

# Compte de Resultat Normatif et tarif decompose

Une tentative de réconciliation des outils de gestion interne et de parangonnage

---

L'entrée en vigueur progressive, depuis 2004, de la tarification à l'activité, mécanisme majeur de la nouvelle gouvernance hospitalière, a contribué à faire évoluer les modes d'organisation des établissements de santé publics et privés, comme en atteste un récent rapport de la DREES. Parmi les constats de cette étude, la mise en place d'outils de gestion est soulignée, et notamment la réalisation de comptes de résultat analytiques (CREA) et de tableaux coûts-casemix (TCCM), surtout au sein des structures publiques. Leur utilisation comme instruments du dialogue de gestion les positionne au cœur de nombreuses problématiques, opérationnelles aussi bien que stratégiques, comme la recherche de gains d'efficacité, la situation économique des différents secteurs, la contractualisation interne, le suivi de la délégation de gestion... Et pourtant, les méthodologies d'élaboration de ces deux dispositifs présentent des limites importantes qui peuvent induire des biais significatifs dans l'analyse des résultats et par suite, dans le choix des actions mises en œuvre.

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, et alimente une part de doute quant à la qualité, la fiabilité et l'objectivité de la comptabilité analytique. Par suite, c'est le contrôle de gestion dans son ensemble, organe pourtant central dans le cadre de la contractualisation interne et de la déconcentration du management, qui s'en trouve décrédibilisé.

CREA et TCCM sont deux indicateurs importants aussi bien pour le pilotage global que pour le pilotage « de terrain ». Néanmoins, leurs limites méthodologiques les rendent profondément inadaptés à l'usage qui en est fait. Pour être valablement employés comme éléments moteurs de la recherche d'efficacité, les outils de la comptabilité analytique hospitalière devraient être harmonisés et leur interprétation simplifiée ; ils doivent être repensés autour de la finalité qui est *dorénavant* la leur : fournir un parallèle fiable entre les recettes d'activité et les charges nécessaires à leur réalisation, de manière à permettre un pilotage éclairé des structures qu'ils décrivent (CH – pôle – service ...), en conduisant à s'interroger sur les pistes d'actions les plus opportunes.

Après avoir porté un regard critique sur les modèles de comptabilité analytique et de parangonnage couramment exploités dans les établissements de santé, ce document présentera les fondements d'un mécanisme analytique différent, fondé sur les concepts de la symétrie comptable (ou parallélisme des formes) et de l'équité.

L'exposé proprement dit de cette méthodologie se déroulera ensuite en deux phases : la première (périmètre 1) sera consacrée aux traitements spécifiques appliqués au champ d'hospitalisation de court séjour MCO soumis à tarification à l'activité, ci-après dénommé 'MCO-GHS' ; la seconde phase (périmètre 2) développera les étapes relatives aux autres champs d'activité, cliniques et de support.

Enfin une troisième partie (application pratique) présentera les outils prévus pour alimenter le dialogue de gestion dans l'établissement. Ils seront regroupés au sein d'un instrument unique, le **compte de résultat normatif**. Outre l'évaluation de la performance économique des pôles, ce document permettra : le suivi de la réalisation des prévisions à mesure de l'avancement de l'année et l'ajustement des résultats prévisionnels ; la comparaison à une référence externe ; l'analyse de l'origine des écarts entre chacune de ces deux notions et les valeurs réellement constatées.

## DE L'INADEQUATION DES MODELES ACTUELS

### Le compte de résultat analytique (CREA)

La fonction première du compte de résultat analytique est de permettre d'apprécier la performance économique d'une structure (pôle, service...) par le rapprochement des produits d'activité qu'elle génère et des charges d'exploitation nécessaires pour ce faire. Or, aucune des méthodes préconisées ne semble prendre en compte l'un des fondements majeurs de la comptabilité générale : le parallélisme des formes, ou symétrie comptable, qui consiste à appliquer des mécanismes de traitement identiques aux charges et aux produits de même nature. Ce principe comptable essentiel ne se limite d'ailleurs pas à la comptabilité générale ; il est d'ores-et-déjà appliqué dans certains domaines extracomptables comme le droit fiscal qui énonce par exemple : « Est admise en déduction toute charge qui permet l'acquisition ou la conservation d'un revenu imposable ». Ce qui signifie bien que l'on applique le même type de traitement à une charge qu'au revenu qu'elle permet d'obtenir ; si le revenu est imposable, la charge est déductible ; et par extension, si une charge n'est pas déductible par nature, alors le produit qu'elle génère ne sera pas imposable.

En comptabilité analytique hospitalière, ce principe ne s'applique pas. Si l'on considère une activité T2A d'hospitalisation, la rémunération de l'établissement est issue de l'évaluation du coût moyen de production selon les critères de l'étude ENCC, de laquelle découlent les tarifs (bruts, puis repères, et enfin finaux). La répartition de cette recette d'activité sur les secteurs ayant participé à l'épisode de soin est laissée au libre choix de l'établissement (plusieurs options existent et ont été largement documentées, notamment dans la contribution méthodologique de la MEAH). En revanche, l'affectation des charges, directes et surtout indirectes, ne répond pas à la même logique puisque chaque acte interne (examen de biologie, cliché d'imagerie médicale...) est imputé à l'unité demandeuse, sans tenir compte de la part de recette qui lui sera attribuée. De plus, cette imputation se fait, le plus souvent, au coût « réel » de production, lequel n'est pas forcément identique à celui retenu par l'étude ENCC, c'est-à-dire celui à partir duquel a été estimé le coût de revient de ces actes internes et la part du tarif GHS correspondant à leur rémunération. En d'autres termes, le coût imputé à l'unité demandeuse est doublement déconnecté de la recette perçue en compensation : au niveau du prix unitaire qui est « facturé », mais aussi au regard de la fraction du GHS qu'elle aura reçu en compensation de l'acte interne consommé, qui, lui, lui est imputé en totalité :

Exemple : considérons un patient hospitalisé en chirurgie, et ayant transité par l'UHCD (service de lits porte) :

L'UHCD fait procéder à des analyses biologiques et à un cliché par le service d'imagerie. La chirurgie procède à une intervention (bloc + anesthésie) puis demande une radiographie de contrôle.

Durée du séjour : 5 jours, dont UHCD = 1 jour et CHIRURGIE = 4 jours

Montant perçu GHS = 2 000 € ; répartition (simpliste) de la recette au prorata de la durée de séjour.

Examens de laboratoire = 80 € ; Clichés radiologie = 2 x 70 € = 140 € ; bloc + anesthésie = 500 € (...)

Rémunération :	UHCD = 400 € et	CHIRURGIE = 1600 €
Laboratoire :	UHCD = 80 € et	CHIRURGIE = 0 €
Imagerie :	UHCD = 70 € et	CHIRURGIE = 70 €
Bloc + Anesth :	UHCD = 000 € et	CHIRURGIE = 500 €

*(Par souci de simplification, nous ne considérerons ici que ces trois types de charges indirectes)*

In fine, l'UHCD supporte 100% du coût des examens de biologie et 50% des clichés, alors qu'elle ne perçoit que 20% de la rémunération de cet épisode de soin. Pourtant les examens pratiqués sont nécessaires à l'ensemble de la prise en charge, qui est un processus global. La chirurgie supporte 100% du coût du bloc + anesthésie et 50% de l'imagerie, mais sa rémunération est limitée à 80% du GHS. Encore un fois, les actes consommés sont nécessaires à la valorisation du séjour *dans son ensemble*.

Le principe de symétrie comptable n'est pas appliqué : les règles d'affectation des charges induites sur chaque unité participant à l'épisode de soin sont déconnectées des règles d'imputation de la recette correspondante ... De plus, ce système pénalise clairement un service comme l'UHCD, qui a toujours des durées de prise en charge limitées tout en étant relativement consommateur d'actes internes. Par ailleurs, un tel modèle, une fois assimilé par les acteurs de terrain, conduit inmanquablement un service de type UHCD à minimiser les actes réalisés (limitant ainsi son manque à gagner) tandis que le service d'aval tente au maximum d'accueillir le patient lorsque l'essentiel des actes internes est réalisé (limitant ainsi les charges indirectes, ce qui aura pour effet d'améliorer son résultat). Ce phénomène aboutit à une atomisation de la prise en charge du patient en une suite d'épisodes de soins menés comme s'ils procédaient de séjours distincts, et sans aucune logique de prise en charge globale ou de chemin clinique.

Ce principe de symétrie comptable ainsi rompu aboutit inévitablement à une rupture de l'équité de traitement des différents acteurs de l'épisode de soin. Or, amputée de cette équité, c'est la chaîne du management dans son ensemble qui perd en crédibilité et, par là-même, en efficacité comme en légitimité ; sans compter les répercussions potentiellement contre-productives des plans d'action basés sur de tels résultats...

Ce mécanisme de comptabilité analytique présente également une autre iniquité : le modèle classique prévoit que l'unité clinique perçoive la totalité de la recette GHS, puis en redistribue une quote-part, par le mécanisme des charges induites et indirectes : La recette des activités médico-techniques et de logistique médicale est évaluée sur la foi de diverses clés (les inducteurs de coûts) adossées à l'activité (pour l'unité médicale, ce sont des charges [indirectes] induites par son activité), tandis que celle des activités de logistique et gestion générale est fonction, pour l'essentiel, du niveau des consommations de ressources (pour l'unité médicale, ce sont des charges indirectes [simples]).

De par la construction de ce modèle, il apparaît que chaque variation des tarifs (à la baisse pour l'essentiel) n'impacte que les activités cliniques, auxquelles est toujours imputé, à activité et à structure comparables, le même montant de charges induites ou indirectes. Les fonctions « support » ne participent donc en aucune façon à l'effort qui doit être fourni par les activités cliniques pour absorber cette baisse de recettes (pas plus qu'ils ne bénéficieraient d'une hausse de celles-ci), alors même que les gisements de productivité les plus significatifs se situent bien souvent à leur endroit : *in fine*, les fonctions support voient leurs charges soldées (résultat égal à zéro quel que soit leur coût réel de production) par déversement sur les activités cliniques, lesquelles voient leur propre résultat dégradé par des facteurs exogènes dont elles n'ont pas la maîtrise.

⇒ cf. annexe 1 : illustration de l'iniquité du modèle actuel

## Le tableau coûts casemix (TCCM)

Le tableau coûts casemix introduit une notion qui fait défaut au CREA : le parangonnage, par référence à la base ENCc. Néanmoins cette comparaison s'avère peu efficace pour diverses raisons, parmi lesquelles :

- ❖ Les affectations sont faites au niveau de la section d'analyse (regroupement d'unités fonctionnelles) alors qu'un certain nombre devrait être imputé directement au séjour pour rester conforme à l'esprit de l'ENCc (la phase 6 permet de défalquer des charges suivies au séjour et initialement affectées aux SA ; ne pas le faire revient à biaiser la comparaison) ;
- ❖ Le TCCM global (comparant tout le secteur MCO à son double 'vertueux') ne permet que peu d'enseignements. Tout au plus, il peut alerter sur le niveau de tel ou tel poste de dépenses directe ou indirecte, maigre résultat en comparaison de la charge de travail nécessaire à son élaboration et à son analyse ;
- ❖ Le TCCM par pôle semble plus exploitable, mais il pâtit du fait que l'éventail des cas traités (le casemix) n'a de sens véritable que dans sa globalité, puisque d'une part le codage résulte de l'ensemble de l'épisode de soin, et d'autre part le volume est réputé compenser les écarts à la moyenne des pathologies considérées indépendamment. Les auteurs de la contribution MEAH à l'élaboration des CREA et TCCM précisent : « *l'outil n'a pas été conçu pour un usage interne et il perd une partie de sa pertinence quand le périmètre d'analyse se réduit. C'est une des limites du modèle PMSI qui a été bien décrite dans la littérature.* »
- ❖ Les acteurs de terrain et les équipes de management sont légitimement plus sensibles à une comparaison entre la rémunération perçue (les GHS) et le coût des GHM. Or, à ce niveau, le TCCM est inopérant puisque « *même s'il existe une corrélation étroite entre GHS et GHM, [...] les tarifs n'intègrent pas tous les éléments de coûts identifiés par l'ENCc* » (in. contribution MEAH). Certains sont financés par le biais des dotations MIG ou d'autres enveloppes spécifiques ;
- ❖ Les enseignements sont souvent discordants de ceux du CREA, ce qui introduit une confusion dans le dialogue de gestion et décrédibilise la démarche de comptabilité analytique.

En définitive, le TCCM est un vestige de l'époque de la dotation globale et des « points ISA ». Il permettait, à une époque à laquelle le recueil de l'activité n'était pas « tarifant », de comparer le coût de production constaté pour cette activité à ce qu'il aurait été si chacune de ses composantes avait été conforme au « double vertueux » incarné par la base nationale ENC (dans les faits, ce double s'avère être bien plus *moyen* qu'il n'est vertueux, puisqu'il s'appuie sur la *moyenne* des coûts de l'échantillon considéré). Enfin, à l'heure actuelle de la tarification à l'activité, comparer ses coûts réels à *ce qu'ils auraient dû être en moyenne*, alors que les tarifs des GHS perçus ne sont pas directement comparables au coût des GHM correspondants présente un intérêt limité en matière de pilotage interne de l'établissement : Quel est l'intérêt, pour le dialogue de gestion, de savoir que sur une pathologie donnée, l'établissement est plus vertueux que la référence nationale, si par ailleurs la recette qui en découle ne couvre pas les moyens mis en œuvre ?

En conséquence, le TCCM apparaît inadapté à un usage interne en tant qu'instrument de gestion. L'entrée en vigueur de la tarification à l'activité, et notamment l'année 2008, date de son application à taux plein, marque la fin de la pertinence du TCCM en tant qu'outil de comparaison permettant d'alimenter le dialogue de gestion avec les pôles et les services de l'établissement.

⇒ cf. annexe 2 : intérêts & limites du TCCM

## LA SYMETRIE & L'EQUITE, PIVOTS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

Constat n°1 : La partie « produits » de l'équation est un paramètre sur lequel l'établissement ne peut agir. La répartition de la recette constitue le seul ajustement possible (plusieurs options existent parmi lesquelles celle d'une ventilation à la *durée de séjour pondérée par le poids moyen des séjours mono-unité de chaque UM* semble souvent privilégiée).

Constat n°2 : Les tarifs des GHS sont issus, après arbitrage politico-économique, des coûts par GHM, évaluation annuelle menée par le pôle ENC de l'ATIH, à partir desquels sont établis les tarifs bruts, puis « repères », qui serviront de base aux tarifs officiels des GHS.

Constat n°3 : Les coûts issus de l'ENC sont des coûts moyens : ils sont le reflet, par poste de charges, de la consommation moyenne de ressources nécessaires à la prise en charge d'une pathologie donnée au sein de l'échantillon étudié. Les tarifs bruts, et par suite les tarifs « repères » puis les tarifs officiels, tiennent compte du poids de chaque composante dans le coût des GHM auxquels ils se rapportent (exception faite des charges rémunérées en dehors du tarif), et ce bien que coût GHM et tarif GHS soient différents.

Axiome n°1 : Si le coût GHM et le tarif GHS ne sont pas égaux, le parallèle entre composantes du coût et composantes du tarif reste valable malgré tout. Enoncé différemment, quel que soit le poids d'une composante du coût d'un GHM (hors charges rémunérées en dehors du tarif), son poids dans le tarif GHS correspondant est réputé identique : si le recours au laboratoire représente 10% du coût d'un GHM (hors charges financées par enveloppes), alors, dans le GHS correspondant, la part réputée rémunérer ce recours au laboratoire est également de 10%.

Axiome n°2 : Si le tarif GHS est plus rémunérateur que le coût GHM, alors chaque acteur de l'épisode de soin doit bénéficier de cet écart favorable ; réciproquement, si le GHS ne couvre pas l'ensemble des ressources mobilisées pour la prise en charge, alors cet écart défavorable doit être réparti sur chacun des secteurs impliqués dans le séjour.

### Hypothèse générale de la méthode proposée

Chacun des contributeurs à un épisode de soin est rémunéré en fonction de l'implication qui *devrait être* la sienne. Pour chaque séjour, cette rétribution normale (ou « normée ») s'appuie sur la part relative de chaque composante du coût du GHM devant être financée par le GHS. Cette part est ensuite appliquée à la recette perçue par l'établissement. Dès lors, le produit de l'activité d'hospitalisation (T2A) n'est plus affecté aux seules unités de soins, mais potentiellement à toutes les unités de l'établissement.

Les postes de charges de la comptabilité analytique sont envisagés selon 3 critères :

- ❖ Les **charges directes**, c'est-à-dire directement affectées à l'unité fonctionnelle
- ❖ Les **charges (indirectes) induites** par l'activité : recours au plateau technique, à la logistique médicale, à la restauration et à la blanchisserie
- ❖ Les **charges indirectes de fonctionnement** : logistique et gestion générale (hors blanchisserie et restauration), structure immobilière, structure financière.

*Bien entendu, pour que cette hypothèse générale s'applique valablement, les affectations comptables du secteur 'MCO-GHS' doivent être conformes (sauf exceptions ciblées) aux recommandations de l'ENCc.*

## PERIMETRE 1 : Le champ MCO-GHS, secteur d'hospitalisation soumis à la T2A

Certains postes de charges pris en compte lors de l'évaluation des coûts complets de l'ENCc doivent être exclus de l'étude car leur financement ne se fait pas par le biais du tarif mais par des enveloppes spécifiques (médicaments et DMI en sus, labo HN, SMUR ...). Cette étape permet d'obtenir un « **coût complet tarifé** », c'est-à-dire un coût n'incluant que les dépenses devant être couvertes par les tarifs. Ces dépenses sont évaluées en pourcentage du coût complet tarifé.

**Traitement appliqué aux charges induites :** plateau médico-technique, logistique médicale, blanchisserie, restauration

### 0. Préalable

Les activités du plateau technique sur prescriptions extérieures (cas d'un patient qui ne viendrait qu'au laboratoire de l'hôpital, comme il pourrait se rendre dans un laboratoire en ville) seront écartées : dans ce cas, le plateau technique n'agit pas en tant que prestataire pour les services de soins de l'établissement, il convient donc d'isoler la part de recettes correspondant à cette activité 'autonome' sur une UF spécifique, équivalent d'une consultation externe de laboratoire ou d'imagerie par exemple, de façon à pouvoir lui affecter les recettes et lui imputer, via les charges indirectes, les coûts de production spécifiques à cette part d'activité. Ce mécanisme présente deux intérêts : évaluer le solde économique de l'activité sur prescriptions extérieures d'une part, et ainsi ne pas faire peser ce dernier sur le coût de production d'autre part, lequel serait artificiellement minoré en cas d'activité sur prescriptions extérieures excédentaire, et majoré dans le cas contraire.

### 1. Mesure de l'activité théorique

Le degré théorique de recours au plateau médico-technique est issu de la consommation moyenne d'unités d'œuvre de chaque GHM (disponible auprès de l'ATIH) appliquée au casemix de l'établissement. C'est ce recours moyen qui est valorisé dans le tarif du GHS, et c'est donc pour ce recours moyen que les activités du plateau technique sont rémunérées *par prélèvement sur le GHS*.

### 2. Mesure de l'écart entre volume d'activité théorique et volume d'activité réel du plateau

Le degré de recours au plateau technique constaté dans l'établissement sera très probablement différent de la moyenne issue des données de l'ENCc. Pour chaque activité du plateau, l'écart entre le recueil établi par l'établissement et les consommations moyennes issues des données de l'ENCc (et appliquées au casemix) constitue la sur/sous-production pour l'ensemble de l'activité 'MCO-GHS' (et par là-même la sur/sous-consommation par le secteur). Il est nécessaire de valoriser chacun de ces écarts et d'en imputer le montant (positif ou négatif) aux activités cliniques. Ce mécanisme permet de s'assurer que chaque activité du plateau aura perçu une rémunération pour la **totalité** de sa production réelle au bénéfice des unités du champ 'MCO-GHS', **sans défaut ni excès**.

### 3. Valorisation de la sur/sous-production nette (sur/sous-consommation nette)

L'écart de production de chaque activité support par rapport au niveau moyen, financé par les tarifs GHS, peut prendre deux formes. Si le recours réel est inférieur au recours normé, alors il convient de valoriser l'écart en fonction de la part prélevée sur le tarif :

**Prix unitaire = rémunération totale de l'activité support issue des GHS / nombre d'UO théorique**

*De cette façon, la rémunération perçue par l'activité support correspondra bien à la seule activité réellement effectuée, et au tarif réellement couvert par le GHS.*

Si le recours réel est supérieur au recours normé, alors une part de la production de l'activité support n'est pas couverte par le GHS. Dans ce cas, cette surconsommation des unités du secteur 'MCO-GHS' doit être valorisée au **tarif de distribution** défini au périmètre 2 ci-après.

#### **4. Imputation des écarts aux unités de soin du champ MCO-GHS**

Dans le cas d'un recours réel inférieur au recours normé, l'imputation de l'écart aux unités de soin revient à leur « rétrocéder » le trop-perçu par l'activité support. Dans le cas contraire, il s'agit d'une charge supplémentaire affectée aux unités de soin et visant à rémunérer le support de la part de suractivité produite **pour le casemix** mais non couverte par les tarifs GHS. Dans les deux cas de figure, l'écart est imputé sur la foi du recueil (par UF) de la production réelle de la fonction support pour les activités du secteur 'MCO-GHS'. En d'autres termes, la sur/sous-production d'actes internes au regard du casemix est imputée aux unités de soin au prorata de leur consommation réelle pour chaque activité du plateau technique.

Ce mécanisme de prise en compte des actes internes consommés par le secteur 'MCO-GHS' procède donc de deux phases :

- Dans un premier temps, chaque activité support reçoit la rémunération prévue par les tarifs GHS du casemix, en fonction de sa part dans le **coût complet tarifé** de chaque GHM. Cette recette, issue du compte H731111 « produits de la tarification – groupes homogènes de séjours », est ponctionnée sur chaque unité de soin et affectée à chaque activité support (les unités de soin recevaient historiquement la totalité des recettes d'activité d'hospitalisation, puis s'acquittaient d'un montant de charges indirectes pour l'ensemble de leur consommation réelle d'actes).
- La seconde phase se déroule elle-même en deux étapes successives. Tout d'abord, pour chaque activité support, les consommations réelles des unités d'hospitalisation MCO sont évaluées en pourcentage de l'ensemble de l'activité consommée par le secteur 'MCO-GHS'. Ensuite, la surproduction nette (valorisée au tarif de distribution du périmètre 2) ou la sous-production nette (valorisée au tarif moyen constaté au sein du casemix) est imputée à chaque unité du secteur 'MCO-GHS' en fonction du pourcentage calculé à l'étape précédente (c'est-à-dire en fonction de son recours réel à l'activité support). Il en résulte une charge indirecte, positive ou négative, limitée à l'écart entre consommations réelle et normée.

#### **5. Correction des différences de périmètre du titre 2 (dépenses médicales) entre ENCc et GACAH**

Du fait de finalités distinctes des deux études, le traitement des dépenses de titre 2 présente un écart incompressible qu'il convient de neutraliser. Cette correction entraîne une charge induite pour les activités MCO-GHS dont l'évaluation est détaillée au périmètre suivant (cf. périmètre 2 phase 4).

De cette manière, chaque activité support perçoit bien une rémunération pour l'ensemble de sa production au bénéfice du champ 'MCO-GHS', sans défaut ni excès. De plus, chaque acteur de ce champ 'MCO-GHS' reçoit une part de l'écart (positif ou négatif, entre consommation normée et consommation réelle) proportionnelle à son recours réel à chaque activité support.

Corollaire : *Le parcours de soin est une démarche globale. Son optimisation doit être le fait de l'ensemble des acteurs. A ce titre, ils sont solidairement bénéficiaires, mais également solidairement redevables des écarts de pratique, et notamment en matière de prescription d'actes.*

⇒ **cf. annexe 3 : illustration d'une sur/sous-activité & de son traitement**

### CAS PARTICULIER DES ACTIVITES DE SUPPORT REMUNEREES PAR SUPPLEMENT

Certaines activités de support (dialyse, radiothérapie notamment) déclenchent le versement de suppléments spécifiques. Ces recettes s'ajoutent au tarif du GHS, dans un compartiment dédié. De par la nature de ces recettes, les charges correspondantes ont été exclues de l'élaboration du « coût complet tarifé » ; il est néanmoins important de bien comprendre le mécanisme qui rémunère ces activités.

Puisqu'il est relativement aisé d'identifier la recette qui revient à ces activités spécifiques, il paraît plus juste de leur allouer directement cette rémunération plutôt que de l'attribuer à l'unité demandeuse pour ensuite, soit lui imputer un montant de charges indirectes (méthodologie classique des comptes de résultat analytiques), soit reprendre une quote-part du GHS issue du coût décomposé du GHM (mécanisme général appliqué aux fonctions support dans le présent modèle), ce qui serait nécessairement plus approximatif, et par le fait, moins équitable :

Exemple: une dialyse pour épuration extra-rénale au cours d'une hospitalisation (code CCAM= JVJF002) est effectuée par le service d'hémodialyse au profit d'un patient d'un service de médecine. Au moment de la sortie du patient, le résultat du groupe transmis aux tutelles donnera lieu, pour cet acte, au paiement forfaitaire d'un supplément d'environ 350€ (en sus du GHS). En règle générale, ce supplément est imputé à l'unité d'hospitalisation demandeuse de l'acte, qui se voit ensuite imputer une charge indirecte correspondant au nombre d'ICR de l'acte JVJF002 x nombre d'actes réalisés x coût unitaire de l'ICR. Ce calcul, inmanquablement, aboutira à un montant de charge différent de la recette perçue ; alors qu'il est envisageable simplement, à partir du codage et par la nature de la recette, d'identifier cette ressource de 350€ par acte et de l'affecter directement au service d'hémodialyse. Ceci permet de verser au service d'hémodialyse *exactement* le montant prévu pour cet acte. De plus, il n'est alors plus nécessaire de considérer l'hémodialyse comme prestataire (activité de support) alors même que plus de 95% de son activité est réalisée en propre (séance d'épuration extra-rénale pour patients en ambulatoire ou en externe [*dialyse péritonéale*] se présentant exclusivement pour cette séance).

### **Traitement appliqué aux charges indirectes :** Logistique & gestion générale, structures immobilière et financière

Le traitement appliqué sera similaire à celui des charges induites, à ceci près qu'aucune sur/sous-production ne pourra être identifiée, puisque le niveau « normal » de ces charges n'est pas vraiment fonction du niveau de l'activité mais plutôt de la structure et de la taille de l'établissement.

### CAS PARTICULIER DES CHARGES NON INCORPORABLES AU SENS DE L'ENCC

L'ENCC a identifié deux sections de structure, l'une financière et l'autre immobilière. Nous en introduisons ici une troisième : il s'agit des charges constatées sur des comptes considérés comme non incorporables par l'ENCC (c'est-à-dire exclus de l'étude des coûts des GHM car ils en fausseraient les résultats). En effet, il est souhaitable, en matière de dialogue de gestion, d'afficher un résultat comptable unique. Aussi, pour retrouver le résultat « officiel » du compte administratif, il s'avère nécessaire de réintroduire ces charges qui avaient été exclues au préalable pour des raisons évidentes de cohérence des coûts des GHM. Car, *in fine*, l'établissement devra bien s'acquitter de ces charges.

Ces dépenses ayant été exclues de l'étude ENCC, elles ne rentrent pas dans la composition du tarif. Leur affectation aux sections définitives ne peut donc se faire **que** par le biais d'imputations indirectes. L'unité proposée pour cette répartition est l'*euro de charge directe de chaque section d'analyse définitive*.

## PERIMETRE 2 : Les autres champs d'activité du budget principal

La partie précédente – cf. périmètre 1 – a permis de mettre en parallèle les dépenses nécessaires à la prise en charge des patients 'MCO-GHS', la rémunération prévue pour ce faire, et la répartition de cette dernière sur chacun des acteurs (cliniques et non cliniques) de l'épisode de soins. Pour ce qui concerne les sections cliniques **hors du champ** 'MCO-GHS', le recueil de l'activité soit n'existe pas encore, soit n'est pas encore tarifant (à l'exception d'une petite part en SSR). Dès lors, le modèle présenté ci-dessus ne peut s'appliquer, et il convient donc de conserver (en l'adaptant) la méthodologie jusqu'ici employée : les imputations indirectes en fonction des consommations d'unités d'œuvre (UO). La notion de *prix de cession interne* – ou *tarif de distribution* – jouera alors un rôle prédominant.

Les autres sections – administration, logistique, plateau médico-technique – doivent pour leur part être évaluées à l'aune des résultats de la *base des coûts par activité*, ou base d'Angers. Cette étude menée annuellement par le Groupe pour l'Amélioration de la Comptabilité Analytique Hospitalière GACAH permet de comparer les composantes des coûts unitaires de production de nombre d'activités (ou fonctions) support.

Les phases qui suivent ont pour objectif de permettre cette comparaison au sein même de la méthodologie globale des comptes de résultat analytiques, tout en préservant l'équité de traitement et la démarche globale garante de la cohésion des acteurs.

### PHASE 1 – détermination du coût de production des activités support

Le périmètre des activités support et les règles spécifiques d'affectation des comptes devront donc se conformer au maximum aux recommandations de la base dite d'Angers, elle-même en cours d'harmonisation avec l'ENCc. Le coût de production réel de chaque fonction support pourra alors être comparé au coût « qui devrait être le sien » au sein de la base des coûts par activité, compte tenu du niveau réel de sa production (exprimé en unités d'œuvre UO) et des coûts unitaires de production de référence (disponibles par catégorie d'établissements, en moyenne et en médiane).

$$\text{Coût de production théorique} = \text{nombre d'UO réel} \times \text{coût de référence de l'UO}$$

### PHASE 2 – de la rémunération théorique à la rémunération restant due

La rémunération totale à laquelle une fonction support peut prétendre, compte tenu du niveau de son activité exprimé en unités d'œuvre, est égale à son coût de production théorique (soit le coût unitaire de référence de la base d'Angers que multiplie son niveau réel d'activité). En conséquence, si son coût de production unitaire est inférieur au coût unitaire de référence, alors la fonction support dégagera un résultat excédentaire, dans le cas contraire son résultat sera déficitaire.

Dans un second temps, il convient de retrancher de cette recette théorique totale le montant déjà perçu par la fonction support au titre de sa prestation pour le champ 'MCO-GHS' (identifiée au périmètre 1). Le solde constitue la rémunération restant à percevoir par la fonction pour son activité en dehors des consommations normées (prévues au tarif) du champ 'MCO-GHS'.

## PHASE 3 – du coût de production au tarif de distribution

Le recensement de l'activité totale de chaque fonction support est réalisé par le biais des unités d'œuvre de production (UO). En revanche, compte tenu du modèle de constitution des coûts de la comptabilité analytique hospitalière, l'ensemble de ces unités d'œuvre n'est pas voué à être « facturé » à d'autres fonctions ou activités.

*Exemple : La fonction support « gestion du personnel » gère bien l'ensemble des fiches de paie de l'établissement (il s'agit de l'unité d'œuvre de la fonction). Toutefois, son coût global de fonctionnement n'est répercuté que sur les activités cliniques. Il est donc nécessaire de faire une distinction entre unité d'œuvre de production (UO) et unité de distribution (UD).*

L'unité de distribution (UD) est représentée par le nombre d'unités d'œuvre de production (UO) qui vont pouvoir réellement faire l'objet d'une charge indirecte. Par suite, le rapport entre la rémunération théorique et le nombre d'unités de distribution (UD) [secteur MCO-GHS inclus] permet d'obtenir le *tarif de distribution* de la fonction support :

$$\text{Tarif de distribution} = \frac{\text{nombre d'UO} \times \text{coût de référence de l'UO}}{\text{Nombre d'UD}}$$

## PHASE 4 – l'imputation aux consommateurs

Le tarif de distribution est imputé à chaque unité consommatrice sur la base du nombre d'unités de distribution (UD) qui lui est affecté / qu'elle a consommé.

Pour chacune des sections consommatrices hors du champ 'MCO-GHS', la charge **induite** par le recours à l'activité support s'obtient par le produit du tarif de distribution et du nombre d'unités de distribution consommées par la section (le service, l'UF...). Ainsi, pour chaque fonction support « consommée », la charge indirecte imputée prendra la forme suivante :

$$\text{Coût imputé à la section consommatrice} = \text{tarif de distribution} \times \text{nombre d'UD consommées}$$

Pour les unités du secteur 'MCO-GHS', une partie de la recette à percevoir par l'activité support lui a déjà été versée par prélèvement sur les GHS. Il reste donc 3 types de dépenses à considérer :

- ❖ la surconsommation d'actes éventuelle, au tarif de distribution prévu. Il est logique de leur imputer cette charge, qu'ils ont effectivement consommée et qui a bien été produite par l'activité support (qui doit donc en être rétribuée) ;
- **NOTA** : Une sous-consommation d'actes internes suit le même traitement, mais à un tarif de distribution conforme à ce qui est « payé » à la fonction support par prélèvement sur les GHS. En effet, pour que la part d'activité réellement effectuée soit effectivement rémunérée à un tarif conforme à ce qui est prévu dans les GHS, il est nécessaire de retrancher la part non produite de la production théorique **au même tarif unitaire**.

Surconsommation :	$[\text{UD réelles} - \text{UO ENCc du casemix}] \times \text{tarif de distribution}$	charge > 0
Sous-consommation :	$\frac{[\text{UO ENCc du casemix} - \text{UD réelles}] \times \text{part du GHS versé à la fonction}}{[\text{Nombre d'UO ENCc du casemix}]}$	charge < 0

- ❖ Il existe un écart, incompressible, entre le coût global de production évalué par l'ENCc (et retenu pour la fixation des tarifs) et le coût de production tel que défini par la base des coûts par activité. Cet écart tient à la méthode d'affectation de la plupart des charges « de titre 2 » (charges à caractère médical) des activités médico-techniques : l'ENCc, de par sa finalité d'évaluation des coûts des GHM, rattache *in fine* ces charges directement aux séjours qui les ont consommées (cf. phase 6 du guide ENCc MCO) ; la base d'Angers rapproche quant à elle ces charges du lieu de leur consommation (l'activité médico-technique), ce qui est conforme à sa logique d'évaluation du coût de production des activités support. En conséquence, les charges à caractère médical imputées aux activités cliniques au sein de l'établissement se retrouvent minorées par rapport à l'évaluation qui en est faite par l'ENCc dans la section « charges directes » des coûts décomposés des GHM (et donc, la recette GHS que perçoivent ces unités est majorée au regard de leurs charges réelles de titre 2). Cependant, ces charges doivent bien être imputées aux fonctions médico-techniques pour ne pas fausser l'évaluation de leur coût de production. Dans le cas contraire, celles-ci perdraient, de fait, leur parangon. Dans un second temps, ces charges devront néanmoins être affectées aux sections cliniques, mais par le biais d'imputations indirectes sur la base de leur recours réel à la fonction support. Cette étape est nécessaire pour bien faire supporter aux sections cliniques la charge pour laquelle elles reçoivent une part du GHS. Il est important de noter que cet écart de méthodologie ne concerne que les UO normalement prévues par les tarifs (minorées de la sous-consommation éventuelle). La surconsommation n'étant pas prévue par les tarifs GHS, elle ne doit pas être considérée ici.

$$\text{Ecart sur titre2} = [\text{Titre 2 réel SAMT}] \times [\text{UO ENCc} - \text{UO prévues non consommées}] [\text{UO totales produites}]$$

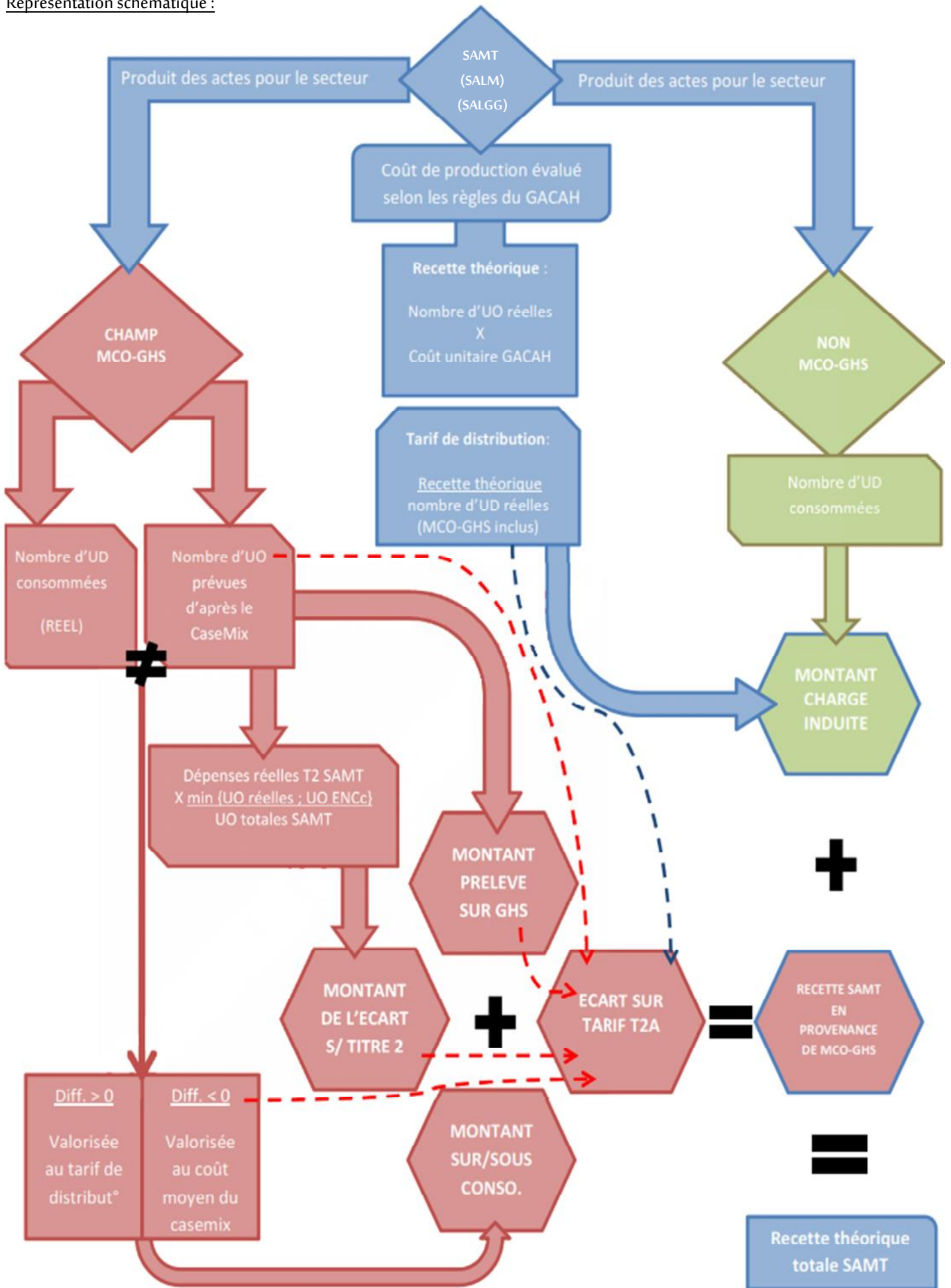
➤ **NOTA** : « UO ENCc – UO prévues non consommées » équivaut à « Min {UO réelles ; UO ENCc} »

- ❖ l'écart entre tarif de distribution et montant perçu par ponction sur les GHS majoré de l'écart sur titre 2 représente la part du recours « normal » à la fonction support qui n'est pas couverte (ou qui est sur-financée) par les tarifs. A ce stade, deux possibilités sont envisageables : imputer cet écart aux prescripteurs, ou bien le conserver au niveau de l'activité support, ce qui permet d'identifier l'incidence de la sur/sous-valorisation du tarif GHS dans le coût de production et le résultat de la fonction support.

$$\text{Ecart sur tarif} = [\text{Min \{UO réelles ; UO ENCc\}} \times \text{tarif de distribution}] - [\text{part du GHS versée} + \text{Ecart sur titre 2}]$$

➤ **NOTA** : ce mécanisme peut sembler complexe, mais il présente un double intérêt : tout d'abord, identifier avec précision l'origine des écarts concernant le recours à chacune des fonctions support (sur ou sous-rémunération issue des tarifs d'une part, sur ou sous-utilisation du recours d'autre part) ; mais également, ne pas imputer cet écart aux consommateurs non financés par GHS, ce qui romprait avec le principe d'équité de traitement des différents acteurs.

Représentation schématique :



En conclusion de ce second périmètre, chaque fonction support perçoit bien, par cette méthode, la rémunération qui devrait être la sienne si son coût de production était identique à celui retenu par la base des coûts par activité. L'identification de son positionnement au regard de cette référence externe se fait immédiatement par lecture de son résultat économique : un résultat positif indiquant un coût de fonctionnement moindre que la moyenne des établissements participant à l'échantillon, et inversement.

Par ailleurs, une lecture « approfondie » et ligne à ligne du compte de résultat de la fonction support permettra d'identifier l'origine des écarts entre le coût réel de production au sein de l'établissement et le coût moyen constaté dans la base d'Angers pour le même niveau d'activité.

Enfin, un facteur important du résultat économique de chaque fonction support est identifié : le degré de couverture (sur ou sous financement), par la recette issue des GHS, de l'activité réalisée pour le bénéfice du champ 'MCO-GHS'.

⇒ *cf. annexe 4 : exemple chiffré d'activité support*

## Application pratique en matière de gestion de pôle :

### LE COMPTE DE RESULTAT NORMALIF

La méthode énoncée jusqu'ici prévoit l'évaluation des dépenses théoriques d'un service (de soin ou de support) à partir du croisement du niveau de son activité (exprimé en € ou en UO) et de la référence externe qui lui est opposable en matière de coût de fonctionnement (coûts décomposés de l'ENCc ou base des coûts par activité dite base d'Angers).

Dès lors, le premier niveau d'analyse portera le plus souvent sur un constat *a posteriori* : s'appuyant sur le casemix issu des données transmises aux tutelles pour valorisation et versement. Un second niveau d'analyse pourra également porter sur des données *a priori*, en s'appuyant sur les prévisions d'activité discutées et élaborées en début d'exercice et en lien, idéalement, avec la cellule de contrôle de gestion et/ou le département d'information médicale.

### Parangon *a posteriori* : LE CdRn, COMPTE DE RESULTAT NORMALIF

Le compte de résultat normatif *a posteriori* représente le moyen de comparer chaque composante du coût de fonctionnement réel d'un service, soit à sa valeur réellement financée par le casemix de l'établissement (pour le champ 'MCO-GHS'), soit au coût moyen de fonctionnement dans les établissements de même catégorie au sein de la Base d'Angers (pour les fonctions support).

Pour les activités 'MCO-GHS', ce compte de résultat normatif s'obtient par décomposition de tous les postes de charges supposés financés au sein du tarif, tel que présenté en première partie (cf. périmètre 1).

- **NOTA** : Le CdRn n'a pas vocation à recenser l'ensemble des charges de l'activité considérée, mais uniquement celles rémunérées par les tarifs. Sont donc exclues, par exemple, les molécules onéreuses et DMI facturés en SUS du GHS, les médicaments sous ATU ou encore les actes de laboratoire hors nomenclature (...) car ces postes de dépenses sont financés de façon spécifique. Ainsi, même si ces dépenses sont prises en compte dans le calcul du coût complet d'un GHM par le pôle ENC de l'ATIH, elles doivent en être exclues lors de la décomposition du tarif, qui n'en prévoit pas la couverture. Par suite, elles sont également exclues du CdRn.

Le CdRn, par nature, présente un résultat nul : l'objectif de l'outil est de mettre en parallèle les produits d'activité (recette théorique 100% assurance maladie) décomposés par postes de charges qu'ils sont censés couvrir, et les montants *réellement* constatés sur les mêmes postes de dépenses pour générer la recette *réellement* perçue pour cette même activité (Titre 1 'assurance maladie' + Titre 2 'patients & mutuelles').

Le périmètre des activités support est (normalement) conforme à celui employé par la base d'Angers. Celle-ci fournit les *tableaux synthétiques d'activité*, qui présentent la décomposition du coût moyen unitaire de production pour chaque fonction support. Rapportés au volume de production réel dans l'établissement, ils constituent les CdRn des activités médico-techniques, logistiques (médicale et administrative) et de gestion générale.

## Parangon a priori : LE CdRp, COMPTE DE RESULTAT (NORMATIF) PREETABLI

Le compte de résultat (normatif) préétabli poursuit la même logique et la même finalité que le CdRn, mais en s'appuyant, non pas sur les données d'activités réellement constatées, mais sur les prévisions d'activité élaborées en début d'exercice par les acteurs de terrain, le contrôle de gestion et le département d'information médicale.

Pour ce qui concerne les fonctions support du plateau technique et de la logistique médicale (notamment la pharmacie), le volume prévisionnel de leur activité de prestataire découle directement des anticipations d'activité des services de soin. Reste alors à évaluer le volume de leur activité éventuelle sur prescriptions extérieures ; la somme de ces deux champs forme l'activité totale prévisionnelle à partir de laquelle pourra être reconstitué le CdRp en s'appuyant sur le coût de référence de l'UO.

La même démarche est applicable aux autres fonctions support, à ceci près que le nombre prévisionnel des UO n'est pas adossé à l'activité des services de soins mais à des informations plus organisationnelles (par exemple, le nombre de bulletins de paie pour la gestion du personnel...)

## Exploitation des résultats réels, normatifs & préétablis : l'ANALYSE DES ECARTS

Dès lors que les étapes précédentes ont été menées, l'établissement dispose, pour chaque secteur du budget principal, de données de recettes et de coûts issus du :

- CdRp : prévision initiale qui correspond à : *volume prévu x coût (prix) unitaire prévu*
- CdRn : qui peut se définir comme : *volume réel x coût (prix) unitaire prévu*
- CdR : les données constatées : *volume réel x coût (prix) unitaire réel*

➤ **NOTA** : La notion de volume revêt différentes formes (séjours, journées, ETP...) en fonction de ce sur quoi porte l'analyse ; le point essentiel est que cette notion soit la même dans les 3 colonnes (préétabli, normatif, réel) du compte de résultat. Toutes les composantes sont ainsi réunies pour comprendre la provenance des écarts entre prévisions et réalisations.

Pour chaque poste de recettes et de dépenses, un écart global – noté **EG** – correspond à la différence entre le montant prévisionnel et le montant constaté. En l'état, un tel écart reste difficilement exploitable et doit être scindé en deux sous-écarts, le premier sur quantité – noté **E/Q** – et le second sur coût (prix) unitaire – noté **E/Pu** –, tels que :

$$EG = [\text{valeur du}] \text{ CdRp} - [\text{valeur du}] \text{ CdR} = E/Q + E/Pu$$

L'écart sur quantités 'E/Q' se définit comme la différence entre volume initialement prévu et volume réalisé, valorisée au coût unitaire **prévu**. En d'autres termes,

$$E/Q = [\text{valeur du}] \text{ CdRp} - [\text{valeur du}] \text{ CdRn}$$

L'écart sur coût (prix) unitaire 'E/Pu' se définit comme la différence entre coût (prix) initialement prévu et coût (prix) constaté, pour l'ensemble du volume **réalisé**, soit :

$$E/Pu = \text{CdRn} - \text{CdR}$$

Pour vérification :  $EG = E/Q + E/Pu = [\text{CdRp} - \text{CdRn}] + [\text{CdRn} - \text{CdR}] = \text{CdRp} - \text{CdR} = EG$  ✓

Cette décomposition de l'écart global, pour chaque poste de dépense et de recette, permet d'identifier l'origine des écarts entre les montants initialement prévus et ceux constatés ; car un écart très faible peut tout à fait masquer un écart sur quantité largement défavorable (surconsommation par les services prescripteurs) compensé par un écart sur coût unitaire favorable (coût de production du prestataire inférieur à la moyenne nationale). Analyses et plans d'action devraient tenir compte de ces deux composantes...

- *NOTA : En matière d'analyse d'écarts, le solde décomposé et étudié est toujours le résultat de la différence entre montant préétabli et montant constaté (jamais l'inverse). Par suite, le signe d'un solde traduira une situation opposée selon que l'on étudie un écart sur produits ou un écart sur charges :*
- *Ecart sur produits : un solde positif traduit un écart défavorable, puisque les produits réellement engrangés sont inférieurs aux prévisions*
  - *Ecart sur charges : un solde positif traduit un écart favorable, puisque les charges constatées sont en deçà des charges initialement prévues*

⇒ *cf. annexe 5 : présentation de trame d'analyse d'écarts à partir d'un compte de résultat normatif*

## CONCLUSION

La méthode d'affectation des coûts basée sur l'activité – dite méthode ABC – est certainement l'une des plus adaptées à l'usage qui en est fait par l'ENCc : l'évaluation des coûts de prise en charge de chaque type de pathologie (GHM), dans une optique de fixation du tarif du GHS associé. En revanche, en matière de gestion interne et d'évaluation des équilibres économiques au sein d'un établissement, l'ABC est confrontée à une limite majeure : l'hôpital n'a pas la maîtrise de son « prix de vente », lequel est évalué à l'aune des « coûts standards » de l'ENCc. L'objectif de la comptabilité analytique hospitalière, en tant qu'instrument permettant d'alimenter le dialogue de gestion, n'est donc pas de fixer ces tarifs (GHS), ni même d'en évaluer la pertinence, mais bien de s'y comparer. N'est-il pas légitime, alors, de vouloir décomposer lesdits tarifs en fonction des différents postes de charges qu'ils financent, de manière à identifier l'origine des écarts entre coûts réels de prise en charge et niveaux de coûts *financés par les tarifs perçus* en rémunération du CaseMix réalisé ?

Dès lors, appliquer la méthode ABC en tant qu'outil de gestion des pôles et de l'établissement aboutit à un non-sens comptable puisque le parallélisme des formes (traitement identique des charges et produits de même nature) n'est pas respecté. Il s'ensuit une rupture de l'équité vis-à-vis des différents acteurs de l'hôpital, qui remet en cause la cohésion nécessaire à une prise en charge globale de qualité. Ce phénomène est de plus en plus saillant au sein des équipes de soin : certains services d'hospitalisation complète ont, par exemple, d'ores-et-déjà bien intégré le concept selon lequel les examens nécessaires à la prise en charge de leurs patients ne leur seront pas imputés s'ils sont réalisés en amont (notamment au sein des services de « lits porte »), et ce quelle que soit la quote-part de recettes qu'eux-mêmes percevront pour ces séjours.

Le management, aussi bien stratégique qu'opérationnel, en pâtit également significativement car sa légitimité, et donc son efficacité, s'en trouvent affaiblies. Enfin, le dialogue de gestion se voit lui-aussi discrédité du fait d'enseignements discordants, résultats de l'application de plusieurs méthodologies de comptabilité analytique divergentes menées de front, en fonction de l'objectif poursuivi (parangonnages d'un côté, gestion interne de l'autre).

Le mécanisme proposé ici permet de comparer les dépenses constatées au « budget » établi en début d'année puis actualisé à mesure de son avancement. Ce parallèle s'opère pour chacun des postes de charge que les GHS sont réputés financer, d'après la décomposition des coûts des GHM (menée et mise à disposition par l'ATIH) appliquée aux tarifs.

Cette méthodologie rompt avec les principes communément établis en matière de comptabilité analytique hospitalière : Elle se veut conforme au principe de symétrie comptable puisqu'elle substitue aux charges indirectes, déconnectées de toute notion de rémunération des séjours, la décomposition des tarifs perçus pour évaluer et répartir la recette à allouer à chaque acteur en fonction de son degré d'implication (directe ou indirecte) dans l'activité de l'établissement.

Tous les secteurs de l'hôpital – services de soins mais aussi médico-techniques, logistiques ou encore administratifs – peuvent donc théoriquement percevoir une quote-part de la rémunération issue des GHS, puisque l'implication de chacun est nécessaire à la prise en charge globale des patients. De plus, chacun supporte ou bénéficie des variations tarifaires (jusqu'ici supportées par les seuls services d'hospitalisation) au prorata de son engagement dans l'épisode de soin.

Enfin, un outil dédié à cette approche – le compte de résultat normatif – tente d'unifier les différents objectifs de la comptabilité analytique hospitalière : gestion interne d'une part et parangonnage d'autre part. En effet, pour chaque secteur, un document unique permet à la fois l'évaluation de son équilibre économique et la comparaison de ses différentes composantes à la référence externe ad'hoc :

**Le CdR de chaque activité clinique 'MCO-GHS'** compare les recettes qui lui reviennent de droit, c'est-à-dire amputées de tout ce qui est réputé rémunérer les intermédiaires, aux charges sur lesquelles elle a une réelle maîtrise – celles qui lui sont imputées directement et les sur/sous-consommations d'actes éventuelles. La comparaison à une référence externe est également préservée, dans la mesure où le paragon véritable n'est pas tant le coût moyen issu de l'ENC que la recette réellement perçue par l'établissement ; l'ENCc représente plutôt le moyen d'établir cette recette, de la décomposer, et de s'y comparer.

**Le CdR des autres activités cliniques** ne subit pas de changements majeurs à l'exception de l'instauration d'un prix de cession interne, le tarif de distribution, pour le recours aux fonctions de support. La méthodologie appliquée à ces secteurs non encore tarifés à l'activité pourra évoluer vers un modèle similaire à celui appliqué au secteur MCO-GHS au fur et à mesure de l'avancement de la T2A (ou équivalent) dans ces secteurs (SSR, HAD, et psychiatrie notamment).

**Le CdR des activités non cliniques** : les activités non cliniques peuvent elles-aussi être évaluées en fonction de leur résultat économique car celui-ci traduit, dans le même temps, le positionnement de l'activité support au regard du coût moyen issu de la base d'Angers (idéalement pour les établissements de même catégorie) : un résultat négatif traduit une activité plus coûteuse que la moyenne des activités similaires de l'échantillon de référence (et inversement), ce qui permet l'identification immédiate, par simple lecture, des points forts de l'établissement et des secteurs présentant les marges de progression les plus significatives.

Enfin ce modèle, proche de la méthode des 'coûts cibles', est complètement normé à partir de la décomposition des coûts des GHM appliquée aux tarifs des GHS. Un compte de résultat préétabli (i.e. prévisionnel et normatif) des activités cliniques, mais également des activités prestataires, est donc tout à fait concevable ; il s'appuiera alors sur les anticipations d'activité discutées avec les chefs de service au moment des campagnes budgétaires annuelles. Ces données prévisionnelles trouveront dès lors au moins trois types d'exploitation que sont :

- ❖ Le suivi mensuel de la réalisation des prévisions de recettes, et donc également le suivi du niveau des dépenses constatées au regard de ce que les produits d'activité perçus permettent de rémunérer. (Idéalement, ce suivi mensuel sera saisonnalisé pour chaque service à partir, par exemple, de la moyenne des poids relatifs de l'activité de chacun des mois d'une année pour les 4 ou 5 derniers exercices).
  - ❖ L'actualisation du compte de résultat préétabli CdRp de chaque activité : le remplacement progressif des données prévisionnelles par les données constatées, à mesure de l'avancement de l'année, permet en effet de ré-estimer la prévision pour les mois restant à couvrir (compte tenu du poids relatif de la période déjà écoulée).
  - ❖ L'analyse de l'origine des écarts entre prévisions et réalisations permet enfin de mieux identifier et mieux cibler les différentes marges de progression de l'établissement et la nature des actions à mener.
- Un compte de résultat présenté sous cette forme fournit au chef de pôle une part substantielle des outils nécessaires au pilotage infra-annuel de sa structure, et notamment pour ce qui concerne le suivi des crédits délégués et l'évaluation de la réalisation des objectifs « économiques » de la contractualisation interne.

Pour autant, cet instrument d'aide au pilotage n'en représente que la dimension médico-économique. Il sera nécessaire de lui associer d'autres outils, d'autres indicateurs, qui permettront de refléter également les autres grandes dimensions du pilotage, parmi lesquelles les dimensions « organisation » et « qualité » occupent une place importante et croissante dans un double contexte de rationalisation des dépenses d'assurance maladie et d'accroissement des exigences en matière de qualité des soins.

REMERCIEMENTS :

- Gabriel ROCHETTE (Directeur des Finances, CH de Melun), pour son soutien sans faille
- L'ensemble de l'équipe « Finances-Contrôle de Gestion » du CH de Melun, pour son implication
- Joseph IFERGAN (DRG Finance), pour ses efforts en matière d'adaptation du logiciel MEDIFIN WEBi
  
- Michelle DEPINAY (Chargée de mission Comptabilité Analytique des ES, DGOS)
- Philippe VICAIRE (Contrôleur de Gestion, CHRU de Lille)
- Les membres du groupe de travail de refonte du guide de comptabilité analytique hospitalière
- Nathalie L'HOSTIS (Société PILAR)

# Annexes

# ANNEXE 1

## Méthode ABC et tarification régulée

Iniquité d'un système  
mal appliqué et inadapté

# LA C.A.H. & L'A.B.C.

## Fondements de l'ABC

- Approche basée sur un découpage en activités, procédant de regroupements de tâches complémentaires, et formant elles-mêmes des processus
- Chaque processus est caractérisé par un inducteur de coût distinct
- La consommation d'inducteurs de coût traduit la nécessité de recourir à une activité pour la réalisation d'un produit (ou service)
- Objectif = estimer finement le prix de revient de CHAQUE PRODUIT / SERVICE

⇒ **IL S'AGIT D'UNE COMPTABILITE D'ACTIVITES, VISANT A DETERMINER LE DEGRE DE CONSOMMATION DE RESSOURCES DE L'ENTREPRISE PAR CHAQUE PRODUIT, DANS L'OPTIQUE DE FIXER AU PLUS JUSTE SON PRIX DE VENTE**

## Ce qui est fait en CAH

- Evaluation des coûts de fonctionnement des services, notamment cliniques, en fonction de leur recours aux activités support
- La finalité n'est *pas* l'estimation du coût unitaire (d'un séjour, d'une consultation...), qui permettrait la fixation d'un tarif couvrant les charges constatées
- Le tarif est fixe ; la recette est perçue en globalité par l'établissement qui la répartit selon un 'inducteur de recette' qu'il définit
- Objectif poursuivi = rapprochement des produits d'activité perçus et des ressources réputées consommées **pour générer ces produits**

⇒ **LA QUOTE-PART DE RECETTES RECUE PAR L'UNITE CONSTITUE LA CIBLE, LE PLAFOND DE DEPENSES**

⇒ **LA METHODE ABC N'EST PAS ADAPTEE A L'OBJECTIF POURSUIVI**

## COUTS DECOMPOSES & A.B.C.

L'évaluation des coûts des GHM par la méthodologie de l'ENCc, en revanche, procède bien de cette même logique. La technique employée est proche de la doctrine de l'ABC, malgré quelques écarts de méthode *parmi lesquels* : le regroupement occasionnel de plusieurs processus dans une même fonction (pharmacie ou encore accueil & gestion des patients...), l'assiette de répartition de la LGG, l'absence de prestations internes ou réciproques ...

# UNE DOUBLE INIQUITE

## *La méthode ABC doublement inadaptée*

### 1. La symétrie comptable ne s'applique pas

- La rémunération par le GHS est globale, la recette attribuée à chaque UM résulte de la répartition opérée au sein du CH et peut varier significativement d'un ES à l'autre
- Chaque UM perçoit une quote-part de chaque composante de la recette ; elle concourt donc, en théorie, pour la même quote-part à la couverture de chacune des dépenses prévues par le GHS

*Exemple de répartition d'un GHS de 1000€ au prorata de la durée du séjour :*

UHCD	CHIR	REA	USC - sortie
1 journée	2 journées	5 journées	2 journées
100 €	200 €	500 €	200 €

- Dans cet exemple simplifié, la 'chir' perçoit 20% du GHS ; elle supporte pourtant la totalité du coût du bloc et de l'anesthésie. Elle ne participe pas à la rémunération des examens de biologie éventuellement pratiqués à la demande de l'UHCD ou de la REA, alors même que TOUS les actes internes de TOUTES les phases de l'hospitalisation concourent potentiellement à la valorisation de l'ENSEMBLE du séjour

# UNE DOUBLE INIQUITE

*La méthode ABC doublement inadaptée*

## 2. Les variations de tarifs ne sont pas répercutées

*Le GHS de notre exemple subit une baisse de 5%, fixant la rémunération perçue à 950 €.*

*Répartition :*

UHCD	CHIR	REA	USC - sortie
1 journée	2 journées	5 journées	2 journées
95 €	190 €	475 €	190 €

- La 'chir' perd 10€ de recettes, pour la même activité (l'UHCD perd 5, la REA 25, et l'USC 10)
- Les charges de bloc et d'anesthésie qui lui sont imputées sont inchangées
- Les activités de soin sont donc les seules à supporter les variations tarifaires. Les activités support ne participent pas à l'effort économique nécessaire pour absorber cet écart

**DE PLUS, AUCUN COMPTE N'EST TENU DU NIVEAU PREVU DANS LE TARIF POUR REMUNERER CES ACTES INTERNES (LABO, IMAGERIE...)**

# ELEMENTS FONDATEURS DE LA CAH

## *prise en charge globale et recette perçue*

- Les tarifs des GHS sont une donnée exogène que l'établissement ne maîtrise pas.
- La prise en charge du patient est un processus global. L'établissement reçoit une rémunération pour chaque séjour 'RSS' (de l'entrée du patient dans la première UM à sa sortie de la dernière UM).
- Chaque UM de l'épisode de soin se voit rétrocéder une part de cette recette, en fonction de critères variables d'un établissement à l'autre.
- Selon le principe de symétrie comptable, les charges induites et les charges indirectes, qui sont nécessaires à l'ensemble de la prise en charge, devraient suivre ce même mode de répartition pour que le parallèle dépenses / recettes soit valable.
- Le tarif perçu par chaque UM pour chaque type de charge constitue une cible, un plafond de dépenses au-delà duquel l'activité sera perçue comme déficitaire.

# TARGET COSTING

*La CAH au service du dialogue de gestion*

La méthode des « coûts cibles » semble plus adaptée que la méthode « ABC » au pilotage interne de l'établissement et à l'évaluation médico-économique de ses différents services / secteurs :

- Les objectifs sont clairement définis
- Les suivis infra-annuels sont facilités
- L'analyse des écarts est un instrument structurant de la recherche d'amélioration de l'ensemble des secteurs de l'établissement





# Intérêts du TCCM

## Ce qu'énoncent les auteurs de la contribution MEAH :

En revanche, l'ENC, et donc le TCCM, fournissent des informations précieuses sur les consommations moyennes des prestations médico-techniques nécessaires à la prise en charge des patients, sur les durées de séjour « cibles » par GHM et sur l'utilisation des personnels médicaux ou non médicaux en fonction de l'activité. Le gestionnaire va analyser les coûts unitaires des facteurs utilisés alors que le médecin s'attachera à l'analyse des quantités consommées. Le gestionnaire pourra ainsi analyser le coût du B, comparer les coûts du personnel alors que le médecin s'intéressera au nombre d'exams prescrits, aux durées de séjour.

## Commentaires :

- Les périmètres entre ENCc et TCCM diffèrent sensiblement (ex: Dans l'ENCc certaines charges imputées aux SAMT en phase 3 en sont déduites en phase 6 car suivies au séjour, mais pas dans le TCCM) ; le coût moyen présenté par le TCCM s'en trouve biaisé.
- Les consommations moyennes d'actes des SAMT sont pertinentes du point de vue de la prise en charge globale, mais cette notion perd une partie de son sens à mesure que l'on réduit le champ d'analyse car rien dans l'ENCc ne renseigne sur le lieu de consommation des actes internes.
- Analyser le 'coût du B' à partir du TCCM n'est pas judicieux car il ne comprend pas l'ensemble des composantes du coût de production brut. En matière d'analyse des coûts des fonctions support, la base d'Angers est plus pertinente.
- Le médecin n'analyserait pas un nombre d'exams, mais un nombre de lettres clef ou de coefficients assez obscurs ; qui sait à combien de B correspond un examen de labo, ou combien d'ICR vaut un acte d'anesthésie ou d'imagerie ?

# Intérêts du TCCM

Le TCCM n'est ni nécessaire ni efficace dans l'analyse des coûts de production ; la comparaison aux TSA de la Base d'Angers permettra ce parangonnage de façon plus fiable.

Le TCCM n'est pas nécessaire à l'analyse de la performance de la DMS ; un simple croisement des durées de séjour des GHS du casemix et de leurs DMS nationales respectives suffisent, ce que plusieurs outils d'analyse du PMSI permettent d'ailleurs...

Les bonnes pratiques ne peuvent émaner d'une comparaison à la moyenne, qui conduit à une pratique *moyenne* (la recherche d'amélioration s'arrêtant souvent à l'atteinte de cette dernière); elles trouvent leur fondement dans les EPP, les recommandations des sociétés savantes et l'analyse des chemins cliniques (...)







# Limites du TCCM

## Ce qu'énoncent les auteurs de la contribution MEAH :

CREA et TCCM sont, **par nature**, essentiellement centrés :

- en termes d'activité, sur les activités cliniques et d'hospitalisation ;
- en termes de durée, sur l'annualité budgétaire ;
- en termes de temps, sur le constat *a posteriori*.

Ces outils, malgré leurs qualités pour l'analyse globale de la performance des pôles, **sont donc insuffisants** pour permettre :

- le pilotage opérationnel des pôles ;
- l'évaluation de l'efficacité des activités non cliniques ;
- le suivi infra annuel de la gestion économique et budgétaire des pôles ;
- l'élaboration d'une prévision en fonction de la contractualisation entre le pôle et l'établissement ;
- le suivi des éléments de la délégation de gestion.

## Commentaires :

- Tout ceci est vrai, et n'est sans doute pas exhaustif. Mais, pour autant et comme le précisent les auteurs de la contribution, cela tient à la nature des outils actuels ; il ne s'agit en rien d'une fatalité de la comptabilité analytique hospitalière.
- L'approche de la CAH, telle qu'appliquée actuellement dans les établissements de santé, trouve ses fondements dans un guide datant lui-même d'une époque à laquelle l'activité était déconnectée de toute notion de recette. Dès lors, l'accent a porté sur l'évaluation des coûts (de production, de prise en charge).
- Cette époque n'est plus. Que vaut alors une évaluation des coûts si elle ne se fait pas en ***parallèle*** de celle des produits ?



# Conclusion

## Les tarifs sont notre parangon véritable

savoir ce qu'ils rémunèrent, pour parvenir à nous améliorer

*Connaître nos recettes nous permettra d'évaluer le degré de couverture de nos dépenses, d'identifier les efforts à fournir et les réorganisations à opérer, de cibler nos gisements de productivité, d'évaluer les opportunités de développement d'activités (...)*

*L'évaluation de nos charges prévisionnelles découlera [enfin] de nos prévisions d'activité (et de recettes – cf. EPRD).*

*Et du suivi de leur réalisation émaneront naturellement les indicateurs nécessaires au pilotage de la contractualisation interne et de la délégation de gestion*

Alors il sera temps d'élaborer les instruments complémentaires à une comptabilité analytique tournée vers l'identification des coûts cibles (car fixés par les tarifs) et l'optimisation des modes de consommation des ressources permettant de les atteindre.

# ANNEXE 3

## Tarifs décomposés et recours normé

Constatation des écarts de pratique  
Traitement appliqué à la sur/sous-consommation

# Le recours au support est normé

GHMv11	Libellé	ICR										
		Anesthésie	ICR Bloc	ICR Bloc obstétrique	Exploration fonctionnelle	ICR Imagerie	ICR Imagerie interventionnelle	B/P Laboratoire	ICR Réanimation	IGS Réanimation	Passage Urgences	
01C091	Pose d'un stimulateur cérébral, niveau 1	211	1 005	0	31	103	0	275	11	1	0,00	
01C092	Pose d'un stimulateur cérébral, niveau 2	220	1 307	0	24	193	0	838	28	1	0,03	
01C093	Pose d'un stimulateur cérébral, niveau 3	394	1 821	0	47	303	0	2 084	199	2	0,06	
01C094	Pose d'un stimulateur cérébral, niveau 4	563	1 203	0	26	301	0	1 244	171	0	0,00	
01C101	Pose d'un stimulateur médullaire, niveau 1	79	197	0	2	12	0	57	0	0	0,00	
01C102	Pose d'un stimulateur médullaire, niveau 2	107	237	0	0	27	0	308	0	0	0,07	
01C103	Pose d'un stimulateur médullaire, niveau 3	107	202	0	0	91	0	509	0	0	0,20	
01C104	Pose d'un stimulateur médullaire, niveau 4	103	269	0	0	130	0	35	0	0	0,00	

- L'échelle nationale des coûts décomposés des GHM présente le nombre moyen d'unités d'œuvre (UO) pour chaque activité médico-technique
- L'application de ce nombre d'UO par GHM au casemix de l'établissement permet d'obtenir le « recours normé au support » de l'ensemble de l'activité MCO-GHS

Il correspond à la **consommation d'UO qui aurait été nécessaire** à la réalisation du casemix de l'établissement, **si les prescriptions d'actes avaient été en tous points conformes** à la moyenne des consommations d'UO des établissements de l'échantillon national.

Il correspond donc également au **niveau moyen** de la production de chaque activité médico-technique, qui devrait être **couvert par une quote-part du tarif GHS** perçu pour chaque GHM du casemix.

Par exemple : la pose d'un stimulateur cérébral (niveau 3) requiert en moyenne 394 ICR d'anesthésie, 1821 ICR de bloc ou encore 2084 B de laboratoire. Si l'établissement a réalisé 3 séjours de ce GHM 01C093, alors il devrait avoir consommé en moyenne 1182 ICR d'anesthésie, 5463 ICR de bloc ou encore 6252 B de laboratoire.

# coût de production VS prix de cession

## Des activités support

- Pour chaque unité d'œuvre produite, le coût unitaire considéré comme « normal » est celui de la Base d'Angers.
- Le chiffre d'affaires auquel peut prétendre l'activité support est donc celui qui couvrirait l'ensemble des charges *normales* d'exploitation pour l'ensemble des UO produites.

**CA théorique = UO produites x coût unitaire Base d'Angers**

- Le nombre d'UO que peut *facturer* une activité **peut être inférieur** au nombre d'UO produites. Ces UO facturables sont notées UD – unités de distribution.
- Un prix de cession, le **tarif de distribution**, doit donc être affecté à ces unités de distribution. Il s'obtient par le rapport du CA théorique et du nombre d'UD :

**Tarif de distribution = CA théorique / nombre d'unités de distribution**

*Par suite, tarif de distribution  $\geq$  coût unitaire Base d'Angers*

# recours normé et recours réel

- La somme de toutes les UO *normalement* consommées par l'ensemble du casemix de l'établissement constitue le volume d'activité de la fonction support qui peut être rémunéré par prélèvement sur les GHS.
- La consommation d'UO *constatée* pour produire le même casemix sera certainement différente de la moyenne nationale. Or, chaque activité support devrait être rémunérée de l'ensemble de sa production, sans défaut ni excès.

2 cas se distinguent :

- **Consommation réelle > norme** : Le prélèvement opéré sur les GHS rémunère uniquement le nombre d'UO *normalement* consommé. La surconsommation des unités de soins en actes internes doit donc leur être imputée pour que la rémunération de la fonction support soit totale. Cette rémunération doit se faire au **tarif de distribution** rapporté au nombre d'UO en excès. Le solde obtenu pourra ensuite être réparti sur les unités de soins au prorata de leur recours réel à la fonction support.
- **Consommation réelle < norme** : Une partie de la recette perçue (par le support) par prélèvement sur les GHS correspond à une **activité qui n'a pas été réalisée**. Il convient donc de **rétrocéder ce trop perçu** aux activités de soin, au prorata de leur recours réel à cette fonction support. Et pour que l'activité réellement produite soit effectivement payée par les services de soin au **tarif moyen prévu par les GHS**, il est nécessaire de valoriser chaque unité non consommée au même tarif unitaire (montant prélevé sur les tarifs / niveau *normé* du recours).

# Une valorisation en 3 étapes

- Prélèvement sur la recette perçue au titre des GHS

*à partir du tarif décomposé par postes de dépense (% du coût tarifé → % du tarif)*

valorisation totale du poste de dépense concerné / nombre moyen d'UO normalement consommé = **tarif unitaire moyen du CaseMix**

- Constatation de la sur/sous-consommation globale du CaseMix

$(UO \text{ réelles} - UO \text{ normées}) \times \begin{cases} \text{Tarif unitaire moyen du CaseMix,} & \text{si différence négative} \\ \text{OU} \\ \text{Tarif de distribution issu de la BdA,} & \text{si différence positive} \end{cases}$

- Résorption de l'écart de périmètre sur Titre 2 entre ENCc et BdA  
(inclus dans les tarifs GHS mais affectés aux activités médico-techniques)

*Min {UO réelles – UO normées} x montant total réel Titre 2 / prod° réelle totale*

# Répartition sur les UM consommatrices

L'étape 1 est immédiate puisque le prélèvement s'effectue sur la recette perçue par chaque UM pour chaque GHM auquel elle a participé.


*Intérêt : chaque UM contribue à la rémunération du support MT à hauteur de la recette qu'elle perçoit en compensation + les surcoûts de fonctionnement du MT ne sont pas supportés par les UM*

*Limite : le niveau réel du recours n'est pas considéré (à ce niveau)*

Les résultats des 2 étapes suivantes seront ventilés sur chaque UM du champ 'MCO-GHS' au prorata des consommations d'UO REELLES (ou de la recette réelle) de chacun.

*Intérêt : rétablir les écarts entre consommation attendue et consommation réelle (étape 2) + imputer les charges de titre 2 aux UM qui reçoivent le financement ad hoc **tout en préservant la comparaison** du support à la Base d'Angers (étape 3).*

*Limite : la sur/sous-consommation est mutualisée sur l'ensemble des acteurs de soin alors que certains peuvent être notoirement plus consommateurs que d'autres (étape 2) + les dépenses de titre 2 nécessaires aux examens sont réputées linéaires au regard des consommations d'UO.*



Le parcours de soin est une démarche globale. Son optimisation doit être le fait de l'ensemble des acteurs. A ce titre, ils sont solidairement bénéficiaires, mais également solidairement redevables des écarts de pratique, et notamment en matière de prescription d'actes.

Néanmoins, il est primordial de pouvoir distinguer les surcoûts générés par des prescriptions trop importantes de ceux dus à des coûts unitaires de production trop onéreux au regard des bases de référence existantes et des financements reçus.

# ANNEXE 4

## Le traitement des activités support

### 3 Exemples :

- Activité de laboratoire & sur-consommation
- Activité de laboratoire & sous-consommation
- Activité de gestion du personnel



# Laboratoire et sous-consommation

Production totale = 10 500 000 B, dont :

- Secteur 'MCO-GHS' = 6 000 000 B
- Autres UF cliniques = 3 000 000 B
- En direct (lui-même) = 1 500 000 B

**Coût global** = 2 100 000 €, soit 0,2 €/B

**Charges de titre 2** = 850 000 €

Coût moyen Base d'Angers = 0,191 €

**Coût théorique** = 10 500 000 x 0,191 = 2 005 500 €

CA total = coût théorique

RESULTAT NET = 2 005 500 - 2 100 000 = -94 500 €

UO = UD ; donc tarif de distribution = 0,191 €/B

**Part MCO-GHS** = 6 000 000 x 0,191 = 1 146 000 €

**Consommation normée** (casemix) = 6 500 000 B

Valorisée à 715 000 € → tarif unitaire = 715/6500 = 0,11 €

**Sous-consommation** valorisée :

$(6 000 000 - 6 500 000) \times 0,11 = -55 000 €$

**Titre 2** à imputer au secteur MCO-GHS (qui a perçu la recette mais n'a pas supporté la charge) :

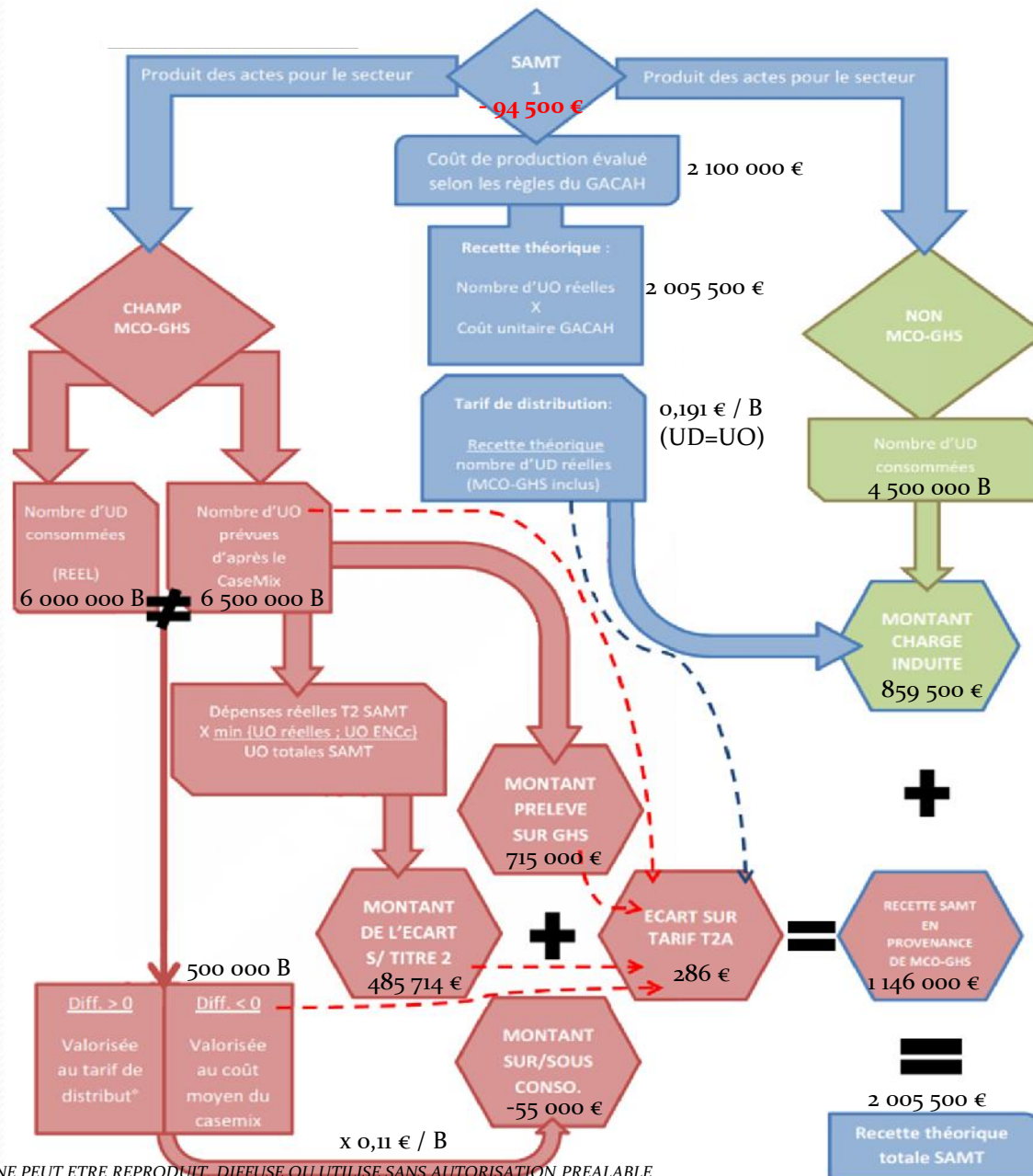
$850 000 / 10 500 000 \times 6 000 000 = 485 714 €$

**Ecart sur tarif** (sur ou sous-financement T2A) :

Part du secteur - part issue GHS - Titre 2 - sous-conso

$1 146 000 - 715 000 - 485 714 + 55 000 = 286 €$

(sous-financement)



# Gestion du personnel

La gestion du personnel est une *activité indirecte* qui n'est PAS induite par le niveau de l'activité clinique, mais par la structure des différents services de l'établissement. Il en résulte des **charges indirectes de fonctionnement** pour lesquelles la notion de sur ou sous consommation ne s'applique pas.

**Production totale** = 1 000 bulletins /mois, dont :

- Secteur 'MCO-GHS' = 500 bulletins
- Autres UF cliniques = 300 bulletins
- Secteurs non cliniques = 200 bulletins

**Coût global** = 1 300 000 €, soit 1300 €/Bulletin

Coût moyen Base d'Angers = 1316,834 €

**Coût théorique** = 1 000 x 1316,834 = 1 316 834 €

CA total = coût théorique

**RESULTAT NET** = 1 316 834 - 1 300 000 = +16 834 €

UO = 1 000 mais UD = 1 000 - 200 = 800

**Tarif de distribution** = 1 316 834 / 800 = 1646,043 €

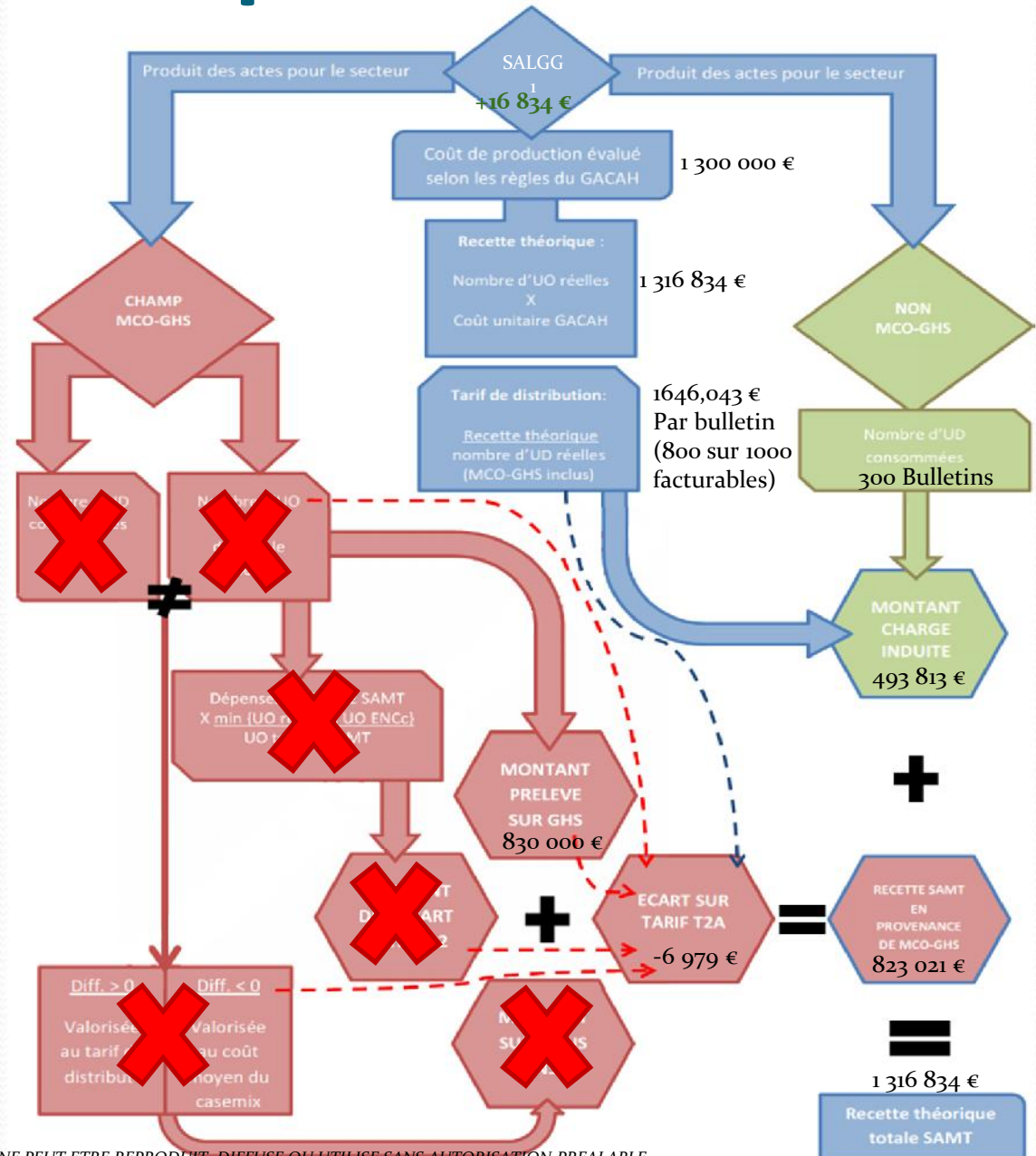
**Rémunération prévue par CaseMix** = 830 000 €

**Rémunération théoriquement issue des tarifs** = 1646,043 x 500 = 823 021 €

**Ecart sur tarif (sur ou sous-financement T2A) :**

Part du secteur - part issue GHS

823 021 - 830 000 = -6 979 € (sur-financement)



## ANNEXE 5

# Analyse des écarts entre prévisions et réalisations

2 exemples :

Tableau d'analyse des écarts de recettes GHS

Tableau d'analyse des écarts sur compte de résultat normatif



Activité attendue

VS


Activité réalisée

---

Expliquer l'origine des écarts s/CA

Actualiser les prévisions

DONNEES A FIN août	ACTIVITE INITIALEMENT ATTENDUE			ACTIVITE REALISEE SUR LA PERIODE			ECART GLOBAL VALORISE (en €)			C.A. PREVU FIN D'ANNEE		
	Qté	VMCT	CA (k€)	Qté	VMCT	CA (k€)	s/Qté	s/VMCT	s/CA	INITIAL.	ACTU.BAS	ACTU.HAUT
Gynécologie - obstétrique	4 372	1 777	7 768	4 254	1 787	7 602	- 209 297	43 095	- 166 201	11 704	11 389	11 510
Pédiatrie HC (y.c. néonati)	1 425	1 939	2 763	1 468	1 891	2 776	83 490	70 706	12 784	4 276	4 237	4 358
HdJ Pédiatrie	592	661	391	534	651	348	- 38 466	5 292	- 43 758	575	504	520
UHCD Pédiatrie	150	595	90	85	657	56	- 38 932	5 248	- 33 685	129	78	83
<b>TOTAL POLE FEMME ENFANT</b>	<b>6 539</b>	<b>1 684</b>	<b>11 012</b>	<b>6 341</b>	<b>1 700</b>	<b>10 781</b>	<b>- 203 205</b>	<b>27 655</b>	<b>- 230 860</b>	<b>16 685</b>	<b>16 208</b>	<b>16 471</b>
										moy. actu.=	16 340	-2,0%
Chirurgie viscérale & urologie	559	2 794	1 563	549	3 018	1 657	- 29 224	122 618	93 394	2 318	2 445	2 484
Chirurgie orthopédique	915	3 232	2 955	936	3 233	3 026	69 455	1 525	70 980	4 476	4 568	4 595
Spécialités chirurgicales	98	1 803	177	99	1 802	178	1 627	95	1 532	279	275	287
Chirurgie ambulatoire	581	1 009	587	472	948	447	- 110 070	28 962	- 139 031	872	659	667
<b>TOTAL POLE CHIRURGIE</b>	<b>2 153</b>	<b>2 453</b>	<b>5 282</b>	<b>2 056</b>	<b>2 582</b>	<b>5 309</b>	<b>- 68 212</b>	<b>95 086</b>	<b>26 874</b>	<b>7 946</b>	<b>7 947</b>	<b>8 033</b>
										moy. actu.=	7 990	0,36%
Gastro-entérologie	637	3 612	2 299	736	3 430	2 524	358 945	134 149	224 796	3 396	3 707	3 742
Pneumologie	700	3 205	2 243	599	3 607	2 161	- 323 436	240 972	82 463	3 350	3 208	3 242
Hôpital de semaine	178	1 322	235	156	1 467	229	- 28 779	22 621	6 159	350	338	343
Hôpital de jour	2 785	590	1 645	2 373	572	1 356	- 243 523	44 806	- 288 329	2 484	2 033	2 058
<b>sous-total hors dialyse</b>	<b>4 300</b>	<b>1 494</b>	<b>6 422</b>	<b>3 864</b>	<b>1 623</b>	<b>6 270</b>	<b>- 236 793</b>	<b>84 638</b>	<b>- 152 155</b>	<b>9 580</b>	<b>9 286</b>	<b>9 385</b>
Hémodialyse	4 809	377	1 811	4 663	369	1 720	- 55 102	35 865	90 966	2 716	2 580	2 580
Unité de dialyse médicalisée	2 496	271	676	2 450	264	647	- 12 458	16 018	28 476	1 014	971	971
<b>TOTAL POLE MEDECINE</b>	<b>11 605</b>	<b>768</b>	<b>8 909</b>	<b>10 977</b>	<b>787</b>	<b>8 638</b>	<b>- 304 353</b>	<b>32 756</b>	<b>- 271 597</b>	<b>13 310</b>	<b>12 837</b>	<b>12 936</b>
										moy. actu.=	12 887	-3,18%
Médecine polyvalente	587	3 865	2 271	638	3 860	2 462	195 383	3 526	191 857	3 427	3 667	3 799
UHCD adultes	3 935	554	2 180	3 917	520	2 035	- 10 040	134 251	144 291	3 288	2 991	3 112
Réanimation & surv. continue	495	9 716	4 809	591	7 939	4 692	933 014	1 050 159	117 144	7 085	6 786	7 049
<b>TOTAL POLE S.S.U.R.</b>	<b>5 018</b>	<b>1 845</b>	<b>9 259</b>	<b>5 146</b>	<b>1 786</b>	<b>9 190</b>	<b>1 118 357</b>	<b>- 1 187 936</b>	<b>69 579</b>	<b>13 800</b>	<b>13 444</b>	<b>13 960</b>
										moy. actu.=	13 702	-0,71%
Court séjour gériatrique	586	4 496	2 632	564	4 419	2 492	- 96 665	43 307	- 139 971	3 985	3 738	3 797
<b>TOTAL M.C.O. (HC &amp; HdJ)</b>	<b>25901 RUM</b>			<b>25084 RUM</b>					<b>- 685 133 €</b>	<b>55 726 k€</b>	<b>54 174 k€</b>	<b>55 197 k€</b>
											<b>54 686 k€</b>	
<b>Tx conversion RUM/RSS</b>	<b>89,17%</b>			<b>89,90%</b>			<b>Ecart/Qté + Ecart/VMCT = Ecart Global</b>					
<b>Nombre de RSS (dont séances)</b>	<b>23 094 RSS</b>	<b>1 606 €</b>	<b>37 095 k€</b>	<b>22 551 RSS</b>	<b>1 615 €</b>	<b>36 409 k€</b>	<b>- 872 789</b>	<b>187 656</b>	<b>- 685 133</b>			



De l'analyse des écarts  
sur prévision d'activité...  
... à l'analyse des écarts  
sur prévision de résultat

---

Mise en parallèle des:

- CdRp (prévision)
- CdRn (normatif)
- CdRr (réalisé)

DONNEES REELLES & NORMATIVES - 1er SEMESTRE 2010	CdR normatif sur CaseMix prévisionnel	CdR normatif adapté au CaseMix réalisé	Données réelles constatées	ANALYSE DES ECARTS			
				Ecart sur volume	Ecart sur prix	Ecart global	
<b>400 - MEDECINE POLYVALENTE</b>							
<b>PRODUITS DE L'ACTIVITE TARIFEE PAR GHS</b>	<b>1 736 384</b>	<b>1 805 688</b>	<b>1 823 641</b>	<b>- 69 304</b>	<b>- 17 953</b>	<b>- 87 257</b>	▲
dont :							
recette théorique (100% A.M.) issue des seuls GHS	1 736 384	1 795 309	1 813 262	- 58 925	- 17 953	- 76 878	▲
suppléments journaliers (hors EXH)	-	-	-	-	-	-	■
rémunération des séances de dialyse	-	10 379	10 379	- 10 379	-	- 10 379	▲
rémunération des séances de radiothérapie	-	-	-	-	-	-	■
<b>SOLDE DE RECETTES T2A D'HOSPITALISATION A DISPOSITION</b>	<b>1 736 384</b>	<b>1 795 309</b>	<b>1 813 262</b>	<b>- 58 925</b>	<b>- 17 953</b>	<b>- 76 878</b>	▲
REMUNERATION DU RECOURS AU PMT	187 756	194 128	177 217	- 6 372	16 911	10 540	▼
RETRIBUTION DE LA LOGISTIQUE MEDICALE	46 512	48 090	48 518	- 1 578	428	- 2 006	▼
REGLEMENT DES FRAIS D'HOTELLERIE	86 074	88 995	96 509	- 2 921	- 7 514	- 10 435	▼
<b>MARGE SUR CHARGES INDUITES PAR L'ACTIVITE</b>	<b>1 416 041</b>	<b>1 464 095</b>	<b>1 491 018</b>	<b>- 48 054</b>	<b>- 26 923</b>	<b>- 74 977</b>	▲
ACQUITTEMENT DES FRAIS DE GESTION GENERALE	403 967	417 675	417 675	- 13 709	-	- 13 709	▼
<b>MARGE SUR COUTS INDIRECTS</b>	<b>1 012 074</b>	<b>1 046 419</b>	<b>1 073 342</b>	<b>- 34 345</b>	<b>- 26 923</b>	<b>- 61 268</b>	▲
<i>taux de marge sur CI</i>	58%	58%	59%				
CHARGES VARIABLES DE L'ACTIVITE	194 269	200 862	124 100	- 6 593	76 761	70 169	▲
dont :							
consommations de spécialités pharmaceutiques	54 596	56 448	57 247	- 1 853	- 799	- 2 651	▼
poses de dispositifs médicaux implantables	3 214	3 323	-	- 109	3 323	3 214	▲
utilisation de produits sanguins labiles	31 304	32 366	32 623	- 1 062	- 257	- 1 319	▼
autres consommables employés	77 630	80 264	18 535	- 2 634	61 730	59 095	▲
recours à la sous-traitance	22 795	23 568	15 696	- 774	7 873	7 099	▲
rémunérations variables	4 731	4 892	-	- 161	4 892	4 731	▲
<b>MARGE SUR COUTS VARIABLES / VALEUR AJOUTEE</b>	<b>817 805</b>	<b>845 558</b>	<b>949 242</b>	<b>- 27 753</b>	<b>- 103 684</b>	<b>- 131 437</b>	▲
CHARGES REPUTEES FIXES	817 805	845 558	787 278	- 27 753	58 280	30 527	▲
dont :							
rémunération du personnel médical	163 740	169 296	243 955	- 5 557	- 74 659	- 80 215	▼
rémunération du personnel non médical	641 109	662 866	542 913	- 21 756	119 953	98 196	▲
frais directs d'entretien & maintenance	3 010	3 112	-	- 102	3 112	3 010	▲
locations & frais d'amortissement	9 946	10 284	410	- 338	9 874	9 536	▲
<b>RESULTAT D'EXPLOITATION PREVU / NORMATIF / CONSTATE</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>161 964</b>	<b>-</b>	<b>- 161 964</b>	<b>- 161 964</b>	▲