

Les ICR : à utiliser sans modération par les établissements de soins

Fort heureusement, la comptabilité analytique n'est pas indispensable au bon fonctionnement d'un établissement de soin. Dans ces entités, les charges fixes prédominent et le binôme charges directes/ charges indirectes reste inutile s'il n'est pas accompagné d'un dispositif de gestion complet des coûts. Les établissements de soin ont souffert de nombreux maux en matière de comptabilité analytique et l'introduction des ICR représente une lueur d'espoir. Les ICR permettraient de donner un sens à une démarche encore trop souvent inutile. Petite précision utile : il n'est pas nécessaire de connaître les ICR pour lire et comprendre cet article.

Alain Sommer

Professeur associé
Chaire Economie et Gestion
des Services de Santé
Conservatoire National
des Arts et Métiers

Sans vouloir être exhaustif, ce court article cherche à démontrer l'utilisation possible des ICR ainsi que les avantages que l'on peut en tirer en matière de comptabilité analytique hospitalière.

La comptabilité analytique hospitalière : un échec ancien, durable et jusqu'alors sans espoir

La comptabilité analytique hospitalière a été conçue comme une application isolée de la gestion dans un système de santé marqué par l'allocation centralisée des ressources. Les méthodes utilisées favorisent le manque de transparence en matière de coûts des soins et services des établissements de soin.

Une pratique marquée par la statistique

La lecture des ouvrages de comptabilité analytique disponibles et des circulaires administratives visant à établir la comptabilité analytique permet de comprendre que celle-ci a été conçue en France comme une pratique complexe marquée par la statistique sans lien direct avec le cycle de gestion des établissements. Tout d'abord, l'absence de lien intime entre les coûts unitaires et le budget constitue une erreur mortelle en matière de contrôle de gestion. Imaginez l'avenir prometteur d'une entreprise de service qui n'établirait pas les coûts unitaires prévisionnels de ses services en même temps que son budget...

Si un établissement ne peut établir ses coûts unitaires et son budget annuel en une seule démarche, les reportings qui suivront n'auront pas de sens. Il semble malheureusement que cela soit souvent le cas dans les établissements de soin.

Par contre, l'essentiel de l'effort des établissements de soin a été consacré jusqu'il y a peu à des découpages savants en centres de coûts. Le développement de solutions informatiques intégrées et spécialisées dans les établissements de soin permet maintenant de passer moins de temps à définir ses centres de coûts et de passer plus de temps à utiliser la comptabilité analytique. Encore faut-il intégrer les coûts unitaires dans le cycle de gestion budget /reporting /plan d'action. Ceci est rarement le cas sauf pour certains coûts de fonctions supports réalisés par des centres de productivité (cuisine, lingerie, stérilisation...).

Aucune entreprise industrielle ou commerciale ne consacrerait autant de temps à un système de comptabilité analytique inutile. Les ouvrages modernes de comptabilité analytiques relatent à l'envie les ravages de la comptabilité

analytique à coût complet quand celle-ci n'est pas totalement intégrée dans le cycle de gestion.

Pourquoi est-ce que la réalisation de ces calculs a perduré ?

Un rôle de justification

Cette perte de temps apparente correspondait en fait à la perversion d'un système centralisé dans lequel un établissement ou un département au sein d'un établissement se voyait attribuer des ressources par un ou des décideurs qui utilisaient des budgets par charge comptable sans tenir compte effectivement de l'activité prévisionnelle ou de performances. Dans ce contexte, la comptabilité analytique devenait la justification de budgets décorrélés des activités et des coûts unitaires.

De même la comptabilité analytique est souvent utilisée pour justifier certains investissements ou décisions de gestion ponctuelles. La « valeur du point ISA » relève de la même approche où, en l'absence de repère fiable, un indice complexe et difficilement vérifiable sert de justification à des décisions bureaucratiques.

La participation de quelques dizaines d'établissements méritants aux études de coût pouvait-elle servir d'exemple ou de base à une utilisation efficace ultérieure de la comptabilité analytique ? Pour répondre à cette question, il faut se pencher sur les modes d'utilisation de cette comptabilité dans les établissements.

Un manque de transparence

Le rôle de justification dévolu à la comptabilité analytique explique l'opacité des coûts unitaires dans les établissements de soin.

Rien ne semble plus confidentiel que des coûts unitaires dans un établissement de soin. Demandez à un dirigeant d'hôpital de vous transmettre ses coûts, il vous regardera offusqué : « C'est stratégique... » Ne perdez pas de temps à lui expliquer que ses coûts unitaires sont sans doute erronés et qu'il serait utile de les comparer. Cela pourrait mettre en cause l'allocation de ressource à son établissement mais également l'allocation de ressource interne dans son établissement...

Demandez à une institution publique publiant des relevés de coût de vous donner le détail des calculs, la réponse sera courtoise mais ferme : on doit « respecter l'anonymat ». Traduisez : « les allocations de ressource ».

Quant à l'institution publique chargée de l'étude nationale de coût pour fixer les tarifs des GHM, ses méthodes de calcul sont clairement expliquées mais il n'est apparemment pas possible d'obtenir le détail des calculs des coûts. Dans la vie quotidienne des établissements les coûts unitaires ne sont pas utilisés comme ils le devraient en raison de leur mode de présentation dans les bases de coût nationales. Ces coûts sont trop peu explicites et ne peuvent servir aux véritables démarches de progrès.

Un benchmark discutable

Les difficultés à utiliser la comptabilité analytique hospitalière actuelle dans des décisions de gestion effectives, s'expliquent en partie par l'usage mal compris de la démarche de benchmark.

En l'absence de repères de performance liés à l'activité, il était difficile pour chaque établissement d'évaluer ses coûts unitaires. Les charges comptables étaient bien connues mais pas les volumes d'activité. Il n'était pas possible de calculer et de gérer des coûts.

Cela a en partie justifié la mise en place de bases de données nationales de coûts. Ces bases de données ont été utilisées par les établissements pour comparer leurs coûts aux coûts d'un échantillon représentatif d'établissement. Cette démarche de benchmark reste difficile et relativement décevante.

Le benchmark est un outil complexe qui utilise l'observation de différences de coût ou de performance et une explication en plusieurs étapes pour améliorer les performances des entités.

Dans cette approche, les établissements doivent chercher à atteindre les performances des meilleurs. Il faut éviter en effet que des « médiocres » se comparent à des « insuffisants ». Cela nécessite que le benchmark soit bien organisé.

Un benchmark efficace associe les éléments suivants : des informations sur les coûts ou les prix associées à des données physiques et l'étude détaillée des meilleurs cas.

Il établit un lien entre des données physiques et des coûts ou des prix en euro. Si le gestionnaire n'utilise pas de modèles explicatifs pour comparer des coûts, il ne pourra qu'imaginer des explications car il lui manquera les schémas de causalité. Ce d'autant que ces modèles explicatifs impliquent de nombreux facteurs en interaction: les charges comptables mais également les volumes d'activité, la planification des activités et des ressources, les volumes de consommation par acte, les charges fixes, les temps des opérateurs (effectifs/payés/comptabilisés).....

Le benchmark n'est pas de la statistique. Les établissements doivent connaître les meilleures performances des établissements de soin ainsi que le contexte de leur réalisation. Les écarts types et autres indicateurs n'ont aucune utilité dans cet exercice.

Au lieu de montrer explicitement les meilleures pratiques et de donner aux établissements les moyens d'agir, les bases de données accessibles au public actuellement ne présentent que des études de coût unitaires encombrées de considérations statistiques. Or le benchmark suppose une démarche volontariste sinon agressive.

De plus le secteur des services de santé est un secteur à faible marge : 2 ou 3% de résultat net. Les coûts dans les secteurs de santé sont générés par des actes individuels. Il est donc nécessaire de disposer d'information à jour et précise sinon le benchmark n'apporte aucune valeur.

Or que peut trouver un gestionnaire pour initier une démarche de progrès ? Des chiffres en euro datant au moins de 3 ans, saupoudrés de quelques informations physiques.

Des informations peu utiles

Le gestionnaire ne peut pas faire grand chose de ces bases de données.

D'abord, les données sont périmées. Elles pourraient intéresser un statisticien ou un historien, voire un économiste mais en aucun cas elles ne peuvent aider un gestionnaire. L'utilisation de pourcentage d'indexation pour actualiser des données anciennes est connue pour être la première étape d'une mauvaise décision.

Ensuite, ces données sont partielles (ce sont des valeurs monétaires) et l'excès de chiffres ne compense en rien leur inutilité. Au lieu de fournir le modèle qui aboutit à la construction des coûts, les bases de données fournissent dans le meilleur des cas des chiffres bruts décomposés par charges comptables. Ces bases de données expliquent bien comment elles ont réalisées les calculs mais ne donnent pas les moyens de les utiliser dans une approche de gestion.

Toutes les bonnes maisons de benchmark industriel et commercial (Hackett Groupe par exemple) expliquent qu'il faut constater les différences de coût puis utiliser les données physiques pour les expliquer. Seul un prestataire privé dans les services de santé a initié une démarche qui peut être utilisée dans la prise de décision de gestion.

Enfin, l'approche préconisée par les ouvrages actuels de comptabilité analy-

tique est inopérante pour la prise de décision. Utiliser des modèles statistiques engendre une déperdition considérable d'énergie pour un résultat peu probant.

Supposons qu'un directeur d'hôpital s'attaque aux charges de son établissement. Va-t-il utiliser les coûts unitaires en combinaison avec les analyses par charge comptable ?

Ce point sera détaillé dans un article à venir mais pour résumer on peut tirer 3 conclusions.

1/ Les coûts unitaires des biens ou services éventuellement sous traitables (repas, lingerie, maintenance, nettoyage, administration, stérilisation, facturation, comptabilité, informatiques) peuvent être utilisés comme références. Pour ces coûts les bases de données existantes peuvent être utiles si on vise le coût le plus bas en connaissant les paramètres physiques de son calcul.

2/ Les coûts moyens unitaires des soins et services (interventions chirurgicales, obstétriques, actes d'exploration biologiques ou radiologiques...) ne peuvent être utilisés fructueusement tels qu'ils sont présentés dans les bases de données. Pour être éventuellement utiles, le coût moyen du K ou du B ou de l'ICR nécessitent d'être calculé par la moyenne des coûts unitaires de chaque type d'acte. Un calcul de coût moyen d'ICR ou de K ou de B obtenue en divisant le total des charges d'un département par sa production ne sert à rien en gestion. Il est également nécessaire d'insérer les coûts des ICR, du K ou du B dans un cycle de gestion pour gérer les charges des départements. Cette insertion se fait en établissant un lien entre charges et coût prévisionnels puis entre charges et coût réalisés. Un cout unitaire moyen calculé « à la louche » ne sert à rien pour prendre des décisions de gestion.

3/ Les coûts par patient ou par séjour sont devenus intéressants mais dangereux. Ils sont devenus intéressants car ils ont acquis une valeur pédagogique très forte avec la T2A et on peut utiliser des calculs de marge. Mais ils sont dangereux car ils sont difficiles à calculer et peuvent générer des conclusions erronées. Et enfin ils sont difficiles à gérer compte tenu de la prédominance des charges fixes dans un établissement.

Dans le contexte de la mise en place de la T2A, les ICR deviennent très utiles dans la gestion des coûts par département médico technique et dans la gestion des coûts par acte.

La divine surprise

Les Indices de Coût Relatifs (ICR) ont été remis à la mode par l'ATIH alors que les derniers articles parus sur ce sujet datent de plusieurs années. Cet indice peut devenir le point de reconquête de l'hôpital par la gestion, non pas par les valeurs qu'il peut prendre mais par les pratiques qu'il impose de mettre en place pour son calcul. L'excellent article publié récemment dans *Finances Hospitalières* ⁽¹⁾ rappelle les modalités de calcul de cet indice.

Qu'y apprend-on en effet ? La détermination des ICR est basée sur des données physiques et un modèle de calcul. C'est le début de la démarche des coûts standards utilisée pour leur cycle de gestion par toutes les entreprises contemporaines.

Notons au passage que les Relative Value Units sont utilisées depuis plus d'une décennie par certains autres pays de l'OCDE. En France, l'ICR a été plongé dans l'oubli sans que l'on ne comprenne les origines de cette disgrâce.

L'intérêt des ICR

Le calcul des ICR permet aux opérateurs (médecins/infirmière/ et autres) de

(1) Sylvain Groseil et Emmanuel Quissac
« Finalités et définitions des Indices de Coûts Relatif » - *Finances Hospitalières*
n° 14 mai 2008

CONTRÔLE DE GESTION

s'engager sur la durée de réalisation de chaque type d'acte pour l'année. Elle permet également aux opérateurs de s'engager sur des consommations et des temps d'occupation d'équipement pour chaque type d'acte.

Examinons par exemple le calcul du coût de l'appendicectomie. Le calcul du coût du travail d'une équipe ainsi que celui du coût d'utilisation des équipements dépendront du temps de réalisation de cette intervention. Si une équipe pense la réaliser en 30 minutes, et si l'équipe de l'hôpital voisin pense pouvoir la réaliser en 35 minutes dans des conditions de sécurité et de qualité identiques, leurs coûts respectifs devraient en être impactés. Le même raisonnement s'applique à la consommation de médicaments et dispositifs qui sont prévus lors de la détermination des budgets. Pour chaque acte, les équipes s'engagent sur une liste et une quantité de médicaments et de dispositifs médicaux et par conséquent sur un coût moyen.

Imaginons maintenant que tous les coûts des actes médico techniques soient calculés à partir de paramètres physiques et que leur agrégation permette de reconstituer les charges comptables. Qu'ils aient ou non la forme d'ICR importe peu, il faut comprendre les avantages que l'on peut tirer de cette démarche :

- Les relations entre les coûts unitaires prévus et les charges comptables prévues seront facilement expliquées.
- Les différences de coûts unitaires entre les différents soins et services des établissements seront facilement expliquées.
- Les relations entre les coûts unitaires et charges comptables prévues d'une part et les coûts unitaires et charges comptables réalisés d'autre part seront facilement expliquées par les 3 effets (volume, coût des intrants et mix d'activité).
- Les plans d'actions pourront être basés sur des faits indiscutables et non des hypothèses. Les responsabilités en matière de consommation de ressource seront clairement établies.
- Les coûts unitaires et les charges comptables pourront être gérés par des plans d'action détaillés et justifiés et non par des démarches imposées par la direction générale ou des pétitions de principe. L'acceptation et l'efficacité de ces plans d'action en seront accrues.

Toute la richesse des analyses et des actions permises par les ICR apparaît clairement.

Il ne s'agit pas de calculer des coûts moyens de l'ICR de différentes entités (blocs, radiologie, biologie...) car le nombre de facteurs explicatifs des coûts de chaque département est tel que l'on est certain de ne trouver que de fausses explications. Cette approche obsolète se justifiait par les difficultés de calcul ainsi que par l'absence d'information sur les conditions physiques de réalisation de chaque acte.

Dorénavant, un établissement peut utiliser les ICR dans le cycle de gestion :

- d'abord lors du budget,
- ensuite lors du reporting,
- enfin pour établir et gérer les plans d'action.

Pour intégrer les ICR dans leur cycle de gestion, les établissements peuvent :

- calculer les ICR de leurs principaux actes ou quand cela est possible les ICR de la totalité de leur type d'acte,
- puis comparer chaque mois les performances réalisées aux prévisions.

La rupture avec le benchmark statistique est brutale :

- les performances internes sont plus importantes qu'une comparaison incertaine avec un échantillon d'établissements. Les établissements

peuvent diminuer leurs coûts en permanence et progressivement dans une démarche de progrès continu effective.

- les analyses de coût unitaire et de charges comptables deviennent objectives car les opérateurs de l'établissement connaissent leurs propres performances,
- les plans d'action sont basés sur des faits concrets connus de ceux qui devront modifier leurs comportements et non sur des supputations statistiques avec des marges d'erreur considérables.

En utilisant la démarche des coûts standards à travers les ICR notamment, les établissements de soin pourront ainsi gérer leurs coûts et charges dans une démarche de progrès continue acceptée.

La valeur des ICR des actes médico techniques ne réside pas tant dans les calculs de marge qu'ils peuvent permettre. La valeur des ICR réside dans le fait qu'ils obligent à mettre en place un système de gestion de coût intégré dans le cycle de gestion.

Les facteurs de succès de l'utilisation des ICR

Il n'est pas nécessaire de révolutionner le système de santé pour utiliser les ICR et les coûts standards. Les principales conditions de succès sont du ressort de chaque établissement.

Les facteurs internes

Les ICR sont en réalité des coûts standards. Il suffit que l'établissement utilise une comptabilité analytique basée sur des coûts standards. Ce que la plupart des établissements fait généralement sans tirer tous les avantages de cette démarche.

- L'utilisation de coûts standards doit s'appliquer à toutes les fonctions et à tous les départements de l'établissement pour pouvoir assurer la cohérence de la mise en œuvre du cycle de gestion.
- Les coûts standards doivent tous provenir de données physiques sauf pour les achats de bien et services réalisés à l'extérieur. Aucun coût ne devrait être utilisé par le budget sans être modélisé de façon à pouvoir mesurer ultérieurement les impacts des différences de volume et de productivité et de consommation entre ce qui a été prévu et ce qui a été réalisé.
- Les coûts prévisionnels des actes complexes (interventions chirurgicales, actes d'obstétrique, biologies, radiologie) doivent être pour la plupart établis en utilisant des ICR. L'ICR est un excellent prétexte pour mettre en place une comptabilité analytique par coût standard.
- Les systèmes d'information de gestion doivent pouvoir capturer les informations utilisés pour calculer les ICR (temps de travail, consommations...). Ces outils ont largement progressé sur ce sujet au cours des dix dernières années.
- Le support de la direction de l'établissement doit être complet et les analyses de coûts doivent être généralisées lors des cycles de gestion (par pole/ département / service médico techniques / processus) qui comporte le budget et les reporting mensuels.
- Les producteurs de soins et d'actes doivent être associés à la démarche dès le début du cycle de gestion pour reconnaître ensuite la validité des données et la nécessité le cas échéant des actions correctives. Utiliser des tables importées de sociétés savantes ou d'un organisme extérieur à l'établissement serait contre productif si les producteurs de soin ne sont pas associés à la construction de leurs ICR.

Les facteurs de succès externes à l'établissement

Les ICR peuvent parfaitement être utilisés sans repère externe. Si l'établissement veut calculer une marge par acte, la seule information extérieure indispensable

peut être la tarification par acte si elle existe.

Mais dans le cas des GHM/GHS, les informations disponibles sur les différents ICR sont des valeurs monétaires datant de quelques années et provenant d'un échantillon d'établissement dont on ne peut vraiment connaître le degré de performance.

Seul un prestataire de base de données privé permet actuellement de suivre la valeur de ses ICR et de les comparer efficacement à une référence.

Quelles modifications faudrait-il apporter aux bases de données publiques pour qu'elles deviennent effectives ?

- Les coûts unitaires mesurés par les bases de données doivent être accompagnés de modèles de causalité. Cela suppose un consensus sur les modes de gestion des établissements. Ce consensus existe en réalité, il devient urgent de le formaliser.
- Les bases de données de coûts unitaires doivent comporter les données physiques détaillées qui permettent de réaliser une comparaison entre les ICR des établissements. Cela suppose que les bases de données publient régulièrement des données physiques récentes.
- Les bases de données de coûts doivent montrer les meilleures pratiques pour permettre aux autres établissements de comprendre sur quel poste de charge ou sur quelle performance (productivité, consommation de médicament ou de consommable) intervenir pour réduire leurs coûts unitaires.

Les institutions qui gèrent le dispositif de tarification n'ont pas eu pour objectif de fournir des informations utilisables par les établissements pour agir sur la chaîne de création de leurs coûts. On peut comprendre qu'elles ne fournissent pas les éléments utiles pour la gestion des établissements de soin. Si elles pouvaient le faire, elles rendraient un service inestimable aux établissements de soin.

Le potentiel d'amélioration des performances des établissements par les ICR est considérable. Il ne peut être ignoré par les institutions qui gèrent les bases de données qui devraient s'adapter:

- en fournissant des modèles de calcul des coûts,
- en fournissant des informations sur les principaux actes médico techniques de façon à ce que les établissements puissent se comparer utilement aux meilleures pratiques.

Les ICR constituent l'occasion inespérée de construire une comptabilité analytique hospitalière utile.

Les établissements doivent comprendre que le salut vient d'eux même et non de comparaisons difficiles à utiliser. Il est préférable d'agir tous les jours de façon efficace sur ses coûts unitaires et ses charges comptables que de se référer à des données extérieures d'usage malaisé.

Si les établissements ne trouvent pas actuellement à l'extérieur les informations nécessaires à la mise en place et à la gestion des ICR, ils peuvent trouver en eux même les ressources nécessaires à une gestion de leurs coûts et n'utiliser les tarifs que comme des contraintes externes.

Quelle que soit l'évolution des informations sur les coûts, la T2A porte en elle les germes d'une mutation des systèmes de gestion qui finira par s'imposer à travers l'utilisation des ICR.