

Typologie des coûts en comptabilité analytique

R. Launois⁽¹⁻²⁾

*In : Ateliers de la Transparence « Comparaison des coûts des thérapeutiques dans le dossier de la transparence »
Document discuté durant les Travaux de l'Atelier n° 6, 1995- Modérateurs F. Fagnani (CEMKA) & B. Genesté
(Rhône-Poulenc Rorer)*

(1) UNIVERSITE Paris XIII – Faculté de médecine Léonard de Vinci – 74, rue Marcel Cachin - 93017 Bobigny (France)

(2) REES France - 28, rue d'Assas - 75 006 Paris (France) – Email : reesfrance@wanadoo.fr - Site Internet : <http://www.rees-france.com>

Il n'est possible de calculer un coût que si l'objet du calcul est d'abord précisé. En effet, comme le note A. Cibert, « il y a plusieurs façons de calculer un coût, il y a plusieurs coûts pour un même fait ». C'est dans cette formule que réside une des principales difficultés de l'analyse et de l'étude de coût. Il faut choisir des méthodes d'analyse qui puissent s'adapter aux différents objectifs poursuivis. Or, certains de ceux-ci sont malheureusement contradictoires comme, par exemple, la recherche du coût variable d'une prestation hospitalière à des fins de programmation budgétaire d'un service et celle d'un coût complet comme guide de politique tarifaire. Une fois les méthodes de calcul et de contrôle mises en place, les résultats s'avèrent souvent insuffisants puisque le coût de la technologie médicale étudiée peut concerner des centres de responsabilité de nature clinique et médico-technique. Des études spécifiques transcendant les clivages budgétaires traditionnels doivent alors être mises en place avant de prendre une décision.

Le mot « coût » n'a pas la même signification et n'est pas destiné au même usage dans les trois situations. Dans la première, il sert à vérifier le fonctionnement d'une unité économique. Dans la seconde, il s'agit de déterminer une allocation. Dans la dernière, il s'agit de choisir. La classification ainsi introduite présente l'avantage de mettre en lumière les qualités requises pour la mesure d'un coût qui ne soient pas nécessairement les mêmes dans les trois cas.

1. LE COÛT COMME MOYEN DE CONTRÔLE

En comptabilité générale, toutes les dépenses sont comptabilisées par nature (salaires sans distinction entre le salaire du Chef de Service et celui du Directeur d'Etablissement). Aussi, la nécessité s'est fait sentir d'instaurer dans l'hôpital des modes de collecte de l'information qui portent l'accent sur les différentes fonctions productives et soient le plus cohérent possible avec l'organisation médicale, administrative et technique de l'établissement. Celui-ci est donc découpé en Centres d'Activités ou Centres de Responsabilité, c'est-à-dire en unités organisationnelles suffisamment individualisées pour être dotées d'un responsable qui en assure la gestion et la direction. La division de l'entreprise en centres de coût permet de définir pour chaque centre quels sont les coûts contrôlables, ceux sur le montant desquels le responsable du centre peut exercer l'action, le principe étant de ne prendre en compte que ceux-ci dans l'appréciation de sa gestion. Les coûts non contrôlables devant être laissés en dehors du calcul.

La définition des coûts contrôlables et non-contrôlables recoupe très largement la distinction coût direct / coût indirect sans se confondre totalement avec elle. On qualifie de directs les coûts qui, étant propres à un protocole ou à un service, peuvent lui être affectés directement sans discussion ni arbitraire, ou qui peuvent lui être rattachés même s'ils transitent par d'autres centres d'activités (les services médico-techniques), dès lors qu'un instrument de mesure permet d'en opérer le décompte. On appelle coût indirect des charges qui sont communes à plusieurs produits ou à plusieurs centres d'activités et qui restent indivises au niveau de la saisie. La distinction coût variable et coût fixe s'applique aux uns comme aux autres. On appelle coût variable un coût dont le montant global varie avec le niveau d'activités et coût fixe celui dont le montant global est indépendant de ce même niveau.

Dans un premier temps, toutes les charges communes variables ou fixes qui n'ont pas été individualisées sont regroupées dans une masse qui échappe au contrôle du chef de service. Ces charges constituent des coûts indirects non maîtrisables au niveau du centre de responsabilité concerné. En revanche, l'ensemble des coûts variables qui lui sont affectés est contrôlable, soit parce qu'il correspond à des prestations directement exécutées dans le service, soit parce qu'il s'agit de prestations médico-techniques dont on peut maîtriser la demande. Le contrôle est peut-être moins strict dans le deuxième cas que dans le premier, mais il peut tout de même s'exercer (consommation moindre d'actes médicaux en B, Z et K ; réduction de la durée des séjours et donc des coûts

hôtelières). Les coûts fixes directs propres à la section sont également contrôlables puisqu'ils correspondent à des amortissements de matériel acquis sur l'initiative des chefs de service.

Une telle optique, qui répond à des objectifs économiques, se rattache aux méthodes de comptabilité analytique en coûts variables, simples ou évolués. Dans le premier cas, on ne prend en compte, pour l'établissement des coûts de revient, que les coûts variables. L'ensemble des charges fixes est laissé dans une masse commune (Direct Costing simple). Dans le second cas, on rapporte à chaque activité, non seulement les coûts variables, mais aussi la part des charges fixes qui le concerne directement (méthode du Direct Costing évolué). Il ne reste alors dans la masse commune des dépenses non affectées que la part des charges indirectes (fixes ou variables) que l'on ne peut appliquer distinctement à chaque activité. En réalité, le même mot « direct » a été utilisé dans deux acceptions différentes : dans l'une, c'est à l'idée de variabilité des charges qu'on se réfère, dans l'autre c'est la possibilité de les individualiser qui est mise en avant. Quand on raisonne en termes de centre de responsabilité, l'accent est mis davantage sur le contrôle que sur la prévision. C'est la façon de contrôler les coûts à l'intérieur de celui-ci qui est privilégiée.

Qui dit contrôlable, dit bien évidemment moyens de contrôle. Ce contrôle repose sur l'utilisation de standards, c'est-à-dire sur des coûts fixés à l'avance ayant valeur de normes ; ils portent à la fois sur les quantités de biens et de services consommés et sur leur coût unitaire. L'information réelle sur ces deux éléments est remplacée par une information préétablie provenant de trois sources : les quantités de consommables et d'équipements nécessaires à la mise en œuvre du traitement, les temps standards requis pour chaque opération, le coût unitaire des biens et services utilisés. L'existence de standards permet la mise en place d'un système efficace de contrôle. Contrôle a priori par l'élaboration d'un budget de service et contrôle a posteriori débouchant sur le calcul et l'interprétation des écarts entre coût réel et coût standard.

Les qualités requises pour avoir des coûts contrôlables validés sont les mêmes que pour une bonne balance de Robertval. On leur demande d'être fidèles et sensibles.

La fidélité signifie que des écarts de fonctionnement d'importance semblable doivent provoquer des écarts comparables. La sensibilité signifie que le paramètre de contrôle se doit d'énoncer le plus petit écart pertinent. Deux qualités qui font le plus souvent défaut au prix de revient complet. En ce qui concerne la fidélité, lorsqu'on choisit de ventiler les frais généraux au prorata des charges directes, le prix de revient d'un service de médecine peut se trouver fortement majoré simplement parce que le recrutement d'autres services de l'hôpital s'est tari, alors que son activité propre n'a pas été modifiée. Ce genre d'artefact ne contribue pas à faciliter l'interprétation des écarts entre budget prévisionnel et budget constaté.

En ce qui concerne la sensibilité, on remarque que chaque gestionnaire est jugé avec le prix de revient complet sur une proportion de ventilation de charges indirectes sur lesquelles il n'a aucune action et qui peuvent masquer les variations dont il est responsable.

2. LE COÛT COMME INSTRUMENT DE PREPARATION DES DECISIONS

Cette mission présente des caractéristiques qui la distinguent du cas précédent.

1. Elle est tournée vers l'avenir, car les décisions ne sont jamais rétroactives. Elle doit donc quitter l'habituel domaine de la comptabilité, celui du reportage pour entrer dans celui de l'anticipation. C'est-à-dire que les données historiques ne sont utilisables qu'autant qu'elles constituent une estimation des coûts futurs. Le refus des coûts historiques conduit à rejeter les coûts irréversibles, c'est-à-dire ceux qui résultent de décision déjà prises ou d'engagements déjà souscrits (amortissement, loyers) sur lesquels il n'est plus possible de revenir.

2. La préparation des décisions est toujours non répétitive, chaque problème étant toujours singulier. Il ne peut pas y avoir de chiffres tout prêts apportant une réponse automatique au problème posé. A chaque fois, une analyse spécifique s'impose. Les coûts directs par unité fonctionnelle ne sont pas, sauf exception, des coûts directs des technologies médicales mises en œuvre. Dans beaucoup de travaux, on voit figurer la notion de journées de réanimation post-opératoire ou d'unités de soins intensifs, voire de journées de soins classiques. Le coût d'une telle journée se calcule en divisant les dépenses directes de l'unité par le nombre de journées. On voit les limites de cette approche car on raisonne en coût moyen, ce qui suppose que les dépenses se répartissent également entre les malades. C'est pourquoi, pour être efficace, le calcul du coût moyen par centre de responsabilité (Process Costing) doit être doublé de ce que l'on appellera un coût par commande ou coûts individualisés (Job Order Costing). Si l'acte est très spécifique, il faut mesurer le coût directement et seuls seront pertinents les coûts différentiels, c'est-à-dire les coûts qui sont susceptibles d'être changés par la décision. Le choix de la méthode d'analyse, coût par centre de responsabilité ou coût par commande, dépend de la technologie considérée. Il ne faut pas imaginer que les deux méthodes soient incompatibles. La réalité des protocoles médicaux se charge de fournir toute une gamme de situations intermédiaires qui relèvent à la fois de l'une et de l'autre. Dès lors que l'on isole tout geste, tout produit, toute prestation dont le dénombrement est nécessaire pour l'analyse et correspond à un élément important du processus médical, il conviendra de retrancher du calcul du coût moyen de la journée ou des unités d'œuvres techniques ce qui relève de l'acte spécifique, faute de quoi la reconstitution du coût risque de compter deux fois la même chose.
3. Une confusion doit en outre être évitée : coût différentiel n'est pas synonyme de coût marginal.
- Le coût marginal dans le cadre d'une capacité de production donnée mesure le supplément de coût auquel il faut consentir pour accroître la production d'une unité (coût marginal en structure fixée). A long terme, le coût marginal en structure adaptée mesure le supplément moyen de coût auquel il faut consentir – toutes dépenses confondues : dépenses de fonctionnement, mais aussi de matériel, de bâtiments – lorsqu'on remplace un équipement existant par des installations de taille supérieure connues d'emblée pour fonctionner à cette capacité. Le coût marginal dans ce cas précis intègre comme toujours des coûts variables, mais aussi des coûts de structure (augmentation du potentiel).
 - Le coût différentiel est égal à la variation des coûts résultant du remplacement d'un schéma thérapeutique par un autre. Il ne s'agit plus, comme dans le cas précédent, d'utiliser de manière plus ou moins intensive une capacité de production existante ou de modifier celle-ci pour l'adapter à la marge, mais de choisir entre deux techniques mutuellement exclusives. Le coût marginal se définit par rapport à des variations de production. Le coût différentiel s'apprécie par rapport à toute possibilité de choix. Le coût d'une décision est égal à la différence entre le montant des dépenses que les divers centres de responsabilité devront supporter si la décision est appliquée et celui auquel ils auraient dû faire face dans le cas contraire. Cette définition ne fait aucune hypothèse ni sur l'étendue du domaine prise en compte (coût direct ou coût indirect), ni sur les lois de variation de dépenses (coûts variables, coûts fixes), ni sur l'horizon de temps retenu (conséquences immédiates ou lointaines). Ces distinctions sont reléguées au second plan au profit de l'étude de la variation des charges, quelle qu'en soit la nature, en fonction de la décision prise. Puisque toutes les charges sont prises en compte, c'est le problème de l'impact des choix sur le coût global qui est mis en valeur. Dans la mesure où l'évolution de celui-ci est discontinue, il ne s'agit pas d'un coût marginal au sens strict du terme.

Les qualités demandées à cette nouvelle notion de coût sont différentes de celles requises dans le cas précédent. La qualité de justesse qui n'était pas requise précédemment devient essentielle. Les coûts pris en compte dans les calculs doivent être une mesure absolue et non plus relative de l'importance des ressources accaparées dans le processus productif. Dans le cas précédent, on ne s'intéressait qu'à des écarts par rapport à une norme connue –ici, c'est la définition même de la norme qui est en cause. Il faut encore constater qu'en ce domaine le prix de revient complet est un guide fallacieux et cela pour une simple raison, c'est qu'il ne reflète en général ni la somme que le service économiserait en renonçant à un protocole thérapeutique, ni les dépenses supplémentaires qu'entraînerait le recours à d'autres techniques.

3. LE COÛT COMME MOYEN D'ALLOCATION DES RESSOURCES

Il ne faut pas confondre les coûts et les prix. Les premiers sont des indicateurs de gestion internes qui doivent rendre compte le mieux possible des performances hospitalières. Les seconds sont des données externes par nature rattachées au processus budgétaire et nécessaires à l'usage de la tutelle. Il faut rappeler que la confusion entre prix de journée, servant à la tarification et coût de revient à la journée, de la feuille de répartition et d'imputation dans l'ancien système tarifaire, a conduit à un véritable débauchage de l'outil de gestion qu'aurait dû être la comptabilité analytique hospitalière.

Grâce à l'information médicalisée produite par les hôpitaux et donc, à la présentation de leur activité sous forme de GHM, il est possible de proposer le calcul d'une dotation globale de référence qui tienne compte de l'éventail des cas traités. Avec cette information, la tutelle peut constater si la dotation réelle est très différente de la dotation de référence. Si c'est le cas, elle peut convenir avec l'établissement d'un plan progressif de rapprochement de sa dotation et de celle de référence. Les prix unitaires par GHM sont globaux et n'ont pas besoin de faire apparaître leur décomposition. Cette information est inutile pour la tutelle qui ne saurait pas comment l'employer et est beaucoup trop agrégée et imprécise pour être intéressante au niveau interne de la gestion.

4. PRINCIPE DE BASE

« Le coût d'un bien n'existe pas »

« Un coût ne peut être défini que si l'on opère des choix sur l'étendue de l'espace physique concerné, la nature des dépenses que l'on choisira de recenser, la période de temps sur laquelle l'attention sera portée » (C. Riveline, 1973).

« Il y a autant de types de coûts que d'utilisations possibles. Chaque type de coût est défini par trois caractéristiques : son objet, son contenu et le moment auquel est fait le calcul » (L. Geoffroy, 1990).

4.1 Champ d'application

La relation entre le coût total et les quantités produites exige de préciser par rapport à quel paramètre on qualifie la charge (charge : traduction monétaire d'une consommation de ressources). Ce peut être une fonction (blanchissage, hôtellerie), un produit (entrées, journées d'hospitalisation), une pathologie (GHM), un centre de responsabilités.

4.2 Contenu

Chaque coût peut prendre en considération toutes les charges supportées au titre de l'activité étudiée (coût complet) ou simplement des charges ayant des caractéristiques particulières (coût partiel), selon leur variabilité (coût fixe, coût variable) ou leur relation avec le produit (coût direct, coût indirect).

4.3 Moment de calcul

Les coûts peuvent être déterminés antérieurement aux faits qui les engendrent (coûts préétablis, calculés sur la base des résultats obtenus dans les années précédentes ; coûts standards, résultant d'une analyse médico-économique, par exemple les ICR). Ces coûts peuvent également être calculés a posteriori (coûts constatés).

Faire un calcul de coût ne consiste donc pas à identifier indistinctement tous les coûts, mais à identifier et à mesurer l'ensemble particulier de coûts qui se rapporte à la question posée et au point de vue retenu.

5. DEFINITIONS-CLES

5.1 Le coût marginal – coût différentiel

Le coût marginal dans le cadre d'une capacité de production donnée mesure le supplément de coût auquel il faut consentir pour accroître la production d'une unité (coût marginal d'exploitation d'une structure fixée). A long terme, le coût marginal en structure adaptée mesure le supplément moyen de coût auquel il faut consentir (toutes dépenses confondues : dépenses de fonctionnement, mais aussi de matériel de bâtiment, etc ...) lorsqu'on remplace un équipement existant par des installations de taille supérieure conçues d'emblée pour fonctionner à cette capacité.

Le coût différentiel est égal à la variation des coûts résultant du remplacement d'un programme sanitaire ou d'un schéma thérapeutique par un autre. Il ne s'agit plus, comme dans le cas précédent, d'utiliser de manière plus ou moins intensive une capacité de production existante ou de modifier celle-ci pour l'adapter à la marge, mais de choisir entre deux techniques mutuellement exclusives. Le coût de la décision est la différence entre le coût total que l'on doit supporter et ce qui se serait passé si elle n'avait pas été prise. Cette définition ne fait aucune hypothèse sur l'étendue du domaine pris en compte, ni sur les lois de variation des dépenses, ni sur l'horizon de temps retenu. Dans la mesure où l'évolution des charges est discontinue, il ne s'agit pas d'un coût marginal au sens strict de l'expression.

5.2 Coût d'opportunité

Le coût d'opportunité correspond à la valeur de ce que l'on n'a pas pu faire en faisant ce que l'on fait.

6. DIFFERENCIATION DES COÛTS SELON LEUR CONTENU

6.1 Coût complet – coût partiel

Le coût complet correspond à l'affectation de l'ensemble des charges d'exploitation sur les unités d'œuvres qui caractérisent les produits définitifs de l'activité étudiée.

Les coûts partiels résultent de l'affectation d'une partie des charges sur des activités intermédiaires ou définitives. Les principaux coûts partiels sont, d'une part les coûts fixes et les coûts variables et, d'autre part, les coûts directs et indirects.

Il s'agit là de deux méthodes de calcul différentes. La méthode des coûts complets se rattache à la méthode des sections homogènes ; celle des coûts partiels aux méthodes de comptabilité analytique en coûts variables simples ou évolués. Dans le premier cas, on ne prend en compte pour l'établissement des coûts de revient que les coûts variables. L'ensemble des charges fixes est laissé dans une masse commune (Direct Costing Simple). Dans le second cas, on rapporte à chaque

produit, non seulement les coûts variables, mais aussi la part des charges fixes qui le concernent directement. Il ne reste alors dans la masse commune des dépenses non affectées que la part des charges indirectes que l'on ne peut appliquer distinctement à chaque produit (méthode du Direct Costing évolué).

6.2 Coût direct – coût indirect (au sens de la comptabilité analytique)

Le coût direct est constitué des charges qui, étant propres à un produit ou à une activité, peuvent lui être affectées directement sans discussion ni arbitraire, ou qui peuvent lui être rattachées sans ambiguïté même si elles transitent par des sections auxiliaires, dès lors qu'un instrument de mesure permet d'en opérer le décompte.

Le coût indirect est constitué des charges qui sont communes à plusieurs produits et qui restent indivises au niveau de la saisie.

6.3 Coût variable – coût fixe

«Le coût variable est constitué de toutes les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait exacte proportionnalité entre la variation des charges obtenues et la variation des produits obtenus » (nouveau plan comptable).

«Les coûts fixes sont des charges liées à l'existence de l'entreprise et correspondent pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée » (nouveau plan comptable).

Cette distinction coût variable – coût fixe - a un caractère relatif. Les coûts fixes ne sont pas immuables. Dans le long terme, tous les coûts peuvent être considérés comme variables.

7. DIFFERENCIATION DES COÛTS EN FONCTION DE LEUR MODE DE CALCUL DANS LE TEMPS

7.1 Coût constaté – coût préétabli

« Le coût constaté correspond au prix auquel "on paie les choses" ex post alors que le coût préétabli correspond à un coût calculé ex ante » (Viens-Bitker, 1989).

Ces coûts sont calculés a priori en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévues. Les coûts standards et les coûts rationnels sont des coûts préétablis.

7.2 Coûts standards – coûts rationnels

Coûts standards : coûts qui utilisent des normes de volume d'activité, des normes de consommation propres à des tâches précises et exprimant, par conséquent, des rendements "normaux" ou des productivités normales (Cibert, p. 232).

Coûts rationnels : coûts calculés sur la base d'un niveau ou d'un volume d'activité de l'entreprise considéré comme normale (Cibert, p. 232). Issus de la technique de l'imputation rationnelle des coûts fixes, ils permettent de calculer un coût de revient standard qui correspond à ce que serait le prix si tout se déroulait conformément aux prévisions. L'écart observé entre prévisions et réalisation permet d'adopter les mesures correctrices nécessaires. C'est le domaine du contrôle budgétaire.

8. L'ÉVALUATION DES COÛTS HOSPITALIERS : UN POINT DE VUE COMPLÉMENTAIRE

Idéalement, il faudrait pouvoir estimer les économies réelles dégagées par l'adoption d'un nouveau traitement médicamenteux sur les coûts hospitaliers évités. En principe, ces économies devraient être calculées en termes de coûts directs variables (c'est-à-dire les seuls coûts qui changent en fonction du traitement utilisé et de ses conséquences). Or, l'évaluation des coûts directs en milieu hospitalier, réalisable pour des procédures isolées, est extraordinairement difficile à mettre en œuvre lorsqu'il s'agit de chaîner de multiples événements cliniques sur un horizon de temps important. Deux méthodes peuvent être envisagées pour évaluer les coûts directs :

8.1 Le « microcosting »

Au niveau micro-économique, on cherche à identifier avec précision, dans un établissement donné et dans des conditions de pratique clinique normales, les ressources consommées par chaque patient, comme par exemple le temps exact passé au chevet du patient par chaque membre du personnel, le prix de revient de chaque acte, le prix des consommables, etc ... Cette technique n'a jamais été appliquée que pour l'évaluation du coût d'un acte ou d'une procédure chirurgicale ou anesthésique par exemple et paraît irréalisable dans le cas qui nous occupe. De plus, elle suppose que l'établissement dispose d'une comptabilité analytique très performante, permettant de connaître les prix de revient réels de chaque élément de coût. Enfin, les coûts ainsi évalués ne sont valables que pour les établissements dans lesquels ils ont été calculés et n'ont aucune validité externe.

8.2 L'approche macroéconomique en coûts standards des actes

Elle consiste à dénombrer les durées de séjour passées dans les différents services de l'hôpital (ce qui est en pratique réalisable uniquement dans une étude prospective de cohorte et rarement retracé dans les dossiers existants d'un service) et les actes effectués pour un patient déterminé dans le cadre d'un protocole donné et à les valoriser à partir de coûts standards déterminés à partir d'une source externe. De tels coûts standards, non disponibles actuellement, devraient l'être prochainement : ce sont les I.C.R. (Indices de Coûts Relatifs), sous-produit de l'étude de l'activité médicale par G.H.M. On disposera ainsi, d'un coût standard d'un acte de laboratoire, d'un acte de radio, etc ... de tel ou tel montant, pour une pathologie donnée, qui pourront permettre de valoriser les quantités de ressources consommées qui auront été relevées dans un essai ou une enquête hospitalière. Cependant, on voit bien que cette démarche, plus simple que le microcosting, est malgré tout très laborieuse dès qu'on veut chaîner plusieurs séjours hospitaliers.

8.3 Coût médical net global

Afin de permettre l'évaluation du coût médical net global associé à la mise en œuvre d'une nouvelle procédure ou d'un nouveau traitement, le chaînage des coûts est essentiel.

Il s'agira principalement de démontrer que le coût occasionné par cette prise en charge est au moins en partie compensé par les économies qu'elle permet de dégager sur les hospitalisations évitées.

Ceci n'est réalisable qu'à deux conditions :

- 1) Pouvoir retracer le parcours des patients, à l'intérieur et hors de l'hôpital, par la mise sur pied d'une enquête rétrospective sur un certain nombre de dossiers de patients ou d'une enquête prospective dans le cas d'un essai randomisé,
- 2) Pouvoir valoriser les événements cliniques ainsi retracés. Deux méthodes ont été employées jusqu'ici à cet égard :

- i. La valorisation des durées des séjours par des prix de journée moyens. Elle consiste à dénombrer les durées de séjour passées dans les différents services de l'hôpital (ce qui est en pratique réalisable uniquement dans une étude prospective de cohorte et rarement retracé dans les dossiers existants d'un service), et à leur appliquer les tarifs de prestations journalières de la CNAMTS. Il est maintenant reconnu qu'une telle méthode est par trop grossière et ne rend pas compte de la charge réelle de soins impliquée dans tel ou tel type de séjour.
- ii. La méthode du coût par pathologie ou G.H.M (Groupes Homogènes de Malades). Chaque événement clinique et intervention thérapeutique est reclassé dans un GHM, auquel est attaché un coût. Cette méthode présente l'avantage considérable d'avoir une validité externe incontestable aux yeux de la tutelle : il s'agit d'une base de coûts référencés. On peut objecter que pour l'instant elle ne permet d'évaluer que des coûts complets, alors que l'impact de la prise en charge se fait sentir, à court terme du moins, sur les coûts directs : cette objection devrait être levée lorsque seront connus les résultats de l'expérimentation du P.M.S.I., qui fourniront la décomposition des coûts G.H.M. en 14 postes différents, ce qui permettra d'estimer la part des coûts directs dans le coût global du G.H.M.

9. OUVRAGES ET ARTICLES CITES

1. Cibert A. Comptabilité analytique. Dunod, Paris, 1976
2. Geoffroy L.R. Comptabilité analytique et analyse des coûts à l'hôpital. Communication personnelle, 1990.
3. Lauzel P. Comptabilité analytique et gestion. Sirey, Paris, 3^{ème} édition, 1977.
4. Riveline C. Evaluation des coûts : élément d'une théorie de gestion. ENSMP, 1980.
5. Viens-Bitker C., Leclercq B. Collecte et élaboration de l'information économique nécessaire au calcul des coûts de la décision thérapeutique. Arch. Mal. Cœur, 1989, 82 (III), 49-53.