Alain Grenon
Gérard Pinson
Paul-Henri Gauthier

L'analyse des coûts à l'hôpital

dunod

L'analyse des coûts à l'hôpital

B. Cottencin

La pratique
de la comptabilité hospitalière
25 ans de plan comptable

P.-H. Gauthier, A. Grenon
G. Pinson, E. Rameau

Le contrôle de gestion
à l'hôpital

E. Lévy, M. Bungener
G. Duménil, H. Lafarge

Introduction
à la gestion hospitalière

A. Grenon, G. Pinson
P.-H. Gauthier

L'analyse
des coûts à l'hôpital

L'analyse des coûts à l'hôpital

Alain Grenon
Gérard Pinson
Paul-Henri Gauthier

Préface d'Emile Lévy

dunod

Paul-Henri GAUTHIER
Directeur d'hôpital, P.-H. Gauthier a enseigné plusieurs années à l'Ecole Nationale de la Santé Publique, puis a été nommé directeur des services financiers au Centre Hospitalier Régional de Bordeaux.
Il est, depuis 1976, Secrétaire Général de la Section Médicale et Hospitalière de l'Institut Curie.

Alain GRENON
Directeur d'hôpital, A. GRENON a travaillé à l'Ecole Nationale de la Santé Publique, au Ministère de la Santé du Québec, puis au Centre Hospitalier Régional de Bordeaux. Il a été nommé, en 1974, chargé de mission à la Direction des Hôpitaux du Ministère de la Santé.
Il est, depuis 1976, chef du service central d'analyse de gestion de l'Assistance Publique de Paris. Parallèlement, il participe à différentes formations en gestion hospitalière.

Gérard PINSON
Chargé de mission à la Direction des Finances de l'Assistance Publique de Paris, G. Pinson y dirige, depuis 1977, le Bureau Central des Prix de revient. Il est, par ailleurs, chargé de cours à l'E.N.S.P. et participe à différentes formations en gestion hospitalière.

ISBN 2-04-011311-8

Table des matières

Préface

Lorsque nous avons publié, en 1977, une « Introduction à la Gestion Hospitalière », le souhait que nous formulions avec les éditions Dunod était que ce premier titre puisse inaugurer une véritable collection d'ouvrages consacrés aux différents problèmes qui s'y trouvaient évoqués.

On peut dire dès aujourd'hui que ce vœu s'est très largement réalisé, puisque deux textes ont déjà été publiés, l'un sur « Le contrôle de Gestion », l'autre sur « La pratique de la comptabilité hospitalière » et que voici le troisième, consacré à « L'analyse des coûts à l'hôpital ». Celui-ci, qui développe logiquement l'un des thèmes abordés au titre du contrôle de gestion est le fruit de la même équipe. Disons d'emblée que nos jeunes et prolifiques auteurs, qui sont des praticiens déjà chevronnés, allient à leur parfaite connaissance des problèmes un sens aigu de la pédagogie.

Ils s'attaquent ici à un sujet ardu mais d'une importance capitale et en donnent une exposition particulièrement claire et bien construite.

De quoi s'agit-il en effet?

Il s'agit essentiellement de rechercher les méthodes les plus pertinentes de l'évaluation de ces coûts hospitaliers, dont la progression n'a cessé d'inquiéter, et de montrer toutes les utilisations pratiques réalisables grâce à ces mesures, pour parvenir à la meilleure gestion possible des ressources consacrées à l'hospitalisation par la collectivité.

Avant de définir les techniques de mesure qui emportent la préférence de nos auteurs, ceux-ci tiennent à exposer scrupuleusement les modalités de la comptabilité analytique hospitalière, telle qu'elle est effectivement pratiquée dans nos hôpitaux, en fonction de la réglementation en vigueur. Leur présentation en est exhaustive et devrait satisfaire les plus exigeants. On admirera la précision aussi bien que la rigueur des développements qui sont consacrés à des problèmes comme le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique, le découpage de l'hôpital en sections homogènes, la répartition des frais de personnel ou de médicaments... pour nous en tenir à quelques exemples.

Tous ceux qui, agents ou utilisateurs de l'hôpital, sont désireux de comprendre comment on parvient à calculer le prix de revient d'une journée d'hospitalisation seront comblés. Ils saisiront aussi la distinction entre un prix de revient prévisionnel et un prix de revient réel. Et surtout, la différence qu'il convient d'observer entre prix de revient et prix de journée leur paraîtra lumineuse.

Enfin, les difficultés de la définition des « unités d'œuvre » dont on mesure le prix de revient à travers la comptabilité analytique sont bien mises en relief et clairement exposées à partir d'exemples (cuisine, etc.). Car à quoi bon mettre en œuvre des techniques rigoureuses de comptabilité analytique, si l'unité produite par les différents services de l'hôpital n'est pas définie de façon pertinente?

On se doute que cela débouche inévitablement sur la critique de cette unité traditionnelle qu'est la journée d'hospitalisation. Mais les auteurs ne s'en tiendront pas à cette critique et montreront plus loin la possibilité et l'intérêt de nouvelles unités d'œuvre : journées-types en fonction de la charge des soins, c'est-à-dire du contenu en actes et en temps de travail de chaque type.

Ainsi la critique adressée à la comptabilité analytique, actuellement en vigueur dans les hôpitaux français, n'aura-t-elle pas méconnu tous les secrets, voire la richesse de cette méthode. Mais c'est à l'exposé des nouvelles approches de l'analyse des coûts que se révèle tout l'intérêt de cet ouvrage. Quelques idées maîtresses en assurent l'éclairage :

- « il n'y a pas un coût, mais des coûts »,
- « calculer des coûts n'est pas une fin en soi ».

Ces deux citations que nous extrayons du texte que l'on va lire, illustrent la justesse des vues qui seront exposées dans cette partie et témoignent de la parfaite lucidité de leurs auteurs. Les mérites principaux sont, à nos yeux, au nombre de quatre :

1. On y saisit parfaitement toute la *relativité* de la notion de coût, dont la définition dépend du problème que l'on souhaite traiter, donc de l'utilisation que l'on entend en faire. Ainsi s'éclairent les multiples différenciations que l'on est conduit à opérer en fonction de différents critères (contenu, champ d'application, moment du calcul).

2. On y perçoit à tout moment que ce qui importe le plus ne consiste pas en une mesure statique — en coupe instantanée — des coûts, mais concerne *les lois de variation de ces coûts* en fonction de divers paramètres et notamment de l'activité hospitalière. C'est ainsi que l'exposé de la méthode dite des coûts directs est l'occasion de nous montrer que la variation d'activité des services modifie la contribution de chacun à l'absorption des charges communes.

C'est ainsi également que, malgré l'importance des charges fixes de l'hôpital (environ 80 %), nous comprenons tout l'intérêt qu'il y aurait à suivre les charges variables, pour une approche de la productivité des services comme pour l'éclairage de décisions sur des alternatives telles que « faire ou faire faire ».

Au terme de ces analyses, les auteurs ont le mérite de dessiner tout le réseau de comptabilité analytique en termes de coûts partiels qu'ils préconisent et d'en démontrer la faisabilité.

3. La mesure des coûts prend toute sa signification pour la gestion et la prévision lorsqu'on ne se borne pas à un constat et lorsqu'on utilise *des termes de référence,* c'est-à-dire des coûts préétablis qui vont permettre, par leur rap-

prochement avec les coûts constatés, de mener l'analyse des écarts en isolant les différents facteurs auxquels ces écarts peuvent être dus (écarts sur activité, écarts sur productivité, écarts sur coût). De la *description* des coûts on passe ici progressivement à l'*explication* de leur niveau. D'une attitude neutre à but *cognitif* on passe à une attitude *normative* par la procédure d'imputation rationnelle qui, tenant compte de l'influence des variations d'activité permet, à travers une notion d'« activité normale » de définir le montant de charges fixes qu'il y a lieu d'imputer au coût d'un produit ou d'un service.

4. La *fonction de coût* doit permettre d'éclairer la *fonction de production des activités médicales* en tenant mieux compte et de la nature des problèmes qui se posent à elles (morbidité, gravité des affections...) et des prestations plus ou moins complexes qui sont mises en œuvre.

Si l'individualisation des coûts par malade suscite peu d'intérêt en raison de sa faible signification pour la gestion, l'établissement de typologies des coûts par grandes catégories de malades et de maladies semble une voie plus prometteuse. On appréciera ici la parfaite connaissance des études françaises et surtout nord-américaines sur le thème de l'influence du case-mix (structure de la morbidité hospitalière) sur les coûts hospitaliers.

La préoccupation des utilisations possibles de l'analyse des coûts était déjà largement exprimée dans les premières parties de l'ouvrage. Elle devient le propos essentiel des cinq derniers chapitres.

C'est ainsi que des raisonnements en forme de stimulation permettent de mesurer le résultat d'une variation d'activité sur les coûts hospitaliers ou d'envisager celui qui correspond à une hypothèse de fermeture de lits. Cette éventualité, si fréquemment évoquée il y a peu, suscite bien des réticences et le gain attendu paraît bien faible ou illusoire!

L'analyse des coûts permet-elle de déterminer la taille optimale des hôpitaux?

Ici encore, une synthèse critique fort utile des innombrables études françaises ou étrangères montre les impasses auxquelles on aboutit en raison des faibles méthodologies qui les caractérisent et la nécessité de prendre en compte des critères extra-économiques. La leçon à en tirer est peut-être aussi que la détermination d'une taille optimale pour un hôpital donné n'implique pas de réponse normative pour la taille des hôpitaux et notamment pour les constructions futures.

Quant aux possibilités de parvenir à l'optimisation des choix médicaux, je serai, quant à moi, moins optimiste que les auteurs, ne serait-ce que parce que les différentes études qu'ils citent concernant le traitement de l'infarctus du myocarde, le choix entre transplantation ou dialyse, ou l'adoption du scannographe, ne me semblent pas exemptes de toute critique sur le plan méthodologique!

S'agissant de l'adoption de stratégies médicales, il me paraît indispensable de mieux préciser les protocoles diagnostiques ou thérapeutiques pour que la considération de leurs coûts puisse intervenir valablement dans la solution préconisée.

L'application des comptes de surplus à la gestion hospitalière, pour mesurer la productivité, pour mettre en relief la contribution des différents agents à la réalisation de ce surplus et la répartition des avantages qui en résultent, est un des chapitres les plus novateurs de cet ouvrage. De même que la prise en compte du problème de l'information, tant interne qu'externe, sur les coûts hospitaliers. La querelle sur les coûts de l'hospitalisation, entre le secteur public et le secteur privé, est le meilleur exemple de la nécessité d'éclairer l'opinion sur de telles questions.

A cette occasion, nos trois auteurs mettent le doigt sur l'intérêt essentiel de la connaissance des coûts : provoquer des modifications de comportement dans le sens souhaité. Mais c'est dire aussi l'importance qu'il y a à ne diffuser que des informations soigneusement établies et vérifiées.

Il est difficile, en quelques pages, de restituer toute la richesse des propos contenus dans un texte consacré à un sujet en apparence technique, comme celui de l'analyse des coûts, mais le lecteur se doute déjà qu'un grand nombre des problèmes les plus cruciaux de l'économie de la santé y sont abordés et traités de façon magistrale.

Comme tous ceux qui dominent parfaitement les questions qu'ils abordent, les auteurs de cet ouvrage savent prendre de la distance par rapport à leur propos, ainsi qu'en témoigne leur conclusion toute pleine de nuances et de lucidité.

N'est-ce pas là tout à la fois le gage et la preuve du succès de leur entreprise?

E. LEVY
Professeur à l'Université
de Paris-IX Dauphine

Introduction

Les difficultés chroniques de trésorerie de la Sécurité sociale et la situation peu satisfaisante de l'économie générale alimentent régulièrement le débat sur l'évolution des dépenses de santé et, plus particulièrement, des dépenses d'hospitalisation. On peut être d'accord ou pas sur l'idée que ces catégories de dépenses ont atteint un niveau maximum, en pourcentage de la consommation, qui, s'il était dépassé, mettrait en péril l'évolution des autres secteurs d'activité (entreprises, éducation, action en faveur des familles, etc...), il n'en reste pas moins qu'au-delà de cette première interrogation, qui est strictement politique et que nous n'aborderons pas dans cet ouvrage, la seconde question qui est posée concerne l'efficacité de la gestion hospitalière.

Nous sommes, quant à nous, persuadés que les hôpitaux publics ne sont pas plus mal gérés que les cliniques privées et qu'ils ne sont d'ailleurs pas plus mal gérés que les entreprises privées en général. Le problème est que les responsables hospitaliers pourraient se contenter de cette affirmation et ne pas faire d'efforts plus importants que ceux qu'ils déployent depuis plusieurs années. Mais l'attentisme et l'auto-satisfaction ne sont pas ici de mise et ceci pour deux raisons :

- l'hôpital est un service public. Les hospitaliers qui y travaillent doivent être plus soucieux encore que les autres agents économiques de l'efficacité de leur action. Ils doivent montrer l'exemple.
- même si l'hôpital est bien géré par ses directeurs et ses médecins, l'opinion publique et les responsables gouvernementaux n'en sont pas persuadés. Aussi les hospitaliers doivent-ils non seulement procéder à une information de ce public et de ses mandants concernant les techniques modernes de gestion déjà largement utilisées dans l'hôpital, mais aussi rechercher dans l'arsenal de ces techniques celles qui n'ont pas reçu une application hospitalière massive. Un domaine sera particulièrement concerné par cette recherche, c'est celui des techniques d'analyse de coûts. En effet, le mot d'ordre de tous les hospitaliers pour les mois ou les années à venir sera celui de la *maîtrise des coûts*. Que l'on s'entende bien sur ces termes pour éviter tout quiproquo ou controverses qui pourraient nuire à la qualité et à la sérénité de la réflexion en ce domaine. Il ne s'agit pas de réduire la dépense hospitalière en francs courants, il ne s'agit même pas de la réduire en francs constants. Il ne s'agit pas non plus de la stabiliser en francs constants, il s'agit de s'entendre sur un rythme de progression en francs constants qui devrait être compatible avec l'évolution du P.I.B.

Pour maîtriser les coûts, ou plus exactement pour maîtriser *l'évolution des coûts,* il convient de les analyser, de connaître leurs composantes, de préciser leurs facteurs d'évolution. La connaissance des coûts aura alors une double fonction:

• tout d'abord l'information des directeurs, des médecins et de façon générale de tous les centres de responsabilité de l'hôpital, mais aussi l'information des responsables extérieurs à l'hôpital. On peut dans ce domaine trouver des exemples nombreux: prix de revient d'une journée d'hospitalisation, d'un examen, d'une intervention chirurgicale, etc.

• mais aussi la prise de décision, tant il est vrai que l'analyse des coûts réduite à l'information ou au diagnostic n'aurait qu'un intérêt très limité et pourrait de fait se traduire par un gaspillage. L'analyse des coûts doit permettre de prendre de meilleures décisions. Là encore les exemples sont nombreux:

- quel tarif doit-on appliquer à telle activité?
- peut-on ou ne peut-on pas mettre en œuvre telle nouvelle activité, compte-tenu des contraintes budgétaires? Comment donner à l'arbitrage entre plusieurs activités ou projets un éclairage économique?
- quelle est sur le plan des coûts le meilleur mode d'organisation de l'hôpital, sa taille optimale?
- comment mieux prévoir son budget?
- dans quel secteur des actions correctrices semblent-elles nécessaires?
- quelles sont les liaisons entre investissement et fonctionnement?
- doit-on faire ou faire faire?
- à efficacité médicale égale, quelle prescription ou quelle thérapeutique retenir?

Les techniques modernes de comptabilité analytique permettent de donner des réponses ou des éléments de réponses à ces questions, mais il faut reconnaître que l'hôpital ne les utilise pas encore de façon intensive et généralisée. En effet, le principal outil, nous le verrons, de comptabilité analytique hospitalière, n'est autre que la F.R.I. (feuille de répartition et d'imputation) qui est basée sur une conception très traditionnelle de l'analyse de coûts.

L'objet de cet ouvrage sera donc de rappeler les techniques actuelles de comptabilité analytique hospitalière, d'en montrer leurs présupposés, leurs limites et leurs insuffisances, avant de préciser le contenu de techniques plus performantes (direct-costing, imputation rationnelle, coûts standards etc.) et de montrer l'application de ces différentes approches de la détermination des coûts à la prise de décision en milieu hospitalier. Cet ouvrage a, en outre, pour objectif de montrer l'apport de l'analyse des coûts à la réflexion qui se développe autour de certains grands problèmes de gestion hospitalière.

Partie 1
La comptabilité analytique hospitalière actuelle

Chap. 1 Les liaisons entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

Chap. 2 La mise en œuvre de la comptabilité analytique.

La comptabilité analytique d'exploitation (C.A.E.) qui apparaît aujourd'hui encore comme une méthode de gestion relativement moderne et récente, est en fait une technique comptable mise au point dans ses grands principes depuis déjà quelques décennies.

En effet, dès 1928, un premier rapport rédigé par le colonel Rimailho, sous l'égide de la Commission Générale d'Organisation Scientifique pose les grands principes d'une comptabilité de prix de revient.

Par la suite, le Centre National d'Organisation Scientifique du Travail, créé auprès du Ministère des Finances, ainsi que la CEGOS mettent en place à partir de 1935 des sections d'études de prix de revient. Puis, en 1938, les grandes bases de la comptabilité de prix de revient en sections homogènes sont définies. A partir de ce moment, les comptabilités des différents secteurs industriels commencent à s'harmoniser et à adopter les mêmes grands principes, grâce aux travaux des différents groupements professionnels.

Ainsi, bien avant la tentative de normalisation de la comptabilité générale qu'assure le premier plan comptable de 1947, des efforts de clarification d'instruments comptables, internes à la gestion des organisations, se font jour.

En effet, le besoin pour les gestionnaires de posséder une comptabilité différente adaptée à leurs besoins propres (activité, structure d'organisation et de coûts) et à leurs préoccupations d'analyse des coûts de production et de distribution, devient, dès cette époque, prenant.

Déjà, la comptabilité générale a montré ses propres limites et, trop souvent, ne constitue pas une aide à la décision. Ses postulats de base en font un instrument tourné vers l'environnement de l'organisation, avec des préoccupations presqu'uniquement fiscales et juridiques :

- d'une part, certaines évaluations résultent de sujétions fiscales ou juridiques dont il peut s'avérer utile de s'évader pour mieux saisir les réalités économiques ;
- d'autre part, l'information parviendra d'autant plus clairement à ses destinataires qu'elle sera dégagée des contraintes de forme qui régissent la comptabilité générale [1].

1. A. Cibert, *Comptabilité Analytique,* Dunod, Paris, 1970.

Cette appréciation économique des coûts, cette liberté quant à la forme de l'analyse et de la présentation des résultats plaident pour une comptabilité analytique non réglementée, et tournée vers les préoccupations internes à l'organisation.

Le Plan comptable général de 1957 officialise ces recherches et définit la notion de prix de revient [1] tout en précisant les règles et méthodes de calcul à partir de comptes particuliers (les comptes analytiques de classe 9) sans, toutefois, rendre obligatoire la tenue d'une telle comptabilité.

Tout récemment, le nouveau plan comptable révisé, dans sa réforme des systèmes comptables, met l'accent sur la tenue de comptabilités analytiques d'exploitation (cf. ci-dessous).

La comptabilité analytique hospitalière trouve, elle, sa source dans les années 50 puisque, dès 1953, une circulaire (instruction n° 151 du 4 décembre 1953) précise l'importance de la comptabilité analytique d'exploitation et définit les bases d'un calcul de prix de revient.

Le décret n° 59-1510 du 29 décembre 1959 relatif aux dispositions financières et comptables à adopter à l'égard des hôpitaux publics, précise en son article 1er que la comptabilité des hôpitaux et hospices publics doit être organisée de façon à permettre le calcul des prix de revient afférents au fonctionnement de chaque section de l'établissement hospitalier et de chaque service, quelle qu'en soit la nature».

Ce décret spécifie, en outre, les différents comptes que les prix de revient prévisionnels doivent intégrer et définit aussi les règles de contrôle de ces prix de revient (l'article 13 prévoit que la commission administrative transmet à la Direction départementale de la population et de l'Aide Sociale, le décompte des prix de revient réels de l'exercice passé et ceci avant le 1er juin).

Mais il faut attendre la circulaire M 21 du 7 octobre 1960 sur la comptabilité des hôpitaux et hospices publics pour voir la notion de prix de revient élaborée de façon définitive, et précisées dans le détail les clés d'affectation des dépenses, les règles de ventilations et d'imputation des coûts, et la structure des différentes sections de la comptabilité analytique.

Cette instruction a pour objet de permettre aux établissements hospitaliers de se mettre en capacité de satisfaire aux termes de l'article 10 du décret du 29 décembre 1959; à savoir: transmettre chaque année au préfet des pièces justificatives des prix de revient de l'exercice passé qui permettront de déterminer le prix de journée de l'année à venir.

On voit donc que l'objectif principal de cette comptabilité, malgré les notations du législateur rappelant son utilisation dans l'amélioration de la gestion des services hospitaliers, reste avant tout la production d'un prix de revient prévisionnel justifiant la fixation du niveau du prix de journée.

On verra plus loin, dans l'exposé des techniques proposées par cette instruction, que cet objectif d'amélioration de la gestion des services semble assez

1. «Le prix de revient d'un objet, d'une prestation de service est tout ce qu'a coûté cet objet, cette prestation dans l'état où il se trouve au stade final, coût de distribution inclus.» Plan Comptable Général, p. 160.

nettement passé au second plan dans les solutions pratiques retenues pour le calcul des prix de revient.

On notera déjà, cependant, que le principe affirmé de définir un prix de revient de chaque service ou section est peu opératoire dès lors qu'un service est constitué de différentes unités aussi diverses que possible (réanimation, soins intensifs, exploration fonctionnelle ou laboratoire de service), qui relèvent chacune d'un prix de journée ou d'un tarif particulier.

En outre, qu'en sera-t-il de l'analyse des prix de revient de deux services distincts mais dont le prix de journée est identique?

Il faut regretter que ces problèmes de fonds ne soient pas abordés sous leur aspect global et que les solutions qui y sont données ne transparaissent qu'au travers des options techniques retenues.

Il faut cependant noter que le nouveau plan comptable général réserve une part de choix à d'autres méthodes de comptabilité analytique que les sections homogènes. Des développements importants sont en effet réservés aux coûts partiels : coûts directs, coûts variables, coût marginal.

Le nouveau plan comptable général et la comptabilité analytique

Le nouveau plan comptable général réaffirme l'originalité et la spécificité de la comptabilité analytique d'exploitation.

Il définit la comptabilité analytique comme un instrument d'analyse des coûts des différentes fonctions de l'organisation, instrument qui permet d'expliquer les résultats de la comptabilité générale et aussi, d'établir des prévisions de charges et de produits d'exploitation (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple).

Le P.C.G. de 1979 plaide pour une comptabilité analytique adaptée à la structure organique et à l'activité de chaque organisation et réaffirme que les principes généraux qu'il énonce ne sont que des systèmes ouverts que l'on peut choisir et adapter.

Le P.C.G. bannit le terme traditionnel de prix de revient au stade final de la production d'un bien ou d'une prestation de service pour le remplacer par l'appellation de *Coût de Revient*.

D'une manière générale, on constate qu'une plus grande précision de la terminologie a été introduite, de même que le principe de l'automatisation de certaines procédures comptables, sans que les principes de comptabilité analytique connaissent de bouleversements importants.

Note: Le projet de Plan comptable général a été approuvé le 26 juin 1979 par le Ministère de l'Économie à l'issue des travaux du Conseil National de la Comptabilité. Cette révision du P.C.G. a été menée en tenant compte de la 4e directive européenne qui s'inscrit dans le sens d'une normalisation des comptabilités européennes. Les modalités d'application de ce P.C.G. devraient être définies de façon à ce qu'il soit applicable pour le 1/2/1982.

Chapitre 1

Les liaisons entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Nous avons déjà noté que la comptabilité analytique se distinguait de la comptabilité générale par sa capacité à décrire le fonctionnement économique et technique de l'organisation. Dès lors, il devient évident que la comptabilité analytique, si elle doit trouver sa source dans les enregistrements de la comptabilité générale, ne pourra se satisfaire de ces données.

Il lui appartiendra d'en accepter certaines, d'en rejeter d'autres, mais aussi d'en modifier ou d'en rajouter certaines. Ce sont tous ces problèmes de prise en compte des différentes dépenses enregistrées en une année et qu'il convient de transformer en coûts réels et effectifs (à rapprocher d'une activité), que nous aborderons ici.

1. Les différents comptes budgétaires à intégrer dans les prix de revient

La comptabilité analytique ne s'intéresse qu'à l'évaluation de la dépense d'une période donnée, il est donc naturel qu'elle ne prenne en compte que les opérations des classes 6, 7 et 8 qui traduisent les charges et produits classés par nature ainsi que les résultats de l'hôpital.

Dans cet esprit, les achats de stocks imputés en classe 3 ne figureront pas dans les prix de revient, c'est le débit du chapitre 60, matières consommées, qui sera imputé; de même, les achats d'investissements ne seront pris en compte que pour la partie amortissement de ces investissements, qui figure au débit du compte 68 (dotation de l'exercice aux comptes d'amortissements et de prévisions).

Ainsi, les comptes que l'on utilisera dans le calcul des prix de revient seront les suivants:

- les sorties de stocks (comptes 600, 601, 602, 603, 604, 605, 606, 607 et 609)
- l'ensemble des frais de personnel (chapitre 61)
- les autres charges (compte 606, chapitres 62, 63, 64, 65, 66, 67 et 68)

- les recettes en atténuation [1] (chapitres 72 et 73,chapitre 76, chapitres 77 et 78).

A ce niveau, on a pris en compte la totalité des dépenses de la comptabilité générale constitutive des prix de revient des services, mais il est bien évident que, pour déterminer les résultats finaux de la comptabilité analytique, il convient d'ajouter certains comptes budgétaires particuliers, dont le rattachement à l'exercice n'est que comptable.

Ce sont les comptes suivants:

- comptes de la classe 8: charges des exercices antérieurs et charges exceptionnelles (comptes 872 et 874); produits des exercices antérieurs et produits exceptionnels (comptes 873 et 875); subventions d'équilibre reçues (compte 871) ; dotation au fonds de roulement (compte 877)
- déficits ou excédents des exercices antérieurs.

Ces différents éléments, ajoutés aux soldes nets des éléments précédents, donneront pour chaque section de prix de revient, le résultat analytique d'exploitation et détermineront la part respective de chaque service dans la réalisation du résultat final de la comptabilité générale.

2. Les différences d'incorporation

Nous venons de voir quels étaient, a priori, les comptes budgétaires qu'il convenait d'intégrer dans le calcul des prix de revient.

Cependant, pour que les calculs de coût fournissent des valeurs correctes du point de vue économique, il peut être nécessaire, en comptabilité analytique, d'utiliser, pour certaines dépenses, des charges évaluées pour un montant différent de celui de la comptabilité générale, en se fondant sur une évaluation technique et économique du coût. Le résultat de ce calcul donne lieu à la détermination de ce que le nouveau plan comptable général appelle les *charges calculées*.

On trouve plusieurs catégories de charges calculées.

Les charges de substitution,

tout d'abord, dont le critère d'évaluation est différent des charges de la comptabilité générale.

Les valeurs de remplacement matière [2]

Dans certains cas particuliers, il peut paraître opportun d'imputer les matières consommées à une autre valeur, supérieure ou inférieure, que celle de leur sortie de stocks. En effet, prenons le cas d'un fournisseur de films radio-

1. Dans le cas où l'hôpital n'a pas ouvert de section de prix de revient des consultations, les recettes des consultations (compte 708) sont considérées comme des recettes en atténuation et déduites des dépenses des services médico-techniques.

2. On pourrait à ce propos signaler qu'en comptabilité des entreprises privées, l'existence d'un compte de recettes (compte 740) où sont imputés les rabais et remises consentis par un fournisseur, permet de régler ce problème en ne comptabilisant en dépense dans tous les cas que la somme normale à payer et non la somme remise déduite.

graphiques qui, en instance de faillite ou en période de difficulté de trésorerie, se libère de ses stocks à une valeur nettement intérieure de celle du marché; l'intégration de ces achats à la comptabilité générale de l'hôpital fera apparaître une sous-évaluation de la dépense qui n'est pas significative et que l'on n'a pas lieu de retrouver dans les résultats de prix de revient d'un service utilisateur, et cela à un double point de vue: tout d'abord, il n'est pas logique de faire bénéficier un responsable de service d'un rabais sur les coûts d'achat dont il n'est pas responsable; ensuite, le prix de revient ainsi minoré ne sera pas significatif et son utilisation pour faire de la comptabilité prévisionnelle (budget) risque de conduire à de graves distorsions dans le futur si l'approvisionnement en films se replace à un niveau de coût plus normal.

Les charges d'usage

En comptabilité générale, l'amortissement est calculé selon des critères qui ne sont pas toujours utilisables pour une connaissance raisonnée des coûts de revient. En effet:

- les réévaluations des actifs, lorsqu'elles sont réglementées, ne reflètent pas toujours les variations réelles des prix.
- les amortissements non linéaires (prévus par le législateur) chargent inégalement les coûts des périodes successives.
- enfin, l'amortissement est calculé de façon rigide en fonction d'une période de vie conventionnelle qui ne correspond sûrement pas à la période d'utilisation réelle, lorsqu'elle dépend de l'innovation technologique et du degré d'utilisation.

Aussi, la comptabilité analytique se réserve la possibilité d'intégrer, pour une immobilisation, une valeur d'usage fondée sur le prix du marché ou le coût de remplacement et intégrant une durée d'usage probable au moment de sa détermination. Le calcul est actualisé chaque année et la charge d'usage n'est intégrée aux coûts que tant que l'immobilisation reste en service.

Une immobilisation prématurément obsolète, n'entraînera plus de coût d'usage, alors qu'une immobilisation utilisée au-delà de sa durée de vie comptable engendrera encore une valeur d'usage.

Les charges étalées

En comptabilité générale, les provisions couvrent des risques et des charges que des événements, survenus ou en cours, rendent probables mais non certains:

- provisions pour créances irrécouvrables
- provisions pour travaux
- provisions de propre assureur.

En fait, ces provisions sont d'un niveau très fluctuant, par définition, d'une année sur l'autre et elles répondent à des exigences essentiellement juridiques.

Il est possible, en comptabilité analytique, de déterminer différemment le montant de ces charges en les «étalant» de façon plus homogéne dans le temps.

Les différences de quotité d'enregistrement des autres charges

D'une manière plus générale, toutes les charges de la comptabilité générale peuvent être appréhendées en comptabilité analytique pour un montant différent, évalué selon un critère plus économique.

Prenons l'exemple d'un service de soins dont le démarrage s'est effectué en cours d'année avec un personnel intérimaire, rémunéré à l'heure (et par exemple moins fortement que des titulaires) tout simplement parce que l'ouverture du service a été avancée et que le personnel hospitalier n'a pas été budgété. Sera-t-il logique de sous-évaluer la dépense en personnel hospitalier de ce service? Non; dans cette hypothèse on intégrera un coût supplémentaire traduisant mieux la dépense «normale» en période de croisière.

Les charges ou éléments supplétifs

Il peut apparaître logique d'intégrer dans la comptabilité analytique certaines charges qui ne figurent pas en comptabilité générale. Le P.C.G. prévoit 2 cas pour les entreprises industrielles: la rémunération du travail de l'exploitant non rémunéré en tant que tel et la rémunération des capitaux propres.

Par contre, la M 21 est muette sur ce sujet et il ne semble pas d'ailleurs que, dans les hôpitaux, beaucoup de cas puissent se présenter où il convienne d'intégrer des éléments supplétifs.

Il paraît cependant logique d'examiner la possibilité d'intégrer dans les prix de revient (mais non dans les prix de revient prévisionnels) certaines prestations non rémunérées, telles que le bénévolat, par exemple, ou bien encore les coûts d'utilisation de matériels prêtés par d'autres institutions: Recherche ou Université. En outre, il est certain que les honoraires médicaux intégrés non en classe 6 de charge de la comptabilité générale mais en compte de tiers (classe 4) relèvent de ces charges supplétives.

En résumé, on peut produire la formule récapitulative suivante qui décrit les procédures de raccordement entre comptabilité générale et comptabilité analytique, avant d'aborder la présentation des comptes de la comptabilité analytique et leur manipulation.

CHARGES COMPTABLES CLASSÉES PAR NATURE (comptabilité générale)
+ CHARGES CALCULÉES (charges de substitution et charges supplétives)
= CHARGES INCORPORABLES DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

3. La nomenclature et le jeu des comptes de la classe 9

La comptabilité analytique, comme toute comptabilité, est organisée à partir d'un jeu de comptes mouvementés en crédit et débit. Il a été constitué une classe, la classe 9, laquelle regroupe l'ensemble de ces comptes qui accueillent les données de coûts.

L'hôpital se dote progressivement d'outils modernes de gestion. Parmi ceux-ci, l'analyse des coûts constitue un instrument fondamental d'aide à la décision.

Alain Grenon, Gérard Pinson, Paul-Henri Gauthier examinent dans un premier temps, de manière pratique et concrète, les modalités de la comptabilité analytique hospitalière traditionnelle. Comment calculer le prix de revient d'une journée d'exploitation ? Quelle est la distinction entre un prix de revient prévisionnel et un prix de vente réel, entre un prix de revient et un prix de journée ? Comment définir les "unités d'œuvres" ?...

Après avoir cerné les insuffisances de la comptabilité analytique actuellement en vigueur dans les hôpitaux français, les auteurs proposent de nouvelles approches de l'analyse des coûts. De nombreux exemples du niveau et de la structure de ces coûts sont présentés, qui illustrent les utilisations possibles de l'analyse des coûts. Ainsi sont traités les problèmes de mesure du résultat d'une variation d'activité sur les coûts hospitaliers, de la taille optimale des hôpitaux, de l'optimisation des droits médicaux, de la mesure de la productivité.

Cet ouvrage, écrit par des praticiens, s'adresse à tous ceux, directeurs et cadres hospitaliers, responsables politiques, administrateurs, médecins, étudiants qui souhaitent disposer pour l'hôpital, d'outils d'analyse et de décision.

ISBN : 2-04-011311-8

Atelier Pascal Vercken