

DES
GOS

Direction générale
de l'offre de soins

**Fiches pratiques de
comptabilité analytique
hospitalière**



PREAMBULE

La comptabilité analytique hospitalière constitue l'un des outils essentiels pour les décideurs hospitaliers, directeurs et médecins, pour les aider à piloter de façon efficiente les établissements de santé et les structures qui les composent :

- la comptabilité analytique hospitalière (CAH) est par nature à la source de toute démarche d'analyse des équilibres internes hospitaliers. Dans un contexte de ressources rares, elle questionne les différentes composantes de l'hôpital avec pour objectif d'examiner leur contribution au résultat final. Elle permet donc de diagnostiquer quels sont les secteurs qui demandent à bénéficier d'une attention soutenue ;
- la comptabilité analytique est l'un des outils fondamentaux pour entamer et instaurer un dialogue médico-économique de qualité au sein de l'hôpital. Elle permet de faire se rencontrer dans un outil unique des approches à la fois médicales, à travers les recettes issues des séjours dans le contexte de la tarification à l'activité, et des préoccupations gestionnaires, par les dépenses associées ;
- la comptabilité analytique hospitalière permet aux responsables hospitaliers de disposer d'éléments de comparaison en interne (compte de résultat analytique par pôle, etc.) ou avec les autres établissements, en comparant les coûts des unités d'œuvre (coût du B pour les activités de laboratoire, etc.)

Pour autant la culture de gestion reste insuffisamment déployée et l'utilisation de la comptabilité analytique hospitalière, demeure variable suivant le niveau de maturité de ceux qui la portent -cf. les conclusions de la mission d'audit menée par l'Inspection Générale des Affaires Sociales en 2010¹.

Quel que soit le niveau de mise en œuvre de la comptabilité analytique hospitalière, il ne faut pas perdre de vue que l'objectif principal consiste à faire de cet outil un instrument au service de la prise de décision stratégique et opérationnelle, pour un pilotage plus performant.

Le développement de la comptabilité analytique doit s'inscrire dans le cadre d'une démarche de projet, dans laquelle il faut garder à l'esprit que ce sont les premiers résultats qui permettent d'améliorer la qualité des suivants et qu'il faut toujours privilégier les informations facilement accessibles, simples et économiquement justes.

Cet ouvrage est le fruit d'un travail collaboratif réalisé avec des contrôleurs de gestion et des directeurs d'hôpital. Il a été entièrement rédigé par ces derniers pour clarifier et lever, les principaux blocages techniques qui pouvaient subsister dans certains traitements analytiques du guide méthodologique de la comptabilité analytique -cf. http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/sts_20110009_0001_p000.pdf

Il est constitué de nombreux exemples et illustrations pratiques, issus de situations réelles d'établissements, pour faciliter la prise en main des règles de comptabilité analytique.

Souhaitons que ce guide vous apporte les éclairages nécessaires qui vous offriront la possibilité de poursuivre la montée en compétence engagée dans vos établissements.

¹ Disponible à l'adresse suivante : <http://www.igas.gouv.fr/spip.php?article181>

REMERCIEMENTS

Pour réaliser ce guide, la direction générale de l'offre de soins (DGOS) s'est entourée d'experts issus du milieu professionnel, et tient à remercier plus particulièrement :

- les membres du groupe de travail qui ont contribué à la définition du cadre et à la rédaction de ce guide:

Eloïse	Brossault	(CHI des Portes de l'Oise)
Sandrine	Colombini	(UGE CAM – IdF 2)
Audrey	Duburcq	(CHU St-Etienne)
Gaël	Leloup	(CH Le Valmont)
Daniel	Le Ray	(CHU Nantes - MARTAA)
Aurélie	Mottais	(SIB 3)
Ludovic	Poulard	(HCL 4)
Roman	Pourcher	(ATIH 5)
Bernard	Rey	(CHU Rouen)
Solène	Tadj	(ATIH)
Sophie	Tramier	(CHS Montfavet)
Romain	Tricot	(CHU Nantes - MARTAA)
Philippe	Vicaire	(CH Libourne)

- les autres professionnels qui ont apporté leurs conseils et suggestions durant tout le chantier:

Olivier	Baly	(ANAP 6)
Vincent	Bédoucha	(CH Melun)
Gaëlle	Sanger	(CHI Poissy St-Germain)

L'ensemble des travaux conduisant à la rédaction du guide a été piloté par **Michelle Depinay**, chargée de mission au bureau Efficience des établissements de santé publics et privés (PF1) de la DGOS.

² Union pour la Gestion des Etablissements de l'Assurance Maladie – Île de France

³ Syndicat Interhospitalier de Bretagne

⁴ Hospices Civils de Lyon

⁵ Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation

⁶ Agence Nationale d'Appui à la Performance hospitalière

SOMMAIRE

OUTILS DE LA CAH

FICHE 0.1 : Intérêts et Limites des principaux outils de la CAH

DECOUPAGE ANALYTIQUE

FICHE 1.1 : Bonnes pratiques et structuration d'un FICOM

FICHE 1.2 : Synthèse et exemple de découpage analytique cohérent

FICHE 1.3 : Modèle de suivi dédié des MIG, AC et autres crédits fléchés

FICHE 1.4 : Intégration dans le SIH d'une solution de comptabilité analytique

PLAN COMPTABLE SIMPLIFIE

FICHE 2.1 : Guide du recollement des variations de stocks

FICHE 2.2 : Les différentes catégories de personnel (PNM Soignant – PNM Autre) et le traitement des pools de remplacement

FICHE 2.3 : Retraitement du crédit-bail

AFFECTATIONS ANALYTIQUES

FICHE 3.1 : Tableau synthétique des affectations analytiques

FICHE 3.2 : Rappel sur quelques notions comptables fondamentales

FICHE 3.3 : Charges non incorporables et produits non déductibles

FICHE 3.4 : Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des comptes de résultats annexes (CRA)

FICHE 3.5 : Exemple de Tableau Analytique Commun (TAC)

FICHE 3.6 : Affectations des personnels

FICHE 3.7 : Recueil des unités d'œuvre vs clés de ventilation

GLOSSAIRE

AS	Aide Soignant(e)
ASH	Agent des Services Hospitaliers
ATIH	Agence technique de l'information sur l'hospitalisation
BCI	Balance Comptable Initiale
CA	Centre d'Activité
CAH	Comptabilité Analytique Hospitalière
CLD	Congés Longue Durée
CLM	Congés Longue Maladies
CME	Commission Médicale d'Etablissement
CR	Centre de Responsabilité
CRA	Compte de Résultat Annexe
CREA	Compte de REsultat Analytique
CRP	Compte de Résultat Principal
DAF	Direction Administrative et Financière
DAF	Dotation Annuelle de Financement
DAM	Direction des Affaires Médicales
DIM	Département de l'Information Médicale
DNA	Dotation Non Affectée
DRH	Direction des Ressources Humaines
DSI	Direction des Systèmes d'Information
EHPAD	Établissement d'Hébergement pour Personnes Âgées Dépendantes
ENCC	Etude Nationale de Coûts à méthodologie Commune
EPS	Etablissement Public de Santé
ES	Etablissement de Santé
ETP	Equivalent Temps Plein
ETPR	Equivalent Temps Plein Rémunéré
FICOM	Fichier COMmun de structure
GCS	Groupement de Coopération Sanitaire
HAD	Hospitalisation A Domicile
HC	Hospitalisation Complète
HDJ	Hospitalisation de Jour
HDN	Hospitalisation de nuit
HS	Hospitalisation de semaine
MCO	Médecine Chirurgie Obstétrique
MERRI	Mission d'Enseignement, de Recherche, de Référence et d'Innovation
MIGAC	Mission d'Intérêt Général et Aide à la Contractualisation
PCS	Plan Comptable Simplifié
PM	Personnel Médical
PNM	Personnel Non Médical
PNMA	Personnel Non Médical Autre

PNMS	Personnel Non Médical Soignant
PUMP	Prix Unitaire Moyen Pondéré
RH	Ressources Humaines
RTC	Retraitement Comptable
SA	Section d'Analyse
SAC	Section d'Analyse Clinique
SAE	Statistique Annuelle des Etablissement de santé
SAFER	Section d'Analyse de Formation, Enseignement et Recherche
SALGG	Section d'Analyse de Logistique et Gestion Générale
SALM	Section d'Analyse de Logistique Médicale
SAMT	Section d'Analyse Médico-Technique
SAMX	Section d'Analyse d'activité Mixte
SASTR	Section d'Analyse de STRucture
SIH	Système d'Information Hospitalier
SMUR	Service Mobile d'Urgence et de Réanimation
SSR	Soins de Suite et de Réadaptation
TAA/T2A	Tarifification A l'Activité
TAC	Tableau Analytique Commun
TCCM	Tableau Coût Case Mix
UF	Unité Fonctionnelle
UM	Unité Médicale
UO	Unité d'Œuvre
USC	Unité de Soins Continus
USI	Unité de Soins Intensifs
USLD	Unité de Soins de Longue Durée

Précisions

Le vocabulaire employé au sein de ce document est un vocabulaire « courant » utilisé au sein des Etablissements de santé.

Il est nécessaire de vous reporter au Guide méthodologique de la comptabilité analytique -cf. http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/sts_20110009_0001_p000.pdf si vous souhaitez vous référer uniquement à la terminologie « officielle » et réglementaire.

En ce qui concerne l'arbre analytique et le Plan comptable simplifié, vous devez respectivement vous référer aux annexes de ce guide.



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 0.1

**INTÉRÊTS ET LIMITES DES PRINCIPAUX
OUTILS DE LA CAH**

Problématique



- Par méconnaissance des outils, des objectifs trop ambitieux sont posés au démarrage de la mise en place de la Comptabilité Analytique Hospitalière (CAH) freinant sa mise en œuvre dans les ES.

Quels intérêts pour vous



Mieux connaître les outils existants pour savoir :

- Choisir le type d'outil à produire selon les besoins de l'ES (Direction, pôles, ...),
- Mesurer le niveau de finesse des informations à exploiter pour produire ces outils.

Solution pour démarrer



- **Afin de lever les freins au déploiement il ne faut pas rechercher d'emblée la perfection**
 - Il n'est pas indispensable de mettre en place le découpage analytique le plus fin ou de vouloir appliquer la méthodologie de l'ENCC dès le départ.
 - On ne cherche pas la précision comptable, mais un niveau de justesse acceptable pour chaque responsable : juste représentation de leur activité qui permet d'identifier les axes d'amélioration. L'exactitude à l'euro près n'a pas de sens ici. L'analyse des tendances doit prédominer par rapport à l'analyse du chiffre en lui-même.
 - Il faut commencer par la mise en place d'un outil de la CAH relativement simple permettant de lancer la démarche et la montée en compétence des parties prenantes. Les outils seront ensuite perfectionnés au rythme des productions et des analyses réalisées.
- **Les différents outils de la CAH doivent permettre de :**
 - Assurer un suivi stratégique de l'ES
 - Faciliter le pilotage de l'ES et des pôles par la Direction et les chefs de pôle
 - Renforcer l'argumentaire vis-à-vis des organismes de tutelle
 - S'inscrire dans la réforme hospitalière et les nouveaux mécanismes de contractualisation, de délégation et plus largement de suivi de la performance.
 - La CAH sert davantage à renforcer la compréhension stratégique de l'activité de l'établissement. L'objectif est de proposer une grille de lecture d'ensemble aux personnels encadrant et à la direction de l'établissement, pour objectiver et faciliter le pilotage en interne.

Points de vigilance



1. **La CAH ne doit pas être le seul outil d'aide à la décision.** Les analyses doivent être croisées avec d'autres grilles d'analyse de coût, définies dès le départ en fonction des besoins de l'établissement. Cela permet de faire un diagnostic complet et plus juste de la performance économique des activités de l'ES.
2. Chaque ES peut produire des tableaux de bord de gestion et de calcul de coût ou mener des analyses, quel que soit son niveau de maturité ou les moyens dont il dispose.
3. Le guide donne un cadre méthodologique commun qui nécessite, comme tout outil d'analyse, **de fiabiliser au préalable les données** (découpage cohérent, imputations correctes).
4. Le système d'information doit faire l'objet d'un audit pour vérifier son adéquation avec les besoins de l'établissement et les contraintes du cadre analytique. Dans certains cas, il faudra envisager de le moderniser.
5. Il faut toujours garder à l'esprit qu'il s'agit d'un **projet de management impliquant l'ensemble des personnels** et non pas uniquement la direction comptable ou financière.
6. Mieux vaut **rentrer dans la démarche progressivement, étape par étape**, que de se lancer dans un ambitieux projet de mise en place d'une CAH « complète » **très chronophage et très exigeante au début**. La mise en place de la CAH est un projet à moyen terme.
7. Les outils décrits servent de support au dialogue de gestion. La restitution des résultats aux pôles (ou autres entités) doit comprendre une dimension pédagogique, ceci pour éviter des erreurs d'interprétation des résultats et faciliter l'appropriation des outils par les décideurs. Pour cela il n'est pas recommandé, au moins dans un premier temps, de communiquer ces outils et les résultats par simple courriel.

Pour aller plus loin



A terme, plutôt que de s'appuyer sur des fichiers Excel par exemple, peu développés, l'ES gagnera à mettre en place un système d'information fiable

- comprenant des applicatifs interopérables : croisement des données financières, d'activité, RH etc.)
- dynamique : c'est à dire mis à jour en temps réel avec une actualisation des outils analytiques en quasi temps réel
- permettant à la fois l'analyse de l'activité de l'ES, a posteriori (mois précédents), en temps réel (instant t) et prévisionnelle (mois futurs).

Ceci suppose de bien identifier les besoins d'évolution de l'organisation, les compétences, les processus internes au-delà des outils.

Fiches connexes

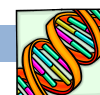


Fiche n° 1.4 :

Intégration dans le SIH d'une solution de comptabilité analytique

Fiche n° :

Exemple / illustration



Le tableau suivant présente pour chacun des principaux outils de la CAH : les intérêts, les limites et les pré-requis, ceci afin d'aider les ES à déterminer ce qui est nécessaire pour leur pilotage interne.

Outils	Intérêts	Limites	Pré requis
TAC	Le TAC constitue une aide à la production des outils de CAH (RTC, Base d'Angers et ENCC).	Le TAC ne permet pas d'apprécier le coût complet des prises en charge des patients (voir les CREA).	Disposer d'un FICOM cohérent.
	Mesurer le coût de revient de toutes les activités de l'hôpital (activités cliniques, médico-techniques et logistiques).		Disposer d'une comptabilité analytique de qualité par UF (notamment, une répartition des charges de titre 1 reflétant fidèlement la mobilisation des ressources humaines par UF)
	En rapportant ces coûts aux unités d'œuvre produites, apprécier la productivité des activités. Réaliser un suivi de l'évolution de ces coûts.		Avoir établi une correspondance UF - SA adaptée aux analyses attendues.
	Réaliser des études benchmarking sur le coût des unités d'œuvre.		

Exemple / illustration

RTC	Répondre à une exigence réglementaire.	Hormis l'analyse des coûts des MIG et des fonctions logistiques, le RTC ne permet pas d'apprécier finement la productivité des activités cliniques et médico-techniques.	Avoir produit un TAC.
	Mesurer assez finement les charges et une partie des recettes des MIG et MERRI variables.	Le RTC ne concerne que le budget principal. Les budgets annexes en sont exclus.	Certaines MIG n'ont pas d'UF spécifique. Il convient alors de réaliser des études complémentaires (audit, analyses, ...) pour mesurer ce que coutent ces missions d'intérêt général.
Base d'Angers	Réaliser des études benchmarking sur le coût des unités d'œuvre, par comparaison à un référentiel.	Le référentiel de la base d'Angers présente des statistiques essentiellement sur les fonctions logistiques et médico-techniques.	Avoir produit un TAC.
	Comparer les coûts de production de l'établissement à ceux d'établissements de même catégorie (taille, statut).		Respecter le découpage en SA propres à la base d'Angers.
TCCM	Etablir le profil médico-économique synthétique d'un établissement (ou d'un pôle, ou d'un service), en comparant son coût complet de fonctionnement à celui d'un établissement équivalent au plan de l'activité mais dont la structure de coûts correspond à celle des établissements de l'ENCC.	L'analyse des écarts ne concerne que les grands postes de dépense. Seul l'écart important peut donner lieu à des analyses complémentaires. Le TCCM se limite pour l'instant au champ HOSPIT MCO hors MIG et MERRI VARIABLES	Avoir produit un TAC.
	Apprécier la performance économique d'un établissement (pôle, ou service: à éviter).	La qualité de l'analyse est d'autant plus significative que l'éventail des cas traités (case-mix) est large. Le TCCM n'est pas un outil adapté aux établissements très spécialisés. Il a donc essentiellement du sens au niveau établissement ; le décliner à un niveau plus fin n'est pas recommandé	Avoir réalisé la ventilation des SA médico-techniques et logistiques sur les activités cliniques consommatrices.
	Identifier les marges de progressions et les leviers d'amélioration.	Le TCCM ne permet pas de mesurer le caractère bénéficiaire ou excédentaire des pôles ou des services.	Calculer les coûts, par grands postes de dépense, de l'hôpital de référence auquel se comparer, à partir du référentiel de coûts issu de l'ENCC (source : site de l'ATIH).
CREA	Apprécier la rentabilité des pôles (ou des services) en comparant les coûts de revient des activités aux recettes qu'elles génèrent.	Le CREA ne permet pas de bien apprécier les marges de progression en termes de productivité.	Avoir réalisé la ventilation des charges et des recettes par UF, SA, Pôle....
	Mesurer la contribution des activités médicales au financement des frais fixes (frais de structure, fonctions logistiques et administratives) de l'établissement.		Avoir réalisé la ventilation des SA médico-techniques et logistiques sur les activités cliniques consommatrices.
	Décomposer le résultat net comptable d'un établissement en identifiant l'origine des gains et des pertes.		Avoir réalisé la ventilation des recettes de titre 1 et de titre 2 sur les pôles (ou les activités) étudiés.
ENCC	Mesurer le coût complet de revient des GHM, séjours ou séquences de soins		Avoir produit un TAC peut aider.
	Prolonger l'analyse issue des CREA en décomposant le résultat d'un pôle (ou d'un service) par GHM, séjours ou séquences de soins.		Réaliser un suivi par séjour d'un ensemble de charges variables (médicaments, produits sanguins, etc...), ainsi que de l'ensemble des actes médico-techniques réalisés.
	Comparer les coûts aux référentiels issus de l'ENCC.		

Exemple / illustration

Le logigramme ci-dessous est un exemple qui schématise le processus qui permet de calculer le coût complet d'une activité ou le coût d'un séjour à partir des données de la comptabilité générale.

Afin de construire les principaux outils de la Comptabilité analytique hospitalière (RTC, Base d'Angers, Encc..), vous devez vous référer aux règles relatives aux différents outils.

NB/ La ventilation des charges indirectes s'effectue à l'aide des UO et des clés de ventilation.



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 1.1

DECOUPAGE ANALYTIQUE

**BONNES PRATIQUES ET STRUCTURATION
D'UN FICOM**

Problématique



Comment construire et actualiser un Fichier COMMun de structure (FICOM) cohérent avec l'organisation de l'établissement et les impératifs de la comptabilité analytique hospitalière.



Quels intérêts pour vous

- **Distinguer les ressources affectées et les modes de financement de chaque activité**
- **Identifier et mesurer le coût des fonctions auxiliaires :**
 - Fonction médico-technique (Laboratoires, Imagerie, Blocs opératoires ...)
 - Fonction Gestion générale et logistique (DSI, Services administratifs liés au personnel, DIM, restauration...)
 - Fonction logistique médicale (Pharmacie, stérilisation, Génie biomédical...)
 - Etc.
- **Comparer son activité à celles d'autres établissements en vue d'identifier des dépenses excessives ou des pistes d'amélioration (benchmarking divers, notamment RTC, ENCC & Base d'Angers).**
- **Faciliter la production de la CAH.**
- ...

Le fichier structure est le pivot central sur lequel sera édifié la comptabilité analytique et plus largement le contrôle de gestion. Il fait principalement le lien entre les Unités Fonctionnelles (UF), les Unités Médicales (UM) et les Sections d'Analyses (SA).

Sa structuration doit répondre à un ensemble de règles afin d'assurer la cohérence, la fiabilité et la qualité des données extraites du système d'information ainsi que sa propre évolution. Le découpage qui en découle, permet d'affecter les charges et les produits sur des sections d'analyses plus ou moins fines selon les besoins de pilotage de l'établissement.

Solution pour démarrer

I. **D'abord s'interroger :**

Sur l'existence d'un FICOM permettant de visualiser l'ensemble des activités de l'établissement de santé ?

- a. Si oui, l'actualiser avec l'arbre analytique publié au BO 2011/9 bis ;
- b. si non, il faut le « remettre à plat » en suivant les règles de ce même guide (référence guide : 1.4 p 23 et s.).

II. **Analyser l'existant puis « remettre à plat » le FICOM**A. Analyse de l'existant

- Procéder en cinq étapes :
 - Faire un inventaire de toutes les UF existantes dans l'établissement ;
 - Répertorier les logiciels les utilisant et analyser si elles y sont toutes intégrées. Analyser les limites et les contraintes « métiers » de chaque logiciel ;
 - Recenser les UF et les UM actives (= ouvertes) dans chaque applicatif avec les référents-métiers ;
 - Vérifier l'existence de procédures de mise à jour des UF dans le système d'information. Sinon, les mettre en place (Cf. point III)
 - Quelques questions à se poser pour analyser la qualité du fichier structure et l'intérêt de chaque UF :
 - Pourquoi l'UF a-t-elle été créée ?
 - Est-il possible d'avoir la même information par un autre moyen (sans l'UF) ? ...

L'étape « analyse de l'existant » va permettre de réaliser un diagnostic qui sera un support de discussion avec chaque responsable d'unité fonctionnelle.

B Quelques conseils pour « remettre à plat » son FICOM

Conseil 1 : Toutes les activités doivent être intégrées dans le fichier commun de structure sans exception. Afin de s'assurer que l'ensemble des activités est intégrée dans le fichier, il s'agit de réaliser un inventaire de ces activités en croisant les informations selon :

- a. le site géographique pour les structures multi sites, par exemple les différentes activités de Psy (CMP, CATTP...);
- b. le compte de résultat principal (CRP (H) ou annexes CRA (B, E, J, L, M, N, P, C et A)
- c. le champ d'activité clinique (MCO, HAD, SSR, PSY, EHPAD, MAISON DE RETRAITE, USLD...);
- d. le mode de financement (MIG, AC, DAF, T2A etc...).
- e. les fonctions (cliniques, médico-techniques, gestion générale et logistique, logistique médicale);
- f. le mode de prise en charge (consultations par discipline, HC, HDJ, HDN, HS, ambulatoire, etc.);

Les distinctions selon le mode de prise en charge ne sont valables que si les prises en charge représentent une « véritable » activité comprenant une organisation dédiée et une activité.

Solution pour démarrer



- **Conseil 2 : Chaque UF doit comporter (Cf. guide de la CAH 2011 p28 et s.) :**
 - a. un responsable ;
 - b. des objectifs clairs ;
 - c. une localisation géographique ;
 - d. des moyens humains ;
 - e. de l'activité ;
 - f. des charges et/ou des produits.

Le découpage en UF doit aussi être superposable avec le découpage en UM pour les unités d'hospitalisation.

- **Conseil 3 : Chaque UF clinique d'hébergement doit être liée à :**
 - a. un seul pôle d'activité (ex : pôle de chirurgie)
 - b. une seule structure interne (ex : département de digestif et vasculaire)
 - c. une seule unité (ex : unité de digestif ou unité de vasculaire)
 - d. une seule Section d'Analyse (SA) (ex : SA = 934.652 (...): chirurgie spécialisée)
NB : Attention une SA ne peut être rattachée à plusieurs pôles (cf. p 28 du guide)
 - e. une Unité Médicale (UM)

Le lien entre UF, UM et SA est décrit à partir de la page 29 du guide de Comptabilité analytique hospitalière.

- **Conseil 4 : Avant toute création d'UF, vérifiez que l'information ne soit pas disponible autrement.**, par exemple par l'intermédiaire d'un numéro de compte déjà existant (...). La plus grande vigilance est de rigueur pour ne pas surcharger le FICOM.
- **Conseil 5 : Le découpage retenu doit permettre d'isoler les activités bénéficiant d'un financement spécifique** (ex : réanimation (hors réanimation néonatale), les soins intensifs, la surveillance continue, la réanimation pédiatrique, la réanimation néonatale, la néonatalogie avec soins intensifs, la néonatalogie sans soins intensifs, le service d'accueil des urgences et les unités de soins palliatifs).
- **Conseil 6 : Prévoir dans le document de diffusion du FICOM, un glossaire clair des abréviations utilisées** afin que tous les lecteurs, ayant des domaines de compétences différents, puissent le lire en toute compréhension. Il sera utile pour repérer les éventuels « doublons » d'UF. (Cf. Illustration N°1)
- **Conseil 7 : Définir des règles d'affectation pour chaque UF afin de normaliser les informations qu'elle contient.** (Cf. Illustration N° 6)
- **Conseil 8 : Eviter les UF « fourre tout »**

Conseil 9 : Créer des UF pour identifier, dans la mesure du possible, les MIG (hors Merri fixes).



Solution pour démarrer

III. L'administration du FICOM requiert rigueur et vigilance

1. Piloter les modifications (et/ou la refonte) et le suivi du FICOM :

- La création, la modification ou la refonte intégrale d'un fichier commun de structure est un chantier de longue haleine (plusieurs mois). Ce travail nécessite une réflexion en amont, portée par la direction, en concertation avec le personnel administratif et le corps médical utilisateurs de ces informations. Une fois la décision validée, un management participatif est de rigueur.

Qui pilote et pourquoi ?

- En matière de responsabilité relative aux modifications apportées au fichier commun de structure, une centralisation forte est préconisée. Une seule personne doit être garante de sa production et de sa fiabilité. Les acteurs ayant rédigé et communiqué sur les règles et procédures à mettre en œuvre ont la légitimité pour piloter le projet. Dans certains établissements, il s'agit du contrôle de gestion et /ou du service des finances.
- Le pilotage doit être mis en place avec l'informatique/ le contrôle de gestion /la DRH/ la DAF/ le DIM... L'équipe mise en place est un des facteurs clés de succès pour un pilotage cohérent du projet.

Qui valide ? Quelles instances ?

Avant toute refonte, il convient de faire valider les propositions d'évolution du fichier structure par la direction générale (pour rappel, le Directoire arrête l'organisation interne de l'établissement). Dans l'hypothèse d'une modification annuelle « conventionnelle » (UF modifiées dans l'année), l'aval des personnes concernées est nécessaire.

Quels sont les acteurs de l'équipe projet ?

- L'équipe projet regroupe entre autres, les responsables et techniciens de :
 - l'informatique
 - la D.A.F (+ le service des admissions)
 - le contrôle de gestion
 - le D.I.M
 - la D.R.H
 - un chef de service clinique volontaire
 - la pharmacie, le laboratoire, l'imagerie, le bloc...
- Cette équipe doit être composée de tous les acteurs ayant des applicatifs métiers distincts, non intégrés. Elle a pour objectif d'analyser les problématiques rencontrées individuellement, leurs impacts et de proposer des solutions. Ces problématiques et contraintes peuvent être d'ordre temporel (délai trop court), technique (limites et saturations du SIH en place...), humaine... Il est important de ne pas sous-estimer la portée de l'aspect « humain », l'accompagnement au changement constituant une des clés pour lever les réticences éventuelles.
- Afin d'anticiper la réflexion en amont et faire prendre conscience des impacts de toute modification sur le FICOM, il est recommandé de normaliser une procédure de « fiche navette » (Cf. Illustration 2). Cette fiche doit être renseignée pour toute modification, suppression d'UF... (ex : objectif de la demande, nom de la structure demandeuse, nom du responsable de l'UF, types d'information à recueillir, activité, charges, produits, ETP, nombre de lits/places rattachés, ...)

Solution pour démarrer

**Communication du FICOM, à qui ?**

- Une fois le travail achevé et validé par les instances concernées, le fichier commun de structure doit être envoyé à tous les utilisateurs et responsables pour diffusion dans les services respectifs (chefs de services médicaux et médico-techniques, chefs de pôles, cadres de santé, directeur et directeurs adjoints, cadres et ingénieurs). Il convient que les responsables fassent le lien avec leurs équipes respectives (notamment avec les secrétaires médicales), afin que cette information soit connue et maîtrisée par l'ensemble du personnel.

Quelle périodicité ?

- Pour une actualisation régulière : réflexion en début d'année pour une mise en place des modifications par les différents acteurs d'octobre à décembre. Cependant ce délai dépend du volume de modifications estimées en début d'année.
- Pour une refonte intégrale du fichier : il s'agit d'un gros chantier, qui nécessite au minimum une année complète de travail.

A quelle fréquence ?

Il ne serait pas raisonnable de rechercher une cohérence parfaite du fichier structure avec les activités au jour le jour de l'établissement ; c'est pourquoi il convient d'éviter toutes modifications infra-annuelles d'importance (sauf en cas de démarrage d'une nouvelle activité par exemple).

Il est important de rappeler que le fichier structure est le socle de base de l'analyse et du contrôle de gestion. A ce titre il doit être constamment fiabilisé.

Solution pour démarrer

IV. QUELQUES CAS PARTICULIERS (liste non exhaustive)

Concernant la logistique générale, le Guide méthodologique de la CAH propose un cadre simple auquel un établissement peut se conformer aisément.

- Cas spécifique de la sous-traitance médicale : nécessité de créer une UF dédiée (Ex : UF Laboratoire extérieur)
 - Dans un souci de simplicité, les charges de sous-traitance sont souvent affectées en totalité à une section d'analyse, lors du mandatement ou enregistrement comptable (ex : SAMT Laboratoire pour les charges du compte 61113). Il faut avoir conscience que ce choix prive l'établissement d'un suivi infra annuel des charges et consommations des sections d'analyse, sauf s'il met en place un suivi interne du recours des différentes SA à ces activités de support : suivi des consommations (ex : clef de répartition de la SAMT Laboratoire : nombre de B et BHN consommés par SA). Ces données sont indispensables lors de la construction des outils de la CAH (RTC, Base d'Angers, comptes de résultat analytiques...).
 - Il est donc fortement recommandé de réaliser l'enregistrement comptable des charges de sous-traitance **directement** sur les sections d'analyse consommatrices. Une telle affectation permet la mise en œuvre d'outil de gestion interne de suivi de ces charges: ex comptes de résultats analytiques par pôles, tableaux de bord et délégations de gestion. Au moment de la production du TAC, ces charges devront être globalisées sur une SAMT (ex : SAMT Laboratoire pour les charges du compte 61113) selon les règles du tronc commun du PCS. L'établissement devra assurer un suivi interne des unités d'œuvre ou clés de ventilation consommées par SA. Ce suivi est, indispensable pour la production des outils de CAH (RTC, Base d'Angers...).
- Cas spécifique des activités subsidiaires:

Elles sont génératrices de produits incluant le plus souvent des marges bénéficiaires qui n'ont pas vocation à atténuer le coût des séjours d'hospitalisation. Dans certains cas l'organisation des activités ne permet pas de créer les UF correspondantes rendant difficile leur suivi.
- Dans ces cas il convient de :
 1. identifier ces activités subsidiaires conformément au guide de comptabilité analytique
 2. identifier les charges et les produits :
 - soit à l'aide du FICOM : création d'une UF dédiée où les charges et les produits s'imputent.
Exemple : UF « rétrocessions de médicaments » où les charges de personnel, les médicaments ainsi que les produits correspondants sont affectés
 - soit par le biais d'un retraitement extra comptable : activités non identifiées de manière spécifique dans le FICOM. C'est généralement le cas des prestations délivrées aux usagers et accompagnants, des autres ventes de biens et de services. Dans de tels cas, il convient de mettre en place un suivi extra comptable à l'aide de tableaux pour l'identification, des charges nettes et des clés de ventilation.
- Attention :
 - Si le suivi se fait à l'aide du FICOM, (création d'UF), il faut s'assurer de la bonne imputation des charges et des produits sur l'UF créée à cet effet.
 - Si le suivi se fait en extra comptable, il s'agit d'analyser les charges et les produits concernés, sur les différentes SA, afin de pouvoir les regrouper.

Bonnes pratiques et structuration d'un FICOM



Conseil : Mettre en place, pour chaque UF, des indicateurs d'activité pour un suivi plus fin. Dans un premier temps, faire le choix de clés simples et faciles à suivre. Dans un second temps, avoir une réflexion sur des clés de ventilation (inducteur de coût) plus précises.

Points de vigilance



1. Ne pas rechercher la solution parfaitement exacte

- Il est important de garder une approche pragmatique. L'ambition en matière de mise en place de la CAH, sera calibrée en fonction du niveau de maturité de l'ES et des moyens dont il dispose. Dans tous les cas, il convient de rester réaliste afin de ne pas « effrayer » les acteurs impliqués dans la chaîne de production et d'analyse.
- L'ES doit d'abord s'engager dans une démarche analytique en s'assurant que l'ensemble des acteurs ont une compréhension de l'ensemble des règles.

2. Trouver le bon niveau de finesse

- Vouloir être trop précis implique un suivi des charges extrêmement détaillé et potentiellement lourd à gérer au regard de la valeur ajoutée au final : s'interroger sur l'utilisation des outils produits par les équipes managériales.
- A l'inverse, être trop global ne permettra pas de se comparer efficacement avec d'autres établissements ou d'identifier clairement des zones d'amélioration au sein de l'établissement
- Il vaut mieux faire l'effort modeste d'avoir **globalement raison**, avec des outils imparfaits mais négociés, qualitatifs et centrés sur l'activité, que **précisément tort**.

3. Cas particuliers

- Certaines activités relèvent à la fois des fonctions cliniques et médico-techniques: le guide méthodologique de CAH les considère comme des activités mixtes (Cf. guide p 43).

Pour aller plus loin

Guide méthodologique de la CAH pages 28-33



Fiches connexes



Fiche n° 1.2 :

Synthèse et exemple de découpage analytique cohérent

Fiche n° 1.3 :

Modèle de suivi dédié des MIG, AC et autres crédits fléchés

Exemple / illustration



1. Exemple de libellés d'UF normalisés dans un FICOM
2. Exemple d'une fiche navette de demande de modification d'éléments dans le fichier structure de l'établissement
3. Autre exemple de fiche navette de demande de modification d'un FICOM
4. Exemple de procédure de modification du FICOM d'un CH

1. Exemple de libellés d'UF normalisés dans un FICOM :

Homogénéisation des libellés des UF dans le FICOM

Intégrer une sémantique unique et compréhensible pour tous les acteurs de l'établissement

UF	Libellé UF	note
7310	HC Pneumologie	
7311	EF Pneumologie	
7312	HDJ Pneumologie	😊😊😊
7313	HDJ Chimio Pneumologie	
7314	HDJ Sommeil	
7315	HC Soins palliatifs Pneumologie	
7316	CS Pneumologie	
7310	HC Pn	😞😞😞
7311	EF Pneumo	
7312	HDJ Pneumolo	
7313	Hôpital de jour Chimio Pneumologie	
7314	H de Jour Sommeil	
7315	Soins palliatifs Pneumo	
7316	CS Pneumo	

Guide de bonnes pratiques interne à l'établissement: Penser à écrire un glossaire des abréviations conformément au conseil 6 page17.

Bonnes pratiques et structuration d'un FICOM

2. Exemple d'une fiche navette de demande de modification d'éléments dans le fichier commun de structure de l'établissement

Fiche navette : mise à jour du fichier commun de structure

Exemplaire à retourner complété par le service demandeur au contrôle de gestion

légende : à compléter par le demandeur

Date de la demande :		Validation opérationnelle	
Date de création souhaitée :		DRH	oui/non
Service demandeur :		INFORMATIQUE	oui/non
Nom du demandeur :		DAF	oui/non
Nom du valideur :	contrôleur de gestion	DIM	oui/non

Objectifs et finalités de la demande de modification du FICOM :

Règles d'imputation :	Personnel <input type="checkbox"/>	charges/ produits <input type="checkbox"/>	Activité <input type="checkbox"/>
-----------------------	------------------------------------	---	-----------------------------------

<u>Travail à effectuer</u>	CR/ service)	CA	UF	PÔLE
Création	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fermeture	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Modification	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Création d'une UF dans le CR (à compléter par le contrôle de gestion)

Centre d'Activité (CA) :

Pôle :

Unité Fonctionnelle (UF):

T.A. :

Responsable de l'Unité Fonctionnelle (UF):

Section d'Analyse (SA) :

Discipline d'Equipement (DE) :

Code de regroupement SAE :

Nombre de lits :

DMT :

Code tarif :

Budget :

Bonnes pratiques et structuration d'un FICOM

directes ou produits. La centralisation des demandes permet d'avoir une justification objective des demandes de création d'UF. Attention, ce type de document est donc plus lourd à gérer.

FICHER COMMUN DE STRUCTURE (FICOM)
UNITE FONCTIONNELLE (UF) - VOLET ANALYTIQUE (1/2)

Code et Libellé UF :

NATURE DES CHARGES ET PRODUITS PREVUS

Charges

- Charges de Personnel médical voir note (1)
 Charges de Personnel non médical voir note (1)
 Charges à caractère médical
 Charges à caractère hôtelier et général
 Charges d'amortissements, de provisions et dépréciations voir note (2)

(1) S'il existe des charges de personnel médical et/ou non médical, compléter la partie « Affectation du personnel médical et non médical » page suivante.

(2) Dans le cas d'une création d'UF suite au dédoublement de deux UF existantes ou à un déménagement, le bureau Budget vous enverra un état d'inventaire pour établir la nouvelle répartition du matériel.

Produits

- Financement T2A
 Financement MIGAC
 Financement DAF
 Financement Autre
 Subvention Etat
 Subvention Conseil régional
 Subvention Conseil général
 Financier privé

Autre

FICHER COMMUN DE STRUCTURE (FICOM)

UNITE FONCTIONNELLE (UF) - VOLET ANALYTIQUE (2/2)

Code et Libellé UF (UF1) :

A. **MATRICULE DU CADRE RESPONSABLE DE L'UF POUR LA GESTION DU PERSONNEL NON MEDICAL :** /_/_/_/_/_/_/_/_/_/_

B. **AFFECTATION DU PERSONNEL MEDICAL ET NON MEDICAL (répartition du temps de travail)**

Affectation de personnel déjà en place dans d'autres UF, sur la nouvelle UF (UF1)

Matricule	Nom et Prénom	Grade	% temps	Code UF 1	% temps	Code UF 2	% temps	Code UF 3

↕ ————— Le total doit être égal à 100 % ————— ↕

Affectation de personnel nouvellement recruté à cette nouvelle UF (UF1), à 100% ou pour une part de leur temps

Matricule	Nom et Prénom	Grade	% temps	Code UF 1	% temps	Code UF 2	% temps	Code UF 3

Bonnes pratiques et structuration d'un FICOM

UNITE FONCTIONNELLE (UF) - VOLET TABLEAU DES EMPLOIS

Code et Libellé UF (UF1) :

.....

COMPOSITION DE L'EFFECTIF BUDGETE (préciser l'origine du financement des postes notamment pour les postes financés par d'autres crédits que ceux de l'établissement (recherche, crédits spécifiques,))

ORIGINE DES POSTES

1) Redéploiements

Grade	Effectif en ETP	UF d'origine	Financement

2) Créations

Grade	Effectif en ETP	UF d'origine	Financement

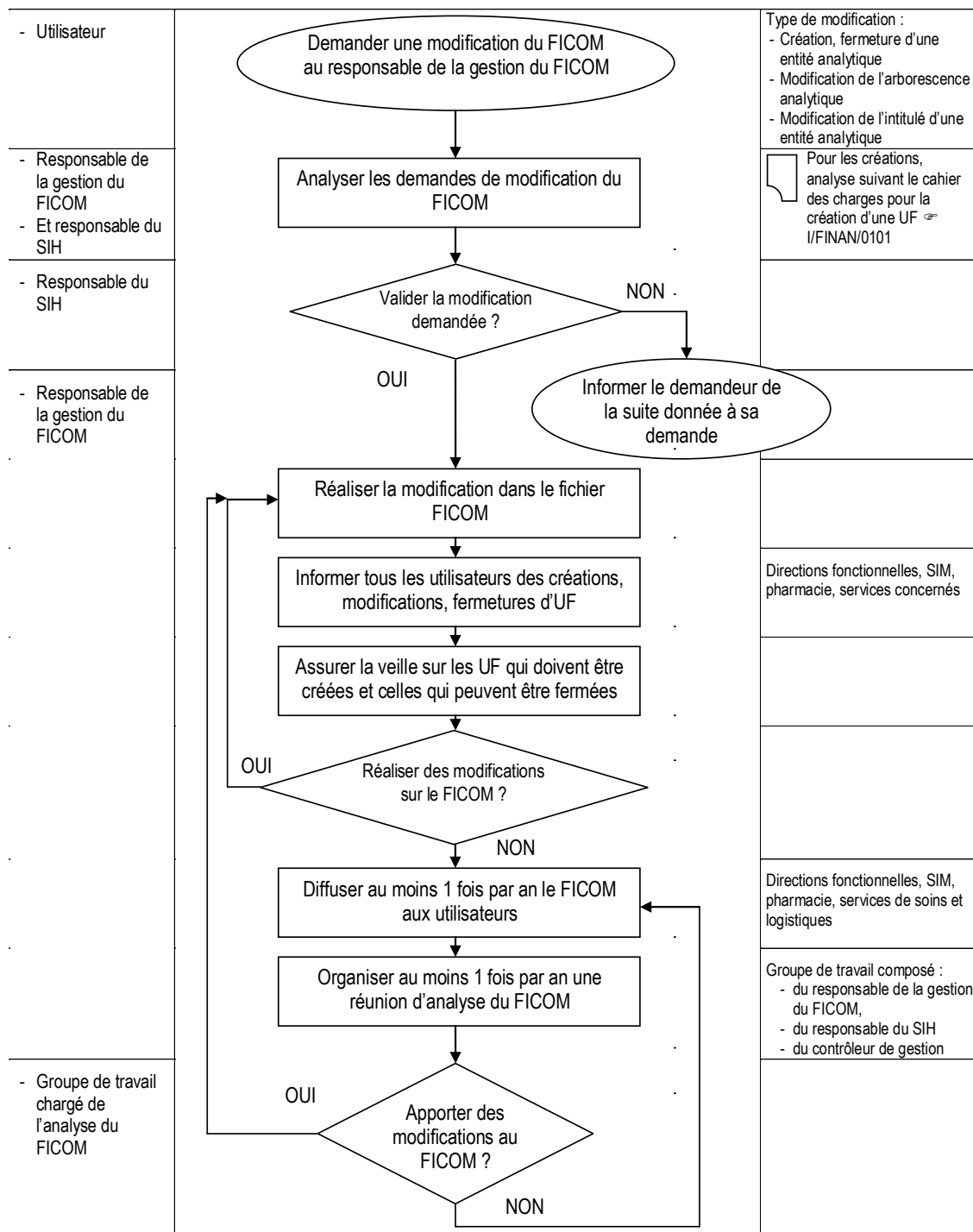
Pour toute question relative au tableau des emplois, vous pouvez contacter XXX.

A , le

Signature du Directeur de pôle :

Signature du Directeur de plateforme :

4. Exemple de procédure de modification du FICOM d'un CH





Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 1.2

DECOUPAGE ANALYTIQUE

**SYNTHESE ET EXEMPLE DE
DECOUPAGE ANALYTIQUE COHERENT**

Problématique



Méthode illustrée pour structurer son FICOM

Quels intérêts pour vous



Faciliter le travail de fiabilisation

Solution pour démarrer



A. Découpage analytique cohérent : les grandes étapes

(pour les points 5, 6, 7 et 8 ; cf. pages 35 et 36 du Tome 1 et annexe 3.1 relative à l'arbre analytique)

1. Distinguer : hospitalisation, consultations, plateaux techniques, gestion générale et logistique, logistique médicale, structure, autres activités...
2. Au sein de l'hospitalisation, distinguer : MCO, SSR, HAD, Psy...
3. Au sein de chaque champ, distinguer l'hospitalisation à temps complet, l'hospitalisation de jour, l'hospitalisation de nuit, l'hospitalisation de semaine.....
4. Concernant les consultations : découper par discipline
5. Concernant les activités médico-techniques :
 - différencier les disciplines (imagerie, blocs opératoires, laboratoires d'analyse médicales biologiques, anesthésiologie, explorations fonctionnelles, etc.)
 - différencier les modalités :
 - scanographie, Imagerie Résonance Magnétique, etc.,
 - les différents blocs opératoires (chirurgie générale, gynéco-obstétrical, salle de travail, etc.)
 - les différents laboratoires (biochimie générale, hématologie générale, etc.)
 - les différents types d'explorations fonctionnelles....
6. Gestion générale & logistique :
Choisir le niveau permettant le suivi le plus juste des activités et à *minima*
 - Restauration (niveau 2 dans l'arbre analytique)
 - Blanchisserie (niveau 2 dans l'arbre analytique)
 - Services administratifs liés au personnel (niveau 3 dans l'arbre analytique)
 - Services administratifs à caractère général (niveau 3 dans l'arbre analytique)
 - Brancardage et transport pédestre (niveau 4 dans l'arbre analytique)
 - Transport motorisé (niveau 4 dans l'arbre analytique)
 - Accueil et gestion des malades (niveau 3 dans l'arbre analytique)
 - DSI (niveau 3 dans l'arbre analytique)
 - DIM (niveau 3 dans l'arbre analytique)
 - Entretien et maintenance (niveau 3 dans l'arbre analytique)
 - Services hôteliers (niveau 3 dans l'arbre analytique)



Solution pour démarrer

7. Logistique Médicale :
Choisir le niveau permettant le suivi le plus juste des activités et à *minima* le niveau 2 dans l'arbre analytique
 - Pharmacie
 - Stérilisation
 - SAMU
 - Génie biomédical
 - Hygiène hospitalière et vigilances
 - Autres logistique médicale
8. Formation, enseignement et recherche choisir le niveau permettant le suivi le plus juste des activités
9. Structure : retenir le niveau 2 dans l'arbre analytique :
 - Structure immobilière
 - Structure financière

B. Structuration d'une démarche de fiabilisation

L'établissement doit garder en tête à chaque étape de fiabilisation que le FICOM doit répondre à :

- **des exigences réglementaires** : règles et recommandations du guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière, de la Statistique Annuelle des Etablissement de santé (SAE), contraintes liées à la facturation (DMT) etc.
- **des besoins de gestion au quotidien** : prise en charge des patients (ouverture dossier patient, admission, saisie des mouvements...), saisie de l'activité, cotation des séjours et production PMSI, facturation, etc.
- **des besoins internes de pilotage** : éléments d'analyse opérationnelle par pôle (suivi d'activité, suivi budgétaire, suivi des performances), nouvelle gouvernance, EPRD, CREA, etc.

Les étapes clés de la fiabilisation :

- **Gouvernance du projet de fiabilisation** : Mettre en place une équipe projet mandatée par le directeur de l'établissement regroupant des représentants du contrôle de gestion, du DIM et de la Direction des Systèmes d'Information... (cf. fiche précédente), puis réaliser un planning avec des jalons clés. Bien définir les missions et le cadre d'intervention de chacun.
- **Recensement de l'existant** :
 - Dresser la liste des différents applicatifs du SIH utilisant un fichier structure.
 - Extraire les fichiers structures de l'ensemble des applicatifs du SIH : Gestion économique et financière / Facturation / Planning / Gestion des repas / Gestion patients / Admissions / Dossier patient / Dossier Médical / GMAO / GED / etc.
 - Lister l'ensemble des éléments intégrés aux structures (découpage juridique, médicale, analytique et géographique) et mettre en évidence les liens, correspondances et règles existantes UF/SA; UM/UF, UM /SA , Pôle/UF
 - Lister et effectuer une veille sur l'ensemble des interfaces automatisées ou manuelles des applicatifs
 - Lister les interventions manuelles au sein des structures et identifier les référents de chaque applicatif
 - Elaborer un référentiel structures (champs, définitions, correspondances, règles internes, responsables...)
 - Constituer une représentation graphique du FICOM de type arborescence



Solution pour démarrer

- **Nettoyage du FICOM** : UF sans activité, sans charges, sans produits, UF double emploi, existence de comptes ordonnateurs spécifiques...
- **Mise à plat du découpage hiérarchique de l'établissement** :
 - Superposition de l'organigramme hiérarchique et du découpage par niveau de responsabilité (Entité juridique / Entité géographique / Pôle/ Service/ Département/Unité...)
 - Lister les responsables fonctionnels et les périmètres de responsabilité, et définir les objectifs de pilotage stratégique interne
- **Définir le niveau de granularité** souhaité en fonction des outils de CAH mis en œuvre et définir ainsi le niveau de suivi des SA requis
- **Mise à plat du découpage par activité en veillant notamment à respecter les critères suivants**:
 - Toute UF doit correspondre à un périmètre clairement identifié. Le degré de finesse doit être apprécié pour permettre de collecter activité et/ou charges et/ou produits.
 - Toute UM doit constituer un ensemble individualisé de moyens matériels et humains. Le découpage devra prendre en considération les groupes de discipline, les types d'autorisation donnant droit à des suppléments (réanimation, soins intensifs ...) mais également les typologies d'activité (HC/HS/HDJ/HDN)
 - Le découpage en SA doit être cohérent avec le découpage en UM ou en UF pour permettre de superposer activités, moyens et recettes (se référer au niveau de granularité exigé par les outils de CAH)
 - Vérifier l'exhaustivité du découpage et les liens existants entre UF, SA, UM et pôle (Cf. Guide méthodologique p : 29-31)
 - ...
- **Validation interne** des modifications à apporter au FICOM : référents applicatifs, directions fonctionnelles, DIM, direction de pôle, ...
- **Mise à jour du FICOM** : intégration des mises à jour nécessaires dans les applicatifs du SIH ou dans le FICOM centralisé
- **Elaborer les procédures de mise à jour du FICOM** : formulaire de demande de modification du FICOM à envoyer au référent, procédure de mise à jour du FICOM, etc.
- **Désigner un référent** garant du FICOM ou une équipe restreinte, responsable de son administration

Points de vigilance



- Respecter les bonnes pratiques du guide de la CAH
- Assurer sa maintenance au cours de l'année

Pour aller plus loin



http://www.anap.fr/uploads/tx_sabasedocu/Nouvelle_gouvernance_et_compta_analytique_2009.pdf

Fiches connexes



Fiche n° : 1.1

Bonnes pratiques et structuration d'un FICOM

Fiche n° 1.3 :

Modèle de suivi dédié des MIG, AC et autres crédits fléchés

Exemple / illustration



Exemple de FICOM CH X

- Le FICOM est structuré en « base de données » et peut contenir plusieurs champs. A minima : UF, SA, Pôle, UM. En fonction du besoin de l'ES : niveau de suivi de la SA, Type de SA, centre d'activité, etc.
- Une UF est rattachée à une seule SA. Il n'y a pas de doublon. Des codes sont utilisés, les libellés sont utilisés uniquement pour donner plus de lisibilité.
- Les SA indiquées correspondent à celles de l'arbre analytique en vigueur. (encadré vert)
- Les UM sont rattachées à des SAC. (encadré bleu)
 - Référez-vous aux bonnes pratiques listées dans le guide de la CAH et la fiche 1.1 afin de structurer au mieux votre FICOM.

Fichier Commun de Structure

LETTRE_BDG	NUM_UF	LIBELLE_UNITE FONCTIONNELLE	NUM_UM	NUM_SA	NUM_P	LIBELLE_POLE	NUM_CA	LIBELLE_CENTRE D'ACTIVITE
H	900	Frais généraux de gestion		931.113.3	7	administration	700	administration generale
H	901	Transports des malades		931.172	7	administration	708	transport des patients
H	902	Pool Personnel de Remplacement		931.123.01	7	administration	701	administration des ressources humaines
H	2609	Echographie		932.52	6	médico-technique	604	imagerie medicale
H	2610	Radiologie interventionnelle		932.55	6	médico-technique	604	imagerie medicale
H	2611	IRM		932.54	6	médico-technique	604	imagerie medicale
H	2702	Radiothérapie		933.2	6	médico-technique	605	radiotherapie
H	3103	CESU (Centre d'enseignement de soins d'urgence)		937.157	5	SSMUR	501	samu-smur-centre15
H	4008	Neurologie	4008	934.132.8	5	SSMUR	504	medecine polyvalente
H	4008	Neurologie	4008	934.132.8	5	SSMUR	504	medecine polyvalente
H	4010	C.E. neurologie		934.611.1	4	médecine	405	consultations externes
H	4101	Médecine Générale digestive	4101	934.112.3	4	médecine	403	gastro-enterologie
H	410	Centre de détention de Melun	410	934.81	4	médecine	408	soins aux detenus
H	4115	CE Médecine Infectieuse		934.611.3	4	médecine	405	consultations externes
H	4116	CE Hématologie - Oncologie		934.632.1	4	médecine	405	consultations externes
H	5101	Chirurgie orthopédique et traumatologique	5101	934.212.2	3	chirurgie	301	orthopedie & traumato. - hospit.
H	5103	C.E. chirurgie orthopédique et traumatologique		934.652.61	3	chirurgie	304	chirurgie - consultations
H	5200	Indifférencié chirurgie de spécialités	5200	934.247.1	3	chirurgie	302	specialites - hospit.
H	5203	C.E. O.R.L.		934.652.71	3	chirurgie	304	chirurgie - consultations
H	5206	C.E. OPH		934.652.71	3	chirurgie	304	chirurgie - consultations
H	5209	C.E. stomatologie		934.652.71	3	chirurgie	304	chirurgie - consultations
H	5210	Chirurgie ORL	5210	934.247.1	3	chirurgie	302	specialites - hospit.
H	5211	Chirurgie OPH	5211	934.247.1	3	chirurgie	302	specialites - hospit.
H	5212	Chirurgie STOMATO	5212	934.247.1	3	chirurgie	302	specialites - hospit.

Extrait FICOM CH Y

UF	LIBELLE_UF	UM	SA	POLE	POLE
900	Frais généraux de gestion		931.113.3	7	administration
901	Transports des malades		931.172	7	administration
902	Pool Personnel de Remplacement		931.123.01	7	administration
2300	Blocs opératoires		932.411	3	chirurgie
2500	Anesthésiologie BMC		932.61	3	chirurgie
2501	C.E. anesthésiologie		934.64	3	chirurgie
2502	C.E. antidouleur		934.635.1	3	chirurgie
2606	Radiologie		932.51	6	médico-technique
2607	Scanner		932.51	6	médico-technique
2608	Angiographie		932.51	6	médico-technique
2609	Echographie		932.52	6	médico-technique
2610	Imagerie interventionnelle		932.55	6	médico-technique
2611	IRM		932.54	6	médico-technique
2702	Radiothérapie		933.2	6	médico-technique
2801	C.E. rhumatologie		934.633.4	4	médecine
2803	Plateau de kinésithérapie		932.717.8	6	médico-technique
3000	Indifférencié Accueil des urgences		932.111.01	5	SMUR
3001	UHCD Adultes	3001	934.151	5	SMUR
3003	Passage aux urgences		932.111.01	5	SMUR
3004	C.E. Urgences		934.611.1	5	SMUR
3088	Chefferie de pôle chirurgie		931.111.11	7	administration
3101	SAMU		936.31	5	SMUR
3102	SMUR		932.211	5	SMUR
3103	CESU (Centre d'enseignement de soins d'urgence)		937.157	5	SMUR
4008	HC Neurologie	4008	934.132.8	4	médecine
4009	C.E de cardiologie		934.612.1	4	médecine
4010	C.E. neurologie		934.632.8	4	médecine
4088	Chefferie de pôle Médecine		931.111.11	7	administration
4101	HC Médecine Générale digestive	4101	934.112.3	4	médecine
4110	Centre de détention		934.81	4	médecine
4113	C.E. gastro-entérologie		934.632.4	4	médecine
4114	C.E. diabétologie-endocrinologie		934.631.5	4	médecine
4115	CE Médecine Infectieuse		934.611.3	4	médecine
4116	CE Hématologie - Oncologie		934.632.1	4	médecine
4117	CDAG		934.791.4	4	médecine
4118	Consultation Lutte Anti Tuberculose (CLAT)		934.791.91	4	médecine
4119	Consultations Vaccinations		934.791.3	4	médecine
4121	Prévention et prise en charge de l'asthme		935.351	2	femme-enfant



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 1.3

DÉCOUPAGE ANALYTIQUE

**MODÈLE DE SUIVI DÉDIÉ DES MIG, AC ET
AUTRES CRÉDITS FLÉCHÉS**

Problématique



- Les charges et produits des activités spécifiques MCO (terme employé dans le RTC) sont souvent confondus dans les charges et produits de l'hospitalisation en général, rendant complexe leur identification et leur suivi comptable.
- Or, leur identification est nécessaire, d'un point de vue réglementaire (justification au premier € ou JPE), mais aussi à des fins de pilotage interne.

Quels intérêts pour vous



- Mieux justifier le financement de missions ou de projets financés par des crédits spécifiques
 - La justification est obligatoire, ex : Programme hospitalier de recherche clinique (PHRC), ou MIG à justifier au 1^{er} euro.
- Faciliter les comparaisons avec l'ENCC ou avec d'autres établissements :
 - exemple du coût par séjour hors impact des crédits fléchés conformément à la méthodologie ENCC
- Rendre le dialogue de gestion plus pertinent et clair pour l'ensemble des acteurs engagés dans le processus : médecins, cadres etc.

Solution pour démarrer



Il est recommandé aux établissements attributaires de MIG (hors MERRI fixes) de créer une section d'analyse par MIG.

1. Se procurer la liste des activités spécifiques MCO du RTC

- Chaque année le guide de production du retraitement comptable reprend la liste actualisée des activités spécifiques. Cette liste est disponible sur le site de l'ATIH.
- De plus, s'agissant du champ MCO, la liste des MIG est actualisée chaque année par arrêté.
 - Ex : arrêté du 9 mars 2011 modifiant l'arrêté du 13 mars 2009 pris pour l'application de l'article D. 162-8 du code de la sécurité sociale.
- Un guide de définition des MIG et MERRI variables est en cours de rédaction à fin 2012 : Guide de contractualisation des dotations finançant les missions d'intérêt général (MIG) : <http://www.sante.gouv.fr/missions-d-interet-general-et-a-l-aide-a-la-contractualisation-migac.918.html>

2. Identifier les activités spécifiques MCO dans son établissement

- Idéalement le fichier commun de structure (FICOM) décrit ces activités. Dans le respect des règles énoncées dans la fiche 1.1 « Découpage analytique », une UF doit être rattachée à une seule SA. Il convient d'affecter les recettes et les charges de ces activités sur les UF dédiées.
- Dans certains cas, l'identification par une UF dédiée n'est pas possible, soit parce que les activités sont transverses, soit parce qu'elles sont indissociables d'une autre activité : taille, variabilité de l'activité...
- Pour identifier les activités spécifiques, une enquête de terrain est quelque fois nécessaire. Elle permet d'obtenir les informations adéquates, à la source. Le dialogue de gestion autour de la contractualisation interne avec les pôles est également un bon moyen d'identifier ces activités. Ces informations peuvent être croisées avec les notifications tarifaires (ou budgétaires).

Solution pour démarrer - suite



3. Mesurer les dépenses et les recettes des activités spécifiques MCO :

Evaluer les charges d'une activité spécifique n'est pas toujours aisé, notamment dans le cas où elle n'est pas identifiée dans le FICOM par une UF spécifique.

Dans ce cas, l'audit est le meilleur moyen pour évaluer les charges. Il s'agit de mini enquêtes terrain essentiellement ciblées sur les ressources humaines dédiées aux activités spécifiques. Elles peuvent être réalisées avec les services de soins et les directions (soins, affaires médicales, ressources humaines, affaires financières).

Pour aller plus loin



Un dernier point de contrôle peut être effectué :

Si une activité est en déficit, ou si son coût est supérieur à celui d'activités comparables, il convient de s'assurer, en premier lieu, qu'elle ne relève pas, en partie, d'une MIG.

Points de vigilance



- Il n'est pas obligatoire aujourd'hui d'isoler les coûts relatifs aux Missions d'Enseignement, de Recherche, de Référence et d'Innovation MERRI (part fixe et part modulable). **Cependant il n'est pas exclu que cela ne devienne obligatoire à terme.**
- Il faut savoir concernant la part fixe et la part modulable que :
 - La part fixe est une dotation historique qui demeure fonction des dépenses courantes de l'établissement, c'est-à-dire les charges minimales nécessaires pour assurer ces missions (charges de personnel médical et de plateaux médico-techniques).
 - La part modulable est destinée à compenser les charges liées à la réalisation des missions d'enseignement, de recherche, de référence et d'innovation. Elle est répartie en fonction d'indicateurs de résultat ou de moyen qui sont des marqueurs de l'activité relative à ces missions. Il s'agit d'une dotation dynamique ayant une forte valeur incitative. La méthode de calcul de cette part évolue chaque année afin de mieux prendre en compte les pratiques des professionnels dans ce domaine.

Autres points de vigilance :

- Le financement se fait parfois à posteriori donc les recettes ne correspondent pas forcément à l'activité de l'année en cours.
- Le mode de financement n'est pas directement fonction de la charge constatée (nombre de publications etc.)
- Le découpage analytique est dé-corrélé du mode de financement des activités qu'il décrit


Points de vigilance

- Il faudra néanmoins déduire ces financements des coûts (ou isoler le coût sur la base du financement) surtout si comparaison ENCC, ou tarif des GHS ou benchmarking.
- On peut malgré tout rattacher une MERRI à une SA 937 (SAFER). En revanche, il est possible que les coûts d'une activité financée en MERRI soit difficilement dissociables de l'activité globale d'un service (cf. plus haut : audit)

Fiches connexes

Fiche n° 1.1 :

**Bonnes pratiques et structuration
D'un FICOM**



Comment structurer au mieux son FICOM

Exemple / illustration

**Exemple de suivi d'une MIG : CENTRE DE REFERENCE DES IMPLANTS COCHLEAIRES**

Direction de la plate-forme 2

Référent médical : Pr XXXX

UF concernées : UF 3270 « CENTRE DE REFERENCE DES IMPLANTS COCHLEAIRES » - POLE 7140 TETE ET COU

Éléments explicatifs

- Le financement actuel repose exclusivement sur le nombre de patients implantés puis suivis. Les professionnels font valoir la nécessité de déterminer des indicateurs plus précis de la prise en charge afin de mettre en évidence la qualité du suivi de l'ensemble des professionnels. Ces indicateurs doivent permettre de retracer entre autres :
 - l'accompagnement pré-implantation ;
 - le suivi médical, paramédical, social, rééducatif, psychologique post-implant ;
 - le suivi et le contrôle de l'implant, l'aide à la réinsertion...
- Lien du centre de référence avec la MERRI « Implants cochléaires » destinée à financer l'acquisition des dispositifs dans l'attente d'une inscription sur la liste des dispositifs financés en sus des séjours. Le financement de cette MIG était assuré par crédits non reconductibles attribués sur enquête. Le montant alloué en 2008, au titre de l'acquisition des dispositifs implantés, s'est élevé à 575 000 €. L'enveloppe allouée était exclusivement destinée à financer les acquisitions et n'était pas destinée au financement de personnel. Les implants cochléaires actuellement comptabilisés sur l'UF 3218, font l'objet d'un suivi spécifique par le centre de ressources des blocs opératoires. L'inscription en liste des implants cochléaires est effective par arrêté du 2 mars 2009. Outre les implants, les processeurs sont également pris en charge par l'Assurance Maladie.
- A la suite de la parution de la circulaire DHOS du 2 mars 2009 relative à la liste des établissements de santé pour lesquels l'Assurance Maladie prend en charge les implants cochléaires, l'ES a obtenu la reconnaissance en tant que centre mixte. Cependant la poursuite du financement est assortie de la condition du respect du seuil de réalisation d'au moins 10 implants adultes et 10 implants enfants. L'arrêté précise que dans le cas contraire, « l'activité des deux centres d'implantation de la région A, , devra faire l'objet d'un regroupement sur un seul centre régional ».

Éléments de calibrage

Exemple de fiche de calibrage d'une MERRI

CENTRES DE REFERENCE IMPLANTS COCHLEAIRES (MERRI) CALIBRAGE NATIONAL	
DEFINITION OBJECTIFS	Un implant cochléaire est un dispositif médical électronique destiné à restaurer l'audition de personnes atteintes d'une perte d'audition sévère à profonde et qui comprennent difficilement la parole à l'aide de prothèses auditives. Il est constitué d'un élément implanté (l'implant proprement dit) et d'un dispositif externe (le processeur vocal).
PERIMETRE DE FINANCEMENT	
REFERENCE	1 Guide de contractualisation MIGAC (V3) 2 http://www.cisic.fr
INDICATEURS QUANTITATIFS (calibrage et suivi)	1 file active patients ENFANTS suivis en n+1 après la pose de l'implant 5 2 file active patients ADULTES suivis en n+1 après la pose de l'implant 23 3 file active patients ENFANTS suivis en n+2 après la pose de l'implant 7 4 file active patients ADULTES suivis en n+2 après la pose de l'implant 12 5 file active patients ENFANTS suivis en n+3 après la pose de l'implant 8 5 file active patients ADULTES suivis en n+3 après la pose de l'implant 8
CALIBRAGE	Calibrage DHOS (coûts 2007): par patient <u>enfant</u> suivi en <u>n+1</u> après la pose de l'implant 7 171 € 35 856 par patient <u>adulte</u> suivi en <u>n+1</u> après la pose de l'implant 4 291 € 98 698 par patient <u>enfant</u> suivi en <u>n+2</u> après la pose de l'implant 3 696 € 25 873 par patient <u>adulte</u> suivi en <u>n+2</u> après la pose de l'implant 2 212 € 26 540 par patient <u>enfant</u> suivis en n+3 après la pose de l'implant 798 € 6 383 par patient <u>adulte</u> suivis en n+3 après la pose de l'implant 477 € 3 819 Pas de frais de structure
TOTAL CALIBRAGE 2010 (valeur 2010) 197 169	

NB : Le calibrage final de 197 169 €, résulte de la somme des coûts estimés pour chaque file active de patients. Exemple : la file active de patients enfant suivis en n+1 : 5 patients sont prévus pour un coût par patient de 7 171,20€ soit un total pour cette file active de 35 856 €.

Exemple de suivi financier d'une MERRI

Libellés charges	Montant	Libellés recettes	Montant
		Recettes Dotation Migac	197 169.00
Charges directes	265 451.95	Recettes titres 1 et 2	62 867.00
Charges indirectes	74 067.04	Recettes titre 3	1 820.10
TOTAL CHARGES	339 518.98	TOTAL RECETTES	261 856.10
SOLDE		-77 662.88 €	

Historique de la dotation

Exemple : Fiche de suivi financier pluriannuel d'une MERRI

Année	Dotation de début d'exercice	Dotation complémentaire	Dotation de fin d'exercice	Nature des dotations complémentaires
2008		245 765 €	245 765 €	Phase 2 du calibrage +245 765 €
2009	245 765 €	8 494 €	254 259 €	Révision du calibrage financier
2010	254 259 €	-57 090 €	197 169 €	Solde révision MIGAC 2009 +1 632 € Taux d'actualisation +2 812 € Révision calibrage 2010 / Activité 2009 - 61 533 €
2011	197 169 €		197 169 €	Arrêté du 22 avril 2011

Effectifs

Exemple de suivi des effectifs d'une MERRI

La situation ci-dessous correspond aux effectifs rémunérés enregistrés dans le système d'information au 31 décembre 2011 (calibrage non détaillé par métiers) :

Section Imputation	2-CTRE REF IMPLANTS COCHL_MERRI N° 21 (CALIBRE)	Effectif rémunéré au 31/12/2011 (2)	Calibrage 2011 (1)	Ecart (2) - (1)
GRA - Lib. catégorie personnel	GRA - Lib. corps	Total		
PERSONNEL MEDICAL				
Total PERSONNEL MEDICAL		0.00	0.10	-0.10
PERSONNEL NON MEDICAL				
	Techniciens et techniciens supérieurs	0.30		
	Assistants médico administratifs	0.30		
	Psychologues	0.22		
	Orthophonistes	0.97		
Total PERSONNEL NON MEDICAL		1.79	2.00	-0.21

NB : En plus du suivi financier, il est recommandé d'effectuer un suivi des effectifs.



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 1.4
DECOUPAGE ANALYTIQUE
**INTEGRATION DANS LE SIH
D'UNE SOLUTION
DE COMPTABILITE ANALYTIQUE**

Intégration dans le SIH d'une solution de comptabilité analytique

Problématique



Quelles sont les principales clés de mise en œuvre de la comptabilité analytique au sein d'un système d'informations hospitalier (SIH) pour

- avoir une solution durable et la plus automatisée possible ?
- obtenir une information de qualité, fiable, et accessible facilement ?
- répondre aux défis de gestion liés notamment au nouveau modèle économique de financement ?

Quels intérêts pour vous



- Optimiser la qualité de l'information traitée
- Disposer rapidement de l'information
- Faire émerger une culture analytique
- Contribuer au dialogue de gestion interne
- Répondre facilement aux attentes internes et externes

Constat

Mettre en œuvre la comptabilité analytique est une obligation réglementaire : [ARTICLE R6145-7 du Code de la Santé Publique](#).

Les systèmes d'informations décisionnels (SID) intégrés dans les SIH bien que en plein essor, ne permettent pas toujours de produire les informations nécessaires pour la comptabilité analytique dans des délais compatibles avec le pilotage de l'établissement. L'organisation des données « en silo » constituant un frein au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière.

Solution pour démarrer



Clé N°1 : Structurer la comptabilité analytique autour du FICOM (fichier commun de structure) en tant que « processus pluridisciplinaire » (cf. fiche 1.1)

La comptabilité analytique se construit à partir d'un système d'informations comprenant des données de formats différents et provenant de sources différentes. Ces données sont produites par plusieurs acteurs, à des périodes différentes. Deux dimensions sont communes à l'ensemble de ces données : **l'espace** (décrit par le fichier commun de structure : pôle, UF, SA, liens UF-SA, ...) et le **temps** (année, mois, jour...).

Le fichier commun de structure doit être connu et accessible en amont par toutes les applications du SIH concernées par :

- la production de données, Gestion économique et financière (GEF) pour les charges, Gestion des malades (GAM) pour les produits, Gestion des ressources humaines (GRH) pour les unités d'œuvre de personnel (ETP, coûts moyens), - les applications PMSI et GAM pour les unités d'œuvre d'activité.

L'utilisation de ces données, en amont et tout au long du processus analytique, permettra :

- d'effectuer un contrôle de qualité, de fiabilité et de cohérence en continu,
- d'assurer un calcul de coût optimisé

Solution pour démarrer

**Clé N°2 : Assurer les affectations des charges et des produits selon les règles définies par le tronc commun de la CAH**

L'ensemble des règles d'affectation des charges et des produits définies dans le [guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière](#) constitue le **référentiel métier** garant de la qualité, de la cohérence et de l'unicité des informations. Ce référentiel commun s'il est utilisé des établissements offrira l'opportunité de se comparer dans une logique d'efficience.

La comptabilité générale donne une information par nature (charges et produits) et la comptabilité analytique permet l'étude des charges et produits par destination.

Ainsi, les différents titres de charges et produits sont les suivants,

1. Charges de personnel (Charges de personnel médical/Charges de personnel non médical)
2. Charges à caractère médical
3. Charges à caractère hôtelier et général
4. Charges d'amortissements, de provisions et dépréciations, financières et exceptionnelles

Au sein des charges, on distingue, les charges incorporables et les charges non incorporables. Les charges incorporables sont classées par destination.

On distingue 3 types de produits :

1. Produits versés par l'AM,
2. Autres produits de l'activité hospitalière,
3. Autres produits

Au sein des produits, on distingue 2 types: les produits déductibles et les produits non déductibles.

Les produits déductibles sont ensuite classés par destination.

**Clé N°3: Bien connaître l'architecture de votre système d'information décisionnel (SID)**

La comptabilité analytique est un sous-ensemble (datamart) d'un système d'information décisionnel dont l'architecture est composée de trois parties principales (cf. schéma ci-dessous):

- la collecte et le stockage des données dans une base dédiée,
- le calcul ou la collecte des indicateurs,
- la restitution des indicateurs

Les fichiers de la comptabilité analytique doivent être **alimentés** des données suivantes pour une année donnée :

1. Lien code UF – code SA
2. Charges par compte et par UF
3. Produits par compte et par UF
4. Consommations de clés de ventilation et production d'UO (Unités d'œuvre) par UF et/ou par SA (*)
5. ETP et/ou ETPR par UF et/ou par SA et par Regroupement métiers (**) si nécessaire.

(*) Pour faciliter le travail, les valeurs des clés ou des unités d'œuvre peuvent être collectées au niveau de la SA (plus global) et non par UF (cf. fiche 3.7) ; car les calculs de ventilation sont plus aisés de SA vers d'autres SA.

(**) La nomenclature de regroupement métiers doit être décrite dans un référentiel commun pour garantir des pratiques homogènes.

- Le fichier 1 issu du FICOM permet de faire le lien entre Unité Fonctionnelle et Section d'Analyse. C'est la traduction du découpage propre à l'établissement (UF) en découpage standard national(SA). Il s'agit d'un appariement de la nomenclature locale avec la nomenclature nationale.
- Les fichiers 2 et 3 sont issus de la comptabilité générale (Balance Comptable Initiale) et doivent être cohérents avec les données du compte financier de l'exercice traité.
- Le fichier 4 est nécessaire à la ventilation des données comptables sur les SA pour le calcul des coûts complets.
- Le fichier 5 apporte des éléments complémentaires utiles à la production du retraitement comptable et de l'ENCC

Intégration dans le SIH d'une solution de comptabilité analytique

Solution pour démarrer



Une fois chargées, ces données sont **transformées** :

Les liens UF – SA permettent d'appliquer les règles de comptabilité analytique du guide en matière de rattachement des charges et de produits aux différentes sections d'analyse.

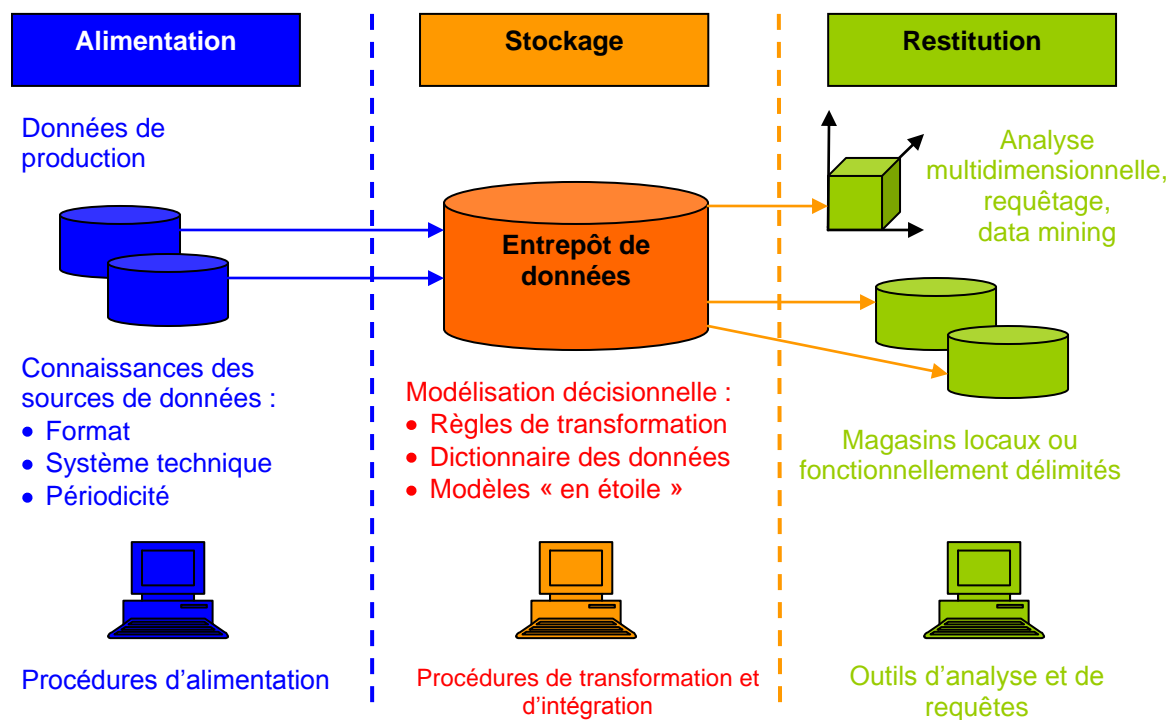
La consommation de clés de ventilation ou d'UO produites permet de déverser les charges nettes des sections d'analyse supports (médico-techniques, administratives, logistiques...) sur les sections d'analyse définitives et in fine de calculer des charges nettes majorées (coûts complets).

Avec un SID, les données transformées peuvent ensuite être **restituées** :

La restitution peut se faire par un portail dédié au SID, ou intégré à l'intranet de l'hôpital.

Les modalités de restitution sont de trois ordres :

- tableaux de bord pré-formatés et rafraichis avec les dernières données stockées dans l'entrepôt décisionnel ;
- tableaux de bord pré-formatés et figés. Leur production est assurée à intervalles réguliers, ils sont ensuite déposés dans un espace dédié à leur consultation (le retraitement comptable peut par exemple rentrer dans cette catégorie) ;
- construction de tableaux de bord avec des outils de requêtage et de reporting automatisé (type Business Object) réservés à certains utilisateurs.



Exemple de Schéma général de fonctionnement du SID : Mollard (D.), Système décisionnel et pilotage de la performance, Lavoisier, 2006, p.64

Intégration dans le SIH d'une solution de comptabilité analytique

Pour aller plus loin



Avoir une comptabilité analytique intégrée à la comptabilité générale :

Intégration de la classe 9 dans le SI comptable.

Le logiciel de comptabilité générale peut comprendre les champs liés à la comptabilité analytique. Ainsi, pour chaque écriture passée en comptabilité générale, une écriture de comptabilité analytique est aussi passée, en temps réel et non à posteriori.

Les charges étant directement ventilées en comptabilité générale, il est ensuite possible d'extraire une balance de comptabilité analytique (classe 9) cohérente avec les classes 6 et 7. Cette architecture informatique permet une double vision :

- De la comptabilité générale à la comptabilité analytique
- De la comptabilité analytique à la comptabilité générale

Seuls les comptes de reclassement vont nécessiter une exploitation à posteriori, retraitements nécessaires pour obtenir un calcul en cout complet. Dans le plan comptable général (P.C.G) les comptes de reclassement sont des subdivisions du compte 91 dont la déclinaison est laissée à la discrétion de chacun (cf. Guide méthodologique de CAH p55),.

REMARQUE : Le terme en « temps réel » est à relativiser dans la mesure où les données comptables pour un mois M sont stabilisées en moyenne à M+15, i.e. le 15 du mois suivant.

Points de vigilance



Mettre en place une solution logicielle de comptabilité analytique interfacée avec l'ensemble des autres logiciels du SIH est un gros projet SI (SID) dont il faut bien mesurer la charge.

Quel que soit le niveau d'intégration ou d'automatisation des systèmes, les règles de bonnes pratiques de gestion du FICOM et la logique « alimentation – stockage/calcul – restitution » demeurent.

Fiches connexes



Fiche n° 2.2 :

Les différentes catégories de personnel (PNM Soignant – PNM Autre) et le traitement des pools de remplacement

Comment distinguer et paramétrer dans le SIH les différentes catégories de personnel

Fiche n° 3.6 :

Affectations des personnels

Comment automatiser les retraitements analytiques : gestion des interfaces SI finance et RH

Exemples d'utilisation



Analyse des écarts de consommation :

La comptabilité analytique en temps réel permet de détecter à tout moment la sur ou sous-consommation de chaque section d'analyse par type de charges. Une fois les anomalies repérées, l'analyse peut ensuite être approfondie pour localiser précisément les variations des comptes.

Charges	SA 1		SA 1	
	Montant Réel	Ecart / Budget	Montant Réel	Ecart / Budget
1 - PM	200k€	0%	...	0%
2 -	530k€	1%	...	0%
3 - Ch méd	250k€	8%	...	1%
4 - Autres Ch	100k€	-2%	...	-1%
l	50k€	-1%	...	2%
...

Requêtage sur le logiciel de comptabilité pour expliquer l'écart sur budget de la charge médicale présente en SA 1

Compte	ChM SA	
	Montant Réel	Ecart / Budget
60211x	30k€	-1%
611x	50k€	10
6131x	20k€	-2%
6151x	25k€	4%
...

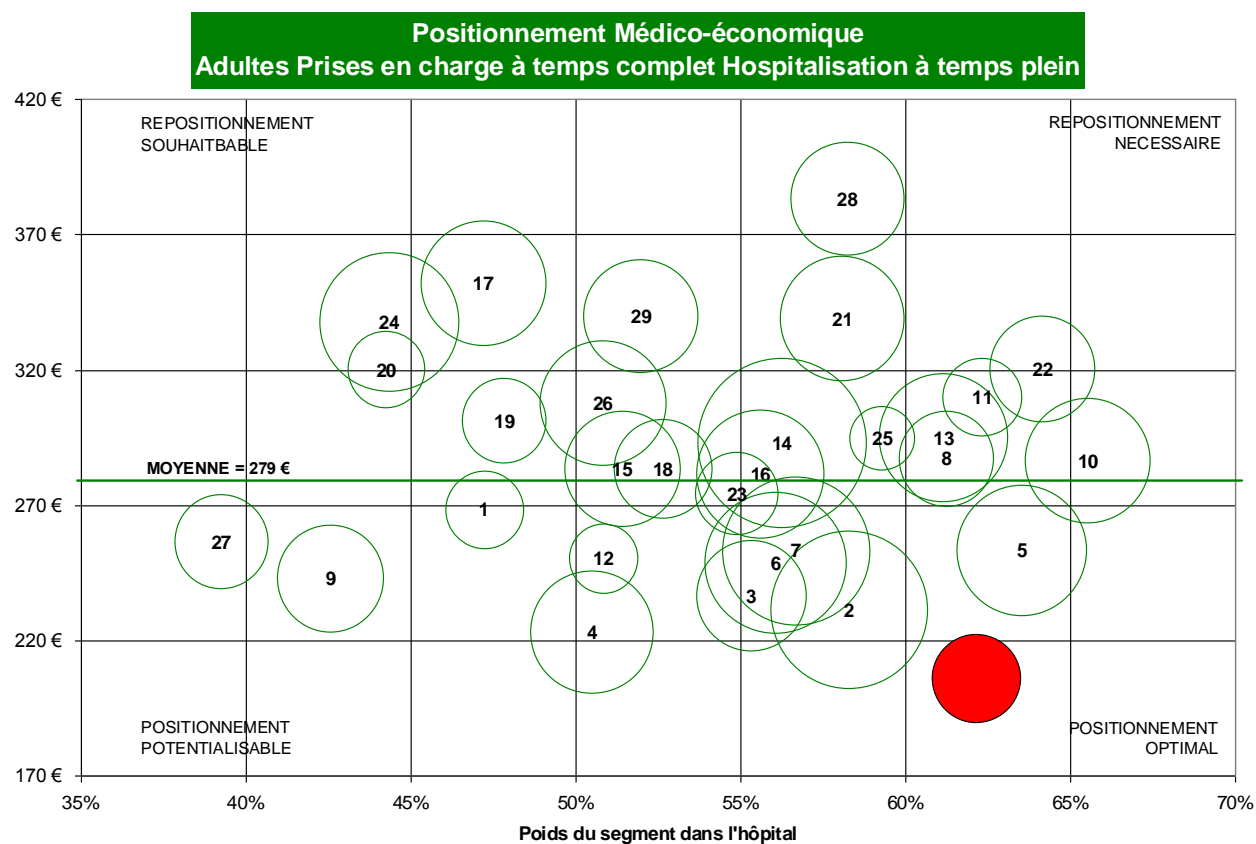
Intégration dans le SIH d'une solution de comptabilité analytique

Exemple de restitution de données de comptabilité analytique en psychiatrie – comparaison inter-établissements

En ordonnée : coût journalier (coût complet issu des retraitements comptables des établissements de l'échantillon)

En abscisse : poids du segment pour chaque établissement de l'échantillon (30 établissements sur 2008)

Conclusion : par rapport aux autres établissements, l'établissement en rouge n'est pas cher et 62% de ses coûts sont polarisés sur l'hospitalisation à temps plein.





Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 2.1

PLAN COMPTABLE SIMPLIFIÉ

**GUIDE DU RECOLLEMENT DES VARIATIONS
DES STOCKS**

Guide du recollement des variations de stock

Problématique



- La comptabilité générale enregistre, les achats stockés et les variations de stock par nature. Le suivi des stocks (entrée/sortie) tout au long de l'exercice est assuré par la comptabilité analytique.

La comptabilité analytique permet aussi d'enregistrer les consommations des stocks par destination.

Quels intérêts pour vous

- Recoller les consommations de stocks avec les éléments enregistrés dans la comptabilité générale afin de fiabiliser sa gestion des stocks.



Solution pour démarrer

Rappel Tome 1 guide de la CAH : les consommations d'achats stockés sont égales en principe à celles qui résultent de suivi extra-comptable, notamment les processus d'inventaire permanent, les écarts d'inventaire ayant dû être identifiés et affectés avant la clôture des comptes

Un rappel initial réglementaire :

- La nomenclature de la comptabilité des établissements publics de santé (M21) prévoit que l'ensemble des comptes de résultat annexes - : sauf les comptes de résultat annexes de la dotation non affectée et des établissements ou services d'aide par le travail qui disposent d'une classe 3 qui leur est propre sont traités conjointement avec le compte de résultat principal (dit « H ») de l'établissement de santé (Cf M21).
- les consommations ne sont pas suivies, en cours d'exercice, en comptabilité générale mais en comptabilité analytique (compte 94), en balances périodiques de stocks ;
- La méthode de calcul des consommations est :

$$\text{consommations} = \text{stock initial} - \text{stock final} + \text{achats}$$

$$\text{Comptes : } 942 = 603_{N-1} - 603_N + 602$$

Détermination de la consommation

Analytique	Budgétaire
C 942	C 602 et C603
Continue	Ponctuelle

- ***Tout stock constitué au sein des services est considéré comme une consommation du service et n'entre pas dans la variation de stock.***

Comment passer des comptes 942 aux comptes 602 +/- 603 :

La consommation des UF est tracée uniquement par l'intermédiaire des comptes analytiques 942. Or, certains outils de la CAH exigent une imputation des charges sur les comptes de la comptabilité générale (602 +/- 603).

Il convient donc de considérer les montants constatés sur les comptes 942 et de les valider avec ceux des comptes 602 +/- 603. Pour cela on applique la formule ci-dessus.

Guide du recollement des variations de stock

Comment assurer au cours de l'année le recollement entre les comptes 942 et 602 +/- 603 :

Plusieurs événements intervenant au cours de l'année génèrent des écarts d'inventaire et des difficultés à recoller les comptes 942 et 602 +/- 603. Il peut s'agir de pertes, consommations non déclarées etc.

Pour faire face à ces événements, les recommandations suivantes peuvent être appliquées :

- Passer des écritures de « boni-mali »
 - par compte ordonnateur pour la partie comptable
 - en affectant cette écriture sur l'UF du gestionnaire de compte (ou les UF s'il y a plusieurs gestionnaires) : exemple si le produit est un médicament, on affectera sur la pharmacie, si c'est du linge alors on affectera sur la blanchisserie etc.
- Passer ces écritures dès la constatation de l'évènement
 - ➔ Le montant de ces écritures doit être marginal. Si vous constatez des montants élevés, vous devez revoir vos procédures internes pour les minimiser (suivre les consommations réelles au sein des services etc.)

Comment gérer la différence pouvant exister entre les comptes 942 et 602 +/- 603 (cas où le paragraphe ci-dessus n'a pu être appliqué) :

Il arrive que le total des montants des comptes 942 (consommations) ne corresponde pas au total des montants des comptes 602 (achats) et 603 (variations de stocks). Ces différences peuvent provenir d'écarts de valorisations (-Prix moyen vs Coût réel), d'erreurs de quantité dans l'approvisionnement des services, d'écart d'inventaire...

Deux solutions sont envisageables afin d'affecter cet écart :

1. Répartir l'écart au prorata des consommations constatées à partir des comptes 942.
2. Affecter l'écart sur la structure gestionnaire du stock (ex : la pharmacie pour les médicaments).

Le suivi des stocks peut être assuré par la réalisation d'un tableau.

Points de vigilance



- Dans le cas où le compte de résultat principal perçoit des remboursements de la part des comptes de résultat annexes au titre des consommations réalisées par ces derniers, le montant du remboursement doit être déduit en amont des comptes d'achat (602).
- Lorsqu'on observe un écart significatif entre les 942 et les 602 +/- 603, il est prudent de vérifier, en premier lieu, que l'écart ne provient pas d'une mauvaise gestion :
 - des prix unitaires associés aux nomenclatures de gestion des stocks
 - Des unités de conditionnement (ex : 3 packs d'eau de 6 bouteilles réceptionnés vs 3 bouteilles d'eau enregistrées).

Pour aller plus loin



Lorsque les écarts d'inventaire sont récurrents

- Des inventaires infra-annuels sont vivement recommandés.
- Une UF d'écart d'inventaire peut être créée pour chacun des comptes de résultats : ...

Cas particulier de la bonne affectation des produits gratuits :

Pour ne pas influencer sur le Prix Unitaire Moyen Pondéré ou PUMP (risque d'écart de valorisation : achat à 0 alors que la sortie de stock est valorisée), il est conseillé de suivre les produits gratuits sur une fiche de stock spécifique.

Exemple :

L'ES achète 10 produits à 30€ l'unité, soit une valeur d'achat de 300€.
Par ailleurs, l'ES obtient 10 produits gratuits pour une étude clinique.

Si l'ES ne tient qu'une seule fiche de stock, le PUMP sera de 15€ (= $300 / (10 + 10) = 15€$).

- Les 10 produits consommés par l'étude clinique seront valorisés à $10 * 15€ = 150€$ alors qu'à l'origine ces produits avaient un caractère gratuits.
- A contrario, les services cliniques verront la valeur de leur consommation diminuer mécaniquement.

Il est donc préférable de gérer deux fiches de stock :

1. Pour les produits à valorisation « standard » (les prix peuvent malgré tout évoluer au cours de l'année)
2. Spécifique pour les produits gratuits

Exemple / illustration



Traitement des écarts entre les comptes analytiques 942 et les comptes 602/603 dans le cas où l'écart n'a pu être affecté par le gestionnaire du compte concerné :

	Comptes 602/603			Comptes 942
Stock initial	1 000		Service 1	3 000
Achats	10 000		Service 2	4 500
Stock final	900		Service 3	2 500
Consommation	10 100		Total	10 000
Ecart	100			
	%	Comptes 942 retraités		
Service 1	30%	3 030		
Service 2	45%	4 545		
Service 3	25%	2 525		
Total	100%	10 100		

Commentaire :

1. un écart de 100€ est constaté entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique
2. on calcule la part consommée par chaque service
3. on affecte l'écart total en fonction de cette part : 30% de l'écart sur le service 1.

Fiches connexes



Fiche n° : 3.2

Rappel sur quelques notions comptables fondamentales

Fiche n° :



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

**FICHE N° 2.2
PLAN COMPTABLE SIMPLIFIE**

**LES DIFFÉRENTES
CATÉGORIES DE PERSONNEL (PNM
SOIGNANT - PNM AUTRE) ET LE
TRAITEMENT DES POOLS DE
REPLACEMENT**

Les différentes catégories de personnel (PNM Soignant – PNM Autre) et le traitement des pools de remplacement

Problématique



- Le plan comptable général ne permet pas de distinguer le PNM Soignant du PNM Autre.
- Or, cette distinction est nécessaire pour produire certains outils de la comptabilité analytique.
- Les charges des SA du TAC doivent inclure les données relatives aux pools de remplacement. Un retraitement doit être réalisé pour passer de la balance comptable de l'établissement au TAC.

Quels intérêts pour vous



- Faciliter la production des états de comptabilité analytique, ENCC notamment
- Evaluer le poids des charges entre les personnels soignants et non soignants
- Faciliter la comparaison analytique des personnels avec les autres établissements en s'affranchissant des organisations
- Permettre la comparaison avec l'ENCC, faciliter la participation à l'échantillon de référence

Solution pour démarrer



DISTINGUER PNM SOIGNANT ET PNM AUTRE

La cible :

Dans un schéma idéal, la distinction « PNM soignant/ PNM autre » est intégrée directement dans le système d'information, avec des comptes distincts soignants/autres.

Page 53 du TOME 1 : « Il est recommandé aux établissements de créer des sous-comptes ad hoc pour : 64 et si possible les comptes 621, 631, 633 et 6721 à subdiviser, pour distinguer le personnel non médical soignant (PNMS) du personnel non médical autre (PNMA) et le personnel médical (PM). » → une fois les sous-comptes créés, il faut interfacer le logiciel des ressources humaines (RH) avec le logiciel comptable.

Sinon il convient de disposer d'une liste du personnel fiable...

• Cas 1 : l'ES dispose d'une base informatique des fiches de paie (ou des données RH)

Il peut réaliser la distinction soignants/autre en se basant sur les informations concernant les ressources humaines en utilisant par ordre de priorité :

- la fonction du poste réellement occupé de l'agent
- la catégorie de chaque agent, qu'il classe entre soignant/autre selon la méthode proposée dans le guide
- le grade de chaque agent

S'il existe un écart entre les charges de la balance comptable et les charges du logiciel RH, il est possible de la répartir comme proposé dans les exemples qui suivent.

- La répartition peut se faire selon différents niveaux (pôle, département, service...) en suivant l'affectation des personnels.

Cf exemple en fin de fiche

• Cas 2 : l'ES ne dispose pas d'une base informatique fiable des données RH

Reprendre la liste du personnel (triée par Pôle / UF / CR) et « pointer » avec les cadres des unités afin d'identifier les informations nécessaires : fonction, grade etc. Cette liste une fois validée doit être communiquée au service des Ressources Humaines pour maintenance dans le temps.

Le coût moyen par ETP de chaque catégorie peut être utilisé comme clé de ventilation de la masse salariale issue de la balance comptable.

Les différentes catégories de personnel (PNM Soignant – PNM Autre) et le traitement des pools de remplacement

*Exemple : Le coût moyen d'1 ETP IDE = 48 k€. Le coût moyen d'1 ETP cadre = 60 k€.
Un Pôle est composé de 10 ETP IDE et 1 ETP cadre. Les charges annuelles estimées sur la base du coût moyen (on peut parler de coût harmonisé) s'élèvent à :
 $10 \text{ ETP IDE} * 48\text{k€} + 1 \text{ ETP cadre} * 60 \text{ k€} = 540 \text{ k€}.$*

... et de la consolider au cours de l'année :

- Réaliser une série d'entretiens annuels avec les cadres responsables afin de fiabiliser et confronter l'exactitude de l'affectation du personnel et les fonctions occupées.
- Echanger avec le service RH pour apporter des mises à jour dans le logiciel et améliorer le suivi.

Recommandation : Répartition des fonctions

- **La fonction occupée par l'agent est le critère déterminant** ensuite vient la catégorie.
Exemple : Une IDE est considérée comme du personnel soignant donc PNM Soignant. Une IDE affectée sur un poste administratif sera comptabilisé comme du PNM Autre et, non en PNM Soignant comme son statut pourrait le faire penser. Ainsi, une IDE faisant fonction de cadre devra aussi être considérée comme du « PNM Autre ».

REPARTIR LES POOLS DE REMPLACEMENT SUR LES UF CONSOMMATRICES

Si le logiciel RH ou de gestion des temps ne permet pas de gérer les pools de remplacement : calculer les ressources humaines mobilisées (en ETP) dans le cadre du remplacement permet d'alimenter le dialogue de gestion avec les Pôles, activités, UM...

On identifie deux cas de figure:

1. Il existe un pool central (UF dédiée) qui enregistre toutes les charges puis les ventile sur les UF consommatrices (sauf les charges de maladie) sur la base d'un **coût moyen annuel par catégorie**.
2. Le personnel de remplacement est affecté dans chaque Pôle (1 UF de pool par Pôle). Dans ce cas :
 - Le suivi des remplacements est réalisé par chaque Pôle
 - Le coût peut ensuite être réparti sur les UF consommatrices sur la base du coût moyen annuel par catégorie.

Exemple : le pôle de chirurgie a utilisé 2 ETP d'IDE du pool pendant 30 jours (soit 1 mois). Le coût moyen annuel d'1 ETP IDE est de 48k€. La charge correspondante du pool sera imputée (facturée) au pôle de chirurgie en s'appuyant sur le résultat du calcul suivant : $2 \text{ ETP} \times 48 \text{ k€} \times 1\text{mois} / 12$ soit 8k€.

Points de vigilance

- Mettre à jour régulièrement l'affectation des personnels et leurs liens vers les bases de données utilisées
- Privilégier, autant que possible, la fonction occupée puis la catégorie ensuite le grade.
- Fédérer les acteurs clés, tel le service des ressources humaines, autour d'objectifs partagés et transparents.



Les différentes catégories de personnel (PNM Soignant – PNM Autre) et le traitement des pools de remplacement

Pour aller plus loin



DISTINGUER PERSONNEL SOIGNANT ET PERSONNEL AUTRE

Dans le cas 1, plutôt que d'utiliser le total de la fiche de paie comme clé de ventilation pour le total de la masse salariale de la balance comptable, on peut distinguer plusieurs clés de ventilation en fonction des items de la fiche de paie pour mieux affecter chacun des comptes de la balance comptable relatifs à la masse salariale.

Exemple : on pourra distinguer :

- la rémunération principale
- les charges sociales
- les primes

http://www.anap.fr/uploads/tx_sabasedocu/Nouvelle_gouvernance_et_compta_analytique_2009.pdf

Fiches connexes



Fiche n° 1.4 :

Intégration dans le SIH d'une solution de comptabilité analytique durable

Comment le SIH peut être utile pour favoriser la mise en place durable et automatisée de la CAH

Fiche n° 3.6 :

Affectations des personnels

Comment affecter les personnels sur les bonnes UF

Les différentes catégories de personnel (PNM Soignant – PNM Autre) et le traitement des pools de remplacement

Exemple / illustration



DISTINGUER PERSONNEL SOIGNANT ET PERSONNEL AUTRE

Exemple de ventilation sur la base des fiches de paie au niveau d'une UF :

Balance comptable analytique		Fiches de paie			
Compte 641	30 000,00 €	UF1	PNMS	39 000,00 €	81,3%
Autres comptes de paie (charge sociales...)	xxx		PNMA	9 000,00 €	18,8%
Total masse salariale de la balance comptable	50 000,00 €		Total fiches de paie	48 000,00 €	100,0%

Ecart entre BCA & Fiches de paie	2 000,00 € A reventiler
----------------------------------	-------------------------

Reventilation PNMS	1 625,00 €	= 2 000 * 81,3%
Reventilation PNMA	375,00 €	= 2 000 * 18,8%
Total reventilé	2 000,00 €	

Total PNMS	40 625,00 €	= 39 000 + 1 625
Total PNMA	9 375,00 €	= 9 000 + 375
Total	50 000,00 €	

Le total après ventilation est bien égal au total de la masse salariale de la balance comptable.

Point de vigilance : l'écart entre la masse salariale de la balance comptable et des fiches de paie doit être acceptable et explicable.

Les différentes catégories de personnel (PNM Soignant – PNM Autre) et le traitement des pools de remplacement

ANNEXE

Exemple de table de correspondance entre la SAE et le guide de la CAH : les libellés des différentes catégories de personnel sont extraits de la SAE ; la nomenclature associée est celle définie dans le guide de Comptabilité analytique hospitalière.

SAE http://www.sae-diffusion.sante.gouv.fr/Collecte_2011/doc/dwd_sae2011_nomenclatures.pdf (page 49)		CAH	
Libellé	Code	Libellé	Code
PERSONNELS de DIRECTION et ADMINISTRATIFS	1000		
PERSONNELS DE DIRECTION	1100	Personnel non médical autre	PNMA
DIRECTEURS DE SOINS INFIRMIERS	1400	Personnel non médical autre	PNMA
DIRECTEURS D'ÉCOLES PARAMÉDICALES	1300	Personnel non médical autre	PNMA
AUTRES PERSONNELS ADMINISTRATIFS	1200		
Secrétaires médicaux	1210	Personnel non médical autre	PNMA
Autres personnels administratifs - N.d.a	1220	Personnel non médical autre	PNMA
PERSONNELS des SERVICES de SOINS	2000		
PERSONNELS D'ENCADREMENT (SERVICES DE SOINS et ÉCOLES)	2100		
Surveillants et autres personnels d'encadrement infirmiers	2120	Personnel non médical autre	PNMA
Surveillants des personnels de rééducation et autres personnels d'encadrement non infirmiers	2130	Personnel non médical autre	PNMA
INFIRMIERS NON SPECIALISES DIPLOMES D'ÉTAT HORS ENCADREMENT	2200		
Infirmiers diplômés d'État ou autorisés (hors secteur psychiatrique)	2210	Personnel non médical soignant	PNMS
Infirmiers de secteur psychiatrique diplômés d'État	2220	Personnel non médical soignant	PNMS
INFIRMIERS SPECIALISES DIPLOMES D'ÉTAT HORS ENCADREMENT	2300		
Infirmiers anesthésistes	2310	Personnel non médical soignant	PNMS
Infirmiers de bloc opératoire	2320	Personnel non médical soignant	PNMS
Puéricultrices	2340	Personnel non médical soignant	PNMS
AIDES-SOIGNANTS	2500		
Aides-soignants	2510	Personnel non médical soignant	PNMS
Aides médico-psychologiques	2520	Personnel non médical soignant	PNMS
Auxiliaires de puériculture	2530	Personnel non médical soignant	PNMS
ASH, ASHQ ET AUTRES PERSONNELS DE SERVICE	2600		
ASH et ASHQ	2610	Personnel non médical autre	PNMA
Autres personnels de service des services de soins	2620	Personnel non médical autre	PNMA
Familles d'accueil	2630	Personnel non médical autre	PNMA
PSYCHOLOGUES	2710	Personnel non médical autre	PNMA
SAGES-FEMMES (y compris encadrement et écoles)	2800	Personnel non médical soignant (hors encadrement)	PNMS
		Personnel non médical autre (encadrement)	PNMA
PERSONNELS DE REEDUCATION	2400		
Masseurs kinésithérapeutes	2410	Personnel non médical autre	PNMA
Pédicures-podologues	2420	Personnel non médical autre	PNMA
Orthophonistes	2430	Personnel non médical autre	PNMA
Orthoptistes	2440	Personnel non médical autre	PNMA
Diététiciens	2450	Personnel non médical autre	PNMA
Ergothérapeutes	2460	Personnel non médical autre	PNMA
Psychomotriciens	2470	Personnel non médical autre	PNMA

Les différentes catégories de personnel (PNM Soignant – PNM Autre) et le traitement des pools de remplacement

SAE http://www.sae-diffusion.sante.gouv.fr/Collecte_2011/doc/dwd_sae2011_nomenclatures.pdf (page 49)		CAH	
Libellé	Code	Libellé	Code
Autres emplois des services de rééducation	2480	Personnel non médical autre	PNMA
PERSONNELS EDUCATIFS et SOCIAUX	3000		
Personnels éducatifs	3110	Personnel non médical autre	PNMA
Educateurs spécialisés	3111	Personnel non médical autre	PNMA
Assistants de service social	3120	Personnel non médical autre	PNMA
Cadres socio-éducatifs	3121	Personnel non médical autre	PNMA
Autres personnels éducatifs et sociaux	3130	Personnel non médical autre	PNMA
PERSONNELS MEDICO-TECHNIQUES	4000		
Techniciens de laboratoires (y compris encadrement)	4110	Personnel non médical autre	PNMA
Personnels de services de pharmacie (4120 et 412A)	412	Personnel non médical autre	PNMA
Manipulateurs d'électroradiologie médicale (y compris encadrement)	4130	Personnel non médical autre	PNMA
Autres personnels des services de radiologie	4140	Personnel non médical autre	PNMA
Autres personnels médico-techniques	4150	Personnel non médical autre	PNMA
PERSONNELS TECHNIQUES et OUVRIERS	5000		
Ingénieurs	5110	Personnel non médical autre	PNMA
Personnels des services techniques (hors ingénieurs)	511A	Personnel non médical autre	PNMA
Personnels informatique et organisation (hors ingénieurs)	5120	Personnel non médical autre	PNMA
Personnels des services ouvriers et des services intérieurs	5130	Personnel non médical autre	PNMA
Conducteurs ambulanciers	5140	Personnel non médical autre	PNMA



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 2.3

PLAN COMPTABLE SIMPLIFIÉ

RETRAITEMENT DU CREDIT-BAIL

Retraitement du crédit-bail

Problématique



- Distinguer pour les biens acquis en crédit-bail (notion très proche du leasing), les charges d'amortissement, des charges d'intérêts.

Quels intérêts pour vous



- Harmoniser le traitement du crédit bail

Solution pour démarrer



Le but est de scinder les redevances de crédit bail en deux parties (ex : 6122 Crédit Bail mobilier) :

- **Les charges d'amortissement (à affecter sur les sections d'analyse consommatives)**
- **Les charges d'intérêts (à affecter sur la section d'analyse de Structure financière)**

Rappel :

Le crédit-bail est un mode particulier de financement des investissements, où la société de crédit-bail met un bien d'équipement à la disposition d'un établissement pour une période déterminée, contre paiement d'une redevance périodique. Cette redevance intègre une part correspondant à l'amortissement et une part liée au financement (charges d'intérêts).

L'établissement n'est pas propriétaire du bien tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat, ainsi, ce dernier ne figure pas au bilan de l'établissement.

Néanmoins, l'établissement doit le mentionner dans certains documents (Cf points comptables)

L'origine économique des retraitements extracomptables liés au crédit-bail est à la fois bancaire et fiscale. Sur le plan bancaire, la Centrale des Bilans de la Banque de France a rendu ce retraitement nécessaire pour éviter toute distorsion de comparaison entre les entreprises sur la seule base du mode de financement de leur appareil de production. Sur le plan fiscal, le législateur énonce « Il n'appartient pas à l'administration fiscale de favoriser un mode d'acquisition plutôt qu'un autre », justifiant, de fait, le retraitement de tout type d'acquisition de manière à ce que son impact fiscal soit nul au regard d'une acquisition classique (acquisition d'une immobilisation financée par emprunt).

Ces fondements restent valables dans le cadre de la comptabilité analytique des établissements.

Point comptable :

On retrouve ces éléments au compte financier– engagements hors-bilan.

Méthode proposée :

Il s'agit, dans un premier temps, d'évaluer la part de la redevance correspondant à l'amortissement. Pour cela il est nécessaire d'identifier la valeur d'origine du bien (sa valeur d'achat nominale) et sa durée d'amortissement. La méthode d'amortissement retenue sera prioritairement l'amortissement linéaire prorata temporis (méthode retenue conforme à la fiabilisation des comptes des établissements publics de santé).

On obtient la part relative à l'amortissement annuel, pour une année pleine, en divisant la valeur d'origine du bien par sa durée d'amortissement (en années). Les charges d'intérêts seront alors identifiées en déduisant cette part d'amortissement du montant de la redevance annuelle. Lorsque la mise en service du bien a lieu en cours d'année, il est nécessaire de réaliser un prorata temporis (à compter de la date de mise en service) afin de calculer le montant de l'amortissement. Les tableaux d'amortissement joints aux contrats de crédit-bail peuvent servir de base à ce calcul.

Il est également possible d'utiliser un tableau sur le modèle ci-après (cf. « Exemple / illustration » : extrait du logiciel ARCAⁿH ENCC-MCO téléchargeable sur le site de l'ATIH).



Points de vigilance

- Les durées d'amortissement réglementaires sont disponibles sur le site de la DGOS
- La somme des montants affectés en amortissements et en intérêts doit correspondre au montant global de la redevance de crédit-bail (comptes 612).

Pour aller plus loin



Exemple / illustration



Illustration :

Nature du bien	designation du bien	valeur d'origine	dotations théoriques aux amortissements				valeur nette théorique	redevances de l'exercice	
			taux d'amortissement de l'exercice	dotations de l'exercice (a)	dotations antérieures	dotations cumulées		Totales (b)	Intérêts (b)-(a)
Matériel informatique	Serveur FJK567	50 000	20,00%	10 000	20 000	30 000	20 000	10 100	100
Matériel médical	Scanner	1 200 000	10,00%	120 000	-	120 000	1 080 000	124 800	4 800
Crédit bail immobilier	Bâtiment A	30 000 000	2,37%	711 000	-	711 000	29 289 000	721 480	10 480

Dotation de l'exercice = valeur d'origine * taux d'amortissement de l'exercice

Dotations cumulées = dotations de l'exercice + dotations antérieures.

Valeur nette théorique = valeur d'origine – dotations cumulées

Dans cette illustration, pour une comptabilité analytique de l'exercice 2011, figurent 3 biens en crédit bail :

- Un serveur d'une valeur de 50 000 €, mis en service le 1^{er} janvier 2009, amortissable sur 5 ans
- Un scanner d'une valeur de 1200 000 €, mis en service le 1^{er} janvier 2011, amortissable sur 10 ans
- Un immeuble d'une valeur de 30 millions d'euros, mis en service le 15 avril 2011, amortissable sur 30 ans.

Précision sur le taux d'amortissement : dans le cas où le bien est installé au 1^{er} janvier de l'exercice, le taux d'amortissement est celui préconisé sur le site de la DGFiP (ici, matériel informatique : 5 ans donc taux d'amortissement de l'exercice = $100 / 5 = 20\%$).

Dans le dernier cas, achat en cours d'année, le taux d'amortissement est ramené au prorata du nombre de jours écoulés depuis la mise en service (ici, immeuble : 30 ans donc taux d'amortissement en année pleine = $100/30 = 3,33\%$, multiplié par 260 jours (du 15 avril au 31 décembre) / 365 = 2,37 %)

Le montant de la redevance du matériel informatique en crédit bail est de 10100€. L'amortissement calculé comme si le bien avait été acquis par l'ES, se chiffre à 10000€. Le montant de la part intérêt, 100€, se calcule par différence.



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 3.1

AFFECTATIONS ANALYTIQUES

**TABLEAU SYNTHETIQUE DES
AFFECTATIONS ANALYTIQUES**

Tableau synthétique des affectations analytiques

Problématique



- L'annexe du guide de la CAH est exhaustive mais pas forcément pratique pour une recherche rapide de toutes les affectations possibles d'un compte donné.

Quels intérêts pour vous



- Faciliter la mise en cohérence des affectations comptables de l'établissement et des règles du guide de CAH.

Solution pour démarrer

Le tableau synthétique des règles d'affectation du tronc commun présente un intérêt pour les comptes ne pouvant se déverser sur l'ensemble des sections d'analyse, « toutes sections consommatrices ».



Le document Excel ci joint liste les SA pouvant comptabiliser des charges et produits pour chaque compte du plan comptable simplifié (PCS).

Deux présentations sont proposées dans les onglets du fichier :

- Le TSRA qui est une aide technique faisant une synthèse des retraitements pour le RTC, la base d'Angers, l'ENCC. **Attention** ce fichier ne se substitue pas au PCS (annexe Guide de comptabilité analytique hospitalière).
- Le TSA issu de l'outil tableur Excel d'aide à la construction du TAC est une aide simplifiée pour appliquer les règles d'affectation spécifiques et limitatives du PCS

Fichier tableur des règles d'affectation spécifiques pour chaque compte du PCS :



Tableau synthétique.xlsx

Points de vigilance



- Ce sont des règles d'affectation et de retraitement. Elles ne doivent pas se substituer aux règles d'affectation comptable dans le SIH.
- Certains comptes ont une règle du type « en parallèle [miroir] de la charge correspondante » :
 - Compte 791 (transferts de charges d'exploitation) : « A déduire des charges des sections concernées (dans la mesure où la charge compensée est incorporable par nature) ». Cette règle signifie que la déduction ou non, des montants inscrits sur ce compte dépend de la règle du compte de charges correspondant : si la charge est incorporable, alors le montant correspondant du compte 791 sera déductible ; si la charge est non incorporable, alors le montant correspondant du compte 791 ne doit pas être admis en déduction.
Un suivi des montants du compte 791 par type de charge transférée sera donc idéalement réalisé.

Ce même principe s'applique également aux comptes de charges sur exercices antérieurs :

- Comptes 6721 – 6722 – 6723 – 6728 (charges exceptionnelles) : « incorporables uniquement dans la mesure où la charge est elle-même incorporable par nature ».



Pour aller plus loin

Fiches connexes



Fiche n° 3.5 :

Exemple de TAC

Aide à la construction du TAC

Fiche n° :

Tableau synthétique des affectations analytiques

Exemple / illustration

**Présentation des comptes en ligne (Premier onglet du fichier tableur joint) :**

Compte	possibilité n°1	possibilité n°2	possibilité n°3	possibilité n°4	possibilité n°5	possibilité n°6	SA_défaut
6012	931						931.113
60224	932.3	936.1					932.3
60225	932.5	936.1					932.5
602261	934.1	934.2	934.3			936.1	934
602268	934.1	934.2	934.3			936.1	934
6023	931.3						931.3
60261	931.3	931.4	931.172	932.21	935.31		931.165
60262	931						931.16
60263	931.18	931.3	931.4	936.4	936.611	936.612	931.18

Le compte du PCS « 60263 » offre 6 possibilités distinctes d'affectation analytique. Sont autorisées les consommations de ce compte pour les SA de racine :

- 931.18 : entretien et maintenance (LGG)
- 931.3 : restauration (LGG)
- 931.4 : blanchisserie (LGG)
- 936.4 : génie biomédical (LM)
- 936.611 : ateliers d'appareillage et de confection (LM)
- 936.612 : parc de matériel roulant (LM)

Si une partie du compte 60263 est affecté sur une SA d'une autre racine (ex : 931.2, 933.XX...) dans la balance de l'établissement, ce solde doit être réaffecté sur la « SA défaut » 931.18 (entretien et maintenance)

Présentation des comptes en colonne (Second onglet du fichier tableur joint) :

Compte	6012	60224	60225	602261	602268	6023	60261	60262	60263
possibilité n°1	931	932.3	932.5	934.1	934.1	931.3	931.3	931	931.18
possibilité n°2		936.1	936.1	934.2	934.2		931.4		931.3
possibilité n°3				934.3	934.3		931.172		931.4
possibilité n°4				936.1	936.1		932.21		936.4
possibilité n°5							935.31		936.611
possibilité n°6									936.612
SA_défaut	931.113	932.3	932.5	934.1	934.1	931.3	931.165	931.16	931.18

La « SA_Défaut » est une notion utilisée exclusivement par l'outil tableur Excel d'aide à la construction du TAC.

ATTENTION : Toutes les sommes qui n'ont pas fait l'objet d'une affectation conforme à la règle spécifiée dans le PCS se verront affectées sur cette SA par défaut. L'utilisateur a la possibilité de modifier cette SA proposée par défaut. Les affectations réalisées sur ces SA_défaut doivent être suivies de manière stricte et retraitées si nécessaire avant élaboration du TAC ou de calcul de coûts.



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 3.2

AFFECTATIONS ANALYTIQUES

**RAPPEL SUR QUELQUES NOTIONS
COMPTABLES FONDAMENTALES**

Rappel sur quelques notions comptables fondamentales

Problématique



- La fiabilisation de la comptabilité générale pour garantir la qualité, l'exactitude, et la comparabilité de la comptabilité analytique.

Quels intérêts pour vous



- Produire une comptabilité analytique fiable



Solution pour démarrer

Les grands principes de la comptabilité hospitalière

L'instruction comptable M21 constitue le référentiel des établissements publics de santé ; en l'absence de règle comptable explicite dans la M21, le Plan Comptable Général (règlement 99-03 modifié du Comité de réglementation comptable) s'applique.

- **Principe de continuité d'activité**

La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

- **Principe de régularité et de sincérité :**

La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

En comptabilité analytique, ce principe est transposable :

- *La conformité aux règles de la M21 (pour les EPS) est un préalable nécessaire à la construction d'une base comptable de qualité, à partir de laquelle l'établissement sera en mesure d'obtenir une description fidèle du niveau de ressources mobilisées pour produire une activité.*
- *La sincérité des affectations comptables constitue également un préalable indispensable pour l'obtention d'une comptabilité de qualité reflétant fidèlement les ressources, les emplois et l'activité réalisée.*
- *La production des outils de la CAH conformément au guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière, permet de garantir la fiabilité des référentiels (Base d'Angers, ENCC...) et la réalisation d'analyses comparatives (parangonnages/ benchmarking) de qualité.*

- **Principe de prudence :**

La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'établissement de santé.

La constitution de provisions peut par exemple illustrer ce principe. Lorsqu'un risque est identifié, il convient de constituer une provision, qui donnera lieu à une reprise sur provisions au moment de la réalisation du risque ou lors de son extinction totale ou partielle.

Rappel sur quelques notions comptables fondamentales

Solution pour démarrer



- **Permanence des méthodes :**

La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures. Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par un changement exceptionnel dans la situation de l'établissement ou par une meilleure information. Lors du changement de méthodes comptables, il convient de calculer de façon rétrospective, l'effet de la nouvelle méthode comme si elle avait toujours été appliquée.

Ainsi, il convient que les règles et procédures comptables ne fassent pas l'objet de modifications empêchant toute comparabilité entre exercices.

Si un changement a lieu en année N, il est alors nécessaire d'appliquer de façon rétroactive les modifications opérées sur les données relatives à l'année N-1 pour deux raisons :

→ *Evaluer l'impact méthodologique sur les données N-1*

→ *Rendre possible la comparaison et l'analyse des écarts de coûts entre N-1 et N.*

- **Rattachement au bon exercice :**

Les opérations doivent être enregistrées sur la bonne période.

Ainsi, chaque charge et chaque produit doivent être rattachés à l'exercice durant lequel ils ont été constatés. Il ne peut donc y avoir application comptable d'actes juridiques signés postérieurement. Il n'y a pas de rétroactivité possible.

- **Autres principes fondamentaux de comptabilité publique:**

Imputation : les opérations et les événements doivent être enregistrés dans les comptes adéquats.

Exactitude : les données et montants relatifs aux opérations, aux événements doivent être correctement enregistrés.

Exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements de la période étudiée doivent être correctement enregistrés.

Réalité : les opérations et événements enregistrés se sont réellement produits et se rapportent tous à l'établissement.

- **Définition des immobilisations (EPS)**

Les immobilisations figurent à l'actif du bilan des établissements publics de santé. Un actif est défini comme un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'établissement, c'est-à-dire un élément générant une ressource ou un potentiel de service, que l'établissement contrôle du fait d'événements passés et dont il attend des avantages économiques futurs.

Un actif doit répondre aux critères suivants :

➤ *L'élément doit être identifiable :*

Ce critère ne pose pas de difficultés pour les actifs corporels. Pour les actifs incorporels, en l'absence de droits légaux protégeant cet élément, l'établissement doit pouvoir prouver que l'élément est susceptible d'être vendu, transféré, loué ou échangé de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif.

➤ *L'élément est porteur d'un potentiel de services attendus et/ou d'avantages économiques futurs :*

L'élément d'actif doit être porteur d'un potentiel de services attendus profitant à des tiers ou l'établissement conformément à sa mission ou à son objet et/ou d'avantages économiques futurs pour l'établissement. Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par un établissement public de santé est fonction de l'utilité sociale correspondant à son objet ou à sa mission.

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'établissement.



Points de vigilance

➤ *L'élément est contrôlé*

Un actif est contrôlé. L'établissement maîtrise les avantages économiques et assume les risques y afférent sans nécessairement en avoir la propriété au sens juridique du terme (construction sur sol d'autrui et immobilisations reçues en affectations).

La propriété d'un élément ne signifie pas pour autant qu'il est contrôlé : les établissements ne doivent normalement plus comptabiliser à l'actif les biens dont ils sont propriétaires mais sur lesquels ils n'exercent pas un contrôle suffisant. Par dérogation à ce principe, sont maintenus au bilan des EPS les éléments d'actif mis à disposition d'un tiers (GCS) ;

• **Distinction entre immobilisations (actif) et charges :**

Cette distinction doit être appréciée d'une part, lors de l'acquisition initiale d'un bien et d'autre part, lors de l'engagement de dépenses ultérieures à l'entrée d'une immobilisation dans le patrimoine de l'établissement et concernant cette immobilisation.

Les critères de distinction entre immobilisations et charges sont les mêmes que ceux applicables lors de l'évaluation du coût de l'immobilisation lors de son entrée dans le patrimoine de l'établissement

Le coût ou la valeur d'un actif doit être évalué avec une fiabilité suffisante. L'actif doit être évalué lors de son entrée dans le patrimoine de l'établissement au coût d'acquisition, au coût de production ou pour sa valeur vénale.

Par dérogation à ces critères, les établissements ont la possibilité d'affecter en charges les biens acquis dont la valeur unitaire ne dépasse pas 500 € TTC. Attention, les biens dont la valeur unitaire est inférieure à 500€ mais significatifs par la quantité acquise seront à entrer au patrimoine de l'établissement. Si un bien se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément, il convient également de prendre en considération le prix global du bien et non la valeur de chaque élément le composant pour apprécier la limite de 500 € TTC.

Concernant **les dépenses ultérieures**, il est nécessaire de distinguer :

- *Les coûts non significatifs de remplacement ou de renouvellement* : les dépenses courantes d'entretien et de maintenance permettant l'utilisation normale d'un bien jusqu'à l'issue de sa durée prévisible d'utilisation sont à considérer comme des charges d'exploitation.
- *Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement* : les grosses réparations au sens de l'article 606 du Code Civil ainsi que les dépenses permettant d'augmenter le potentiel de services attendus (amélioration et prolongation de la durée prévisible d'utilisation du bien) sont à considérer comme des immobilisations avec un plan d'amortissement propre.

Les biens acquis ne répondant pas à ces critères doivent être comptabilisés en charges de fonctionnement.

• **Principe de prudence** : Le cas des provisions pour risques et charges

Une attention toute particulière devra être portée concernant l'extinction totale ou partielle du risque dans le temps. Une réévaluation annuelle devra être mise en œuvre devant mener à des reprises totales ou partielles de provisions ou à contrario la constitution de nouvelles provisions en cas d'accroissement de risque.

Néanmoins, en comptabilité analytique, les charges liées aux comptes 6815 (Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation), sont non incorporables. Les produits liés au compte 78 (Reprise sur amortissement, dépréciations et provisions) sont non déductibles (Cf. PCS Annexe 2 du Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière).

• **Rattachement au bon exercice** : Les charges et produits sur exercices antérieurs

Compte 672 – Charges sur exercices antérieurs

Le compte 672 « Charges sur exercices antérieurs » se subdivise en 4 sous-comptes :

- 6721 « Charges de personnel »



Points de vigilance

- 6722 « Charges à caractère médical »
- 6723 « Charges à caractère hôtelier et général »
- 6728 « Autres charges ».

Ce compte enregistre à son débit :

- les charges sur exercices antérieurs qui n'auraient pas pu faire l'objet d'un rattachement à l'exercice qu'elles concernent
- les réémissions de mandats suite à annulation sur exercice clos ;

Répondant à un double objectif de sincérité budgétaire et de qualité comptable, son utilisation doit être exclusivement liée à une insuffisance de crédits limitatifs disponibles ne permettant pas de rattacher la charge à l'exercice concerné : elle a donc un caractère tout à fait exceptionnel.

En comptabilité analytique, un traitement spécifique est appliqué pour les affectations du compte 672 (Cf Fiche n°3.3).

Compte 772 – Produits sur exercices antérieurs

Sur le compte 772, s'imputent les produits sur exercices antérieurs qui n'ont pas pu être rattachés à ces exercices et les réémissions de titres suite à annulation sur exercices clos, par exemple pour changement de débiteur.

En comptabilité analytique, un traitement spécifique est appliqué pour les affectations du compte 772 (Cf Fiche n°3.3)

- **Produits et charges de même nature :**

En comptabilité, des charges et produits de même nature doivent se voir appliquer des traitements identiques.

En comptabilité analytique, les charges et les produits de même nature et concourant à un même objectif doivent être imputés sur les mêmes UF et les mêmes sections d'analyse pour faciliter le suivi du cout global des opérations.

Par exemple :

- Les remboursements de frais de personnel doivent être déduits des UF sur lesquelles les charges correspondantes auront été imputées.

- **Autres points de vigilance :**

En comptabilité, une liaison a été établie entre certains comptes de charges et de produits. Exemple :

- 65 « Autres charges de gestion courante » et 75 « Autres produits de gestion courante » ;
- 66 « Charges financières » et 76 « Produits financiers » ;
- 67 « Charges exceptionnelles » et 77 « Produits exceptionnels » ;
- 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » et 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ».

En comptabilité analytique, il convient de se référer au PCS en ce qui concerne la règle d'affectation.

- **Méthode utilisée pour le calcul des amortissements des immobilisations.**

Il convient d'appliquer la bonne durée d'amortissement (c'est-à-dire des durées d'amortissement cohérentes avec la durée d'utilisation économique des différents éléments du patrimoine immobilisé) et la bonne méthode d'amortissement (la méthode du *pro rata temporis* de préférence).

- **Les pertes sur créances irrécouvrables**

Il convient de respecter les règles comptables relatives à l'imputation des pertes sur créances irrécouvrables celles-ci étant incorporables en comptabilité analytique (compte 654).

C'est sur la base de l'ensemble de ces différents critères que s'apprécie la fiabilité des comptes.

Pour aller plus loin

**Principe de régularité et de sincérité :**

Conformément au principe de sincérité mais aussi dans un souci de qualité, de fiabilité, de précision, de pertinence des comptes pour minimiser les corrections et retraitements à réaliser, il est souhaitable :

- de fournir à l'ensemble des gestionnaires de comptes, la nomenclature et les règles comptables en application (ex : instruction M21, M22...) ainsi que la liste des unités fonctionnelles et des règles spécifiques pouvant être associées,
- de diffuser les règles internes de gestion aux responsables de pôle afin de s'assurer qu'elles sont pertinentes au regard des organisations et des ressources mises en œuvre. Une revue annuelle de ces règles devra être opérée,
- En référence au principe de sincérité, de s'assurer auprès des directions fonctionnelles et pôles concernés, de la conformité des affectations comptables et plus particulièrement celles des personnels médicaux et non médicaux.

Permanence des méthodes :

Conformément au principe de permanence des méthodes, il est recommandé de conserver un historique des choix méthodologiques retenus. Il est en effet fréquent, et compréhensible, d'oublier d'une année sur l'autre les règles et retraitements appliqués. La rédaction d'un référentiel méthodologique s'avère souvent utile à la connaissance et à la diffusion des règles et procédures appliquées.

Fiches connexes



Fiche n° 3.3 :

Charges non incorporables et produits non déductibles

Fiche N° 3.6 :

Affectation des personnels

Exemple / illustration



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 3.3

AFFECTATIONS ANALYTIQUES

**CHARGES NON INCORPORABLES ET
PRODUITS NON DEDUCTIBLES**

Charges non incorporables et produits non déductibles

Problématique



- Certaines charges et certains produits de la comptabilité générale ne doivent pas être pris en compte en comptabilité analytique afin de ne pas biaiser l'analyse des coûts.
- Il s'agit des charges non incorporables et des produits non déductibles.

Quels intérêts pour vous



- Mieux comprendre les notions de charges non incorporables et de produits non déductibles.
- Lister les comptes concernés
- Obtenir des précisions sur certains cas particuliers

Solution pour démarrer



La liste des comptes est disponible à l'annexe 3.2 (Annexe PCS) du Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière.

Les charges non incorporables :

Il s'agit de charges qui, du fait de leur caractère, ne doivent pas intervenir dans le calcul des coûts des activités. Elles doivent être exclues des charges imputées aux activités car elles biaisent l'analyse de leurs coûts d'une période à une autre. Ainsi, seront exclues les charges présentant un caractère exceptionnel ou ne relevant pas de l'exploitation normale et courante de l'établissement. Il s'agit donc principalement des charges exceptionnelles.

- **Titre 3 :**
 - 6352 Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
 - 651 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
 - 657 * Subventions (Cf. points de vigilance)
 - 6585 Reversement de la quote-part des radiologues
- **Titre 4 :**
 - 6616 Intérêts bancaires sur opérations de financement
 - 6617 Intérêts des obligations cautionnées
 - 6618 Intérêts des autres dettes
 - 665 Escomptes accordés
 - 666 Pertes de changes
 - 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
 - 668 Autres charges financières
 - 671 Charges exceptionnelles sur opérations de gestion
 - 672 * Charges sur exercice antérieur (Cf. points de vigilance)
 - 673 Titres annulés (sur exercices antérieurs)
 - 675 Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés
 - 678 Autres charges exceptionnelles
 - 6811.11 Frais d'établissements – Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles
 - 6811.21 Terrains-Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles
 - 6811.285+286 Cheptel – collections et œuvre d'art-Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles
 - 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
 - 6816 Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles
 - 6817 Dotations aux dépréciations des actifs circulants

Solution pour démarrer



- **Titre 4 (suite) :**

- 686 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges financières
- 687 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges exceptionnelles
- 691 Participations des salariés aux fruits de l'expansion
- 695 Impôts sur les bénéfices

Ces charges non incorporables viennent gonfler les différences de traitement comptable. En fin d'exercice, il conviendra de vérifier que le résultat de la comptabilité analytique correspond bien au résultat de la comptabilité générale (les charges non incorporables étant enregistrées en comptabilité générale).

Les produits non déductibles (code traitement 4 dans l'annexe 3.2 PCS)

Les règles de traitement des produits non déductibles sont similaires à celles des charges. Ainsi, les produits à caractère exceptionnel, les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ne doivent pas venir en atténuation des charges des activités.

- **Titre 3 :**

- 70824 Majoration pour chambre particulière ;
- 7483 Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
- 7488 * Autres subventions et participations (Cf. points de vigilance)
- 751 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 752 Revenus des immeubles
- 753 Retenues et versements sur honoraires médicaux ;
- 76 Produits financiers ;
- 771 Produits exceptionnels sur opérations de gestion ;
- 772 * Produits sur exercices antérieurs (Cf. points de vigilance)
- 773 Mandats annulés sur exercices antérieurs
- 775 Produits des cessions d'éléments d'actifs
- 777 * Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice (Cf. points de vigilance)
- 778 Autres produits exceptionnels
- 781 Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (exploitation)
- 786 Reprises sur dépréciations et provisions (financiers)
- 787 Reprises sur dépréciations et provisions (exceptionnels)
- 791 * Transferts de charges d'exploitation (Cf points de vigilance)
- 796 Transferts de charges financières ;
- 797 Transferts de charges exceptionnelles.

Points de vigilance

**Les charges non incorporables :**

- **Subventions (Compte 657) :**

Les charges constatées sur ce compte sont à affecter :

- Sur la SA « Accueil et gestion des malades » si la subvention est liée à une activité de soins
- Sur la SA « Services administratifs liés au personnel » si la subvention est liée au personnel de l'établissement
- Sur la SA « Services administratifs à caractère général » (solde)
- Sinon, il convient d'inscrire en charges non incorporables (notamment les subventions d'équilibre versées aux USLD et maisons de retraite)

- **Charges sur exercices antérieurs (Compte 672) :**

Certaines charges enregistrées dans les comptes 672 doivent rester incorporables dans la mesure où la charge est elle-même incorporable par nature :

- **6721 « Charges sur exercices antérieurs de personnel »** Toutes SA consommatrices incorporables uniquement dans la mesure où la charge est elle-même incorporable par nature /Distinguer le PM, le PS et le PA
- **6722 « Charges sur exercices antérieurs à caractère médical »** Toutes SA consommatrices incorporables uniquement dans la mesure où la charge est elle-même incorporable par nature.
- **6723 « Charges sur exercices antérieurs à caractère hôtelier et général »** Services administratifs à caractère général incorporables uniquement dans la mesure où la charge est elle-même incorporable par nature
- **6728 : « Autres charges sur exercices antérieurs »** : Services administratifs à caractère général, incorporables uniquement dans la mesure où la charge est elle-même incorporable par nature.

- **Autres points de vigilance :**

Les médicaments distribués gratuitement à l'extérieur sont à considérer comme des charges non incorporables.

Les produits non déductibles

- **Autres subventions et participations (Compte 7488) :**

Les produits liés au compte 7488 « autres subventions et participations » sont à déduire des charges des sections concernées pour la partie ayant vocation à atténuer le coût des séjours. En dehors de ce cas de figure précis, ces produits restent non déductibles.

- **Produits sur exercices antérieurs (Compte 772) :**

Les produits enregistrés dans les comptes 772 doivent rester déductibles si les produits sont eux-mêmes déductibles par nature. Sinon, ceux-ci sont non déductibles.

- **Quote-part des subventions d'investissement viré au résultat de l'exercice (Compte 777) :**

Les produits enregistrés sur ce compte sont à déduire des charges des sections concernées (pour la partie non liée à des crédits Hôpital 2012). Sinon, ceux-ci sont non déductibles.

- **Transferts de charges d'exploitation (Compte 791) :**

A déduire des charges des sections concernées (dans la mesure où la charge compensée est incorporable par nature).

Pour aller plus loin

Cas des redevances d'activité libérale :

L'exercice d'une activité libérale par un praticien hospitalier, au sein d'un établissement de santé, donne lieu à une redevance couvrant le coût des moyens nécessaires à la réalisation des actes, que l'établissement supporte. Ce dispositif de redevance des praticiens libéraux est encadré dans le Code de la Santé Publique (articles L. 6154-1 et R 6154-1). Cette redevance doit être imputée au compte 7531 et sera ainsi considérée comme un produit non déductible. Celle-ci est fixée réglementairement. Attention, les charges gagées par ces recettes doivent donc être identifiées avec soin (aides opératoires, stérilisation, entretien du matériel, secrétariat particulier mais également mise à disposition, maintenance et entretien des locaux, consommations d'électricité, d'eau et de téléphone).

Pour calculer un coût complet du séjour des établissements ex-DG (coût établissement + coût de l'activité libérale), l'ENCC prévoit l'intégration d'une série de dépenses exclues des comptes de gestion des établissements mais qu'il est nécessaire d'incorporer dans les coûts de production des séjours d'hospitalisation MCO.

Pour les établissements ex-DG, les honoraires reversés aux PH à temps complet au titre de leur activité libérale en hospitalisation en MCO sont concernés. Ces honoraires sont intégrés pour leur montant « base de remboursement », déduction faite des redevances prélevées par l'établissement.

Fiches connexes



Fiche n° :

Fiche n° :



Exemple / illustration



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 3.4

AFFECTATIONS ANALYTIQUES

**TRAITEMENTS SPECIFIQUES RELATIFS AUX
ACTIVITES SUBSIDIAIRES ET AUX
REMBOURSEMENTS DE FRAIS DES
COMPTES DE RESULTATS ANNEXES (CRA)**

Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des CRA

Problématique

- Il existe une certaine hétérogénéité entre les établissements dans le traitement des activités subsidiaires et des remboursements de frais des comptes de résultats annexes (CRA). Cette hétérogénéité peut biaiser les analyses comparatives des coûts des activités.

Quels intérêts pour vous

- Faire le point sur des méthodes simples permettant de maîtriser ces activités.
- Uniformiser les pratiques.

Solution pour démarrer

Les charges et produits liés aux activités subsidiaires et remboursements de frais des CRA doivent être connus et maîtrisés. Pour cela il est nécessaire de s'appuyer sur un découpage analytique adapté. Ainsi la création d'une UF spécifique au sein du FICOM est préconisée lorsque les ressources engagées sont clairement identifiées et que l'activité est précisément mesurée (Cf. Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière / Définition de la SA et de l'UF p : 28-29). Le découpage en SA doit être cohérent avec le découpage en UF du fichier commun de structure pour rapprocher sans ambiguïtés activités, moyens et recettes.

Le recours à la mise en œuvre d'un suivi extracomptable est préconisé lorsque les ressources engagées (**charges directes et indirectes**) ne peuvent être précisément isolées.

Exemple : Unité de production de repas à destination de l'extérieur, dont les matières premières consommées et les personnels ne peuvent être aisément identifiés.

Rappel : Le code traitement de ces produits dans le Plan Comptable Simplifié (PCS) :

- Code de traitement 3 pour les activités subsidiaires
- Code de traitement 2 pour les remboursements de frais des CRA

A- Les activités subsidiaires

Les activités subsidiaires, directement liées aux activités principales de soins génèrent des produits incluant le plus souvent des marges bénéficiaires qui n'ont pas vocation à atténuer les coûts des séjours d'hospitalisation. Par contre, il est nécessaire d'identifier et d'isoler les charges qui leur reviennent

Les activités subsidiaires ont la particularité d'être circonscrites par le volume des produits qu'elles génèrent. On en distingue quatre :

- 1) Les rétrocessions de médicaments
- 2) Les autres ventes de biens et services
- 3) Les mises à disposition de personnel facturées
- 4) Les prestations délivrées aux usagers et accompagnants

L'établissement doit être en mesure de mettre en perspective les charges et les produits constatés ainsi que les activités produites.

1) Les rétrocessions de médicaments : (Activité définie à l'article L. 5126.4 du code de la santé publique)

(Voir Exemple et illustration)

Dans le PCS, il s'agit du compte 7071.

Il est conseillé à l'établissement disposant d'une activité de rétrocession de médicaments de créer une UF spécifique rattachée aux activités de logistique médicale (pharmacie). La création de cette UF « Rétrocession » au sein du FICOM permettra de distinguer l'activité de rétrocession des autres activités de logistique médicale de l'établissement.

Cette UF sera rattachée à la SA « 936.111.2 / Distribution de biens pharmaceutiques et de biens médicaux ».

Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des CRA



Solution pour démarrer

L'établissement devra s'assurer de l'affectation comptable sur cette UF de l'ensemble des charges directes engagées au titre de la rétrocession : personnels dédiés, achats de spécialités pharmaceutiques rétrocédées.... Les charges indirectes des SA auxiliaires devront également être isolées à l'aide de clés de ventilation : Service administratif lié au personnel, DSI....

En l'absence d'UF spécifique dans le FICOM, il sera nécessaire de calculer de manière extracomptable toutes les charges engagées (directes et indirectes) au titre de la rétrocession puis de les déduire des SA concernées (le plus souvent en déduction de la SA 936.11 Pharmacie).

2) Les autres ventes de biens et services :

(Voir Exemple et illustration)

Il s'agit par exemples de : redevance commerciale, location de locaux, facturations faites aux tiers pour des travaux et études réalisés directement ou non par l'établissement

Ces activités très souvent réalisées par des SA auxiliaires, peuvent faire l'objet d'un suivi extracomptable. Dans ce cas, l'établissement devra :

- Créer des sous-comptes des comptes du PCS 701 à 706 et 7078, pour isoler les produits de ces activités de vente de biens et services.
 - Exemples : 7061 « prestations de services - repas à l'extérieur » / 7062 « prestations de services – blanchisserie à l'extérieur »....
- Réaliser un suivi des clés de ventilation consommées pour ces activités de ventes de biens et services.
 - Exemple : Repas délivrés à l'extérieur nécessitant un suivi par destination (bénéficiaires) du nombre de repas produits par la SA 931.3 / « Restauration » : établissement voisin, usagers et accompagnants (prestations délivrées aux usagers et accompagnants), portage à domicile....
- Se référer de manière systématique aux différentes conventions décrivant précisément la nature des prestations vendues afin de s'assurer de l'exhaustivité des ressources engagées par l'établissement.
 - Exemple : Repas délivrés à l'extérieur impliquant outre la production des repas, la livraison par les services hôteliers.

Le Plan Comptable Simplifié (PCS) et le guide de CAH p 49 (Cf annexe 2) précisent les comptes de produits relatifs aux « Autres ventes de biens et services ».

Pour rappel :

- 701 « Ventes de produits finis »
- 702 « Ventes de produits intermédiaires »
- 703 « Ventes de produits résiduels »
- 704 « Travaux »
- 705 « Etudes »
- 706 « Prestations de services »
- 7078 pour les autres ventes de marchandises
- 7083 pour les locations diverses
- 7088 pour les autres produits d'activités annexes (redevance commerciale, location téléviseurs ...)
- 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement ».
- 758 « Produits divers de gestion courante »

NB/ Les produits du compte 758 « Produits divers de gestion courante » sont traités en « Autres ventes de biens et services », sinon ils viennent en déduction des charges des sections concernées conformément aux règles d'affectation du tronc commun du PCS.

Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des CRA



Solution pour démarrer

3) Les mises à disposition de personnel facturées :

(Voir Exemple et illustration)

Dans le PCS, il s'agit du compte 7084. Il est recommandé de créer une UF au sein du FICOM.

Cette UF sera rattachée à la SA 931.121.39 « Personnel mis à disposition Autres (hors MIG) ». Ainsi, il sera possible d'identifier et d'isoler les charges de titre 1, directes ou indirectes correspondants à du personnel exerçant des missions dans un établissement d'accueil distinct de l'établissement d'origine.

Dans ce cas l'établissement d'accueil rembourse les sommes engagées par l'établissement d'origine sur la base des éléments contractualisés au préalable. Pour cela il est impératif de se référer aux conventions de mise à disposition de personnel. Un suivi spécifique de ces mises à disposition doit être réalisé par le gestionnaire au même titre que le suivi des MIG, AC et autres crédits fléchés (Cf. Fiche 1.3 « Modèle de suivi dédié des MIG, AC, et autres crédits fléchés »).

Le coût de cette activité subsidiaire doit tenir compte, des remboursements imputés aux comptes 6319 à 6489.

Des subdivisions de la SA 931.121.39 pourront être créées en fonction du degré de finesse du suivi désiré.

4) Prestations délivrés aux usagers et accompagnants

Il s'agit par exemple de : lits accompagnants, repas accompagnants, téléphone des patients, prestations TV...

Comme les « Autres ventes de biens et services », le suivi de ces activités nécessite de mettre en place un suivi extra comptable à l'aide de tableaux de bords spécifiques : suivi du nombre de repas délivrés aux usagers et accompagnants, suivi des consommations de téléphonie....

Des procédures devront accompagner la diffusion des outils de recueil internes (responsable, fréquence, données sources...).

Pour chaque type de prestations, la nature des charges consommées est très variée :

Par exemple : Les prestations de chambres aux accompagnants consomment des ressources de la SA 931.16 « Services hôteliers » pour le nettoyage des chambres, mais également des ressources de la SA « Blanchisserie » concernant le nettoyage des draps fournis ou encore de la section « Service administratif à caractère général » concernant la facturation des prestations ...

Le Plan Comptable Simplifié (PCS) (Cf annexe 2) et le guide de CAH p49 précisent les comptes de produits relatifs aux « Prestations délivrés aux usagers et accompagnants »:

- 70821 « Prestations délivrées aux usagers et accompagnants- Chambres »
- 70822 « Prestations délivrées aux usagers et accompagnants- Repas »
- 70823 « Prestations délivrées aux usagers et accompagnants-Téléphone »
- 70828 « Prestations délivrées aux usagers et accompagnants- Autres » (ex : cérémonies religieuses)

Précisions complémentaires : une subdivision du compte 70828 pourra être mise en œuvre si nécessaire.

Attention les produits du compte 70824 « Majoration pour chambre particulière » sont des produits non déductibles ne devant pas être considérés comme une prestation délivrée aux usagers.

Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des CRA

Solution pour démarrer

B - Remboursements de frais des comptes de résultats annexes (CRAs)

Quelques rappels méthodologiques essentiels en préambule:

- La comptabilité analytique hospitalière est basée sur le modèle de coût complet. Le coût d'une activité est ainsi composé de charges directes et de charges indirectes ou induites issues des activités supports dites sections auxiliaires. Cette méthodologie impose une distinction sans ambiguïté des sections auxiliaires et des sections de destination, ou définitives, au sein du compte de résultat consolidé de l'entité juridique (CRP et CRA(s)).
- L'établissement doit isoler autant de sous rubriques qu'il possède de CRAs (B, E, J, L, M, N, P, C et A). En cas d'existence de plusieurs CRAs de même nature (plusieurs EHPAD, par exemple), l'établissement devra veiller à subdiviser son découpage analytique afin de distinguer chacun d'entre eux.
- Conformément à la M21, « le compte 7087 du CRP enregistre les remboursements de frais des CRAs. Dans la comptabilité annexe, le compte de classe 6 approprié ou le compte 6286 est débité par le crédit du compte de liaison. Concomitamment, dans la comptabilité principale, le compte de liaison est débité par le compte 7087. Le montant du titre de recettes émis dans la comptabilité principale doit être égal au montant du ou des mandats de remboursement établis au titre des comptabilités annexes. »
- L'établissement devra veiller à l'affectation comptable initiale de l'ensemble des charges directes des CRA (hors sections auxiliaires) et être en mesure d'isoler les charges engagées par le CRP au profit du CRA.
- L'établissement doit veiller à une comptabilisation distincte des achats stockés de chacun des CRAs.

L'hétérogénéité des pratiques quant au traitement des remboursements de frais des CRAs est grande. C'est la raison pour laquelle il semble important de rappeler les éléments ci-dessous :

- Les remboursements de frais des comptes de résultats annexes (CRAs) constituent des remboursements de charges engagées par le CRP au titre des CRAs. Exhaustifs et sincères, ils ne peuvent pas comporter de marge. L'établissement doit créer autant de sous rubriques qu'il dispose de comptes de résultats annexes.
- La mise en œuvre d'une méthodologie de gestion connue et partagée au sein de l'établissement permet, de mesurer précisément les ressources supportées par le compte de résultat principal (CRP) au titre des comptes de résultats annexes (CRAs), d'enregistrer en comptabilité les remboursements de frais conformément au principe de sincérité comptable, d'alimenter, le cas échéant, la renégociation des conventions tripartites.
- L'établissement doit être en mesure d'isoler l'ensemble des charges des sections auxiliaires engagées par le CRP au titre des CRAs. La mise en œuvre d'un recueil de clés de ventilation à l'échelle de l'entité juridique, apparaît dès lors impérative.
 - Dans le RTC, les charges indirectes imputables aux CRAs sont valorisées à l'aide des clés de ventilation consommées.
- Les produits du compte 7087 « Remboursement de frais par les CRAs » doivent être neutralisés pour utiliser les méthodes nécessitant une consolidation des comptes (Coûts de production par activité de la base d'Angers par exemple)

Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des CRA

Solution pour démarrer

- En cas d'affectation de charges d'une section auxiliaire (activité support) à un CRA, il est recommandé de créer une section d'analyse spécifique qui permette de recomposer le coût global de production de cette section auxiliaire à l'échelle de l'entité juridique.
- Si les remboursements de frais concernant les consommations de produits en stock ne semblent pas poser de difficulté méthodologique (Cf. Fiche 2.1 « Guide du recollement des variations de stocks »), il n'en est pas de même concernant les remboursements de frais des SA auxiliaires du CRP dont les activités couvrent l'ensemble de l'entité juridique (LGG, LM, MT...).

Trois cas de figure sont observés :

- **1)** L'affectation des charges d'une section auxiliaire au CRA
- **2)** L'affectation comptable de toutes les charges d'une section auxiliaire au CRP avec émission d'un titre de remboursement (« à l'encontre » des CRA(s))
- **3)** L'affectation comptable des charges d'une section auxiliaire de manière mixte sur le CRP et le CRA avec émission d'un titre de remboursement pour les frais engagés par le CRP

1) L'établissement affecte au CRA les charges des sections auxiliaires

Dans un tel cas, le CRP n'enregistre aucune charge au profit du CRA : aucun remboursement de frais n'est donc à comptabiliser par le CRP. L'affectation comptable initiale des charges d'une section auxiliaire au(x) CRA(s) peut cependant s'avérer complexe, contraire au principe des sections homogènes et entraîner une déconnection entre ressources consommées et activités produites.

Ce choix méthodologique impose en outre, que les charges de la section auxiliaire concernée fassent l'objet d'une répartition systématique selon les comptes de résultat (CRP, CRAs). Pour cela il conviendra d'utiliser des clés de répartition internes. Cette répartition nécessitera une grande rigueur dans la définition des clés, leur connaissance, leur suivi et leur évolution dans le temps.

L'affectation des charges d'une section auxiliaire à un CRA est surtout réalisée dans les cas où l'activité est en totalité consommée par le compte de résultat annexe.

Exemple : Cuisine centrale produisant des repas à destination d'un Etablissement d'Hébergement pour Personnels Agés Dépendantes (EHPAD). Dans ce cas de figure, l'affectation en totalité des ressources consommées par cette fonction au CRA E est justifiée.

Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des CRA

Solution pour démarrer

2) L'établissement affecte comptablement l'ensemble des charges des sections auxiliaires au CRP et procède à l'émission d'un titre de remboursement de frais

(Voir Exemple et illustration)

Ce choix méthodologique est le plus fréquent. Dans ce cas l'affectation comptable des charges des sections auxiliaires est simplifiée.

→ Les charges consommées par chacun des comptes de résultat (CRP et CRA(s)) sont déterminées à l'aide d'une clé de ventilation unique basée sur un choix méthodologique partagé.

Exemple : Déversement des charges indirectes de la SA 931.12 / « Services administratifs liés au personnel », calculées au prorata des ETPR de chaque SA de destination ; déversement des charges indirectes de la SA 931.3 / « Restauration » au prorata du nombre de repas ; déversement des charges indirectes de la SA 931.4 / « Blanchisserie » au prorata du nombre de kilo de linge...

→ L'établissement pourra calculer le coût de production des activités supports de l'entité juridique (compte de résultat consolidé). Aucune reconstitution des coûts par compte de résultat n'est nécessaire

→ Toutes les SA auxiliaires sont centralisées sur le CRP excluant toute ambiguïté entre section auxiliaire et section de destination.

3) L'affectation comptable des charges d'une section auxiliaire de manière mixte entre CRP et CRA(s)

(Voir Exemple et illustration)

Dans un tel cas de figure, les ressources consommées par une section auxiliaire sont pour partie affectées sur le CRP avec mise en œuvre d'un mécanisme de remboursement de frais, et pour partie affectées au(x) CRA(s). Pour ce faire, une distinction sans ambiguïté des sections d'analyse doit être opérée. Cette distinction nécessite un découpage analytique plus fin que celui exigé par la méthode mise en œuvre.

Le gestionnaire devra toujours veiller à recomposer le cas échéant une section d'analyse homogène permettant le rapprochement entre ressources engagées et activité produite et la détermination du coût de production global.

Exemple :

« Activité d'accueil et de gestion des malades hospitalisés » d'un établissement de santé dont une unité est affectée à un EHPAD, avec un bureau de facturation centralisé sur le CRP.

Dans cet exemple, il est dès lors préconisé de subdiviser la SA 931.131.1 en:

→ 931.131.11 « Accueil et gestion des malades hospitalisés CRP »

→ 931.131.12 « Accueil et gestion des malades hospitalisés CRA EHPAD »

L'extrait du découpage analytique de l'établissement devra comprendre:

→ Une SA 931.131.11 / « Accueil et gestion des malades hospitalisés CRP »

→ Une SA 931.131.12 / « Accueil et gestion des malades hospitalisés CRA EHPAD »

→ Une SA 931.132 / « Bureau des recettes Facturation » commune aux deux comptes de résultat et qui donnera lieu à remboursement de frais.

Le coût de production global sera calculé au niveau supérieur : SA 931.131.1

Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des CRA

Pour aller plus loin

- Subdivision du compte 7087 « Remboursement de frais par les CRPA » en autant de sous-comptes que de ressources consommées par budget annexe. Ces sous-comptes peuvent être subdivisés à l'identique des comptes 628 « Prestations de services à caractère non médical », par exemple.
- Les remboursements de frais sont aussi possibles du CRP vers un CRA mais également entre CRA
Exemple : Cas d'une blanchisserie dédiée quasi exclusivement au secteur médico-social avec une part d'activité marginale pour l'HAD.
- Création de sous-comptes du 6265 « Téléphonie » afin d'isoler les charges liées à la prestation de téléphonie délivrée aux usagers et accompagnants.
- En cas de participation à la base d'Angers (référentiel des coûts par activité), les produits liés à l'activité de rétrocession de médicaments (Compte PCS 7071) doivent être considérés hors marge.

Points de vigilance



- Les charges consommées par les activités subsidiaires et les remboursements de frais des CRA doivent être détaillées aussi précisément que possible par section auxiliaire. Cela pour permettre une plus juste appréciation de la valeur des clés de ventilation et, *in fine*, des charges indirectes ventilées sur les sections d'analyse définitives.
Exemple : Remboursements de frais des CRA enregistrés en totalité sur la SA « Services administratifs à caractère générale ». Dans un tel cas, le coût net de la SA « Services administratifs à caractère générale » faussé, peut être faussé. De même, les coûts nets des autres sections auxiliaires (Restauration, Blanchisserie...) sont peuvent être obérés par les ressources consommées pour les CRAs sans la contrepartie représentée par le remboursement de frais.
- Pour les besoins du RTC, mais aussi pour des besoins de gestion interne, toutes les charges directes de personnel des activités subsidiaires et remboursement de frais des CRA doivent être aussi suivies sur les tableaux ETPR correspondants.

Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des CRA

Exemple / illustration

Rappel: En l'absence d'un découpage analytique adapté dans le FICOM, l'établissement devra déterminer extra-comptablement l'ensemble des charges engagées (directes et indirectes) au titre de chacune de ces rubriques et les déduire des SA concernées (SA ayant enregistrée comptablement les ressources consommées)

Rétrocession de médicaments :

Affecter sur l'UF créée :

- **les charges directes** correspondantes (spécialités pharmaceutiques rétrocédées cf. compte 94211, coût des personnels dédiés...) ou procéder, dans un second temps, par déduction de la SA 936.111.2 / « Distribution de biens pharmaceutiques et de biens médicaux »,
- **les charges indirectes** des sections auxiliaires, à l'aide de clés de ventilation (exemples : SA 931.12 / « Services administratifs liés au personnel », SA 931.18 / « Entretien maintenance », SA 931.13 « Accueil et gestion des malades » ...)

Ventes de biens et services :

L'évaluation de cette activité subsidiaire peut être effectuée de la manière suivante :

1. Exemple : Repas délivrés à l'extérieur : 2 000 repas livrés à l'extérieur ;
 - ✓ 0,10 ETPR affecté à la livraison des repas → A affecter en charges directes sur cette activité,
 - ✓ **Charges indirectes** de LGG à évaluer (ex : charges liées aux transports...). Le montant devant venir en déduction des SA auxiliaires ayant initialement supporté les charges.
 - ✓ Soit pour 2000 repas livrés, une évaluation des charges liées à l'activité subsidiaire à 10 000 €..
 - ✓ Les produits une fois calculés sont enregistrés au compte 706.

2. Exemple : Implantation d'un point Presse au sein de l'établissement et prestation de location :

On calculera les charges et produits liées à cette activité en s'aidant de la convention de prestation.

En plus des charges directes, les charges indirectes suivantes peuvent être évaluées :

- La mise à disposition d'un local pour 5 000 €, en déduction de la SA 938.22 « structure –locations immobilières »
- Une prestation de nettoyage pour cette même surface (2 000 €), en déduction de la SA 931.161 / « Nettoyage »
- Des charges d'électricité pour 700 €, en déduction de la SA 931.16 / « Services hôteliers »
- Des charges de chauffage pour 300 €, en déduction de la SA 931.162 « Chauffage »
- Des frais de gestion administrative pour 500 €, en déduction de la SA 931.11 / « Services administratifs à caractère général »
-

Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des CRA

Exemple / illustration



Mise à disposition de personnel :

Exemple : Mise à disposition de 0,25 ETP DIM à l'extérieur

Deux traitements sont possibles, le premier traitement étant préconisé :

1. Création d'une UF dans le FICOM qui sera rattachée à la SA spécifique : 931.121.39 / « Personnel mis à disposition Autres (hors MIG) » (Cf. Arbre analytique)
2. Imputation comptable des charges directes de Titre 1 liées à cette SA (les 0,25 ETP)
3. Imputation comptable des charges indirectes liées à cette SA (931.11 « Services administratifs à caractère général » 931.12 « Services administratifs liés au personnel »)
4. Evaluation, affectation des produits correspondants puis émission d'un titre au compte 7084 pour cette SA

Ou

1. Affectation comptable initiale sur la SA 931.15 / « Département du service d'information médicale »
2. Evaluation et affectation des produits correspondants à la mise à disposition sur le compte 7084 (SA 931.15), émission du titre
3. Retraitement comptable des charges et produits pour affectation à la SA 931.12.139 / « Personnel mis à disposition Autres (hors MIG) » au lieu de la SA 931.15. (cf. TAC).

Remboursement de frais des comptes de résultat annexes:

Exemple : Remboursement de frais d'un CRA concernant la fourniture de repas par la cuisine centrale du CRP/ Affectation comptable initiale sur la SA 931.311 / « Cuisine centrale »

- Les ressources engagées au titre de la production des repas sont affectées comptablement à la SA auxiliaire 931.311 / « Cuisine centrale » du CRP conformément aux règles du PCS : Charges de personnel, consommations de produits stockés, amortissement des installations techniques....
- Les produits déductibles sont également affectés à cette même SA auxiliaire pour obtenir des charges nettes (cf. TAC).
 - Les charges nettes de la SA 931.311 sont égales à 500 000 €
- Le recueil des consommations de chaque section définitive (ou section de destination) permet de construire la clé de ventilation, puis de répartir les charges de la SA 931.311.
 - clé de ventilation : nombre de repas
 - exemple : 100 000 repas servis durant l'exercice : 30 000 repas à l'EHPAD, 20 000 repas au MCO, 45 000 repas au SSR et 5 000 repas à l'extérieur
- Le remboursement de frais du CRA EHPAD pour la section auxiliaire Restauration (SA 931.311 / « Cuisine centrale ») se calcule à l'aide des consommations recueillies
 - Le remboursement de frais du CRA sera égal à 150 000 € soit $500000 \times 30000 / 100000$

Traitements spécifiques relatifs aux activités subsidiaires et aux remboursements de frais des CRA

Exemple / illustration



Exemple : Affectation comptable d'une partie des charges du personnel de restauration au CRA EHPAD
(Les charges de la SA restauration restant majoritairement affectées au **CRP**)

Préconisations :

- Création d'une subdivision de la SA 931.311 « Cuisine centrale » → SA 931.311.1 « Cuisine centrale – CRP » et affectation comptable des charges et produits déductibles relatifs à la production de repas du CRP
- Création d'une subdivision de la SA 931.311 « Cuisine centrale » → SA 931.311.2 « Cuisine centrale – CRA EHPAD » et affectation comptable des coûts des personnels ciblés
- Le calcul du remboursement de frais se fera après recombinaison d'une section d'analyse homogène permettant le rapprochement sans ambiguïté entre ressources engagées et activité

1. Recueil des charges nettes des SA 931.311.1 et 931.311.2 - cf. TAC

- La SA 931.311.2 « Cuisine centrale – CRA EHPAD » enregistre une partie des charges de Titre 1 pour 70 000 €.
- La SA 931.311.1 « Cuisine centrale – CRP » enregistre des charges nettes totales pour 430 000 € (charges de Titre 1, consommations de produits alimentaires en stock, hors stock, combustibles et carburant, charges de Titre 4 ...).
- Soit un total de charges nettes de 500 000 € enregistré sur la SA 931.311 / « Cuisine centrale »

2. Identification des sections définitives consommatrices des sections supports (SA auxiliaires)

- Pour la SA auxiliaire 931.311.2 → SA 935.25 / « EHPAD » uniquement ;
- Pour la SA auxiliaire 931.311.1 → SA 935.25 / « EHPAD » + SA 934.111.1 / « Médecine générale » + SA 934.522.11 / « SSR polyvalent/ adultes/ hospitalisation complète indifférenciée » +...

Recueil du nombre de clés de répartition consommées par les sections définitives

- SA 935.25 / « EHPAD » : 30 000 repas servis
 - SA 934.522.11 / « SSR polyvalent/ adultes/ hospitalisation complète indifférenciée » : 45 000 repas servis etc...
- Pour un total de 100 000 repas servis dans l'entité juridique

3. Recombinaison de la section d'analyse homogène afin de rapprocher les ressources engagées et l'activité produite et ainsi dégager le coût unitaire de production de la clé.

- Dans le TAC, la SA 931.311 a consommé des charges nettes pour 500 000 € afin de produire 100 000 repas.
- Le coût unitaire de production du repas servi s'élève à 5€, (périmètre de l'entité juridique) : 500 000 / 100 000.

4. Le calcul du remboursement de frais du CRA s'effectue au prorata des clés de ventilation,

- Il se calcule avec la formule suivante= (Nombre de repas servis au CRA x coût brut du repas) – (charges supportées par le CRA)

$$= (30\ 000 \times 5) - 70\ 000 = 150\ 000 - 70\ 000 = 80\ 000 \text{ €}$$

Le remboursement de frais du CRA EHPAD au CRP s'élève à 80 000 €.

NB/ Ce montant est déduit de la SA 931.3 / « Restauration » lors de la ventilation des charges de cette section auxiliaire sur les sections définitives- cf. RTC



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 3.5
AFFECTATIONS ANALYTIQUES

**EXEMPLE DE
TABLEAU ANALYTIQUE COMMUN
(TAC)**

Exemple de Tableau Analytique Commun (TAC)

Problématique 

Produire un TAC conforme aux règles du tronc commun du nouveau guide de la CAH.

Quels intérêts pour vous 

Faciliter la réalisation des différents outils de la CAH en limitant les retraitements successifs nécessaires pour « passer » d'une méthodologie à une autre (RTC, Base d'Angers, CREA, ENCC)

Problématique / Points de vigilance / Finalité 

Le nouveau guide de CAH a harmonisé les règles des principaux outils employés (à hauteur de 80% environ). Le tableau analytique commun est donc une « aide » à la réalisation de ces différents outils de la comptabilité analytique hospitalière. Et de fait se place en amont des principales méthodes de calcul de coûts. Ainsi les travaux nécessaires pour construire le TAC peuvent être capitalisés pour construire d'autres outils de la CAH.

Les outils de la CAH s'appuient donc sur les données du TAC, ajustées en fonction des règles spécifiques de la méthode considérée.

Ainsi :

- Certaines activités du TAC doivent être retraitées pour respecter la méthode de construction du RTC (ex : les activités spécifiques)
- Certaines affectations de la Base d'Angers ou de l'ENCC sont différentes des règles du tronc commun. A partir du TAC, il faut retraiter ces affectations selon les règles de la méthode propre à l'outil.
- Dans le cadre des comptes de résultat analytiques (CREA), l'établissement reste libre de ses affectations, qui peuvent diverger de celles du tronc commun (TAC).

Pour aller plus loin



L'outil tableur d'assistance à la réalisation du TAC intègre le tableau des règles d'affectation du guide –partie « tronc commun » phase 2 de l'outil- (cf. exemple ci-dessous).

Fiches connexes



FICHE N° : 3.1

Tableau synthétique des affectations analytiques

Fiche n° :

Exemple / illustration



Exemple de tableau analytique commun :

Les comptes du PCS présentés en ligne sont regroupés par titre de charges et de produits.

Précision : il s'agit aussi de distinguer le personnel médical (PM), le personnel soignant (PS) et le personnel autres (PA). La distinction du PS et du PA reste facultative dans le RTC mais est obligatoire dans l'ENCC.

- Les SA, de niveau 2 dans l'exemple ci-dessous, sont présentées en colonnes. Le TAC peut être présenté selon différents niveaux de finesse des SA en fonction de la méthode de comptabilité analytique hospitalière à alimenter. (encadré vert)
- LA SA 932.3 comprend environ 2 268 K€ de charges de personnel avec, 157 K€ sur le compte 631 du PCS, 58 K€ sur le compte 633 du PCS, 1 105 K€ de rémunération PNM... (encadré rouge)

Enfin, le TAC doit pouvoir être affiché en données consolidées (toutes lettres budgétaires confondues), ou pour une lettre budgétaire spécifique, en fonction de la méthode visée. Ici, dans l'optique d'une exploitation des données pour alimenter le RTC, les charges et produits par SA sont affichées pour la seule lettre budgétaire 'H'. (encadré bleu)

Activité : principale ou annexe (lettre budgétaire) ?						
	H					
Somme de Montant						
SA						
Étiquettes de lignes	931.1	931.2	931.4	932.1	932.2	932.3
CI - charges de personnel	12328219	1751946,69	404811	4991701,06	3123237,82	2268337,55
621 - Personnel extérieur à l'établissement						
631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)	733843,91	105622,93	21625,77	334550,08	234481,26	156865,46
633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)	609660,29	55286,94	13055,66	113142,46	63166,39	58058,67
641 - Rémunérations de personnel non-médical	7758968,7	1148830,83	271371,23	2023394,94	1111617,88	1105100,13
642 - Rémunérations du personnel médical	136084,92			1358317,3	1051076,92	403619,73
6451 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance -personnel non médical	2766623,9	418761,11	93441,48	679240,09	311593,91	392288,31
6452 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance -personnel médical	42522,7			433441,41	325786,24	129207,84
6471 - Autres charges sociales - personnel non médical (hors 64715)	182980,15	22553,52	5316,86	39478,58	20483,67	21132,9
64715 - Médecine du travail, pharmacie	81638,53					
6472 - Autres charges sociales - personnel médical (hors 64725)	655,7			6532,49	4994,51	2014,51
648 - Autres charges de personnel (hors 6481+6482)	15239,9	891,36		3603,71	37,04	50
CI1 - charges à caractère médical	41685,5	10642,98	89,52	356241,72	139675,06	491627,43
60211 - Spécialisés pharmaceutiques avec AMM non mentionnées dans la liste prévue à l'article L.162-22-7 du CSS	5109,43	2,92	17,37	108779,35	48366,56	494,36
60212 - Spécialisés pharmaceutiques avec AMM inscrites sur la liste prévue à l'article L.162-22-7 du CSS				10177,33		
60213 - Spécialisés pharmaceutiques sous ATU	7387,79			1437,43		
60215 - Produits sanguins				65061,47		
60216 - Fluides et gaz médicaux	1335,87			27851,78	5553,08	393,89
60217 - Produits de base	1,78			524,29	37,27	191,72
60218 - Autres produits pharmaceutiques et produits à usage médical	322,39			535,5	274,22	62,87
60221 - Ligatures, sondes				6646,6		
60222 - Petit matériel médico-chirurgical non stérile	229,49			8440,31		
60223 - Matériel et fournitures médico-chirurgicales à usage unique stérile	3,21	5272,67		61172,97	17920,87	98,1
60224 - Fournitures pour laboratoires						1283276,44
60225 - Fournitures d'imagerie médicale						
602261 - DMI figurant sur la liste mentionnée à l'article L.162-22-7 du CSS						
602268 - Autres appareils et fournitures de prothèses et d'orthopédie						
60227 - Pansements	36,48	1,26	4,22	15961,42	1150,23	247,67
60228 - Autres fournitures médicales	4960,22	1795,88	67,93	40123,36	41994,05	22261,53
6066 - Fournitures médicales	2224,56			511,6		
61112 - Imagerie médicale						
61113 - Laboratoires						599196,11
61115 - Consultations spécialisées	853,22			190		



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 3.6

AFFECTATIONS ANALYTIQUES

AFFECTATION DES PERSONNELS

Affectations des personnels

Problématique 

- La répartition des charges de personnels constitue une étape importante dans la construction des outils de comptabilité analytique : les charges de titre 1 représentant 60% à 80% du budget des établissements, selon les secteurs d'activité.
- La qualité des affectations conditionne la robustesse, la fiabilité des analyses et la qualité du dialogue de gestion qui en découlera.

Quels intérêts pour vous 

- Comprendre la nécessité de réaliser certains retraitements des données issues du logiciel de la paie.
- Fournir conseils et recommandations sur la manière de préparer et de conduire un entretien dans le cadre des enquêtes sur la répartition du temps de travail des médecins.
- Comprendre les rôles respectifs de la direction des ressources humaines et du contrôle de gestion, ainsi que l'importance d'une étroite collaboration entre ces unités.

Solution pour démarrer **Retraiter les affectations de personnels issues de la paie : une démarche parfois nécessaire**

En principe les charges de personnels sont affectées sur les différentes UF à la source, c'est à dire dès la saisie dans le logiciel des ressources humaines. Parallèlement la multi affectation du temps de travail d'un agent est possible sur les différentes UF du fichier structure du système d'information de l'établissement. Ainsi, pour construire la BCI (Balance Comptable Initiale), le contrôle de gestion extrait directement les données du logiciel de la paie.

Cependant, ce schéma, s'il doit être considéré comme une cible, ne correspond pas toujours à la réalité des pratiques dans les établissements de santé. Des retraitements doivent alors être réalisés par le contrôle de gestion.

La nécessité de procéder à des imputations justes, sur la ou les UF d'affectation d'un agent, répond à des exigences de gestion.

Tenir à jour les affectations sur les UF n'est pas toujours une priorité pour la DRH par rapport à sa mission première qui consiste à garantir la qualité de la paie. De plus, les applications dédiées à la gestion des ressources humaines ne sont pas toujours adaptées pour des affectations multiples sur les UF.

1/ Dans ce contexte, il incombe au contrôle de gestion de réaliser des contrôles de qualité, de diligenter des enquêtes auprès des services et de procéder le cas échéant, à des ajustements *ex post*, dans les tableaux de la gestion et plus particulièrement ceux concernant la construction du TAC.

2/ Dans l'exercice courant du contrôle de gestion, il est nécessaire d'analyser les coûts d'activités qui n'ont pas été identifiées dans le FICOM au préalable par la création d'UF spécifique(s). C'est le cas notamment de certaines missions d'intérêt général dont la mesure des coûts est attendue dans le retraitement comptable (exemple : la production de BHN, etc....). Dans ce cas, le contrôle de gestion devra mettre en place un suivi particulier des coûts afférents à ces activités, en marge du FICOM de l'établissement.



Solution pour démarrer

Focus sur les enquêtes auprès des services

Pour obtenir les informations fiables concernant les rattachements corrects des personnels sur les UF, on peut les interroger directement en procédant par enquêtes.

Souvent un agent est rattaché à une seule UF. C'est le cas notamment des personnels des services administratifs, et de la plupart des personnels non médicaux des services cliniques et médico-techniques.

S'agissant du personnel médical, en revanche, les choses sont différentes. Les médecins ont des activités qui, par nature, correspondent à des UF distinctes. Ainsi la plupart des praticiens hospitaliers partagent leur temps de travail entre des activités externes (consultations par exemple) et des activités au sein des unités d'hospitalisation. Certains d'entre eux exercent également une activité médico-technique (les chirurgiens, les anesthésistes, ou les médecins réalisant des explorations fonctionnelles par exemple). D'autres enfin participent à des activités appartenant à la liste des missions d'intérêt général ou occupent des fonctions managériales (chefs de pôles, président de CME par exemple).

Qu'il s'agisse du personnel médical (souvent multi-réparti) ou du personnel non médical (pour lequel il faut contrôler l'UF de rattachement), la méthode employée le plus fréquemment pour réaliser les affectations analytiques est celle de l'enquête.

• Qui interroger ?

Personnel non médical :

- Personnel soignant : les cadres de santé sont les interlocuteurs privilégiés. Selon la taille des établissements, on pourra s'adresser soit au cadre de santé de pôle, soit plus directement aux cadres de proximité.
- Personnel autre : les cadres de santé peuvent donner des indications concernant par exemple les effectifs d'ASH. S'agissant des personnels administratifs (DSI, services hôteliers, services techniques, etc.) il convient de consulter les responsables de services.

Personnel médical :

Les affectations du personnel médical étant souvent multiples, l'information à recueillir est complexe. L'enjeu d'une enquête dépasse ici le simple contrôle.

Deux approches parmi d'autres sont proposées :

- La première consiste à adresser à chaque médecin une grille d'affectation à remplir. Cette solution, qui permet d'économiser du temps, présente néanmoins le risque de conduire à des informations de qualité moyenne car elle ne donne pas l'occasion de présenter la démarche.
- La deuxième consiste à interviewer les chefs de pôles ou les responsables d'unités, et de remplir avec eux, à l'occasion d'un entretien, les affectations des médecins rattachés à leurs services. Cette solution, plus chronophage présente l'avantage de pouvoir décrire précisément l'objectif poursuivi et d'expliquer les règles d'affectation que l'on souhaite appliquer.

• A quelle fréquence ?

Sauf changements importants, la mise à jour des affectations peut être réalisée tous les ans voire tous les deux ans à l'occasion de campagne d'actualisation.

• Préparer un entretien

Pour préparer un entretien relatif aux affectations de personnels, il est important de se munir d'un support d'analyse qui facilitera les échanges. Ce support pourra prendre la forme d'une grille où figurent, en ligne, l'ensemble des personnels rattachés à l'unité du responsable interrogé, ainsi que l'ETP rémunéré de chaque agent (à titre d'information) ; en colonne, la liste des UF susceptibles de concerner les personnels de ce service. Cette grille peut être vierge, ou pré-remplie grâce aux informations obtenues en consultant, par exemple, les plannings des consultations ou de blocs. Enfin, il peut être intéressant de se munir également des affectations de N-1, pour servir de repère.

Solution pour démarrer



- **Conduire un entretien**

Outre le recueil d'informations sur les affectations analytiques des agents, il est très important de commencer l'entretien par un temps de pédagogie autour de l'intérêt de la démarche et de l'usage possible des outils que ces affectations permettront de construire. Cette étape préalable à la construction des tableaux de bord peut constituer un premier pas vers leur appropriation par les décideurs interrogés, auxquels ces instruments d'analyse sont destinés in fine.

Cas spécifique de la psychiatrie

En psychiatrie, les charges de personnel représentent plus de 80% du budget. Aussi, convient-il d'y apporter une attention particulière.

Comment traiter les activités d'hospitalisations dites partielles et/ou ambulatoires réalisées au sein des unités d'hospitalisations complètes de psychiatriques ?

Le caractère marginal et variable de ces activités interdit l'imputation directe de charges de personnel sur ces UF d'hospitalisation partielle et ambulatoire, par conséquent il est recommandé d'utiliser une clé de répartition à postériori.

Il est possible d'utiliser le référentiel de coûts mis en place sur la base des retraitements comptables. Il est suivi par un échantillon de 53 établissements (2009) participant au service public de Santé Mentale.

La clé de répartition proposée est le coût relatif des activités. Pour la calculer, on peut se référer au coût relatif issu du référentiel de coût en psychiatrie accessible à cette adresse :

<http://www.gestion-sante.net/index/Benchmark.html>.

Illustration : Une unité de 22 lits d'hospitalisation à temps plein pour adultes produit 7 200 journées (UF 5000) mais également 200 venues en hôpital de jour (UF 5001) et 300 actes en ambulatoires (UF 5002).

Dans un premier temps, la charge de personnel est affectée à 100 % dans l'UF 5000, puis à partir de la clé celle-ci est re-ventilée à hauteur de 1,6 % dans l'UF 5001 et 1,2% à l'UF 5002.

	Unité d'œuvre	Production (a)	Échelle Psy. (b)	TOTAL (a*b)	Clé de Répartition
UF 5000 Hospit. Adulte	journée	7 200	100	720 000	97,2%
UF 5001 Hospit. de jour adulte	venues	200	58	11 600	1,6%
UF 5002 Activité CMP adulte	actes	300	30	9 000	1,2%
TOTAL				740 600	100%



Points de vigilance

Dans le cas où c'est la DRH (ou la Direction des Affaires Médicales) qui diligente les enquêtes auprès des services, il est très important que le contrôle de gestion soit associé à la démarche car c'est lui qui maîtrise les objectifs et l'utilisation attendue des outils. Il saura donner des indications nécessaires pour orienter convenablement le recueil des informations.

Lors des entretiens auprès des médecins, il n'est pas rare que ces derniers éprouvent un sentiment de méfiance à l'égard de la direction qui les interroge. Les questions posées concernent leur emploi du temps et sont par conséquent susceptibles d'être vécues comme une démarche de contrôle. Pour éviter les malentendus et garantir la conduite des entretiens dans de bonnes conditions, une solution consiste à demander à ses interlocuteurs d'exprimer la répartition du temps de travail non pas en ETP, ni en nombre de vacations, mais en pourcentage.

Il est possible que les chefs de pôle ou les responsables d'unité n'aient pas connaissance des activités des médecins qui leur sont rattachés. Dans ce cas, il est nécessaire de s'adresser directement aux praticiens concernés.

Pour aller plus loin



Comment traiter les congés longue maladies / longue durée (CLM/CLD)

Deux modes opératoires sont applicables pour la ventilation des charges de personnel lors d'un congé longue maladie ou de longue durée. Ces charges peuvent être imputées sur :

- une UF centrale réunissant les congés longue durée / longue maladie de la totalité du personnel de l'établissement, permettant de la sorte une comparaison avec d'autres établissements de santé (taux d'absentéisme etc.).
- Une UF par pôle réunissant les congés longue durée / longue maladie des personnels du pôle.

Dans les deux cas, il est recommandé de rattacher ces UF à la SA de services administratifs liés au personnel.

Fiches connexes



Fiche n° 1.4 :

Intégration dans le SIH d'une solution de comptabilité analytique

Comment mieux utiliser les possibilités du SIH pour favoriser une mise en place durable de la CAH et automatiser les retraitements ?

Fiche n° 2.2 :

Les différentes catégories de personnel (PNM Soignant – PNM Autre) et traitement des pools de remplacement

Comment distinguer au mieux les différentes catégories de personnel avant leur affectation ?

Fiche n° 3.7 :

Recueil des unités d'œuvre vs clés de ventilation

Comment affecter les autres charges ?

Exemple/illustration



Exemple de format type d'une grille d'imputation servant de support à un entretien.

Nom	Prénom	ETP Rémunéré	UF1	UF2	...	Ufn	Total
			%	%	%	%	100%
			%	%	%	%	100%
			%	%	%	%	100%
			%	%	%	%	100%

1. Échelle de coût relatif avec le coût d'hospitalisation à temps plein pour adultes (293 € par journée) en base 100 en psychiatrie

L'échantillon représente 53 établissements, soit 2,5 milliards d'euros de dépenses.

Cet indice agrégé d'activité en psychiatrie est produit à partir de coûts moyens par type de prise en charge. Les données sont issues de la campagne nationale de parangonnage des retraitements comptables 2009 des activités de psychiatrie, avec la journée d'hospitalisation à temps plein pour adultes en base 100.

Des informations complémentaires sont accessibles à l'adresse suivante : (<http://www.gestion-sante.net/index/Benchmark.html>)

	Echelle
Adultes Prise en charge en centres de crises	288
Enfants et adolescents Prise en charge en centres de crises	278
Enfants et adolescents Hospitalisation à temps plein	231
Enfants et adolescents Unités d'accueil des urgences psychiatriques	221
Adultes Séjours thérapeutiques	220
Enfants et adolescents Séjours thérapeutiques	169
Adultes Unités pour malades difficiles (UMD)	152
Enfants et adolescents Hospitalisation de nuit	139
Enfants et adolescents Hospitalisation de jour	131
Enfants et adolescents Placement familial thérapeutique	110
Adultes Hospitalisation à temps plein	100
Adultes Prise en charge en centres de post-cure psychiatriques	94
Enfants et adolescents Prise en charges en centre d'accueil thérapeutique, et en ateliers thérapeutiques	82
Enfants et adolescents Psychiatrie de liaison	60
Enfants et adolescents Hospitalisation à domicile	60
Adultes Hospitalisation de jour	58
Adultes Prise en charge en appartement thérapeutique	53
Adultes Hospitalisation de nuit	51
Adultes Prise en charges en centre d'accueil thérapeutique, et en ateliers thérapeutiques	44
Adultes Placement familial thérapeutique	43
Enfants et adolescents Activité en CMP	43
Adultes Prises en charge ambulatoires et activité externe Unités d'accueil des urgences psychiatriques	41
Adultes Prises en charge ambulatoires et activité externe Psychiatrie de liaison	33
Adultes Hospitalisation à domicile	31
Adultes Activité en CMP	30
Enfants et adolescents Activité externe, hors CMP	26
Adultes Activité externe, hors CMP	20
Enfants et adolescents Prise en charge en appartement thérapeutique	15

Exemple à partir du fichier d'affectation des charges de personnel (issu d'un CH)

1.3 Réactualiser les affectations de personnel (titre 1)						EMS																			
MAJ CE-2J-SR-Av-09M4/2009 (Maj - pour: C0103/2009) - PFO-CH-NEU127105/2009 - 09M4/2009						Gestion Générale, Logistique et Formation																			
Projet																									
Nom	Prénom	Emploi FEHAP (SFC+UGEM)	Catégorie de personnel ENCC	Origine paye	Section analytique de base (2009)	Destination (2010)	%	Direction générale	Contrôle de gestion	Finances-comptabilité	Gestion des risques et de la qualité	Magasin (sauf pharmacie)	Reprographie	Standard	Courrier	Ressources humaines	Paye	Encadrement soins / rééducation	Accueil	Bureau des entrées	Secrétariat médical	Action sociale	Animation	Informatique	
Fantin	Jacques	CADRE TECHNIQUE	Personnel autre	CMRF	1100	CMRF	90%				15%														
Fantin	Jacques	CADRE TECHNIQUE	Personnel autre	CMRF	1100	CRPA	10%																		
Bel	Jean-Louis	OUVRIER HAUTEMENT QUALIFIE	Personnel autre	CMRF	1100	CMRF	100%																		
Nunez	Robert	OUVRIER SERV. LOGISTIQ. N.1	Personnel autre	CMRF	1100	CMRF	100%																		
Jamen	Sandra	RESPONSABLE LOGISTIQUE N.2	Personnel autre	CMRF	1100	CMRF	65%				25%	25%													
Jamen	Sandra	RESPONSABLE LOGISTIQUE N.2	Personnel autre	CMRF	1100	CRPA	35%				25%	10%													
Albar	Anne-Marie	EMPLOYE D'ACCUEIL ET COMMUNIC	Personnel autre	CMRF	1140	CMRF	100%							35%	5%				50%	10%					
Fabre	Françoise	EMPLOYE D'ACCUEIL ET COMMUNIC	Personnel autre	CMRF	1140	CMRF	100%							35%	5%				50%	10%					
Massy	Virginie	EMPLOYE D'ACCUEIL ET COMMUNIC	Personnel autre	CMRF	1140	CMRF	100%							35%	5%				50%	10%					
Alie	Daniel	CADRE ADMINISTRATIF NIV.1	Personnel autre	CMRF	1400	CMRF	100%			100%															
Raucoules	Fabienne	TECHNICIEN ADMINISTRATIF	Personnel autre	CMRF	1400	CMRF	100%			60%										40%					
Ader	Anne-Marie	TECHNICIEN NIVEAU 2	Personnel autre	SFC	1520	CMRF	100%										100%								
Daniel	Sylvaine	CADRES NIVEAU 1	Personnel autre	SFC	1520	SFC	60%																		
Daniel	Sylvaine	CADRES NIVEAU 1	Personnel autre	SFC	1520	CMRF	21%										21%								
Daniel	Sylvaine	CADRES NIVEAU 1	Personnel autre	SFC	1520	CRPA	29%										29%								
Ressouches	Sébastien	CADRE ADMINISTRATIF NIV 2	Personnel autre	CMRF	1600	CMRF	65%		50%	5%															
Ressouches	Sébastien	CADRE ADMINISTRATIF NIV 2	Personnel autre	CMRF	1600	CRPA	45%		40%	5%															
Maupas	Eric	MEDECIN CHEF DE SERVICE	Personnel médical	CMRF	4130	CMRF	100%																		



Direction générale de l'offre de soins

**Kit d'accompagnement
au déploiement de la comptabilité analytique hospitalière
dans les établissements de santé**

FICHE N° 3.7

AFFECTATIONS ANALYTIQUES

**RECUEIL DES UNITES D'ŒUVRE vs CLES DE
VENTILATION**

Problématique



- Le calcul du coût complet d'une activité requiert l'utilisation de clés de ventilation ou d'unité d'œuvre. La distinction entre ces deux notions très proches n'est pas toujours aisée et peut entraîner des erreurs d'interprétation des résultats ou même des erreurs de calcul.

Quels intérêts pour vous



- Rappeler les notions fondamentales relatives aux unités d'œuvre et aux clés de ventilation.
- Identifier les situations qui exigent une certaine vigilance pour interpréter les résultats issus de la comptabilité analytique.
- Proposer des solutions aux difficultés les plus fréquemment rencontrées.

Solution pour démarrer



Quelques notions fondamentales :

- **Clé de ventilation** : Clé permettant de procéder à la ventilation des charges nettes d'une activité sur les différentes sections d'analyse bénéficiaires de sa prestation. La clé de ventilation permet de ventiler les charges nettes d'une activité suivant les besoins de la méthode:
 - Pour le RTC, le but est de connaître le total des charges consacrées aux sections d'analyse définitives du CRP (MCO, HAD, SSR, Psychiatrie, Activités spécifiques, activités subsidiaires et RBA)
 - Pour l'ENCC, on cherche à mesurer les coûts des séjours ou des séquences (MCO/SSR/HAD)
 - Pour les CREA, l'objectif est de ventiler des charges indirectes générées par l'activité d'un pôle
- **Unité d'œuvre** : L'unité d'œuvre mesure la production d'une activité dont on veut calculer le coût unitaire. Ce coût se calcule sur le périmètre de l'entité juridique d'un établissement, tous comptes de résultat confondus (sauf DNA pour la Base d'Angers). Les consommations d'UO peuvent également servir de clé de ventilation pour ventiler les charges des sections auxiliaires sur les sections définitives.

La création d'une Section d'Analyse suppose l'identification préalable et la disponibilité d'une unité d'œuvre (UO) (ou d'une clé de ventilation). L'UO a pour objet le calcul du coût de production de l'activité, la clé de ventilation la ventilation des charges sur les sections bénéficiaires de la prestation. L'unicité de l'UO est un indicateur d'homogénéité d'activité d'une SA.

Unités d'œuvre (UO) et/ou clés de ventilation sont spécifiques à chaque méthode de la comptabilité analytique hospitalière (RTC, Base d'Angers...). Dans certains cas la nature de la clé de ventilation et de l'unité d'œuvre est identique. Il convient alors de vérifier l'étendu du périmètre sur lequel le calcul de coût est attendu.

L'annexe 3.3 du guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière apporte des précisions quant à la nature et au périmètre des UO et clés de ventilation par méthode.

- *Exemple : Le nombre de repas constitue à la fois, l'UO et la clé de ventilation de la SA restauration.*
 - *Dans la Base d'Angers, le coût de production unitaire du repas est calculé en tenant compte de la totalité des repas commandés pour tous les comptes de résultat hors DNA (Cf. précisions annexes).*
 - *Dans le RTC, il s'agit des repas servis aux patients. Seul le périmètre du CRP est pris en considération.*

Solution pour démarrer



Il convient de se référer aux précisions apportées par chaque méthode (Base d'Angers, RTC et ENCC) sur le périmètre de calcul des clés de ventilation ou des unités d'œuvres.

Plusieurs clés de ventilation peuvent être associées à une même section d'analyse.

Exemple : Pour le RTC 2011, les charges nettes de la SA 936.1 « Pharmacie » peuvent être ventilées au regard des euros des charges de dépenses médicales gérées par la pharmacie (à titre informatif, il est aussi demandé le nombre de ligne de dispensation (nominatives et globales)).

Sous une même dénomination, la nature d'une clé de ventilation et son périmètre peuvent différer d'une méthode à une autre.

Exemple : SA 931.13 « Accueil et gestion des malades »

- RTC 2011 → Dossiers créés = entrées directes HC et HS + venues + séances + HAD + consultations et soins externes
- ENCC → Dossiers créés = entrées directes HC et HS + venues + séances + HAD + consultations et soins externes + passages aux urgences non suivis d'hospitalisation

Pour une même Section d'Analyse, le coût net de l'activité n'est pas comparable d'une méthode à une autre car les périmètres d'analyse ne sont pas toujours identiques.

*Exemple : Dans le RTC, on mesure le coût du repas servi aux patients, **net** des recettes subsidiaires (les produits des repas servis aux personnels ou vendus aux accompagnants viennent en déduction du coût brut du repas) (Cf méthodologie RTC).*

Le coût du repas dans la base d'Angers décrit un coût de production quelque soit l'activité bénéficiaire. Ce coût ne tient pas compte des recettes subsidiaires (ventes de repas) (Cf méthodologie Base d'Angers).

Dans le RTC on parle de clés de ventilation ; dans la base d'Angers on parle d'unités d'œuvre.

Les clés de ventilation sont également utilisées afin de **répartir les charges et produits des Sections d'Analyse dites de reclassement** (cas des UF communes à plusieurs SA) au moment du passage de la balance comptable initiale au TAC. Ces clés sont laissées à la discrétion des ES.

Exemple : Répartition des charges d'une SA de reclassement sur plusieurs SA au prorata du nombre d'entrées, du nombre de venues en consultations et soins externes, du nombre de journées d'hospitalisation avec application ou non d'un coefficient de lourdeur etc.

Le principe de non prise en compte des prestations réciproques :

Dans le Tome 1 Guide Méthodologique de Comptabilité Analytique Hospitalière, les prestations réciproques ou croisées ne sont pas appliquées. Les charges des fonctions logistiques ne peuvent donc se déverser sur d'autres fonctions logistiques (Logistique Générale et Logistique Médicale). Ce principe conduit à exclure de l'assiette de calcul les clés de ventilation consommées par certaines activités.

Exemple : Exclusion des postes informatiques des sections logistiques pour ventiler les charges nettes de la fonction DSI(LGG).

Dans le cas où le recueil des clés de ventilation n'est pas exhaustif, **l'établissement peut réaliser une enquête portant sur une courte période, puis extrapoler le résultat sur l'année. Cette solution est peu satisfaisante et constitue une solution par défaut.**

Exemple : Recueil flash sur une semaine de l'activité de stérilisation par SA consommatrices, exprimée en m³, Nombre de courses de brancardage au travers d'une enquête portant sur une courte période...



Solution pour démarrer

Le cas de la sous-traitance à caractère médical :

- Pour les établissements sous-traitant tout ou partie de leurs activités médico-techniques, conformément au tronc commun du PCS ces charges seront affectées aux SAMT concernées.
 - Exemple : prestations extérieures de laboratoire imputées à la SA 932.3 « Laboratoire ».
- Un recueil des UO et clés de ventilation consommées devra être mis en œuvre pour ventiler *in fine* les charges nettes de ces SAMT sur les sections d'analyse consommatrices.
 - Exemple : Analyses de laboratoire sous-traitées à l'EFS. L'établissement devra s'assurer de la mise en œuvre d'un recueil détaillé des B et BHN par unité de soins prescriptrice, par prescripteur, voire par patient bénéficiaire.
- Attention, dans le cadre de l'ENCC MCO et SSR (cf PCS), les charges liées au compte 61113 sont affectées sur les sections d'analyses consommatrices.

Le cas de la sous-traitance :

En cas de sous-traitance totale, la répartition peut s'effectuer dans certains cas en fonction des dépenses réelles (au lieu du recueil des clés de ventilation) : ex : la répartition des charges de la section blanchisserie pour l'ENCC MCO et SSR....

Autres précisions :

- Le recueil des clés de ventilation et des unités d'œuvre impose le plus souvent la **mise en œuvre d'organisations spécifiques**.
 - Exemple de la section blanchisserie : Nécessité d'organiser dès son arrivée, la pesée systématique du linge à laver (y compris linge neuf, linge à relaver, linge à désinfecter...)
- Le recueil des clés de ventilation et des unités d'œuvre peut imposer la **réalisation d'un inventaire physique**.
 - Exemple : La section DSI (Direction des Systèmes d'Informations) peut être concernée par une telle démarche.
- A l'exception des outils de CAH réglementaires constituant des référentiels et garantissant la comparabilité des données (RTC, Base d'Angers, ENCC), **le choix des UO et des clés de ventilation est laissé à la discrétion des gestionnaires** : autres outils de CAH CREA, CREO Une UO pertinente est celle qui répond le mieux aux spécificités de l'outil mis en œuvre, à la mesure la plus représentative du champ d'activité étudié, aux problématiques à traiter et aux organisations en place.
 - Exemple : La ventilation des charges nettes de la SA 931.12 « Services administratifs liés au personnel » peut être réalisée au prorata des ETPR, non sur la base des effectifs physiques présents au 31 décembre,

Points de vigilance

- La fiabilité du recueil des clés de ventilation et des UO des activités supports doit constituer une priorité de premier ordre. Le recueil automatique par extraction dans le SIH devra toujours être privilégié à un recueil d'information manuel. L'extraction dans le système d'information hospitalier impose une spécification écrite, validée et diffusée à l'ensemble des acteurs intervenant sur la production des outils de CAH.
- La fiabilité du recueil d'une clé de ventilation doit toujours primer sur le degré de finesse.
- Points spécifiques concernant certaines clés de ventilation:
 - *Exemple : le nombre de courses (brancardage et transport motorisé) : une course (motorisée ou pédestre) compte pour un aller et retour. Le recueil de cette clé de ventilation devra être organisé dans ces termes.*

Pour aller plus loin

- Pour une même activité, plusieurs UO et coûts de production peuvent être appréhendés.

Exemples :

- SA 931.3 « Restauration » → Repas / Repas commandés / Repas servis / Journée alimentaire...
- SA 936.1 « Pharmacie » → Charges de Titre 2 gérées par la Pharmacie / Nombre de lignes de dispensation / Nombre de poches préparées pour les chimiothérapies ...
- SA 932.4 « Blocs opératoires » → ICR / Nombre d'interventions / Heures d'occupation ...

Fiches connexes

Fiche n° 3.6 :

Affectation des personnels

Fiche n° :