



**EHESP**

---

**Elève directeur d'hôpital**

Promotion : **2010 - 2012**

Date du Jury : **décembre 2011**

---

**Utilités et difficultés de mise en œuvre  
de la comptabilité analytique  
hospitalière**

- Revenir aux fondamentaux -

---

**Nicolas ALEXANDRE**

*chemin*

Reprenons

l'utile chemin patient  
plus bas que les racines le chemin de la graine  
le miracle sommaire bat les cartes  
mais il n'y a pas de miracle  
seule la force des graines  
selon leur entêtement à mûrir

parler c'est accompagner la graine  
jusqu'au noir secret des nombres

Aimé Césaire

Moi, laminaire

Les alchimistes tâchent à profiter de la passion qu'on  
a pour les richesses en promettant des montagnes  
d'or à ceux qui les écoutent...

Molière

L'amour médecin (1665), acte III, scène 1

---

# Remerciements

---

Je tiens à remercier l'ensemble des professionnels des centres hospitaliers Longjumeau et d'Orsay pour leur accueil et leur patience ainsi que leur directeur général monsieur Eric Graindorge.

Contrôleur de gestion défrqué, j'ai pris un réel plaisir à travailler avec mes consœurs, mesdames Isabelle Monteiro et Christine Nguyen. Je souhaite également remercier les autres membres de la direction financière, notamment son directeur monsieur Jean-François Bosle et son attachée madame Bernadette Sirou.

Messieurs Jean-Claude Delnatte, Laurent Renaut, Gabriel Rochette et Vincent Bedoucha ont bien voulu me consacrer leur temps précieux pour me présenter leurs travaux.

Dialoguer avec la pensée des auteurs a été très enrichissante. Ce mémoire leur doit énormément. Même si mes remerciements ne proviendront probablement pas jusqu'à eux, je tenais sincèrement à les leur présenter.

Monsieur Yves Condé, directeur chargé de la stratégie des établissements de Longjumeau et d'Orsay, a bien voulu me guider durant le stage hospitalier. Madame Catherine Delaveau, directrice des soins, m'a initié aux SIIPS.

Je souhaite enfin témoigner de toute ma gratitude au docteur Max Bensadon pour m'avoir mis entre les mains de son confrère et ami, le docteur Albert Vuagnat, qui a dirigé la rédaction de ce mémoire. J'espère vivement que ce travail ne sera que des prolégomènes.

---

# Sommaire

---

Introduction .....	1
Méthodologie suivie .....	5
1 La CAH, une comptabilité à géométrie variable qui repose sur le calcul de coûts historiques et complets à partir de la méthode des sections homogènes .....	7
1.1 Le cadre théorique de l'appareil comptable .....	7
1.1.1 Une comptabilité rétive à la normalisation.....	7
1.1.2 Une typologie des méthodes d'évaluation des coûts .....	8
1.1.3 La méthode des sections homogènes.....	11
1.2 La CAH, une histoire et un divorce à la française .....	13
1.2.1 La tarification au prix de journée, le décret du 29 décembre 1959 .....	13
1.2.2 L'expérimentation du PMSI-MCO, les guides méthodologiques de 1985 et 1988...	16
1.2.3 La généralisation du PMSI-MCO, le guide méthodologique de 1997 .....	20
1.2.4 La mise en place de la T2A, l'Etude Nationale des Coûts à méthodologie Commune (ENCC)	25
1.2.5 Une nouvelle gouvernance des établissements, les travaux de la MEAH.....	26
1.2.6 Entre pôles et généralisation, l'actualité de la CAH .....	29
2 Regard critique sur l'appareil comptable et les calculs extrants de la CAH : détermination des usages et recherche de voies d'amélioration .....	33
2.1 Envisager de revoir l'appareil comptable, déceptions relatives à la méthode ABC .....	33
2.1.1 Une remise en cause générale du cadre analytique de la méthode des sections homogènes.....	33
2.1.2 La méthode ABC, une méthode de <i>micro costing</i> ascendante exigeante .....	35
2.1.3 Un système d'information hospitalier riche en données.....	39
2.1.4 Trouver des méthodes ascendantes pragmatiques .....	42
2.1.5 La prise en compte la complexité demeure un enjeu primordial pour le financement des établissements de santé .....	45
2.2 Les coûts complets font de la CAH un outil du contrôle stratégique des activités des établissements.....	46
2.2.1 Retenir des coûts complets restreint le périmètre d'utilisation de la CAH.....	46
2.2.2 Envisager de s'ouvrir à d'autres types de coûts.....	52

2.3	Adapter la comptabilité analytique aux pôles .....	56
2.3.1	Conditions pour une comptabilité par centre de responsabilité .....	57
2.3.2	Les CREO et la fixation des prix de cession interne .....	59
	Conclusion.....	65
	Bibliographie.....	69
	Liste des annexes .....	I
Annexe 1 :	Finalités de la comptabilité analytique proposées par J.M. Clark .....	II
Annexe 2 :	Indicateur synthétique ou Comptabilité analytique.....	III
Annexe 3 :	Typologie des études coûts-efficacité selon leur niveau de précision .....	IV
Annexe 4 :	Modèle analytique de la méthode des sections homogènes .....	V
Annexe 5 :	Décret du 29 décembre 1959.....	VI
Annexe 6 :	Articles subsistant du décret du 29 décembre 1959 .....	IX
Annexe 7 :	Obligations réglementaires relatives à la comptabilité analytique .....	XII
Annexe 8 :	Lettre de la DRASS refusant le budget prévisionnel 1974 du CHL .....	XIV
Annexe 9 :	Feuille de résultat de la comptabilité analytique prévisionnelle du CHL de 1974	XV
Annexe 10 :	Feuille de Répartition et d'Imputation du CHL pour 1974 .....	XVI
Annexe 11 :	Organisation du guide méthodologique de la CAH de 1985 .....	XVII
Annexe 12 :	Fiche d'analyse des écarts – base d'Angers.....	XVIII
Annexe 13 :	Lien entre les coûts et le volume d'activité.....	XIX
Annexe 14 :	Modèle analytique de la méthode ABC .....	XXI
Annexe 15 :	Exemples de modélisation ABC .....	XXII
Annexe 16 :	Deux modèles de Business Intelligence.....	XXV
Annexe 17 :	Comptes de résultat analytiques 2008-2010 du CH de Longjumeau .....	XXVI
Annexe 18 :	Méthodologie pour calculer des CREO utilisée au CHL .....	XXIX

---

## Liste des sigles utilisés

---

AAS :	Activités Afférentes aux Soins
ABC :	Activity Based Costing
ABM :	Activity Based Management
ANAP :	Agence Nationale d'Appui à la Performance des établissements de santé et médico-sociaux
ARH :	Agence Régionale de l'Hospitalisation
ARS :	Agence Régionale de Santé
ATIH :	Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation
BI :	Business Intelligence
CAH :	Comptabilité Analytique Hospitalière
CAM-I:	association Computer Aided Manufacturing International
CH :	Centre Hospitalier
CHL :	Centre Hospitalier de Longjumeau
CHO :	Centre Hospitalier d'Orsay
CHU :	Centre Hospitalier Universitaire
CREA :	Compte de REsultat Analytique
CREO :	Compte de REsultat et d'Objectif
DDASS :	Direction Départementale de l'Administration Sanitaire et Sociale
DGF :	Dotation Globale de Financement
DGOS :	Direction Générale de l'Organisation des Soins (ex DHOS)
DHOS :	Direction de l'Hospitalisation et de l'Organisation des Soins
DIM :	Département d'Information Médicale
DMS :	Durée Moyenne des Séjours
DPO :	Direction Par Objectifs
DRASS :	Direction Régionale de l'Administration Sanitaire et Sociale
DRG :	Diagnosis Related Groups
ENC :	Etude Nationale des Coûts par activité médicale
ENCC :	Etude Nationale des Coûts à méthodologie Commune
ERP :	Entreprise Ressource Planning
ETL :	Extract, Transfer and Load
FICOM :	Fichier COMmun de structures
FHF :	Fédération Hospitalière de France
FRI :	Feuille de Répartition et d'Imputation
GACAH :	Groupe d'Amélioration de la Comptabilité Analytique Hospitalière
GHM :	Groupe Homogène de Malades

GHS :	Groupe Homogène de Séjours
ICR :	Indice de Coût Relatif
IGAS :	Inspection Générale des Affaires Sociales
ISA :	Indice Synthétique d'Activité
HPST :	loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'Hôpital et relative aux Patients, à la Santé et aux Territoires
MIG :	Mission d'Intérêt Général
MCO :	soins relevant de la Médecine, de la Chirurgie et de l'Obstétrique
MEAH :	Mission Nationale d'Expertise et d'Audit Hospitaliers
OQN :	Objectifs Nationaux Quantifiés
PCS :	Plan Comptable Simplifié
PCG :	Plan Comptable Général
PCI :	Prix de Cession Interne
PM :	Personnel Médical
PMC :	Projet Médical Commun
PMSI :	Projet de Médicalisation du Système d'Information
PMSI :	Programme de Médicalisation du Système d'Information
PNM :	Personnel Non Médical
PSPH:	établissement Participant au Service Public Hospitalier
RCC:	Ratio of Cost to Charges
RSS :	Résumé Standardisé de Sortie
RTC :	ReTraitement Comptable
RVU :	Relative Value Unit
SAC :	Section d'Analyse Clinique
SAMT :	Section d'Analyse Médico-Technique
SALM :	Section d'Analyse de Logistique Médicale
SALGG :	Section d'Analyse de Logistique et de Gestion Générale
SIG :	Système d'Information de Gestion
SIH :	Système d'information Hospitalier
SIIPS :	Soins Infirmiers Individualisés à la Personne Soignée
SSIAD :	Service de Soins Infirmiers A Domicile
SSR :	Soins de Suite et de Rééducation
T2A :	Tarifcation à l'activité
TCCM :	Tableau Coût Case Mix
TSA :	Tableaux de Synthèse par Activité
UO :	Unité d'Œuvre
UF :	Unité Fonctionnelle
UM :	Unité Médicale

---

## Terrain de stage

---

Le présent mémoire professionnel s'intègre dans un stage hospitalier réalisé au Centre Hospitalier Général de Longjumeau (CHL) du 21 mars au 17 novembre 2011.

Fondé en 1899, le centre hospitalier dispose, pour le territoire nord Essonne 91-2, de 344 lits de MCO, de 58 lits de SSR, d'un service d'accueil des urgences composé d'un site pour les adultes, d'un site pédiatrique, d'un SMUR et d'une unité de soins intensifs de cardiologie. Afin de réaliser l'ensemble de ses missions, l'établissement s'appuie sur un plateau médico-technique. L'hôpital compte un service de réanimation, un laboratoire de biologie médicale, un service d'anatomie et cytologie pathologiques, un service d'imagerie et une pharmacie comportant notamment une structure moderne de stérilisation des dispositifs médicaux réutilisables. L'hôpital réalise une activité de périnatalité de niveau 2B et dispose d'une importante offre chirurgicale viscérale et orthopédique, d'un département de médecine, d'un service de pneumologie et d'un service de soins de suite et rééducation fonctionnelle. 25 575 RSS ont été produits en 2010.

Depuis une dizaine d'années les centres Hospitaliers de Longjumeau et d'Orsay opèrent un rapprochement, notamment en chirurgie ou en cancérologie. Une direction commune a été instaurée. Un groupement de coopération sanitaire a permis de mettre en commun la stérilisation. La pharmacie et les fonctions administratives suivent.

A la demande de l'ARS, les établissements hospitaliers de Longjumeau, Orsay et Juvisy ont commencé à préparer un projet médical commun (PMC) pour le territoire Nord-Essonne. Les travaux ont commencé en décembre 2010. Des groupes de travail thématiques se sont tenus d'avril à juin 2011. Le projet n'est pas encore validé en octobre 2011.

Le président du conseil de surveillance est le maire de Longjumeau et ministre de l'écologie, Nathalie Kosciusko-Morizet.

Les principaux fournisseurs de soins du territoire de santé (505 000 habitants) sont toutefois l'AP-HP ou l'hôpital privé d'Antony (Générale de Santé). L'ouverture de centre hospitalier Sud Francilien, probablement surdimensionné, crée une situation de concurrence accrue pour recruter les patients et les personnels médicaux.

## Introduction

Tenir une comptabilité analytique est parfois une obligation mais n'est jamais une nécessité.

La comptabilité analytique, ou comptabilité de gestion, décrit comment les ressources d'une organisation sont employées et quelles contreparties elles génèrent. Elle dénombre les différents éléments de coûts, puis traduit les relations entre ces éléments et les variations du volume de production, en mesure l'incidence sur le résultat, tentant de guider en conséquence l'élaboration d'une politique rationnelle.

Au service de politiques et de stratégies, la comptabilité analytique se veut un outil d'aide à la prise de décision. Outil du contrôle de gestion, à priori fonctionnant dans toute les organisations, la comptabilité analytique permet normalement de fixer des standards pour construire les budgets, puis de rendre compte des réalisations et d'analyser les écarts. Elle fournit des informations quantifiées pour les questions de tarification, de facturation de prestations ou de contractualisation verticale et horizontale<sup>1</sup>.

Certes outil historique, la comptabilité analytique, du fait de son caractère systématique, est souvent toutefois l'un des derniers outils de pilotage à être déployé et utilisé par les entreprises. Les tableaux de bord, les budgets ou les études de coûts ponctuelles exigent souvent moins d'investissements et sont plus malléables pour répondre à un objectif précis. Une fois mis en place, l'appareil comptable analytique produit avec inertie une profusion de données et d'écarts que les analystes de gestion sont en peine de synthétiser.

**La situation du centre hospitalier de Longjumeau est assez représentative de celle de nombreux établissements de santé** : la comptabilité analytique y est tenue au-delà des obligations réglementaires. Les unités fonctionnelles de l'établissement sont rattachées à un arbre analytique. Les dépenses sont affectées à ces unités dans le logiciel de comptabilité *Cpage*, plus ou moins conformément aux règles définies dans les guides méthodologiques. Deux comptabilités sont en réalité produites à partir des mêmes données. Une première à vocation réglementaire, le retraitement comptable, est réalisée par l'attachée des affaires financières, pour être transmise à l'ARS. Une seconde est réalisée par le contrôleur de gestion pour le pilotage de l'établissement. Des comptes de

---

<sup>1</sup> Cf. usages de la comptabilité analytique par JM Clarck. en annexe 1.

résultats analytiques des activités cliniques de l'établissement sont établis dans un tableur. Ils sont cependant considérés par la direction des finances comme difficiles à interpréter. « **Aucune décision n'a été prise sur la base de la comptabilité analytique. Il faut être honnête<sup>2</sup>** ».

L'établissement participe, par ailleurs, à la base d'Angers piloté par le Groupe d'Amélioration de la Comptabilité Analytique Hospitalière (GACAH) qui permet de comparer l'efficacité des établissements de santé sur les fonctions supports. Toutefois, une nouvelle fois, les états produits sont peu utilisés et ne sortent guère de la direction des finances. Le centre hospitalier est, d'ailleurs, tenté d'abandonner la transmission de ses fiches. Dans le département de l'Essonne, seul le centre hospitalier d'Arpajon présente les résultats obtenus aux instances de l'établissement.

Notre intuition est que les faiblesses potentielles du système d'information et des équipes gestionnaires des établissements de santé ne peuvent expliquer seules ce mésusage.

**Le présent mémoire tente de faire la part entre ce qui relève des difficultés techniques du déploiement de la comptabilité analytique et ce qui relève de limites conceptuelles intrinsèques.** De l'observation de notre terrain de stage est ressorti le fort besoin de pouvoir replacer les outils officiels de la comptabilité analytique dans un cadre théorique et historique, de comprendre le cheminement des améliorations apportées au fil des révisions des guides méthodologiques, voire d'expliquer le chevauchement des outils. Normaliser un outil réputé rétif à la normalisation est porteur de contraintes à identifier. Les personnes chargées de conceptualiser les outils le font, le plus souvent, parfaitement lucides sur les forces et les faiblesses de leurs propositions. Les propos liminaires des guides officiels sont souvent pour ces personnes l'occasion de porter un regard critique sur le passé et d'expliquer leur cheminement. Les controverses théoriques en matière de comptabilité analytique sont anciennes et bien décrites dans la littérature.

Le retour aux fondamentaux théoriques doit normalement nous permettre de dépasser les pétitions de principes sur l'utilité de la comptabilité analytique et déterminer quels acteurs de l'hôpital et quelles décisions un tel outil peut-il ou non servir. Il peut être l'occasion de formuler des préconisations d'adaptation et de prendre position sur l'actualité de la comptabilité analytique. Confrontées aux **enjeux conjugués de gouvernance et de performance**, la comptabilité analytique est prise, en 2011, entre deux mouvements, potentiellement contradictoires. L'un est descendant, l'autre est ascendant.

D'une part, la comptabilité analytique est très souvent présentée comme un des outils à privilégier pour la gestion décentralisée des établissements, initiée en 1983 et renforcée en 2005 par la création des pôles d'activités<sup>3</sup>. Elle permet d'articuler les deux réformes

---

<sup>2</sup> Entretien avec le contrôleur de gestion du CHL.

<sup>3</sup> Ordonnance n° 2005-406 du 2 mai 2005.

déterminantes que sont la gestion par pôle et la tarification à l'activité. La comptabilité analytique est présentée comme un moyen pédagogique d'associer à la gestion courante le corps médical, perçu traditionnellement comme peu enclin au raisonnement économique. « Cette comptabilité ne peut plus se contenter d'assurer une connaissance un peu théorique de la formation des coûts : elle doit évoluer vers une véritable comptabilité de gestion dynamique déployée au cours de l'exercice et susceptibles d'informer en temps réel les médecins managers des pôles sur l'évolution de leur situation. C'est une charge lourde mais indispensable pour impliquer fortement le corps médical dans la gestion et garantir ainsi l'avenir de l'hôpital public »<sup>4</sup>.

D'autre part, pour mieux maîtriser les dépenses de santé, les autorités de tutelle souhaitent se réinvestir dans l'exploitation de la comptabilité analytique des établissements de santé. Des expertises doivent être constituées dans les agences régionales de santé. **Le ministère de la santé se donne pour objectif « la généralisation, d'ici 2014, du déploiement et de l'utilisation de la comptabilité analytique »<sup>5</sup>. L'article R6145-7 du code de Santé Publique impose pourtant déjà à tous les établissements de santé de tenir une comptabilité analytique. La signification d'une « généralisation » demande donc à être explicitée. Articuler utilisation déconcentrée et normalisation de la comptabilité analytique ne va pas forcément de soi. De même, il convient de réfléchir à la manière dont les évolutions envisageables du cadre réglementaire pourraient favoriser une meilleure utilisation de la comptabilité analytique hospitalière.**

La comptabilité analytique hospitalière, et par conséquent ce mémoire, privilégie l'analyse des courts séjours en Médecine, Chirurgie et Obstétrique (MCO) dans les établissements publics. Le secteur MCO représente 72% des dépenses d'hospitalisation publiques et privées. Les services de soins de suite et de rééducation (SSR), de psychiatrie ou de soins infirmiers à domicile (SSIAD) n'ont été que récemment intégrés aux travaux du PMSI. L'activité médicale et paramédicale y est difficile mais nécessaire à évaluer. Même si l'étude de ces secteurs réputés plus difficiles à modéliser aurait été très riche d'enseignements, nous avons toutefois, par manque de temps, été obligé de les exclure du périmètre de ce mémoire.

De même, prenant le point de vue d'un établissement de santé, nous n'avons que peu abordé les modalités de construction des classifications des groupes homogènes de malades utilisées pour mesurer l'activité médicale. Ce sujet en soi mériterait la rédaction d'une thèse.

---

<sup>4</sup> GUICHETEAU Jean et MAESTRE-LEFEVRE Audrey [2008], « Le compte de résultat analytique - un outil de gestion de pôle », *Gestions hospitalières*, octobre, n°479.

<sup>5</sup> Lettre de saisine de l'IGAS par le ministre de la santé datant du 17 mai 2010.

**La première partie du mémoire est essentiellement descriptive.** Elle commence par présenter une typologie pour comparer les méthodes d'estimation des coûts hospitaliers. Le cadre théorique de la méthode des sections homogènes, sur laquelle repose invariablement la comptabilité analytique hospitalière en France, est plus particulièrement détaillé. Une analyse historique des guides méthodologiques permet ensuite, dans une deuxième sous-partie, de comprendre la constitution progressive du dispositif partagé par les établissements, appelé communément comptabilité analytique hospitalière (CAH).

**La seconde partie du mémoire se veut avoir un regard critique.** Une première sous-partie aborde l'usine comptable de la CAH en analysant l'opportunité de la faire évoluer vers un modèle s'inspirant de la méthode ABC. La deuxième sous-partie traite des calculs produits par la comptabilité analytique hospitalière, notamment du choix d'estimer des coûts complets. La dernière sous-partie s'interroge enfin sur l'utilisation et la forme de la comptabilité analytique dans le cadre de la gestion des établissements par pôle.

## **Méthodologie suivie**

Ce mémoire a été encadré par le docteur Albert Vugnat qui a travaillé comme DIM et à l'ATIH.

### **Initialisation de la réflexion**

Notre travail est parti avant tout de l'observation du déploiement et de l'utilisation de la comptabilité analytique du centre hospitalier de Longjumeau.

La réalisation de macro-commandes pour automatiser la répartition des charges indirectes et le calcul des CREA 2010 du centre hospitalier de Longjumeau nous ont familiarisés avec les données et les outils de l'établissement.

Nos intuitions ont pu être confirmées, infirmées ou enrichies par les nombreux échanges que nous avons pu avoir avec Isabelle Monteiro et Christine Nguyen, les contrôleurs de gestion des centres hospitaliers de Longjumeau et d'Orsay, ainsi qu'avec Bernadette Sirou, attachée « dépositaire de la mémoire » de la direction financière, Jean-François Bosle, son directeur, ou Duc-Tinh Nguyen, le DIM.

Participer aux réunions du groupe de travail constitué par les centres hospitaliers de l'Essonne, pour uniformiser les données transmises pour la base d'Angers et les exploiter, nous a été également très utile.

Des entretiens avec des « experts », Jean-Claude Delnatte (Conseil Général des Etablissements de Santé), Laurent Renaut (GACAH, CHU d'Angers), Gabriel Rochette et Vincent Bedoucha (CH de Melun) ont été l'occasion de lancer et délimiter les pistes de recherche.

### **Constitution du socle théorique**

Le besoin de resituer la comptabilité analytique dans un cadre théorique s'étant fait rapidement sentir, notre réflexion s'est surtout adossée sur la lecture systématique de deux ouvrages de gestion. Le premier, *Comptabilité de Gestion*, a été écrit par Henri Bouquin. Le second, intégrant la comptabilité analytique dans une démarche plus générale, *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise* a été rédigé par René Demeestere, Philippe Lorino et Nicole Mottis. La confrontation des notions générales

## Méthodologie

décrites dans ces manuels aux spécificités de la comptabilité analytique hospitalière forment l'ossature de la réflexion de ce mémoire.

La lecture des articles sur l'évaluation des méthodes coûts-efficacité, utilisées pour évaluer les bénéfices des protocoles de soins, s'est avérée également très fructueuse. La thèse notamment de Siok Swan Tan, *Microcosting in Economic Evaluations : Issues of accuracy, feasibility, consistency and generalisability*, nous a fait de prendre tout le recul nécessaire dans la confrontation, pédagogique mais maintenant éculée, de la méthode ABC à la méthode des sections homogènes.

Les recherches documentaires sur la comptabilité analytique hospitalière se sont faites au centre de documentation du ministère de la santé, avenue Duquesne. Nous y avons pu accéder notamment aux publications originales des fascicules spéciaux des bulletins officiels.

Les autres recherches, notamment les articles anglo-saxons, ont été faites grâce à internet essentiellement. Le développement des solutions de paiement en ligne a toutefois considérablement limité l'accès aux articles intégraux, comparativement à ce qui était pratiqué par les revues il y a une dizaine d'années.

Les lectures faites sur les possibilités de représentation graphique de la comptabilité analytique ne ressortent guère de ce mémoire : la cartographie des coûts se prête mal aux méthodes de réduction usuellement pratiquée en analyse des données. Ces lectures nous ont néanmoins permis de prendre connaissance, avec intérêt, des travaux fondateurs du cartographe Jacques Bertin publié en 1967 dans *Sémiologie Graphique*. Les théoriciens actuels de l'analyse graphique, comme Edward Tufte ou Stephen Few, y font systématiquement référence.

## Mise en application et validation des réflexions

Avec les contrôleurs de gestion, nous avons établi, en octobre 2011, des CREO en s'inspirant de ce qui nous avait été présenté par le CH de Melun et guidé par le travail théorique réalisé dans le cadre de ce mémoire.

La recherche d'une méthodologie efficace pour fixer des prix de cession interne, ce qui est loin d'être aisé à établir, nous a forcé à bien comprendre les logiques spécifiques mises en œuvre par les outils et les données disponibles. Rien ne ressemble plus à un coût qu'un autre coût.

Enfin une série d'entretiens réalisée avec les principaux acteurs de l'établissement (directeurs et chefs de pôles essentiellement) et la soumission d'un projet de mémoire nous a permis de valider et d'améliorer certaines propositions.

# **1 La CAH, une comptabilité à géométrie variable qui repose sur le calcul de coûts historiques et complets à partir de la méthode des sections homogènes**

La comptabilité analytique est protéiforme. Les méthodes d'évaluation des coûts sont nombreuses. Conformément à la tradition française, la comptabilité analytique hospitalière (CAH) a privilégié la méthode des sections homogènes (partie 1.1). Un dispositif analytique normalisé a été impulsé depuis 1959 et enrichi progressivement par les autorités de tutelle (partie 1.2).

## **1.1 Le cadre théorique de l'appareil comptable**

### **1.1.1 Une comptabilité rétive à la normalisation**

#### **A) Des caractéristiques qui diffèrent de celles de la comptabilité générale**

La comptabilité analytique présente les charges par destination alors que la comptabilité générale les présente par nature.

Les deux comptabilités diffèrent également par la nature même des informations recueillies et exploitées. La comptabilité analytique s'appuie sur des données économiques, alors que la comptabilité générale enregistre des informations pour une finalité budgétaire et légale. L'une tire cependant l'essentiel de ses données de l'autre après un retraitement préalable. (Retrait des charges non incorporables et rajout des charges supplétives notamment).

Les comptes d'enregistrement se bornent à recueillir et à classer des informations chiffrées sur l'organisation, son activité ou son environnement. La comptabilité analytique articule, pour sa part, ces informations avec une description de l'activité dans le but d'interpréter la gestion sur une plage de temps révolue, ou bien de préparer des décisions pour l'avenir.

#### **B) Distinguer la fiabilité des traitements et la pertinence des calculs**

Une des spécificités de la comptabilité analytique, contrairement à la comptabilité générale qui se doit être la plus normée possible, est qu'il n'existe pas de méthode unique. **La sélection de la méthode se fait selon l'information disponible et la décision à prendre.** La performance d'une comptabilité analytique peut et doit être ainsi

évaluée selon **deux critères bien distincts** : la fiabilité des traitements et la pertinence des calculs réalisés.

**La fiabilité des traitements** consiste à s'assurer que le modèle de formation des coûts retenu soit le plus fidèle à la réalité. Les coûts agrégés dans les sections comptables doivent avoir un comportement homogène. La technologie disponible pour documenter les processus à modéliser influe très largement sur méthode à retenir (la méthode des sections homogènes ou la méthode ABC par exemple). Le degré de finesse dépend des besoins de l'utilisateur.

**La pertinence des calculs** est dictée par la nature de la décision à prendre. Le choix de calculer des coûts complets ou des coûts partiels dépend de l'usage qu'on souhaite faire de la comptabilité analytique. **Toutes les techniques de traitement comptables sont capables a priori de produire les calculs demandés.**

### 1.1.2 Une typologie des méthodes d'évaluation des coûts

La méthodologie pour représenter la formation des coûts dans les organisations n'est pas unique. Même mu par un souci de fidélité, l'évaluateur est contraint d'opérer des arbitrages entre des méthodes concurrentes. La comptabilité analytique hospitalière n'y déroge évidemment pas.

Replacer la comptabilité analytique hospitalière dans le cadre plus large des études coûts-efficacité est utile<sup>6</sup>. Les méthodes pour évaluer les coûts des soins sont traditionnellement classées en fonction du **niveau de précision**<sup>7</sup> (*accuracy*) selon une typologie croisant deux critères<sup>8</sup> :

- **Le degré de précision de l'objet** pour lequel les coûts sont identifiés, soit à un niveau macro (*gross costing*) soit à un niveau micro (*micro costing*) ;
- **Le mode d'allocation des coûts** aux différentes prestations, qui peut être réalisé soit selon une démarche descendante (*top-down*) ou selon une démarche ascendante (*bottom-up*).

---

<sup>6</sup> Les études de coûts-efficacité, après avoir disparu dans les années 70, sont réapparues dans les années 90 sous la forme d'études financées par les firmes pharmaceutiques pour démontrer les avantages de leurs produits aux payeurs publics (LE PEN [2009]).

<sup>7</sup> 4 critères permettent d'évaluer une méthode d'estimation des coûts : sa précision, sa faisabilité, sa cohérence (validité interne) et sa possibilité de généralisation (validité externe). JACKSON T. [2000], « Cost estimates for hospital inpatient care in Australia: evaluation of alternative sources », *N Z J Public Health.*, n°24, pp. 234-241 cité dans TAN [2009].

<sup>8</sup> Cf. schéma en annexe 3.

## A) Le degré de précision de l'objet

Dans un **modèle de gross costing**, les coûts sont calculés à partir des données comptables des hôpitaux à un niveau sciemment agrégé (la journée d'hospitalisation ou le nombre de lits ouverts par exemple). La variation des coûts des séjours est traitée par la loi des grands nombres. La méthode peine toutefois à tracer les éléments de coûts spécifiques. Avec la montée du recours à des technologies onéreuses dans les blocs opératoires ou dans les unités de soins intensifs, la journée d'hospitalisation est devenue un estimateur relativement peu précis pour caractériser les différences entre deux séjours.

Au contraire, un **modèle de micro costing** s'attache à évaluer des objets de coûts comme le séjour ou le patient. Par un niveau de précision plus élevé, le *micro costing* permet de mieux restituer l'hétérogénéité des séjours, de mieux évaluer les épisodes de soins faisant l'objet d'une stratégie particulière (ex : les cas de sévérité clinique les plus lourds). Ce type de modèle convient notamment lorsque les établissements ont une activité hétérogène. La pertinence de ce type de méthodes ressort d'autant plus lorsque les charges de personnel sont élevées et qu'affecter directement le temps de main d'œuvre, notamment l'équipe soignante, à la prestation, le séjour, est possible<sup>9</sup>. Cette méthode permet également de valoriser des prises en charge avec des actes médico-techniques nouveaux, sans les confondre avec des protocoles plus conventionnels<sup>10</sup>.

Le coût du recours au *micro costing* reste toutefois élevé. Comparativement à une approche macro, le *micro costing* demande une quantité importante d'informations détaillées. Le processus de recueil des données, lorsque celles-ci sont accessibles, est long. Aussi cette méthode exige un engagement important en temps des services ainsi qu'un soutien institutionnel fort.

## B) Le mode d'allocation des coûts

Le niveau de précision de l'objet de coût étant choisi, deux démarches sont possibles pour estimer les coûts afférents :

**Soit la démarche est descendante (top-down)** : les coûts sont affectés d'abord sur les services puis répartis à l'aide d'une clé sur les séjours, conduisant à estimer un coût moyen du patient. La pertinence de cette méthode dépend de l'exactitude des données recueillies et ainsi que du choix de la clef de répartition.

---

<sup>9</sup> SWINDLE R., et al. [1999], « Cost Analysis in the Department of Veterans Affairs: Consensus and Future Directions », *Medical Care*, vol. 37(4 supp). AS3-8. et WORDSWORTH S., LUDBROOK A., CASKEY F. et MC LEOD A. [2005], « Collecting Unit Cost Data in Multicenter Studies. Creating Comparable Methods », *European Journal of Health Economics* », vol. 6(1), pp. 38-44 cités dans OR et al. [2009].

<sup>10</sup> KINSELLA Stephen [2008], « Ten Lessons for Micro Costing in Health Economics », <http://www.stephenkinsula.net/2008/07/04/985/>, juillet.

**Soit la démarche est ascendante (*bottom-up*)**, les charges sont affectées à un niveau plus fin (ex : les actes) que celui de l'objet étudié (ex : le séjour) avant d'être agrégées, d'être « remontées ». Les coûts sont calculés en identifiant les ressources réelles utilisées pour chaque acte conduisant à un coût unitaire spécifique au séjour. Cette méthode exige un système d'information particulièrement détaillé et exhaustif.

La possibilité du rattachement intégral des charges directement aux séjours reste toutefois illusoire. **Dans les faits, les méthodologies combinent les deux démarches d'allocation, à des degrés divers.** Par exemple le coût des examens ou des consultations peut être imputé aux séjours car ils sont associés nominativement au patient (démarche *bottom-up*) alors la partie restante des coûts sera ventilée sur les séjours à partir d'une clef de répartition comme le nombre de journées d'hospitalisation (démarche *top-down*). Il est souvent plus efficace de limiter une démarche ascendante aux éléments de coûts que l'on considère avoir un effet important sur les coûts totaux<sup>11</sup>.

### **C) Expériences étrangères**

**Aux Etats-Unis**, où le modèle de financement n'est pas unique, plusieurs méthodes cohabitent en fonction des recommandations de l'organisme payeur. Les deux méthodes le plus fréquemment utilisées pour évaluer les coûts<sup>12</sup> sont :

- le RCC (*Ratio of Cost to Charges*), ou méthode du ratio de passage du coût aux charges
- la RVU (*Relative Value Unit*) ou méthode des unités de valeur relatives

La première méthode est descendante : le RCC part du coût de l'unité clinique pour descendre au coût du séjour. Un ratio coûts/recettes est calculé pour chaque unité de soins. Ce ratio est ensuite appliqué au prix de chaque acte accompli par cette unité pour en trouver le coût. Cette méthode repose sur deux hypothèses forte : la proportion coût/prix reste la même pour tous les actes d'une unité de soins. Les tarifs (ceux des DRG notamment) sont des indicateurs fiables des écarts de coûts relatifs. Cette méthode est utilisée par le Medicare, qui assure contre la maladie plus de 40 millions de personnes âgées.

La deuxième méthode est ascendante : la méthode RVU part des actes pour remonter aux séjours. Une valeur relative des ressources consommées est associée à chaque acte réalisé. La RVU de chaque acte évolue en fonction de sa complexité. La confrontation de la valeur relative du nombre total des actes produits par l'unité clinique à ses coûts effectifs permet par conséquent de donner un coût unitaire aux actes. Par agrégation est

---

<sup>11</sup> TAN [2009].

<sup>12</sup> MORARD Bernard et SWINARSKI HUBER Zofia [2000], « Quels coûts pour quels produits hospitaliers ? », *L'Expert-comptable suisse*, Vol. 1-2/00.

obtenu, de façon ascendante, le coût direct des séjours. Les autres éléments de coûts imputables au patient, sont établis sur la base de recommandations de la HCFA (Health Care Financing Administration).

**Au Royaume-Uni**, les coûts sont calculés de façon macro et descendante à partir des budgets. Il n'y a pas de données individuelles recueillies au niveau patient. En revanche, l'information sur les coûts hospitaliers provient de la totalité des hôpitaux concernés par l'application d'une tarification à l'activité (300 hôpitaux) alors qu'elle ne porte par exemple que sur un échantillon d'établissements de santé en France<sup>13</sup>.

**Aux Pays-Bas**, des données sont transmises par 23 hôpitaux volontaires. Les dotations sont fixées par la Dutch Healthcare Authority par plusieurs méthodes différentes de *micro costing* et de *gross costing*<sup>14</sup>.

### 1.1.3 La méthode des sections homogènes

Après la présentation de la typologie des études de coûts, un deuxième détour méthodologique est nécessaire. **La comptabilité analytique hospitalière, telle qu'elle s'est développée en France, est étroitement liée, la méthode dite des sections homogènes.** Développée en France par la CEGOS<sup>15</sup> dans les années 30, cette méthode a été préconisée par les plans comptables généraux de 1947 et 1982. La méthode des sections homogènes est une méthode descendante. Elle peut tant servir à calculer des coûts de journées (*gross costing*) que des coûts de séjours (*micro costing*).

#### A) Charges directes et indirectes

**La méthode dite des sections homogènes se fonde sur la distinction entre charges directes et indirectes.** Rappelons que les charges directes peuvent être affectées au produit sans ambiguïté et aucun calcul, au contraire des charges indirectes.

*Exemple de charges directes : les dépenses de médicaments, les prothèses peuvent être affectées directement à un séjour.*

*Exemple de charges indirectes : la gestion de la pharmacie, la direction des achats.*

---

<sup>13</sup> OR Zeynep et RENAUD Thomas [2009], *Principes et enjeux de la tarification à l'activité à l'hôpital (T2A) - Enseignements de la théorie économique et des expériences étrangères*, Institut de recherche et documentation en économie de la santé, n°23.

<sup>14</sup> TAN [2009].

<sup>15</sup> Le Groupe CEGOS, créé en 1926, est un cabinet de conseil spécialisé de la formation professionnelle continue.

La qualité de charge directe dépend de l'objet dont le coût est étudié dans le cadre de la comptabilité analytique. **Une charge directe à un service (ex : achat d'un matelas anti-escarre) n'est pas forcément affectable directement à un séjour ou à un patient.**

## **B) Les sections d'analyse**

Pour pouvoir déverser les charges indirectes sur l'objet de coût, un niveau intermédiaire est créé, la section d'analyse<sup>16</sup>. Elle se caractérise par **la possibilité de regrouper au sein d'un même département comptable des charges « homogènes » quant à leur comportement**. De telles sections correspondent, selon le plan comptable, à des centres de travail, issus de l'organigramme, tel que le service. La méthode est cependant considérablement améliorée pour estimer les coûts lorsqu'on constitue des sections non sur une réalité géographique ou organisationnelle, mais sur une existence d'ordre purement logique et comptable<sup>17</sup>.

Les charges indirectes sont soit affectées à une section d'analyse précise, si cela est possible, soit ventilées au moyen d'une clef de répartition entre plusieurs sections d'analyse. Cette étape est appelée répartition primaire.

*Exemple : L'amortissement d'un scanner est affecté à une section « Imagerie ».*

*Exemple : Les dépenses d'habillement sont réparties en fonction du nombre de personnes employées par section.*

Deux types de section d'analyse sont à distinguer :

- **Les sections d'analyse principales**, qui concourent directement à la réalisation de produits/prestations. Leurs charges sont corrélées à une unité d'œuvre spécifique. La connaissance du coût unitaire de cette unité d'œuvre permet d'imputer les charges au produit.

*Exemple : Dans un hôpital, les centres d'analyse principaux sont traditionnellement les services cliniques. L'unité d'œuvre retenue pour répartir les charges de la section clinique est généralement la journée d'hospitalisation<sup>18</sup>.*

- **Les sections d'analyse auxiliaires**, dont l'activité agit sur d'autres sections d'analyse. Leurs coûts sont déversés sur les autres sections au moyen d'une unité d'œuvre (u.o.). Cette étape est appelée répartition secondaire. Si deux ou

---

<sup>16</sup> Les termes de sections homogènes (d'où le nom de la méthode) ou de centres d'analyse (PCG) sont également usités.

<sup>17</sup> MAURY [2000]. Un service de chirurgie peut, par exemple, être divisé entre une unité fonctionnelle d'hospitalisation ambulatoire et une autre d'hospitalisation traditionnelle alors que dans les faits les lits sont les mêmes. La définition des unités médicales, différentes du découpage traditionnel en services a souvent donné lieu à des débats dans les établissements de santé.

<sup>18</sup> Il s'agit d'un des points les plus critiqués du modèle proposé par l'ENCC.

plusieurs sections d'analyse s'échangent réciproquement des prestations, un système d'équation à plusieurs variables inconnues doit alors être résolu<sup>19</sup>.

*Exemple : Les coûts d'une section d'analyse « entretien » sont répartis sur les autres sections d'analyses en fonction des m<sup>2</sup> nettoyés pour chacune. Les fonctions support sont typiquement des centres de coûts auxiliaires.*

### **C) Modèle analytique**

Les charges imputées des centres d'analyses principaux additionnées aux charges affectées directement permettent de déterminer ainsi le coût du produit/de la prestation. Les étapes de la mécanique analytique de la méthode des sections homogènes<sup>20</sup> sont donc :

1. Affectation des charges directes sur les produits/prestations.
2. Affectation des charges indirectes sur les centres d'analyse.
3. Répartition primaire des charges indirectes sur les sections d'analyses.
4. Répartition secondaire des charges des centres auxiliaires sur les centres principaux.
5. Imputation des charges des centres principaux sur les produits/prestations.

## **1.2 La CAH, une histoire et un divorce à la française**

Sous l'impulsion des autorités de tutelle et de l'influence des modalités de financement, un dispositif analytique se met peu à peu place.

### **1.2.1 La tarification au prix de journée, le décret du 29 décembre 1959**

#### **A) « Une prise de contrôle du pouvoir central ministériel »**

A l'image du plan comptable général (1947), la nomenclature comptable des établissements publics de santé<sup>21</sup>, la M21, instaure, dès 1953, une comptabilité analytique hospitalière facultative. Elle prépare des réformes encore à venir.

Créé 1947, le centre de formation des Cadres de Santé publique qui dépend du ministère de la santé cherche à donner une « homogénéité aux méthodes de travail au corps de direction des hôpitaux encore constitué d'éléments d'origines très diverses. C'est pourtant ainsi que fut introduit dans la gestion hospitalière, vers les années 1952-1953, le plan

---

<sup>19</sup> Cette méthode est toutefois coûteuse en termes de calcul (résolution d'un système d'équation à plusieurs variables par inversion d'une matrice). Les comptables ont l'habitude de déverser « en cascade » les sections d'analyse, le biais d'approximation étant jugé peu significatif (ENGEL et al. [2007]).

<sup>20</sup> Cf. schéma en annexe 4.

<sup>21</sup> Décret n° 53-271 du 28 mars 1953 relatif au budget et à la comptabilité des hôpitaux et hospices publics.

comptable national adapté aux finalités d'une recherche de la création d'une comptabilité analytique des éléments commun de production de soins en milieu hospitalier. **Cette novation est, pour l'histoire des hôpitaux et de leur corps de direction, la première forme expérimental mais tangible d'une prise de contrôle du pouvoir central ministériel**, à la fois sur la gestion des hôpitaux et sur les directeurs chargés de les promouvoir. »<sup>22</sup>

Le financement aux prix de journée, déjà connu sous l'Ancien Régime, a progressivement émergé des pratiques et des textes officiels pour s'imposer au tournant du XXème siècle<sup>23</sup>. Les méthodes de calcul ne sont toutefois pas imposées aux établissements.

Dans le sillage des réformes hospitalières initiées par l'ordonnance du 11 décembre 1958, **la CAH devient une obligation en 1959 adossée aux prix de journée, mode de financement unique des établissements de santé depuis 1941**<sup>24</sup>.

### **B) Une comptabilité de type macro adossée au mode de financement**

L'article 1<sup>er</sup> du « décret n°59-1510 du 29 décembre 1959 relatif aux dispositions financières et comptables à adopter à l'égard des hôpitaux et des hospices publics<sup>25</sup> indique que « la comptabilité des hôpitaux et des hospices publics est organisée de façon à permettre **le calcul des prix de revient afférents au fonctionnement de chaque section de l'établissement hospitalier** et de chaque service qu'elle qu'en soit la nature ». Il s'agit d'établir une comptabilité en coût complet. **L'indicateur d'activité retenu (et non l'objet de coût) est la journée**. Les « honoraires médicaux, chirurgicaux et de spécialités se rajoutent aux prix de journée ». Le prix de revient prévisionnel journalier est obtenu en divisant les charges nettes par la moyenne du nombre de journées réalisées par la section sur trois années<sup>26</sup>. « Des prix de journée distincts sont calculés pour chacune des sections d'un même établissement : hôpital, hospice, convalescents, chroniques, quartiers psychiatriques, section de rééducation des alcooliques. A l'intérieur de la section hôpital, des prix de journée distincts sont établis pour la médecine, la chirurgie et la maternité (Article 9) ». Les déficits constatés sont intégrés aux prix de l'exercice suivant, répartis d'après les résultats de la comptabilité analytique. D'un exercice sur l'autre les comptes de l'établissement de santé doivent mécaniquement trouver un équilibre.

**Le décret de 1959 normalise ainsi une comptabilité analytique du type macro (gross costing) et à coût complet. La comptabilité analytique est partagée par**

<sup>22</sup> IMBERT Jean [1982], sous la direction de, *Histoire des hôpitaux en France*, Privat, p427.

<sup>23</sup> BOUINOT Claire, « Les origines du prix de journée dans les hôpitaux en France (1850-1940) ».

<sup>24</sup> Loi du 21 décembre 1941 relative à la réorganisation des hôpitaux et des hospices civils.

<sup>25</sup> Cf. fac-similé du décret reproduit en annexe 5.

<sup>26</sup> « Feuille de résultats de la comptabilité prévisionnelle » du centre hospitalier de Longjumeau mise en annexe 9.

**l'établissement et sa tutelle.** La Feuille de Répartition et d'Imputation (FRI) permet de connaître les coûts hospitaliers et leur imputation<sup>27</sup>. Les termes Répartition et Imputation renvoient d'ailleurs explicitement aux phases de la méthode des sections homogènes. Son usage est avant tout budgétaire et réglementaire et non le pilotage. « L'ambition de l'administration a toujours été d'obtenir l'institution à l'hôpital de systèmes standardisés, destinés à la mesure de l'activité, au suivi budgétaire et au calcul des coûts, afin de permettre un suivi du budget et de l'activité des hôpitaux »<sup>28</sup>.

A la fin des années 1970 sont mises en place dans les DRASS, avec peu de succès, des cellules d'analyse de la gestion dont l'objectif était de « comparer tout ce qui était physiquement comparable (...) pour faciliter les décisions de planification ou de répartition des ressources budgétaires. » **La comptabilité analytique d'exploitation impliquée par le décret de 1959 n'a été conçue ni pour la comparaison des établissements entre eux, ni pour leur gestion interne.** Les sections, largement définies, n'exigent pas d'évaluer avec précision le coût des unités de soins. Enfin l'activité médicale n'est évaluée que trop grossièrement par le nombre de journées d'hospitalisation. Le système d'information mis en œuvre « a incontestablement souffert d'une absence de réflexion sur ses propres finalités et son adaptation aux priorités de l'établissement »<sup>29</sup>.

La comptabilité analytique prévisionnelle est avant tout un outil de négociation entre l'établissement et sa tutelle<sup>30</sup>. Le système est cependant rapidement « dévoyé ». La tentation est grande de partir « à l'envers » de l'égalisation des comptes de l'établissement pour établir les coûts prévisionnels : il n'y a pas de réelle incitation à rechercher l'efficacité sur la base de l'analyse des écarts.

### **C) Persistance contemporaine de l'obligation réglementaire**

La plupart des articles d'origine du décret de 1959 sont aujourd'hui abrogés<sup>31</sup>. La comptabilité analytique au prix de journée persiste, sous la dénomination de **retraitement comptable (RTC)**, et est d'ailleurs **la seule comptabilité analytique dont les établissements de santé ont, encore à ce jour, l'obligation de tenir et de présenter au conseil de surveillance et au directeur de l'ARS selon le modèle arrêté par le ministre (article R6145-7 du code de Santé Publique)**<sup>32</sup>. L'obligation fixée du 31 mai n'est toutefois pas tenue du fait de la production tardive des comptes financiers. Le CHL a transmis en juillet son retraitement comptable.

<sup>27</sup> Cf. fac-similé de la FRI du CHL établie pour 1974 en annexe 10.

<sup>28</sup> CAUVIN C. et COYAUD C. [1990], *Gestion hospitalière : Finance et contrôle de gestion*, Economica cité dans ALVAREZ Fabienne [2000].

<sup>29</sup> CAUVIN C. et al. [1990] cité dans ALVAREZ Fabienne [2000].

<sup>30</sup> En annexe 8, est reproduite pour exemple une lettre datant de 1974 rédigée par la DDASS qui s'oppose à l'approbation du budget par le préfet du CHL car les prix de journée demandés par l'établissement pour anticiper la construction d'un nouveau bâtiment évoluent trop vite à la hausse.

<sup>31</sup> La dernière version du décret date du 23 octobre 2003. Cf. annexe 6.

<sup>32</sup> Cf. obligations réglementaires relatives à la comptabilité analytique présentées en annexe 7.

**Tant que le financement du ticket modérateur ne se fait pas sur la base des GHS, les prix de journée sont toujours à calculer par section d'imputation et à transmettre au directeur général d'ARS qui les fixe par arrêté.**

Le ticket modérateur, le montant qui reste à charge du patient (15% des recettes totales des établissements environ), est facturé à celui-ci sur la base des prix de journée. La part réduite de ce mécanisme dans les recettes ne permet cependant pas aux établissements de pouvoir résorber entièrement leur déficit en comptant uniquement sur une hausse de leurs tarifs journaliers.

**Les modèles analytiques et les outils présentés dans les parties suivantes, qui sont habituellement désignés par le terme de comptabilité analytique hospitalière, sont facultatifs et s'éloignent progressivement du retraitement comptable. Les établissements peuvent les adapter à leurs besoins locaux.**

### **1.2.2 L'expérimentation du PMSI-MCO, les guides méthodologiques de 1985 et 1988**

#### **A) Contexte : la dotation globale et l'introduction expérimentale du PMSI**

En 1982, un « projet de médicalisation des systèmes d'information » (PMSI) est introduit par Jean de Kervasdoué, responsable de la Direction des Hôpitaux pour **appréhender l'activité médicale au travers des Groupes Homogènes de Malades (GHM)**, constitué selon leur homogénéité médicale et financière. Il reprend les travaux américains du professeur Robert Fetter (Université de Yale). Pour chaque séjour hospitaliers MCO (Médecine-Chirurgie-Obstétrique), le recueil systématique et le traitement automatisé d'une information médico-administrative contenue dans un Résumé de Sortie Standardisé (RSS) doivent permettre de classer le malade dans un Groupe Homogène de Malades adéquat.

Aux États-Unis, les *Diagnosis Related Groups* (DRG) ont été utilisés dès 1983 pour financer certains séjours (*Medicare*), alors qu'en France **le système se veut avant tout expérimental** et à visée épidémiologique. Il ne sera généralisé à l'ensemble des établissements pour le court séjour qu'en 1997. En France par le décret du 11 août 1983, **le mécanisme inflationniste<sup>33</sup> des prix de journée est remplacé non pas par un financement à l'activité mais par un financement par dotation globale<sup>34</sup>** jugé pouvoir permettre une meilleure maîtrise des dépenses de santé en mettant fin à l'autonomie des

<sup>33</sup> Allocation forfaitaire versée aux établissements par les organismes de sécurité sociale. Le financement au prix de journée n'incite pas à réduire la durée des séjours.

<sup>34</sup> Décret n°83-744 du 11 août 1983

établissements. La mise en place de la réforme entre 1984 et 1985 rend, budgétairement parlant, nettement moins pertinente la tenue de la comptabilité analytique proposée par la M21 pour calculer les prix de journée.

Les controverses relatives à la tarification aux prix de journée des spécialités et de façon détournées des activités d'enseignement et de recherche à partir de 1968 étaient anciennes<sup>35</sup>. La loi du 31 décembre 1970 prévoyait déjà une réforme de la tarification hospitalière dans un délai d'un an. Le titre III loi du 4 juillet 1978 a autorisé deux expérimentations. La première envisageait un financement sur la base d'un budget global. La deuxième, finalement non retenue, était basée sur les résultats de la comptabilité analytique. Elle testait une facturation d'un séjour de façon ascendante sur la base d'un forfait d'admission, un prix de journée d'hébergement et d'administration, un prix de journée-soins, des prix pour les prestations individualisées variables selon l'établissement. Une troisième solution intermédiaire, proposée en sus par la FHF<sup>36</sup> et testée dans 5 hôpitaux, devait permettre de concilier la qualité des soins, l'association des personnels, notamment du corps médical, et la nécessité de maîtriser les dépenses hospitalière. Le décret de 1983 a toutefois tranché clairement en faveur de ce dernier objectif.

Le même décret du 11 août 1983 entend aussi introduire un management par direction par objectifs (DPO)<sup>37</sup> en favorisant le découpage des établissements en « **centres de responsabilité** » et incite le directeur à mettre en place des dispositifs d'information, d'échanges et de concertations. La loi du 3 janvier et le décret du 28 décembre 1984 expérimentent l'organisation en « départements », sur un modèle plus participatif.

## **B) Le guide méthodologique de 1985**

La comptabilité analytique hospitalière est adaptée en tirant les conséquences de l'abandon de la tarification au prix de journée et de l'expérimentation du PMSI. Un « guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière », est publié en 1985 au bulletin officiel du ministère des affaires sociales. Il comprend deux parties<sup>38</sup>. Son objectif affiché est de :

- Fournir une aide en matière de gestion à la direction ainsi qu'aux chefs de centre de responsabilité de chacun des établissements

---

<sup>35</sup> IMBERT [1982], p483.

<sup>36</sup> Dispositif non décrit dans IMBERT [1982]

<sup>37</sup> La DPO a été proposée par le consultant américain, Peter Drucker, en 1954, dans son ouvrage *The Practice of Management*.

<sup>38</sup> Fascicule spécial n°85/4 bis. Plan du guide mis annexe 11.

- Etablir des bases significatives de comparaison inter-hospitalières des coûts pour chacune des activités majeures des établissements
- Permettre à terme le calcul de coût par groupe homogène de malade

Le nouveau schéma analytique, proposé dans la première partie du guide, « repose sur le principe de la prise en compte au niveau d'une section d'analyse des seuls coûts que l'on peut raisonnablement considérer comme directs par rapport à cette section. » Seule la répartition primaire des charges sur les sections d'analyse est réalisée. Aucune répartition secondaire des sections auxiliaires sur les sections principale n'est réalisée. Les charges sont réparties sur les sections sans déversement en cascade. Le calcul des coûts complets laisse place à celui des coûts directs des sections. La normalisation, la publication d'un plan de compte à respecter par chaque établissement, est censée permettre des comparaisons aux niveaux national, régional ou départemental.

La comptabilité analytique définie par le ministère reste toutefois encore très réduite pour le lot commun des établissements. L'usage interne est certes mis en avant dans l'introduction du guide mais n'est proposé d'autre aux établissements que de constater le niveau des coûts des centres de responsabilité. **En l'absence de mesure du produit hospitalier, distinguer ce qui relève de l'évolution de l'activité de celle de l'efficience de l'établissement est impossible.** Les comparaisons entre établissements, qui intéressent les tutelles, sont difficiles. En outre, l'outil informatique annoncé dans le guide pour l'année suivante n'aura pas de concrétisation.

De façon plus générale, **c'est l'ensemble des tentatives d'implantation des outils venus de l'entreprise au sein de l'hôpital public qui ne connaissent pas les résultats escomptés par leurs promoteurs.** « Le découpage des établissements en centres de responsabilité est souvent resté lettre morte. D'autre part, les nouveaux outils promus par les réformes de 1983-1984 (tableaux de bord, comptabilité analytique, tableaux prévisionnels d'activités et de moyens, ...) n'ont connu qu'une faible diffusion. »<sup>39</sup>

L'intérêt du guide tient principalement dans sa deuxième partie, qui traite du mode de calcul des coûts par Groupe Homogène de Malades (GHM). Il s'agit d'expliquer comment déterminer les coûts de revient des malades hospitalisés.

**Le modèle de *micro costing* spécifié est descendant (*top-down*).** L'évaluation des coûts se fait en quatre étapes principales : les deux premières relèvent du lot commun des établissements (passage de la comptabilité générale et calcul du coût des sections

---

<sup>39</sup> DENIN Jean-Paul [2010], *Les dispositifs de gestion dans les réformes hospitalières : l'impossible passage de l'hôpital bureaucratique à l'hôpital-entreprise (1980-2009)*, Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, France.

d'analyse. Les deux dernières étapes traitent des sections de déversement (i.e. le déversement des sections auxiliaires sur les sections principales) et de l'imputation des coûts par GHM<sup>40</sup>.

Le modèle en 1985 diffère de celui de l'ENCC<sup>41</sup> utilisé à ce jour essentiellement sur deux points. Premièrement **les objets de coûts sont les GHM et non les séjours**. Le modèle est dépendant de la classification utilisée pour classer les patients et donc fragiliser au moindre changement de nomenclature. Deuxièmement, **les coûts ne sont pas directement affectés aux séjours** mais transitent uniquement par des sections d'analyse principales. Le traitement comptable est plus facile mais les performances de l'évaluation des coûts de séjours sont moindres.

### C) Le guide méthodologique de 1988

En 1988, une nouvelle version de la première partie du guide méthodologique<sup>42</sup> doit tenter de combler les lacunes du modèle proposé en matière de comparaison. En attendant de pouvoir disposer de coûts par GHM, la Direction des Hôpitaux a cherché à développer d'autres outils de comparaison des établissements et a lancé des travaux sur le calcul de coûts directs par activité. L'objectif du guide de 1988 est double :

- homogénéiser les documents transmis par les établissements à la DDASS pour présenter leurs activités et leurs coûts, de façon à faciliter l'exercice de la tutelle.
- représenter les performances économiques des différentes fonctions de l'hôpital, et tout particulièrement des fonctions administratives et logistiques à défaut de pouvoir mesurer correctement l'activité médicale.

Les **tableaux de synthèse par activité (TSA)** proposés cherchent à présenter les **dépenses directes de 35 activités de l'hôpital et à calculer pour chacune d'elles un coût d'unité d'œuvre**<sup>43</sup>. Cet outil reste cantonné aux fonctions support, faute de pouvoir mesurer l'activité de soins. L'usage assigné aux TSA est avant tout externe. Malgré les tentatives d'amélioration, les TSA s'avèrent un relatif « échec »<sup>44</sup>. Le groupe de travail pour l'amélioration de la comptabilité analytique hospitalière (GACAH) reprendra les réflexions menées pour proposer un outil de benchmark, à vocation de gestion interne, bâti autour de la base d'Angers (Cf. infra).

---

<sup>40</sup> Cf. le schéma analytique, publié en page 8 du deuxième guide méthodologique de 1988 (annexe 11).

<sup>41</sup> Etude Nationale des Coûts à méthodologie Commune. Cf. infra 1.2.4

<sup>42</sup> Fascicule spécial 88/14 Bis.

<sup>43</sup> Après deux décennies d'archivage, les TSA du CH de Longjumeau ont été, malencontreusement, détruits une semaine avant la demande de consultation formulée pour le présent mémoire. Ils n'ont pu être reproduits en annexes.

<sup>44</sup> Guide méthodologique de CAH de 1997, tome 1, p22

### 1.2.3 La généralisation du PMSI-MCO, le guide méthodologique de 1997

#### A) Une comptabilité analytique qui n'est plus partagée avec la tutelle

Un nouveau guide méthodologique est publié en 1997. Sa rédaction se justifie par la confirmation de la décision prise par loi du 31 juillet 1991 de soumettre les établissements de santé, publics et privés, à l'obligation de procéder à l'évaluation et à l'analyse de leur activité. Un arrêté daté du 20 septembre 1994 fixe **l'obligation faite aux établissements de transmettre leurs données PMSI-MCO**. En 1996, le premier ministre Alain Juppé fait confirmer **l'utilisation PMSI pour moduler le financement du secteur MCO**<sup>45</sup>. Le nouveau guide méthodologique sort l'année suivante. La généralisation de la mesure des GHM produits doit permettre de mesurer l'activité hospitalière. **Les autorités de tutelle, régionales et nationales, peuvent disposer d'un outil d'allocation et de péréquation budgétaire basé sur l'évaluation de l'activité médicale**. La généralisation du PMSI a notamment permis de mettre en évidence la sur-dotation des hôpitaux franciliens.

Les apports du guide de 1997 s'articulent essentiellement autour de deux axes :

- les possibilités nouvelles d'analyse des écarts au niveau global des établissements,
- la proposition d'un modèle plus élaboré pour estimer des coûts au séjour.

Le guide de 1997 fait l'objet d'une double introduction. La première est signée par la directrice des hôpitaux, Claire Bazy-Malaurie, et porte sur les objectifs assignés à la comptabilité analytique hospitalière par l'Etat. La deuxième, non signée, remplace le modèle proposé dans le cadre théorique de la comptabilité analytique, tel qu'il se dessinait à la fin des années 90. Les deux introductions sont tout autant révélatrices des **injonctions, parfois contradictoires, auxquelles la CAH est soumise**.

Dès le premier paragraphe, **la préface administrative du guide fait implicitement référence aux besoins des autorités de tutelle**. « L'ordonnance portant réforme de l'hospitalisation publique et privée apporte de profonds changements à la logique de l'allocation des ressources. Ainsi en va-t-il des données d'activités et de coûts issus du programme de médicalisation des systèmes d'information (PMSI), bases objectives de comparaisons qui doivent aider à une répartition plus équitable et plus efficace des moyens financiers disponibles »<sup>46</sup>.

<sup>45</sup> Ordonnance no 96-346 du 24 avril 1996 portant réforme de l'hospitalisation publique et privée.

<sup>46</sup> Guide méthodologique de CAH de 1997, tome 1, pXI.

« **La comptabilité analytique est un instrument à usage interne** tourné vers la gestion de sous-ensembles distingués dans l'activité de l'entreprise<sup>47</sup>. ». « Outil de gestion et de pilotage indispensable pour chaque établissement, elle pourra cependant, à son initiative, constituer un instrument utile de négociation externe. Les modes de calcul de coûts, qui y sont développés ne constituent pas un référentiel incontournable. Les établissements pourront choisir, en fonction de leurs besoins de gestion, de ne mettre en pratique qu'une partie des différentes rubriques proposées. »

**La direction des hôpitaux n'a d'ailleurs pas besoin de la comptabilité analytique des établissements de santé pour établir le coût moyen des GHM. Depuis 1993, une « Etude nationale de coûts par activité médicale » (ENC), est conduite de manière autonome** avec le concours d'un échantillon d'une cinquantaine d'établissements hospitaliers publics, rémunérés pour fournir des données issues de systèmes de comptabilité analytique normalisés et relativement détaillés<sup>48</sup>. L'ENC remplit trois objectifs :

- la construction d'une échelle de coûts par GHM, révisée annuellement, fondement des coûts utilisés pour le financement des établissements ;
- la publication de coûts moyens par GHM, décomposés par grands postes de charges, auxquels les établissements peuvent comparer leurs propres coûts, pour leur gestion interne ;
- la constitution d'une base de données utilisée pour les travaux assurant l'évolution de la classification des GHM.

**L'échelle de coût relatif donne lieu au calcul d'un Indice Synthétique d'Activité (ISA) qui permet de pondérer les GHM selon leur consommation de ressources.** Le coût d'un accouchement normal par voie basse sert d'étalon à l'échelle en se voyant attribuer 1000 points. La construction de l'indice ISA est une application directe de la méthode proposée par Georges Perrin en 1962 qui conduit à exprimer l'ensemble des produits en une unité commune et homogène<sup>49</sup>. Le rapport entre les dotations consommées et l'activité valorisé en points ISA permet de faire des comparaisons inter-hospitalières, le coût du point de l'établissement pouvant être comparé à celui de la région ou de la France entière. **La production d'un indicateur synthétique, qui se substitue au nombre de journées d'hospitalisation demande toutefois maintenir une comptabilité de type macro par section d'activité pour la négociation budgétaire.**

---

<sup>47</sup> Page XV

<sup>48</sup> La Circulaire DH/PMSI/92 n° 08 du 28 février 1992 lance un appel à candidature. Le premier guide méthodologique est publié au bulletin officiel en 1995 (fascicule spécial 95/5bis).

<sup>49</sup> HALGAND Nathalie [2000], *Calcul des coûts et contrôle budgétaire de l'hôpital : éléments d'analyse comparée du nouveau cadre comptable*, 21<sup>ème</sup> congrès de l'AFC.

Le guide méthodologique de 1997 est annoncé en 4 parties. La quatrième partie consacrée au calcul des coûts par centre de responsabilité, qui aurait pu faire de la CAH un véritable outil de gestion interne, ne sera cependant jamais publié. Le guide reste cependant une **avancée très positive puisqu'il permet grâce à la généralisation du PMSI de produire les premières comparaisons fiables du coût des activités cliniques des établissements.**

La deuxième partie de l'introduction du guide est, elle aussi, instructive car elle laisse poindre les insatisfactions, la lucidité, des auteurs du guide. Elle prend la forme d'un article théorique, inhabituel dans un bulletin officiel, pour « examiner rapidement les objectifs, les méthodes et les évolutions récentes de la comptabilité d'entreprise<sup>50</sup> ». L'article analyse les insuffisances traditionnelles de la comptabilité analytique. Analysant trois productions de la comptabilité analytique, les coûts historiques complets, le *direct costing* (i.e. les coûts variables) et le contrôle budgétaire (i.e. les écarts aux coûts préétablis), l'article constate que « **les comptabilités analytiques actuelles constituent donc souvent des outils insatisfaisants qui fournissent des informations que les responsables savent peu fiables, mais perdurent à cause de l'inertie des systèmes informatisés de procédures comptables, dont le coût élevé de transformation incite à différer la refonte** » et évoque la méthode ABC très en vogue à la fin des années 90, qui s'organise autour de processus, concept transversal par rapport à ceux de fonction et de centre de responsabilité<sup>51</sup>.

Même jugée insuffisante, c'est **la méthode des coûts sections homogènes, maintenue en 1997, qui perdure encore jusqu'à ce jour pour procéder à l'évaluation des coûts des séjours.**

Rappelons que le coût complet, qui est une production de la comptabilité analytique, ne doit pas être confondu avec la méthode des sections homogènes, qui est une technique de traitement comptable. Coûts complets, coûts directs ou écarts à des coûts préétablis peuvent être obtenus à partir de plusieurs méthodes comptables.

Pour reprendre la typologie utilisée dans les études coût-efficacité, la méthode des sections homogènes est de type descendant (*top-down*) alors que la méthodologie ABC est de type ascendant (*bottom-up*). Employer cette dernière impliquerait de déterminer précisément les activités consommées par patient pour pouvoir reconstituer le montant des ressources mobilisées pour son séjour. Les avantages et les inconvénients comparés des méthodes seront abordés dans une partie suivante (2.1).

---

<sup>50</sup> Page XV du tome 1 du guide.

<sup>51</sup> Page XX du tome 1 du guide.

## B) Le contenu du guide méthodologique

Le guide méthodologique sera en définitive constitué de 3 tomes publiés.

- Tome 1        Retraitement comptable
- Tome 2        Le calcul des coûts par activité
- Tome 3        Le calcul des coûts par séjour

Les deux premiers tomes du guide de 1997 correspondent à une amélioration de la première partie du guide de 1985, le troisième tome correspond à la deuxième partie du guide consacré à l'estimation des coûts par séjour (et non plus par GHM, comme dans le guide de 1985<sup>52</sup>). Le 4<sup>ème</sup>, *Le calcul des coûts par centre de responsabilité*, eut été une nouveauté.

**Le premier tome, retraitement comptable**, définit le « tronc commun » devant assurer la cohérence des différents modèles proposés dans les tomes suivants du guide en définissant une nomenclature unique et un ensemble de règles d'affectation des charges. Le chapitre 3 introduit notamment les **tableaux coût-case mix (TCCM)**. Ces tableaux proposent de comparer les charges de l'établissement sur le champ MCO présentées par nature à celles établies sur la base des résultats de l'ENC appliqués à un établissement de santé fictif qui aurait le même case-mix (c'est-à-dire qui aurait produit la même distribution de GHM). Les établissements peuvent ainsi se comparer à une répartition moyenne des charges à activité identique. **L'exercice s'avère toutefois complexe. Les courts séjours MCO ne sont qu'une partie de l'activité hospitalière. Les modalités d'organisation, la possibilité d'externaliser, biaise les comparaisons poste par poste de nature de charges.**

Les TCCM font l'objet d'un additif publié au bulletin officiel suite à une enquête menée par le GACAH en 1999<sup>53</sup> pour mieux prendre en compte l'activité externe ou les actes opérés à l'extérieur de l'établissement au profit de ses patients. Les résultats restent mitigés et sont souvent dénoncés comme discordants selon que sont retenues comme référence les données de l'ENC ou de la moyenne régionale<sup>54</sup>.

**Le deuxième tome, le calcul des coûts par activité**, reprend les travaux menés pour établir les TSA proposés par le guide de 1988 et amélioré par le GACAH pour permettre aux établissements de comparer le coût de leurs unités d'œuvre dans les domaines administratif, logistique et médico-technique. Les comparaisons entre établissements de

---

<sup>52</sup> Sous l'effet de l'expérience de la mise en place de l'ENC.

<sup>53</sup> Guide méthodologique de CAH de 2001.

<sup>54</sup> Mission nationale d'expertise et audit hospitaliers [2006], *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles : Contribution méthodologique à la construction des Tableaux Coûts Case Mix (TCCM) et des Comptes de résultats analytiques*.

santé effectuées étaient jugées peu fiables, mais certains établissements ont insisté pour maintenir le dispositif. La grande nouveauté est **la création d'une base informatisée confiée à la Fédération Hospitalière de France et au CHU d'Angers** pour agréger les données des établissements volontaires et faciliter les comparaisons. L'acte est symbolique : les établissements de santé ne partagent dorénavant plus leur comptabilité analytique avec leur tutelle, mais s'organisent entre eux alors que la tutelle se tourne vers une analyse plus médicalisée des performances hospitalières<sup>55</sup>. A ce jour, près de 200 établissements, notamment presque l'intégralité des CHU, sont adhérents au projet et transmettent leurs données.

Les possibilités d'externaliser ou non les activités influent énormément sur la nature des charges. Dès qu'une activité est externalisée, les charges de personnels et d'investissements deviennent de l'achat de prestations extérieures. **Dans l'Essonne, les centres hospitaliers renseignent leur propre base en tentant d'harmoniser leurs règles d'affectation le plus possible et de retraiter les données pour obtenir des résultats comparables.** Les fiches sont reprises une à une, poste par poste. Outre le gain en fiabilité, travailler sur un échantillon départemental permet de ne pas attendre les moyennes nationales plus d'un an après la fin de gestion.

L'utilisation des fiches d'écart reste faible au centre hospitalier de Longjumeau. Elles ont servi ponctuellement à justifier l'externalisation du jardinage<sup>56</sup>. Le CHL et le CHO envisagent sérieusement de se retirer de l'échantillon de la base d'Angers en 2012.

**Le tome 3, Le calcul des coûts par séjour**, reprend la méthode des sections homogènes en introduisant l'affectation directe des dépenses médicales et médico-techniques aux séjours. Ce tome reste toutefois relativement succinct face au guide publié depuis 2006 pour l'ENCC utilisée pour calculer le coût des GHM.

### **C) Une faible utilisation**

Si les trois tomes du guide méthodologique de 1997 ont fait l'objet d'une republication in extenso en 2004 et 2007<sup>57</sup>, les établissements ne partagent plus leur comptabilité analytique avec leur tutelle, qui ne fait plus évoluer les guides. L'évaluation externe doit normalement se faire par l'analyse du résultat de l'établissement, conséquence de ses performances économiques.

---

<sup>55</sup> Cf. fiche d'analyse des écarts du CHL sur l'activité des urgences en annexe 12.

<sup>56</sup> Le coût du jardinage au m<sup>2</sup> était élevé. Toutefois les jardiniers réalisaient des tâches en sus qui n'étaient pas répertoriées...

<sup>57</sup> Fascicules spéciaux n°2004/4 bis et 2007/6 bis.

D'autres guides sont publiés en parallèle. Créée en 2000<sup>58</sup>, l'Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation (ATIH) est chargée des travaux concourant à la mise en œuvre et à l'accessibilité du programme de médicalisation du système d'information ainsi que des travaux relatifs aux nomenclatures de santé. Elle organise notamment la collecte des données PMSI des établissements et du Retraitement Comptable. Les guides qu'elle publie s'éloignent progressivement des modèles proposés dans le guide de 1997.

Le déploiement de la CAH, reste toutefois limité à une faible proportion d'établissements. Ainsi, une enquête menée en 2001 pour la DHOS faisait apparaître que seulement 12% des établissements recouraient régulièrement à des instruments de CAH<sup>59</sup>. 25% des hôpitaux locaux n'ont pas de comptabilité analytique<sup>60</sup>. La comptabilité analytique hospitalière « révèle ses enseignements qu'à quelques initiés liés à l'administration et elle n'apporte pas le « supplément d'action et de réaction » que l'on pourrait attendre des acteurs de terrains que sont les médecins, les cadres soignants et leurs équipes. »<sup>61</sup>

#### **1.2.4 La mise en place de la T2A, l'Etude Nationale des Coûts à méthodologie Commune (ENCC)**

La mise en place de la tarification à l'activité en 2004 constitue un changement très important pour les établissements de santé tant publics que privés. A chaque GHM est associé un Groupe Homogène de Séjour (GHS) qui correspond à un tarif devant couvrir le coût complet de la prise en charge, y compris les coûts immobiliers et financiers (mais hors honoraires médicaux pour le secteur OQN et certains suppléments comme la réanimation ou les molécules onéreuses). **Le regard des autorités de tutelle se déporte sur les comparaisons entre secteurs.** L'étude nationale de coûts par activité médicale (ENC) devient l'Etude Nationale des Coûts à méthodologie Commune (ENCC) pour intégrer dans un cadre homogène des établissements aux statuts différents. « Deux études distinctes cohabitaient précédemment : l'étude nationale de coûts en vigueur dans le secteur ex-DG et l'étude de coûts dans le secteur ex-OQN menée pour les années 2004 et 2005. Le guide fixe les règles de production de l'ENCC, désormais applicable à l'ensemble des établissements de santé, a été substitué au guide de comptabilité analytique hospitalière. »<sup>62</sup>

---

<sup>58</sup> Décret n°2000-1282 du 26 décembre 2000

<sup>59</sup> Cf. « L'impact du contrôle de gestion hospitalier français » Bertrand BROUARD.2005 (p12) ; Actes du colloque DHOS du 9 janvier 2002 ; Article « la contractualisation interne cinq ans après » E. GINESY et D.BLAES (Gestion Hospitalière mai 2002, p325/327), cités dans SCHECHTER François et DELNATTE Jean-Claude [2010].

<sup>60</sup> GÖTTSMAN [2002] cité par NOBRE [2004].

<sup>61</sup> EXPERT Patrick et PERARD Yvan [2001], « La comptabilité analytique au cœur de la prise de décision », *Revue Hospitalière de France*, septembre-octobre, n°482, pp. 40-46.

<sup>62</sup> Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation [2010a], *Guide de l'Etude Nationale de Coûts à méthodologie Commune MCO*.

**Le guide décompose le processus de production des coûts complets des séjours en huit étapes. Ces étapes sont systématiquement reprises dans les autres guides traitant des coûts en Soins de Suite et de Rééducation, d'Hospitalisation à domicile.**

1. Les principes de découpage analytique de l'ENCC ;
2. Le plan comptable simplifié ;
3. Les règles d'affectation des charges ;
4. Le traitement des produits hors tarification hospitalière ;
5. L'identification des charges des sections consommées hors des activités principales de soins ;
6. La déduction des charges directement affectées aux séjours ;
7. La ventilation des fonctions logistiques ;
8. La valorisation des séjours.

Le modèle est très proche du canon de la méthode des sections homogènes. Sa particularité est l'organisation de l'exclusion systématique des charges non incorporables qui ne correspondent pas au court séjour MCO (étapes 4 et 5).

Les modes de financements varient toutefois selon le statut des établissements. Le corps médical est rémunéré à l'acte dans les établissements du secteur privé à but lucratif (ex-OQN). En réalité, deux échantillons cohabitent dans l'ENCC. Le guide méthodologique et le support technique sont partagés. Toutefois les études réalisées sur l'ENCC sont le plus souvent menées de façon parallèle sur les deux échantillons, secteur ex-DG d'un côté, secteur ex-OQN de l'autre. Les comparaisons intersectorielles sont difficiles. Elles exigent des retraitements et les garanties statistiques pour une comparaison poste à poste qui ne sont pas toutes réunies comme le précise systématiquement l'ATIH<sup>63</sup>.

**L'analyse médico-économique s'étend par ailleurs au reste de l'hospitalisation.**

Pour le SSR, le recueil PMSI est instauré à partir du 1er juillet 1998 pour le secteur public et privé à but non lucratif et le 1er juillet 2003 pour le secteur privé. Un échantillon ENC SSR est créé en conséquent. Un échantillon ENCC HAD est lui aussi mis en place en 2008.

### **1.2.5 Une nouvelle gouvernance des établissements, les travaux de la MEAH**

La Nouvelle Gouvernance Hospitalière<sup>64</sup> a normé une gestion décentralisée des établissements de santé par pôle. Ce cadre officiel de la gestion interne des

---

<sup>63</sup> HOLLA Housseyni. [2010], *ENCC: Quid de la comparaison des coûts intersectoriels et intercatégoriels*, Montpellier, Journées ENCC, FHF.

<sup>64</sup> Ordonnance n° 2005-406 du 2 mai 2005 et ordonnance n° 2005-1112 du 1er septembre 2005.

établissement reprend le modèle de la direction par objectif (DPO) qui avait déjà inspiré les réformes de 1983-1984. La nouvelle organisation mise en place a relancé les travaux sur la comptabilité analytique. **Le dessein est de décliner les outils d'évaluation de la performance économique hospitalière, à savoir les TCCM et les comptes de résultats, au niveau des pôles.** Ce que le guide méthodologique de 1997 aurait dû faire dans son tome 4 jamais publié<sup>65</sup>.

#### **A) TCCM et CREA par pôle, le guide MEAH de 2006**

En 2006, la Mission nationale d'expertise et audit hospitaliers (MEAH) publie un premier document intitulé « Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles : contribution méthodologique à la construction des Tableaux Coûts Case Mix (TCCM) et des Comptes de résultats analytiques ». **Il n'y a plus de publication au bulletin officiel.** Si le guide est rédigé par une agence nationale, il ne reste qu'une proposition faite aux établissements, libre de la mettre en œuvre et de l'adapter à leurs besoins.

**Les outils proposés, les TCCM et les Comptes de Résultats Analytiques (CREA) reposent sur l'analyse comparative, du benchmark.** Ils font chacun appel à une norme externe différente : le TCCM repose sur les coûts moyens constatés dans l'ENCC alors que le compte de résultat se fonde sur les tarifs. En outre, leur périmètre diffère. Les TCCM sont capables d'analyser les charges par nature mais ne fonctionnent que sur le court-séjour MCO alors que les CREA ont une vision globale peuvent être étendus aux consultations externes, voire même au SSR ou la psychiatrie.

Ces outils n'exigent, selon les auteurs du guide, que des retraitements comptables assez simples dans leurs principes, et reposent sur des systèmes d'information qui existent déjà en général dans les établissements. « En revanche, ils présentent des difficultés de construction qui si elles sont moins dirimantes<sup>66</sup> que celles qui président à un calcul de coût par GHM, n'en sont pas moins relativement importantes, cela notamment à cause de la complexité du schéma de financement actuel ».

Outre les difficultés méthodologiques pour élaborer les TCCM et les CREA, deux remarques peuvent être faites, et le sont d'ailleurs par les auteurs du guide. Premièrement, les coûts analytiques utilisés sont en « coûts complets, regroupant des coûts directs et indirects, des coûts fixes et des coûts variables. Ce choix est dicté par le souhait de pouvoir (se) comparer à un ou des référentiels externes »<sup>67</sup>. Or les coûts complets ne sont pas les plus pertinents pour un pilotage interne des établissements<sup>68</sup>.

---

<sup>65</sup> Source : Yvan Pérard, notes prises en cours à l'EHESP en 2009.

<sup>66</sup> Dirimant (Droit) : Qui emporte la nullité d'un acte (en particulier un mariage). Du verbe latin *dirimere* (« séparer », « rompre »).

<sup>67</sup> p6 du Guide MEAH de 2006.

<sup>68</sup> Cf. 2.2.1.

Deuxièmement, « l'outil PMSI n'a pas été conçu pour un usage interne et il perd une partie de sa pertinence quand le case-mix se réduit » Plus les données sont agrégées plus les aspects arbitraires de la construction de la classification des GHM et de l'évaluation des coûts sont atténués. **Or, pour permettre les arbitrages au sein du pôle, l'usage dans les établissements est de détailler les données par service, par spécialité.** La faiblesse des effectifs rend les estimateurs peu robustes. La fiabilité des résultats est souvent faible et peut mener à des décisions erronées lorsque ce n'est pas à de vives contestations par les acteurs concernés<sup>69</sup>.

## **B) L'introduction des CREO, le guide MEAH de 2008**

Le guide de 2006 est rapidement complété en 2008 par un second guide. « Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion ». Il bénéficie des retours d'expériences des accompagnements réalisés par la MEAH dans près de 150 établissements de santé publics et PSPH<sup>70</sup>.

Le guide intègre notamment les critiques formulées à l'encontre des Comptes de Résultats Analytiques par pôles, dont la méthodologie a été décrites dans le guide précédent. Notamment, **les CREA ne reposent pas sur une comptabilité par centre de responsabilités<sup>71</sup>** : Les charges indirectes sont intégralement déversées sur les pôles d'activité cliniques. Le résultat analytique d'un pôle clinique dépend de sa performance **mais aussi de celles des pôles médicaux-techniques, de logistiques et de gestion.** A l'opposé, puisqu'ils « cèdent » leurs prestations à leur coût historique, les pôles supports ont un compte de résultat mécaniquement équilibré, et donc inutile à présenter,

Le guide de 2008 propose deux méthodes pour calculer les comptes de résultats. La première méthode, intitulée Comptes de Résultats Analytiques (CREA) n'est qu'une amélioration de la méthode proposée en 2006. Les charges indirectes sont ventilées sur les sections d'analyse cliniques sur la base des coûts réels. Les CREA, comme les TCCM, sont en coûts complets. Ils permettent d'analyser une activité clinique de façon globale.

La deuxième méthode, intitulée **Comptes de Résultats par Objectifs (CREO)**, raffine la méthode précédente en introduisant des prix de cession interne (PCI), qui permettent de ne pas faire apparaître les plus ou les moins values des sections d'analyse non cliniques. La fixation de PCI relève toutefois d'une part importante d'arbitraire et doit être négociée avec les pôles concernés dans le cadre du dialogue de gestion, d'où la notion d'objectif

<sup>69</sup> p6 du Guide MEAH de 2006.

<sup>70</sup> Etablissement Participant au Service Public Hospitalier est le statut d'avant la loi HPST des établissements de santé privés à but non lucratif.

<sup>71</sup> Cf. 2.3.1.

dans l'initulé dans les CREO. Le guide suggère plusieurs méthodes pour fixer ces prix. Ses auteurs imaginent plus la négociation d'un objectif de coûts que le recours à une norme de comparaison externe.

Fait parlant, le guide de la MEAH complète sa proposition par « des **tableaux de bord de pilotage** de la contractualisation entre les responsables de pôles et les organes de direction (TBDP) qui ne comporteront que **des coûts partiels** (la plupart du temps essentiellement des coûts directs, des charges dites « contrôlables » ou « maîtrisables » par le pôle) ». Dans la logique des Balanced Score Cards proposés par Norton et Kaplan, les indicateurs physiques prédominent. Les indicateurs financiers présents « recouvrent à la fois des indicateurs de recettes et dépenses. Pour ces dernières, dans les tableaux de bord infra-annuels, ne figureront que les charges directes (affectables directement sur une UF). Pour les charges indirectes les plus importantes comme le recours aux plateaux médico-techniques, la restauration et la blanchisserie, il pourra être communiqué le nombre d'unités d'œuvre consommées sur la période et leur coût valorisé sur la base du coût de l'année précédente, en prenant comme postulat que le coût de l'unité d'œuvre est relativement stable d'une année sur l'autre. Il pourrait aussi être envisagé de tenir compte d'un taux d'inflation. »<sup>72</sup>. Les tableaux suggérés sont plus proches du suivi budgétaire que la comptabilité analytique déployée de façon systématique sur tout l'établissement. Des propositions pour mettre en place un dialogue de gestion dans les établissements concluent le guide.

Comme en sont conscients les auteurs du guide de la MEAH<sup>73</sup>, le **calcul des coûts complets reste un handicap pour l'utilisation de la comptabilité analytique à des fins de pilotage. La comptabilité analytique doit être adaptée et sinon complétée, par des indicateurs d'efficience.**

## 1.2.6 Entre pôles et généralisation, l'actualité de la CAH

### A) Des enjeux anciens

**Gouvernance et performance sont des enjeux récurrents qui s'imposent à la comptabilité analytique.** La loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, dite loi HPST, est venue renforcer l'organisation des établissements de santé par pôle mis en place par la Nouvelle Gouvernance Hospitalière. Or la création des centres de responsabilité par le décret de 1983 soulevait des besoins d'outils de pilotage similaires. De même, la maîtrise des

---

<sup>72</sup> p8 du guide MEAH de 2008

<sup>73</sup> Le guide a fait l'objet d'un appel d'offre lancé par la MEAH et est remporté par une équipe de l'EHESP.

dépenses de santé et donc l'efficacité des établissements est enjeu permanent depuis la fin des années 70.

En mai 2010, l'IGAS a reçu la mission de réalisation d'un « audit qualitatif, dans une dizaine d'établissements de santé, ayant mis à bon escient la comptabilité » pour répondre aux enjeux conjugués de gouvernance et de performance.

Dans son rapport, l'IGAS prend acte, par ailleurs, de la **volonté de l'Etat de se ré-impliquer dans la comptabilité des établissements**. Le rappel est fait que dans sa lettre de saisine par le ministre fixe pour objectif « la généralisation, d'ici 2014, du déploiement et de l'utilisation de la comptabilité analytique ». Dans sa lettre de saisine complémentaire, la DGOS fixe comme priorités « la constitution d'un socle commun aux établissements d'outils de comptabilité analytique hospitalière (CAH) ; la promotion de l'harmonisation de ses règles (et à un moindre titre de ses méthodes les plus opérantes) ; enfin, l'accompagnement des établissements dans son déploiement : outillage, interprétation, prise en compte des résultats dans les processus décisionnels, mesure de l'impact sur la gestion... »

## **B) Préconisations de l'IGAS**

François Schechter et Jean-Claude Delnatte ont rendu un rapport fin 2010, dans le dessein d'identifier les « facteurs clés de succès et des principaux freins du déploiement de la comptabilité analytique »<sup>74</sup>

« Les constats de terrain de la mission vont clairement à l'encontre des conclusions contenues, à trois reprises, dans les avis du Haut Conseil pour l'Avenir de l'Assurance maladie et concluant à l'insuffisance de la CAH dans les hôpitaux. » **Pour l'IGAS les outils existent, mais sont mal coordonnés**. Des situations très différentes se rencontrent d'un établissement à l'autre. « L'agence nationale d'appui à la performance (ANAP) n'a, pour l'essentiel, pas fait évoluer les outils et modalités d'intervention de la MEAH dont elle est issue. Son faible engagement dans le pilotage de ce chantier explique en partie l'absence de coordination, qui lui revient, entre les trois promoteurs et animateurs<sup>75</sup> de la CAH. Ainsi, dans de nombreux cas, des établissements avaient expérimenté, sans réel appui, plusieurs approches, souvent au prix d'une surconsommation en moyens humains et de tensions avec la communauté médicale; tensions qui auraient pu être évitées et qui ont, en tout état de cause, retardé ou fragilisé l'appropriation conjointe des données issues de la CAH requises par et pour un bon

---

<sup>74</sup> SCHECHTER et al. [2010].

<sup>75</sup> i.e. DHOS, GACAH et ANAP.

dialogue de gestion. »<sup>76</sup> La mission propose en conséquence un renforcement du travail de l'ANAP ou la constitution de pôle d'expertise dans les ARS.

**La mission a également fait le constat que les CREA se sont imposés à l'usage sur les TCCM par pôle.** « La seule source de critique ou d'incompréhension (des CREA) réside dans le traitement des charges indirectes provenant d'unités qui ne génèrent pas de recettes. Ceci plaide en faveur d'une solution consistant à calculer des prix de cession en coûts préétablis comme cela se pratique dans un des établissements visités, à la satisfaction des responsables de pôle. »<sup>77</sup> Des outils similaires aux CREO, qu'avait proposé la MEAH dans son guide de 2008, seraient à favoriser

**La mission IGAS envisage aussi le renforcement du déploiement de la CAH par la production d'états infra-annuels.** « Dans les établissements les plus avancés, il est possible de produire plusieurs CREAs infra-annuels avec un délai de publication suffisamment bref pour ne pas faire perdre de son intérêt aux données fournies. Les CREAs peuvent ainsi devenir le support d'un reporting infra-annuel, à condition de nourrir le dialogue de gestion d'analyses préalablement produites par le contrôle de gestion et soumises ensuite à une discussion contradictoire avec les responsables de pôle. » Les établissements calculant des CREA de façon infra-annuelle sont peu nombreux. L'hôpital de Valenciennes, cité en exemple, produit annuellement 800 CREA.

### **C) Le retour de l'Etat, le(s) guide(s) méthodologique(s) de 2011**

Depuis 2010, la DGOS anime un groupe de travail attaché à la réécriture du guide de la comptabilité analytique hospitalière. Au moment de la rédaction du présent mémoire, octobre 2011, un premier tome a été pré-publié. L'organisation en trois tomes est conservée. **Le guide n'apporte pas de nouveauté mais tente de mettre en cohérence les différents modèles analytiques** avec notamment l'introduction des sections d'analyse relatives à la psychiatrie et aux SSR, ou encore l'adoption d'un plan comptable simplifié (PCS) partagé par l'ensemble des établissements de santé, publics et privés. Un quatrième tome n'est pas prévu. **L'analyse de la contribution des pôles aux résultats, les CREA et les CREO, objet des travaux de l'ancienne MEAH, ne seront pas intégrés au guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière.**

\* \*

---

<sup>76</sup> SCHECHTER et al. [2010], p7.

<sup>77</sup> SCHECHTER et al. [2010], p7.

La CAH s'inscrit pleinement dans la tradition française de la comptabilité analytique. Elle produit des coûts complets historiques selon la méthode des sections homogènes. La mesure de l'activité médicale grâce à l'introduction puis la généralisation du PMSI a permis de faire des avancées importantes dans l'analyse des coûts. De nombreux outils ont été proposés et progressivement. Toutefois leur usage est délicat. Le terme de comptabilité analytique hospitalière est employé pour désigner un ensemble de techniques, de règles et de conventions pour la modélisation des coûts et non les résultats eux-mêmes. Le dispositif défini n'est pas nécessairement mis en œuvre. Les données de la CAH restent d'une production et d'une utilisation limitées. Le récent rapport de l'IGAS propose des pistes d'amélioration : meilleure coordination, prix de cession interne ou CREA infra-annuels

Enfin, parler au pluriel des comptabilités analytiques hospitalières est plus conforme à la réalité. La transmission du retraitement comptable, comptabilité analytique de type macro, est toujours obligatoire. L'Etat, qui a initialement impulsé le cadre analytique d'une comptabilité plus précise, s'est désintéressé de la comptabilité des établissements avec généralisation du PMSI et la mise en œuvre de la T2A. Pour fixer les tarifs des séjours, il dispose de son propre appareil comptable, l'ENCC, mis en œuvre sur un échantillon d'établissements volontaires.

## **2 Regard critique sur l'appareil comptable et les calculs extrants de la CAH : détermination des usages et recherche de voies d'amélioration**

Cette seconde partie veut avoir un regard critique sur le dispositif analytique enrichi au fil des décennies : l'emploi de la méthode ABC, traditionnellement présentée comme une alternative à la méthode des sections homogènes, est envisagé dans le cadre hospitalier (partie 2.1). Les conséquences du choix de calculer des coûts complets, notamment dans un usage interne, sont tirées (partie 2.2). Enfin, sont envisagées les caractéristiques attendues de la CAH pour pouvoir être utilisée dans le dialogue de gestion avec les pôles (partie 2.3).

### **2.1 Envisager de revoir l'appareil comptable, déceptions relatives à la méthode ABC**

#### **2.1.1 Une remise en cause générale du cadre analytique de la méthode des sections homogènes**

Avant de s'interroger sur le type de calcul produit par la comptabilité analytique hospitalière, il convient de revenir sur le choix de faire reposer l'appareil comptable sur la méthode des sections homogènes. **Les hypothèses de modélisation sous-jacentes peuvent largement être remises en cause** : les charges sont de moins en moins directes. Les soins font de plus en plus appel à la technologie, recourent aux plateaux techniques. Les parcours de soins au sein des établissements sont complexes et par conséquence difficiles à modéliser. La seule maîtrise comptable des dépenses n'est pas suffisante : l'effcience hospitalière se recherche dans l'optimisation des moyens disponibles, une meilleure coordination des services et la réduction des délais de prise en charge. En outre la multiplication du nombre de GHS rend très instable l'estimation du coût moyen de chaque GHS.

**L'évolution de l'environnement hospitalier est à replacer dans un mouvement plus global de remise en cause du cadre analytique construit pour l'usine taylorienne.** La méthode des sections homogènes, a fait de l'objet d'une vive critique par les théoriciens à partir des années 80-90<sup>78</sup>. Alors qu'au début du XX<sup>ème</sup> siècle 80% des coûts relevaient de

---

<sup>78</sup> Cf. tableau en annexe 14.

l'utilisation directe de main d'œuvre sur le produit ou la prestation fournie, aujourd'hui plus de 50% des coûts totaux des entreprises sont constitués par les frais généraux.

Dans ce contexte, une réflexion sur les dysfonctionnements croissants des méthodes traditionnelles de calcul des coûts a été entreprise par les théoriciens du management.

**Les prémisses d'une comptabilité de processus** se sont notamment développées à partir des travaux de Mikael Porter sur les « chaînes de valeur ». Un processus<sup>79</sup> est défini comme une chaîne d'activités successives qui permettent d'amener un produit ou un service au client/patient en ajoutant progressivement de l'utilité fonctionnelle, de la valeur, du point de vue de ce dit client/patient. Le facteur clef est la recherche de moyens pour éviter les coûts, d'identifier les activités sans valeur ajoutée, qui consomment les ressources sans ajouter de valeur ajoutée pour le client/patient<sup>80</sup>.

La méthode **Activity Based Costing** ou ABC a été élaborée en réponse aux critiques formulées. Une étude, par étape, du processus de production y est substituée à une étude par produit. La méthode ABC insiste plus sur la gestion des activités plutôt que la gestion des coûts. Les promoteurs de la méthode s'opposent à la pratique traditionnelle des sections homogènes sur quatre points<sup>81</sup> :

- Reproche d'utiliser des unités d'œuvres principalement ou exclusivement volumiques, directement lié à la quantité produite (pas d'interrogation par exemple sur la taille des unités médicales ou sur la gestion optimale des stocks).
- Reproche de rendre difficile les analyses stratégiques comparatives, faute d'identifier les coûts des activités stratégiques transversales (la méthode des sections homogènes alloue des coûts à des séjours, et non à l'accueil, à l'hôtellerie, aux consultations, aux blocs...).
- Reproche de privilégier l'objectif de réduction de coûts alors qu'il existe d'autres stratégies pour être compétitif (une meilleure coordination, réduction des délais).
- Reproche d'une perte de vue des activités supports en raison des imputations en cascades (Cf. la difficulté d'analyser les CREA).

---

<sup>79</sup> Trois caractéristiques permettent de spécifier un processus : sa finalité, les ressources qu'il consomme et le système qui assure sa continuité. Par ce dernier point, la dimension temporelle de la production (de soins) est restituée (HRONEC [1994]).

<sup>80</sup> HELMI Medhat A. et TANJU Murat N. [1991], « Activity-based costing may reduce cost, aid planning-information system management helps hospitals' financial management », *Healthcare Financial Management*, novembre.

<sup>81</sup> BOUQUIN [2011], p. 225.

## 2.1.2 La méthode ABC, une méthode de *micro costing* ascendante exigeante

### A) Modéliser les activités stratégiques, les savoir-faire

La méthode ABC est une méthode ascendante de *micro costing*. Si les séjours ont une durée de plus en plus courte, les activités au contraire constituent le socle pérenne de l'organisation. La prestation finale, le séjour, n'apparaît que comme une combinaison de ses savoir-faire.

En ébauchant la carte des activités, l'analyste formalise la représentation que l'organisation se fait d'elle-même et de ses compétences, dépassant le système comptable. La validité et la fiabilité de l'étude sont conditionnées par l'implication des membres de l'entité concernée. La mise en œuvre d'une méthode ABC est souvent aussi présentée comme un mode d'animation, un prétexte à une réflexion interne sur les ressources mises à disposition.

Affecter une charge directement à la prestation, qui est le résultat d'activités combinées, n'a pas de sens avec la méthode ABC. Par contre **tous les coûts doivent pouvoir être considérés comme directs par rapport à une activité**. Ce ne sont plus les produits qui consomment des coûts, mais le processus qui induit des activités qui génèrent ensuite des coûts. Il n'existe plus de ce fait de distinction entre charges directes ou indirectes.

De même la hiérarchisation des activités disparaît. Plus de prépondérance de la production sur les sections auxiliaires. Toute activité est à priori porteuse de valeur.

Avec les méthodes traditionnelles de comptabilité analytique, les coûts semblaient être le fait de la nécessité. Avec le prisme de la méthode ABC, les coûts et l'immobilisation des ressources sont certes à minimiser, mais se veulent également générateurs de valeur et d'activité.

### B) La typologie des inducteurs de coûts

Pour arriver à une modélisation plus réaliste, le mode d'affectation des charges a dû être repensé<sup>82</sup>. Une approche différente de la ventilation des charges s'est imposée notamment. Les unités d'œuvre ont été remplacées par des inducteurs de coûts. Alors que les premières n'étaient que corrélées aux charges, les inducteurs de coûts exigent une **relation de causalité** entre leur existence et la consommation de ressources. L'expression « *Activity Based Costing Method* » est d'ailleurs parfois traduite de l'anglais par « méthode basée sur les causes ».

---

<sup>82</sup> Cf. schéma en annexe 14.

Les inducteurs de coûts permettent de classer les activités selon une typologie en quatre classes :

- **Les activités causées par le volume de production** (Ex : réaliser une consultation ou un examen, faire sortir un patient) : Il s'agit notamment d'activités consommant de la main d'œuvre (Titre 1) ou des produits consommables (Titre 2).
- **Les activités causées par la forme de l'organisation** de la production ou de la logistique (Ex : Lancer d'une commande de médicaments, stériliser du matériel, surveiller les patients) : Ces activités renvoient à la recherche de la structure optimale de gestion qui se fait le plus souvent au travers du dimensionnement des lots ou des séries dont on donne l'ordre de produire ou de stocker. La méthode ABC valorise de ce fait les grands volumes qui permettent d'amortir le coût de ces activités. En effet avec les méthodes traditionnelles ne distinguant pas les lots, les grandes séries ont tendance à subventionner les petites en supportant la majeure partie des coûts.
- **Les activités causées par l'existence même du produit** (Ex : Assurer la permanence des soins, former le corps médical à une discipline, proposer une plaquette de présentation d'un réseau de soins). Proposer une offre de soins, maintenir une prestation génère des coûts spécifiques.
- **Les activités causées par l'existence d'une capacité de production** (Ex : Accueillir le public, proposer la réalisation d'une IRM) Il s'agit par exemple de l'achat d'une machine et de frais fixes de maintenances. Les activités de ce type sont les plus difficiles à imputer à un produit et ressemblent étrangement aux charges indirectes des sections homogènes. Le principe de causalité exige souvent d'être relâché.

**C) Une méthode qui a fait l'objet d'une propagande active mais aussi de nombreux échecs**

**La promotion de la méthode ABC a d'ailleurs été réalisée concomitamment avec le déploiement des ERP** (Entreprise Ressource Planning) dans les grands groupes. Historiquement, la méthode ABC a été développée en 1986<sup>83</sup> par une association, CAM-I (Computer Aided Manufacturing International)<sup>84</sup>, qui s'est spécialisée sur la recherche collaborative visant à l'amélioration de la gestion des coûts et des méthodes de production. Ses membres sont de grandes entreprises américaines mais aussi de éditeurs de progiciels de gestion comme l'allemand SAP, un des leaders mondiaux dans le domaine de l'informatique de production qui a intégré la méthode dans ses progiciels et

---

<sup>83</sup> La CAM-i a publié officiellement la méthode en 1988 dans "Cost Management in Today's Advanced Manufacturing Environment: The CAM-I Conceptual Design." (BOUQUIN [2011])

<sup>84</sup> Association créée en 1972 aux États-Unis (Austin, Texas)

lui fait une propagande active. Les outils informatiques ont été « vendus » comme permettant de produire de façon aisée toute l'information nécessaire pour mener un management basé sur les activités<sup>85</sup>.

**Dans les faits, la comptabilité analytique par activité s'est peu développée dans les entreprises.** « Apparue et popularisée dans les années 1980, son succès très controversé, semble s'enrayer, car peu d'entreprises l'adoptent, et parmi celles qui l'ont adoptée, on note un taux d'abandon très élevé. Un sondage effectué par l'Institute of Management Accountants, portant sur des entreprises engagées dans un processus de modernisation de leur système de gestion des coûts, démontre que 81% des entreprises sondées n'avaient pas encore réalisé d'amélioration de leurs bénéfices nets grâce à l'introduction de l'ABC »<sup>86</sup>.

**L'engouement pour la méthode ABC a touché également les établissements de santé.** En 2006, dans une étude de la littérature internationale<sup>87</sup>, Thierry Nobre et al. font état de l'unanimité des auteurs sur la pertinence de la méthode à l'hôpital. Une seule étude<sup>88</sup> se permettait, en contrepoint, de constater que dans les faits la méthode ABC était peu déployée. Sa mise en œuvre est très liée aux capacités des systèmes d'informations hospitaliers à produire les données nécessaires ainsi qu'à la bonne volonté des équipes soignantes à coopérer de façon prolongée.

Le souci de fidélité ne doit pas aller contre les exigences nécessaires de synthèse, de ne pas se focaliser sur l'accessoire. Beaucoup d'organisations sont tombées dans **l'écueil de définir trop précisément les activités** et n'ont pas réussi à mener l'exercice jusqu'au bout.

**Intellectuellement plaisante, cas limite du *micro costing* ascendant, la comptabilité ABC reste très difficile à mettre en œuvre en routine.** Les coûts engendrés sont souvent supérieurs aux gains engendrés par l'information nouvelle. La collecte de l'information supplémentaire est souvent chronophage et/ou exige des systèmes informatiques flexibles et capables de restituer des données exploitables.

---

<sup>85</sup> Activity based Management (ABM).

<sup>86</sup> HUBER SWINARSKI Zofia et MORARD Bertrand [2001], « Which Cost Driver Drive Cost in Hospital Sector », *Academy of Accounting and Financial Studies*, Vol. 5, n°1, pp. 43-52.

<sup>87</sup> NOBRE Thierry et SIGNOLET Lionel [2006], *Evolution du système de pilotage de la performance et Système d'information : le cas de l'introduction de l'ABC à l'hôpital*, Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), France.

<sup>88</sup> ARNABOLDI M., LAPSEY I. [2004], « Modern costing Innovations and Legitimation: A Health Care Study », *Abacus*, pp. 1-20.

## D) Performances comparées des méthodes d'évaluation des coûts

**Le choix de la méthodologie d'évaluation n'est pas neutre sur les résultats des études de coûts. Les méthodes peuvent produire des coûts de revient divergents.**

Par exemple, M.K. Chapko et al. ont comparé en 2001 deux approches dans des hôpitaux financés par le ministère américain des anciens combattants américains<sup>89</sup>. Une première méthode, utilisée par l'US Department of Veterans Affairs' Decision Support System était bottom-up. Elle reprenait les coûts locaux des actes produits. La deuxième, proposée par VA Health Economics Resource Center, de manière top-down, partait des budgets de soins nationaux pour arriver aux prix des séjours, via un système de pondération : 14 915 patients sur 72 sites ont été intégrés à l'étude. La corrélation entre les coûts produits par les deux méthodologies a varié de 0,24 pour les interventions ambulatoires à 0,77 pour les coûts d'hospitalisation. Sur des séjours indifférenciés, le coefficient de corrélation est de 0,85 : Plus le séjour est marqué par des spécificités, plus les méthodes divergent quant à son coût estimé. Or c'est précisément l'estimation du coût des spécificités qui est recherché. Plus la production de soins par les établissements de santé est décrite finement, plus l'estimation des coûts est discutable. **La recherche d'un niveau de précision trop fin soulève plus de problèmes méthodologiques qu'elle n'en résout. Certaines ressources consommées par un séjour sont souvent partagées avec d'autres séjours.** Descendre trop bas dans les objets de coûts augmente la part des charges indirectes et ne rend pas moins les décisions de leur affectation arbitraires, au contraire. Le détail n'est pas forcément un gage de fidélité au modèle de formation des coûts. Le risque est d'analyser des variations artificiellement créées par l'outil de mesure. Le modélisateur doit s'attacher à regrouper des **coûts homogènes** et à **ne pas dénaturer les lois de formation des coûts**.

**Pour Siok Swan Tan, le *micro costing* ascendant et le *micro costing* descendant donnent des résultats dont la qualité n'est pas significativement différente.** De façon pragmatique, il invite donc à privilégier le *micro costing* descendant nettement plus facile à mettre en œuvre et à **limiter le recours à une démarche ascendante aux éléments de coûts que l'on considère avoir un effet important sur les coûts** (personnel notamment).<sup>90</sup>.

---

<sup>89</sup> CHAPKO M.K. et al. [2009], « Equivalence of two healthcare costing methods: bottom-up and top-down », *Health Economics*, Octobre, Vol. 18, pp. 1188-1201.

<sup>90</sup> TAN [2009].

### 2.1.3 Un système d'information hospitalier riche en données

- A) **De nombreuses données de gestion, quoiqu'insuffisantes sur la répartition des charges de personnel.**

**La clef du succès du déploiement d'une méthode ascendante tient dans la richesse du système d'information qui doit pouvoir collecter les informations nécessaires et les retraiter.** Chaque enregistrement doit être déclenché par une transaction (l'arrivée d'un patient, affectation d'une ressource ou la réalisation d'un acte d'un acte). Ce qui suppose l'identification préalable des informations élémentaires à collecter et des transactions qui sont susceptibles de les affecter pour que leur saisie soit intégrée aux flux et ainsi fiabilisées.

De fait, les établissements de santé sont un lieu propice à la production des données de gestion. En plusieurs décennies, l'informatisation a fait d'immense progrès. **La traçabilité développée dans la cadre de la vigilance et gestion des risques, d'une part, et la tarification à l'activité, d'autre part, favorisent dans les hôpitaux la fourniture de ces données.** L'informatisation des plateaux techniques permet d'obtenir quasiment systématiquement l'identifiant du patient et l'unité clinique ou médico-technique demandeuse, son « job order ».

**La documentation des actes réalisés par les équipes médicales et surtout soignantes dans les services cliniques est plus difficile**<sup>91</sup>. Or l'utilité de recourir au *micro costing* (en méthode ABC comme en méthode des sections homogènes) est notamment liée à la possibilité d'affecter directement le temps de main d'œuvre, de l'équipe soignante, à un acte ou à un séjour.

La richesse des modèles analytiques reste très conditionnée par les traces, les enregistrements, laissés par les applications de gestion. **Le développement de l'utilisation de technologies déjà anciennes (puces RFID par exemple) ou nouvelles (Bluetooth, écrans tactiles) laisse percevoir des marges de progrès encore à venir** pour rendre le système d'information hospitalier fluide et riche. L'enjeu est de rendre la documentation des actes réalisés, à des fins de soins, la plus transparente possible dans les applications de gestion et éviter l'obligation de saisies supplémentaires contestées par les soignants.

- B) **L'interopérabilité totale des systèmes informatiques n'est pas nécessaire**

Si la comptabilité analytique ne se fait plus « au crayon à papier » sur les feuilles de répartition et d'imputation, comme il y a encore près de 30 ans au CHL, force est de

---

<sup>91</sup> Rappelons que les charges de personnel représentent 83% des dépenses totales au CHL.

constater qu'à l'heure actuel aucun système d'information hospitalier (SIH) n'est configuré dans les hôpitaux pour déployer la méthode ABC en routine sur l'ensemble d'un établissement de santé. Le SIH repose le plus souvent sur plusieurs logiciels métiers (admissions, facturation, laboratoires, pharmacie) qui communiquent plus ou moins difficilement entre eux. L'établissement de « passerelles », la production des états adéquats, est souvent long et ardu, source de conflits entre les équipes gestionnaires et informatiques. « La faiblesse de l'offre des éditeurs et certaines de leurs pratiques commerciales constituent un point de fragilité et de préoccupation invoqué par de nombreux directeurs d'établissements. »<sup>92</sup>

Les difficultés d'urbanisation des systèmes d'information ne sont pas restreintes aux hôpitaux ou à la comptabilité analytique. Ces difficultés se rencontrent dans la plupart des organisations. Les équipes gestionnaires sont dépendantes des équipes informatiques pour mettre en place un entrepôt de données, un datawarehouse et un ETL capable de mettre en relation des données issues de systèmes d'information hétérogènes. La production des données est souvent longue et déphasée avec les besoins de décision du moment.

Des solutions de contournement ont été toutefois trouvées. **L'analyse décisionnelle n'exige pas des applications interopérables ou intégrées**, capables de s'échanger des informations. La comptabilité analytique, qui n'est pas calculée en temps réel, ne demande pas de retraitements complexes, sous réserve d'un fichier commun de structures (FICOM) correctement tenu et mis à jour. Elle demande seulement de pouvoir récupérer des données, qui peuvent être mises en cohérence et interprétées par l'analyste.

La ventilation des recettes sur les unités médicales, point peut-être le plus délicat, est faite le plus souvent en routine par les applications d'aide à la gestion des données PMSI sur la base d'un des 4 modèles proposés par la MEAH en 2006<sup>93</sup>.

Depuis le milieu des années 2000, des solutions de business intelligence (BI) ont été conçues pour **permettre aux directions métiers, notamment les directions financières, d'être relativement autonomes et d'interroger et de lier elles-mêmes des bases de données. La « BI personnelle » s'est développée par opposition par une « BI d'entreprise », plus difficile à déployer car plus exigeante, et qui reste gérée par les directions informatiques**<sup>94</sup>.

Des solutions, comme *Qlickview* que le CHL a acquis, ont rapidement gagné des parts de marché sur les produits « chers et rigides » proposés par éditeurs traditionnels, comme *Business Object*. Prenant acte des progrès réalisés en matière de performance des

---

<sup>92</sup> SCHECHTER et al. [2010].

<sup>93</sup> Le centre hospitalier de Longjumeau utilise *PMSI Pilot*.

<sup>94</sup> Cf. schéma explicatif en annexe 16.

réseaux (bande passantes) et de compression des données, ces solutions proposent de rapatrier à la volée les données venant de plusieurs applications (des centaines de milliers de lignes, voire des millions d'enregistrements) pour travailler localement « in memory », dans la mémoire vive du poste de l'utilisateur, alors que le modèle traditionnel reposait sur l'exécution des requêtes sur des serveurs centraux et une transmission strictement limitée aux jeux de données demandées. La plupart des grands éditeurs de BI ont dû réagir<sup>95</sup>.

Les nouveaux outils de BI individuelle permettent de donner beaucoup plus d'autonomie aux équipes d'analystes. Plusieurs établissements de santé en ont déjà équipé leur cellule de contrôle de gestion<sup>96</sup>.

Dès que les données existent, la principale difficulté est ainsi de connaître le SIH de l'établissement pour accéder aux données pertinentes. Il n'y a plus de véritable obstacle technologique. Le traitement des charges peut se faire à minima dans un tableur, après récupération des données des applications métier. Au CHL, des macro-commandes relativement simples, enchâssant quelques boucles, ont permis d'automatiser le travail de répartition primaire (ex ; ventilation des secrétariats médicaux ou de l'équipe centrale de nettoyage) et secondaire (déversements en cascade) des charges à partir des états produits par les outils de gestion. **Un des enjeux actuel pour les équipes hospitalières est d'obtenir la description du contenu des transactions réalisées dans les applications de gestion**<sup>97</sup>. La plupart des éditeurs sont en effet réticents à fournir les modèles d'organisation et de traitement des données alors qu'ils commercialisent par ailleurs un infocentre permettant d'extraire de l'information<sup>98</sup>. En outre, leurs applications sont souvent le fruit de plusieurs développements successifs pas toujours bien documentés.

**Le niveau de mise en œuvre des outils de business intelligence individuelle exige néanmoins un effort de formation et de maintenir des équipes ayant un savoir-faire spécifique.** L'idéal est de pouvoir maintenir un lien étroit entre la cellule de contrôle de gestion, autonome, et la cellule informatique, apportant ponctuellement son expertise<sup>99</sup>.

---

<sup>95</sup> Microsoft a par exemple mis gratuitement un add-in de *MS Excel*, *Powerpivot*, qui permet de rapatrier plusieurs tables, de les lier et de les interroger via un tableau croisé dynamique. Rappelons que dans la version normale de *MS Excel*, réaliser un tableau croisé dynamique sur plusieurs tables n'est pas possible. Lier rapidement une table de données à une simple table de référence (contenant par exemple seulement les libellés des unités fonctionnelles) est délicat.

<sup>96</sup> Les hôpitaux de Saint-Denis de la Réunion ou de Périgueux peuvent être cités comme précurseurs dans le monde hospitalier.

<sup>97</sup> Entretien avec le contrôleur de gestion du CHL.

<sup>98</sup> Le plus souvent sous forme d'un univers *Businesss Object*.

<sup>99</sup> Au CHL, la direction informatique a été rattachée en 2011 au pôle stratégie et finance, et non plus à la direction des achats et de la logistique. Un informaticien analyste prête régulièrement son concours.

## 2.1.4 Trouver des méthodes ascendantes pragmatiques

### A) Améliorer la répartition des charges du personnel paramédical

**La mauvaise prise en compte de l'intensité des soins dans l'ENCC-MCO est problématique et peut justifier un changement de méthode ou au moins une adaptation** : les dépenses de personnel médical et paramédical sont réparties à la journée d'hospitalisation dans l'ENCC et sont donc proportionnelles à la durée du séjour. Deux patients dans un même service verront affecter à leur séjour des coûts quasi identiques s'ils restent hospitalisés le même nombre de jour, indépendamment de l'attention qu'ils auront exigée du personnel médical et paramédical.

L'information apportée dans l'ENCC ne permet pas de mieux discriminer les séjours entre eux. « La structure des coûts hospitaliers français, qui se traduit par une très forte proportion d'éléments indirects calculés à partir de la clé de répartition « durée de séjour », et qui s'explique par la faiblesse des moyens informationnels des établissements – incapables de saisir les coûts « en direct » – a pour conséquence de réduire le coût total à la durée de séjour, lorsque le modèle [DRG] est utilisé dans un hôpital français »<sup>100</sup>. Les coûts indirects, représentant plus de 70% des coûts totaux, sont in fine imputés au prorata de la durée de séjour aux séjours au sein de la section d'analyse clinique.

S'agissant de la répartition des charges de personnel paramédical, la critique est d'ailleurs ancienne puisqu'elle pouvait déjà être formulée à l'encontre des DRG dont s'est inspiré le PMSI. **L'hypothèse sous-jacente aux DRG est que ce sont les actes classant (réalisés par le corps médical) qui expliquent le mieux la variation des coûts entre les séjours.** « Le modèle DRG occulte complètement le travail infirmier en le réduisant à l'exécution des décisions médicales. »<sup>101</sup>

**Or la répartition des charges de soins infirmiers peut avoir un réel impact sur l'évaluation des coûts**, et par là même sur les tarifs qui en découlent. Par exemple, T. D. West et al. ont par exemple étudié le cas d'une clinique de dialyse rénale proposant deux types de traitements<sup>102</sup>. Dans cette clinique, deux méthodes comptables concurrentes basées sur l'activité ont été testées. La première, inspirée de ce qui est pratiqué dans l'industrie, traitait de façon grossière les soins infirmiers. La seconde traitait avec plus de finesse la prise en charge par le personnel soignant : 23% des coûts infirmiers ont été ré-imputés, ce qui a conduit à modifier de façon significative l'appréciation de la rentabilité

<sup>100</sup> HALGAND Nathalie [1998], « Portabilité et qualité des modèles de contrôle de gestion », *Economies et Sociétés*, n°2.

<sup>101</sup> MORARD [2000], op. cit. et HALGAND Nathalie [1997], « Comptabilité et pertinence: une proposition constructiviste pour le nouveau management hospitalier », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, septembre, Vol. 3-2.

<sup>102</sup> Dialyse hémodialyse et dialyse péritonéale. WEST T. D. et WEST D. A. [1997], « Applying ABC to healthcare », *Management accounting*, février.

des deux prises en charges. Avec la première méthode, un seul des deux traitements était rentable alors qu'avec la seconde les deux traitements étaient rentables. Dans tous les cas, la comptabilité analytique doit être exploitée avec précaution.

## **B) Utiliser des coûts préétablis, suggestion d'une méthode**

**Des solutions pragmatiques peuvent être toutefois trouvées**, sous réserve d'accepter de s'éloigner des canons de la méthode ABC. L'idée d'utiliser une méthode ascendante ne doit pas forcément être abandonnée. La solution la plus réaliste, faute de pouvoir appréhender parfaitement la formation des coûts consiste à définir des coûts normalisés qu'il faudra périodiquement comparer aux coûts réels<sup>103</sup>.

Aux Etats-Unis, la méthode ascendante RVU (*Relative Value Unit*) repose d'ailleurs sur un tel principe : La valeur relative des ressources consommées est associée à chaque acte réalisé. La confrontation de la valeur relative du nombre total des actes produits par l'unité clinique à ses coûts effectifs permet par conséquent de donner un coût unitaire aux actes. Par agrégation est obtenu, de façon ascendante, le coût des séjours.

En France, l'introduction d'une méthode ascendante pourrait se faire dans l'ENCC (sans obligation pour les autres établissements), en introduisant **une unité d'œuvre composite** qui pourrait se substituer au nombre de journées d'hospitalisation autant que possible **pour ventiler les charges indirectes des services cliniques**<sup>104</sup>, sur le même principe que ce qui est fait pour les fonctions médico-techniques avec les ICR<sup>105</sup>. La règle d'affecter un maximum de charges directement aux séjours serait préservée.

La nouvelle unité d'œuvre serait basée sur une nomenclature permettant de décrire l'activité du personnel médical et surtout paramédical. De nombreux travaux ont déjà été menés. Marie-Claude Beaughon, infirmière générale à l'Hôtel-Dieu, a notamment proposé plusieurs méthodes pour mesurer de synthétique la charge directe de travail en Soins Infirmiers Individualisés à la Personne Soignée (SIIPS)<sup>106</sup>. Les Activités Afférentes aux Soins (AAS : activités hôtelières, d'information, de formation et de gestion assurés par les personnels des unités de soins, ainsi que les liaisons avec les différents services prestataires de l'hôpital). Calculer les SIIPS reste actuellement assez chronophage pour les services de soins. La conception de la nouvelle unité d'œuvre est évidemment à

---

<sup>103</sup> KAPLAN Robert S. et ANDERSON Steven [2008], *TDABC - La méthode ABC pilotée par le temps*, Les éditions d'Organisation ou BOUQUIN [2011].

<sup>104</sup> Des travaux sont en cours à l'ATIH pour mieux mesurer la suractivité dans l'ENCC.

<sup>105</sup> « L'exemple le plus caractéristique de cet effort est celui des activités médico-techniques, pour lesquelles les ICR traduisent typiquement une recherche d'inducteurs de coûts, et s'avèrent de bien meilleures unités d'œuvre que les anciennes lettres clés » (Guide méthodologique de la CAH de 1997 tome 1).

<sup>106</sup> BEAUGHON Marie-Claude [1991], « Indicateurs d'activité infirmière », *CEEIEC – RIP INFIRMIERE ENSEIGNANTE*, n°5, 21<sup>ème</sup> année, mai.

conditionner à la possibilité d'obtenir en routine les traces de l'activité de soins du système du SIH des établissements participant à l'ENCC MCO.

A chaque activité/acte serait associé un Indice de Coût Relatif (ICR) clinique. Les ICR cliniques associés aux activités/actes seraient revus périodiquement. Le principe serait toutefois légèrement différent de celui retenu pour les ICR médico-techniques. Ce ne serait pas la cotation des actes réalisés qui serait transmises à l'ATIH par les établissements participant à l'ENCC mais plutôt le nombre d'activités élémentaires. Les poids relatifs des activités dans l'indice pourraient être calculés de façon rétrospective en utilisant l'économétrie sur les données fournis par l'échantillon.

Les dépenses des sections d'analyse LGG resteraient réparties en cascade à partir d'unités d'œuvre, comme dans le modèle actuel.

Une telle solution permettrait de réorienter l'analyse des charges vers l'activité et les dépenses de personnel. Elle permettrait en outre d'adresser un message aux équipes soignantes, la considération des lourdeurs de prises en charge étant un « sujet récurrent et majeur » pour les équipes de soins<sup>107</sup>.

En outre, cette méthode aurait l'avantage de ne pas modifier fondamentalement l'ENCC. Elle ne demande que des informations supplémentaires (comptabilisation des activités) aux établissements qui participent à l'échantillon. La transition entre les modèles pourrait se faire sans trop de difficultés. Elle faciliterait de plus les comparaisons entre secteur public et privé, puisque les consultations des praticiens pourraient être comptabilisées de façon indirecte. **Par ailleurs, les algorithmes de codage des GHS pourraient à la marge intégrer certains actes infirmiers.** L'hospitalisation pour éducation thérapeutique est, par exemple, malaisée à coder dans la version actuelle du PMSI MCO, car elle ne donne pas nécessairement lieu à un acte médical.

**L'usage en routine de la méthode ABC canonique relève plus de cas ponctuels,** souvent dans des activités supports annexes comme la blanchisserie ou la stérilisation<sup>108</sup>. Ce sont des fonctions industrielles. Cet effort de connaissance des coûts s'insère souvent dans une démarche plus globale de management de la qualité et de certification. La soustraction d'une partie de la production à/pour d'autres structures rend réel l'intérêt d'une comptabilité analytique. L'hôpital de Font-Pré (Var) a, par exemple, appliqué la méthode ABC au processus de stérilisation<sup>109</sup>.

---

<sup>107</sup> Entretien avec la directrice des soins et le DIM du CHL.

<sup>108</sup> Une comptabilité analytique ABC a été mise en place dans le service de stérilisation du centre hospitalier de Longjumeau, mais n'a pas été maintenue. Cf. en annexe 15 des exemples de modélisation d'un service de radiologie ou de stérilisation.

<sup>109</sup> RABILLER Philippe, BOUILLIT-CHABERT Alain et MASSEYEFF René [2001], « ABC/ABM : un outil décisionnel moderne : Application au processus de stérilisation », *Gestions Hospitalières*, janvier.

### **2.1.5 La prise en compte la complexité demeure un enjeu primordial pour le financement des établissements de santé.**

Bertrand Morard et Zofia Huber Swinarski dans une étude économétrique portant sur le secteur hospitalier français et suisse considèrent que seulement quatre ou cinq caractéristiques, qui sont des variables de volumes, expliquent les coûts dans hôpitaux. Pour eux, les inducteurs de coûts liées à la complexité (les inducteurs liés à l'organisation, l'existence de la prestation ou de la structure) n'expliquent qu'une part minime des coûts des séjours, réduisant par là-même l'intérêt du déploiement d'une comptabilité ABC. **Ces auteurs concluent au caractère inapproprié de la méthode ABC<sup>110</sup>. Vouloir rattacher toutes les charges directement à une activité est « naïf » et conduit à multiplier les règles d'imputation arbitraires.**

**Cependant, l'absence d'inducteur traduisant de façon significative la complexité des organisations dans les modèles d'estimation des coûts des séjours ne doit pas conduire à conclure trop hâtivement à l'absence d'effets de la complexité sur un autre objet de coûts que sont les établissements de santé.** Le tout est différent de la somme. Le modèle de la T2A pousse certes à comparer les établissements à une référence unique. Toutefois l'observation globale des coûts des établissements indique bien un effet taille dans leur formation des coûts. Dans les établissements publics, des économies d'échelle sont réalisées jusqu'à 20 000 séjours et séances MCO par an<sup>111</sup>. Au-delà des déséconomies apparaissent. La base d'Angers, qui est basée sur des coûts moyens, tente de filtrer l'effet taille en proposant à ses adhérents de se comparer à des établissements de taille similaire. Des effets similaires étaient déjà observables au début du XXème siècle : Daru, cité par Claire Bouinot, tente de « déterminer le comportement du prix de journée en fonction des caractéristiques de l'hôpital : celui-ci augmente lorsque le nombre de lits diminue, augmente avec la taille de la ville, varie avec le type d'établissement (l'hôpital est deux fois plus cher qu'un hospice), etc. »<sup>112</sup>

La complexité au niveau des établissements, appréhendée au travers du nombre de services et de spécialités proposés (étendue de la complexité), d'une part, et de l'intensité des services individuels (profondeur de la complexité), d'autre part, est un des facteurs explicatifs de déséconomies d'échelle. Les hôpitaux ayant un grand nombre de services et un grand nombre de spécialités connexes ont statistiquement un niveau plus élevé de dépenses d'appui<sup>113</sup>.

<sup>110</sup> HUBER SWINARSKI et al. [2001].

<sup>111</sup> ALEXANDRE Nicolas [2011], *Dégressivité des tarifs hospitaliers - Approche théorique*, ATIH, Décembre, document de travail.

<sup>112</sup> BOUINOT Claire, op. cit., p6.

<sup>113</sup> MACARTHUR J. B. et STRANAHAM H. A. [1998], « Cost drivers analysis in hospitals : a simultaneous equations approach », *Journal of Management Accounting Research*, n°10, pp. 279-312.

**Derrière les choix de normes se dessinent les controverses liées au mode de financement uniforme des établissements : la complexité peut justifier des différences dans les rémunérations inter-catégorielles (ex-DGF versus ex-OQN) aussi bien qu'intra-catégorielles (CH versus CHU).**

## **2.2 Les coûts complets font de la CAH un outil du contrôle stratégique des activités des établissements**

### **2.2.1 Retenir des coûts complets restreint le périmètre d'utilisation de la CAH**

Les outils développés dans le cadre de la CAH, à l'exception notable de la base d'Angers, reposent sur le calcul coûts complets. Rappelons que le coût complet d'un objet, qui peut être un séjour, un service, une activité, une entité, est le total des coûts que provoque l'existence de cet objet, directs et indirects. « Identifier un coût complet revient donc à rechercher tous les coûts consommés par l'objet du calcul ainsi qu'à retracer le lien entre cet objet et des coûts qu'il déclenche sans les consommer lui-même. »<sup>114</sup>

#### **A) Un usage généralement externe des coûts complets**

Le calcul des coûts complets est souvent le premier réflexe des modélisateurs, qui cherchent à connaître l'intégralité des ressources de l'organisation mobilisées pour une activité donnée. « Les comptables cherchent à tous prix à trouver une place pour chaque coût »<sup>115</sup>.

Rationalisée, une comptabilité en coûts complets peut servir deux finalités différentes : **l'étude de la formation des coûts** (*costing*) et la **fixation des prix** (*pricing*). L'intérêt du *pricing* dépasse toutefois nettement celui du *costing*. Comme le note Henry Bouquin, « si le prix de vente d'un produit n'est pas simplement son coût affecté d'un coefficient, la recherche systématique d'un coût complet n'a pas forcément de sens »<sup>116</sup>.

**Le choix historique de coûts complets pour la CAH, tout comme celui de la méthode des sections homogènes s'inscrit dans une pratique très française de fixation des prix, par la négociation avec l'Etat.** « Ces enjeux multiples de la comptabilité de gestion plaident évidemment pour une mise en perspective historique et institutionnelle. Si les français semblent avoir longtemps consacré l'essentiel de leurs efforts à la recherche du coût complet, souvent par branche, selon des méthodes uniformes, c'est peut-être parce que l'Etat régulait les prix de vente, accréditant que la

---

<sup>114</sup> BOUQUIN [2011], p216.

<sup>115</sup> DRUCKER, P.F. [1964], *Managing for Results*, New York, Harper and Row.

<sup>116</sup> BOUQUIN Henry [2011], p32.

fonction d'un coût est de déterminer un prix. (...) Quand les français travaillaient pour négocier avec l'Etat, les américains convaincus que c'est un marché qui fixe un prix, développaient sans aucun doute d'autres priorités, dans lesquelles la notion de prévision et de respect des coûts ont joué un rôle central. »<sup>117</sup> A la lumière de ce commentaire d'Henry Bouquin, la CAH, soit le calcul des coûts complets selon la méthode publiée au bulletin officiel, apparait archétypale.

La réglementation des prix a le plus souvent été abandonnée par l'Etat dans le secteur privé. Le secteur sanitaire, du fait de son financement par l'assurance maladie, fait exception.

Le coût complet, même dans un système dévoyé, servait aux établissements à calculer leur prix de journée. Avec le passage à la dotation globale en 1985, la comptabilité analytique pouvait servir encore une négociation budgétaire (calcul du coût local du point ISA) dans le but de réviser ou maintenir le niveau de la dotation de l'établissement. Avec la tarification à l'activité, les séjours n'ont pas de prix mais des tarifs imposés par l'Etat. Si négociation des tarifs il y a, elle se fait sur base des données extraites de l'ENCC. La refacturation des prestations inter-hospitalières n'est pas concernée par la T2A. Elle se fait cependant le plus généralement sur la base des GHS<sup>118</sup>.

**Si avec le PMSI la comptabilité analytique hospitalière a gagné en fiabilité, avec la T2A elle a perdu en utilité.** Le déploiement d'une comptabilité analytique en coûts complet en dehors de la nécessité de fixer des tarifs est probablement l'une des explications principales de la si faible utilisation de la comptabilité analytique hospitalière.

## **B) Une typologie des modalités de contrôle d'une organisation**

Les textes officiels font systématiquement référence à un « usage interne » par les établissements de santé de la comptabilité analytique. Alors qu'il n'est qu'un des objectifs assignés dans le guide méthodologique de 1985, avec les comparaisons inter-hospitalières et le calcul des séjours, l'usage interne devient le principal objectif dans le guide de 1997, sous l'effet de la généralisation du PMSI.

**Définir des modalités possibles de contrôle d'une organisation permet de préciser les usages internes potentiels, même limités, d'une comptabilité en coût complet.**

La comptabilité analytique, à l'instar des tableaux de bord, est un élément du système d'information de gestion, permettant d'orienter les actions dans une organisation. **Trois niveaux de contrôle sont usuellement distingués dans les organisations,** conformément à la typologie proposée par Robert. N. Anthony en 1965 :

<sup>117</sup> BOUQUIN Henry [2011], p111.

<sup>118</sup> La prise en charge d'un patient qui est transféré temporairement dans un autre établissement moins de 48h pendant son séjour (ex : pour faire un examen spécialisé) donne lieu à un seul GHS. Le premier établissement rembourse le second sur la base d'un prix négocié par convention.

- le contrôle stratégique,
- le contrôle de gestion,
- le contrôle d'exécution.

**Le contrôle stratégique** est l'ensemble des actions dont dépend durablement le succès en général, la compétitivité d'une organisation. Elle porte sur les domaines et les métiers sur lesquels l'organisation, en l'occurrence l'hôpital, souhaite porter son activité (ex : choix du développement ou de la fermeture d'un service). La connaissance des coûts, des marges, de la rentabilité est nécessaire pour la stratégie pour éclairer les choix des décideurs (Ex : les conséquences d'une baisse des tarifs ou l'effet d'une augmentation de l'activité sur le résultat de l'établissement). **A l'hôpital, le niveau stratégique est incarné par le directoire et le conseil de surveillance. La comptabilité analytique y est un moyen de connaissance et de transparence, au service de la mise à plat l'organisation hospitalière en associant des considérations économiques aux décisions médicales.**

**Le contrôle de gestion** garantit que les décisions courantes sont cohérentes avec la stratégie, en permettant sa mise en œuvre, sa déclinaison dans le temps et l'espace. Il s'agit de garantir que les décideurs orientent leurs actions en conformité avec les missions que la stratégie leur confère. Le contrôle de gestion s'appuie sur un « contrat de gestion » entre le décideur et sa hiérarchie. Le contrôle de gestion organise la décentralisation des décisions. La gestion hospitalière des pôles s'inscrit clairement dans ce cadre. Le principal outil de ce contrat est la planification budgétaire qui permet d'établir les objectifs et les moyens à court terme. L'horizon est le plus souvent annuel, voire infra-annuel.

Lors de la phase de planification<sup>119</sup>, la connaissance des coûts prévisionnels permet de préparer les actions. La comptabilité analytique permet d'établir les budgets et les prix de cession interne. En phase de pilotage, la surveillance des coûts des activités et des produits est nécessaire pour s'assurer de l'atteinte des objectifs financiers. Pour l'évaluation, la connaissance des coûts permet de mesurer l'efficacité.

**Les coûts qui sont considérés comme utiles par le contrôle de gestion sont ceux sur lesquels les décideurs (les chefs de pôles par exemple) peuvent agir dans l'horizon du court terme. L'usage de coûts partiels est plus approprié pour ce niveau de contrôle que les coûts complets.**

---

<sup>119</sup> Le contrôle d'une action est traditionnellement découpé en trois phases : la finalisation, le pilotage et l'évaluation. Le découpage en management de la qualité Plan / Do / Check / Act repose sur une représentation très similaire.

**Le contrôle d'exécution** est formé des processus et des systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions répétitives qui relèvent de leur autorité seront, sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, tout en dispensant ces responsables de piloter directement ces actions. Son domaine visé est celui des tâches répétitives. Le contrôle d'exécution est le domaine privilégié de la recherche opérationnelle.

La connaissance des coûts peut aider à optimiser la « supply-chain » hospitalière. La comptabilité de gestion y sert de deux façons : premièrement, à repérer les procédures administratives à optimiser ou mettre sous contrôle. Deuxièmement à mettre en place des algorithmes de décision. Par exemple, la méthode du point de commande optimise le niveau des stocks en recherchant les seuils qui minimisent les coûts de stockage et de passation des commandes<sup>120</sup>. Une comptabilité analytique est une des sources pour d'obtenir ces coûts nécessaires à l'initialisation des algorithmes.

Chaque niveau de contrôle de l'organisation a des attentes différentes de la comptabilité de gestion. Henry Bouquin dresse la carte des enjeux de la comptabilité de gestion suivante<sup>121</sup> :

	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle d'exécution
<b>Finaliser</b>	Identification et management des coûts complets	Domaine des coûts partiels	
<b>Piloter</b>		Comparaison aux normes : prévisions (coûts préétablis) et normes externes	
<b>Post-évaluer</b>	Rattacher les charges et les produits de la période		

Outre la nécessaire réponse aux obligations réglementaires du code de santé publique (retraitement comptable) et du code des marchés publics (en cas de vente de prestations), **calculer un coût de revient permet ainsi l'analyse stratégique du portefeuille de services de soins proposés par l'établissement.**

### C) Le coût complet, un coût pour la stratégie

Coûts complets et contrôle stratégique interagissent. Si les coûts complets impliquent une utilisation stratégique de la comptabilité analytique, le contrôle stratégique dicte inversement les caractéristiques des coûts complets à estimer.

L'enjeu est d'optimiser le couple coûts-valeurs. **Pour le contrôle stratégique, le coût complet ne présente de l'intérêt que s'il est examiné quand il est encore temps**

<sup>120</sup> LACAZE Dominique [1990], *Optimisation appliquée à l'Economie et à la gestion*, Economica.

<sup>121</sup> BOUQUIN [2011].

**d'agir sur ce couple, donc en général avant qu'un produit n'existe.** Les coûts fixes doivent notamment être encore ajustables... Plus tard les marges de manœuvres seront faibles. Sur le court terme, le calcul du coût des produits ne constitue plus un intérêt réel. Le calcul du coût d'un produit est pour le management, essentiellement un exercice prévisionnel (ex ante). (...) Les dirigeants prennent leurs décisions à l'égard des produits sur la base des prévisions de coûts et de recettes futures – la constatation est utile seulement comme moyen d'améliorer les prévisions. »<sup>122</sup>

Par conséquent les **CREA, ou les CREO, sont à positionner comme des instruments du diagnostic stratégique de l'établissement et non comme un outil de pilotage des pôles ou de leurs structures internes.** Ils peuvent par exemple contribuer à établir le projet de l'établissement et aider à le décliner en objectifs dans les contrats de gestion des pôles.

Une fois les choix stratégiques réalisés, produits et processus existent, le décideur doit définir des objectifs pour le court terme : quelles dépenses contrôler ? Quel processus améliorer et comment ? La comptabilité analytique doit **l'informer sur les coûts restant à décider**, sur l'impact des décisions qu'ils auront à prendre. On est donc dans l'analyse des coûts partiels, dans la mesure où il est peu utile d'analyser les coûts sur lesquels on ne peut plus agir.

**Au quotidien, les CREA ou les CREO ne peuvent donc qu'avoir un rôle restreint.** La plupart des coûts sont lancés. De plus, ils ne permettent pas vraiment d'orienter les décisions des chefs de pôles vers l'atteinte de l'objectif. Avec une comptabilité en coût complet, il n'est pas, par exemple, possible de prédire l'effet sur le résultat analytique d'une variation de l'activité. Selon le niveau de marge sur coûts variables, une augmentation (ou une baisse) de l'activité peut tout aussi bien améliorer comme détériorer le résultat de la structure.

#### **D) Choisir le niveau de précision pertinent pour l'analyse stratégique**

Pour une comptabilité dédiée à la stratégie, augmenter ou diminuer le niveau de détail des objets doit être fait sciemment. L'analyse et les décisions stratégiques privilégiée par les établissements de santé est le plus souvent celle des activités ou des spécialités (ex : les urgences ou l'urologie). **La plupart des établissements rencontrés qui calculent des CREA vont dans un niveau de détail en deçà du pôle pour correspondre à la logique plus médicale des services, sur lesquels portent les décisions. Les CREA des pôles sont obtenues de façon ascendante.** Au CHL, par exemple, les CREA sont calculés pour 3 ou 4 activités par pôle. Le pôle ABC (Anesthésie-Bloc-Chirurgie) est ainsi divisé en 3 activités : la chirurgie ambulatoire, la chirurgie viscérale et la chirurgie

---

<sup>122</sup> BOUQUIN [2011], p216.

orthopédique<sup>123</sup>. Sans cette subdivision, les responsables de pôles ou le directoire ne peuvent que très difficilement être en mesure de faire des arbitrages au sein même de leur pôle.

Aller en deçà du service n'est pas forcément très utile pour la prise de décision. Dans les faits, il paraît difficile d'analyser dans le détail des données abondantes et non hiérarchisées, séjour par séjour, ou même GHM par GHM. Les coûts sont à regrouper au niveau de l'unité fonctionnelle à minima pour plus de lisibilité. **Un éventuel calcul des coûts par séjour ne se justifie que par la volonté d'améliorer la fiabilité des données à un niveau plus agrégé, d'adopter une méthode ascendante, plus que descendante.**

#### **E) Des coûts historiques à dépasser**

L'analyse stratégique appelle à un regard prospectif. Or la CAH est basée, au contraire, sur un regard rétrospectif, sur la constatation de coûts historiques. La connaissance historique favorise certes la sincérité des comptes, leur normalisation mais ne permet pas de façon immédiate un usage stratégique. **Le contrôle stratégique a besoin de prendre des décisions sur des coûts qui ne sont pas encore formés.** L'historique demande à être dépassé.

Des hypothèses doivent être faites sur l'environnement et l'activité à venir. Utiliser les coûts historiques pour faire de l'analyse stratégique de portefeuille d'activité suppose de faire des hypothèses de modélisation relativement similaires à celles faites pour utiliser la méthode des sections homogènes : environnement et activité stables, faiblesse des taux d'intérêts. L'horizon est strictement annuel. Le cycle de vie des prestations et des gains de productivité ne sont pas pris en compte. Une activité peut être déficitaire à son lancement et devenir progressivement une « vache à lait ».

Dans les faits, les résultats de la CAH sont analysés en faisant l'hypothèse vraisemblable que le passé est le meilleur estimateur à court terme de l'avenir. Ceci suppose néanmoins un environnement hospitalier stable. **L'évaluation des performances qui en ressort ne peut être fiable que pour les activités les plus matures, malencontreusement celles pour lesquelles les décisions ne sont plus à prendre.** La comptabilité analytique peut produire utilement des éléments d'informations pour estimer, par exemple, les ressources à mobiliser pour une activité nouvelle. Elle ne suffit toutefois pas seule à produire l'analyse.

---

<sup>123</sup> Cf. CREA du pôle ABC présentés en annexe 17.

## F) Réticences à calculer des CREA infra-annuels

L'usage stratégique de la comptabilité analytique conduit à s'interroger sur la pertinence de calculer des CREA infra-annuels.

Enfermer les responsables de pôles dans un cadre infra-annuel, alors que les coûts de capacité de l'établissement sont fixés risque de conduire à la recherche de « petites économies ». Des efforts seront faits dans un premier temps. Puis la vigilance s'estompera. Les véritables marges de manœuvres sont à trouver dans les ressources humaines et l'organisation, ajustables à moyen terme, ou encore dans l'investissement dans de l'équipement médical, ajustable à long terme.

Perdre le corps médical par une profusion de données, qui peu fiables (ex : l'activité peut être codée avec retard) et difficilement interprétables, risque d'avoir un effet contraire à celui voulu en les détournant de l'analyse.

A court terme, mensuellement par exemple, focaliser l'attention de l'équipes médicales sur leurs niveaux d'activité et de recettes (qui avec la T2A est totalement variable) est, semble-t-il, préférable. Le dialogue sur les moyens peut se faire sur un cycle plus long comme le semestre ou l'année.

L'utilisation d'indicateurs ciblés (comme le taux de personnel non médical par lit ou le montant des recettes par médecin) dans des **tableaux de bord de gestion** semble préférable. Le guide de la MEAH de 2008 consacre, fort pertinemment, son 4<sup>ème</sup> chapitre aux tableaux de bord. Le centre hospitalier de Melun a, par exemple, orienté son suivi infra-annuel sur l'activité des services mesuré par les GHS, en utilisant des moyennes mobiles pour traiter les problèmes de saisonnalité. Les résultats analytiques n'y sont calculés qu'annuellement<sup>124</sup>. Un cadre de pôle préférera probablement avoir un tableau des emplois rémunérables, des taux d'occupation des lits ou des surfaces dont il peut disposer<sup>125</sup>.

### 2.2.2 Envisager de s'ouvrir à d'autres types de coûts

L'évaluation des coûts complets des activités ou des séjours positionne la CAH comme un outil d'analyse stratégique du portefeuille d'activités des établissements de santé, plus qu'un outil de déconcentration des décisions. Son utilisation est délicate. S'interroger dans les établissements sur l'intérêt de consacrer des ressources pour établir une comptabilité analytique en coûts complets paraît légitime. Passer au calcul de coûts partiels pourrait être envisagé.

---

<sup>124</sup> Entretien avec Gabriel Rochette (DAF) et Vincent Bédoucha (Contrôleur de gestion).

<sup>125</sup> Entretien avec la directrice des soins du CHL.

## A) Des comparaisons inter-établissements sont possibles en coûts partiels

Les TCCM et les CREA sont en coûts complets. « Ce choix est dicté par le souhait de pouvoir comparer les coûts des pôles à un ou des référentiels externes et plus particulièrement aux coûts décomposés des GHM ou aux tarifs des GHS »<sup>126</sup>. L'exhaustivité permet de s'assurer que sont comparés des éléments de coûts comparables. Faire des comparaisons inter-établissements est souvent présenté comme un argument pour justifier les coûts complets<sup>127</sup>. Produire des coûts partiels n'interdit pas les comparaisons. Deux exemples peuvent être donnés :

Premièrement, les premières versions du PMSI, avant le passage à la T2A calculait le coût moyen des GHM sur un périmètre restreint. Les frais de structures n'étaient pas inclus dans le coût intitulé abusivement comme « complet » afin de pas pénaliser les établissements avec un parc immobilier et une situation financière hérités de la gestion passée et ainsi atténuer l'effet des réallocations basée sur le PMSI.

Le deuxième exemple est la base d'Angers, l'un des principaux outils de *benchmark* proposés aux établissements. Les coûts des activités y sont établis en coûts partiels. Ils intègrent pour chaque activité analysées, premièrement, ses coûts directs et, deuxièmement, les coûts indirects de ses recours aux autres sections médico-techniques (ex : les examens de laboratoires). Le coût des sections d'analyse de logistique et gestion générale (ex : le service transport, l'immobilier) n'est, par contre, pas re-ventilé. Les coûts de la base d'Angers ne sont pas pour autant des coûts marginaux. Ils intègrent l'amortissement du matériel.

## B) La nécessité de distinguer les coûts fixes des coûts variables

Les théoriciens de la comptabilité analytique reprochent notamment aux coûts complets de créer **l'illusion d'une liaison systématique entre les coûts et la prestation via le volume d'activité**. Or celle-ci pour une part significative des coûts indirects n'existe pas. Coût moyens et coûts marginaux peuvent fortement diverger. Utiliser les coûts complets peut amener à prendre des décisions non optimales : Par exemple, externaliser sur la foi d'une comparaison d'un coût complet en régie directe supérieur à un prix de vente externe, sans s'apercevoir que des coûts indirects (les fonctions LGG par exemple) subsisteront pour l'établissement<sup>128</sup>.

Le souci de distinguer charges fixes et charges variables dans le calcul du prix de revient était déjà très présent dans les établissements hospitaliers dès le début du XXème siècle,

---

<sup>126</sup> Guide de la MEAH de 2008, p26.

<sup>127</sup> Guide de la MEAH de 2008.

<sup>128</sup> BOUQUIN [2011].

comme l'analyse Claire Bouinot.<sup>129</sup> Un nombre importants de charges sont « absolument indépendantes du nombre de malades ».

Une alternative au calcul des coûts complets est de pratiquer le *direct costing*<sup>130</sup>, d'analyser la rentabilité sur la base unique des coûts variables, dont le lien avec le volume d'activité est moins contestable. Cette pratique de la comptabilité de gestion a été théorisée dès 1936<sup>131</sup>. Elle s'est beaucoup plus développée aux Etats-Unis alors qu'en France, où le PCG préconisait le calcul des coûts complets et historiques sur la base de la méthode des sections homogènes.

La marge réalisée sur les coûts variables<sup>132</sup> est sensée pouvoir couvrir les coûts fixes. A court terme, une marge sur coûts variables positive suffit à justifier une prestation, même non rentable, car elle permet d'amortir les coûts fixes.

La distinction entre coûts fixes et coûts variables n'est toutefois pas forcément évidente. Les coûts fixes sont rarement totalement fixes. La qualité de charge variable dépend de l'horizon temporel souhaité par le modélisateur, de ses besoins. A court terme peu de charges sont variables dans un établissement de santé, alors qu'elles le sont quasiment toutes à long terme.

Pour une section d'analyse clinique, les charges directes à caractère médical (titre 2) et à caractère hôtelier et général (titre 3) sont généralement considérées comme variables de même que les charges induites par le recours au plateau médico-technique. Les charges directes d'amortissement (titre 4) et les charges indirectes relatives aux fonctions de logistique et de gestion générale (LGG) peuvent être assimilées à des charges fixes. La qualification la plus délicate reste celle des dépenses de personnel (titre 1) qui est fixe à court terme et variable à moyen terme.

Deux établissements peuvent avoir le même coût complet pour un séjour mais avoir une appréhension différente d'une variation de l'activité. Dans un établissement en sous capacité, les charges variables seront très faibles alors qu'un établissement aux capacités saturées sera réticent à réalisation des prestations générant de nombreuses charges supplémentaires (recours à l'intérim ou réalisation d'examens à l'extérieur de l'établissement par exemple).

**Tenter d'appréhender l'institution hospitalière au travers de la distinction entre coûts variables et coûts fixes, analytiquement fructueux, amène les gestionnaires à s'interroger sur les coûts d'extension de capacité (coût d'ouverture d'un service) mais**

<sup>129</sup> BOUINOT Claire, op. cit., p6.

<sup>130</sup> Direct costing est un faux amis. « Direct » doit être traduit de l'anglais par « variable ».

<sup>131</sup> MAURY [2011].

<sup>132</sup> Rappel : Marge sur coûts variables = Recettes – Coûts variables = Coûts fixes + Résultat

oblige aussi à s'éloigner de la comptabilité analytique hospitalière traditionnelle et de la normalisation souhaitée par les autorités tutélaires. Pour être utile dans les études de coûts, les résultats de la comptabilité analytique ont donc besoin d'être adaptés aux contraintes locales, qu'elles soient humaines, immobilières ou technologiques. La définition des coûts de capacité n'est pas simple et est difficilement intégrable au système automatisé de production comptable.

**Classer systématiquement les charges selon leur sensibilité au volume relève souvent d'un caractère sommaire et illusoire.** Se focaliser sur les coûts variables, perdre de vue la formation des coûts fixes, peut amener à une gestion toute aussi myope et néfaste qu'avec des coûts complets. Aucune solution ne surpasse les autres. Quel que soit le type de coûts retenu, la comptabilité analytique est un outil difficile à manier et à exploiter correctement.

### **C) Les charges induites sont à analyser avec précaution**

**Il convient notamment de porter attention aux coûts présentés comme variables pour une section d'analyse mais en réalité composé de coûts fixes pour la section productrice.** On pense ici surtout aux charges induites par le recours aux plateaux médico-techniques qui seront refacturées aux sections d'analyse cliniques, en fonction du nombre d'unités d'œuvres consommées alors que les coûts des sections médico-techniques sont constitués pour leur grande majorité par des coûts fixes. « Au risque de la myopie s'ajoute le risque de manipulation des lois des coûts. »<sup>133</sup>

Par exemple, le coût d'un examen est constitué pour l'essentiel par des charges, fixes, de ressources humaines et d'amortissement des outils (robot, scanner ou IRM). Le coût des réactifs, qui forment le coût marginal d'un examen supplémentaire, est très négligeable. Le risque est de laisser penser au chef de pôle qu'il va améliorer mécaniquement le résultat analytique du coût de l'unité d'œuvre alors qu'en réalité il contribue à l'augmentation de ce coût et, par là-même, une augmentation négligeable du résultat lié aux GHS de son pôle.

Si les dépenses, illusoirement économisées, sont reportées vers d'autres postes de dépenses, le risque est même d'augmenter les coûts et non de les diminuer. **Les CREA et les CREO sont, une fois de plus, donc à utiliser avec précaution. Ils doivent être un outil de dialogue entre les pôles et non un outil d'autonomisation des pôles.**

---

<sup>133</sup> BOUQUIN [2011], p321.

## D) Réticences à fonder une politique d'intéressement sur les résultats analytiques

En outre, il convient de prendre garde aux velléités de mener une politique d'intéressement des pôles sur la seule base de leur résultat analytique. L'efficacité des pôles sont liées entre-elles. Veiller à ne pas favoriser des comportements contraires à l'efficacité globale de l'établissement est donc nécessaire. « Rechercher la maximisation de la marge sur coût variable c'est renoncer à mener une stratégie, se tromper d'horizon en gérant l'existant. (...) Ou bien on renonce à une stratégie active, en s'illusionnant sur la stabilité des coûts de consommation ou bien on cherche à mener une stratégie et *le direct costing* n'a guère de chances d'être conceptuellement satisfaisant. »<sup>134</sup>

Une solution pour dépasser les limites du *direct costing* peut passer par la normalisation des coûts de capacités (méthode des imputations rationnelles). Les coûts sont alors facturés à l'unité consommatrice indépendamment de la consommation réelle d'unités d'œuvre. Une telle comptabilité demande toutefois une réelle maturité de l'analyse de gestion : l'analyste doit avoir défini avec soin son modèle de formation des coûts de capacités. Les pôles cliniques doivent contractualiser en début d'exercice un niveau d'activité souhaitable avec les pôles supports<sup>135</sup>. Son usage aurait pour conséquence de modifier la répartition des résultats entre les pôles.

## 2.3 Adapter la comptabilité analytique aux pôles

Pour un usage interne, le besoin d'une comptabilité par centre de responsabilité<sup>136</sup> est identifié dès le guide méthodologique de 1985. Le modèle proposé souffrait toutefois de ne pas pouvoir mesurer l'activité des services cliniques. De fait, en l'absence du PMSI, les conditions nécessaires pour pouvoir faire des comparaisons n'étaient pas réunies.

La mise en place des pôles dans le cadre de la nouvelle gouvernance hospitalière remet au premier plan le besoin d'adapter la comptabilité analytique à la gestion décentralisée des établissements de santé. Le guide publié par la MEAH en 2008, notamment sa partie sur les tableaux de bord de pilotage, le pointe très clairement.

---

<sup>134</sup> BOUQUIN [2011], p321.

<sup>135</sup> Faut-il fixer pour niveau optimal l'objectif d'activité des pôles cliniques ou bien retenir le niveau qui permet d'optimiser l'efficacité du plateau technique ? Les solutions sont multiples.

<sup>136</sup> Dans la théorie classique du management, un centre de responsabilité est une unité organisationnelle définie par un ensemble de tâche à réaliser, un responsable et des procédures de gestion clairement identifiées (DEMEESTERE et al. [2009], p50). Un pôle en est la déclinaison dans les hôpitaux, dans le cadre de décentralisation des organisations promue par la nouvelle gouvernance (2004).

### 2.3.1 Conditions pour une comptabilité par centre de responsabilité

#### A) La gestion par centre de responsabilité ne couvre qu'une partie des problématiques de l'établissement

**Avant d'adapter l'appareil comptable, les réformes institutionnelles nécessaires doivent être réalisées.** Les responsabilités de chaque chef de pôle doivent pouvoir être clairement identifiées. La direction générale de l'établissement doit être capable tant de décentraliser réellement les tâches et de déléguer une partie de son pouvoir que de gérer les conflits entre intérêts locaux et intérêts globaux. La décentralisation des décisions doit être menée avec intelligence de la situation : le responsable de pôle ne peut s'engager que sur des objectifs qu'il maîtrise au moins partiellement.

**Lorsque les dysfonctionnements apparaissent trop importants, la gestion par processus doit être préférée pour faciliter le pilotage transversal des activités**<sup>137</sup>. Le système d'information hospitalier, et pourquoi pas la comptabilité analytique, si elle en donne la possibilité, doit permettre de manager ces activités. La gestion du patient de son admission à sa sortie, le désengorgement des urgences, la recherche de solutions en aval ou la gestion des plages des blocs opératoires sont autant de problématiques transversales, qui échappent au paradigme des pôles. **Les performances des pôles sont liées entre elles.** Faire des pôles des quasi centres de profit, des centres de responsabilité pour lequel le chef de pôle a un objectif de résultat analytique à atteindre, en combinant aux mieux charges et produits serait une erreur.

**L'utilisation de CREA ou de CREO par pôles ou par spécialité ne doit donc pas donner l'illusion d'une indépendance totale des acteurs.**

#### B) Le principe de contrôlabilité des charges

« Il est difficile d'intéresser le responsable médical à des indicateurs de gestion dont il ne maîtrise pas toutes les composantes. Or cet aspect est fondamental pour envisager un succès réel d'une mise en place d'un véritable contrôle de gestion. »<sup>138</sup>.

Le **principe de contrôlabilité** doit commander l'affectation des charges aux centres de responsabilité. L'exercice va au-delà de l'exercice technique de mise en vis-à-vis des recettes et des coûts engendrés par un séjour : le responsable, le chef de pôle en l'occurrence, doit être en position de maîtriser ces recettes et ces coûts, d'avoir les leviers d'actions nécessaires. Les dépenses concernées sont évidemment les dépenses directes du centre de responsabilité (dépenses de personnel et médicales) mais aussi les

<sup>137</sup> DEMEESTERE et al. [2009], p55.

<sup>138</sup> MERLIERE et al. [1997], p56.

dépenses réalisées dans d'autres centres, sur lesquelles le centre de responsabilité a de l'influence.

Des prix des cessions internes peuvent être notamment utilisés pour distinguer ce qui relève de l'efficience liée aux volumes consommés (imputable aux unités consommatrices) de ce qui relève de la bonne utilisation des ressources et de la productivité des fonctions supports (imputables aux unités productrices).

L'affectation du maximum de charges aux séjours n'est plus le principe qui guide la modélisation. La comptabilité par centre de responsabilité modifie les règles d'affectation des coûts<sup>139</sup> de la façon suivante :

Comptabilité analytique des coûts de revient	Comptabilité par centre de responsabilité
Affectation des coûts directs aux sections	Contrôlabilité des coûts : le principe des charges « directes » est remplacé par le principe des charges « contrôlables »
Répartition des coûts indirects (par clés)	Abandon de toute clé de répartition : refus de l'arbitraire
Imputation des coûts de sections auxiliaires (par unités d'œuvres)	Facturation interne : concept de contrat entre 2 unités autonomes

L'évaluation des recettes et des coûts relatifs aux séjours reste primordiale car ceux-ci sont porteurs de la valeur-ajoutée apportée par l'établissement. Toutefois elle n'est plus la finalité de l'outil de gestion comptable. Affecter les coûts contrôlables n'est, d'ailleurs, pas forcément plus évident que suivre les coûts directs. **Très souvent le couple coûts/performance est en réalité co-contrôlable par plusieurs personnes.** Une comptabilité par centre de responsabilité doit être déployée en connaissance de cause. Par exemple, les examens de radiologie ou de laboratoire peuvent être demandés tant aux urgences que dans les services cliniques. La pratique veut que leur coût soit arbitrairement affecté aux services cliniques. L'affectation sans ambiguïté est quasiment impossible. Des conventions doivent être adoptées. « Le principal point essentiel est surtout éviter de rendre responsable quelqu'un de ce pourquoi il n'a aucun contrôle. »<sup>140</sup>

**Les CREA sont à utiliser avec d'autant plus de précaution qu'ils dépassent le périmètre des pôles.** La méthode des coûts complets passe par la réallocation des coûts indirects, des fonctions supports et du plateau médico-technique. Ils ne remplissent ainsi pas le cahier de charges pour une comptabilité par centre de responsabilité décrit ci-dessus. La répartition intégrale des charges indirectes sur les sections d'analyse cliniques a pour conséquence d'affecter aux pôles cliniques des charges qu'ils ne contrôlent pas. **Les CREO, au contraire, grâce aux prix de cession interne, peuvent permettre**

<sup>139</sup> DEMEESTERE et al. [2009], p63.

<sup>140</sup> DEMEESTERE et al. [2009], p62.

**d'attribuer à chaque pôle, clinique ou non, des charges contrôlables.** Leur usage est plus intéressant pour une vision décentralisée de l'établissement.

### 2.3.2 Les CREO et la fixation des prix de cession interne

#### A) Difficile recherche des coûts d'opportunité

Comment valoriser les biens et les services échangés en interne ? Définir des prix de cessions est un exercice délicat pour obtenir des acteurs le comportement attendu.

**Sur le plan de la théorie économique, le seul coût pertinent est le coût d'opportunité de la consommation de l'unité d'œuvre** (les ressources auxquelles l'organisation renonce). Le coût d'opportunité est différent du coût historique moyen (comme peut le fournir la base d'Angers par exemple ou l'ENCC) : Sous hypothèse que les acteurs ont pour principal objectif de maximiser leur profit, la théorie incite à retenir soit le prix de marché comme prix de cessions interne lorsqu'il existe une offre concurrente externe mise sur le marché du bien intermédiaire considéré, soit le coût marginal s'il n'y a pas de concurrence (pour les fonctions supports par exemple). Dans les faits, les méthodes utilisées pour fixer les PCI sont variées. Les tarifs comme coûts moyens sont, tant bien que mal être utilisés et doivent être négociés entre les acteurs dans le cadre de l'initialisation du contrôle de gestion. Le guide de la MEAH de 2008 propose un exemple où le prix de cession des fonctions support correspond à leur objectif assigné de réduction des coûts.

« Au-delà des différentes techniques possibles de fixation de prix, il faut surtout veiller à ce que cette mécanique interne n'absorbe pas une énergie excessive par rapport aux enjeux externes que l'organisation doit traiter et ne jamais oublier que cet outil est **un facteur de d'intégration (ou de désintégration)** de l'entreprise. »<sup>141</sup> Le principal risque encouru est le renforcement des cloisonnements entre les unités. Comme l'a montré la partie 2.2.1, la comptabilité analytique hospitalière est plus un outil de contrôle stratégique adapté à un arbitrage par le directoire, qu'un outil de pilotage des pôles dans un établissement « balkanisé ». Etre capable d'affecter à chacun sa part de résultat peut être une source de conflits internes et engendrer une perte de solidarité entre services. Toutefois, à l'opposé, comme le suggère Philippe Lorino, l'idée que la découverte d'un phénomène déclenchera l'action reste un présupposé positiviste<sup>142</sup>. Une partie des acteurs hospitaliers resteront indifférents au système de prix proposé et feront ce qu'ils pensent devoir être fait.

<sup>141</sup> DEMEESTERE et al. [2009], p64.

<sup>142</sup> LORINO Philippe [1995], *Comptes et récits de la performance, Essai de pilotage de l'entreprise*, Les éditions d'organisation.

## **B) Pluralité des normes externes**

Trois normes externes sont à ce jour à disposition des établissements :

1. Les tarifs qui peuvent être rattachés aux séjours (utilisés pour les CREA)
2. Les coûts moyens de l'ENCC qui peuvent être rattachés aux séjours (utilisés pour les TCCM). Le nombre moyen d'unités d'œuvre consommées pour le séjour est également fourni.
3. Les coûts moyens de la base d'Angers qui peuvent être rattachés aux activités

Le modèle de la T2A pousse à comparer les établissements à une référence unique. Toutefois l'observation globale des coûts des établissements indique bien un effet taille dans leur formation des coûts et donc inciterait à multiplier les normes<sup>143</sup>.

Notons que le coût des activités renseignées dans la base d'Angers ne correspond pas strictement à des charges directes aux activités. Ils intègrent également des charges induites qui correspondent à des prestations produites par une activité donnée et consommées par une autre activité de l'hôpital. Par exemple, les charges induites correspondant au fonctionnement du plateau technique et d'une partie de la logistique médicale peuvent provenir des services de génie biomédical, des laboratoires, des blocs opératoires, des services d'anesthésiologie, de la stérilisation, de l'imagerie, de la radiothérapie, de réadaptation ou d'explorations fonctionnelles. Les coûts ne sont pas pour autant complets : les charges strictement indirectes ne sont pas ventilées sur les activités. Il n'est donc pas possible de comparer *abrupto* les coûts de la base d'Angers aux tarifs des actes réalisés en externes. Ils n'intègrent pas les frais des fonctions support. Ces coûts ne peuvent pas également être considérés comme des coûts marginaux puisqu'ils intègrent l'amortissement des équipements. Cette présentation des charges n'est pas celle retenue pour les résultats publiés par l'ENCC : les dépenses de titre 2 et 3 des activités sont directement affectées aux séjours et les charges induites des sections auxiliaires ne sont pas indiquées.

## **C) Réconcilier l'usage interne et les méthodes de parangonnage**

Dans leur rapport de l'IGAS, François Schechter, et Jean-Claude Delnatte proposent de mixer les tarifs de la T2A et les coûts moyens de la base d'Angers, l'approche CREA est strictement complémentaire de celle proposée par la base d'Angers puisque les CREAs sont adaptés aux activités cliniques, génératrices de recettes T2A, et les données de la

---

<sup>143</sup> Cf. 2.1.5.

base d'Angers permettent de valoriser les activités administratives, logistiques et médico techniques »<sup>144</sup>

Une telle solution est plutôt aisée à mettre en place : les données sont disponibles. Toutefois elle concourt à mélanger des normes de natures différentes, tarifs et coûts moyen. Même officiellement très proches, ces normes peuvent conduire à des analyses divergentes. « A l'échelle d'un pôle, il n'est pas rare d'observer un résultat analytique positif (CREA) malgré des coûts présentés comme supérieurs à ceux du « double vertueux » (TCCM). Bien sûr, il existe des explications à ces écarts, mais cela ne gomme en rien le bruit instillé dans le dialogue de gestion. »<sup>145</sup> De plus la solution suggérée revient uniquement à faire supporter les efforts d'efficience, induits par la variation des tarifs, aux services cliniques. Or cette pression est d'autant plus démultipliée que les coûts indirects sont élevés.

Le centre hospitalier de Melun a mis en place une méthodologie dite des « comptes de résultats normatifs » qui vise à réconcilier l'usage interne (identification de la performance de chaque pôle) et les méthodes de parangonnage (utilisation d'une norme externe) : la décomposition des coûts ENCC est standardisée, normée, sur les tarifs des GHS (ex : si la fonction ressources humaines représente x% du coût moyen de l'ENCC alors x% du tarif lui sont attribuées). Les sur ou sous-consommations d'unités d'œuvre par rapport au nombre moyen consommé constaté dans l'ENCC et les consommations hors MCO court-séjour sont facturés entre sections d'analyse sur la base des coûts d'Angers.

#### **D) Mise en œuvre de CREO au CHL et au CHO**

Le centre hospitalier de Longjumeau a déployé, à l'occasion de ce mémoire, une méthodologie moins ambitieuse que celle du CH de Melun pour calculer des CREO car la méthode des comptes de résultats normatifs conduit à multiplier les prix de cession interne. Dans le modèle du CH Melun, l'unité d'œuvre (ex : les ICR des laboratoires) se voit associer à autant de prix unitaires qu'il y a de GHS, sans compter le coût obtenu de la base d'Angers. Le CHL a préféré ne retenir qu'un seul prix par unité d'œuvre, d'une part, par souci de pédagogie et de simplicité et, d'autre part, par incapacité de distinguer la surconsommation d'unités d'œuvre de la consommation réalisée pour des tâches hors du champs de la tarification MCO-GHS. Les tarifs sont plus ou moins généreux. Retenir un seul prix unitaire permet de traiter solidairement les disciplines sur un pied d'égalité, en faisant subventionner les moins rémunérées par les mieux rémunérées.

---

<sup>144</sup> SCHECHTER et al. [2010].

<sup>145</sup> BEDOUCHE, Vincent [2011], *Compte de Résultat Normatif et tarif décomposé : une tentative de réconciliation des outils de gestion interne et de parangonnage*, Pilar.

La méthodologie suivie au CHL et au CHO fut la suivante : Les prix de cession interne sont calculés dans un premier temps. Puis des prélèvements sont organisés des UF consommatrices de prestations vers les UF productrices.

**Fixation des prix de cession interne :** Pour chaque GHS les décompositions des coûts de l'ENCC ont été normées afin de correspondre au tarif puis agrégées sur la base du case-mix de l'établissement<sup>146</sup>. C'est à partir de cette décomposition normée qu'ont été calculés les coûts unitaires des unités d'œuvre des sections auxiliaires utilisés comme prix de cession interne.

Les problèmes de méthode soulevés et les approximations qui ont dû être faites sont toutefois nombreux :

- Les sections d'analyse de la comptabilité du CHL ne correspondent pas toujours aux postes de dépenses de l'ENCC. Des regroupements ont dû être faits. Par exemple la distinction des B des biologies dans ou hors nomenclature n'est pas possible au CHL.
- La normalisation des postes de dépenses de l'ENCC est réalisée sur le niveau total. Il est possible de réaliser cette transformation tant sur le nombre d'unité d'œuvre que sur leur coût unitaire. Pour obtenir la correspondance coûts de référence-tarifs, le CHL a choisi, arbitrairement, de la faire porter à 75% sur la productivité (réduction/augmentation des coûts unitaires) et à 25% sur le nombre d'unités d'œuvre.
- Dans les restitutions de l'ENCC, les sections d'analyse LGG (ex : Gestion du système d'information) ne disposent d'unités d'œuvre. Il a été décidé d'utiliser les recettes comme unité d'œuvre.
- Le coût des fonctions médico-techniques présenté dans l'ENCC n'intègre pas certaines dépenses de titre 2 et de titre 3, qui sont directement affectées aux séjours. Il a été nécessaire de les estimer sur la base des proportions observées par exemple dans la base d'Angers. De même le coût ENCC n'intègre pas les consommations d'unités d'œuvre qui ne peuvent être rattachés aux séjours, comme les examens de contrôle d'hygiène. **L'utilisation de coûts ENCC normés aux tarifs serait facilitée si les restitutions produites par l'ATIH étaient complétées d'une présentation des charges directes des fonctions médico-techniques (réintégration de l'intégralité des dépenses de titre 2 et 3 dans le coût des sections) sur le même modèle que la base d'Angers.**

**Constitution de la matrice des prélèvements :** la connaissance des prestations internes, matérialisés par les quadruplets (nombre d'UO, UF productrice, UF

---

<sup>146</sup> Ces données pourraient également servir à calculer un TCCM de l'établissement normalisé par le niveau effectif des recettes.

consommatrice, prix de cession interne) permet de calculer les prélèvements à opérer. Cette matrice vient se substituer aux déversements en cascade des charges indirectes des CREA. L'agrégation des résultats des UF permet d'obtenir le résultat analytique, plus fiable, des spécialités médicales et des pôles.

Au moment de l'écriture de ce mémoire, les CREO du centre hospitalier n'étaient pas encore validés. Ils n'ont pas été reproduits dans ce mémoire. La possibilité de généraliser systématiquement des prix de cessions internes obtenus sur le secteur MCO court séjour est notamment en cours d'évaluation. Les tableaux de calculs intermédiaires ont été néanmoins reproduits en annexe 18.

\* \*

La comptabilité analytique hospitalière a bénéficié du net enrichissement du système d'information hospitalier au fil des décennies, sous l'effet conjugué de la nécessaire traçabilité et du financement à l'activité. L'informatisation doit permettre de progresser dans la production automatisée d'indicateurs. Déployer une véritable comptabilité ABC reste cependant très hypothétique. Si volonté d'amélioration du modèle il y a, des solutions plus pragmatiques doivent être trouvées.

Les freins à l'usage de la comptabilité analytique hospitalière sont plus à trouver dans le choix de calculer des coûts complets alors que les tarifs sont imposés aux établissements. Utiliser la CAH pour prendre des décisions implique de prendre des précautions. Le choix de coûts complets place la comptabilité analytique hospitalière dans les outils de l'analyse stratégique de l'établissement. Le dispositif, qui ne saurait se suffire à lui-même, demande à être adapté et complété pour nourrir les projets d'établissement et de pôles. Les CREO sont très probablement l'outil à privilégier pour cartographier l'efficacité des activités des pôles cliniques comme des pôles support.



## Conclusion

**Tout au long de ce mémoire nous nous sommes efforcés de distinguer les limites conceptuelles intrinsèques de la comptabilité analytique hospitalière de ce qui relevait des difficultés techniques liées à son déploiement.**

**Les difficultés techniques n'ont qu'une part mineure dans la faible utilisation de la comptabilité analytique hospitalière.** Elles ont été le plus souvent surmontées progressivement. Le système d'information hospitalier s'est développé et est venu enrichir le modèle analytique. Sa médicalisation à partir de 1985 a notamment permis d'étendre les champs des comparaisons aux activités cliniques. Les entrepôts de données adossés aux applications de gestion actuelles n'ont que peu en commun avec la comptabilité tenue manuellement il y a encore 40 ans. Une voire plusieurs méthodes palliatives ont été le plus souvent proposées lorsque des problèmes techniques étaient soulevés.

**Une généralisation du calcul du coût des séjours ne permettrait pas d'améliorer significativement la fiabilité des résultats.** La qualité et la taille de l'échantillon de l'ENCC importent plus que son facteur d'exhaustivité<sup>147</sup>. L'introduction partielle de méthodes ascendantes pour mieux évaluer de l'intensité des soins permettrait toutefois probablement de parfaire le modèle de traitement des charges. En dehors de l'ENCC, le calcul des coûts par séjour apporte que très peu à une comptabilité des établissements par centre de responsabilité ou par activité clinique. Des adaptations sont plutôt à réaliser sur les sorties de l'ENCC mises à disposition des établissements de santé pour leur donner la possibilité de faire le lien entre leur case-mix et un coût de référence des fonctions supports, ce que ne permet pas la base d'Angers.

**Les raisons du faible déploiement de la comptabilité analytique hospitalière sont plus à trouver dans la conception de l'outil et l'usage qu'on souhaite lui donner.**

Le recours à la méthode des sections homogènes et le calcul de coût complet historique inscrivent pleinement la comptabilité analytique hospitalière dans la tradition française, portée par les instructions des plans comptables généraux depuis 1947, qui privilégie la négociation des tarifs avec l'Etat. En sens inverse de l'amélioration du modèle analytique, l'implication dans le dispositif de l'Etat est allée diminuante. De 1959 à 1996, les établissements ont partagé leur comptabilité analytique avec leur tutelle. La constitution de l'échantillon de l'ENC en 1993 et la tarification à l'activité ont permis aux autorités de

---

<sup>147</sup> GOURIEROUX Christian [1981], *Théorie des sondages*, Economica.

tutelle d'exercer un contrôle externe autonome de la comptabilité de la plupart des établissements. **Si avec le PMSI la comptabilité analytique hospitalière a gagné en fiabilité, avec la T2A elle a perdu en utilité.**

**Cantonnée à un usage interne, la comptabilité analytique hospitalière est avant tout un outil d'analyse stratégique, et non de pilotage.** Elle est une aide à laquelle il est possible de recourir pour rédiger le projet d'établissement et les contrats de pôles. Toutefois la comptabilité analytique hospitalière ne permet d'éclairer les décisions stratégiques que sur **l'efficience des activités matures de l'établissement**. Les nouvelles activités devront faire nécessairement l'objet d'études de rentabilité ad hoc. De plus, la comptabilité analytique ne permet qu'une analyse partielle de l'efficience des établissements. Elle s'intéresse aux charges alors que l'enjeu est souvent l'utilisation des ressources déjà disponibles (plages horaires du bloc, temps médical, lits ouverts)<sup>148</sup>. Les coûts hospitaliers sont essentiellement des coûts fixes. L'essentiel des charges de personnels, de matériels ou encore de locaux, le sont à court, voire à moyen terme. Deux conséquences sont notamment à tirer de ce constat. D'une part, **une analyse des coûts d'extension des capacités de l'établissement est à mener utilement**. Or cette analyse se mène, en dehors de l'appareil comptable, par des études de coûts complémentaires. D'autre part, **l'intérêt de déployer une comptabilité analytique alternative à coûts variables pour le pilotage des établissements serait réduit. Le mésusage de la comptabilité analytique hospitalière ne saurait être entièrement imputé aux coûts complets**. Les risques de perdre le corps médical dans la profusion des tableaux de données et dans la recherche démotivantes de petites économies sont réels. **Le calcul de CREA infra-annuels nous parait une fausse bonne idée.**

**La comptabilité analytique hospitalière est certes un sujet technique mais aborde aussi incidemment les représentations qu'ont de leur organisation les acteurs d'un hôpital constamment enjoint de maîtriser ses dépenses.** Mettre à plat la formation des coûts dans les hôpitaux nous a conduit incidemment aux débats contemporains relatifs à l'organisation interne des hôpitaux, à leur nouvelle gouvernance. « L'équilibre centralisation/décentralisation est fondamentalement instable. La recherche d'une combinaison acceptable constitue un élément nécessaire et inévitable du jeu institutionnel. »<sup>149</sup> La gestion par pôle d'activité est la vision qui s'impose officiellement

---

<sup>148</sup> Si le CHL se calait sur les DMS nationales, 43 lits de médecine et 17 lits de chirurgie pourraient être fermés (source PMC).

<sup>149</sup> DEMEESTERE et al. [2009].

aux établissements. Deux schémas de gestion des établissements coexistent pourtant en réalité, sans être exclusif l'un de l'autre<sup>150</sup>.

**Le premier schéma est fondé sur une approche comptable et financière :** organisation en pôles, établissements d'objectifs de résultats, mise en place de prix de cession interne. L'accent est mis sur la responsabilité individuelle, le déploiement hiérarchique de la performance et le suivi budgétaire. La comptabilité analytique hospitalière s'insère bien dans cette vision de l'institution tournée vers la maîtrise comptable de ses dépenses de santé.

**Le second schéma de gestion se fonde sur une approche du pilotage stratégique et opérationnel plus transversale de l'hôpital :** établissement et suivi de plans d'action permettant d'améliorer la performance des principaux projets et processus opérationnels, recours à un suivi de gestion utilisant de nombreux indicateurs physiques, en liaison avec les objectifs stratégiques de l'établissement. L'enjeu est une meilleure coordination des acteurs d'un même processus. Or force est de constater que l'optimisation du parcours du patient ou la gestion des délais ne peuvent s'appuyer que difficilement sur la comptabilité analytique. D'autres outils, comme les tableaux de bord, sont plus efficaces pour piloter la recherche transversale de l'efficacité, la bonne utilisation des ressources hospitalières.

**En fin de compte, l'aide à la décision qu'apporte la comptabilité analytique hospitalière apparaît relativement faible face aux ressources qu'elle peut mobiliser. Les solutions les plus simples et évitant les doublons sont donc à privilégier.**

**Nous proposons de profiter de la certification des comptes des établissements de santé dont le principe est introduit dans le code de santé publique par l'article 17 de la loi HPST pour réviser les obligations réglementaires en matière de comptabilité analytique.** La certification des comptes pourrait être l'occasion d'abandonner l'obligation pour les établissements de présenter les résultats de leur comptabilité analytique de façon normée et de leur permettre de choisir un modèle analytique adapté à leurs besoins. Actuellement faire l'effort d'établir une comptabilité analytique par centre de responsabilité ou par spécialité clinique ne dédouane pas les établissements de produire le retraitement comptable. Nous proposons de réécrire selon la formulation suivante l'article R6145-7 du code de Santé Publique<sup>151</sup> :

*Le directeur tient une comptabilité analytique qui couvre la totalité des activités et des moyens de l'établissement. Le directeur communique au conseil de surveillance les comptes de résultats analytiques et les transmet au directeur général de l'agence régionale de santé. La méthodologie utilisée est certifiée avec les comptes de l'établissement de santé.*

---

<sup>150</sup> Ceci est d'autant plus vrai dans les établissements de petite et moyenne taille, comme le CHL et le CHO.

<sup>151</sup> Cf. article en vigueur reproduit en annexe 7.

### *Conclusion*

Les établissements auraient ainsi le choix de leurs objets de coûts (sections d'imputation, pôles, activités ou séjours) et de la présentation de leur comptabilité sous forme de CREA ou de CREO. Donner la preuve que l'établissement s'est doté des outils nécessaires importe plus que transmettre des résultats normés pour démontrer à sa tutelle sa bonne gestion. La certification des comptes analytiques donnerait à l'ARS l'assurance que la méthode choisie a bien été appliquée. La comptabilité analytique des établissements de santé se rapprocherait ainsi de ce qui est pratiqué dans le secteur privé, qui a recours aux commissaires aux comptes. La tenue d'une comptabilité analytique ne serait toutefois pas facultative mais resterait une obligation pour les établissements publics et ex-PSPH.

L'admission de la possibilité de divergences minimales entre la comptabilité analytique et les comptes financiers publiés dans l'état permettrait notamment de gagner plusieurs mois sur le délai de production des restitutions, notamment celles de la base d'Angers. Au-delà du premier semestre suivant la clôture de l'exercice annuel, les données produites sont nettement moins utiles. Le deuxième semestre est consacré à préparer l'exercice suivant. Pour maintenir une cohérence avec l'ENCC et faciliter le travail des établissements, la mise à jour des modèles analytiques officiels serait confiée à l'ATIH, qui a l'expérience et la connaissance technique des guides méthodologiques. L'ANAP serait évidemment chargée de l'accompagnement des établissements dans leur démarche de recherche de la performance.

---

## Bibliographie

---

### Textes législatifs et réglementaires

*Loi du 21 décembre 1941 relative à la réorganisation des hôpitaux et des hospices civils*, JORF, 30 Décembre 1941, p5574.

*Décret n° 53-271 du. 28 mars 1953 relatif au budget et à la comptabilité des hôpitaux et hospices publics.*

Présidence du conseil des ministres [1958], *Ordonnance n° 58-1198 du 11 décembre 1958 portant réforme de la législation hospitalière*, JORF, 12 décembre 1958, pp. 1169-1170.

Ministre de la santé publique et de la population [1959], *Décret n°59-1510 du 29 décembre 1959 relatif aux dispositions financières et comptables à adopter à l'égard des hôpitaux et des hospices publics*, JORF, 30 décembre 1959, pp. 12587-12589.

*Loi n°70-1318 du 31 décembre 1970 portant réforme hospitalière*, JORF, 3 janvier 1971, pp. 67-72.

*Loi n° 78-11 du 4 janvier 1978 modifiant et complétant certaines dispositions de la n° 75-535 du 30 juin 1975 relative aux institutions sociales et médico-sociales et de la n° 70-1318 du 31 décembre 1970 portant réforme hospitalière et portant dérogation, a titre temporaire, pour certains établissements hospitaliers publics ou participant au service public hospitalier, aux règles de tarification ainsi que, pour les soins donnés dans ces établissements, aux modalités de prise en charge*, JORF, 5 janvier 1978, pp. 186-189.

Premier ministre [1983], *Décret n°83-744 du 11 août 1983 relatif à la gestion et au financement des établissements d'hospitalisation publics et privés participant au service public hospitalier*, JORF, 12 août 1983, p. 2603.

*Loi n°84-5 du 3 janvier 1984 portant diverses mesures relatives à l'organisation du service public hospitalier*, JORF, 4 janvier 1984, p. 150.

Premier ministre [1984], *Décret n°84-1196 du 28 décembre 1984 relatif aux départements hospitaliers*, JORF, 29 décembre 1984 p. 4024.

*Loi n°91-748 du 31 juillet 1991 portant réforme hospitalière*, JORF, n°179, 2 août 1991, p. 10255.

Ministre des affaires sociales, de la santé et de la ville [1994], *Arrêté du 20 septembre 1994 relatif au recueil et au traitement des données d'activité médicale et de coût, visées à l'article L. 710-5 du code de la santé publique, par les établissements de santé publics et privés visés aux articles L. 714-1, L. 715-5 du code de la santé publique et aux articles L. 162-23, L. 162-23-1 et L. 162-25 du code de la sécurité sociale et à la transmission aux services de l'Etat et aux organismes d'assurance maladie d'informations issues de ces traitements*, JORF, n°242, 18 octobre 1994, p. 14761.

Président de la République [1996], *Ordonnance n°96-346 du 24 avril 1996 portant réforme de l'hospitalisation publique et privée*, JORF, n°98, 25 avril 1996, p. 6324.

Premier ministre [2000], *Décret n°2000-1282 du 26 décembre 2000 portant création de l'Agence technique de l'information sur l'hospitalisation et modifiant le code de la santé publique*, JORF, n°301, 29 décembre 2000, p. 20814.

Président de la République [2005a], *Ordonnance n°2005-406 du 2 mai 2005 simplifiant le régime juridique des établissements de santé*, JORF, n°102,3 mai 2005, p. 7626.

Président de la République [2005b], *Ordonnance n°2005-1112 du 1er septembre 2005 portant diverses dispositions relatives aux établissements de santé et à certains personnels de la fonction publique hospitalière*, JORF, n°207, 6 septembre 2005, p. 14501.

*Loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'Hôpital et relative aux Patients, à la Santé et aux Territoires*, JORF, n°0167, 22 juillet 2009, p. 12184.

### **Guides officiels et circulaires**

Ministère des affaires sociales et de la solidarité nationale [1985a], *Guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière*, Bulletin officiel, fascicule spécial n°85/4 bis.

Ministère des affaires sociales et de la solidarité nationale [1985b], *Guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière - le calcul des coûts de revient complets par groupe homogène de malades*, Bulletin officiel, fascicule spécial n°85/26 bis.

Ministère de la solidarité, de la santé et de la protection sociale [1988], *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière Première partie : calcul des coûts des structures hospitalières*, Bulletin officiel, fascicule spécial n°88/14 bis.

Ministère de la solidarité, de la santé et de la protection sociale [1989], *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière Première partie : calcul des coûts des structures hospitalières Chapitre IV : Tableau de synthèse des activités d'un établissement hospitalier*, Bulletin officiel, fascicule spécial n°89/15bis.

Ministère des affaires sociales et de l'intégration [1992], *Circulaire DH/PMSI/92 n°08 du 28 février 1992 : appel de candidature relatif à la constitution d'une base de données sur les coûts des activités médicales*, 28 Février.

Ministère de l'emploi et de la solidarité [1997a], *Guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière Tome 1*, Bulletin officiel, fascicule spécial n°97/2 bis.

Ministère de l'emploi et de la solidarité [1997b], *Guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière - Le calcul des coûts par activité Tome 2*, Bulletin officiel, fascicule spécial n°97/2bis.

Ministère de l'emploi et de la solidarité [1997c], *Guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière - Le calcul des coûts par séjour Tome 3*, Bulletin officiel, fascicule spécial n°97/2 bis.

Ministère de l'emploi et de la solidarité [2001], *Guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière Additif au 97/2 bis tome 1, chapitre 3*, Bulletin officiel, fascicule spécial n°2001/7 bis.

Ministère des affaires sociales [2004], *Guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière*, Bulletin officiel, fascicule spécial n°2004/4 bis.

Mission nationale d'expertise et audit hospitaliers [2006], *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles : Contribution méthodologique à la construction des Tableaux Coûts Case Mix (TCCM) et des Comptes de résultats analytiques*, en ligne sur le site internet de l'ANAP.

Ministère de la santé, de la jeunesse et des sports [2007], *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière, édition 2004*, Bulletin officiel, fascicule spécial 2007/6 bis.

Mission nationale d'expertise et d'audit hospitaliers [2008], *Nouvelle gouvernance et comptabilité analytique par pôles : CREA, CREO, TCCM, tableaux de bord, une aide méthodologique au dialogue de gestion*, en ligne sur le site internet de l'ANAP.

Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation [2009a], *Guide de l'Etude Nationale de Coûts à Méthodologie Commune HAD*, disponible sur ATIH.fr.

Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation [2009b], *Guide du Retraitement Comptable*, disponible sur ATIH.fr

Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation [2010a], *Guide de l'Etude Nationale de Coûts à méthodologie Commune MCO*, disponible sur ATIH.fr.

Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation [2010b], *Guide de l'Étude Nationale de Coûts à Méthodologie Commune SSR*, disponible sur ATIH.fr.

Direction générale de l'offre de soins [2011], *Guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière*, tome 1, disponible sur [www.Sante.gouv.fr/comptabilite-analytique-hospitaliere.html](http://www.Sante.gouv.fr/comptabilite-analytique-hospitaliere.html)

## Ouvrages

BERTIN Jacques [1967], *Sémiologie graphique*, 3<sup>ème</sup> édition, Editions de l'Ecole des Hautes Etudes en Sciences Sociales.

BOUQUIN Henri [2011], *Comptabilité de Gestion*, 6<sup>ème</sup> édition, Economica.

CAM-i. [1988], *Cost Management in Today's Advanced Manufacturing Environment: The CAM-I Conceptual Design*.

CAUVIN C. et COYAUD C. [1990], *Gestion hospitalière : Finance et contrôle de gestion*, Economica.

CLARK J.M. [1923], *Studies in the Economics of Overhead Costs*, The University of Chicago Press.

DEMEESTERE René, LORINO Philippe et MOTTIS Nicole. [2009]. *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, 4<sup>ème</sup> édition, Dunod.

DRUCKER, P.F. [1964], *Managing for Results*, New York, Harper and Row.

ENGEL François et KLETZ Frédéric [2007], *Comptabilité analytique*, Mines Paris ParisTech Les Presses.

GOURIEROUX Christian [1981], *Théorie des sondages*, Economica.

GROLIER Jacques, PERARD, Yvan et PEYRET, Philippe [2008], *Comptabilité analytique hospitalière et tarification à l'activité*, Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique.

GROLIER Jacques, PERARD, Yvan et PEYRET, Philippe [2002], *La comptabilité hospitalière médicalisée*, Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique.

HRONEC Steven [1994], *Vital Signs : Des indicateurs, qualité, délai - pour optimiser la performance de l'entreprise*, Les éditions d'organisation.

IMBERT Jean [1982], sous la direction de, *Histoire des hôpitaux en France*, Privat.

KAPLAN Robert S. et ANDERSON Steven [2008], *TDABC - La méthode ABC pilotée par le temps*, Les éditions d'Organisation, ISBN 978-2-212-53942-4.

KAPLAN Robert S. et NORTON David P. [2003], *Le tableau de bord prospectif. Les éditions d'organisation*, Les éditions d'organisation, ISBN 2-7081-2932-5.

LACAZE Dominique [1990], *Optimisation appliquée à l'Economie et à la gestion*, Economica.

LE PEN Claude [2009], « Calcul économique et décision en santé » in BRAS Pierre-Louis, DE POUVOURVILLE Gérard et TABUTEAU Didier, *Traité d'économie et de gestion de la santé*, Editions de Santé - Presses de la fondation nationale de sciences politiques.

LORINO Philippe [1995], *Comptes et récits de la performance, Essai de pilotage de l'entreprise*, Les éditions d'organisation.

MAURY René [2000], « La comptabilité analytique » in *Encyclopédie Universalis*.

MERLIERE Yvon et KIEFFER René [1997], *Le contrôle de gestion à l'hôpital*, Masson.

MEVELLEC Pierre [1995], *Le calcul des coûts dans les organisations*, La Découverte.

ROY Bernard [1985], *Méthodologie multicritère d'aide à la Décision*, Economica.

## Articles

ARNABOLDI M., LAPSEY I. [2004], « Modern costing Innovations and Legitimation: A Health Care Study », *Abacus*, pp. 1-20.

BOUINOT Claire [?], « Les origines du prix de journée dans les hôpitaux en France (1850-1940) », disponible sur [www.crefige.dauphine.fr/recherche/histo\\_compta/bouinot2.pdf](http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/histo_compta/bouinot2.pdf).

BEAUGHON Marie-Claude [1991], « Indicateurs d'activité infirmière », *CEEIEC – RIP INFIRMIERE ENSEIGNANTE*, n°5, 21<sup>ème</sup> année, mai.

CHAPKO M.K. et al. [2009], « Equivalence of two healthcare costing methods: bottom-up and top-down », *Health Economics*, Octobre, Vol. 18, pp. 1188-1201.

EXPERT Patrick et PERARD Yvan [2001], « La comptabilité analytique au cœur de la prise de décision », *Revue Hospitalière de France*, septembre-octobre, n°482, pp. 40-46.

GARROT Thierry [1995], « La gestion hospitalière par la méthode ABC », *Revue Française de Comptabilité*, décembre, pp. 53-61.

GIBERT Patrick; [2002], « La mesure du coût à l'hôpital mythe ou réalité ? Panorama hospitalier international », *Revue Hospitalière de France*, n°486.

GUICHETEAU Jean et MAESTRE-LEFEVRE Audrey [2008], « Le compte de résultat analytique - un outil de gestion de pôle », *Gestions hospitalières*, octobre, n°479.

HALGAND Nathalie [1997], « Comptabilité et pertinence: une proposition constructiviste pour le nouveau management hospitalier », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, septembre, Vol. 3-2.

HALGAND Nathalie [1998], « Portabilité et qualité des modèles de contrôle de gestion », *Economies et Sociétés*, n°2.

HELMI Medhat A. et TANJU Murat N. [1991], « Activity-based costing may reduce cost, aid planning-information system management helps hospitals' financial management », *Healthcare Financial Management*, novembre.

HUBER SWINARSKI Zofia et MORARD Bertrand [2001], « Which Cost Driver Drive Cost in Hospital Sector », *Academy of Accounting and Financial Studies*, Vol. 5, n°1, pp. 43-52.

JACKSON T. [2000], « Cost estimates for hospital inpatient care in Australia: evaluation of alternative sources », *N Z J Public Health.*, n°24, pp. 234-241.

KINSELLA Stephen [2008], « Ten Lessons for Micro Costing in Health Economics », <http://www.stephenkinsula.net/2008/07/04/985/>, juillet.

KURUP Hari K K. 2010. On the estimation of hospital cost: the approach. s.l. : Munich Personal RePEc Archive, 18 Mai 2010.

MACARTHUR J. B. et STRANAHAM H. A. [1998], « Cost drivers analysis in hospitals : a simultaneous equations approach », *Journal of Management Accounting Research*, n°10, pp. 279-312.

MAURER Luc et BOLLA Philippe [1999], « Calculer les coûts par la méthode ABC/ABM, un support pour la gestion de l'hôpital ; le cas clinique des soins aigus », *CALASS*.

MORARD Bernard et SWINARSKI HUBER Zofia [2000], « Quels coûts pour quels produits hospitaliers ? », *L'Expert-comptable suisse*, Vol. 1-2/00.

OR Zeynep et RENAUD Thomas [2009], *Principes et enjeux de la tarification à l'activité à l'hôpital (T2A) - Enseignements de la théorie économique et des expériences étrangères*, Institut de recherche et documentation en économie de la santé, n°23.

RABILLER Philippe, BOUILLIT-CHABERT Alain et MASSEYEFF René [2001], « ABC/ABM : un outil décisionnel moderne : Application au processus de stérilisation », *Gestions Hospitalières*, janvier.

SWINDLE R., et al. [1999], « Cost Analysis in the Department of Veterans Affairs: Consensus and Future Directions », *Medical Care*, vol. 37(4 supp). AS3-8.

TAN Siok Swan, et al. [2009], « Comparing Methodologies for the Cost Estimation of Hospital Services », *The European Journal of Health Economics*, vol. 10, pp. 39-45.

THOMAS Dominique [2011], « Vers la généralisation du déploiement et de l'utilisation de la comptabilité analytique dans les centres hospitaliers », *La Lettre des Professionnels de Santé*, n°28, juin, pp. 8-11.

WEST T. D. et WEST D. A. [1997], « Applying ABC to healthcare », *Management accounting*, février.

WORDSWORTH S., LUDBROOK A., CASKEY F. et MC LEOD A. [2005], « Collecting Unit Cost Data in Multicenter Studies. Creating Comparable Methods », *European Journal of Health Economics* », vol. 6(1), pp. 38-44.

## **Rapports**

ENGEL François et BEAU Elisabeth [2004], *Mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les hôpitaux et les cliniques*, pour la Mission nationale d'expertise et d'audit hospitaliers, rapport de synthèse de la première phase (octobre 2003-2004).

SCHECHTER François et DELNATTE Jean-Claude [2010], *Pratique de la comptabilité analytique en établissement de santé : examen du déploiement des outils dans un panel d'établissement de santé*, Inspection Générale des Affaires Sociales, Rapport RM2010-172P.

SHEPARD Donald S., HODGKINS Dominic et ANTHONY Yvonne [1998], *Analysis of hospital costs: a manual for managers*, Institute for Health Policy.

Victorian Government Health Information [2009], *Casemix Funding in Victoria*, disponible sur [www.health.vic.gov.au/casemix/definitions](http://www.health.vic.gov.au/casemix/definitions).

## **Documents de travail**

ALEXANDRE Nicolas [2011], *Dégressivité des tarifs hospitaliers - Approche théorique*, ATIH, Décembre, document de travail.

BEDOUCHA, Vincent [2011], *Compte de Résultat Normatif et tarif décomposé : une tentative de réconciliation des outils de gestion interne et de parangonnage*, Pilar.

## **Thèses et mémoires**

BEAUHAIRE Agnès [2007], *Mise en place de la comptabilité analytique en hôpital local : instrument de management ?*, Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique, mémoire.

PAGES Cindy [2006], *Contrôle de gestion et pratiques managériale à l'hôpital : la mise en œuvre d'un management de la performance au centre hospitalier d'Orsay*, Ecole Nationale de la Santé Publique, mémoire.

TAN Siok Swan [2009], *Microcosting in Economic Evaluations: Issues of accuracy, feasibility, consistency and generalisability*, thèse.

## Conférences et communications

ALVAREZ Fabienne [2000], *Le contrôle de gestion en milieu hospitalier : une réponse à l'émergence de risques organisationnels*, Strasbourg, 21<sup>ème</sup> congrès de l'AFC.

DENIN Jean-Paul [2010], *Les dispositifs de gestion dans les réformes hospitalières : l'impossible passage de l'hôpital bureaucratique à l'hôpital-entreprise (1980-2009)*, Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, France.

HALGAND Nathalie [2000], *Calcul des coûts et contrôle budgétaire de l'hôpital : éléments d'analyse comparée du nouveau cadre comptable*, Strasbourg, 21<sup>ème</sup> congrès de l'AFC.

HOLLA Housseyni. [2010], *ENCC: Quid de la comparaison des coûts intersectoriels et intercatégoriels*, Montpellier, Journées ENCC, FHF.

MOISDON Jean-Claude [2010], *Une analyse descriptive des relations entre tarifs et coûts*, Journées ENCC Montpellier, Journées ENCC, FHF.

NOBRE Thierry et BIRON Noëlle [2001], *Application de la méthode ABC au calcul des coûts par pathologie : le cas de la chirurgie infantile*, Strasbourg, 21<sup>ème</sup> congrès de l'AFC.

NOBRE Thierry [2004], *L'introduction du contrôle de gestion à l'hôpital public : massive par catalyse réglementaire ou spontanée par capillarité*, Normes et Mondialisation.

NOBRE Thierry et SIGNOLET Lionel [2006], *Evolution du système de pilotage de la performance et Système d'information : le cas de l'introduction de l'ABC à l'hôpital*, Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), France.

NOBRE Thierry et SIGNOLET Lionel [2009], *Le système d'information de gestion hospitalier : quelles caractéristiques privilégier pour favoriser le développement des outils en contrôle de gestion ?*, Strasbourg, 30<sup>ème</sup> congrès de l'AFC.

## Sites internet

Agence Technique de l'information sur l'Hospitalisation : [www.atih.sante.fr](http://www.atih.sante.fr)

Agence Nationale d'Appui à la Performance : [www.anap.fr](http://www.anap.fr)

Ministère de la santé : [www.Sante.gouv.fr/comptabilite-analytique-hospitaliere.html](http://www.Sante.gouv.fr/comptabilite-analytique-hospitaliere.html)

Mission d'Accompagnement Régionale à la Tarification à l'Activité des Pays de Loire : <http://martaa.free.fr>

Fédération Hospitalière de France : [www.fhf.fr](http://www.fhf.fr)

Légifrance : [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)

---

## Liste des annexes

---

Annexe 1 :	Finalités de la comptabilité analytique proposées par J.M. Clark	II
Annexe 2 :	Indicateur synthétique ou Comptabilité analytique	III
Annexe 3 :	Typologie des études coûts-efficacité selon leur niveau de précision	IV
Annexe 4 :	Modèle analytique de la méthode des sections homogènes	V
Annexe 5 :	Décret du 29 décembre 1959	VI
Annexe 6 :	Articles subsistant du décret du 29 décembre 1959	IX
Annexe 7 :	Obligations réglementaires relatives à la comptabilité analytique	XII
Annexe 8 :	Lettre de la DRASS refusant le budget prévisionnel 1974 du CHL	XIV
Annexe 9 :	Feuille de résultat de la comptabilité analytique prévisionnelle du CHL de 1974	XV
Annexe 10 :	Feuille de Répartition et d'Imputation du CHL pour 1974	XVI
Annexe 11 :	Organisation du guide méthodologique de la CAH de 1985	XVII
Annexe 12 :	Fiche d'analyse des écarts – base d'Angers	XVIII
Annexe 13 :	Lien entre les coûts et le volume d'activité	XIX
Annexe 14 :	Modèle analytique de la méthode ABC	XXI
Annexe 15 :	Exemples de modélisation ABC	XXII
Annexe 16 :	Deux modèles de Business Intelligence	XXV
Annexe 17 :	Comptes de résultat analytiques 2008-2010 du CH de Longjumeau	XXVI
Annexe 18 :	Méthodologie pour calculer des CREO utilisée au CHL	XXIX

## **Annexe 1 : Finalités de la comptabilité analytique proposées par J.M. Clark**

En 1923, J.M. Clark dans son ouvrage<sup>152</sup> *Studies in the Economics of Overhead Costs* attribue à la comptabilité analytique les usages suivants :

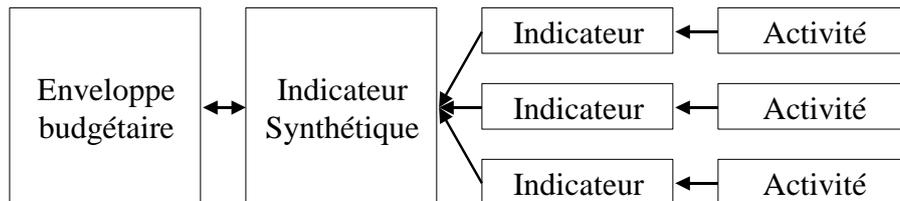
- Aider à déterminer un prix normal ou satisfaisant pour les biens vendus par l'entreprise
- Aider à fixe les limites des baisses de prix
- Déterminer quels sont les produits les plus profitables et quels sont ceux qui créent du déficit
- Contrôler les stocks
- Définir la valeur des stocks
- Tester l'efficacité des différents processus
- Tester l'efficacité des différents départements
- Détecter les pertes, les gaspillages et les chapardages
- Séparer le coût de la sous activité du coût productif
- Assurer la cohérence des comptes financiers

---

<sup>152</sup> CLARK [1923], p236 cité dans BOUQUIN [2011], pp17-18.

## Annexe 2 : Indicateur synthétique ou Comptabilité analytique

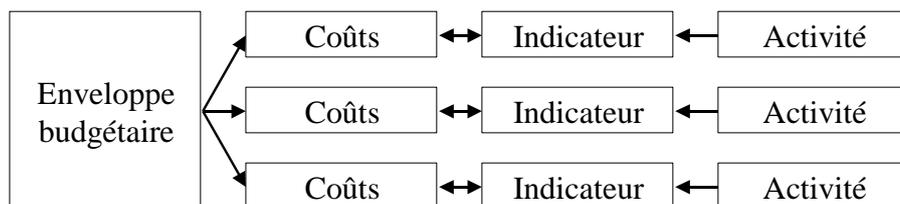
Mettre en vis-à-vis enveloppe budgétaire et activité peut passer par deux voies différentes, le recours à un indicateur synthétique et/ou l'usage de la comptabilité analytique<sup>153</sup>.



*Indicateur synthétique*

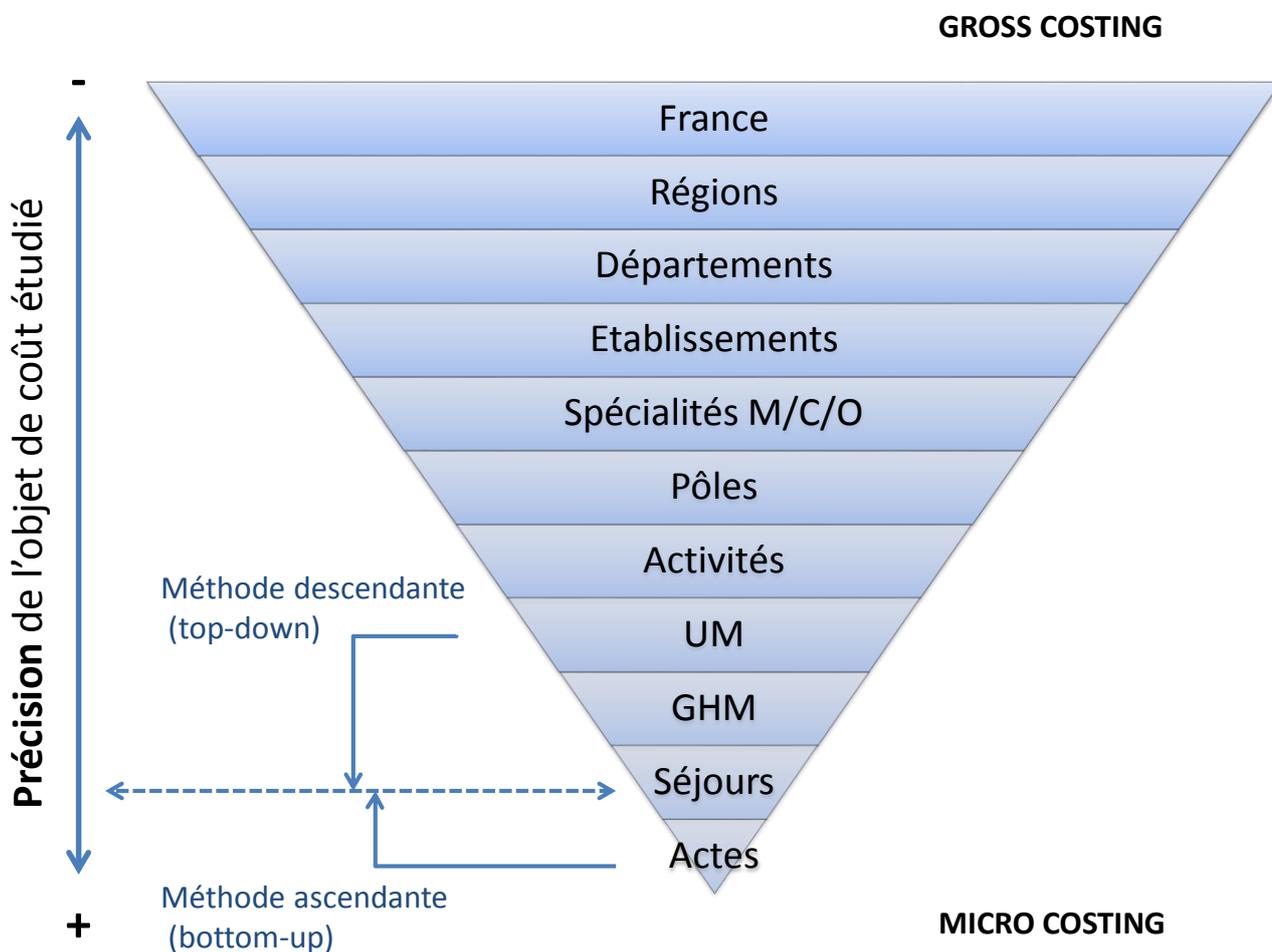
*ou*

*Comptabilité analytique*



<sup>153</sup> ROY Bernard [1985], Méthodologie Multicritère d'Aide à la Décision, Economica, page 253.

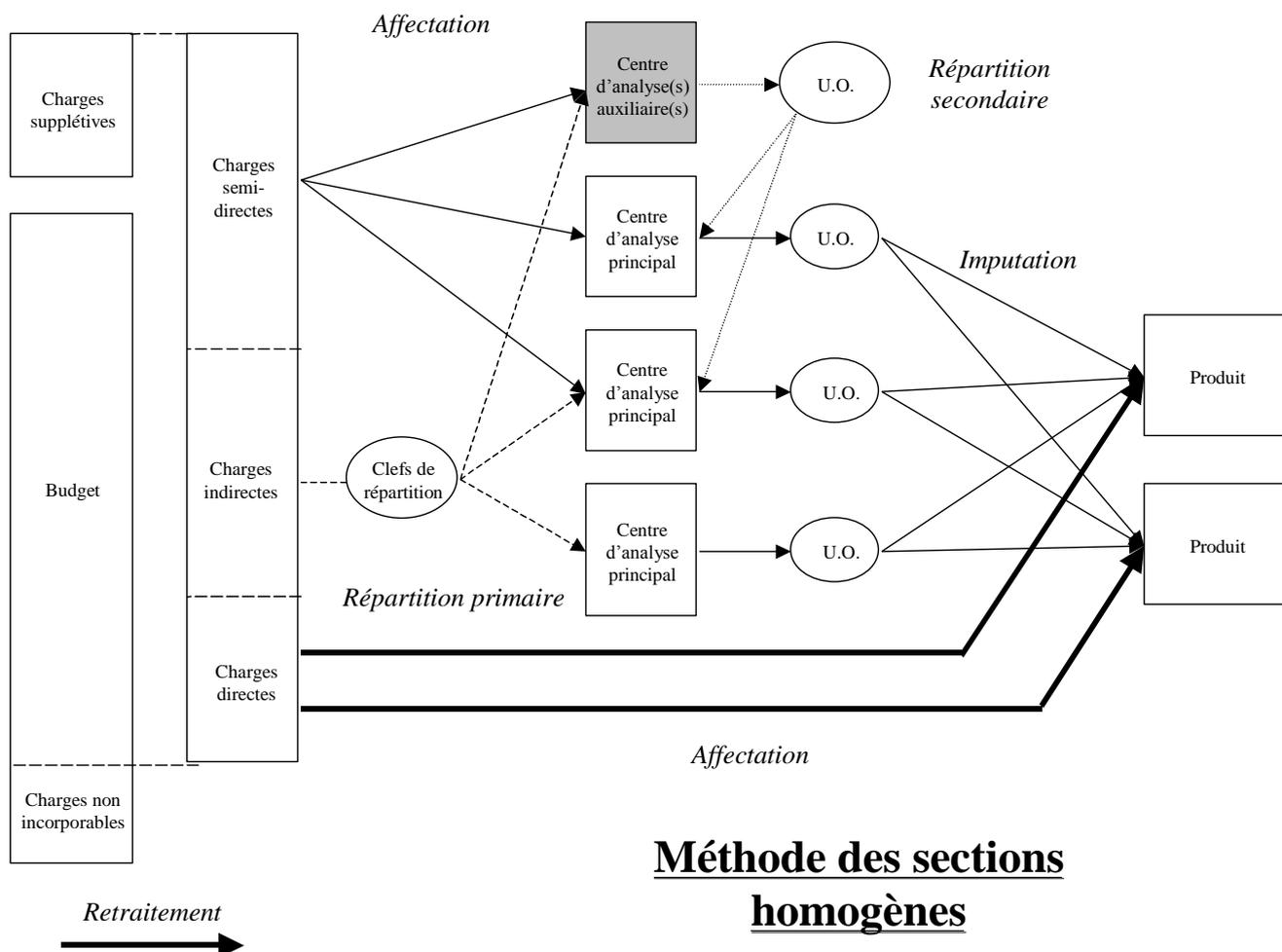
### Annexe 3 : Typologie des études coûts-efficacité selon leur niveau de précision



## Annexe 4 : Modèle analytique de la méthode des sections homogènes

La méthode des sections homogènes a été largement éprouvée. Elle repose sur un paradigme taylorien. Quatre hypothèses fondamentales sont sous-entendues dans ce type de modélisation de formation des coûts :

- **Le coût dépend d'un facteur direct dominant** : La plupart du temps la main d'œuvre était le principal poste de dépenses et pouvait être directement affectée à un produit.
- **La performance est liée aux coûts** : L'optique dans laquelle se placent les décideurs est la diminution des coûts générés par la production.
- **L'information des dirigeants est parfaite** : Evoluant dans un cadre informationnel parfait, les décideurs disposent sur leur organisation d'un regard transversal et un contrôle total.
- **L'univers dans lequel évolue l'organisation est stable** : La nomenclature des produits/prestations varie peu et est de taille réduite.



# Annexe 5 : Décret du 29 décembre 1959

30 Décembre 1959

JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE FRANÇAISE

12587

## MINISTÈRE DE LA SANTÉ PUBLIQUE ET DE LA POPULATION

Décret n° 59-1510 du 29 décembre 1959 relatif aux dispositions financières et comptables à adopter à l'égard des hôpitaux et hospices publics.

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de la santé publique et de la population, du ministre des finances et des affaires économiques, du ministre de l'intérieur, du ministre du travail, du ministre de l'agriculture, du ministre des anciens combattants et victimes de guerre et du secrétaire d'Etat au commerce intérieur,

Vu la Constitution, et notamment son article 37;  
Vu le livre VII, titre I<sup>er</sup>, du code de la santé publique;  
Vu les titres II et III du code de la famille et de l'aide sociale;

Vu l'ordonnance n° 45-1483 du 30 juin 1945 relative aux prix;

Vu le décret n° 53-271 du 28 mars 1953 relatif au budget et à la comptabilité des hôpitaux et hospices publics;

Vu le décret n° 58-1202 du 11 décembre 1958 relatif aux hôpitaux et hospices publics, et notamment l'article 44 (6°, a, et 13°);

Vu le décret n° 59-957 du 3 août 1959 relatif au classement des hôpitaux et hospices publics;

Vu le décret du 3 août 1959 fixant la composition et les conditions de fonctionnement du conseil supérieur des hôpitaux;

Vu l'avis du conseil supérieur des hôpitaux;

Le conseil d'Etat (section sociale) entendu,

Décète :

### CHAPITRE I<sup>er</sup>

#### Dispositions comptables.

Art. 1<sup>er</sup>. — La comptabilité des hôpitaux et hospices publics est organisée de façon à permettre le calcul des prix de revient afférents au fonctionnement de chaque section de l'établissement hospitalier et de chaque service quelle qu'en soit la nature.

Les recettes et les dépenses d'exploitation se rapportant aux activités accessoires font l'objet de budgets et de comptes spéciaux annexés au budget et aux comptes de l'établissement.

Les opérations intéressant les comptabilités annexes sont effectuées par l'intermédiaire de comptes ouverts dans la comptabilité principale.

La liste des activités accessoires est fixée par arrêté des ministres de la santé publique et de la population, de l'intérieur et des finances et des affaires économiques.

### CHAPITRE II

#### Des prix de revient prévisionnels.

Art. 2. — Les prix de revient prévisionnels servant à calculer les prix de journée afférents à l'hospitalisation dans les hôpitaux et hospices publics sont évalués sur la base des crédits inscrits pour l'année considérée à la section d'exploitation des services hospitaliers du budget primitif, telle qu'elle est définie par le décret n° 53-271 du 28 mars 1953, relatif au budget et à la comptabilité des hôpitaux et hospices publics.

Art. 3. — Les dépenses d'entretien, de réparations et d'améliorations courantes constituent une charge d'exploitation. Toutefois, lorsqu'elles sont financées par voie d'emprunt, elles sont imputées à un compte de frais d'établissement ouvert à la section d'investissement du budget telle qu'elle est définie par le décret n° 53-271 du 28 mars 1953.

Les crédits de la section d'exploitation des services hospitaliers affectés aux dépenses d'entretien, de réparations et d'améliorations courantes augmentés de l'amortissement annuel des dépenses qui ont pu être imputées au compte de frais d'établissement sont compris dans le calcul des prix de revient dans la limite d'un montant déterminé selon des modalités fixées par arrêté des ministres de la santé publique et de la population, de l'intérieur, du travail et des finances et des affaires économiques.

Si les dépenses à prévoir à ces divers titres n'atteignent pas la limite autorisée, la différence peut, pour la totalité ou pour une partie de son montant et sur demande de la commission administrative, être également comprise dans le calcul, en vue de son affectation à un fonds de provision pour travaux d'entretien et de réparations.

A la clôture de l'exercice, les crédits ouverts au budget en vue de la réalisation des dépenses de l'espèce et n'ayant pas donné lieu à des engagements peuvent, sur demande de la commission administrative, être affectés à ce fonds de provision. Les conditions de fonctionnement dudit fonds sont déterminées par l'arrêté visé au deuxième alinéa du présent article.

Art. 4. — Les prix de revient prévisionnels comprennent en outre :

1° Les versements à faire, à titre de dotation annuelle du fonds de provision pour créances irrécouvrables dans la limite d'un pourcentage fixé par le préfet après avis du trésorier-payeur général et du directeur départemental de la population et de l'aide sociale; ce pourcentage ne peut dépasser 1 p. 100 des recettes de la section d'exploitation. Le solde du fonds de provision pour créances irrécouvrables ne peut, après sa dotation de fin d'exercice, excéder le montant des créances échues depuis plus de deux ans et non recouvrées;

2° Une majoration dont le montant maximum est déterminé suivant un pourcentage fixé par arrêté des ministres de la santé publique et de la population, de l'intérieur, des finances et des affaires économiques, du travail, de l'agriculture et des anciens combattants et victimes de guerre, et dont le produit est affecté à la création ou à la dotation du fonds de roulement visé à l'article 33 du décret du 11 décembre 1958.

Cette majoration ne peut, cependant, être appliquée qu'en vertu d'une autorisation spéciale du préfet, donnée après avis du trésorier-payeur général et du directeur départemental de la population et de l'aide sociale;

3° Le montant des annuités des emprunts contractés par les établissements en vue de la constitution d'un fonds de roulement.

Art. 5. — Le prix de revient journalier prévisionnel d'une section ou d'un service est déterminé en divisant le total des charges nettes de la section ou du service, calculé conformément aux articles précédents, par un nombre de journées égal à la moyenne des journées effectivement constatées dans la section ou dans le service pendant les trois dernières années ou, en cas de circonstances particulières, par le nombre de journées à prévoir pour l'exercice considéré.

### CHAPITRE III

#### Des prix de journée.

Art. 6. — Le déficit de la section d'exploitation des services hospitaliers constaté à la clôture du dernier exercice est ajouté aux éléments constitutifs des prix de revient de chacune des sections visées au premier alinéa de l'article 9, et réparti d'après les résultats de la comptabilité analytique d'exploitation. L'excédent en est déduit dans les mêmes conditions, sous les réserves exprimées par l'article 33 du décret du 11 décembre 1958 pour la constitution du fonds de roulement.

Art. 7. — Le prix de journée afférent à l'hospitalisation des malades et pensionnaires du régime commun (malades et pensionnaires admis en salle commune ou en chambre à plusieurs lits ou isolés pour raisons médicales en chambre particulière) correspond au prix de revient prévisionnel majoré ou diminué du déficit ou de l'excédent calculé conformément à l'article précédent.

Art. 8. — Le prix de journée afférent à l'hospitalisation des malades ou des pensionnaires admis sur leur demande en régime particulier (chambres à 1 ou 2 lits) est égal au prix de journée prévu pour les malades et pensionnaires du régime commun majoré de 50 p. 100 au plus, de 10 p. 100 au moins.

Art. 9. — Des prix de journée distincts sont calculés pour chacune des sections suivantes d'un même établissement hospitalier : hôpital, hospice, convalescents, chroniques, quartiers psychiatriques, section de rééducation pour alcooliques.

A l'intérieur de la section hôpital, des prix de journée distincts sont établis pour la médecine, la chirurgie et la maternité. En outre, la commission administrative à la faculté de proposer un prix de journée distinct pour chacun des services de spécialités visés par le décret n° 59-957 du 3 août 1959 relatif au classement des hôpitaux et hospices publics.

A l'intérieur de la section hospice, des prix de journée distincts peuvent être calculés pour les pensionnaires valides d'une part, et pour les pensionnaires non valides d'autre part, dans la mesure où l'importance du nombre de ces derniers le justifie.

Dans les services de maternité, les journées d'enfants se confondent avec les journées des mères pendant la durée normale du séjour de celles-ci.

Art. 10. — Les prix de journée sont fixés par le préfet au vu des propositions de la commission administrative établies selon les règles prévues par les articles précédents.

Les propositions présentées par la commission administrative sont adressées, au plus tard, le 1<sup>er</sup> novembre, au directeur départemental de la population et de l'aide sociale qui, après vérification et avec son avis, les transmet pour décision au préfet. Elles doivent être accompagnées de justifications, et notamment des pièces prévues à l'article 13 ci-après.

Si le préfet juge que certaines prévisions de dépenses peuvent être supprimées, réduites ou augmentées, il le fait connaître à la commission administrative et lui demande de modifier en conséquence le budget en cours d'examen. Dans les huit jours suivant la notification des observations formulées par le préfet, la commission administrative peut lui adresser un rapport motivé exposant les raisons qui justifient, selon elle, l'adoption, au moins partielle, de ses propres prévisions et leur prise en compte dans les éléments à retenir pour calculer les prix de journée prévisionnels.

Si, en définitive, le préfet n'accepte pas les propositions de la commission administrative, il fixe les prix de journée sur la base des dépenses préalablement révisées par ses soins, en vertu de l'article 34 du décret du 11 décembre 1958.

Pour l'année considérée, la décision du préfet sur le prix de journée doit intervenir avant l'approbation du budget correspondant. Elle doit également être prise avant le 1<sup>er</sup> janvier et avoir reçu, avant cette date à laquelle elle prend effet, la publicité prévue à l'article 11 du présent décret.

Art. 11. — L'arrêté préfectoral qui fixe les prix de journée est aussitôt notifié à la commission administrative et transmis au ministre de la santé publique et de la population, accompagné du rapport du directeur départemental de la population et de l'aide sociale.

Il est inséré au Recueil des actes administratifs de la préfecture et affiché à la porte de la préfecture et des mairies des communes intéressées.

Le texte de l'arrêté et du rapport précités, accompagné du décompte des prix de revient, est joint aux comptes de l'établissement lors de leur transmission à la cour des comptes.

Art. 12. — Les révisions des prix de journée en cours d'année, prévues à l'article 37 du décret du 11 décembre 1958, interviennent selon les modalités prévues aux articles 2 à 11 ci-dessus.

#### CHAPITRE IV

##### *Des prix de revient réels.*

Art. 13. — Avant le 1<sup>er</sup> juin, la commission administrative transmet au directeur départemental de la population et de l'aide sociale le décompte des prix de revient réels tel qu'il résulte des dépenses constatées au cours de l'année antérieure.

Ce décompte fait ressortir les prix de revient de chacun des sections et services mentionnés à l'article 9.

Il doit être accompagné du compte administratif de l'année considérée et des pièces annexes.

Après vérifications, le directeur départemental de la population et de l'aide sociale transmet ces documents au préfet accompagné d'un rapport.

#### CHAPITRE V

##### *Contrôle des prix de revient des hôpitaux et hospices publics.*

Art. 14. — Dans le cadre des prérogatives conférées au ministre chargé des affaires économiques en matière de prix, les dispositions des articles 15 à 19 du présent décret se substituent, en ce qui concerne les prix de journée des hôpitaux et hospices publics, à celles de l'ordonnance n° 45-1483 du 30 juin 1945 relative aux prix.

Art. 15. — Lorsque des anomalies sont constatées soit dans les prix de revient réels, soit dans les prix de revient prévisionnels des hôpitaux et hospices publics, il est, sans préju-

dice des pouvoirs déjà reconnus aux diverses autorités compétentes, procédé à un contrôle des conditions de fonctionnement et de gestion des établissements intéressés.

Art. 16. — Les résultats de la comptabilité des prix de revient sont communiqués à la commission médicale consultative, qui procède à un examen méthodique et approfondi des frais médicaux et pharmaceutiques par service et par journée d'hospitalisation. Cette commission communique à la commission administrative les résultats de cet examen accompagnés de ses observations détaillées.

Lorsque le décompte de ces frais est supérieur à un montant maximum déterminé, chaque année, par le ministre de la santé publique et de la population pour les différentes catégories d'établissements, le dossier des prix de revient réels de l'hôpital intéressé est transmis au ministre de la santé publique et de la population.

Art. 17. — Lorsque les prix de revient prévisionnels d'une ou de plusieurs sections ou services d'un établissement hospitalier présentent par rapport aux prix de revient prévisionnels correspondants de l'exercice antérieur un coefficient d'augmentation supérieur à un pourcentage fixé chaque année par le ministre chargé des affaires économiques en accord avec le ministre de la santé publique et de la population, compte tenu des conditions économiques et techniques générales, ou lorsque les prix de revient prévisionnels excèdent les montants déterminés par le ministre des finances et des affaires économiques et par le ministre de la santé publique et de la population, le préfet soumet le fonctionnement et la gestion de l'établissement à l'examen d'une mission d'enquête composée du trésorier-payeur général, du directeur départemental de la population et de l'aide sociale, du directeur départemental de la santé, du directeur régional de la sécurité sociale, du directeur départemental des enquêtes économiques et, s'il y a lieu, de l'inspecteur divisionnaire des lois sociales en agriculture ou de leurs représentants.

Toutefois, lorsque le contrôle à exercer concerne soit un hospice, soit un hôpital de moins de deux cents lits, la composition de la mission d'enquête est fixée par décision du préfet, après consultation du trésorier-payeur général; la mission d'enquête comprend parmi ses membres le directeur départemental de la population et de l'aide sociale; elle peut, le cas échéant, être confiée à ce seul fonctionnaire.

Art. 18. — Le préfet communique les conclusions de la mission d'enquête au ministre de la santé publique et de la population et à la commission administrative.

Si celle-ci ne présente pas dans le délai qui lui est imparti des propositions permettant de rectifier les erreurs et les anomalies constatées et de pourvoir aux mesures de redressement préconisées, le préfet revise, s'il y a lieu, les prévisions de dépenses en application de l'article 34 du décret n° 58-1202 du 11 décembre 1958 et modifie les prix de journée précédemment fixés.

Art. 19. — Au vu des dossiers qui lui sont transmis en vertu de l'article 16 après l'examen, en liaison avec les ministres intéressés, des résultats des enquêtes menées en application des articles 17 et 18 du présent décret, le ministre de la santé publique et de la population décide les mesures ou indique au préfet les mesures à prendre dans le cadre des pouvoirs de tutelle qui leur sont respectivement dévolus et arrête les dispositions générales propres à améliorer le fonctionnement des hôpitaux et hospices.

#### CHAPITRE VI

##### *Règlement des frais d'hospitalisation.*

Art. 20. — Au prix de journée s'ajoutent les honoraires médicaux, chirurgicaux et de spécialités (électro-radiologie, laboratoires, etc.).

En dehors de ces honoraires et des prix de journée, aucun versement ne peut être exigé.

Art. 21. — Les prix de journée et les tarifs des honoraires sont portés à la connaissance des malades dès leur entrée dans l'établissement.

Art. 22. — Dans le cas où les frais de séjour des malades ne sont pas susceptibles d'être pris en charge, soit par les services de l'aide médicale, soit par un organisme quelconque de sécurité sociale, soit par le ministère des anciens combattants et victimes de la guerre ou par tout autre organisme public, les intéressés, ou à défaut leur famille ou un tiers responsable, souscrivent un engagement d'acquitter les frais de toute nature afférents au régime choisi. Ils sont tenus, sauf dans les cas

d'urgence, de verser au moment de leur entrée dans l'établissement une provision renouvelable égale à dix jours d'hospitalisation; en cas de sortie avant l'expiration des dix jours, la portion de la provision dépassant le nombre de jours de présence est restituée. Les honoraires médicaux, chirurgicaux et de spécialités sont réglés au moment de la sortie du malade.

Le prix de journée et les honoraires médicaux, chirurgicaux et de spécialités dus par les malades sont payés à la caisse de l'établissement. Toutefois, les malades admis dans les cliniques ouvertes ou dans les lits réservés à la clientèle personnelle des médecins, chirurgiens et spécialistes consacrant toute leur activité professionnelle à l'hôpital, versent directement aux praticiens les honoraires médicaux, chirurgicaux et de spécialités.

Art. 23. — Dans la section d'hospice, le prix de pension des pensionnaires payants est payable mensuellement ou trimestriellement et d'avance. Lorsqu'un pensionnaire quitte définitivement l'établissement ou en cas de décès, la portion de la provision dépassant le nombre de jours de présence est restituée à l'intéressé ou aux ayants droit.

Art. 24. — Sont abrogées toutes dispositions contraires à celles du présent décret, et notamment les articles 27, 31, 32, 35 et le titre 5 du décret du 17 avril 1943 modifié.

Art. 25. — Le ministre de la santé publique et de la population, le ministre des finances et des affaires économiques, le ministre de l'intérieur, le ministre du travail, le ministre de l'agriculture, le ministre des anciens combattants et victimes de guerre et le secrétaire d'Etat au commerce, intérieur sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'application du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 29 décembre 1959.

Par le Premier ministre:

MICHEL DEBRÉ.

Le ministre de la santé publique et de la population,  
BERNARD CHENOT.

Le ministre de l'intérieur,  
PIERRE CHATENET.

Le ministre des finances et des affaires économiques,  
ANTOINE PINAY.

Le ministre de l'agriculture,  
HENRI ROCHEREAU.

Le ministre du travail,  
PAUL BACON.

Le ministre des anciens combattants  
et victimes de guerre,  
RAYMOND TRIBOULET.

Le secrétaire d'Etat au commerce intérieur,  
JOSEPH FONTANET.

**Dépenses d'entretien, de réparations et d'améliorations courantes des hôpitaux et hospices publics.**

Le ministre de la santé publique et de la population, le ministre de l'intérieur, le ministre des finances et des affaires économiques et le ministre du travail,

Vu le titre I<sup>er</sup> du livre VII du code de la santé publique;

Vu le décret n° 58-1202 du 11 décembre 1958 relatif aux hôpitaux et hospices publics;

Vu le décret n° 59-1510 du 29 décembre 1959 relatif aux dispositions financières et comptables à adopter à l'égard des hôpitaux et hospices publics, et notamment son article 3;

Vu le décret du 28 mars 1953 relatif au budget et à la comptabilité des hôpitaux et hospices publics,

Arrêtent :

Art. 1<sup>er</sup>. — La limite dans laquelle les crédits affectés aux dépenses d'entretien, de réparations et d'améliorations courantes des différents services hospitaliers, augmentés de l'amortissement des dépenses annuelles imputées au compte de frais d'établissement, peuvent être compris dans le calcul des prix de revient de ces services conformément aux dispositions de l'article 3 du décret n° 59-1510 du 29 décembre 1959 est fixée à :

8 p. 100 des dépenses inscrites à la section d'exploitation du budget, autres que celles concernant l'entretien, les réparations et améliorations courantes lorsque les bâtiments ont été édifiés depuis moins de quarante ans;

12 p. 100 de ces mêmes dépenses lorsque les bâtiments ont été édifiés depuis plus de quarante ans.

Art. 2. — Les crédits que, dans la limite du maximum incorporable dans les prix de revient, la commission administrative décide d'affecter à la constitution du « fonds de provision pour travaux » dans les conditions prévues à l'alinéa 3 de l'article 3 visé ci-dessus sont inscrits à un article « Dotation au fonds de provisions » ouvert à la section d'exploitation du budget.

Art. 3. — Toute ouverture de crédits supplémentaires pour dépenses d'entretien, de réparations et d'améliorations courantes, non gagée par une ressource supplémentaire ou nouvelle, doit être compensée par une réduction, à due concurrence, des crédits ouverts à l'article « Dotation au fonds de provisions ».

Les crédits supplémentaires ainsi ouverts et non compensés par la réduction prévue à l'alinéa précédent ne pourront être pris en compte pour une revision du prix de journée que dans la mesure où, ajoutés aux crédits précédemment ouverts pour le même objet, ils ne conduisent pas à un dépassement du maximum incorporable.

Pour le surplus, il pourra être procédé à un prélèvement sur le Fonds de provisions pour travaux dans les conditions prévues à l'article 5 ci-après.

Art. 4. — A la clôture de l'exercice, sur le vu de mandats délivrés par l'ordonnateur, sont portés en recettes au compte Provisions pour travaux ouverts, parmi les comptes de capitaux permanents :

1° Pour leur intégralité, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 3 ci-dessus, les crédits inscrits à l'article Dotation au fonds de provisions;

2° Les crédits disponibles, que la commission administrative décide d'affecter au compte de provisions en application des dispositions de l'alinéa 2 de l'article 3 ci-dessus.

Art. 5. — Lorsque les crédits ouverts pour entretien, réparations et améliorations courantes excèdent le maximum incorporable. La différence doit, à concurrence du solde du compte Provisions pour travaux, être couverte à l'aide des provisions constituées au cours des exercices antérieurs.

Art. 6. — Les emplois de provisions donnent lieu à une dépense imputée au compte Provisions pour travaux au vu d'un mandat délivré par l'ordonnateur, et à une recette inscrite au budget à l'article Travaux couverts par des provisions.

Art. 7. — Le montant du Fonds de provisions, constitué conformément aux dispositions de l'alinéa 2 de l'article 3 visé ci-dessus, ne peut être supérieur au cinquième des dépenses de la section d'exploitation du dernier exercice connu.

Art. 8. — L'arrêté du 6 novembre 1952 est abrogé.

Art. 9. — Le directeur général de la santé publique, le directeur de l'administration départementale et communale, le directeur de la comptabilité publique, le directeur du budget et le directeur général de la sécurité sociale sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté.

Fait à Paris, le 29 décembre 1959.

Le ministre de la santé publique et de la population,  
BERNARD CHENOT.

Le ministre de l'intérieur,

Pour le ministre et par délégation :

Le directeur du cabinet,  
GEORGES GALICHON.

Le ministre des finances et des affaires économiques,

Pour le ministre et par délégation :

Le directeur du cabinet,  
ANTOINE PARTRAT.

Le ministre du travail,  
PAUL BACON.

**Fonds de roulement des hôpitaux et hospices publics.**

Le ministre de la santé publique et de la population, le ministre de l'intérieur, le ministre des finances et des affaires économiques, le ministre du travail, le ministre de l'agriculture et le ministre des anciens combattants et victimes de guerre,

Vu le titre I<sup>er</sup> du livre VII du code de la santé publique;

Vu le décret n° 58-1202 du 11 décembre 1958 relatif aux hôpitaux et hospices publics;

Vu le décret n° 59-1510 du 29 décembre 1959 relatif aux dispositions financières et comptables à adopter à l'égard des hôpitaux et hospices publics, et notamment son article 4,

# **Annexe 6 : Articles subsistant du décret du 29 décembre 1959**

*Version abrogée au 24 octobre 2003*

## **Chapitre I : Dispositions comptables (abrogé)**

## **Chapitre II : Des prix de revient prévisionnels (abrogé)**

## **Chapitre III : Des prix de journée**

### **Article 8-1 (abrogé au 24 octobre 2003)**

Le prix de journée applicable aux malades admis à titre privé dans les services des hôpitaux publics en application de l'article 12 du décret n° 60-1030 du 24 septembre 1960 et de l'article 8 du décret n° 61-946 du 24 août 1961 est égal au prix de journée fixé pour ces services pour l'hospitalisation en régime particulier, conformément à l'article 8 ci-dessus.

Si les services considérés ne comportent pas de régime particulier, les prix de journée applicables aux malades visés à l'alinéa précédent sont égaux aux prix de journée prévus pour les malades du régime commun majorés de 50 p. 100 au plus et de 10 p. 100 au moins.

Pour une même affection ou une même intervention, il ne peut y avoir, avant un délai de vingt jours, passage du malade du secteur privé dans l'un des deux régimes de l'hôpital ou inversement que sur demande écrite de l'intéressé ou de ses ayants droit.

### **Article 9**

Dans les services de maternité, les journées d'enfants se confondent avec les journées de mères pendant la durée normale de séjour de celles-ci.

### **Article 10**

Les prix de journée sont fixés par le préfet au vu des propositions de la commission administrative établie selon les règles prévues par les articles précédents.

Les propositions présentées par la commission administrative sont adressées, au plus tard le 1er novembre, au directeur départemental de la population et de l'aide sociale qui, après vérification et avec son avis, les transmet pour décision au préfet. Elles doivent être accompagnées de justifications, et notamment des pièces prévues à l'article 13 ci-après.

Si le préfet juge que certaines prévisions de dépenses peuvent être supprimées, réduites ou augmentées, il le fait connaître à la commission administrative et lui demande de

modifier en conséquence le budget en cours d'examen. Dans les huit jours suivant la notification des observations formulées par le préfet, la commission administrative peut lui adresser un rapport motivé exposant les raisons qui justifieraient selon elle, l'adoption, au moins partielle, de ses propres prévisions et leur prise en compte dans les éléments à retenir pour calculer les prix de journée prévisionnels.

Si, en définitive, le préfet n'accepte pas les propositions de la commission administrative, il fixe les prix de journée sur la base des dépenses préalablement révisées par ses soins, en vertu de l'article 34 du décret du 11 décembre 1958.

Pour l'année considérée, la décision du préfet sur le prix de journée doit intervenir avant l'approbation du budget correspondant. Elle doit également être prise avant le 1er janvier et avoir reçu, avant cette date à laquelle elle prend effet, la publicité prévue à l'article 11 du présent décret.

### **Article 11**

L'arrêté préfectoral qui fixe les prix de journée est aussitôt notifié à la commission administrative et transmis au ministre de la santé publique et de la population, accompagné du rapport du directeur départemental de la population et de l'aide sociale.

Il est inséré au Recueil des actes administratifs de la préfecture et affiché à la porte de la préfecture et des mairies des communes intéressées.

Le texte de l'arrêté et du rapport précités, accompagné du décompte des prix de revient, est joint aux comptes de l'établissement lors de leur transmission à la Cour des comptes.

## **Chapitre IV : Des prix de revient réels**

### **Article 13**

Avant le 1er juin, la commission administrative transmet au directeur départemental de la population et de l'aide sociale le décompte des prix de revient réels tel qu'il résulte des dépenses constatées au cours de l'année antérieure.

Ce décompte fait ressortir les prix de revient de chacun des sections et services mentionnés à l'article 9.

Il doit être accompagné du compte administratif de l'année considérée et des pièces annexes.

Après vérifications, le directeur départemental de la population et de l'aide sociale transmet ces documents au préfet accompagnés d'un rapport.

## **Chapitre V : Contrôle des prix de revient des hôpitaux et hospices publics**

### **Article 24**

Sont abrogées toutes dispositions contraires à celles du présent décret, et notamment les articles 27, 31, 32, 35 et le titre 5 du décret du 17 avril 1943 modifié.

### **Article 25**

Le ministre de la santé publique et de la population, le ministre des finances et des affaires économiques, le ministre de l'intérieur, le ministre du travail, le ministre de l'agriculture, le ministre des anciens combattants et victimes de guerre et le secrétaire d'Etat au commerce intérieur sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'application du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

# Annexe 7 : Obligations réglementaires relatives à la comptabilité analytique

## L'article R6145-7

*Article R6145-7 modifié par le décret n°2010-425 du 29 avril 2010 - art. 2*

Le directeur tient une comptabilité analytique qui couvre la totalité des activités et des moyens de l'établissement, selon des modalités fixées par arrêté du ministre chargé de la santé. Le directeur communique au conseil de surveillance les résultats de la comptabilité analytique.

Le directeur élabore également, pour l'analyse de l'activité et des coûts de l'établissement prévue par les dispositions des **articles L. 6113-7** et **L. 6113-8**, un tableau faisant apparaître, après répartition analytique des charges, le montant des charges d'exploitation affectées, pendant l'exercice, aux secteurs cliniques, médico-techniques et logistiques de l'établissement. Il transmet ce document au directeur général de l'agence régionale de santé au plus tard le 31 mai de l'année suivant l'exercice clos. Le modèle de ce document et les modalités de calcul des éléments qui y figurent sont fixés par arrêté des ministres chargés de la santé et de la sécurité sociale.

## Articles cités par l'article R6145-7

*Article L6113-7 modifié par l'ordonnance n°2010-177 du 23 février 2010 - art. 4*

Les établissements de santé, publics ou privés, procèdent à l'analyse de leur activité.

Dans le respect du secret médical et des droits des malades, ils mettent en œuvre des systèmes d'information qui tiennent compte notamment des pathologies et des modes de prise en charge en vue d'améliorer la connaissance et l'évaluation de l'activité et des coûts et de favoriser l'optimisation de l'offre de soins.

Les praticiens exerçant dans les établissements de santé publics et privés transmettent les données médicales nominatives nécessaires à l'analyse de l'activité et à la facturation de celle-ci au médecin responsable de l'information médicale pour l'établissement dans des conditions déterminées par voie réglementaire après consultation du Conseil national de l'ordre des médecins.

Les praticiens transmettent les données mentionnées au troisième alinéa dans un délai compatible avec celui imposé à l'établissement.

Sous l'autorité des chefs de pôle, les praticiens sont tenus, dans le cadre de l'organisation de l'établissement, de transmettre toutes données concernant la disponibilité effective des capacités d'accueil et notamment des lits. A la demande du directeur, ce signalement peut se faire en temps réel.

Le praticien responsable de l'information médicale est un médecin désigné par le directeur d'un établissement public de santé ou l'organe délibérant d'un établissement de santé privé s'il existe, après avis de la commission médicale ou de la conférence médicale. Pour ce qui concerne les établissements publics de santé, les conditions de cette désignation et les modes d'organisation de la fonction d'information médicale sont fixés par décret.

Lorsque les praticiens appartenant au personnel des établissements publics de santé ne satisfont pas aux obligations qui leur incombent en vertu des troisième et quatrième

alinéas, leur rémunération fait l'objet de la retenue prévue à l'article 4 de la loi de finances rectificative pour 1961 (n° 61-825 du 29 juillet 1961).

*Article L6113-8 modifié par l'ordonnance n°2010-177 du 23 février 2010 - art. 9 (V)*

Les établissements de santé transmettent aux agences régionales de santé, à l'Etat ou à la personne publique qu'il désigne et aux organismes d'assurance maladie les informations relatives à leurs moyens de fonctionnement, à leur activité, à leurs données sanitaires, démographiques et sociales qui sont nécessaires à l'élaboration et à la révision du projet régional de santé, à la détermination de leurs ressources, à l'évaluation de la qualité des soins, à la veille et la vigilance sanitaires, ainsi qu'au contrôle de leur activité de soins et de leur facturation.

Les destinataires des informations mentionnées à l'alinéa précédent mettent en œuvre, sous le contrôle de l'Etat au plan national et des agences au plan régional, un système commun d'informations respectant l'anonymat des patients, ou, à défaut, ne comportant ni leur nom, ni leur prénom, ni leur numéro d'inscription au Répertoire national d'identification des personnes physiques, et dont les conditions d'élaboration et d'accessibilité aux tiers, notamment aux établissements de santé publics et privés, sont définies par voie réglementaire.

Les établissements qui ne transmettent pas les informations mentionnées au premier alinéa dans les conditions et les délais fixés par voie réglementaire sont passibles d'une pénalité prononcée par le directeur général de l'agence régionale de santé, dans la limite de 5 % de leurs recettes annuelles d'assurance maladie.

#### **Les articles citant l'article L. 6145-7**

*Article R6145-48 modifié par le décret n°2010-425 du 29 avril 2010 - art. 2*

Les prestations de services que les établissements publics de santé peuvent assurer à titre subsidiaire, ainsi que le prévoit l'article L. 6145-7, sont développées dans la limite des moyens matériels et humains indispensables à l'exécution des missions définies aux articles L. 6111-1 et L. 6112-1.

Dans le cas où la tarification des prestations de services est fixée par l'établissement, les prix opposables aux tiers, à l'exception de ceux afférents aux services exploités dans l'intérêt des personnels, ne peuvent en aucun cas être inférieurs aux coûts de revient des prestations, calculés à partir de la comptabilité analytique mise en œuvre conformément à **l'article R. 6145-7**.

# Annexe 8 : Lettre de la DRASS refusant le budget prévisionnel 1974 du CHL

Département de l'Essonne

## DIRECTION DE L'ACTION SANITAIRE ET SOCIALE

Téléphone : 496 - 94 - 50 de préférence  
et 496 - 92 - 50

### SERVICE DES ETABLISSEMENTS

EB/DP n° 84

REPUBLIQUE FRANCAISE

Corbeil - Essonne, le - 9 JAN. 1974  
Cité Administrative - Les Tarterêts

LE DIRECTEUR DEPARTEMENTAL  
DE L'ACTION SANITAIRE ET SOCIALE

à

MONSIEUR LE DIRECTEUR  
de l'hôpital intercommunal  
91160 LONGJUMEAU

J'ai l'honneur d'accuser réception de vos propositions de prix de journée pour 1974 parvenues à mes services le 28 Novembre 1973.

Après les avoir examinées, j'ai proposé à Mr le Préfet de fixer les tarifs applicables à partir du 1er Janvier 1974 à :

	<u>Régime commun</u>	<u>Régime particulier</u>
- Médecine	238,50 F	262,35 F
- Chirurgie-Maternité	306,35 F	337,00 F
- Réanimation	492,85 F	-
- Hospice valides	39,75 F	47,70 F
- Hospice non valides	62,30 F	-

Vous voudrez bien trouver ci-joint le détail par compte budgétaire des crédits ayant permis de déterminer ces prix de journée. Si vous contestez ces propositions, il vous appartient de me le faire connaître en m'en indiquant les motifs. Je vous signale toutefois que le dossier sera examiné par la Commission Départementale Consultative prévue à cet effet et qu'il vous sera loisible de développer vos arguments devant cette assemblée le moment venu.

J'attire tout particulièrement votre attention sur la nécessité de m'adresser dans les plus brefs délais les tableaux joints à la circulaire ministérielle du 26 Octobre 1973 dûment remplis.

Compte tenu de ce qui précède, je crois devoir m'opposer à l'approbation de votre budget. Je vous ferai connaître le montant définitif des crédits de votre budget primitif après la réunion de la Commission Départementale Consultative.

Jusque là, le détail des crédits ci-joint constituera le budget provisoire de votre établissement.

Vous trouverez ci-joint, un exemplaire de l'arrêté préfectoral n° 74-0005 du 2 Janvier 1974 fixant les prix de journée prévisionnels 1974 dans votre établissement aux taux indiqués ci-dessus, ainsi que le rapport de service de contrôle.

P/ Le Directeur Départemental  
de l'Action Sanitaire et Sociale  
Le Directeur Adjoint,

IN. LANGRISSE ET RENOUILLÉ 013

Annexe 9 : Feuille de résultat de la comptabilité analytique prévisionnelle du CHL de 1974

ANNÉE 1974

FEUILLE DE RÉSULTATS DE LA COMPTABILITÉ PRÉVISIONNELLE

Economies N° 543. — (Circ. du 19-6-1959). — Paris, Imp. Administrative Centrale, 8, rue de Furstenberg, 774 m. 1163

	SOMMES à répartir	9861	9865	9866	Pharmacie Spéc.	Revalidation	Aspirie	Aspirie
		Médecine	Chirurgie	Maternité			Valides	Non Valides
REPORT DU 4 <sup>e</sup> TOTAL NET XV DE LA FEUILLE DE RÉPARTITION ET D'IMPUTATION	21 929 140,98	6 203 898,86	10 454 863,06	3 343 394,58		785 365,57	746 366,59	475 552,32
872 Charges des années antérieures	3 000,00	500,00	1 000,00	600,00		300,00	300,00	300,00
874 Charges exceptionnelles	3 000,00	500,00	1 000,00	600,00		300,00	300,00	300,00
877 Dotation au fonds de roulement :								
877-0 Majoration du prix de journée								
877-1 Emploi d'excédents antérieurs								
878 Excédent des chambres de 1 <sup>re</sup> et 2 <sup>e</sup> catégorie affecté à l'équipement 1/4	29 675,25	7 767,00	11 943,75	7 166,25			2798,25	
DÉFICIT DE L'ANNÉE n-1 INCORPORÉ AU PRIX DE JOURNÉE PRÉVISIONNEL n+1	108 303,01						49 789,28	58 513,73
<b>TOTAL</b>	<b>22 073 419,24</b>	<b>6 932 665,86</b>	<b>10 468 806,81</b>	<b>3 351 760,83</b>		<b>785 965,57</b>	<b>799 556,22</b>	<b>534 666,05</b>
<b>À DÉDUIRE :</b>								
Excédent des chambres de 1 <sup>re</sup> et 2 <sup>e</sup> catégorie affecté à l'équipement 3/4	118 701,00	31 068,00	47 775,00	28 665,00			11 193,00	
Excédent de l'année n-1								
873 Produit des années antérieures	3 000,00	500,00	1 000,00	600,00		300,00	300,00	300,00
875 Produits exceptionnels	3 100,00	500,00	1 000,00	600,00		300,00	300,00	300,00
<b>TOTAL à retenir pour la détermination des prix de journée prévisionnels</b>	<b>21 948 718,24</b>	<b>6 100 597,86</b>	<b>10 419 031,81</b>	<b>3 321 395,83</b>	<b>13 740 922,64</b>	<b>785 365,57</b>	<b>787 761,22</b>	<b>534 066,05</b>
Nombre de journées prévues	9 5040	23560	33 850	9 300	43 150	1500	18300	8500
Prix de journée prévisionnel	2 31,0468	258,9387	307,800	357,9921	318,4456	523,577	43,047	62,8313
Prix de journée demandé		258,94	—	—	318,45	523,58	43,05	62,83



# Annexe 11 : Organisation du guide méthodologique de la CAH de 1985

## A - Structure du guide méthodologique

Le guide publié en 1985 au Bulletin Officiel du ministère des affaires sociales et de la solidarité nationale a fait l'objet de deux fascicules spéciaux (n°85/4 bis et n°85/26 bis).

### Guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière

Chapitre 1 : La structure des comptes de section d'analyse

Chapitre 2 : Principes d'affectation des charges aux sections d'analyse

Chapitre 3 : Les comptes d'activités majeures et des centres de responsabilités

### Guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière - le calcul des coûts de revient complets par groupe homogène de malades

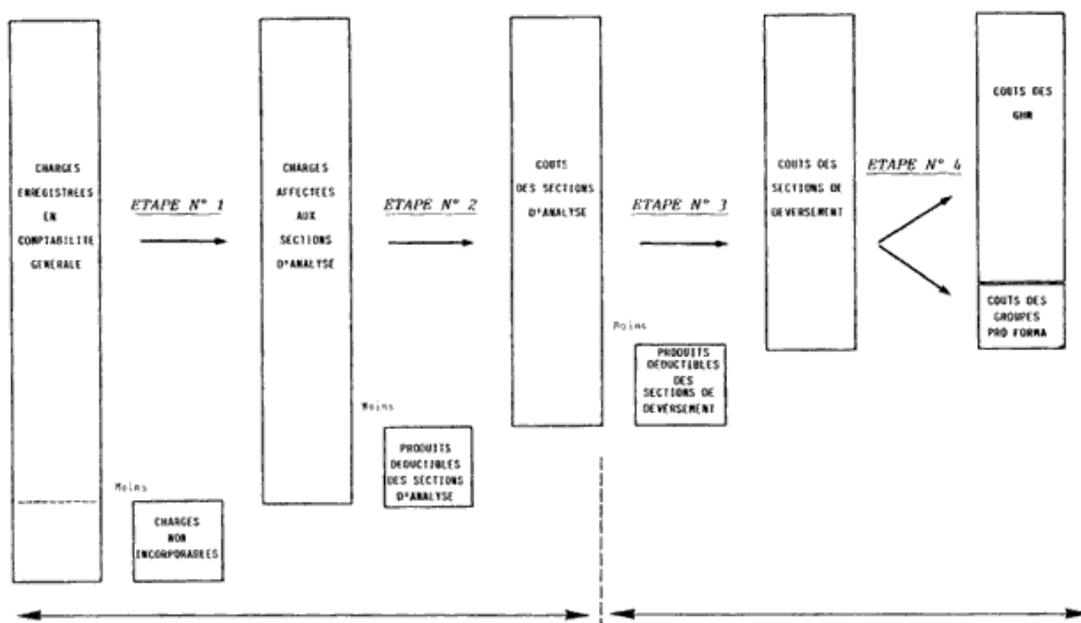
Chapitre 4 : Des sections d'analyse aux coûts par groupes homogènes de malades

Chapitre 5 : Plan de comptes des sections de déversement de coûts

Chapitre 6 : Présentation des coûts par groupes homogènes de malades

## B - Modèle analytique de calcul des coûts des GHM (n°85/26, p8)

### EXPLOITATION DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE EN VUE DU CALCUL DES COÛTS PAR GHM



# Annexe 12 : Fiche d'analyse des écarts – base d'Angers

CH LONGJUMEAU (Finess n°910110055)

## ACTIVITE ACCUEIL ET GESTION DES MALADES 2009

Unités d'oeuvre : Nb d'entrées directes+Venues+Consulta

### Présentation par Nature de Charges

Comparaison à tous les établissements de l'échantillon

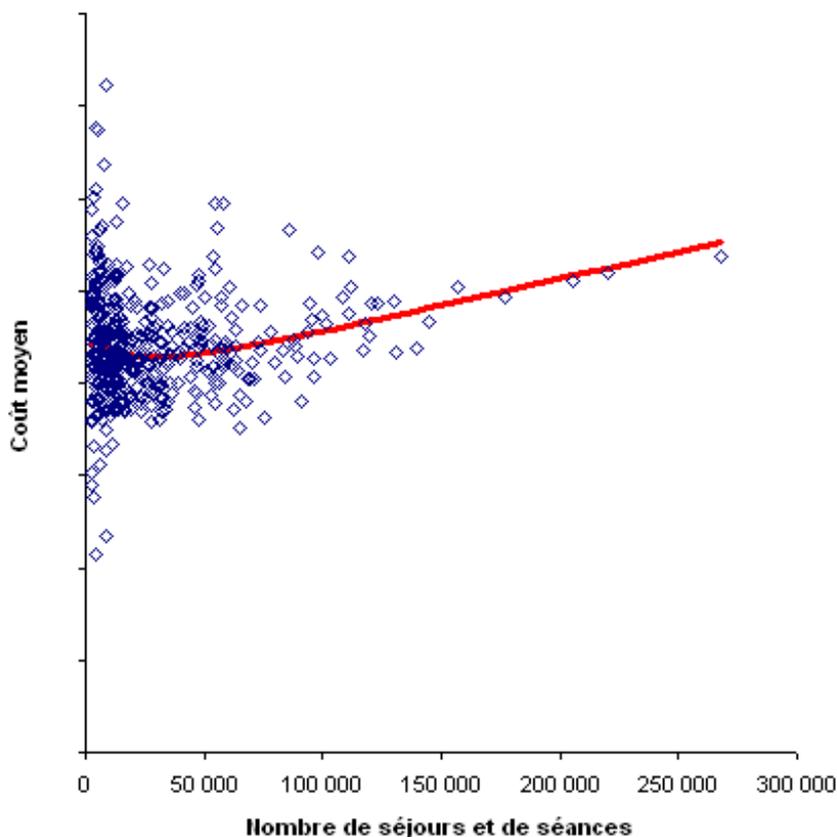
COMPTES	CH LONGJUMEAU		ECHANTILLON (Coût de l'unité d'oeuvre)					
	TOTAL	COUT DE L'UO	MOYENNE	ECART-TYPE	COEF. VAR.	INTERVALLE		NB OBS
						INF.	SUP.	
PERSONNEL NON MÉDICAL	1 797 879,140	12,920	8,862	3,128	0,353 *	2,731	14,992	158
PERSONNEL MÉDICAL	.	.	0,152	0,164	1,074 *	0,000	0,473	51
PERSONNEL EMPLOIS AIDÉS (6416 ET 6417)	.	.	0,157	0,220	1,406 *	0,000	0,589	78
<b>TOTAL FRAIS DE PERSONNEL</b>	<b>1 797 879,140</b>	<b>12,920</b>	<b>8,988</b>	<b>3,167</b>	<b>0,352 *</b>	<b>2,781</b>	<b>15,196</b>	<b>158</b>
PRODUITS PHARMACEUTIQUES ET PRODUITS À USAGE MÉDICAL	83,600	0,001	0,009	0,035	4,015 *	0,000	0,078	106
FOURNITURES, PRODUITS FINIS ET PETIT MATÉRIEL MÉDICAL	142,730	0,001	0,006	0,022	4,010 *	0,000	0,049	119
FOURNITURES MÉDICALES NON STOCKÉES	806,100	0,006	0,006	0,009	1,453 *	0,000	0,023	41
<b>TOTAL DEPENSES MEDICAL</b>	<b>1 032,430</b>	<b>0,007</b>	<b>0,014</b>	<b>0,053</b>	<b>3,701 *</b>	<b>0,000</b>	<b>0,119</b>	<b>128</b>
FOURNITURES POUR BIBLIOTHÈQUE ET DISCOTHÈQUE	.	.	0,022	0,049	2,249 *	0,000	0,117	16
AUTRES ACHATS NON STOCKÉS DE MATIÈRES ET FOURNITURE	8,900	0,000	0,040	0,199	4,919 *	0,000	0,430	81
CRÉDIT-BAIL MOBILIER - AUTRES	.	.	0,004	0,000	0,000	0,004	0,004	1
LOCATIONS MOBILIÈRES À CARACTÈRE NON MÉDICAL- EQUIPE	.	.	0,016	0,016	0,979 *	0,000	0,047	64
LOCATIONS MOBILIÈRES À CARACTÈRE NON MÉDICAL - AUTRE	.	.	0,040	0,106	2,668 *	0,000	0,248	40
PERSONNEL EXTÉRIEUR	.	.	0,044	0,050	1,117 *	0,000	0,141	7
PRESTATIONS DE SERVICE À CARACTÈRE ÉDUCATIF	.	.	0,094	0,103	1,099 *	0,000	0,296	11
AUTRES PRESTATIONS DIVERSES À CARACTÈRE NON MÉDICAL	189 618,150	** 1,363	0,132	0,242	1,826 *	0,000	0,606	114
CHARGES DIVERSES DE GESTION COURANTE (SAUF 6588 ET 658	1 977,000	0,014	0,074	0,171	2,300 *	0,000	0,409	85
DOTATION AMORT. INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIEL E	5 422,810	0,039	0,036	0,088	2,463 *	0,000	0,208	139
DOTATION AMORT. AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	.	.	0,090	0,124	1,373 *	0,000	0,333	23
<b>TOTAL CHARGES DIVERSES</b>	<b>197 026,860</b>	<b>** 1,416</b>	<b>0,231</b>	<b>0,314</b>	<b>1,360 *</b>	<b>0,000</b>	<b>0,846</b>	<b>156</b>
<b>TOTAL BRUT</b>	<b>1 995 938,430</b>	<b>14,343</b>	<b>9,228</b>	<b>3,280</b>	<b>0,355 *</b>	<b>2,799</b>	<b>15,657</b>	<b>158</b>
REMBOURSEMENTS SUR RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL NO	151,190	0,001	0,085	0,140	1,656 *	0,000	0,359	123
REMBOURSEMENTS SUR RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL MÉ	.	.	0,004	0,004	0,818 *	0,000	0,011	4
REMBOURSEMENTS SUR CHARGES DE SÉCURITÉ SOCIALE ET P	.	.	0,011	0,010	0,911 *	0,000	0,030	18
REMBOURSEMENTS SUR AUTRES CHARGES SOCIALES	.	.	0,003	0,003	1,062 *	0,000	0,009	3
REMBOURSEMENTS DE FRAIS POUR PERSONNEL EMPLOIS AIDÉ	.	.	0,105	0,162	1,544 *	0,000	0,423	44
<b>TOTAL PRODUITS DEDUCTIBLES</b>	<b>151,190</b>	<b>0,001</b>	<b>0,112</b>	<b>0,176</b>	<b>1,570 *</b>	<b>0,000</b>	<b>0,457</b>	<b>136</b>
<b>TOTAL NET</b>	<b>1 995 787,240</b>	<b>14,342</b>	<b>9,131</b>	<b>3,260</b>	<b>0,357 *</b>	<b>2,742</b>	<b>15,521</b>	<b>158</b>
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>1 995 787,240</b>	<b>14,342</b>	<b>9,131</b>	<b>3,260</b>	<b>0,357 *</b>	<b>2,742</b>	<b>15,521</b>	<b>158</b>
Unités d'oeuvre : Nb d'entrées directes+Venues+Consultations+Passages	139 160,000		233 534,848					

\* Coefficient de variation supérieur à 0.300 donc l'intervalle de confiance est non significatif mais donné à titre indicatif.

## Annexe 13 : Lien entre les coûts et le volume d'activité

Source : ALEXANDRE Nicolas [2011], *Dégressivité des tarifs hospitaliers - Approche théorique*, ATIH, Décembre, document de travail non publié.

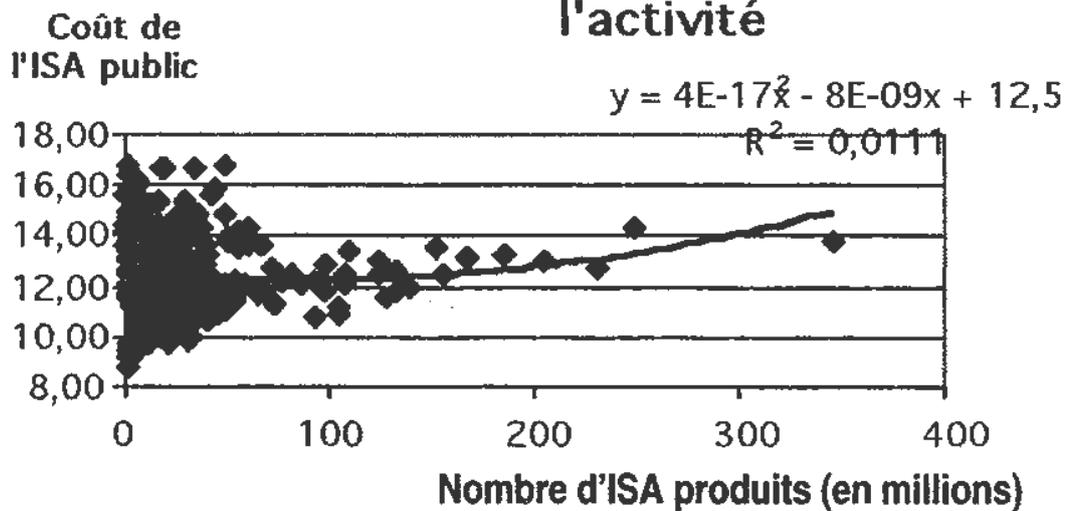
Pour les **établissements publics et les établissements privés ex-DGF<sup>154</sup>**, la relation entre coût moyen des séjours et le nombre est non linéaire : le coût moyen observé dans les établissements est décroissant jusqu'à 20 000 séjours ou séances par an puis croissant. Cette relation est stable dans le temps. Elle était observable déjà en 2000 sous une forme similaire.



**Données 2008.** La variable à expliquer est le coût moyen par séjour et séance sur les charges d'exploitation MCO (Source : Retraitements comptables). Les séances sont pondérées à 0,5 par rapport aux séjours (Source : SAE). Les séjours ont été pondérés par le « poids moyen du cas traité » (PMCT) pour étudier les établissements à case mix identiques et ne pas expliquer les variations de coûts par la lourdeur des cas traités.

<sup>154</sup> La relation n'est pas vérifiée pour les établissements ex-OQN.

## Coût de l'ISA public fonction de l'activité

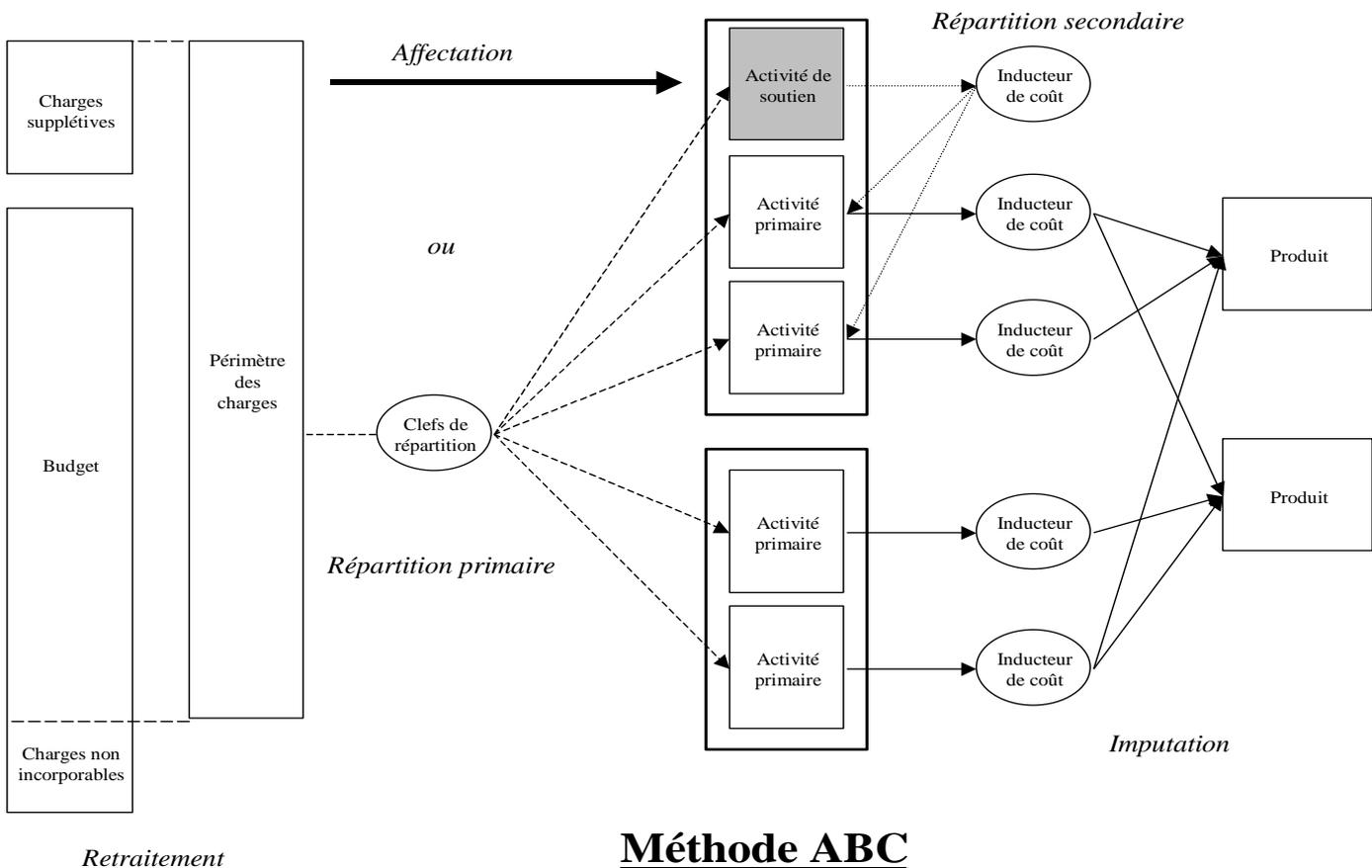


**Données 2000**

Source : GROLIER Jacques, PERARD, Yves et PEYRET, Philippe [2002], *La comptabilité hospitalière médicalisée*, Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique.

# Annexe 14 : Modèle analytique de la méthode ABC

	Univers taylorien (O.S.T.)	Univers contemporains
Environnement	Main d'œuvre essentielle	Coûts indirects élevés
	Gamme de produits étroite	Nombre de lignes de produits élevé
	Peu de segments de clientèle	Nombreux segments de clientèles
	Procédures de production similaires	Nombreux procédés
Coûts indirects	Liés aux volumes	Nombreux inducteurs de coûts
	1 seul critère d'imputation	

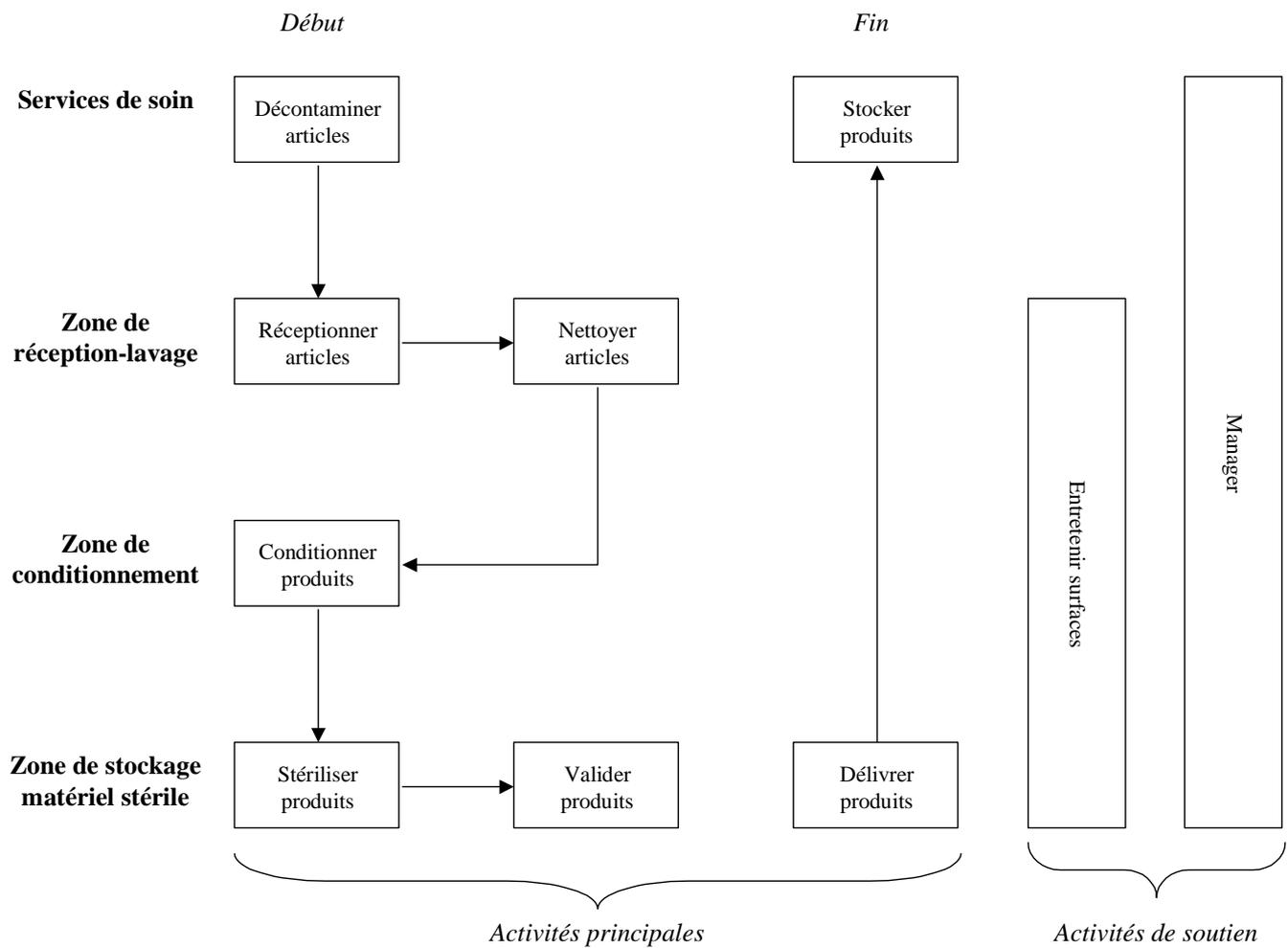


# Annexe 15 : Exemples de modélisation ABC

## A - Modélisation ABC appliquée au processus de stérilisation

Source : *ABC/ABM : un outil décisionnel moderne : Application au processus de stérilisation* (RABILLER, et al., 2001).

### A1 - Processus



## **A2 - Inducteurs de coûts**

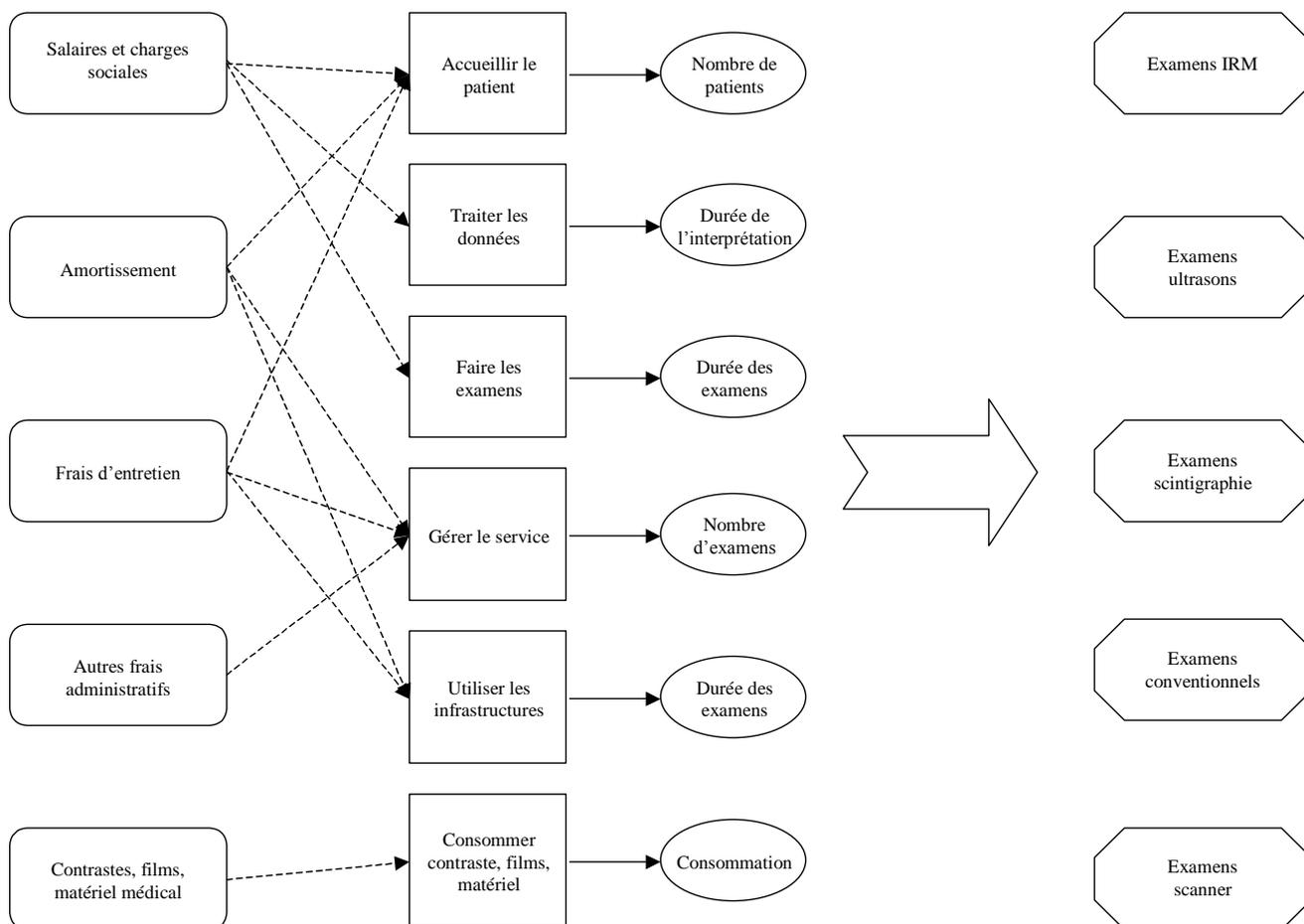
<b>Activité</b>	<b>Inducteur de coûts</b>
Décontaminer les articles	<i>Nombre d'articles décontaminés</i>
Réceptionner les articles	<i>Nombre d'articles réceptionnés</i>
Nettoyer les articles	<i>Nombre d'articles nettoyés</i>
Conditionner les produits	<i>Nombre d'articles conditionnés</i>
Stériliser les produits	<i>Nombre d'articles stérilisés</i>
Délivrer les produits	<i>Nombre d'articles délivrés</i>
Entretenir les surfaces	<i>Nombre de m<sup>2</sup> entretenus</i>
Manager les équipes	<i>Effectif managé</i>

## **A3 - Gamme de produits consommant des activités**

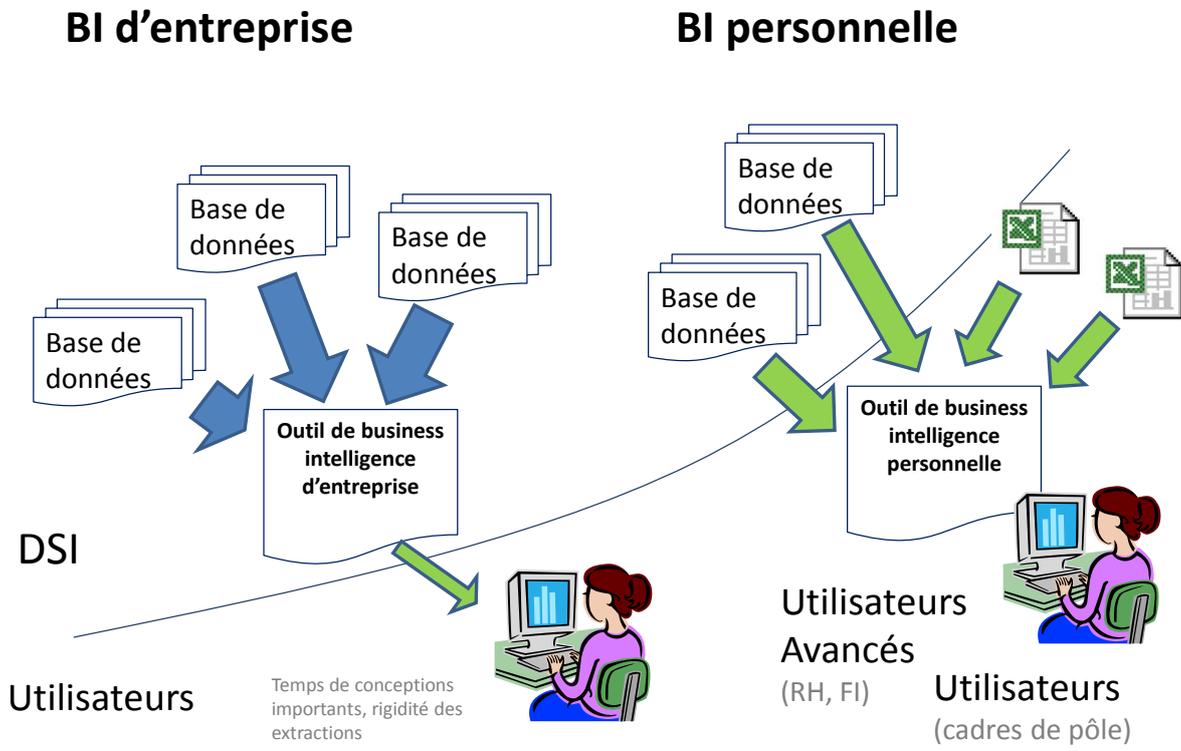
- Instrumentation sous bloc container
- Instrumentation sous double emballage
- Instrumentation sous simple emballage
- Matériel de ventilation
- Biberonnerie
- Verrerie
- Matériel à lavage manuel
- Textiles
- Articles à usage unique

## B - Modélisation ABC du processus des examens radiologiques

Source : *Calculer les coûts par la méthode ABC/ABM, un support pour la gestion de l'hôpital : le cas clinique de soins aigus* (MAURER, et al., 1999).



## Annexe 16 : Deux modèles de Business Intelligence

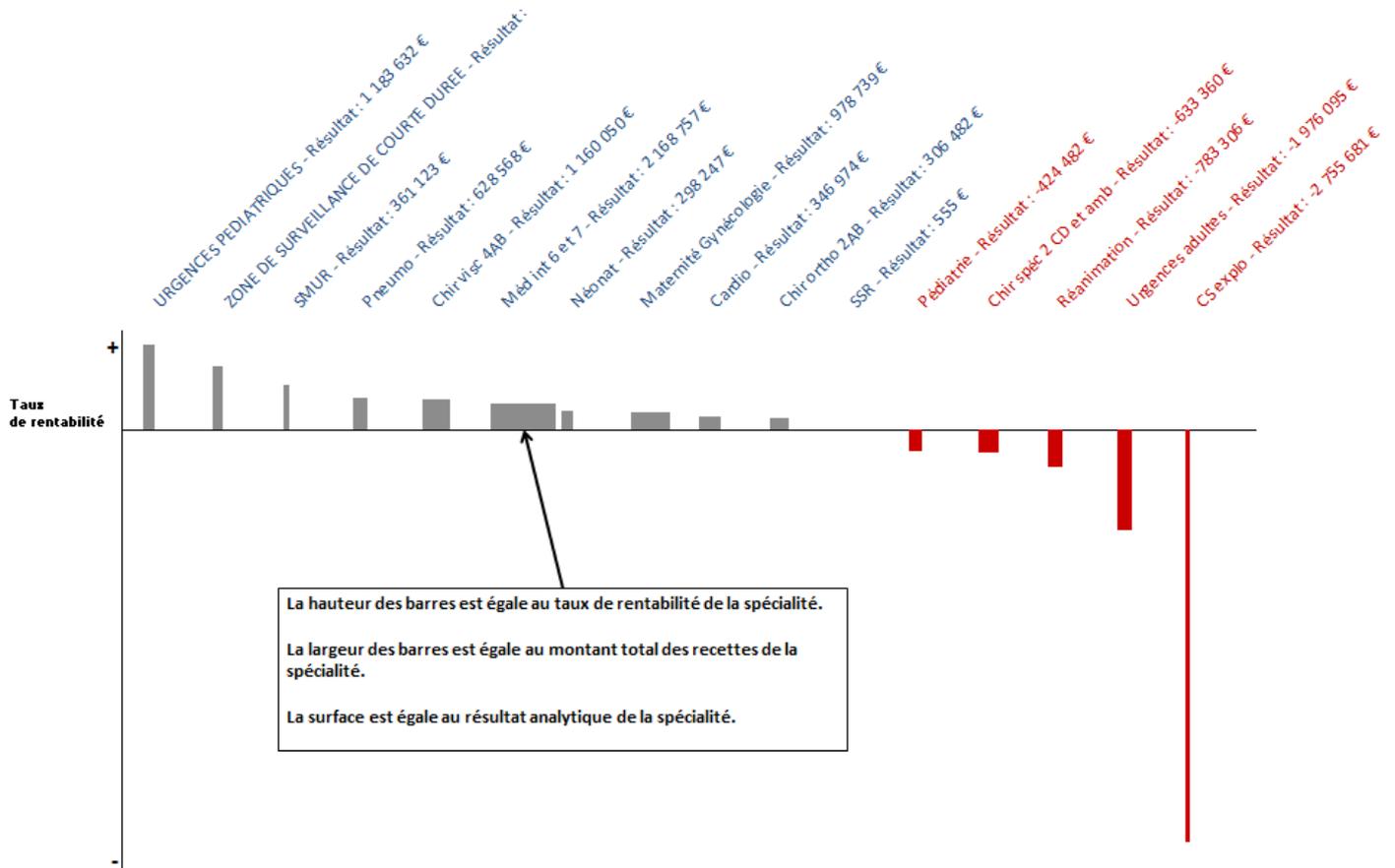


# Annexe 17 : Comptes de résultat analytiques 2008-2010 du CH de Longjumeau

Source : Direction des Affaires Financières du centre hospitalier de Longjumeau (septembre 2011).

## A – Représentation graphique des résultats 2010 des spécialités médicales

Résultats rapportés aux recettes des activités cliniques du CHL - CREA 2010



## B – CREA 2008-2010 par pôle

	Pôle ABC						
	2008		2009		2010		Evol.
	en €	en %	en €	en %	en €	en %	vs 09
<b>RECETTES</b>							
Titre1	14 265 238	85,9%	15 144 846	87,6%	15 303 223	85,8%	1,0%
Titre2	1 933 007	11,6%	1 886 034	10,9%	2 278 342	12,8%	20,8%
Titre3	257 603	1,6%	71 012	0,4%	134 216	0,8%	89,0%
Titre3	151 094	0,9%	186 203	1,1%	118 487	0,7%	-36,4%
<b>Total Recettes</b>	<b>16 606 941</b>	<b>100,0%</b>	<b>17 288 095</b>	<b>100,0%</b>	<b>17 834 268</b>	<b>100,0%</b>	<b>3,2%</b>
<b>DEPENSES</b>							
Titre 1	5 641 960	34,0%	6 127 752	35,4%	5 608 900	31,5%	-8,5%
Dépenses PM	1 493 261	9,0%	1 896 598	11,0%	1 494 916	8,4%	-21,2%
Dépenses PNM	4 148 700	25,0%	4 231 153	24,5%	4 113 984	23,1%	-2,8%
Titre 2	513 177	3,1%	501 351	2,9%	567 139	3,2%	13,1%
Titre 3	83 461	0,5%	136 628	0,8%	110 612	0,6%	-19,0%
Titre 4	40 729	0,2%	14 988	0,1%	13 903	0,1%	-7,2%
<b>Charges directes</b>	<b>6 279 328</b>	<b>37,8%</b>	<b>6 780 718</b>	<b>39,2%</b>	<b>6 300 554</b>	<b>35,3%</b>	<b>-7,1%</b>
Logistique médicale	6 180 977	37,2%	7 194 322	41,6%	7 164 971	40,2%	-0,4%
Logistique générale	3 039 094	18,3%	2 319 969	13,4%	2 417 939	13,6%	4,2%
Autres	158 447	1,0%	159 912	0,9%	187 907	1,1%	17,5%
<b>Charges indirectes</b>	<b>9 378 517</b>	<b>56,5%</b>	<b>9 674 203</b>	<b>56,0%</b>	<b>9 770 817</b>	<b>54,8%</b>	<b>1,0%</b>
<b>Total Charges</b>	<b>15 657 845</b>	<b>94,3%</b>	<b>16 454 921</b>	<b>95,2%</b>	<b>16 071 371</b>	<b>90,1%</b>	<b>-2,3%</b>
<b>Resultat</b>	<b>949 097</b>	<b>5,7%</b>	<b>833 174</b>	<b>4,8%</b>	<b>1 762 897</b>	<b>9,9%</b>	<b>N.S.</b>

	Pôle Médecine						
	2008		2009		2010		Evol.
	en €	en %	en €	en %	en €	en %	vs 09
<b>RECETTES</b>							
21 194 548	82,3%	21 483 038	83,6%	21 146 391	83,3%	-1,6%	
4 374 878	17,0%	4 084 741	15,9%	4 160 073	16,4%	1,8%	
179 980	0,7%	50 202	0,2%	59 657	0,2%	18,8%	
10 420	0,0%	67 954	0,3%	5 767	0,0%	-91,5%	
<b>25 759 825</b>	<b>100,0%</b>	<b>25 685 935</b>	<b>100,0%</b>	<b>25 371 888</b>	<b>100,0%</b>	<b>-1,2%</b>	
<b>DEPENSES</b>							
9 263 531	36,0%	11 038 512	43,0%	10 109 512	39,8%	-8,4%	
1 863 848	7,2%	2 040 206	7,9%	1 472 100	5,8%	-27,8%	
9 263 531	36,0%	8 998 305	35,0%	8 637 412	34,0%	-4,0%	
2 857 170	11,1%	2 895 884	11,3%	3 233 574	12,7%	11,7%	
278 192	1,1%	269 368	1,0%	269 125	1,1%	-0,1%	
87 237	0,3%	36 944	0,1%	34 617	0,1%	-6,3%	
<b>14 349 979</b>	<b>55,7%</b>	<b>14 240 708</b>	<b>55,4%</b>	<b>13 646 828</b>	<b>53,8%</b>	<b>-4,2%</b>	
2 006 660	7,8%	2 952 379	11,5%	2 863 405	11,3%	-3,0%	
6 086 258	23,6%	5 527 867	21,5%	5 237 957	20,6%	-5,2%	
129 507	0,5%	167 100	0,7%	100 462	0,4%	-39,9%	
<b>8 222 425</b>	<b>31,9%</b>	<b>8 647 346</b>	<b>33,7%</b>	<b>8 201 824</b>	<b>32,3%</b>	<b>-5,2%</b>	
<b>22 572 403</b>	<b>87,6%</b>	<b>22 888 054</b>	<b>89,1%</b>	<b>21 848 651</b>	<b>86,1%</b>	<b>-4,5%</b>	
<b>3 187 422</b>	<b>12,4%</b>	<b>2 797 881</b>	<b>10,9%</b>	<b>3 523 236</b>	<b>13,9%</b>	<b>25,9%</b>	

	Pôle ASUI						
	2008		2009		2010		Evol.
	en €	en %	en €	en %	en €	en %	vs 09
<b>RECETTES</b>							
Titre1	15 546 839	85,6%	15 679 846	86,7%	17 579 323	86,9%	12,1%
Titre2	2 075 520	11,4%	1 962 695	10,9%	2 195 429	10,9%	11,9%
Titre3	168 032	0,9%	53 823	0,3%	56 142	0,3%	4,3%
Titre3	380 157	2,1%	392 424	2,2%	394 348	1,9%	0,5%
<b>Total Recettes</b>	<b>18 170 548</b>	<b>100,0%</b>	<b>18 088 788</b>	<b>100,0%</b>	<b>20 225 240</b>	<b>100,0%</b>	<b>11,8%</b>
<b>DEPENSES</b>							
Titre 1	7 557 043	41,6%	11 880 160	65,7%	13 470 671	66,6%	13,4%
Dépenses PM	4 358 769	24,0%	4 200 540	23,2%	5 097 608	25,2%	21,4%
Dépenses PNM	7 557 043	41,6%	7 679 620	42,5%	8 373 063	41,4%	9,0%
Titre 2	1 921 032	10,6%	1 825 549	10,1%	1 784 031	8,8%	-2,3%
Titre 3	704 643	3,9%	670 248	3,7%	740 340	3,7%	10,5%
Titre 4	238 105	1,3%	54 184	0,3%	84 349	0,4%	55,7%
<b>Charges directes</b>	<b>14 779 592</b>	<b>81,3%</b>	<b>14 430 141</b>	<b>79,8%</b>	<b>16 079 391</b>	<b>79,5%</b>	<b>11,4%</b>
Logistique médicale	1 606 804	8,8%	3 457 142	19,1%	3 940 236	19,5%	14,0%
Logistique générale	5 079 601	28,0%	3 896 001	21,5%	4 212 024	20,8%	8,1%
Autres	230 452	1,3%	263 146	1,5%	281 109	1,4%	6,8%
<b>Charges indirectes</b>	<b>6 916 857</b>	<b>38,1%</b>	<b>7 616 289</b>	<b>42,1%</b>	<b>8 433 368</b>	<b>41,7%</b>	<b>10,7%</b>
<b>Total Charges</b>	<b>21 696 449</b>	<b>119,4%</b>	<b>22 046 431</b>	<b>121,9%</b>	<b>24 512 759</b>	<b>121,2%</b>	<b>11,2%</b>
<b>Resultat</b>	<b>-3 525 902</b>	<b>-19,4%</b>	<b>-3 957 643</b>	<b>-21,9%</b>	<b>-4 287 519</b>	<b>-21,2%</b>	<b>8,3%</b>

	Pôle Mère-enfant						
	2008		2009		2010		Evol.
	en €	en %	en €	en %	en €	en %	vs 09
<b>RECETTES</b>							
16 901 729	86,1%	17 679 760	86,9%	17 686 041	84,6%	0,0%	
2 403 316	12,2%	2 386 409	11,7%	2 962 811	14,2%	24,2%	
201 402	1,0%	152 273	0,7%	112 999	0,5%	-25,8%	
124 076	0,6%	115 884	0,6%	134 328	0,6%	15,9%	
<b>19 630 523</b>	<b>100,0%</b>	<b>20 334 326</b>	<b>100,0%</b>	<b>20 896 179</b>	<b>100,0%</b>	<b>2,8%</b>	
<b>DEPENSES</b>							
6 665 732	34,0%	10 369 626	51,0%	9 928 944	47,5%	-4,2%	
2 150 965	11,0%	2 520 270	12,4%	2 252 926	10,8%	-10,6%	
6 665 732	34,0%	7 849 356	38,6%	7 676 018	36,7%	-2,2%	
539 068	2,7%	760 614	3,7%	766 265	3,7%	0,7%	
299 702	1,5%	218 900	1,1%	270 358	1,3%	23,5%	
111 538	0,6%	24 814	0,1%	32 173	0,2%	29,7%	
<b>9 767 005</b>	<b>49,8%</b>	<b>11 373 953</b>	<b>55,9%</b>	<b>10 997 740</b>	<b>52,6%</b>	<b>-3,3%</b>	
3 357 534	17,1%	2 863 825	14,1%	3 534 844	16,9%	23,4%	
4 276 942	21,8%	3 888 102	19,1%	4 043 906	19,4%	4,0%	
147 341	0,8%	172 307	0,8%	83 452	0,4%	-51,6%	
<b>7 781 818</b>	<b>39,6%</b>	<b>6 924 234</b>	<b>34,1%</b>	<b>7 662 203</b>	<b>36,7%</b>	<b>10,7%</b>	
<b>17 548 822</b>	<b>89,4%</b>	<b>18 298 187</b>	<b>90,0%</b>	<b>18 659 942</b>	<b>89,3%</b>	<b>2,0%</b>	
<b>2 081 701</b>	<b>10,6%</b>	<b>2 036 139</b>	<b>10,0%</b>	<b>2 236 236</b>	<b>10,7%</b>	<b>9,8%</b>	

	Pôle fonctions LM et MT						
	2008		2009		2010		Evol.
	en €	en %	en €	en %	en €	en %	vs 09
<b>RECETTES</b>							
Titre1	2 253 273	3,2%					
Titre2	772 068	6,7%					
Titre3							
Titre3							
<b>Total Recettes</b>	<b>3 025 341</b>	<b>3,6%</b>					
<b>DEPENSES</b>							
Titre 1	2 474 454	6,2%					
Dépenses PM	805 973	7,6%					
Dépenses PNM	1 668 481	5,7%					
Titre 2	723 743	11,0%					
Titre 3	726 000	34,7%					
Titre 4	206 839	30,2%					
<b>Charges directes</b>	<b>4 131 036</b>	<b>8,4%</b>					
Logistique médicale							
Logistique générale							
Autres							
<b>Charges indirectes</b>							
<b>Total Charges</b>	<b>4 131 036</b>	<b>5,1%</b>					
<b>Resultat</b>	<b>-1 105 695</b>	<b>-69,7%</b>					

	ENSEMBLE LONGJUMEAU						
	2008		2009		2010		Evol.
	en €	en %	en €	en %	en €	en %	vs 09
<b>RECETTES</b>							
70 161 626	84,3%	69 987 490	86,0%	71 714 978	85,0%	2,5%	
11 558 788	13,9%	10 319 879	12,7%	11 596 654	13,8%	12,4%	
807 017	1,0%	327 310	0,4%	363 013	0,4%	10,9%	
665 747	0,8%	762 465	0,9%	652 930	0,8%	-14,4%	
<b>83 193 178</b>	<b>100,0%</b>	<b>81 397 143</b>	<b>100,0%</b>	<b>84 327 575</b>	<b>100,0%</b>	<b>3,6%</b>	
<b>DEPENSES</b>							
39 976 302	48,1%	39 416 049	48,4%	39 118 027	46,4%	-0,8%	
10 672 815	12,8%	10 675 615	13,1%	10 317 550	12,2%	-3,2%	
29 303 487	35,2%	28 758 435	35,3%	28 800 477	34,2%	0,1%	
6 554 190	7,9%	5 983 397	7,4%	6 351 009	7,5%	6,1%	
2 091 998	2,5%	1 295 145	1,6%	1 390 435	1,6%	7,4%	
684 448	0,8%	130 929	0,2%	165 042	0,2%	26,1%	
<b>49 306 939</b>	<b>59,3%</b>	<b>46 825 521</b>	<b>57,5%</b>	<b>47 024 513</b>	<b>55,8%</b>	<b>0,4%</b>	
13 151 975	15,8%	16 467 668	20,2%	17 503 456	20,8%	6,3%	
18 481 894	22,2%	15 631 939	19,2%	15 911 826	18,9%	1,8%	
665 747	0,8%	762 465	0,9%	652 930	0,8%	-14,4%	
<b>32 299 616</b>	<b>38,8%</b>	<b>32 862 072</b>	<b>40,4%</b>	<b>34 068 212</b>	<b>40,4%</b>	<b>3,7%</b>	
<b>81 606 556</b>	<b>98,1%</b>	<b>79 687 593</b>	<b>97,9%</b>	<b>81 092 724</b>	<b>96,2%</b>	<b>1,8%</b>	
<b>1 586 622</b>	<b>1,9%</b>	<b>1 709 551</b>	<b>2,1%</b>	<b>3 234 851</b>	<b>3,8%</b>	<b>89,2%</b>	

## C – CREA par spécialité du pôle ABC

Chir spéc 2CD et ambulatoire								orthopédie 2 AB							
2008		2009		2010		Evol.		2008		2009		2010		Evol.	
en €	en %	en €	en %	en €	en %	vs 09		en €	en %	en €	en %	en €	en %	vs 09	
<b>RECETTES</b>								<b>RECETTES</b>							
Titre1	3 959 022	81,0%	4 334 921	83,2%	4 540 293	82,0%	4,7%	4 712 324	87,8%	4 474 141	90,6%	4 739 514	89,7%	5,9%	
Titre2	710 874	14,5%	704 172	13,5%	892 871	16,1%	26,8%	506 315	9,4%	436 315	8,8%	535 781	10,1%	22,8%	
Titre3	70 408	1,4%	7 906	0,2%	13 706	0,2%	73,4%	149 216	2,8%	16 748	0,3%	6 685	0,1%	-60,1%	
Recettes intra	148 185	3,0%	161 682	3,1%	89 038	1,6%	-44,9%	1 180	0,0%	12 894	0,3%	2 188	0,0%	-83,0%	
<b>Total Recettes</b>	<b>4 888 489</b>	<b>100,0%</b>	<b>5 208 681</b>	<b>100,0%</b>	<b>5 535 908</b>	<b>100,0%</b>	<b>6,3%</b>	<b>5 369 035</b>	<b>100,0%</b>	<b>4 940 098</b>	<b>100,0%</b>	<b>5 284 168</b>	<b>100,0%</b>	<b>7,0%</b>	
<b>DEPENSES</b>								<b>DEPENSES</b>							
Titre 1	2 093 298	42,8%	2 204 388	42,3%	1 893 846	34,2%	-14,1%	1 677 710	31,2%	1 735 583	35,1%	1 729 474	32,7%	-0,4%	
Dépenses PM	415 883	8,5%	427 846	8,2%	347 459	6,3%	-18,8%	396 155	7,4%	516 502	10,5%	403 738	7,6%	-21,8%	
Dépenses PNM	1 677 416	34,3%	1 776 542	34,1%	1 546 386	27,9%	-13,0%	1 281 555	23,9%	1 219 081	24,7%	1 325 736	25,1%	8,7%	
Titre 2	125 017	2,6%	146 751	2,8%	135 498	2,4%	-7,7%	114 562	2,1%	117 621	2,4%	159 446	3,0%	35,6%	
Titre 3	28 165	0,6%	51 378	1,0%	37 764	0,7%	-26,5%	21 956	0,4%	34 691	0,7%	25 706	0,5%	-25,9%	
Titre 4	16 785	0,3%	5 689	0,1%	5 642	0,1%	-0,8%	10 483	0,2%	4 109	0,1%	5 000	0,1%	21,7%	
Charges directes	2 263 265	46,3%	2 408 206	46,2%	2 072 750	37,4%	-13,9%	1 824 711	34,0%	1 892 004	38,3%	1 919 626	36,3%	1,5%	
Logistique médicale	2 012 323	41,2%	2 507 191	48,1%	2 356 537	42,6%	-6,0%	1 956 730	36,4%	2 054 183	41,6%	2 241 389	42,4%	9,1%	
Logistique générale	1 021 467	20,9%	870 009	16,7%	934 396	16,9%	7,4%	895 918	16,7%	644 564	13,0%	666 079	12,6%	3,3%	
Autres	58 174	1,2%	56 634	1,1%	82 982	1,5%	46,5%	43 287	0,8%	42 865	0,9%	48 582	0,9%	13,3%	
Charges indirectes	3 091 963	63,2%	3 433 834	65,9%	3 373 915	60,9%	-1,7%	2 895 936	53,9%	2 741 611	55,5%	2 956 050	55,9%	7,8%	
<b>Total Charges</b>	<b>5 355 228</b>	<b>109,5%</b>	<b>5 842 040</b>	<b>112,2%</b>	<b>5 446 665</b>	<b>98,4%</b>	<b>-6,8%</b>	<b>4 720 647</b>	<b>87,9%</b>	<b>4 633 616</b>	<b>93,8%</b>	<b>4 875 677</b>	<b>92,3%</b>	<b>5,2%</b>	
<b>Resultat</b>	<b>-466 739</b>	<b>-9,5%</b>	<b>-633 359</b>	<b>-12,2%</b>	<b>89 243</b>	<b>1,6%</b>	<b>N.S.</b>	<b>648 388</b>	<b>12,1%</b>	<b>306 482</b>	<b>6,2%</b>	<b>408 492</b>	<b>7,7%</b>	<b>33,3%</b>	

chir viscérale 4 AB								Pôle ABC							
2008		2009		2010		Evol.		2008		2009		2010		Evol.	
en €	en %	en €	en %	en €	en %	vs 09		en €	en %	en €	en %	en €	en %	vs 09	
<b>RECETTES</b>								<b>RECETTES</b>							
Titre1	5 593 892	88,1%	6 335 784	88,7%	6 023 416	85,9%	-4,9%	14 265 238	85,9%	15 144 846	87,6%	15 303 223	85,8%	1,0%	
Titre2	715 817	11,3%	745 547	10,4%	849 691	12,1%	14,0%	1 933 007	11,6%	1 886 034	10,9%	2 278 342	12,8%	20,8%	
Titre3	37 980	0,6%	46 359	0,6%	113 824	1,6%	N.S.	257 603	1,6%	71 012	0,4%	134 216	0,8%	89,0%	
Recettes intra	1 729	0,0%	11 627	0,2%	27 262	0,4%	N.S.	151 094	0,9%	186 203	1,1%	118 487	0,7%	-36,4%	
<b>Total Recettes</b>	<b>6 349 418</b>	<b>100,0%</b>	<b>7 139 316</b>	<b>100,0%</b>	<b>7 014 192</b>	<b>100,0%</b>	<b>-1,8%</b>	<b>16 606 941</b>	<b>100,0%</b>	<b>17 288 095</b>	<b>100,0%</b>	<b>17 834 268</b>	<b>100,0%</b>	<b>3,2%</b>	
<b>DEPENSES</b>								<b>DEPENSES</b>							
Titre 1	1 870 952	29,5%	2 187 780	30,6%	1 985 581	28,3%	-9,2%	5 641 960	34,0%	6 127 752	35,4%	5 608 900	31,5%	-8,5%	
Dépenses PM	681 223	10,7%	952 250	13,3%	743 718	10,6%	-21,9%	1 493 261	9,0%	1 896 598	11,0%	1 494 916	8,4%	-21,2%	
Dépenses PNM	1 189 729	18,7%	1 235 530	17,3%	1 241 862	17,7%	0,5%	4 148 700	25,0%	4 231 153	24,5%	4 113 984	23,1%	-2,8%	
Titre 2	273 598	4,3%	236 978	3,3%	272 195	3,9%	14,9%	513 177	3,1%	501 351	2,9%	567 139	3,2%	13,1%	
Titre 3	33 340	0,5%	50 560	0,7%	47 142	0,7%	-6,8%	83 461	0,5%	136 628	0,8%	110 612	0,6%	-19,0%	
Titre 4	13 461	0,2%	5 190	0,1%	3 261	0,0%	-37,2%	40 729	0,2%	14 988	0,1%	13 903	0,1%	-7,2%	
Charges directes	2 191 352	34,5%	2 480 508	34,7%	2 308 178	32,9%	-6,9%	6 279 328	37,8%	6 780 718	39,2%	6 300 554	35,3%	-7,1%	
Logistique médicale	2 211 923	34,8%	2 632 948	36,9%	2 567 045	36,6%	-2,5%	6 180 977	37,2%	7 194 322	41,6%	7 164 971	40,2%	-0,4%	
Logistique générale	1 121 709	17,7%	805 396	11,3%	817 464	11,7%	1,5%	3 039 094	18,3%	2 319 969	13,4%	2 417 939	13,6%	4,2%	
Autres	56 986	0,9%	60 413	0,8%	56 343	0,8%	-6,7%	158 447	1,0%	159 912	0,9%	187 907	1,1%	17,5%	
Charges indirectes	3 390 618	53,4%	3 498 758	49,0%	3 440 852	49,1%	-1,7%	9 378 517	56,5%	9 674 203	56,0%	9 770 817	54,8%	1,0%	
<b>Total Charges</b>	<b>5 581 970</b>	<b>87,9%</b>	<b>5 979 266</b>	<b>83,8%</b>	<b>5 749 030</b>	<b>82,0%</b>	<b>-3,9%</b>	<b>15 657 845</b>	<b>94,3%</b>	<b>16 454 921</b>	<b>95,2%</b>	<b>16 071 371</b>	<b>90,1%</b>	<b>-2,3%</b>	
<b>Resultat</b>	<b>767 448</b>	<b>12,1%</b>	<b>1 160 051</b>	<b>16,2%</b>	<b>1 265 162</b>	<b>18,0%</b>	<b>9,1%</b>	<b>949 097</b>	<b>5,7%</b>	<b>833 174</b>	<b>4,8%</b>	<b>1 762 897</b>	<b>9,9%</b>	<b>N.S.</b>	

# Annexe 18 : Méthodologie pour calculer des CREO utilisée au CHL

Les calculs sont faits dans un simple tableur.

## A – Fixation des prix de cession interne

Décomposition du coût moyen des GHM fournie par l'ENCC

Informations sur le GHM			Dépenses							
GHM V11	Libellé GHM	Coût complet hors structure	Dépenses cliniques	Amortissement location surveillance continue	Entretien maintenance surveillance continue	Personnel autre surveillance continue	Personnel médical surveillance continue	Personnel soignant surveillance continue	Dépenses SC	Amortissement location soins intensifs
01C031	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 an	5 344	1 322	1	0	4	6	82	94	1
01C032	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 an	9 318	1 830	4	1	9	14	170	197	2
01C033	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 an	16 325	2 145	9	6	46	68	541	670	3
01C034	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 an	37 530	3 359	18	6	71	97	807	998	6
01C041	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge sup	7 048	1 455	2	0	5	7	67	82	2
01C042	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge sup	10 481	2 173	4	0	10	15	158	188	2
01C043	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge sup	16 570	2 986	7	1	21	21	244	293	4
01C044	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge sup	36 862	3 797	22	7	72	111	871	1 082	6
01C051	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affecti	5 866	1 263	1	0	2	7	35	45	0
01C052	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affecti	7 845	2 134	3	0	7	17	94	121	1
01C053	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affecti	13 916	3 837	7	1	18	57	280	363	2

Nombre moyen d'unités d'œuvre consommées par GHM fournie par l'ENCC

GHMv11	Libellé	ICR Anesthésie	ICR Bloc	ICR Bloc obstétrique	ICR Dialyse	ICR Dialyse en cours d'hospit.	ICR Exploration fonctionnelle	ICR Imagerie
01C031	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 1	106	253	0	0	0	5	153
01C032	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 2	127	267	0	1	0	17	258
01C033	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 3	156	331	0	0	0	31	352
01C034	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 4	194	404	0	0	0	79	814
01C041	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 1	238	612	0	0	0	7	177
01C042	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 2	241	567	0	0	0	41	298
01C043	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 3	265	542	1	0	0	34	496
01C044	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 4	304	499	1	0	0	73	984
01C051	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affections neurologiques, niveau	179	552	0	0	0	2	46
01C052	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affections neurologiques, niveau	196	565	0	0	0	7	99
01C053	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affections neurologiques, niveau	235	638	1	0	1	18	265

Calcul des coefficients passage du coût total moyen des GHM au montant des GHS rémunéré à 100% au CHL. Arbitrairement, le coefficient de transition se décompose pour 25% par un effet sur le volume d'unités d'œuvre et pour 75% par un effet sur les coûts unitaires.

Coefficient de transition = Recette moyenne / Coût moyen (y compris les coûts de structure)

Coefficient volume = (Coefficient de transition)<sup>(1/4)</sup>

Coefficient coût unitaire = (Coefficient de transition)<sup>(3/4)</sup>

Poids volume 1	Poids coût 3
-------------------	-----------------

GHM V11	Libellé GHM	Nombre	Recette moyenne	Coût Moyen	Coefficient transition	Coeff volume	Coeff coût unitaire
01C031	Craniotomies po	0,00		0	5 548	0	0
01C032	Craniotomies po	0,00		0	9 653	0	0
01C033	Craniotomies po	0,00		0	16 872	0	0
01C034	Craniotomies po	0,00		0	38 627	0	0
01C041	Craniotomies en	0,00		0	7 271	0	0
01C042	Craniotomies en	0,00		0	10 839	0	0
01C043	Craniotomies en	0,00		0	17 123	0	0
01C044	Craniotomies en	0,00		0	37 906	0	0
01C051	Interventions su	3,00	5541,33	6 045	0,916629386	0,978472094	0,936796656
01C052	Interventions su	1,00	9134,18	8 131	1,123416669	1,029521015	1,091203242
01C053	Interventions su	0,00		0	14 424	0	0

Application des coefficients coûts unitaires sur les coûts moyens des GHM pour obtenir les coûts standardisés des GHM.

Informations sur le GHM										
GHM V11	Libellé GHM	Coût statistique (*)	Coût complet hors structure	Amortissement location clinique (hors SI SC réa)	Entretien maintenance clinique (hors SI SC réa)	Personnel autre clinique (hors SI SC réa)	Personnel médical clinique (hors SI SC réa)	Personnel soignant clinique (hors SI SC réa)	Dépenses cliniques	Amortissement location surveillance continue
01C031	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 1		0	0	0	0	0	0	0	0
01C032	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 2		0	0	0	0	0	0	0	0
01C033	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 3		0	0	0	0	0	0	0	0
01C034	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans, niveau 4		0	0	0	0	0	0	0	0
01C041	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C042	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C043	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C044	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C051	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affections neurologiques		5 377	10	2	249	167	730	1 158	1
01C052	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affections neurologiques		8 813	17	3	519	392	1 465	2 398	3
01C053	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affections neurologiques		0	0	0	0	0	0	0	0

Multiplication des coûts standardisés par le nombre de GHS réalisés par le CHL.

Informations sur le GHM										
GHM V11	Libellé GHM	Coût complet hors structure	Coût complet hors structure	Amortissement location clinique (hors SI SC réa)	Entretien maintenance clinique (hors SI SC réa)	Personnel autre clinique (hors SI SC réa)	Personnel médical clinique (hors SI SC réa)	Personnel soignant clinique (hors SI SC réa)	Dépenses cliniques	Amortissement location surveillance continue
01C031	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C032	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C033	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C034	Craniotomies pour traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C041	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C042	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C043	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C044	Craniotomies en dehors de tout traumatisme, âge supérieur à 17 ans		0	0	0	0	0	0	0	0
01C051	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affections neurologiques		16 131	31	5	746	501	2 190	3 474	3
01C052	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affections neurologiques		8 813	17	3	519	392	1 465	2 398	3
01C053	Interventions sur le rachis et la moelle pour des affections neurologiques		0	0	0	0	0	0	0	0

Agrégation des décompositions standardisées (est obtenu le double vertueux utilisé dans les TCCM).

Coût complet hors structure	Amortissement location clinique (hors SI SC réa)	Entretien maintenance clinique (hors SI SC réa)	Personnel autre clinique (hors SI SC réa)	Personnel médical clinique (hors SI SC réa)	Personnel soignant clinique (hors SI SC réa)	Dépenses cliniques	Amortissement location surveillance continue	Entretien maintenance surveillance continue	Personnel autre surveillance continue
49 282 443,41	188 667,61	45 752,20	2 805 289,32	3 299 975,61	11 085 503,18	17 425 187,91	15 469,28	5 707,91	68 475,33

## Application des coefficients volume sur le nombre moyen d'unités d'œuvre par GHM.

GHMv11	Libellé	ICR Anesthésie	ICR Bloc	ICR Bloc obstétrique	ICR Dialyse	ICR Dialyse en cours d'hospit.	ICR Exploration fonctionnelle	ICR Imagerie	ICR Imagerie interventionnelle	B/P Laboratoire	BHN / PHN Laboratoire
01C031	Craniotomies pour traumatisme, âg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C032	Craniotomies pour traumatisme, âg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C033	Craniotomies pour traumatisme, âg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C034	Craniotomies pour traumatisme, âg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C041	Craniotomies en dehors de tout tra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C042	Craniotomies en dehors de tout tra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C043	Craniotomies en dehors de tout tra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C044	Craniotomies en dehors de tout tra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C051	Interventions sur le rachis et la moi	176	540	0	0	0	2	45	1	314	85
01C052	Interventions sur le rachis et la moi	202	582	0	0	0	7	102	4	884	224
01C053	Interventions sur le rachis et la moi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

## Multiplication des nombres d'UO standardisés par le nombre de GHS réalisés par le CHL.

GHMv11	Libellé	ICR Anesthésie	ICR Bloc	ICR Bloc obstétrique	ICR Dialyse	ICR Dialyse en cours d'hospit.	ICR Exploration fonctionnelle	ICR Imagerie	ICR Imagerie interventionnelle	B/P Laboratoire	BHN / PHN Laboratoire
01C031	Craniotomies pour traumatisme, âg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C032	Craniotomies pour traumatisme, âg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C033	Craniotomies pour traumatisme, âg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C034	Craniotomies pour traumatisme, âg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C041	Craniotomies en dehors de tout tra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C042	Craniotomies en dehors de tout tra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C043	Craniotomies en dehors de tout tra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C044	Craniotomies en dehors de tout tra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
01C051	Interventions sur le rachis et la moi	527	1 621	0	0	0	5	136	4	943	254
01C052	Interventions sur le rachis et la moi	202	582	0	0	0	7	102	4	884	224
01C053	Interventions sur le rachis et la moi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

## Agrégation des nombres standardisés au niveau de l'établissement.

ICR Anesthésie	ICR Bloc	ICR Bloc obstétrique	ICR Dialyse	ICR Dialyse en cours d'hospit.	ICR Exploration fonctionnelle	ICR Imagerie	ICR Imagerie interventionnelle	B/P Laboratoire	BHN / PHN Laboratoire
618 468,51	1 142 270,12	484 809,48	3 051,02	6 272,38	323 862,81	948 461,27	24 124,25	13 088 863,05	1 646 795,79

La mise en vis-à-vis des postes de coûts et des unités d'œuvre qui leur correspondent permet de calculer des coûts unitaires normalisés qui serviront de prix de cession internes.

Code	Section de prélèvement	Montant normalisé	UO	Nombre d'UO	Correction T2 & T3 selon base d'Angers	Coût unitaire / prix de de cession interne
A1	Gestion des spécialités pharmaceutique	687 504	Recette	51 413 613		0,0134
A2	Activité de stérilisation	408 697	Recette	51 413 613		0,0079
A3	Génie biomédical	182 288	Recette	51 413 613		0,0035
A4	Hygiène et Vigilance	143 398	Recette	51 413 613		0,0028
A5	Recours à l'anesthésie	2 034 298	ICR Anesthé	618 469	15%	3,7845
A6	Recours aux blocs opératoires	1 944 022	ICR Bloc	1 142 270	47%	2,4936
A7	Actes d'exploration fonctionnelle	435 377	ICR Explorati	323 863	29%	1,7370
A8	Clichés d'imagerie médicale	963 989	ICR Imagerie	948 461	23%	1,2472
A9	Examens de laboratoire(s)	1 515 993	B P N/HN	14 735 659	71%	0,1759
A10	Accueil & traitement des urgences	623 512	Passage Urg	8 319	14%	85,3072
A11	SMUR terrestre	422 057	Nb de 1/2h d	1 323	23%	390,8265
A12	Actes de rééducation fonctionnelle		Donnée hors EMCC			1,4498
A13	Prestations de blanchisserie	641 821	Recette	51 413 613		0,0125
A14	Prestations de restauration	1 376 004	Recette	51 413 613		0,0268
A15	accueil & gestion des patients	343 528	Recette	51 413 613		0,0067
A16	Administration générale	2 506 071	Recette	51 413 613		0,0487
A17	Gestion des ressources humaines	1 336 180	Recette	51 413 613		0,0260
A18	Information médicale	187 633	Recette	51 413 613		0,0036
A19	Gestion du système d'information	762 879	Recette	51 413 613		0,0148
A20	Entretien & maintenance	1 077 420	Recette	51 413 613		0,0210
A21	Services hôteliers	1 789 080	Recette	51 413 613		0,0348
A22	Structure financier	551 592	Recette	51 413 613		0,0107
A23	Structure Immobilier	1 579 578	Recette	51 413 613		0,0307

Le coût de l'hébergement de malades des services assumés par d'autres services se fait au prix de journée.

## B – Constitution de la matrice des prélèvements

La connaissance des prestations internes, matérialisés par le triplet (nombre d'UO, UF productrice, UF consommatrice) extrait du système d'information de l'établissement permet de construire la matrice des flux des prestations internes (en UO).

UF	3320	3321	5524	5526	5527	6122
Section de prélèvement	IRM	RADIOLOGIE	HOSPITALISATION DE JOUR EN PEDIATRIE	LITS KANGOUROU	NEONATAL AVEC SOINS INTENSIFS TYPE	MEDECINE 6 CD
P01 Gestion des spécialités pharmaceutiques	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P02 Activité de stérilisation	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P03 Génie biomédical	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P04 Hygiène et Vigilance	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P05 Recours à l'anesthésie						-2713
P06 Recours aux blocs opératoires						-8391
P07 Actes d'exploration fonctionnelle		-246	-1568			-21145
P08 Clichés d'imagerie médicale	56044	900703	-8384	-89	-4805	-50549
P09 Examens de laboratoire(s)			-91201	-345	-37335	-704290
P10 Accueil & traitement des urgences						
P11 SMUR terrestre						
P12 Actes de rééducation fonctionnelle			-240			-2208
P13 Prestations de blanchisserie	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P14 Prestations de restauration	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P15 accueil & gestion des patients	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P16 Administration générale	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P17 Gestion des ressources humaines	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P18 Information médicale	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P19 Gestion du système d'information	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P20 Entretien & maintenance	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P21 Services hôteliers	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P22 Structure financier	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P23 Structure Immobilier	-384697,42	-1003926,14	-569474,95	-207113,08	-1013596,73	-3132871,06
P24 Hébergement						-5728,77495

La valorisation des flux de prestations à partir des prix de cession interne calculés précédemment permet de connaître les prélèvements à opérer.

UF	3320	3321	5524	5526	5527	6122
Section de prélèvement	IRM	RADIOLOGIE	HOSPITALISATION DE JOUR EN PEDIATRIE	LITS KANGOUROU	NEONATAL AVEC SOINS INTENSIFS TYPE	MEDECINE 6 CD
P01 Gestion des spécialités pharmaceutiques	-5 153	-13 448	-7 628	-2 774	-13 577	-41 965
P02 Activité de stérilisation	-3 104	-8 101	-4 535	-1 671	-8 179	-25 279
P03 Génie biomédical	-1 370	-3 574	-2 028	-737	-3 609	-11 154
P04 Hygiène et Vigilance	-1 076	-2 808	-1 533	-579	-2 835	-8 763
P05 Recours à l'anesthésie	0	0	0	0	0	-9 726
P06 Recours aux blocs opératoires	0	0	0	0	0	-19 979
P07 Actes d'exploration fonctionnelle	0	-400	-2 547	0	0	-34 347
P08 Clichés d'imagerie médicale	65 501	1 052 632	-9 799	-104	-5 616	-59 079
P09 Examens de laboratoire(s)	0	0	-15 016	-57	-6 147	-115 962
P10 Accueil & traitement des urgences	0	0	0	0	0	0
P11 SMUR terrestre	0	0	0	0	0	0
P12 Actes de rééducation fonctionnelle	0	0	-3 481	0	0	-32 029
P13 Prestations de blanchisserie	-4 788	-12 495	-7 088	-2 578	-12 615	-38 992
P14 Prestations de restauration	-10 244	-26 733	-15 164	-5 515	-26 990	-83 422
P15 accueil & gestion des patients	-2 580	-6 732	-3 819	-1 389	-6 797	-21 008
P16 Administration générale	-18 701	-48 802	-27 683	-10 068	-49 273	-152 294
P17 Gestion des ressources humaines	-9 980	-26 045	-14 774	-5 373	-26 296	-81 276
P18 Information médicale	-1 409	-3 677	-2 086	-758	-3 712	-11 473
P19 Gestion du système d'information	-5 630	-14 848	-8 423	-3 063	-14 991	-46 335
P20 Entretien & maintenance	-8 036	-20 970	-11 895	-4 326	-21 172	-65 439
P21 Services hôteliers	-13 350	-34 839	-19 762	-7 187	-35 174	-108 719
P22 Structure financier	-4 120	-10 752	-6 099	-2 218	-10 855	-33 551
P23 Structure Immobilier	-11 786	-30 756	-17 446	-6 345	-31 052	-95 978
P24 Hébergement	0	0	0	0	0	-5 729
<b>Cession interne</b>	<b>-35 884</b>	<b>787 714</b>	<b>-180 325</b>	<b>-54 744</b>	<b>-278 891</b>	<b>-1 102 501</b>

Cette matrice vient se substituer aux déversements en cascade des charges indirectes des CREA. La somme des recettes et des charges directes et des prélèvements opérés permet de calculer un résultat analytique. L'agrégation des résultats des UF permet d'obtenir le résultat analytique, plus fiable, des spécialités médicales et des pôles d'activité.

ALEXANDRE

Nicolas

Décembre 2011

## ELEVE DIRECTEUR D'HOPITAL

Promotion 2010-2012

### Utilités et difficultés de mise en œuvre de la comptabilité analytique hospitalière Revenir aux fondamentaux

#### **Résumé :**

Le présent mémoire s'efforce de distinguer les limites conceptuelles intrinsèques de la comptabilité analytique hospitalière (CAH) de ce qui relève des difficultés techniques liées à son déploiement.

Une première partie présente le cadre théorique et historique. La CAH s'inscrit dans la tradition française de la comptabilité analytique. Elle produit des coûts complets historiques selon la méthode des sections homogènes. La mesure de l'activité médicale grâce à l'introduction en 1985 puis la généralisation du PMSI a permis de faire des avancées importantes dans le traitement des coûts. De nombreux outils ont été proposés et enrichis. La comptabilité analytique reste toutefois d'un usage interne limité alors que la constitution de l'échantillon de l'ENC en 1993, la généralisation du PMSI-MCO et la T2A ont permis aux autorités de tutelle d'exercer un contrôle externe autonome de la comptabilité analytique des établissements.

La deuxième partie porte un regard critique sur le dispositif mis en place. Elle commence par analyser la méthode ABC pour admettre la nécessité de limiter l'introduction d'un traitement ascendant des coûts. Le calcul des coûts complets positionne la comptabilité analytique comme un outil du diagnostic stratégique des activités des établissements et non comme un outil de pilotage. Elle demande à être adaptée et complétée pour nourrir les projets d'établissement et de pôle. L'analyse des coûts de capacité est notamment primordiale. Les CREO sont très probablement l'outil à privilégier pour cartographier l'efficacité des activités des pôles cliniques comme celles des pôles support.

Ce mémoire se conclut sur la préconisation d'une révision des obligations réglementaires imposées aux établissements pour leur laisser le choix de leur modèle analytique en contrepartie d'une certification de leur méthodologie.

#### **Mots clés :**

Comptabilité analytique, Contrôle de gestion, Stratégie, PMSI, Méthode des sections homogènes, Méthode ABC, Pôle, Coûts complets, TCCM, CREA, CREO, Prix de cession interne, Micro costing, Gross costing, Hôpital, ENCC, T2A

*L'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.*