

Le Compte de Résultat Normatif

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

Introduction

La tarification à l'activité dans les établissements de santé est un élément structurant de la Nouvelle Gouvernance Hospitalière. Son entrée en vigueur en 2004, et surtout son application à taux plein depuis 2008, a conduit les hôpitaux à mettre en place une, ou plutôt « des » comptabilités analytiques, à partir du guide méthodologique publié au Journal Officiel de 1997 puis réédité en 2004 et complété par les contributions méthodologiques de la MEAH et de l'EHESP relatives aux CREA – comptes de résultat analytiques – et aux TCCM – tableaux coûts casemix.

Or, si le développement de tels outils est louable, ceux-ci présentent cependant certaines limites, parfois importantes, qui peuvent induire des biais significatifs dans l'analyse des résultats et, par suite, dans l'élaboration des plans d'action élaborés à l'aune de ceux-ci. C'est pourquoi il est nécessaire d'expliquer et d'étayer ces limites, afin d'être ensuite en mesure de s'en affranchir.

A l'échelle d'un pôle, il n'est pas rare de constater un résultat (issu du CREA) positif, malgré des coûts de fonctionnement présentés comme supérieurs à ceux du « double vertueux » du TCCM, ou inversement. Ces écarts peuvent, bien entendu, être expliqués aux instances gestionnaires du pôle et de l'établissement, mais le bruit instillé dans le dialogue de gestion jette néanmoins le discrédit sur la comptabilité analytique et sur l'ensemble du contrôle de gestion, organe central de la mise en œuvre et du suivi de la délégation de gestion. Ce constat appelle deux observations complémentaires qui expliquent en partie ce que d'aucuns nomment « effet de balkanisation de l'hôpital » souvent imputé au mécanisme même de la tarification à l'activité : la comptabilité analytique hospitalière (ou « CAH ») en tant qu'outil de gestion s'appuie sur une méthode inadaptée qui la rend inéquitable à plusieurs égards ; plusieurs méthodologies distinctes sont menées de front en fonction de l'objectif poursuivi – gestion interne d'une part, parangonnages d'autre part –, ce qui complique les échanges avec les pôles. Le TCCM, par exemple, s'appuie sur les règles du guide méthodologique de 1997 pour comparer les coûts nécessaires à la production du casemix (l'éventail des cas traités) à ce qu'ils auraient été si chaque poste de dépense avait été conforme à la moyenne des établissements participant à l'échantillon national. Cependant, les tarifs des GHS et les coûts des GHM, s'ils sont étroitement liés, ne recouvrent pas les mêmes périmètres, et par conséquent, mener cette étude aboutit fréquemment à des enseignements divergents de ceux du CREA, ce qui complique bien souvent le dialogue de gestion : dans ce cadre, il est légitime de s'interroger sur l'intérêt, pour le chef de service ou le chef de pôle, de savoir que telle activité coûte moins cher que la moyenne nationale, si par ailleurs les tarifs perçus ne couvrent pas la totalité des moyens mis en œuvre. Sans compter le temps

nécessaire à la production et l'analyse du TCCM, auquel il faut ajouter le temps perdu à expliquer les écarts de périmètre et les différences méthodologiques.

La CAH actuelle inadaptée et source d'iniquité (annexe 1)

La CAH telle que préconisée par le guide officiel s'appuie sur une méthode qui affecte une partie importante des coûts (les charges indirectes) en fonction du niveau d'activité de chaque service (la méthode dite « ABC », pour 'activity based costing'). Le fondement de l'ABC peut être résumé comme suit : connaître finement les étapes nécessaires à l'élaboration de chaque prestation et les coûts qui en résultent, de manière à pouvoir fixer au plus juste le prix de vente de chaque produit ou service.

Or, si l'hôpital « vend » effectivement des services – les séjours d'hospitalisation – il ne lui appartient pas d'en fixer le prix, qui est issu, après retraitements, des résultats de l'Etude Nationale des Coûts menée annuellement par l'agence technique d'information sur l'hospitalisation ATIH. Le tarif de chaque séjour, fixé au niveau national, est donc le reflet plus ou moins fidèle de la moyenne des coûts nécessaires à la prise en charge qu'il décrit au sein de la base nationale maintenue par l'ATIH.

La recette pour ces séjours est perçue par l'hôpital, qui l'affecte dans un second temps aux différents services y ayant contribué par un mécanisme qui peut différer d'un établissement à l'autre (la rémunération des séjours mono-unité est normalement imputée aux unités les ayant accueillis ; celle des séjours ayant transité par plusieurs unités est répartie le plus souvent au prorata des durées de séjour pondérées par le poids moyen des séjours mono-unité de chaque service concerné, calcul moins volatile qu'une répartition en fonction de la seule durée de séjour).

Le cas particulier de ces séjours multi-unité peut représenter une part significative de l'activité d'un établissement (environ 10% au CH de Melun, soit 5 à 6 M€, ce qui peut suffire à faire basculer le résultat d'un pôle dans un sens ou dans l'autre). Ces séjours sont les premiers impactés par la première iniquité du modèle ABC : la rupture du principe comptable de *parallélisme des formes*. Ce principe, aussi appelé *symétrie comptable*, prévoit que le même type de traitement devrait être appliqué à des charges et à des produits de nature identique. La partie 'recettes', nous l'avons vu, est répartie entre les unités d'hospitalisation en fonction de la durée de séjour (plus ou moins pondérée suivant les établissements). Par contre, les dépenses indirectes, c'est-à-dire le recours au plateau technique et à la logistique notamment, sont réparties en fonction du recours individuel de chaque unité de soin, sans tenir compte du fait que les actes demandés vont permettre la valorisation du séjour *dans son ensemble* ; ainsi un service de chirurgie peut ne recevoir qu'une petite part de la recette d'un séjour qui aurait transité par la réanimation par exemple, et se voir malgré tout imputer la totalité de la charge relative au recours au bloc opératoire ou à l'anesthésie, bien que cette activité profite à l'ensemble des unités par lesquelles aura transité le patient. Certains praticiens du CH de Melun ont d'ailleurs bien intégré cette aberration du système, et n'acceptent d'accueillir les patients en provenance du

service de lits portés (l'unité d'hospitalisation de courte durée UHCD) qu'à la condition que l'ensemble des examens nécessaires à sa prise en charge aient été effectués. Ceci a pour effet de faire supporter l'ensemble de la charge indirecte (examens de laboratoire, clichés d'imagerie médicale...) à l'UHCD, qui ne perçoit pourtant qu'une infime part de la recette issue de ces séjours (environ 500€ contre plus de 4000€ pour celui des services concernés qui présente la valorisation moyenne par cas traité la plus forte).

De plus, aucun compte n'est tenu de la part du tarif qui peut être réputée rémunérer ces acteurs intermédiaires, dont la contribution est bien souvent « facturée » (par le mécanisme des charges indirectes de la CAH) au réel de leur coût de production. Ce dernier point soulève une seconde iniquité : dans le cas d'un recours à une activité médico-technique moindre de la part d'un service de soin, le coût unitaire de la prestation délivrée augmentera mécaniquement. Dans ce cas, les autres services de soin supporteront tout aussi mécaniquement les surcoûts liés à cette baisse d'activité qui ne leur est pourtant pas imputable.

Enfin, la question de la variation des tarifs est une troisième source d'iniquité. En effet, dans la mesure où les unités de soins perçoivent l'ensemble de la recette d'un séjour d'une part, et s'acquittent des prestations intermédiaires (plateau technique, logistique...) valorisées sans tenir compte des tarifs des GHS d'autre part, elles sont donc les seules à subir les baisses de tarifs successives. En d'autres termes, à activité et structure équivalentes, un service de chirurgie par exemple reversera toujours le même montant au bloc opératoire ou à l'anesthésie, alors que sa propre rémunération baissera parfois de plusieurs points (comme ce fut le cas entre 2007 et 2008 : -3,7% en moyenne). Finalement, la totalité de l'effort économique à fournir pour maintenir l'équilibre budgétaire repose sur les seules unités de soins, alors que la prise en charge des patients est un processus global qui implique l'ensemble des secteurs de l'établissement. A ce titre, ils devraient être solidairement impactés par les variations tarifaires, à la baisse comme à la hausse.

Il s'ensuit que les produits d'activité perçus par un service donné ne devraient pas être mis en parallèle des charges évaluées selon la méthode ABC, dont la composition peut être significativement différente de celle ayant présidé à la fixation des tarifs ; il semble plus pertinent, en matière de dialogue de gestion, de considérer ces produits comme le plafond des dépenses, la cible à ne pas dépasser, et de s'attacher à comparer le niveau théorique de chaque poste de dépense qu'il finance à son niveau réel dans le service. Dès lors, la méthode ABC paraît moins adaptée à un tel exercice que celle dite des « coûts cibles » qui permettra de fixer, pour chaque poste de dépense d'un séjour (le GHM) et en fonction du niveau de la rémunération perçue (le GHS), le niveau couvert par le tarif et qui en constitue donc le plafond.

Des coûts décomposés de l'ENCc à la notion de tarif décomposé (annexe 2)

L'étude nationale des coûts (à méthodologie commune public-privé) – l'ENCc – fournit chaque année le coût complet moyen de chaque prise en charge (le GHM) et sa décomposition par postes de dépense. A partir de cette échelle sont établis les tarifs bruts, puis les tarifs repères et enfin les tarifs finaux, qui intègrent à la fois les orientations politiques et économiques d'une part et les contraintes liées à l'ONDAM d'autre part.

Le coût décomposé de chaque GHM fourni par l'ENCc intègre donc l'ensemble des dépenses nécessaires à chaque prise en charge. Parmi celles-ci, certaines doivent être écartées car elles sont financées par des crédits spécifiques : c'est le cas par exemple des interventions du SMUR, des actes de biologie hors nomenclature ou de la permanence des soins (enveloppes de missions d'intérêt général MIG), de certaines prothèses ou spécialités pharmaceutiques coûteuses (financées en sus des séjours)...

Une fois retranchées toutes les dépenses de ce type pour chaque GHM, la somme de toutes les autres peut être considérée comme *devant être financée par le tarif correspondant (le GHS)* ; c'est ce que nous appellerons le coût complet tarifé.

Dès lors, il est possible d'appliquer la structure du coût complet tarifé – c'est-à-dire le poids relatif de chaque poste de charge – au tarif qui lui est associé. Cette étape permet de répartir la recette perçue pour chaque séjour en fonction du degré d'implication de chaque acteur prévu au moment de la fixation des montants des GHS. Ainsi les produits des activités d'hospitalisation ne sont plus affectés en totalité aux unités de soins (qui en reversaient jusqu'à présent une quote-part évaluée sur d'autres bases à chaque acteur intermédiaire) ; chaque secteur reçoit, par une sorte de prélèvement à la source, la part de la recette qui est réputée lui revenir en fonction de son implication théorique dans l'épisode de soin. Ce mécanisme permet de surcroît de s'affranchir des charges indirectes telles qu'elles apparaissaient jusqu'alors dans les comptes de résultat des pôles cliniques. La quasi-totalité des charges indirectes résiduelles qui demeurent dans le CREA concerne les activités du plateau technique : le recours réel à tel ou tel service de ce plateau sera certainement différent du niveau moyen évalué par l'ENCc (qui fournit également le nombre moyen d'unités d'œuvre de chaque activité du plateau technique pour chaque GHM). Pour que chaque acteur reçoive la rémunération à laquelle il peut prétendre, sans défaut ni excès, il est nécessaire de considérer cet écart entre le recours réel et le recours théorique au plateau technique. Si le niveau réel exprimé en nombre d'unités d'œuvre est inférieur au niveau théorique, alors il s'agit d'une *sous-consommation* au regard du niveau financé par le GHS, et l'activité concernée du plateau technique devra rétrocéder une partie de sa recette aux services de soins (car il s'agit alors d'un trop-perçu au regard du service fourni). Dans le cas contraire, les services de soins devront s'acquitter d'une charge indirecte limitée au montant de la *surconsommation* d'actes (la rémunération de la consommation 'normale' ayant déjà été prélevée à la source).

Exploitation pratique : le COMPTE DE RESULTAT NORMATIF (annexe 3)

La recette perçue par l'établissement au titre de son activité sur patients hospitalisés du secteur soumis à la T2A peut donc dorénavant être décomposée en fonction des postes de charges qui doivent être financés. Et comme cette évaluation est faite en pourcentage de la recette perçue, chaque unité de soin n'est mise à contribution qu'à hauteur de la part de recette qu'elle aura elle-même perçue. Ce qui permet de préserver le principe d'équité de traitement des différents acteurs de l'hôpital, préservant par la même occasion la cohésion nécessaire à une prise en charge de qualité.

Le compte de résultat normatif présente les produits de l'activité et leur déclinaison par postes des charges qu'ils sont réputés couvrir, permettant ainsi une comparaison rapide, pour chaque dépense, du niveau financé par l'activité et de son niveau réel.

Au-delà de son application *a posteriori*, c'est-à-dire à partir du casemix déjà réalisé, le compte de résultat normatif peut aussi se décliner à partir des prévisions d'activité élaborées par les chefs de service, en lien (idéalement) avec la cellule de contrôle de gestion et le département d'information médicale. Il s'agira alors d'un compte de résultat normatif *a priori*, ou compte de résultat (normatif) prévisionnel, qui peut également être considéré comme le budget du service.

Ainsi le compte de résultat normatif fournit un parallèle entre trois notions complémentaires : le chiffre d'affaires (100% assurance maladie) prévisionnel et les charges qu'il couvre, le chiffre d'affaires théorique (100% assurance maladie) de l'activité réalisée et le niveau maximal des charges qu'il permet de couvrir, et enfin le chiffre d'affaires réel (assurance maladie au réel + part acquittée par les patients et mutuelles sur la base du prix de journée) et les charges constatées pour sa réalisation. Les trois composantes nécessaires à une analyse des écarts entre prévisions et réalisations sont donc réunies dans ce document unifié, qui permet à la fois d'identifier la performance économique d'un service par son résultat et de comprendre l'origine des écarts pour chaque composante des produits et des charges (un écart global entre prévision et réalisation étant la résultante de deux sous-écarts : l'un sur volume et l'autre sur prix/coût unitaire).

Ce document prend donc la forme d'un tableau à 6 colonnes (outre celle des intitulés de produits et de charges) : la valorisation théorique du casemix prévisionnel et sa déclinaison (colonne 1), la valorisation théorique du casemix réalisé et sa déclinaison (colonne 2), les produits et charges réellement constatés (colonne 3) ; puis le sous-écart sur volume (différence entre les colonnes 1 et 2), le sous-écart sur prix unitaire (différence entre les colonnes 2 et 3), et enfin l'écart global (différence entre les colonnes 1 et 3, et également somme des deux écarts précédents).

De par la nature même du calcul d'un écart (prévu – réalisé), son interprétation sera diamétralement opposée selon qu'il se rapporte à une dépense ou à une recette : un écart de recette positif sera défavorable puisque le montant constaté sera inférieur au montant prévu ; tandis qu'un écart de dépense positif sera, quant à lui, favorable puisque la charge constatée sera moindre que la prévision.

Dans l'exemple fourni en annexe 3, le service de Médecine Polyvalente du Centre Hospitalier de Melun avait fourni en début d'année 2010 un volume prévisionnel d'activité pour l'année. Cette évolution a été appliquée au casemix 2009 (partant du principe que la structure du casemix restait relativement stable d'un exercice à l'autre) puis saisonnalisée sur la base des poids moyens de chacun des mois entre 2005 et 2009. Cette première étape a permis de définir un chiffre d'affaires prévisionnel pour 2010 et de le décliner mensuellement : pour le premier semestre, l'objectif économique du service était de réaliser un chiffre d'affaires de 1,736 M€, ce qui représentait *a priori* 51% de son objectif annuel. Ce chiffre d'affaires prévisionnel a ensuite été ventilé en fonction des postes de charges à couvrir, à partir du poids relatif de chaque composante du coût complet tarifé appliqué à la recette perçue par le service pour chaque GHM. A titre d'exemple, ce chiffre d'affaires permettait en théorie de couvrir des consommations de spécialités pharmaceutiques à hauteur de 54,6 K€.

A la fin du premier semestre, la même mécanique a été appliquée au casemix réellement constaté pour le service ; c'est ce qui apparaît en seconde colonne du document. A ce stade, nous pouvons déjà observer que l'objectif de 1,736 M€ a été atteint, et même dépassé à 1,795 M€. Ce chiffre d'affaires légèrement supérieur permet de couvrir des consommations de produits pharmaceutiques à hauteur de 56,5 K€. Dans le même temps, les produits et les charges réellement constatés ont été insérés en colonne 3, ce qui permet de voir (première ligne) que le chiffre d'affaires réel est supérieur au théorique pour le même casemix (colonne 2). Les trois colonnes suivantes permettent de comprendre la composition de l'écart entre prévision initiale (1,736M€) et réalisation (1,813M€) : l'écart global sur CA est favorable au service à hauteur de 77 K€ (colonne 6), lesquels sont imputables à l'impact favorable de la part acquittée par les patients et les mutuelles pour 18 K€ (colonne 5), tandis que la majorité de l'écart global est due à un volume de patients accueillis plus important que la prévision pour 59 K€ de plus qu'attendu.

Pour générer ce CA de 1,813M€ il aura fallu consommer des spécialités pharmaceutiques à hauteur de 57,2K€. Ce poste se trouve donc en dépassement de 2 651 € par rapport à la prévision initiale. Toutefois, cet écart défavorable s'explique pour 1 853 € par un volume de patients plus important qu'attendu et pour seulement 799 euros par un prix unitaire moyen des médicaments supérieur à la prévision.

Ce type d'analyse devrait être mené pour chaque ligne du compte de résultat qui nécessiterait une attention particulière. C'est ainsi que l'écart défavorable de 80 K€ sur le personnel médical a permis de pointer du doigt une affectation malheureuse d'un praticien sur la mauvaise unité fonctionnelle.

Il est important de noter que le compte de résultat normatif n'a pas vocation à lister l'ensemble des charges nécessaires à la prise en charge des patients dans le service, mais uniquement celles réputées financées par le GHS. C'est pourquoi certaines

dépenses comme les molécules onéreuses ou la permanence des soins par exemple ne sont pas présentes, ni dans les colonnes normatives, ni dans la colonne « réel ».

De plus, le périmètre couvert par cet outil se limite, par nature, aux activités médicales qui génèrent des GHS, c'est-à-dire celles soumises à la tarification à l'activité. Son utilisation pourra être valablement étendue aux autres secteurs cliniques au fur et à mesure de l'entrée en vigueur d'un équivalent à la T2A (en SSR et psychiatrie notamment). En revanche, il ne peut être décliné pour les activités de support que sont le plateau technique, la logistique médicale ou encore les sections de logistique et gestion générale. Ces fonctions répondent à une logique différente qui nécessite son propre outil d'analyse.

Compte de résultat et parangonnage des activités de support

De même que les activités cliniques peuvent être évaluées au regard des données de la base nationale ENCC, les activités de support peuvent être appréciées à l'aune des résultats de la base des coûts par activité, dite Base d'Angers.

Pour chaque activité de support, le coût unitaire moyen de la Base d'Angers et sa décomposition par postes de charges sont considérés comme la référence, la norme opposable au service. Dans le cadre de l'élaboration des comptes de résultat de ces activités, ce coût de référence représente le prix de cession interne de l'activité. Par exemple, quel que soit le coût de production d'un « B » de laboratoire, le tarif auquel chaque B sera imputé aux unités demandeuses sera celui de la Base d'Angers, soit 0,191€. Si le coût de production local est inférieur, alors le laboratoire dégagera un résultat excédentaire, à l'inverse il sera déficitaire si produire un B coûte plus cher qu'au sein de la base de référence.

Les demandes prévisionnelles émanant des services de soins sont connues puisqu'elles découlent directement des prévisions d'activité de ces services. La difficulté réside donc dans l'évaluation du niveau de l'activité du service support pour des patients qui ne sont pas hospitalisés dans l'établissement (les prescriptions extérieures). Une fois cette part évaluée, le volume total de l'activité prévisionnelle est connu.

Il est maintenant relativement simple et rapide d'appliquer ce volume prévisionnel (puis le volume constaté) au coût moyen de référence et à sa décomposition pour constituer le compte de résultat normatif prévisionnel (puis le compte de résultat normatif) de la fonction support correspondante. Seules les charges réelles restent à renseigner pour pouvoir mener le même type d'analyse des écarts que pour les activités cliniques.

Conclusion

La méthode ABC, communément appliquée en matière de CAH, présente certaines limites qui peuvent introduire des biais à la fois dans la construction des comptes de résultat des pôles et dans les plans d'action qui pourraient éventuellement en

découler. De plus, ce mode d'allocation des charges alimente le phénomène dit de « balkanisation de l'hôpital » en poussant les services à œuvrer dans leur intérêt propre plutôt que dans le cadre d'une optimisation de la prise en charge globale.

Dans le même temps, deux autres études sont communément menées par les établissements pour leur permettre de se comparer aux références nationales correspondantes : l'étude ENC – par le TCCM – et la Base d'Angers – par les tableaux synthétiques d'activité TSA. Ces deux études répondent à des problématiques distinctes et présentent donc des méthodologies qui diffèrent par certains points l'une de l'autre, mais qui diffèrent également de la méthode d'élaboration des CREA. Un établissement qui mènerait les deux études en plus de ses CREA se retrouverait donc avec trois méthodologies distinctes (sans même prendre en compte le compte administratif retraité, seule « brique » obligatoire d'une comptabilité analytique relativement sommaire), présentant des résultats potentiellement très divergents, et donc difficilement exploitables...

Ces diverses limites peuvent être levées en repensant le modèle de comptabilité analytique sous l'angle de l'équité de traitement des différents acteurs de l'hôpital, tout en replaçant chacune des études nationales au centre du dispositif : Ainsi l'ENCc, retravaillée pour pouvoir être appliquée aux tarifs plutôt qu'aux coûts théoriques d'un « double vertueux » hypothétique, permet l'élaboration d'un compte de résultat normatif, présentant la décomposition de la recette d'activité, c'est-à-dire le budget des dépenses couvertes par le chiffre d'affaires des activités cliniques. Les coûts unitaires de la Base d'Angers sont considérés comme le prix de cession interne pour chaque activité de support, partant du principe qu'il ne serait pas normal de demander à un prescripteur de payer plus cher pour un acte que le coût moyen national, d'autant plus que lui-même se voit rémunéré sur la base d'un coût moyen national (celui de l'ENCc qui sert de base à la fixation des tarifs). Dès lors, chaque compte de résultat comprend intrinsèquement la comparaison à la base de référence ad hoc. Et comme chaque compte normatif peut être réalisé à la fois sur l'activité constatée, mais aussi sur l'activité prévue, alors toutes les composantes nécessaires à une analyse des écarts sont réunies. Cette analyse des écarts et de leur origine permet aux chefs de pôles de disposer d'un outil de pilotage et de gestion relativement rapide et peu complexe à produire en routine ; en effet, seuls le casemix et les charges directes de la comptabilité générale sont nécessaires (les charges induites étant limitées à la notion de sur ou sous-consommation, leur portée est restreinte). Un compte de résultat normatif et son analyse des écarts pourraient donc être produits plusieurs fois par an avec un mois et demi à deux mois de délai, dans la mesure où les données PMSI ne sont disponibles qu'avec un mois de décalage au moins.