

Deuxième Colloque national "Contrôle de gestion hospitalier"

COMMENT UTILISER LA METHODE VARIABLE/FIXE ET SEUIL DE RENTABILITE



Déclaration d'absence de conflit d'intérêt

En dehors de la société Pilar que j'ai fondée et que je dirige, je n'ai eu au cours des trois dernières années aucune affiliation, intérêt financier ou intérêt de tout ordre avec une société commerciale et ne reçois aucune rémunération, redevance ou octroi de service d'une société commerciale.

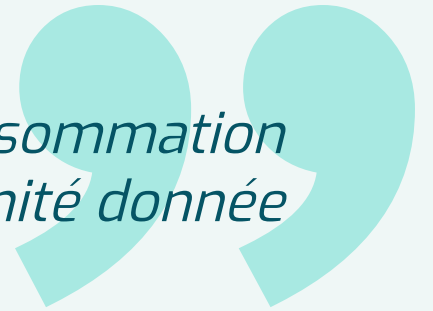
Nathalie NARP - L'HÔSTIS

17 avril 2025

A quoi sert la comptabilité analytique en établissement de santé ?

1) INTRODUCTION

Le coût est l'expression monétaire de la consommation de ressources pour produire une unité donnée



JP HELFER, J ORSONI

Comptabilité générale

$$\text{Coût} = \frac{\text{Dépenses}}{\text{Quantité}}$$

€

Unité d'œuvre

PMSI et autres applications d'activité



UN PEU D'HISTOIRE

**Fin XVIII-
XIXe
siècle**

**Révolution industrielle :
des débuts empiriques**

Les premières formes de comptabilité analytiques et de coût par poste apparaissent avec le développement des manufactures

**Années
1900-1920**

**Organisation scientifique
du travail et
standardisation des coûts**

Selon les approches de F.W. Taylor, l'organisation scientifique du travail introduit le coût standard et amorce la distinction entre coût direct et indirect

**Années
1930-1940**

**Formalisation des coûts
fixes et variables**

La distinction entre coûts fixes et variables émerge dans la littérature.
Elle permet d'introduire les notions de marge sur coût variable, seuil de rentabilité et coût pertinent

**Seconde
Guerre
Mondiale
1940-1950**

**Diffusion des outils
analytiques**

L'effort de guerre généralise le recours à l'analyse des coûts, à la planification et au pilotage économique. Ces méthodes se diffusent dans les secteurs civils.

**Années
1980-1990**

**Méthode ABC et gestion
stratégique des coûts**

Face à la croissance des coûts indirects (informatique, qualité, logistique,), la méthode ABC (Activity Based-Costing) propose de ventiler par activité réelle (et non par produit), pour mieux refléter la réalité

UN PEU D'HISTOIRE

On ne se peut plus se contenter de **calculer un coût de production interne** ou de faire du **reporting ARS** et il faut songer :

**Années
2000-
2020**

**Mondialisation,
externalisation, chaîne de
la valeur**

Les échanges globalisés et l'externalisation croissante (sous-traitance, délocalisation, logistique globale) poussent la comptabilité analytique à s'adapter

**De nos
jours...**

**Complexité des
organisations et dialogue
de gestion**

La diversité des activités et des moyens de les réaliser impose plusieurs méthodes analytiques. Le lien mesure - action est indispensable, impliquant tous les acteurs suivant les principes de responsabilité et contrôlabilité


- A mesurer les coûts sur **tous les niveaux** (total EJ, pôles...) et sur **toutes les périodes** (durée de vie du produit, exercice en cours...)
- A repenser la **pertinence du coût unitaire**, alors que les charges indirectes sont majeures et synergiques
- A aborder d'**autres approches** comme le **target costing** (coût objectif dès la conception), **life cycle costing**, cohérence avec la **stratégie** de l'établissement / GHT / groupe

Comment construire un système de coût ?

2) RAPPELS ET ETAPES

7 étapes :



- 
1. Définir l'**objet de coût** (OC)
 2. Fixer le **périmètre** (spatio-temporel)
 3. Choisir les **concepts** autour des coûts
 4. Réaliser le **découpage** analytique
 5. Recueillir et retraiter la **balance**
 6. Recueillir et affecter les **unités d'oeuvre** et clés de répartition
 7. **Présenter** les résultats et préconisations

4 grandes dimensions à évaluer et choisir :

**Coût
direct**

**Coût
variable**

**Coût
partiel**

**Coût
prévisionnel**

**Coût
indirect**

**Coût
fixe**

**Coût
complet**

Coût réel

Caractéristiques :

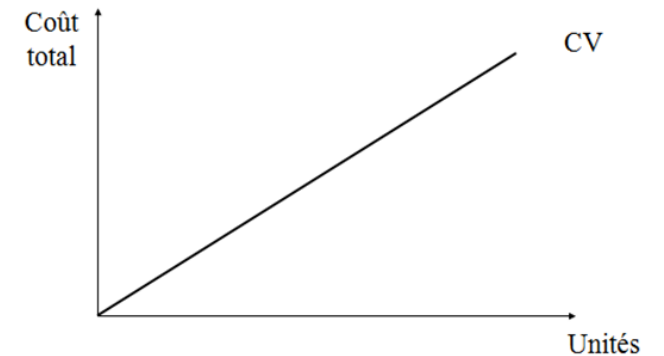
Coût variable

La dépense évolue à due proportion de la quantité produite et suit une fonction linéaire

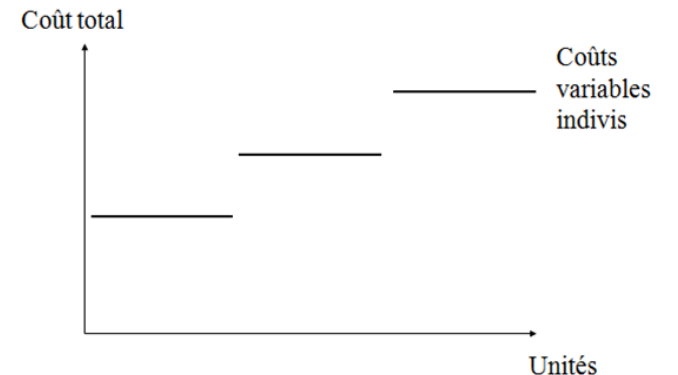
Coût fixe

La dépense n'est pas affectable à une production propre et évolue par palier.

Représentation graphique des coûts variables



Coûts variables indivis ou semi-fixes



4 grands modèles pour les établissements de santé... et leurs limites

3) METHODES HOSPITALIERES

5 grands modèles français

Retraitement comptable (**RTC**), Etude Nationale des Coûts (**ENC**), **Base d'Angers**, **CréA**, **Taux de marge** sur coût

Leur nombre est lié à la **diversité des objets de coûts** produits par un établissement de santé : hospitalisation, actes externes, activités spécifiques, logistiques

Leur diversité est aussi consécutive à des **besoins de pilotage différents**

- Pilotage interne vs. reporting national
- Total entité vs. pôles ou service
- Plan d'économies vs. dialogue de gestion interne
- Comprendre vs. agir
- Compétences en développement vs. matures
- Guides techniques existants vs. méthodes internes
- Public vs. privé

... et des limites associées



Elaboration technique

Temps de réalisation, affectation des charges, disponibilité et qualités des données...



Utilisation et interprétations

Biais consécutifs au découpage analytique, au principe de contrôlabilité, à l'intégration ou non dans le système de management...

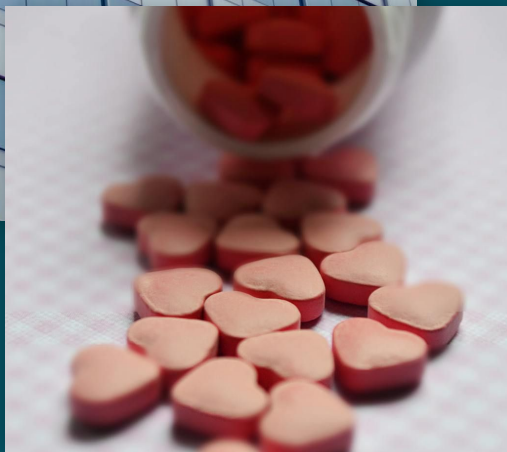


Paysage managérial

Décalage entre les attentes des directions, des services et des pôles ; maturité de gestion ; prérequis dans la compréhension des modèles, résultats tardifs et instables

Proposer une autre approche fondée et tester des classiques économiques

4) CHARGES FIXES/VARIABLES



Une proposition : ≡ (ré)utiliser le concept variable / fixe

Une idée : identifier un seuil de rentabilité


- Une proposition méthodologique : à **partir des balances comptables** et/ou des tableaux de contrôle VALID-RTC
- Des **cas d'usage** possibles : dès qu'il faut rapprocher une production (séjours, actes, repas etc.) avec des charges et des recettes
- Une nuance hospitalière : introduire une **notion de RECETTES FIXES** (ce qui est le cas du FIR, des financements MIG, IFAQ etc.)

Trois exemples, de bout en bout

5) TESTS ET ILLUSTRATIONS

5 étapes :



- 
1. Choisir le **périmètre** : total entité ou SA
 1. Recueillir la **balance** des dépenses ET des recettes ou le tableau VALID-RTC (onglets verts CNmaj_Cli ou Synth._CNmaj)
 2. **Typier** chacun des comptes en '**Fixe**' ou '**Variable**'
 3. Convenir de l'**unité d'oeuvre** : nombre de séjours, chimiothérapie, repas...). Elle correspond à ce qui est fabriqué par le périmètre
 4. Calculer le **seuil de rentabilité**
 5. Réaliser les **graphiques**

1er cas : un établissement à l'équilibre

Les hypothèses :

- Le total des charges et des recettes est de **100 M€**.
 - La **répartition de charges** est de 63 % pour le personnel (titre 1), 22 % de dépenses à caractère médical (titre 2), 10 % charges logistiques et hôtelières (titre 3), 5 % charges financières (titre 4).
 - **25 % des recettes sont fixes** (FIR, IFAQ, MIGAC), 75 % recettes variables.
 - Des recettes pour chambre particulière sont comptabilisées (environ 100 € par jour d'hospitalisation, pour la moitié des séjours, avec deux jours en moyenne facturés par séjour).
 - Les recettes fixes évoluent de 10 % par palier de 10 000 séjours.
 - Les **charges fixes** évoluent de 5 % par palier de 5 000 séjours.
 - L'établissement est mono-activité et produit des hospitalisations complète en chirurgie pour une recette moyenne (variable) de 3 000 €.
 - Le nombre annuel réel de séjours a été de 25 000.
-

1er cas : un établissement à l'équilibre

Balances et typage des comptes

Compte	Libellé	Nature	Montant (€)	%	
6411	Salaires et appointements	Fixes	40 000 000	40%	
6451	Cotisations URSSAF	Fixes	10 000 000	10%	
6453	Cotisations retraite complémentaire	Fixes	7 000 000	7%	
647	Autres charges sociales	Fixes	6 000 000	6%	
6061	Achats de médicaments	Variables	6 000 000	6%	
6063	Achats de dispositifs médicaux	Variables	5 000 000	5%	
611	Prestations externes de santé (labos, etc.)	Variables	4 000 000	4%	
6122	Transports de patients	Variables	2 000 000	2%	
6281	Location de matériel médical	Variables	5 000 000	5%	
615	Entretien et réparations	Fixes	3 000 000	3%	
6067	Produits d'entretien et fournitures	Variables	2 000 000	2%	
6132	Location de linge	Variables	2 000 000	2%	
6112	Restauration patients et personnels	Variables	3 000 000	3%	
6611	Intérêts des emprunts	Fixes	4 000 000	4%	
627	Frais bancaires	Fixes	1 000 000	1%	
TOTAL DES CHARGES			100 000 000	100%	
			<i>Fixes</i>	<i>71 000 000</i>	<i>71%</i>
			<i>Variables</i>	<i>29 000 000</i>	<i>29%</i>

Compte	Libellé	Nature	Montant (€)	%	
7388	Dotation MIGAC	Fixes	10 000 000	10%	
734	Dotation FIR	Fixes	10 000 000	10%	
7478	Recettes IFAQ	Fixes	5 000 000	5%	
7067	Séjours hospitalisation complète chirurgie	Variables	72 500 000	73%	
7081	Chambres particulières	Variables	2 500 000	3%	
TOTAL DES RECETTES			100 000 000	100%	
			<i>Fixes</i>	<i>25 000 000</i>	<i>25%</i>
			<i>Variables</i>	<i>75 000 000</i>	<i>75%</i>

Nombre de séjours : 25000

1er cas : un établissement à l'équilibre

Calcul du seuil de rentabilité

Compte	Libellé	Nature	Montant (€)	%	Par séjour
6411	Salaires et appointements	Fixes	40 000 000	40%	1600
6451	Cotisations URSSAF	Fixes	10 000 000	10%	400
6453	Cotisations retraite complémentaire	Fixes	7 000 000	7%	280
647	Autres charges sociales	Fixes	6 000 000	6%	240
6061	Achats de médicaments	Variables	6 000 000	6%	240
6063	Achats de dispositifs médicaux	Variables	5 000 000	5%	200
611	Prestations externes de santé (labos, etc.)	Variables	4 000 000	4%	160
6122	Transports de patients	Variables	2 000 000	2%	80
6281	Location de matériel médical	Variables	5 000 000	5%	200
615	Entretien et réparations	Fixes	3 000 000	3%	120
6067	Produits d'entretien et fournitures	Variables	2 000 000	2%	80
6132	Location de linge	Variables	2 000 000	2%	80
6112	Restauration patients et personnels	Variables	3 000 000	3%	120
6611	Intérêts des emprunts	Fixes	4 000 000	4%	160
627	Frais bancaires	Fixes	1 000 000	1%	40
TOTAL DES CHARGES			100 000 000	100%	4 000
	<i>Fixes</i>		<i>71 000 000</i>	<i>71%</i>	<i>2 840</i>
	<i>Variables</i>		<i>29 000 000</i>	<i>29%</i>	<i>1 160</i>
Nombre de séjours :			25 000		

Compte	Libellé	Nature	Montant (€)	%	Par séjour
7388	Dotation MIGAC	Fixes	10 000 000	10%	400
734	Dotation FIR	Fixes	10 000 000	10%	400
7478	Recettes IFAQ	Fixes	5 000 000	5%	200
7067	Séjours hospitalisation complète chirurgie	Variables	72 500 000	73%	2900
7081	Chambres particulières	Variables	2 500 000	3%	100
TOTAL DES RECETTES			100 000 000	100%	4 000
	<i>Fixes</i>		<i>25 000 000</i>	<i>25%</i>	<i>1 000</i>
	<i>Variables</i>		<i>75 000 000</i>	<i>75%</i>	<i>3 000</i>
Nombre de séjours :			25 000		

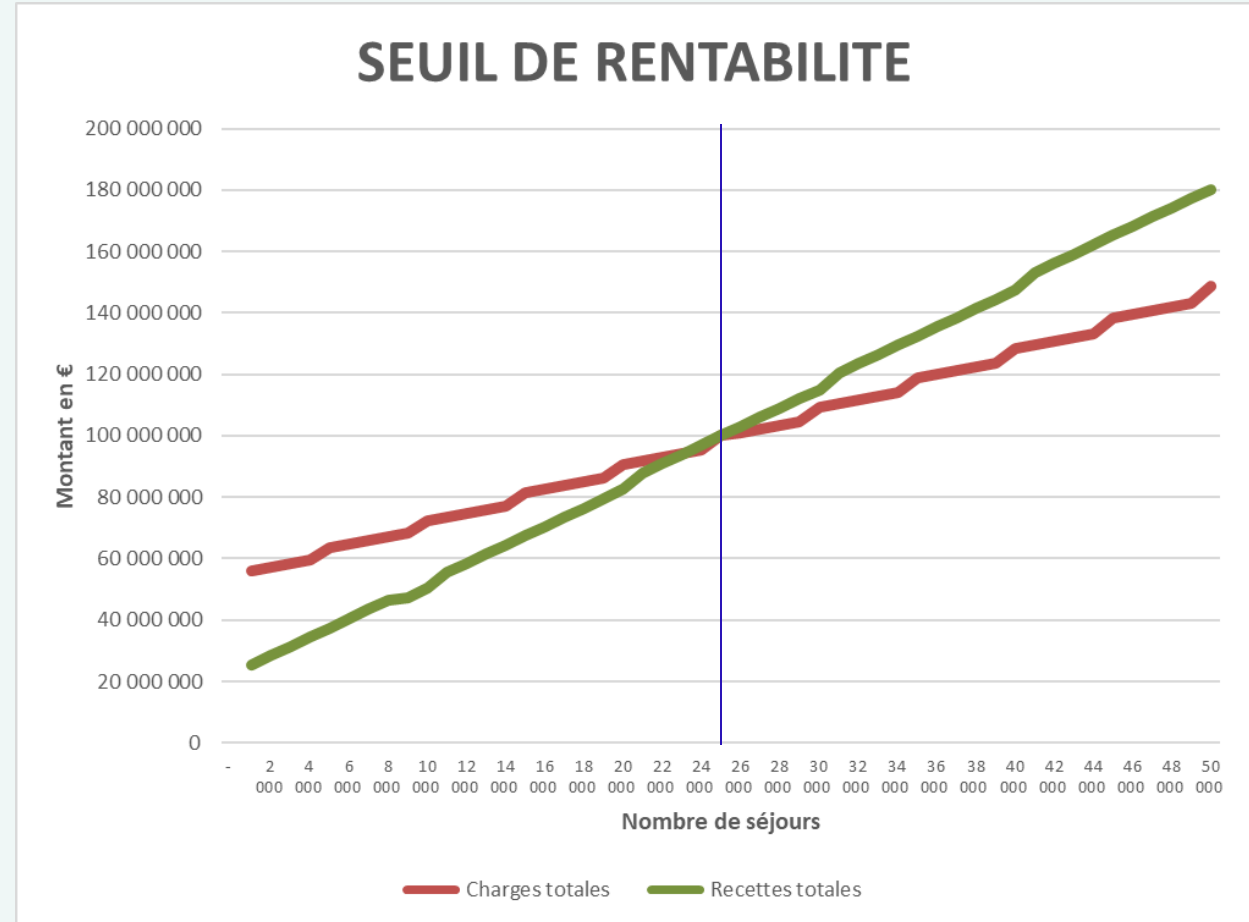
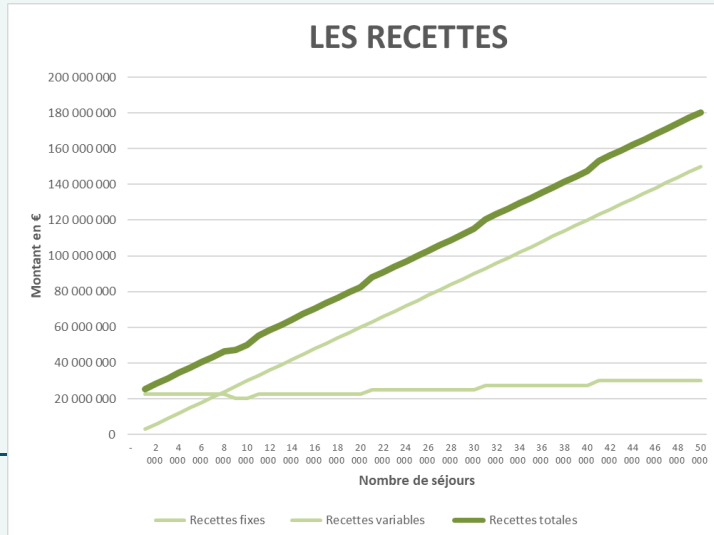
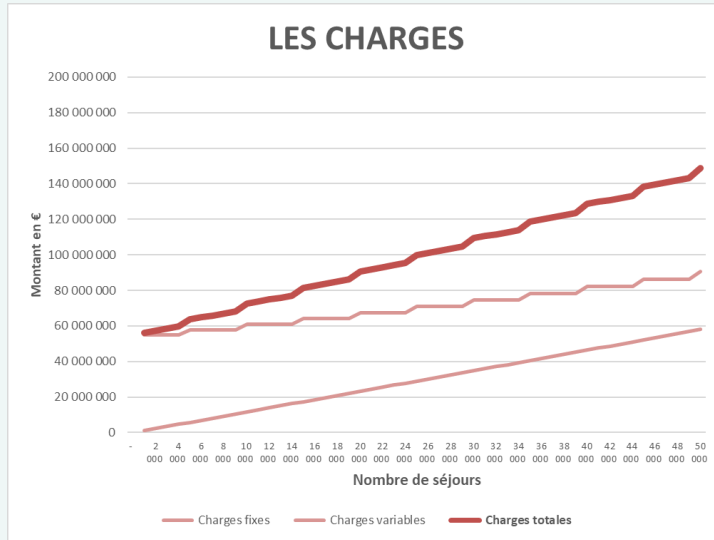
		Total	Pour 25 000 séjours Unitaire
Recettes (variables et fixes)	<i>a</i>	100 000 000	4 000
Charges variables	<i>b</i>	29 000 000	1 160
Marge sur coût variable unitaire	$c=a-b$		2 840
Charges fixes	<i>d</i>	71 000 000	
Seuil de rentabilité :	$e=d/c$		25 000



Le nombre de séjours réalisés, dans la structure de recettes comptabilisées, permet de couvrir exactement les charges

1er cas : un établissement à l'équilibre

Les graphiques



2nd cas : un établissement en déficit

Les hypothèses :

- Le total des charges est de **102 M€** et des recettes est de **100 M€**.
La hausse des charges correspond à 1 M€ supplémentaire en intérim médical, 500 k€ de prestations informatiques (cyberattaque) et 500 k€ d'amortissements d'un nouveau bâtiment.
 - La **répartition de charges** est de 63 % pour le personnel (titre 1), 22 % de dépenses à caractère médical (titre 2), 10 % charges logistiques et hôtelières (titre 3), 5 % charges financières (titre 4).
 - **25 % des recettes sont fixes** (FIR, IFAQ, MIGAC), 75 % recettes variables.
 - Des recettes pour chambre particulière sont comptabilisées (environ 100 € par jour d'hospitalisation, pour la moitié des séjours, avec deux jours en moyenne facturés par séjour).
 - Les recettes fixes évoluent de 10 % par palier de 10 000 séjours.
 - Les **charges fixes** évoluent de 5 % par palier de 5 000 séjours.
 - L'établissement est mono-activité et produit des hospitalisations complète en chirurgie pour une recette moyenne (variable) de 3 000 €.
 - Le nombre annuel réel de séjours a été de 25 000.
-

2nd cas : un établissement en déficit

Balances et typage des comptes

Compte	Libellé	Nature	Montant (€)	%	Par séjour
6411	Salaires et appointements	Fixes	40 000 000	39%	1600
6451	Cotisations URSSAF	Fixes	10 000 000	10%	400
6453	Cotisations retraite complémentaire	Fixes	7 000 000	7%	280
647	Autres charges sociales	Fixes	6 000 000	6%	240
6211	Intérim médical	Variables	1 000 000	1%	40
6061	Achats de médicaments	Variables	6 000 000	6%	240
6063	Achats de dispositifs médicaux	Variables	5 000 000	5%	200
611	Prestations externes de santé (labos, etc.)	Variables	4 000 000	4%	160
6122	Transports de patients	Variables	2 000 000	2%	80
6281	Location de matériel médical	Variables	5 000 000	5%	200
615	Entretien et réparations	Fixes	3 000 000	3%	120
6067	Produits d'entretien et fournitures	Variables	2 000 000	2%	80
6132	Location de linge	Variables	2 000 000	2%	80
6112	Restauration patients et personnels	Variables	3 000 000	3%	120
6288	Prestations informatiques exceptionnelles	Fixes	500 000	0%	20
6611	Intérêts des emprunts	Fixes	4 000 000	4%	160
627	Frais bancaires	Fixes	1 000 000	1%	40
6811	Dotations aux amortissements bâtiment	Fixes	500 000	0%	20
	TOTAL DES CHARGES		102 000 000	100%	4 080
		<i>Fixes</i>	<i>72 000 000</i>	<i>71%</i>	<i>2 880</i>
		<i>Variables</i>	<i>30 000 000</i>	<i>29%</i>	<i>1 200</i>
	Nombre de séjours :		25 000		

Compte	Libellé	Nature	Montant (€)	%	Par séjour
7388	Dotation MIGAC	Fixes	10 000 000	10%	400
734	Dotation FIR	Fixes	10 000 000	10%	400
7478	Recettes IFAQ	Fixes	5 000 000	5%	200
7067	Séjours hospitalisation complète chirurgie	Variables	72 500 000	73%	2900
7081	Chambres particulières	Variables	2 500 000	3%	100
	TOTAL DES RECETTES		100 000 000	100%	4 000
		<i>Fixes</i>	<i>25 000 000</i>	<i>25%</i>	<i>1 000</i>
		<i>Variables</i>	<i>75 000 000</i>	<i>75%</i>	<i>3 000</i>
	Nombre de séjours :		25 000		

3000

2nd cas : un établissement en déficit

Calcul du seuil de rentabilité

Compte	Libellé	Nature	Montant (€)	%	Par séjour
6411	Salaires et appointements	Fixes	40 000 000	39%	1600
6451	Cotisations URSSAF	Fixes	10 000 000	10%	400
6453	Cotisations retraite complémentaire	Fixes	7 000 000	7%	280
647	Autres charges sociales	Fixes	6 000 000	6%	240
6211	Intérim médical	Variables	1 000 000	1%	40
6061	Achats de médicaments	Variables	6 000 000	6%	240
6063	Achats de dispositifs médicaux	Variables	5 000 000	5%	200
611	Prestations externes de santé (labos, etc.)	Variables	4 000 000	4%	160
6122	Transports de patients	Variables	2 000 000	2%	80
6281	Location de matériel médical	Variables	5 000 000	5%	200
615	Entretien et réparations	Fixes	3 000 000	3%	120
6067	Produits d'entretien et fournitures	Variables	2 000 000	2%	80
6132	Location de linge	Variables	2 000 000	2%	80
6112	Restauration patients et personnels	Variables	3 000 000	3%	120
6288	Prestations informatiques exceptionnelles	Fixes	500 000	0%	20
6611	Intérêts des emprunts	Fixes	4 000 000	4%	160
627	Frais bancaires	Fixes	1 000 000	1%	40
6811	Dotations aux amortissements bâtiment	Fixes	500 000	0%	20
	TOTAL DES CHARGES		102 000 000	100%	4 080
		<i>Fixes</i>	<i>72 000 000</i>	<i>71%</i>	<i>2 880</i>
		<i>Variables</i>	<i>30 000 000</i>	<i>29%</i>	<i>1 200</i>
Nombre de séjours :			25 000		

Compte	Libellé	Nature	Montant (€)	%	Par séjour
7388	Dotation MIGAC	Fixes	10 000 000	10%	400
734	Dotation FIR	Fixes	10 000 000	10%	400
7478	Recettes IFAQ	Fixes	5 000 000	5%	200
7067	Séjours hospitalisation complète chirurgie	Variables	72 500 000	73%	2900
7081	Chambres particulières	Variables	2 500 000	3%	100
	TOTAL DES RECETTES		100 000 000	100%	4 000
		<i>Fixes</i>	<i>25 000 000</i>	<i>25%</i>	<i>1 000</i>
		<i>Variables</i>	<i>75 000 000</i>	<i>75%</i>	<i>3 000</i>
Nombre de séjours :			25 000		

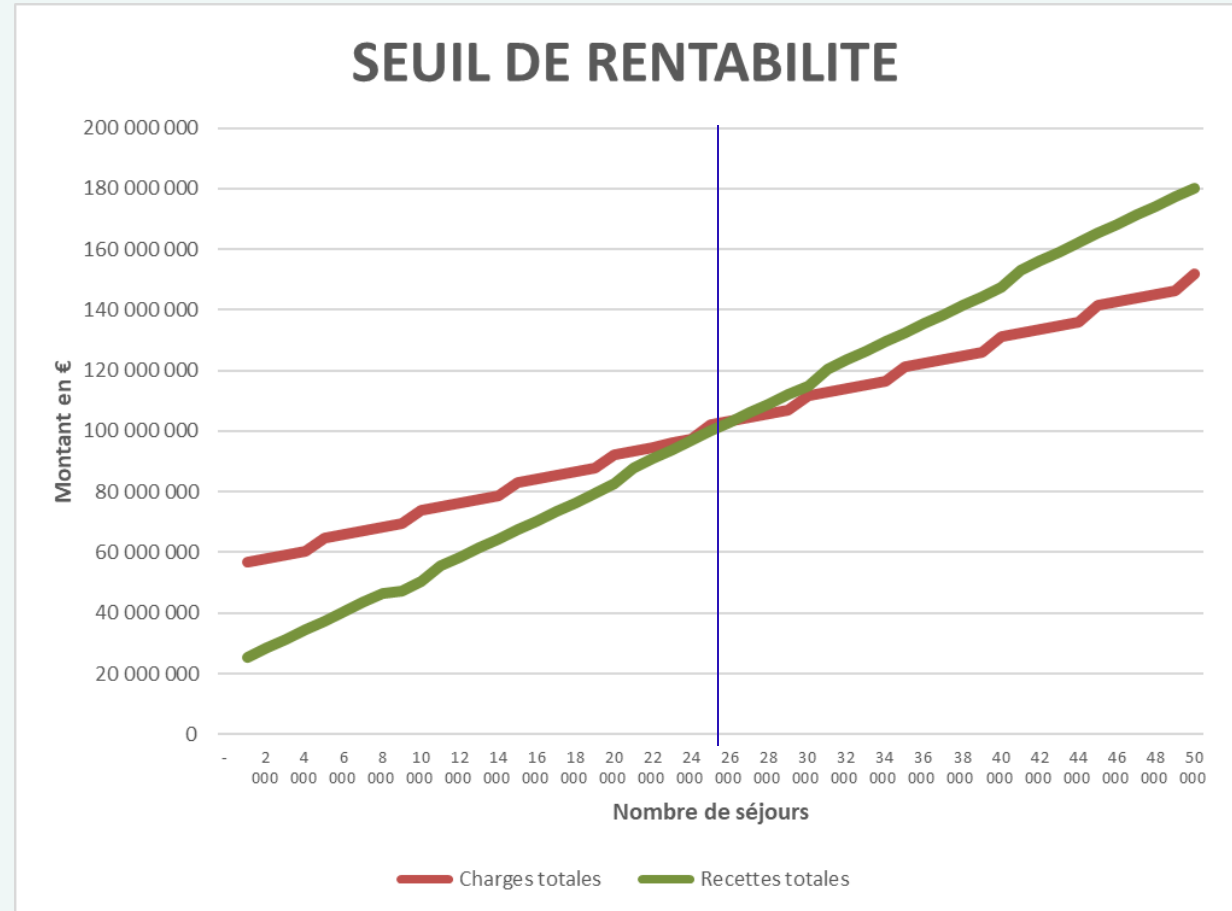
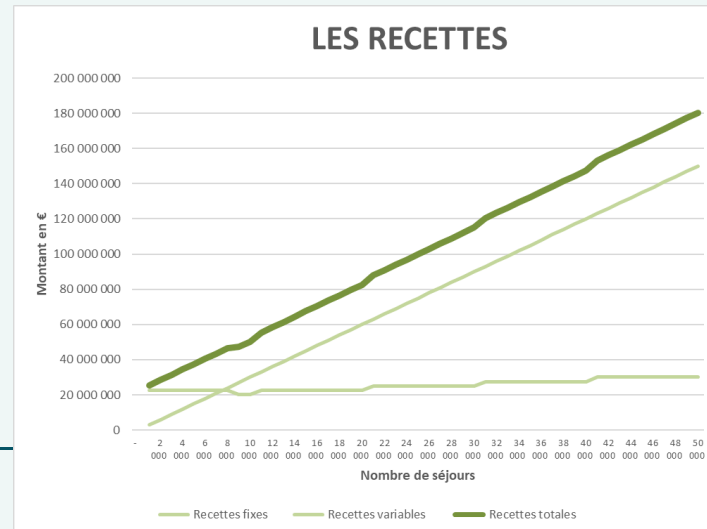
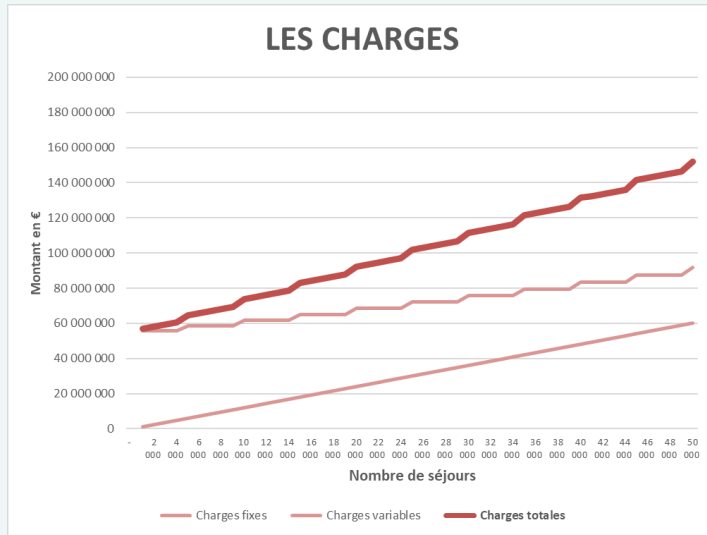
		Total	Pour 25 000 séjours Unitaire
Recettes (variables et fixes)	a	100 000 000	4 000
Charges variables	b	30 000 000	1 200
Marge sur coût variable unitaire	$c=a-b$		2 800
Charges fixes	d	72 000 000	
Seuil de rentabilité :	$e=d/c$	25 714	



Le nombre de séjours réalisés est insuffisant pour couvrir les charges. Il faut en réaliser 714 de plus pour être à l'équilibre

2nd cas : un établissement en déficit

Les graphiques



Quels sont les points positifs de la méthode, et ses limites

6) BILAN ET PERSPECTIVES



Les points positifs

- L'approche permet de visualiser l'**importance des charges fixes** et une approche plus sophistiquée des seuils organisationnels
- Elle permet de fixer des **objectifs en volume aux équipes**
- Elle montre la **contribution des services** a priori déficitaires dans les approches en charges directes/indirectes
- Elle fait le **lien** entre la production et l'appareil de production
- Les calculs s'appuient sur des **données disponibles** (balance, VALID-RTC)
- Ils permettent d'estimer un **tarif cible**, à comparer avec les tarifs existants
- La démarche permet de détecter rapidement l'**impact des achats**, avec un couplage possible avec la méthode **effet prix / effet volume**

Les points négatifs ou difficultés

- Cette présentation est une **ébauche**. Elle doit être affinée et contient des imperfections majeures (notamment sur le **type des comptes en fixe ou variable** dans leur totalité)
- Cette méthode, nouvelle/revisitée, nécessite pédagogie et **acculturation**
- Elle fonctionne difficilement avec les **périmètres multi-activités**
- Elle fonctionne sur les activités où un **volume est en jeu**, beaucoup moins sur les activités spécifiques ou les missions de service public
- Elle nécessite d'introduire la **notion de recette fixe** pour une approche réaliste.



A vous de jouer !

Grands champs des SA RTC			Montant à ventiler (hors 5-C_Ind et LM sur SAMT)		MCO - hospitalisation	MCO- Consultations et soins externes	HAD	SSR
	Titre 3 : Charges à caractère hôtelier et général hors comptes 6 en CR3P	.	Variable et fixe					
	Titre 4 : Charges d'amortissement, de provisions et dépréciations, financières et exceptionnelles	.	Fixe					
A	Total des charges brutes (T1 + T2 + T3 + T4)	.						
B	Total charges nettes (T1 + T2 + T3 + T4 - produits déductibles)	.						
93611	LM - Pharmacie - hors 936.12, 936.13, 936.14 et rétrocession	1 075 853	Fixe					
93613	LM - Pharmacie - Reconstitution et délivrance de chimiothérapies	7 362	Variable					
9362	LM - Stérilisation	29 182	Variable					
9364	LM - Génie biomédical	271 411	Fixe					
9365	LM - Hygiène hospitalière et vigilances	190 185	Fixe					
9367	LM - Autre logistique médicale	496 926	Fixe					
D1'	Montant total imputé au titre des charges des SA LM via les clés de répartition	.						

MERCI !



www.pilar-institute.com



33 (0)1 73 02 34 30



contact@pilar-institute.com