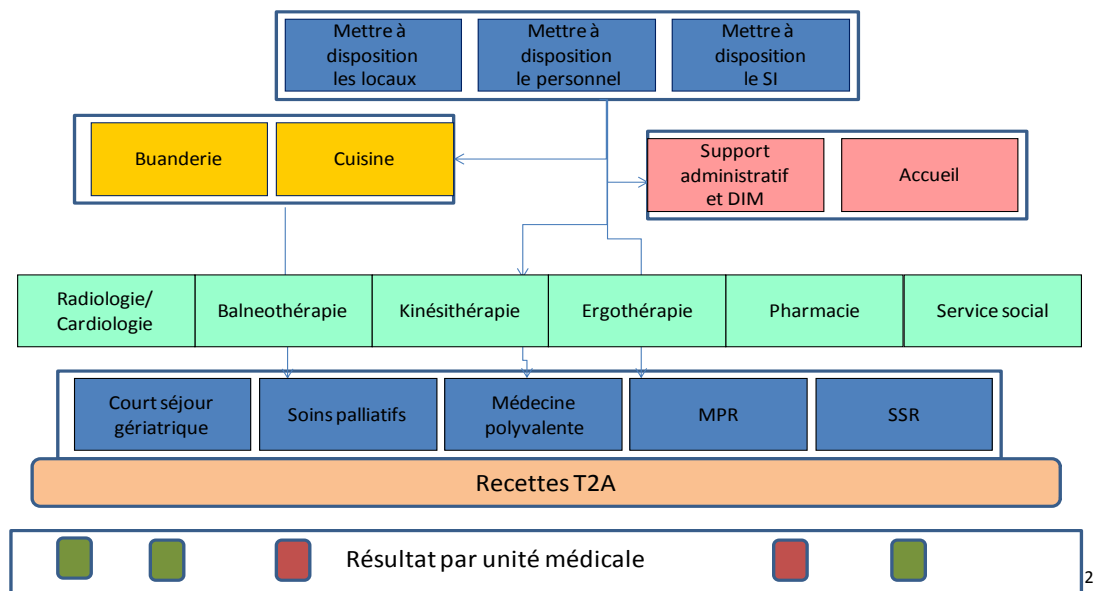


Figure 4 : Modélisation centrée sur les unités médicales

2.3 Le résultat d'un premier échange avec les médecins.

L'exposé des deux solutions extrêmes aux médecins de l'établissement conduit à une première réaction qui trouve sa source dans la représentation tronquée de leur activité. « Comment est valorisé le séjour du patient dans notre service ? », « est-ce qu'il y a une traçabilité des temps que nous consacrons à chaque patient ? » « Je ne vois pas les dépenses de pharmacie » « Comment vos coûts tiennent-ils compte de la qualité des soins et de la qualité de l'environnement que notre établissement offre à nos patients ? », « si on ne voit plus les patients comment pourra-t-on agir pour contribuer au retour à l'équilibre économique

² MPR : Médecine Physique et Rééducative, SSR : Service de Soins de Suite

si celui-ci est en péril ? » « tous nos patient sont différents et il est de notre devoir les soigner du mieux que possible compte tenu de notre savoir, comment pourra-t-on se justifier ? », « les tarifs de la T2A ne sont pas le résultat de travaux théoriques mais reposent sur un examen par des médecins des bonnes pratiques , on ne doit donc pas être, sauf exception, très éloigné de la norme implicite que constitue le tarif de la T2A », « Il faut que vous nous donniez les informations qui nous permettraient de réfléchir aux causes de nos éventuels dépassements », « nous sommes actuellement sous la pression de la DMS(durée moyenne de séjour) et des alertes, si vous nous mettez encore d'autre pressions je vais désespérer de mon métier », « Si la DMS n'est pas le bon levier quel est –il ou quels sont –ils ? »

Au terme de plus d'une heure trente d'échanges entre médecins et entre les médecins et le porteur de projet, il ressort que l'accord entre la vision économique portée par le contrôle de gestion et la vision médicale portée par les médecins pourrait trouver un point d'appui fort non sur un outil mais sur la combinaison de deux outils de gestion nouveaux pour l'institution : un coût par unité médicale et un tableau de bord technique par GHM. L'approche chronologique qui avait été envisagée pour le développement du calcul de coût d'une part et la réflexion sur les tableaux de bord doit être remplacée par une approche synchronique des deux dimensions du contrôle de gestion. Les tableaux de bord non financiers assis sur l'analyse de toutes les prescriptions médicales et sur la durée de séjour par GHM satisfait et conforte par des informations nouvelles la logique de soins du corps médical tout en lui offrant un support au dialogue avec les gestionnaires car les paramètres médico-technique sont tous des inducteurs de coûts. Le compte de résultat par unité médicale permet simultanément à la direction de « voir » la contribution de chaque équipe médicale au fonctionnement global de l'institution et lui offre ainsi la possibilité de mieux cibler ses demandes et d'améliorer l'affectation des ressources libres éventuelles.

3. Le dispositif de pilotage comme objet frontière

Les modèles de gestion présentés plus haut ne doivent pas être conçus comme des modèles purement économiques (Briers, Chua, 2001). Un modèle nous fournit une représentation du fonctionnement global de l'établissement et de ses multiples productions. Chacune de ces

productions constituent en soi un périmètre de gestion et une source de réflexion sur la production de valeur au sein de l'institution. Qui parle de production de valeur doit identifier un ou des clients au sens de l'analyse de la qualité et plus largement ses parties prenantes. Nous faisons l'hypothèse que sur cette base il est possible à la fois de renforcer la gestion sur une base métier et de renforcer la gestion transversale, base de la stratégie. Au-delà des coûts de séjour le modèle permet l'élaboration de multiples rapports dans la dimension économique, mais également dans la dimension médicale puisque tous les actes et les synthèses sont manipulées dans le modèle. Nous pensons que cette capacité peut être éclairée de manière stimulante par la notion d'objets frontières (Trompette, Vinck, 2009) qui vont combiner les dimensions médicales et économiques.

Nous reprenons ici la perspective théorique ouverte par les sociologues (Vink 1996, Star et Griesmer, 1989) lors de l'étude du fonctionnement des réseaux de chercheurs puis des bureaux d'études. Même si nos objets n'ont pas toutes les caractéristiques des objets étudiés par les sociologues précités, ils s'en rapprochent suffisamment pour que nous puissions nous y référer au delà des catégories traditionnelles du contrôle de gestion (Zeiss, Groenewegen, 2009, Wenger 2000).

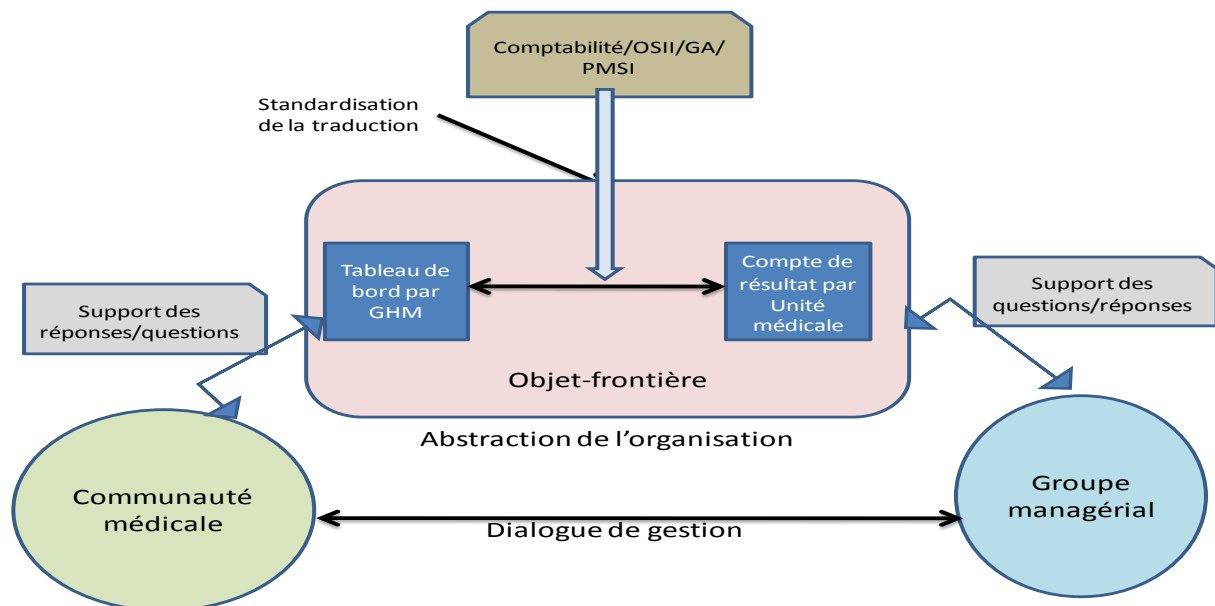


Figure 5 : Le dispositif de pilotage comme objet-frontière

L'objet frontière constitué par le couplage des tableaux de bord par GHM et des comptes de résultats par Unités Médicale permet de supporter efficacement à la fois le dialogue à l'intérieur de chaque communauté de pratique et entre les deux communautés grâce aux

différents mécanismes de traduction standardisés disponibles dans l'infrastructure du système d'information de l'organisation et relevant des deux communautés. Le dossier patient informatisé, OSII dans le schéma, est un bon exemple de cet effort de standardisation de l'information médicale. Cette standardisation permet un renforcement des échanges internes à la communauté médicale tout en rendant possible son interfaçage avec les outils d'administration et de gestion. Nous entendons continuer à explorer cette piste dans la poursuite de nos travaux.

Conclusion

Notre propos est moins de critiquer l'ENCC que de montrer que la focalisation sur les coûts et non sur le pilotage global des organisations fournissant des services de santé fait prendre un risque aux établissements de soins. Tout le monde se plait à souligner la complexité des coûts et la difficulté à faire dialoguer l'économique et le médical. Il serait dommage que les réponses à la T2A dans les structures hospitalières renforcent cette difficulté au lieu de servir de tremplin pour un saut dans la gestion de la complexité. Pour avoir une chance de faire ce saut il faut que la mise en place du calcul de coût soit l'occasion de réfléchir collectivement au sein de chaque établissement au fonctionnement réel, à l'articulation des productions et à la valeur sociale produite. Il faut qu'en retour les professions médicales en retirent des bénéfices sous la forme d'une base d'information exploitable pour l'amélioration des pratiques, que la direction y trouve matière à une réflexion stratégique sur son positionnement et ses alliances au service d'un territoire, que les différentes catégories de personnel intègrent dans leur réflexion professionnelle la dimension économique. Bref nous pensons que l'enjeu de la modélisation qui est suggérée au travers de l'ENCC est capital pour la mutation du système de santé et que ce serait un formidable gaspillage que de le restreindre au seul calcul de coûts et non d'en faire le support à une démarche d'apprentissage collectif (Carlisle, 2002). Le recours à la notion d'objet frontière pour cette réflexion nous paraît riche de promesses comme le montre notre initiative encore à ses débuts et que nous allons poursuivre dans le cadre de notre étude de cas longitudinale.

Enfin, ce travail, comme toute recherche intervention limitée à une organisation, ne saurait prétendre la généralisation du modèle proposé à l'ensemble des établissements hospitaliers. Toutefois, en fonction des catégories d'organisations que nous décrivons en première partie, il apparaît que les structures privées du secteur non lucratif, et notamment celles dont la

stratégie repose sur l'attachement fort à de systèmes de valeurs, institutions au sens de Granovetter (1994), seraient particulièrement aptes à tirer profit de ce modèle : de fait, nous voulons montrer que la construction d'un modèle de pilotage ne trouve son utilité qu'à partir du moment où il est compris et traduit en vue d'une structuration ou mise en réseau (Callon, Latour, 1991), autour de l'objet stratégique que le modèle veut faire émerger..

Aussi, on peut émettre le principe par lequel, dans un type d'organisation que nous avons décrit comme fortement institutionnalisé, dans un champ organisationnel que caractérise l'absence de relation entre valeur et marché, cet objet stratégique n'a rien de naturel ni de prédéfini. Il est au contraire le fruit d'une construction partagée. Le sens que lui attribuent les acteurs de l'organisation, donc son efficacité gestionnaire et son rôle dans l'incitation à la performance, résulte davantage de sa capacité à entrer en résonance avec leurs attentes individuelles que d'un pouvoir analytique lié à telle ou telle logique gestionnaire. C'est donc cet objet stratégique, au sens d'un objet frontière, sur lequel il convient de se focaliser. On doit admettre son caractère propre à chaque organisation, son caractère évolutif, instable, incitant ainsi à la construction de modèles adaptés et flexibles.

Ainsi, ENCC ou modèle ad hoc, le champ à explorer est vaste et le débat au centre des problématiques contemporaines en matière de réforme du système hospitalier.

Bibliographie

AITH (2010) Guide méthodologique de l'ENCC , avril, document PDF

Briers M. Chua W.F (2001). The role of actor-network and boundary objects in management accounting change : a field study of an implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, n° 26

Brown J.S and Duguid P (1991). Organizational learning and communities of practice: toward an unified view of working, learning and innovations, *Organization Sciences*,40-57

Carlisle P.R, (2002). A pragmatic view of knowledge and boundaries : boundary objects in new products development, *Organization Sciences* ,vol 13

Charreaux G. (2010) La gouvernance hospitalière : quelques réflexions à partir de la gouvernance d'entreprise ; <http://leg.u-bourgogne.fr/wp/1100705.pdf>

Claveranne J.P.(2003), L'hôpital en chantier, du ménagement au management, *Revue Française de Gestion*, septembre octobre, vol 29, n° 146, pp.125-129, 2003

Clement J.M. (2001), 1900-2000. La mutation de l'hôpital, Les Etudes hospitalières, Bordeaux,

Cremadez, Grateau (1992), *Le management stratégique hospitalier*, cités par KRIEF. pp. 111-119, Inter Editions

David A. (2000), La recherche intervention, un cadre général pour les sciences de gestion, Actes de la IXème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Montpellier, 24-26 mai

Denis J.L., Langley A., Rouleau L.(2004), La formation des stratégies dans les organisations pluralistes : vers de nouvelles avenues théoriques, actes des 13ème conférences de l'AIMS, Normandie,

De Pourville, Letourmy (1995), dans : *les transformations des systèmes de santé en Europe, vers de nouveaux contrats entre prestataires, payeurs et pouvoirs publics*, éditions ENSP, pp. 7-19,

Edmondson A.C. (1996). Three faces of Eden : the persistence of competing theories and multiple diagnoses in organizational intervention research, *Human relations*, 49 (5), 571-595, cite par Virkkunen et alii

Enthoven A.(1985), *Systèmes de santé, comparaisons internationales*, Paris, Institut la Boetie,

Le Moigne J-L.(1977). *La théorie du système général*, PUF Paris

Levit et March (1988). Organizational learning, *Annual review of Sociology* (14), 319-340

Mason R, Swanson E.B. (1979). Measurement for management, décision and perspective, *California Managment Review*

Mévellec P. (1995). *Calcul de coûts dans les organisations*, Collection Repères, La Découverte, Paris

Mévellec P.(2005). *Systèmes de coûts*, Dunod Paris

Musselin C.(1999), comprendre les systèmes universitaires, publications du CSO, juin

Moisdon J.C, Tonneau D. (1999) *La démarche gestionnaire à l'hôpital*, T1 , Seli ARSLAN ed.

Nautré B.(2007). Hôpital privé à but non lucrative et nouvelle gouvernance publique : de l'organisation pluraliste au projet stratégique, 6^{ème} conférence internationale de gouvernance d'entreprise, Genève

Nobre T. (2009). Le système d'information hospitalier : quelles caractéristiques privilégier pour favoriser le développement des outils de contrôle de gestion, Congrès de l'AFC Strasbourg

Nonaka I. and Takeuchi H. (1995). Managing the firm as an information creation process ; *Advances in information processing in organizations*, 239-275

Or Z. et Thomas R. (2009). Principes et enjeux de la T2A à l'hôpital, enseignements de la théorie économique et des expériences étrangères, papier de recherche IRDES

Romeyer C. (2003). Analyse des obstacles à l'implantation d'un système d'information hospitalier traçant les activités : quels enseignements pour les SI et la traçabilité AIM, Grenoble

Star S.L. Griesmer J, (1989). Institutional ecology, "Translation", Boundary objects: amateurs and professionals on berkeley's museum of vertebrate zoology, *Social Studies of Sciences*

Stiles R. (1997). What is the cost of controlling quality ? Activity-based cost accounting offers an answer, *Hospital and Health Services Administration*, summer.

Thurnston K.L Kelemen D.M and MacArthur J.B,(2000). Providing strategic activity cost information : cost for pricing at blue cross and blue shield of Florida, *Management Accounting Quarterly*, spring, Montvale, Fl. USA

Trompette P. Vinck D.(2009). Retour sur la notion d'objet frontière, *Revue d'anthropologie des connaissances*, vol 3, n°1

Valette A, Denis J.L.,(2005) Quand le nouveau management public ouvre la boîte de pandore des restructurations, actes du colloque de l'AIMS, Angers, 2005

Valette A., Karaki H. (2005), Dynamiques professionnelles et projets économiques de changement : questionnements autour d'un cas de restructuration hospitalière français, XIème conférence de AGRH-Paris Dauphine, 15 – 16 septembre

Virkkunen J., Kuutti K, (2000). Understanding organizational learning by focusing on “activity systems”, *Accounting, Management and Information Technologies*, vol 10

Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica Gestion, page 93,

Wenger E.(2000) Communities of practice and social learning systems, *Organization*, vol 7

Yin R.K.(1994), *Case study research: Design and methods*, second edition Beverly Hills, Sage, 1994

Zeiss R. Groenewegen P (2009). Engaging boundary objects in OMS and STS ? Exploring the subtleties of layered engagement, *Organization*, vol 16 ,