



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

FACOLTA' DI SCIENZE STATISTICHE

**LAUREA TRIENNALE IN STATISTICA E GESTIONE DELLE
IMPRESE**

TESI DI LAUREA

**LA CONTABILITÀ ANALITICA NELLE AZIENDE
SANITARIE:**

IL CASO DELL'ULSS n. 15 DELLA REGIONE VENETO

RELATORE: Ch.mo Prof. Marco Ciabattori

LAUREANDA: Valentina Bizzotto

ANNO ACCADEMICO 2007/2008

INDICE

1) Breve descrizione di come è strutturata l'Azienda ULSS n. 15 "Alta Padovana"

2) Le motivazioni alla base dell'introduzione della contabilità analitica nelle unità locali socio-sanitarie (ULSS)

3) Modalità alternative per la progettazione di un sistema di contabilità direzionale: contabilità analitica basata sui centri di costo versus contabilità analitica basata sulle attività (Activity Based Costing - ABC)

- Fasi progettazione del sistema e criteri di individuazione dei centri di costo
- L'analisi organizzativa
- Lo strumento dell'analisi organizzativa : la scheda
- Dall'analisi organizzativa alla definizione dei centri di costo
- Il piano dei centri di costo
- Il piano dei fattori produttivi
- Soluzioni per misurare il costo delle prestazioni
- Fasi di implementazione di un sistema ABC

4) Oggetti di calcolo dei costi e configurazioni di costo: costi rilevati (diretti e indiretti)

- Possibili oggetti di costo della COAN
- La scelta degli oggetti di costo nelle aziende ospedaliere
- Le configurazioni di costo

5) Metodologia di attribuzione dei costi ai centri di costo e utilizzo della tecnologia

- Modelli di COAN
- L'individuazione dei centri di costo nelle aziende sanitarie
- Imputazione dei costi ai reparti e servizi dell'azienda sanitaria
- Il ribaltamento: centri ausiliari e funzionali sui centri produttivi

6) La problematica dei costi comuni di struttura

- Classificazione dei costi: modalità con cui sono imputati all'oggetto di costo
- Il ribaltamento dei costi dei servizi generali

7) L'utilizzo dell' ABC nelle aziende sanitarie: illustrazione di un caso concreto

8) Conclusioni

9) Bibliografia

1) BREVE DESCRIZIONE DI COME È STRUTTURATA L'AZIENDA ULSS n. 15 “ALTA PADOVANA”

L'Azienda- U.L.SS. n. 15 costituita dall'accorpamento delle due disciolte U.L.SS. n. 19 “Mediobrenta” di Cittadella e n. 20 di Camposampiero, è stata denominata “Alta Padovana”, assumendo la sua completa identificazione in Azienda- U.L.SS. n. 15 “Alta Padovana”.

L'azienda ha personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale (art. 3, comma 1-bis, del D.Lgs. 299/99).

L'azienda ha un ambito territoriale di 585 kmq., costituito dai territori dei 28 comuni che qui di seguito elenchiamo :Campodarsego, Vigodarzere, Vigonza, Villanova di Camposampiero, Borgoriccio, Camposampiero, Loreggia, Massanzago, Piombino Dese, San Giorgio delle Pertiche, Santa Giustina in Colle, Trebaseleghe, Villa del Conte, Campo San Martino, Campodoro, Carmignano di Brenta, Curtarolo, Gazzo, Grantorto, Piazzola sul Brenta, San Pietro in Gù, Villafranca, Cittadella, Fontaniva, Galliera Veneta, San Giorgio in Bosco, San Martino di Lupari, Tombolo.

L'organizzazione aziendale è rappresentata dalle seguenti macrostrutture:

- Il Distretto socio-sanitario
- L'Ospedale
- Il Dipartimento di prevenzione

Esse sono le strutture tecnico- funzionali complesse “primarie” dell'Azienda, alle quali spetta la gestione caratteristica della stessa Azienda; dette strutture sono dotate di autonomia gestionale e soggette a rendicontazione analitica.

Il Distretto socio-sanitario è la struttura tecnico-funzionale mediante quale la l'Azienda-U.L.SS. n. 15 assicura nel proprio ambito territoriale l'erogazione dell'assistenza primaria attraverso un elevato livello di integrazione tra i diversi che erogano le prestazioni sanitarie e socio-sanitarie, e tra questi i servizi socio-assistenziali in modo da consentire una risposta coordinata e continuativa ai bisogni della popolazione. Il Distretto è centro di riferimento per l'accesso a tutti i servizi dell'Azienda, polo unificante di tutti i servizi sanitari, socio-sanitari e socio-assistenziali territoriali, sede di gestione e coordinamento operativo e organizzativo dei servizi territoriali.

Il Distretto socio-sanitario è articolazione organizzativo- funzionale:

- che rappresenta un centro di servizi e prestazioni dove la domanda di salute della popolazione è affrontata in modo unitario e globale
- nella quale sono attivabili tutti i percorsi d'accesso del cittadino ai servizi sanitari, socio-sanitari e socio-assistenziali

- che meglio consente di governare i processi integrati tra istituzioni gestendo unitariamente diverse fonti di risorse (del SSN, dei Comuni, della solidarietà sociale).

Il Distretto socio-sanitario assicura l'assolvimento delle seguenti funzioni fondamentali:

- a) analisi e valutazione dei bisogni di salute
- b) gestione diretta dei servizi e interventi che rientrano nel "livello di assistenza distrettuale", avvalendosi di operatori e di unità operative proprie, oppure attraverso rapporti convenzionali con operatori o organizzazioni "esterne"
- c) governo dei consumi di prestazioni "indirette" (farmaceutiche, specialistiche ambulatoriali e ospedaliere) attraverso attività di orientamento del cittadino e soprattutto, l'integrazione nell'organizzazione distrettuale dei Medici di Medicina Generale (MMG) e Pediatri di Libera Scelta (PLS)
- d) realizzazione dell'integrazione socio-sanitaria a livello istituzionale gestionale e operativo

L'ambito territoriale dell'Azienda- U.L.SS. n. 15 è suddiviso nei due Distretti socio-sanitari:

- n.1 Sud-Est (n. 13 Comuni, abitanti 114.797, sedi operative a Camposampiero, Trebaseleghe, Vigoderzere, Vigonza, con sede amministrativa direzionale a Vigonza)
- n.2 Nord-Ovest (n. 15 Comuni, abitanti 108.464, sedi operative a Carmignano, Cittadella, Piazzola sul Brenta, San Martino di Lupari, con sede amministrativa e direzionale a Piazzola sul Brenta)

I due Distretti socio-sanitari sono strutture complesse a valenza dipartimentale; l'articolazione interna è costituita dalle Unità Organizzative (unità che sono strutture complesse o semplici).

I criteri sui quali si fonda l'organizzazione distrettuale sono i seguenti:

- orientamento delle attività per programmi budgettizzati, che tengono conto del Piano di Zona dei servizi sociali, definiti di comune intesa con le amministrazioni comunali attraverso i Comitato dei Sindaci di Distretto
- metodo di lavoro interdisciplinare, attraverso l'integrazione delle competenze delle strutture/unità organizzative/servizi dell'Azienda, garantendo la compresenza dei tre momenti specifici di intervento, sanitario, socio-sanitario ad elevata integrazione sanitaria e socio- assistenziale
- flessibilità nell'organizzazione del lavoro distrettuale
- valorizzazione del Medici di Medicina Generale e dei Pediatri di Libera Scelta ai quali è riconosciuto un ruolo centrale nell'operatività del Distretto, in quanto riferimenti immediati e diretti per le persone e le famiglie, con funzioni specifiche di :
 - 1) educazione e promozione della salute
 - 2) valutazioni dei bisogni delle persone

3) regolamentazione e razionalizzazione degli accessi alle prestazioni del Servizio Sanitario Nazionale

Al fine di omogeneizzare servizi e interventi all'interno del territorio dell'Azienda, è istituito il Coordinamento dei Direttori di Distretto al cui interno, con apposito atto deliberativo, il Direttore Generale nomina il Responsabile del Coordinamento che si rapporta direttamente alla Direzione aziendale. Al Direttore di distretto spetta il compito di perseguire gli obiettivi di risultato e di attività, tenuto conto delle risorse organizzative, definite in sede di contrattazione budgetaria con la Direzione aziendale.

Il Direttore del Distretto garantisce la funzione direzionale di tutte le attività del distretto e opera in stretta collaborazione con i Dirigenti responsabili delle Unità organizzative. In particolare la funzione direzionale del Direttore di Distretto si esplica attraverso:

- a) decisioni i merito all'impiego del personale (misure di riequilibrio in ordine al fabbisogno di risorse umane delle unità organizzative distrettuali)
- b) gestione, entro il budget prefissato, degli istituti economici contrattuali quali il lavoro straordinario, la retribuzione di risultato, la pronta disponibilità e la formazione permanente del personale
- c) individuazione e proposta alla Direzione aziendale degli incarichi dirigenziali
- d) intrattenimento di rapporti esterni con persone ed enti afferenti al territorio di competenza e assunzione di decisioni che impegnano l'Azienda verso l'esterno in conformità alle indicazioni fornite dalla Direzione Generale.
- e) supporto alla Direzione aziendale nei rapporti con i Sindaci del distretto (art 3- sexies, comma 1, D.Lgs.vo 502/92 e successive modificazioni e integrazioni)
- f) proposta alla Direzione aziendale, sulla base delle risorse assegnate, del Programma delle Attività Territoriali, previo parere del Comitato dei Sindaci di Distretto, che è approvato dal Direttore Generale (art 3- sexies, comma 3, D.Lgs.vo 502/92 e successive modificazioni e integrazioni)

I rapporti istituzionali con i Comuni (art 120 LR 11/2001) vengono tenuti dal Direttore di Distretto per le funzioni operative, in sintonia con le linee strategiche, con la pianificazione e la programmazione generale decise dalla Direzione Generale dell'Azienda: strumento operativo annuale di ciò è il Programma delle Attività Territoriali (PAT) che traduce in termini operativi, nel contesto distrettuale, obiettivi e indirizzi della programmazione attuativa locale aziendale. Esso è proposto dal Direttore di distretto previo parere del Comitato di Sindaci di distretto, e approvato dal Direttore Generale, tenuto conto delle priorità stabilite a livello regionale e d'intesa (per le parti relative alle attività socio-sanitarie) con il Comitato dei Sindaci di distretto.

Con appositi atti sono altresì definite, previa proposta congiunta dei Direttori di struttura interessati, le modalità con cui sono regolamentati i rapporti tra Distretti socio-sanitari e, rispettivamente, l'Ospedale e il Dipartimento di Prevenzione.

L'Ospedale è la struttura tecnico- funzionale mediante la quale l'Azienda- ULSS n. 15 assicura nel proprio bacino territoriale l'erogazione dell'assistenza ospedaliera in modo unitario ed integrato sulla base dei principi di programmazione e organizzazione regionale, perseguendo anche la formazione e la ricerca.

L'Ospedale assicura le risposte.

- alle situazioni di urgenza ed emergenza
- assistenziali alle acuzie, in regime ordinario e diurno
- assistenziali alle post-acuzie lungodegenziali e riabilitative

Assicura inoltre parte delle prestazioni assistenziali e specialistiche ambulatoriali.

L'Ospedale dell' Azienda- ULSS n. 15 si articola nei due presidi ospedalieri:

- di Cittadella
- di Camposampiero

L'articolazione organizzativa interna è costituita dalle Unità Operative Autonome stabilite dalla programmazione dissettore, unità che sono strutture complesse. Le Unità Operative Ospedaliere sono organizzate in Dipartimenti. L'Ospedale assicura le prestazioni di ricovero, day hospital e day surgery e specialistiche in forma ambulatoriale secondo le caratteristiche di qualità/quantità specifiche nei budget concordati con per i singoli Dipartimenti/Unità operative e per le funzioni previste dalla programmazione regionale e aziendale.

Ciascuna operazione deve essere fornita nella forma assistenziale che risulta più appropriata e deve essere destinata esclusivamente alle persone affette da condizioni patologiche (mediche e chirurgiche) in fase acuta e post-acuta che, per la loro complessità/intensità, non possono essere assistite, in modo ugualmente efficace ed efficiente, nell'ambito dei servizi territoriali.

L'attività dei due presidi ospedalieri deve avvenire più possibile in modo integrato, evitando duplicazioni di prestazioni e di funzioni che non siano giustificate da economicità e tempestività. Deve essere favorito e perseguito al massimo l'utilizzo in comune delle risorse tecnologiche e di personale, con particolare riferimento alla logica dipartimentale.

All'Ospedale costituito dai due presidi ospedalieri (strutture complesse a valenza dipartimentale) sopra individuati, è preposto, in attuazione della DGR 31.12.2001 n. 3908 e nelle more di quanto verrà stabilito in materia dell'emendamento PSR, un Dirigente medico, "Delegato" dal Direttore Generale, come unico responsabile medico organizzativo, il quale risponde direttamente alla Direzione Generale dell'Azienda del budget assegnato. In particolare al Dirigente medico dell'Ospedale spetta la responsabilità della definizione del

budget per ogni presidio ospedaliero e la verifica della loro congruità rispetto agli obiettivi dell'Azienda, con particolare riguardo ai Dipartimenti Interpresidio.

Il Dirigente medico dell'ospedale opera nelle seguenti aree di attività:

- a) area della programmazione, dando attuazione agli indirizzi strategici della Direzione Generale e garantendo l'integrazione dei dipartimenti ospedalieri e l'efficienza e dell'efficacia delle linee produttive
- b) area igienico- organizzativa e della gestione operativa

Egli governa pertanto l'Ospedale, in collaborazione coi Direttori di Dipartimento al fine di assicurare l'assolvimento della missione attraverso:

1. programmazione
2. esercizio della funzione di produzione
3. l'allocazione delle risorse destinate ad assicurare alla popolazione le prestazioni ed i servizi di pertinenza
4. l'accessibilità ai servizi ed alle prestazioni

Egli assicura altresì la gestione complessiva delle risorse assegnate all'Ospedale, garantendone la migliore efficienza allocativa tra i diversi dipartimenti, per il raggiungimento degli obiettivi prefissati alla cui individuazione partecipa attivamente nel processo di budgeting (controllo direzionale). Fino alla data di entrata in vigore del Piano Socio-Sanitario Regionale resta fermo l'attuale assetto aziendale delle Direzioni mediche, una a Camposanpiero e una a Cittadella. Egli coordina inoltre le funzioni dei dipartimenti, anche mediante le funzioni di concertazione, per garantire, all'interno dei due presidi, la corretta organizzazione ed esecuzione dei programmi assistenziali. È garante, da un punto di vista strettamente organizzativo e gestionale, dell'erogazione integrata delle prestazioni sanitarie ospedaliere. È responsabile dei dati sanitari e della gestione dell'archivio della documentazione sanitaria. È infine responsabile del mantenimento dei requisiti igienico-organizzativi con particolare riguardo alle funzioni di carattere generale e trasversale espletate all'interno di ciascun Presidio.

Nell'ambito dell'Ospedale è inoltre istituita la figura del Dirigente amministrativo di Ospedale al quale competono le seguenti funzioni:

1. concorrere, assieme al Dirigente medico dell'Ospedale, al conseguimento degli obiettivi fissati dal Direttore Generale
2. è responsabile dell'attività amministrativa che viene svolta nei due Presidi Ospedalieri e Poliambulatoriali correlata alle funzioni di accettazioni dei ricoveri, prenotazione delle prestazioni, riscossione delle tariffe e dei tickets, recupero delle tariffe non pagate.

3. coadiuva Dirigente medico dell'Ospedale nella gestione del personale amministrativo impiegato nei servizi sanitari delle struttura ospedaliera
4. collabora con il Dirigente medico dell'Ospedale nella gestione del personale amministrativo impiegato nei servizi sanitari della struttura ospedaliera.

Il Dipartimento di Prevenzione è la struttura tecnico- funzionale mediante la quale l'Azienda-ULSS n. 15 assicura nel proprio bacino territoriale la promozione e la tutela della salute della popolazione. Il Dipartimento di Prevenzione assicura la promozione e la tutela della salute collettiva, fornendo una risposta unitaria ed efficace alla domanda, anche inespressa, della salute della popolazione, attraverso il proseguimento di strategie di:

- promozione della salute
- prevenzione degli stati morbosi
- miglioramento della qualità della vita
- benessere animale e sicurezza alimentare

Il Dipartimento di Prevenzione risulta essere articolato nelle tre aree dipartimentali di seguito indicate:

- a) Sanità Pubblica
- b) Tutela della Salute negli ambienti di lavoro
- c) Sanità Pubblica Veterinaria

I Servizi afferenti a ciascuna area sono strutture semplici e/o complesse.

La Direzione del Dipartimento è affidata dal Direttore Generale al Direttore di una delle strutture complesse del Dipartimento, il quale rimane in carica per la durata del mandato del Direttore e può essere riconfermato. Il Direttore di Dipartimento è titolare della struttura complessa cui è preposto a rispondere alla Direzione Generale del proseguimento degli obiettivi aziendali, dell'assetto organizzativo complessivo del Dipartimento e della gestione del budget affidatogli; è affiancato da un Comitato di Dipartimento, composto dai Responsabili dei Servizi ed è coadiuvato da unità di staff tra cui un preposta dal sistema informativo del Dipartimento.

L'organizzazione e le procedure del Dipartimento di Prevenzione devono essere basate su alcuni sunti fondamentali:

- metodologia di lavoro basata sulla valutazione dei bisogni e dei rischi
- pratiche di sanità pubblica basate su prova di efficacia, con particolare riferimento all'attività di coordinamento degli screenings di popolazione per la prevenzione/diagnosi precoce delle patologie tumorali e cronico- degenerative
- analisi sistemica dell'organizzazione e della Comunità in cui si opera con integrazione del Dipartimento di Prevenzione con gli altri soggetti del tessuto sociale

- assicurazione di qualità

la missione del Dipartimento di Prevenzione è quella di garantire la tutela della salute collettiva e di fornire una risposta unitaria ed efficace alla domanda, anche inespressa, di salute della popolazione, perseguendo le strategie di:

- promozione della salute
- prevenzione degli stati morbosi
- miglioramento della qualità della vita

su tali elementi strategici il Dipartimento di Prevenzione, oltre ad impostare azioni secondo i criteri dell'intervento diretto, deve promuovere la collaborazione e l'integrazione con tutte le altre strutture aziendali e con le istituzioni esterne, in particolare con i Comuni del territorio dell'Azienda, innovando le prestazioni nei contenuti e nel metodo secondo i principi che ispirano la medicina basata su prove di efficacia e in sintonia con i significativi cambiamenti intervenuti anche nel settore della medicina preventiva che hanno visto lo spostamento progressivo dell'esercizio diretto di servizi da parte della Pubblica Amministrazione, mettendo in capo a soggetti pubblici e privati la responsabilità dei propri atti con possibili ricadute sulla salute pubblica.

2) I MOTIVI INTRODUZIONE ALLA BASE DELL'INTRODUZIONE DELLA COA NELLE ULSS

Innanzitutto vogliamo capire se, al di là delle norme, possa essere riconosciuta alle aziende sanitarie la qualifica di aziende anche in base ai principi dell'economia aziendale. A questo scopo, analizziamo le caratteristiche costitutive per verificarne la rispondenza o meno (Viganò):

1. *attua processi economici di acquisizione, di produzione, di scambio e di erogazione misurabili o meno monetariamente.* Le aziende sanitarie operano attraverso l'acquisizione di beni e di servizi che vengono impiegati nella stessa azienda per erogare a loro volta delle prestazioni sanitarie di cui saranno beneficiari i pazienti che, in regime di libera scelta, intenderanno rivolgersi all'ospedale. All'interno della complessa attività ospedaliera si svolgono processi produttivi volti ad impiegare risorse scarse per ottenere beni e/o servizi utili per il soddisfacimento di bisogni umani. È insita nell'attività di produzione un'attività di consumo dei beni impiegati, spesso si suole assegnare a detto consumo una connotazione particolare qualificandolo come consumo di riproduzione o di investimento, al fine di distinguerlo dal consumo conclusivo, in cui la funzionalità del bene si esaurisce con l'appagamento del bisogno che lo stesso è chiamato a soddisfare.

Non meno presente è l'attività di scambio e di erogazione delle prestazioni sanitarie che vengono realizzate per essere "consumate" dai pazienti del SSN.

2. *c'è gestione per operazioni e funzioni.* L'attività economica dell'azienda sanitaria, data la sua complessità, avviene attraverso l'attribuzione di compiti, poteri e responsabilità secondo un disegno organizzativo ben definito. Va segnalato che in questo tipo di aziende è presente un elevato grado di formalizzazione dei compiti, dei poteri e delle responsabilità, nonché delle procedure necessarie per l'espletamento delle funzioni aziendali.
3. *è composta da beni e da persone. Si forma un patrimonio.* L'azienda sanitaria opera attraverso una molteplicità di beni e di persone, che devono essere convenientemente impiegati all'interno della stessa azienda per produrre ed erogare le prestazioni sanitarie necessarie alla diagnosi ed alla cura dei pazienti che si rivolgono al presidio sanitario.
4. *c'è coordinazione spazio-temporale (sistema).* Negli ospedali si svolge un'attività che richiede un elevato livello di coordinazione spazio-temporale, in cui le operazioni effettuate da uno degli elementi del sistema hanno dei riflessi su tutte le altre componenti. Per esempio si consideri la necessità di relazionare le differenti attività sanitarie che interessano la diagnosi e la cura del paziente che, anche per una patologia relativamente semplice, richiede attività di ricovero, di analisi, di somministrazione di pasti e di medicinali. Si consideri inoltre che in relazione ai nuovi sistemi di finanziamento è cresciuta l'attività amministrativa connessa ai ricoveri, che deve essere a sua volta coordinata con l'attività di rilevazione della patologia svolta dai medici chiamati a compilare la cosiddetta SDO, che è alla base della definizione delle tariffe per il sistema di finanziamento delle aziende ospedaliere.
5. *si pone finalità mutevoli.* La finalità di carattere generale che orienta la gestione delle aziende sanitarie è quella della prevenzione, cura e riabilitazione dei cittadini nel territorio di competenza. Tuttavia a questa finalità si sono affiancate nel corso del tempo altre e diverse finalità (esempio: ricerca). Inoltre la gestione di queste aziende è stata condizionata dall'obiettivo economico del pareggio di bilancio, che a seguito della riforma del sistema sanitario ha assunto un tale rilievo da imporre la sua disciplina in una specifica norma di legge (art 4, comma 8 del D.Lgs.vo 502/92). L'attività ospedaliera ha quindi finalità mutevoli nel tempo.
6. *con la sua attività soddisfa automaticamente bisogni umani di natura economica.* I bisogni umani di natura economica sono quelli che possono essere soddisfatti con beni economici. Non tutti i beni sono di natura economica e perché questa definizione sia soddisfatta è necessario che sia un bene scarso, cioè limitato (ossia beni/servizi il cui

consumo da parte di un soggetto limita la possibilità di consumo da parte di un altro). In conclusione l'attività dell'azienda ospedaliera è un'attività diretta al soddisfacimento di bisogni di natura economica, dal momento che la "produzione" dell'ospedale è diretta al soddisfacimento dei bisogni di salute dei cittadini, attraverso l'impiego di risorse limitate che impongono un razionale utilizzo delle stesse secondo il principio economico del minimo mezzo.

7. *è autonoma e duratura.* Per quanto riguarda l'autonomia si osserva che è presente nelle aziende ospedaliere in virtù della riforma avvenuta ad opera del D.Lgs.vo 502/92 e delle successive integrazioni, va ricordato però che oltre a possedere per legge l'autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica è chiamata anche ad un'autonomia intesa come «...capacità di vivere e svilupparsi per il miglior conseguimento delle proprie finalità, senza il sistematico ricorso, ove ve ne fosse bisogno, ad economie esterne». Ricordiamo che le aziende ospedaliere sono chiamate a reintegrare i costi necessari per lo svolgimento della loro attività attraverso i ricavi derivanti dalla valorizzazione dell'attività svolta in base alle tariffe fissate con il sistema DRG. Non ci pare che si possa disconoscere agli organismi in questione il carattere dell'autonomia, che deve essere ravvisato nella capacità di sopravvivere e svilupparsi senza ricorrere alle economie esterne. Il carattere in questione non richiede la totale assenza di interventi esterni a sostegno dell'azienda, che debbono tuttavia avere il carattere dell'eccezionalità. Proprio in relazione all'autonomia esistono le maggiori differenze tra aziende ospedaliere e presidi ospedalieri di pertinenza delle AUSL, i quali non posseggono autonomia non solo dal punto di vista legislativo, ma anche dal punto di vista aziendale, dal momento che la loro sopravvivenza è posta a carico della AUSL di cui sono parte integrante. Passiamo ora ad esaminare il carattere della durabilità, inteso come «...attitudine dell'azienda a permanere nel tempo, sia pure con modificazioni spesso profonde nella sua struttura». L'esistenza di questi organismi travalica le persone ed i mezzi che nel tempo si succedono, dovendo l'ospedale per sua stessa natura "durare" al di là del contributo che questi hanno dato all'azienda per realizzare le proprie finalità. Si vuole affermare che lo stesso è istituito e retto per permanere nel tempo nonostante i cambiamenti che interessano la sua struttura.
8. *tende all'efficienza del suo funzionamento; si pone obiettivi che tende a conseguire (efficacia).* In passato molte amministrazioni pubbliche hanno "subito" una gestione poco attenta ad un razionale impiego delle risorse pregiudicando la stessa capacità di conseguire gli obiettivi fissati. Proprio il richiamo ad una maggiore efficienza nell'impiego delle risorse e ad una migliore efficacia nel raggiungimento degli obiettivi

socio-sanitari è stato uno dei criteri ispiratori della riforma sanitaria avvenuta ad opera del D.Lgs.vo 502/92. Per quanto attiene all'efficienza, si considera che in presenza di una remunerazione predefinita per l'attività svolta, la possibilità di sopravvivere e di svilupparsi sia legata alla capacità dell'azienda di realizzare le proprie prestazioni in base al principio del minimo mezzo, ossia attraverso un razionale impiego dei beni e dei servizi a disposizione (esempio: riduzione delle giornate di degenza per patologie che in passato richiedevano una maggiore permanenza del paziente all'interno del presidio sanitario, oggi grazie alla maggiore celerità nell'espletamento degli esami diagnostici si nota un miglioramento). Dall'altro canto l'introduzione in queste strutture di sistemi informativi propri del modo delle imprese dimostra la necessità per questi organismi di porre attenzione ad un razionale impiego delle risorse per garantire la loro stessa sopravvivenza. Per quanto riguarda l'efficacia, intesa come fissazione di obiettivi e tendenza a raggiungere gli stessi, pur nella molteplicità degli obiettivi due sono quelli che le aziende si devono porre: diagnosi e cura della patologia e autonomia oltre all'equilibrio di bilancio.

9. *vi è un'innata componente di rischio: esterna (mercato, ambiente), interna.* L'azienda è chiamata a reintegrare i costi necessari alla realizzazione della propria attività attraverso la "vendita" delle sue prestazioni sul mercato, è evidente che, in presenza di notevoli costi fissi, la sopravvivenza dell'organismo è assicurata soltanto se lo stesso è in grado di raggiungere un certo volume di prestazioni. Dal momento che il cittadino è libero di scegliere tra diversi ospedali accreditati presso il SSN per la diagnosi e la cura della patologia da cui risulta affetto, la possibilità stessa dell'ospedale di sopravvivere e svilupparsi è soggetta al rischio che i pazienti non esprimano un adeguato apprezzamento per il trattamento ricevuto nella struttura, con la conseguenza di non riuscire ad erogare quel volume "minimo" di prestazioni che le garantisca di raggiungere l'equilibrio economico. Il rischio legato all'attività interna sta nel fatto che non deve solo realizzare un certo volume minimo di prestazioni che le consentano di coprire i costi fissi, ma deve anche produrle con costi unitari inferiori alla tariffa corrisposta. Il rischio legato all'impiego dei fattori aziendali non solo è presente, ma nel breve periodo, dovrebbe essere avvertito in misura maggiore dagli amministratori di queste aziende rispetto al rischio di mercato di cui abbiamo in precedenza discusso.
10. *vi è un soggetto economico, specifico e consapevole, in grado di incidere sul funzionamento e sulle finalità dell'azienda senza sovvertirne la forza di esistenza autonoma.* Il soggetto economico è un'entità composta da due categorie di soggetti: i politici ed i manager. Ai primi spetta il compito di indirizzo, per l'appunto politico, ossia

di definire mezzi ed obiettivi con cui queste aziende operano, e di esercitare quella necessaria funzione di controllo e di stimolo al raggiungimento degli obiettivi assegnati. L'altra componente del soggetto economico rappresenta l'anima tecnica dello stesso, depositaria di quelle competenze e di quella professionalità indispensabili al governo delle aziende. I soggetti che governano l'azienda ospedaliera e ULSS, sia nelle persone che nei manager, sia in quelle dei politici, incidono sul funzionamento e sulle finalità della stessa e cambiano nel corso del tempo, senza per questo sovvertire la sua forza di esistenza autonoma.

11. *vi è una governance: diretto, in rapporto con la proprietà.* Nelle aziende in questione sono delineati dei ruoli ben definiti (Direttore Generale, Direttore Amministrativo e Direttore Sanitario) a cui spetta il governo dell'azienda. È stato osservato che la breve esperienza successiva all'introduzione delle figure di manager pubblico ha visto la costante ingerenza delle forze politiche, che hanno condizionato la vita di questi organismi ben al di là degli iniziali propositi della riforma. L'osservazione di questo fenomeno non deve precludere la possibilità di riconoscere alle aziende sanitarie la natura di azienda e questo per due ragioni. Il primo aspetto osservato attiene ad un funzionamento patologico rispetto a quello suo naturale del sistema delineato dalla normativa in materia, ed in quanto tale non riteniamo possa influire sulla possibilità di attribuire, in linea di principio, ai citati organismi la natura di azienda. Va segnalato che la stessa osservazione della realtà non lesina casi di buona gestione da parte di amministratori attenti che, pur rispondendo al potere politico, non subiscono però condizionamenti oltre il naturale ambito in cui deve esplicarsi l'attività di indirizzo che la regione, per definizione, è chiamata a svolgere.
12. *c'è una regolamentazione giuridica esplicita.* C'è una specifica regolamentazione giuridica per questi organismi (D.Lgs.vo 502/92)
13. *rispetta le regole di condotta (etica).* L'etica «...riguarda la condotta operativa dell'uomo e i criteri in base ai quali si valutano comportamenti e scelte» e a riguardo l'attività dell'azienda sanitaria e ospedaliera deve essere naturalmente guidata da regole di condotta.

Cercando di individuare dei criteri per la classificazione delle aziende inquadrando le aziende sanitarie all'interno delle classificazioni individuate, al fine di valutarne le possibili implicazioni gestionali soprattutto in relazione ai riflessi sulla funzione degli strumenti informativi a disposizione del management, con particolare riferimento all'impiego dell'analisi dei costi.

1. *L'oggetto di attività.* Le aziende sanitarie ed ospedaliere svolgono sia un'attività di produzione, connessa alla trasformazione di beni e servizi, sia un'attività di consumo (tipicamente di investimento) degli stessi, sia infine un'attività di erogazione a soggetti terzi che usufruiscono delle prestazioni sanitarie e ospedaliere.
2. *Il fine.* Le aziende sanitarie ed ospedaliere non hanno come orientamento di fondo il raggiungimento del profitto, dal momento che, hanno un soggetto economico pubblico che provvede alla loro istituzione ed al loro mantenimento non per finalità lucrative, ma per garantire il soddisfacimento dei bisogni di salute dei cittadini, che costituisce il fine di questa tipologia di aziende. Anche se le aziende ospedaliere possono conseguire un risultato economico positivo, come differenza tra i ricavi relativi alle prestazioni erogate ed i costi connessi al materiale utilizzato per erogare le suddette prestazioni, ciò non toglie che il fine delle aziende ospedaliere non sia quello di conseguire un profitto. Questa considerazione ha dei riflessi anche sulla portata degli strumenti informativi che il management ha a disposizione. In particolare, si dovrebbe misurare l'efficacia nel raggiungimento dei loro obiettivi non facendo riferimento ai risultati economici raggiunti, come accade per le imprese con finalità lucrative. Per le aziende non lucrative l'equilibrio economico determinato per via contabile, attraverso la quantificazione del risultato economico (costi/proventi), esprime solo il processo di creazione o di consumo di risparmio aziendale, ma non esprime la combinazione di efficienza/efficacia, non permette il confronto fra l'utilità creata e quella consumata, poiché il risultato economico, non deriva da un giudizio espresso dal mercato. Ciò che assume significato, invece, è l'equilibrio economico che diventa un "vincolo" da rispettare per garantire la sopravvivenza delle aziende attraverso il mantenimento o la crescita del capitale delle stesse assegnato (in caso di perdite verrebbe gradualmente consumato). Per quanto riguarda gli strumenti informativi ed in particolare la contabilità dei costi, i risultati che emergono debbono essere letti come indicatori che consente al management di confrontare, in termini di valore, le risorse consumate per realizzare le prestazioni sanitarie con i ricavi conseguiti grazie alle stesse.
3. *Il modo di scambiare i beni e servizi prodotti.* La produzione delle aziende sanitarie ed ospedaliere è scambiata in un libero mercato, dove sono posti in concorrenza diversi operatori che cercano di attrarre la domanda di salute dei pazienti interessati ai trattamenti ospedalieri. Lo scambio sul mercato delle prestazioni, avviene sulla base di condizioni particolari. Infatti il "cliente" è composto di due unità: da un lato abbiamo il "cliente" che usufruisce della prestazione (il paziente ricoverato nella struttura ospedaliera); dall'altro abbiamo il soggetto che materialmente sarà chiamato a pagare i

servizi sanitari erogati (la AUSL di residenza del paziente ricoverato). Date le condizioni particolari del mercato, la sua “produzione” ha delle implicazioni gestionali significative. In primo luogo, il fatto che il paziente fruitore della prestazione non sia il soggetto che ne sopporta il peso economico non è una circostanza priva di riflessi sull’economia delle aziende sanitarie ed ospedaliere, dal momento che, dovendo raggiungere un ammontare minimo di prestazioni erogate per poter ottenere l’equilibrio tra costi e ricavi, avranno come leva a disposizione per attrarre la domanda di ricoveri soltanto la qualità del servizio offerto (sia nell’aspetto alberghiero sia in quello sanitario). Detto ciò, invece, non avranno a disposizione la leva dei prezzi, dal momento che il soggetto che beneficia materialmente della prestazione, e che sceglie la struttura presso la quale curarsi, non è quello che provvede al pagamento, e quindi le sue preferenze non saranno condizionate dall’entità dell’onere perché non è a suo carico. In secondo luogo, lo scambiare sul mercato la propria “produzione” comporta che queste aziende debbono reintegrare le risorse consumate attraverso la vendita dei beni e dei servizi prodotti. In questo senso si rileva un aspetto che distingue le aziende ospedaliere dai presidi ospedalieri delle AUSL. Mentre le prime debbono vendere un volume minimo di prestazioni per realizzare quel pareggio tra costi e ricavi per poter mantenere o accrescere il capitale assegnato, i secondi non ricevono una remunerazione diretta, proporzionale alle prestazioni erogate, dal momento che le AUSL riceve una quota di finanziamento in proporzione al numero di cittadini residenti nel territorio di propria pertinenza, indipendentemente dal numero di prestazioni dagli stessi richieste nel periodo di riferimento. Proprio per questi aspetti per le aziende ospedaliere assume un rilievo significativo l’analisi dei costi, che dà al management informazioni necessarie per definire quale sia il volume di prestazioni da erogare per raggiungere il punto di pareggio. Inoltre, la necessità di reintegrare le risorse consumate attraverso la vendita sul mercato delle prestazioni erogate, impone all’azienda di tenere sotto controllo il livello dei costi delle sue prestazioni, al fine di monitorare il loro ammontare proprio in rapporto alla tariffa corrisposta per il trattamento delle singole patologie. Infine, si consideri il rilevante supporto informativo che la contabilità dei costi può fornire in relazione a quel processo di miglioramento continuo della qualità che è una delle condizioni da cui l’azienda ospedaliera non può prescindere per assicurare quel volume minimo di prestazioni che le garantiscono la sopravvivenza.

Per queste ragioni la contabilità analitica, al di là delle disposizioni di legge, dovrebbe essere avvertita come un’esigenza informativa indispensabile per orientare la gestione aziendale verso l’erogazione di prestazioni con costi compatibili con le remunerazioni assegnate.

Ora vogliamo mettere in luce quali possono essere altre motivazioni che portano all'inserimento della contabilità analitica nelle aziende sanitarie.

Il sistema pubblico era difficile da governare solo mediante azioni volte a controllare i “fattori in entrata”, di conseguenza si è determinata la necessità di affrontare il problema dei meccanismi che in ciascuna azienda sanitaria determinano la trasformazione economica e l'ottenimento dei risultati in termini di attività e di livelli di servizio garantiti e offerti. In quest'ottica deve essere interpretato il riordino del SSN previsto con il D.Lgs.vo 502/92 (e successive modificazioni), il quale conferendo personalità giuridica e autonoma alle USL anche dal punto di vista contabile e patrimoniale (Art 3 comma 1 del D.Lgs.vo 502/92 recita: L'unità sanitaria locale è un'azienda dotata di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica, fermo restando il diritto-dovere degli organi rappresentativi di esprimere il bisogno socio-sanitario delle comunità locali), ne sancisce l'autonomia gestionale ed organizzativa.

Lo stesso decreto individua nel Direttore Generale il soggetto al quale vengono attribuite importanti competenze in merito alla valutazione dei risultati, anche di tipo economico, mediante l'effettuazione di analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati (Art 3 comma 6 del D.Lgs.vo 502/92 recita: al direttore generale compete in particolare, anche attraverso l'istituzione dell'apposito servizio di controllo interno...verificare, mediante valutazioni comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati, la corretta ed economica gestione delle risorse attribuite...).

L'attività decisionale del dirigente si attiva quando si trova in condizioni di potere, o dovere, scegliere tra due o più “corsi d'azione” alternativi che generano risultati attesi differenti. La capacità di portare a termine il processo decisionale con un adeguato livello di razionalità dipende, oltre che dalle conoscenze professionali e dall'intuito, anche dalle informazioni disponibili rispetto al problema da risolvere.

La necessità di disporre di un adeguato supporto informativo al processo decisionale deriva dalla struttura stessa di quest'ultimo. Secondo Mintzberg tale processo inizia nel momento in cui viene percepito un problema decisionale, e termina nel momento in cui viene definita l'azione da implementare. Il processo decisionale passa attraverso le seguenti fasi:

- 1) consapevolezza dell'esistenza di un problema e della conseguente necessità di prendere una decisione
- 2) analisi del problema
- 3) sviluppo di “corsi di azione” alternativi
- 4) scelta del “corso d'azione” valutato come più idoneo a risolvere il problema iniziale date specifiche condizioni ambientali, vincoli ed obiettivi da perseguire

5) formalizzazione della scelta

Dopo essere venuto a conoscenza del problema, il dirigente necessita di conoscere particolari che gli consentano di avere un quadro complessivo della questione da risolvere e di tutte le interrelazioni che il problema può avere con il resto dell'azienda o con l'ambiente che lo circonda. In tal modo esso può elaborare dei "corsi d'azione" alternativi, che devono essere almeno quelli di "fare" o "non fare", e scegliere infine il percorso più conveniente. Il processo decisionale è imperniato sulle capacità di acquisire informazioni in grado di supportarlo. La possibilità di disporre delle informazioni utili all'analisi del problema decisionale consente di rendere più efficace il processo stesso, non solo in termini di rapidità ma diminuendo l'influenza delle valutazioni soggettive sull'andamento delle variabili interessate. La mancanza delle informazioni costringe il dirigente a formulare delle ipotesi sull'andamento dei fenomeni.

L'attività decisionale deve essere supportata da un adeguato sistema informativo per la direzione, in tale contesto, si collocano gli strumenti contabili, come la contabilità direzionale, finalizzati a rilevare i costi e i ricavi legati ai processi gestionali dell'azienda.

Gli altri motivi che portano all'introduzione della contabilità analitica nelle aziende sanitarie vanno ricercati anche nelle leggi emanate dallo stato e dalle regioni. Il decreto più importante è il D.lgs. 502/92 e successive modificazioni. Qui di seguito ne riportiamo alcune:

Regione Veneto L.R. n.55/94

Art. 25 - Contabilità analitica.

1. L'Unità locale socio-sanitaria e l'Azienda ospedaliera applicano la contabilità analitica con lo scopo di attuare, attraverso operazioni di classificazione, localizzazione e imputazione, raggruppamenti di valori economici articolati sulla base delle caratteristiche dei processi produttivi ed erogativi.

2. La contabilità analitica elabora i valori relativi ai costi di produzione e di erogazione, ai ricavi, ai proventi, ai prezzi interni con riferimento a individuati oggetti di rilevazione. Gli oggetti di rilevazione sono rappresentati:

- a) dai centri di responsabilità;
- b) da specifiche aree di attività semplici o complesse;
- c) da beni, servizi e prestazioni destinati all'utenza esterna o da impiegare internamente all'Unità locale socio-sanitaria e all'Azienda ospedaliera.

3. I dati di base contabili ed extracontabili per l'alimentazione della contabilità analitica sono tratti dal sistema informativo dell'Unità locale socio-sanitaria e dell'Azienda ospedaliera e in particolare dalla contabilità economico-patrimoniale, secondo indirizzi o programmi compatibili forniti dalla Giunta regionale.

Regione Veneto L.R. n.56/94

Art. 20 - Unità controllo di gestione.

1. L'unità controllo di gestione, nominata dal direttore generale, opera alle dirette dipendenze del direttore generale e svolge la sua attività con i singoli direttori per le materie di rispettiva competenza.
2. L'unità controllo di gestione applica la metodica di budget al fine di garantire efficacia ed efficienza ai processi di acquisizione e di impiego delle risorse e concretizzare il principio di responsabilità economica.

Prima di concentrarci esclusivamente sulla contabilità analitica, dobbiamo sapere però, che esistono altri strumenti per il controllo di gestione e che essa fa parte di un sistema più ampio chiamato contabilità direzionale, nella quale è inserita anche la contabilità generale.

Il sistema di controllo di gestione necessita, per poter realizzare le sue finalità guida e di indirizzo di un'organizzazione, di adeguati "strumenti" la cui utilizzazione è legata alle esigenze conoscitive. Tali strumenti del controllo di gestione, posso essere riconducibili a:

- indici di efficacia, efficienza, rendimento
- la contabilità direzionale
- il sistema di budget
- i sistemi di classificazione delle prestazioni sanitarie e di correlata valutazione dell'output

Questi strumenti risultano tra loro correlati. Ad esempio la contabilità dei costi può essere la base per la determinazione degli indici, gli standard essere recepiti della contabilità dei costi, il budget può includere indici, standard di risultato e costi.

In particolare, ci vogliamo concentrare sulla contabilità direzionale.

Nelle aziende che operano nel settore sanitario l'analisi della gestione si può focalizzare su due diversi aspetti:

- l'osservazione e l'analisi delle operazioni di gestione esterne, ovvero delle operazioni tramite cui l'azienda attiva il sistema di scambi per l'acquisizione delle condizioni produttive e per la cessione agli utenti dei risultati della propria attività

- l'osservazione e l'analisi del sistema di operazioni di gestione interne, ovvero delle operazioni relative ai processi tecnici e organizzativi tramite cui i fattori della produzione sono variamente combinati per l'ottenimento di prestazioni e servizi.

Sono quindi necessari strumenti conoscitivi per valutare: sia il risultato delle operazioni esterne ossia la rilevazione e la valutazione dell'equilibrio (di bilancio) tra risorse finanziarie ottenute (principalmente con i meccanismi di finanza derivata) e risorse finanziarie impiegate nei processi di acquisizione dei fattori di produzione di tali aziende in un periodo di tempo definiti "esercizio"; sia i risultati dello svolgimento delle operazioni interne attraverso le quali sono generati i risultati complessivi. L'equilibrio di bilancio risulta fortemente condizionato dal livello di efficienza e di economicità raggiunto nel funzionamento delle diverse parti di un'organizzazione.

Alla prima esigenza risponde il sistema di contabilità generale, alla seconda risponde un adeguato sistema di contabilità direzionale (raccolta, elaborazione e presentazione delle informazioni sulla gestione). La contabilità direzionale si pone la finalità di attivare la responsabilizzazione delle diverse parti di un'organizzazione complessa nel perseguimento di adeguati livelli di efficienza ed efficacia dei processi interni di gestione. La contabilità generale e la contabilità direzionale sono sottoinsiemi del più generale sistema contabile d'azienda, sono entrambe alimentate dai sottoinsiemi delle contabilità operative che a loro volta sono costituite dall'insieme delle rilevazioni di singoli e specifici fatti di gestione, ovvero di singole operazioni (ne sono esempi: la contabilità di magazzino, la contabilità dei fornitori, la contabilità degli stipendi).

La contabilità generale e quella direzionale utilizzano tali informazioni con un adeguato grado di sintesi in relazione ai diversi e specifici scopi perseguiti. Poiché la contabilità generale offre numerose informazioni sulla gestione, anche quest'ultima costituisce una parte rilevante e significativa della contabilità direzionale. In realtà, la qualificazione di contabilità direzionale, benché ampiamente utilizzata nella letteratura corrente, risulta forse impropria per almeno due motivi :

- le informazioni quantitativo-monетarie prodotte dai sottoinsiemi contabili non esauriscono le esigenze conoscitive per attuare il controllo della gestione, mentre la contabilità direzionale utilizza anche informazioni non tipicamente contabili che descrivono aspetti qualitativi delle attività gestionali e comunque a carattere non monetario
- le informazioni prodotte non si rivolgono alla sola "alta direzione" ma a ciascun livello dell'organizzazione per cui si reputa necessario (opportuno) attivare

meccanismi di responsabilizzazione nello svolgimento efficace ed efficiente dei processi di gestione.

Dalla prima considerazione si può affermare che la contabilità dei costi rappresenta un ulteriore sottosistema della contabilità direzionale. La contabilità analitica dei costi è il sistema di rilevazione e predeterminazione nonché di allocazione e imputazione dei costi connessi con l'utilizzazione delle risorse per l'ottenimento dei risultati di gestione. È quindi quest'ultimo sottosistema della contabilità direzionale che risulta alimentato dalle contabilità operative quando producono informazioni quantitativo- monetarie.

I due sottoinsiemi (generale e analitica) dovrebbero essere fra loro coordinati, e alla luce del D.Lgs.vo 517/93 c'è la possibilità di disporre di strumenti contabili tra loro integrati (richiede un adeguamento delle contabilità operative).

Concludiamo dicendo quali sono le finalità del sistema di contabilità analitica nelle aziende sanitarie.

La finalità del sistema di contabilità analitica, parte del sistema di contabilità direzionale, è la produzione di informazioni sui costi e sui proventi dell'organizzazione con riferimento a definiti oggetti di rilevazione. L'informazione prodotta dalla contabilità analitica viene utilizzata quale strumento di supporto alle decisioni sia con finalità di controllo, in quanto consente di verificare il raggiungimento degli obiettivi (efficacia gestionale) e del rapporto tra risorse utilizzate e risultati (efficienza), che come base per le scelte relative ad azioni future.

La contabilità analitica, pur essendo generalmente riconosciuta come strumento che fornisce alla dirigenza informazioni tali da poter prendere decisioni in modo non intuitivo, non è mai stata oggetto di particolare attenzione nelle realtà degli enti pubblici in particolare delle aziende pubbliche preposte alla tutela della salute. Dall'introduzione del SSN con la legge 833/78 e parzialmente anche nel sistema precedente, le modalità di acquisizione delle risorse (trasferimento di fondi da un ente centrale ad uno locale) ed al loro utilizzo, ci si è orientati più verso la garanzia della legittimità della spesa che alla coerenza rispetto ad un determinato risultato da ottenere.

Sebbene le modalità di gestione delle aziende sanitarie pubbliche siano in buona parte della legislazione e lo spazio decisionale per la scelta tra percorsi alternativi è determinato da un sistema contabile orientato alla spesa ed al confronto di questa con le entrate proprie di ogni istituto pubblico, è ormai generalmente accettata la necessità di introdurre strumenti contabili innovativi. Tale indirizzo, supportato dall'orientamento legislativo verso l'introduzione di strumenti gestionali, si basa sulla constatazione che non è possibile governare mediante leggi e regolamenti, sistemi gestionali orientati alla produzione di prestazioni estremamente

complesse, derivanti da altrettanto complessi processi produttivi che richiedono un elevato contenuto professionale.

Il sistema di contabilità analitica nel settore sanitario pubblico, a causa dei meccanismi che regolano l'acquisizione delle risorse per la singola azienda, è stato focalizzato sulla misurazione dei fenomeni economici che hanno rilevanza solo sul piano dell'utilizzo delle risorse.

Poiché non essendoci legame tra modalità di acquisizione delle risorse e la produzione della singola azienda, il sistema contabile è stato orientato alla sola misurazione dei costi e non all'introduzione di sistemi di contabilità analitica di tipo tradizionale (con l'accensione di conti per la misurazione dei costi e dei proventi).

Dato che il D.Lgs.vo 502/92 prevede che una parte dei proventi complessivi delle aziende sanitarie pubbliche derivi dalla produzione specifica (cioè una parte dei servizi dell'azienda verrà ceduta al paziente mediante uno scambio a titolo oneroso), ciò comporterà che gli attuali sistemi di contabilità, orientati alla misurazione dei costi, dovranno essere integrati in modo da rilevare almeno i proventi propri della singola azienda in appositi centri di risultato economico intermedio.

La contabilità dei costi è quindi il sistema che archivia i dati elementari della gestione, con riferimento specifico all'utilizzo delle risorse (elemento controllabile dai dirigenti), per poi elaborarli, in funzione di determinati oggetti di riferimento (responsabilità organizzative, prestazioni specifiche, processi o combinazioni di questi), al fine di produrre sintesi informative per supportare l'attività di controllo o specifiche esigenze conoscitive.

3) MODALITA' ALTERNATIVE PER LA PROGETTAZIONE DI UN SISTEMA DI CONTABILITA' DIREZIONALE: COA BASATA SUI CDC VS ABC

FASI DI PROGETTAZIONE DEL SISTEMA DI COA)

Essenzialmente ci sono due principali modalità per la progettazione di un sistema di contabilità direzionale: la contabilità analitica basata sui centri di costo e quella basata sulle attività, altrimenti detta Activity Based Costing. Prima di tutto ci occuperemo degli aspetti generali della progettazione di un sistema di contabilità dei costi, in seguito ci occuperemo dell'ABC.

La realizzazione di un sistema di contabilità analitica dei costi per centri di costo, per le Aziende Sanitarie (USL/Ospedale) richiede necessariamente la realizzazione di molteplici condizioni di tipo organizzativo, tecnico ed informatico che influiscono sull'attività gestionale

della stessa. La progettazione di un sistema di contabilità dei costi si articola nelle seguenti fasi:

- progettazione del modello di analisi
- definizione del piano dei centri di costo
- definizione delle modalità di rilevazione dei costi
- progettazione del sistema di reporting

Il modello di riferimento assunto per l'analisi del sistema è rappresentato, almeno dal punto di vista logico, da una matrice input/output nella quale sono presenti due dimensioni: nella prima sono esplicitati tutti i centri di costo (finalizzazione dei costi), nella seconda sono riportati i fattori produttivi (risorse produttive utilizzate). Ogni singola casella rappresenta il contributo del fattore produttivo preso in esame al centro di costo considerato, al fine di identificare la composizione dei costi imputabili ad ogni unità organizzativa. Il piano dei centri di costo rappresenta l'analisi puntuale di una delle due dimensioni che definiscono il cuore del sistema e si può indicare come l'insieme dei centri di costo individuati in un'azienda sanitaria ai quali si devono imputare i fattori produttivi utilizzati durante il periodo temporale preso come riferimento per l'analisi. Nella fase di rilevazione dei costi si definiscono i fattori produttivi da rilevare, i tempi e le procedure di attribuzione dei costi. Le procedure esistenti (procedure per la valorizzazione del lavoro dei dipendenti, procedura per la valorizzazione dei beni di consumo acquisiti, procedura per la valorizzazione dell'uso dei beni mobili, ecc...) devono consentire l'individuazione del dato di costo (effettivo utilizzo) e non di spesa (uscita monetaria iniziale) del fattore produttivo in esame. Il sistema di reporting, mediante la costruzione dei report, rappresenta il momento nel quale si selezionano le informazioni prodotte, si rappresentano e si distribuiscono ai referenti interessati nelle modalità e forme ritenute più idonee agli scopi da raggiungere e alla professionalità dei destinatari. Degli elementi che caratterizzano il sistema contabile si pone attenzione delle modalità di definizione del piano dei centri di costo, al fine di:

- 1) identificare i criteri di costruzione e le implicazioni di carattere organizzativo che ne conseguono
- 2) evidenziare lo strumento utilizzato per l'analisi delle unità operative da cui si evincono i centri di costo
- 3) fornire un esempio di piano dei centri di costo e piano dei fattori produttivi dell'Azienda ULSS n. 15 di Cittadella

Innanzitutto, individuiamo i possibili criteri di definizione dei centri di costo. L'oggetto di costo è, nell'ambito di un sistema di contabilità analitica, l'unità di aggregazione dei valori

ritenuta rilevante in ragione delle finalità che si pone il sistema di rilevazione. Nell'ambito del sistema di controllo di gestione, applicato al Sistema Sanitario pubblico, l'oggetto di riferimento è rappresentato dal centro di costo. I centri di costo sono da considerarsi per la contabilità dei costi gli oggetti primi di attribuzione dei costi dei vari fattori produttivi. Essi possono essere definiti come «costruzione contabile tramite la quale raccogliere, con riferimento ad aggregati di operazioni elementari o di operazioni complesse svolte in unità organizzative individuate od individuabili, i costi dei fattori produttivi impiegati». Partendo da questa definizione, è necessario trarre le indicazioni operative che consentano di chiarire cosa si intende per centro di costo e sulla base di quali criteri è possibile giungere alla loro individuazione. È fondamentale che le modalità di aggregazione dei costi, che trovano la loro concretizzazione nel piano dei centri di costo, sia in armonia con le più ampie finalità del sistema di controllo di gestione, in sostanza, è necessario che i costi siano aggregati secondo modalità che consentano di collegare il sistema di responsabilizzazione sull'uso delle risorse. Se per centro di costo si intende un'aggregazione di costi che ha come riferimento un'unità organizzativa, un insieme di attività o una aggregazione contabile purché significativa a fini di controllo, è fondamentale che, in ogni caso, esso sia riferibile a un preciso "centro decisionale". L'individuazione dei singoli centri di costo deve avvenire mediante l'utilizzo di criteri, in sintonia con gli obiettivi di carattere generale che si intendono perseguire con la contabilità dei costi; in grado di consentire l'individuazione di tutti i centri decisionali e le aree di risultato rispetto alle quali si ritiene opportuno esercitare la funzione di controllo. Tali criteri sono:

- a) *aderenza alla struttura organizzativa dell'USL/Ospedale alle specifiche responsabilità organizzative.* Mediante tale criterio si procede alla identificazione delle varie unità organizzative in cui è suddivisa l'USL/Ospedale rendendo così agevole l'individuazione delle diverse linee di responsabilità gestionale (centri decisionali) che esprimono il potere organizzativo di influenzare i fenomeni e di incidere sulla dinamica dei costi. È opportuno sottolineare che l'individuazione dei diversi centri decisionali deve avvenire, in linea generale, sulla base della reale distribuzione delle responsabilità all'interno dell'organizzazione, è necessario, in pratica, individuare gli insiemi di coordinazioni produttive riconducibili ad una responsabilità gestionale unitaria. Tuttavia, nel caso degli enti pubblici è necessario conciliare tale esigenza con la struttura formale delle responsabilità anche quando ciò può apparire in contrasto con il generale criterio della responsabilizzazione sull'utilizzo delle risorse. Ciò è dovuto alla considerazione che, in ogni caso, esistono dei soggetti sui quali si concentra la responsabilità da un punto di vista legale e/o

burocratico-amministrativo che non possono essere ignorati nel processo di individuazione dei centri di costo. L'individuazione dei "centri decisionali" deve inoltre avvenire con riferimento ad una specifica tipologia di responsabilità. In effetti, soprattutto nel realtà caratterizzate da elevati gradi di complessità, è possibile riscontrare l'esistenza di molteplici livelli di responsabilità che possono essere di tipo gestionale, funzionale o professionale. Per gestionale si intende la responsabilità complessiva sui risultati del centro sia con riferimento all'utilizzo delle risorse che all'attività svolta. Per funzionale si intende invece un tipo di responsabilità limitata alla gestione di alcuni aspetti quali l'organizzazione del personale, l'approvvigionamento dei beni e la manutenzione della tecnologia (svolte dal capo sala e dal capo tecnico) ma mai riconducibile ad una responsabilità di tipo complessivo. Per professionale, infine, si intende la responsabilità che viene attribuita ad uno specialista limitatamente a specifici problemi (il singolo caso trattato). È al primo tipo di responsabilità che ci si riferisce nel caso specifico. L'utilizzo del criteri della struttura organizzativa non è di per se sufficiente al fine dell'individuazione del piano dei centri di costo. Infatti questi ultimi si devono riferire a più specifiche aree di risultato significative ai fini del controllo di gestione. Con questa prima operazione si giunge alla individuazione dei centri di responsabilità, termine con il quale ci si riferisce ad un unico soggetto rispetto al quale è identificabile una responsabilità gestionale di tipo complessivo.

- b) *omogeneità del attività svolte sotto il profilo dei processi produttivi e/o dei fattori impiegati e/o degli ambiti di riferimento territoriale.* L'omogeneità delle attività può essere riferita a diversi aspetti:
- a) *processo produttivo:* due attività si considerano disomogenee quando le modalità di svolgimento richiedono professionalità e tecnologia differenti
 - b) *area di bisogno soddisfatta:* tale criterio può essere interpretato sia con riferimento alla natura del bisogno soddisfatto che con riferimento ad altri criteri di segmentazione della domanda e/o dell'offerta di tipo geografico e demografico
 - c) *destinazione dell'attività:* a tal fine è possibile distinguere tra attività con il medesimo processo produttivo e rivolte alla medesima area di bisogno ma destinate a fruitori diversi

I criteri esplicitati non devono essere intesi come alternativi ma quali gradi di approfondimento successivo. Partendo dal centro di responsabilità è possibile giungere all'individuazione di centri di costo partendo dal criterio dei processi produttivi e,

successivamente, di quelli relativi all'area di bisogno soddisfatta e alla destinazione dell'attività. In realtà l'individuazione dei centri di costo deve essere effettuata considerando due ulteriori aspetti:

- *la rilevanza a fini di controllo.* Deve essere valutata in funzione della significatività dei valori attribuibili al centro di costo e/o del grado di crucialità, da un punto di vista organizzativo, dell'attività oggetto di controllo. Per significatività dei valori ci si riferisce sia all'ammontare complessivo delle risorse attribuibili al centro di costo che alla complessità delle combinazioni produttive che saranno successivamente oggetto di controllo, ossia, può non risultare opportuno evidenziare un centro di costo per evidenziare un'unica voce di costo sebbene questa assuma valori rilevanti dal punto di vista economico.

Diamo ora un esempio proprio in riferimento all'ultima affermazione. Il Servizio di Medicina di Base dove sono concentrate numerose voci si costo che si riferiscono a rapporti di convenzione con medici o con le farmacie. Nonostante il valore relativo a tali voci assuma entità rilevanti, risulta poco significativo, a fini di controllo di gestione, individuare un centro di costo per ciascun rapporto di convenzione. In effetti tali valori vengono già evidenziati dal piano dei fattori produttivi il che consente di esercitare in modo conveniente la funzione di controllo senza ulteriori specificazioni.

- *l'esistenza di risorse utilizzate in modo esclusivo.* Tale elemento è di rilevanza fondamentale in quanto consente di comprendere se i valori di costo potranno essere attribuibili in modo diretto secondo le logiche generali del sistema contabile. Se la possibilità di attribuire i costi in modo diretto è limitata solo a pochi fattori produttivi, la possibilità di giungere a valori significativi è condizionata alla determinazione di riparto di costi comuni che spesso può essere realizzata solo mediante l'utilizzo di criteri congetturati che riducono il grado di oggettività dell'informazione e ne limitano l'utilizzo a fini di controllo di gestione.

- c) *rilevanza delle prestazioni erogate e/o degli specifici processi.* Essa considera come centri di costo certe tipologie di prestazioni o progetti specifici d'intervento. Poiché la contabilità dei costi può anche essere orientata alla determinazione dei costi per prestazione può risultare utile, qualora le unità operative erogino più prestazioni, evidenziare i valori di quelle ritenute particolarmente significative in un centro creato "ad hoc". Anche in questo caso, tuttavia, valgono le medesime considerazioni

evidenziate in merito alla rilevanza a fini di controllo e alla possibilità di individuare risorse utilizzate in modo esclusivo.

L'applicazione dell'insieme dei criteri precedentemente esplicitati consente di formulare la seguente considerazione di carattere generale: un centro di responsabilità può essere disaggregato in più centri di costo corrispondenti a diversi tipi di attività svolte al suo interno quando esse siano dissimili per dimensione economica ed i risultati dell'unità organizzativa siano diversi fra loro ed usufruiscono in modo differenziato del contributo delle differenti attività. Per non alterare la loro misurazione economica si rende necessario ricorrere alla misurazione particolare del contributo di ciascuna delle attività tramite la rilevazione e la costruzione dei costi di ogni attività. È appena il caso di sottolineare che non è invece possibile che un centro di costo si riferisca contemporaneamente a più centri di responsabilità, ciò oltre a rendere impossibile l'individuazione del soggetto destinatario dell'informazione, non sarebbe in linea con i principi generali ai quali si riferisce il sistema di controllo che, come si è già avuto modo di evidenziare, è finalizzato a creare un legame tra utilizzo delle risorse e responsabilità gestionale. La disaggregazione di un centro di responsabilità in più centri di costo comporta, inoltre, l'individuazione di un ulteriore contenitore nel quale far confluire i costi non attribuibili direttamente alle singole attività. Ciò è conforme al sistema di funzionamento del sistema contabile che prevede, nella prima fase il funzionamento, l'attribuzione ai singoli centri di costo dei soli costi diretti, ovvero del valore economico dei fattori produttivi utilizzati in modo esclusivo dal centro di costo per lo svolgimento dell'attività. L'elevato grado di complessità dell'attività e il grado di integrazione con quale viene svolta comporta che, a fronte dell'individuazione di più centri di costo per un medesimo centro di responsabilità, una quota rilevante di risorse, prevalentemente rappresentate dal personale, venga impiegata su coordinazioni produttive afferenti a centri di costo differenti. In questo caso, non essendo possibile procedere ad attribuzioni di costi sulla base di criteri di riparto, si rende necessario l'individuazione di un centro di costo al quale far afferire tali valori.

L'identificazione del piano dei centri di costo e dei fattori produttivi permette, mediante la costruzione della matrice (incrocio tra i fattori produttivi e centri di costo), di raggiungere il primo grande obiettivo della contabilità dei costi, cioè la possibilità di allocare tutti i costi generati dal funzionamento della USL o dell'Ospedale ai centri di costo. Questo schema logico, ha il vantaggio di essere estremamente flessibile e di poter modificare od attivare un numero crescente di centri di costo.

L'ANALISI ORGANIZZATIVA)

L'applicazione dei criteri generali per la definizione dei centri di costo non devono essere astratti, ma devono far riferimento a realtà concrete: ciò significa partire dall'analisi organizzativa delle aziende sanitarie implicate nel processo per identificare i centri di responsabilità ed i centri di costo esistenti al loro interno. Scopo dell'analisi organizzativa non è quello di riprogettare le modalità di funzionamento delle unità operative, le attività da svolgere e conseguentemente i centri di costo rilevabili, ma di stabilire come l'attività della divisione o del reparto preso in analisi possa essere raggruppata in aggregazioni contabili al fine di governare l'utilizzo delle risorse nei processi sanitari erogati. L'uso dei criteri generali sopra esposti con riferimento alle realtà particolari delle USL deve tener conto dei problemi e delle caratteristiche che ad esse derivano dalla loro natura istituzionale. I modelli culturali e istituzionali della USL, che si fondano sul principio del decentramento dell'assistenza, hanno portato ad un modello organizzativo nel quale sono presenti tre dimensioni:

- *quella funzionale*, riferita cioè alle grandi aree di bisogno a cui la struttura sanitaria deve dare risposta (bisogni identificati nei diversi servizi che compongono l'unità sanitaria locale) o al tipo di attività necessaria al suo funzionamento (gestione del personale, contabilità e bilancio, attività tecniche, economato)
- *quella delle strutture fisiche*, riferita cioè ai luoghi in cui le prestazioni ed i servizi sono prodotti ed erogati (identificati nei presidi ospedalieri, nei poliambulatori, strutture protette, centri di riabilitazione)
- *quella territoriale*, riferita all'area in cui risiedono persone ed animali cui sono destinati i servizi e le prestazioni

Alcune regioni hanno attribuito maggiore rilevanza alla dimensione funzionale rispetto a quella che definiva le strutture fisiche di riferimento, altre hanno dato particolare rilievo alla dimensione territoriale con una forte decentralizzazione mediante la creazione dei distretti di base. Al di là delle specifiche caratteristiche si deve ricordare il diverso peso che ha ogni soluzione per quanto riguarda l'impiego delle risorse. Si può affermare che indipendentemente dei criteri seguiti dalle singole regioni il sistema di contabilità per centri di costo deve essere costruito al fine di identificare le unità base dell'organizzazione, per consentire la determinazione del diverso grado di assorbimento delle risorse da parte di ogni responsabile di centro di costo. La logica di progettazione deve orientarsi verso un sistema di contabilità dei costi di tipo flessibile (che non interferisca sul disegno organizzativo), ma che al contempo possa esprimere le peculiarità organizzative tipiche di queste aziende. Il criterio che consente di raggiungere queste finalità è quello di far riferimento alla realtà operativa e di procedere alla definizione dei centri di costo partendo dalle unità operative, che sul piano

organizzativo ne sono l'articolazione base. In questo contesto l'unità operativa è vista come l'insieme degli operatori cui sia riferibile in modo unitario lo svolgimento di attività coordinate alle quali sia correlabile l'ottenimento di prestazioni e servizi ben identificabili, che non sono perciò rilevabili sulla base di definizioni giuridiche, ma a seguito di analisi della concreta realtà operativa della USL. Con riferimento ad ogni unità organizzativa individuata vanno poi verificate sia le attività da esse svolte che le modalità di svolgimento, i fattori produttivi impiegati (sia quelli a rapido che quelli a lento ciclo di utilizzo) ed infine la tipologia delle prestazioni fornite agli utenti interni ed esterni all'azienda. Descriviamo ora alcuni problemi del passaggio da unità operativa a centro di costo, con riferimento al grado di specializzazione e di suddivisione organizzativa del lavoro:

1. *le strutture destinate allo svolgimento dell'attività chirurgica si possono configurare sia:*
 - a) come uno o più blocchi operatori ad uso comune da parte di più divisioni, ed in questo caso si giustifica la previsione di specifici centri di costo
 - b) come sale operatorie all'interno delle divisioni chirurgiche in questo caso la previsione di autonomi centri di costo per comparto operatorio si giustifica solo se esiste un'ampia autonomia operativa, una quota rilevante di personale dedicato ed il prelievo di materia sanitario e non sanitario effettuato separatamente rispetto alle sezioni di degenza.
2. *attività di accertamenti strumentali specifici (laboratorio di divisione) o attività specialistiche (gastroscopia, ecografia divisionale ecc...):* la costruzione di appositi centri di costo distinti dal centro di costo riferito alla divisione di degenza si giustifica solo quando attività di quel genere si configurano con un elevato grado di autonomia (risorse di diversa natura utilizzate in modo esclusivo) ed i costi direttamente imputabili sono rilevanti nell'entità.
3. *attività ambulatoriale divisionale:* la costituzione di centri di costo distinti rispetto all'attività di degenza si giustifica solo quando tale attività abbia raggiunto dimensioni rilevanti e sia possibile identificare risorse utilizzate in modo esclusivo
4. *poliambulatori ospedalieri nei quali le attività relative alle diverse specialità utilizzano strutture comuni e personale comune (infermieristico, amministrativo, ausiliario):* per questi si giustifica la costituzione di un centro di costo unico per ogni poliambulatorio, che consenta di determinare un costo complessivo. Nel caso specifico l'individuazione di un centro di costo per ciascuna specialità consentirebbe di rilevare per ciascuno di essi, mediante l'utilizzo della metodologia di calcolo dei costi diretti, i soli valori relativi alle convenzioni stipulate con medici esterni, mentre una quota rilevante di costi, relativi al personale non medico e al consumo di materiali, verrebbe attribuita al centro comune del

poliambulatorio. Essendo i rapporti di convenzione specifici già evidenziati dal piano dei fattori produttivi l'individuazione di più centri di costo non consente di ottenere informazioni aggiuntive a quelle già disponibili mediante l'individuazione di un unico centro di costo per l'intero poliambulatorio.

5. *funzioni di radiologia, laboratorio ed altri servizi che svolgono gruppi di accertamenti tra loro molto diversi per i quali spesso si ha anche l'utilizzo di attrezzature e di personale diverso*: la progettazione deve prevedere centri costo distinti sono nel caso in cui esista una organizzazione per sale radiologiche o per settori di laboratorio chiaramente distinti e dedicati a specifici gruppi di accertamenti anche se sotto la responsabilità di un unico primario.
6. pur essendo possibile la differenziazione fra le sezioni delle divisioni, la maggior parte dei piani dei centri di costo non considera tale articolazione organizzativa in quanto rappresenta solo una modalità di suddivisione degli utenti (maschi e femmine), ma non una specifica attribuzione di personale o di materiale (sanitario e non sanitario). Infatti le normali modalità gestionali comportano un elevato grado di integrazione tra le diverse sezioni soprattutto dal punto di vista dell'utilizzo delle risorse. Ciò dipende principalmente dal fatto che le carenze di personale e beni di una sezione vengono di norma colmate con le disponibilità dell'altra ricorrendo solo in casi eccezionali a rapporti esterni, tale modalità gestionale rende di fatto impossibile l'individuazione di risorse utilizzate in modo esclusivo.

La progettazione di un sistema di centri di costo per le USL non deve perseguire l'obiettivo di seguire l'articolazione del funzionamento organizzativo (che potrebbe indurre alla eccessiva analiticità) né quello di specializzare la massima parte dei costi (pochi centri di costo). L'obiettivo deve essere quello di progettare un sistema in grado di produrre dati significativi per la responsabilizzazione sui costi senza determinare un aumento del carico di lavoro per la rilevazione, l'elaborazione e l'analisi dei dati non sopportabile della singola USL.

GLI STRUMENTI DI ANALISI ORGANIZZATIVA: LA SCHEDA)

La definizione del piano dei centri di costo è espressione della conoscenza della struttura organizzativa, delle aree di risultato rilevanti ai fini di controllo delle modalità di svolgimento delle stesse. Il piano dei centri di costo può rappresentare la conoscenza di un gruppo di esperti o derivare da un processo di coinvolgimento di tutta la struttura organizzativa durante il quale ciascun destinatario dell'informazione contribuisce alla formulazione del piano dei

centri di costo relativo alla propria area di responsabilità. Nella scelta della modalità di formulazione del piano dei centri di costo vanno considerati i seguenti aspetti:

- a) l'individuazione dei singoli centri di costo deve essere effettuata in relazione alle aree di risultato rilevanti per i dirigenti di centro di responsabilità. È a questi ultimi che si rivolge il sistema di controllo di gestione. Il sistema contabile deve essere organizzato per supportare il processo decisionale di coloro che hanno la possibilità di influenzare i risultati gestionali con i loro comportamenti. La definizione del piano dei centri di costo da parte di un gruppo ristretto di persone non sempre è in grado di garantire l'evidenziazione di ciò che è rilevante a livello di centro di responsabilità mentre è più orientato a salvaguardare le esigenze informative dell'alta direzione.
- b) la formulazione del piano dei centri di costo non deve essere considerata come operazione definitiva e immutabile nel tempo, ma al contrario come prima rappresentazione della realtà organizzativa dell'azienda soggetta a modificazioni sia a fronte dell'evoluzione dell'organizzazione che delle esigenze informative, mediante la creazione di nuovi centri di costo, laddove vengono individuate aree di risultato rilevanti a fini di controllo ignorate in una prima fase di analisi, e l'estinzione di centri di costo, per aree di risultato ritenute significative in una prima stesura del piano ma che si sono rivelate non utili per esercitare la funzione di controllo.

Potrebbe essere utile servirsi di una scheda, la cui compilazione consente di evidenziare tutti gli elementi necessari per definire il piano dei centri di costo di una azienda sanitaria. Tale scheda deve essere compilata dai responsabili di tutti i servizi e di tutte le unità operative dell'USL, almeno con il loro supporto. La scelta di tale procedura è legata alla considerazione che il coinvolgimento di tutti i dirigenti di centri di responsabilità, oltre a garantire l'individuazione delle aree di risultato rilevanti per il loro processo decisionale, rappresenta un importante momento di diffusione della cultura economica e del controllo di gestione.

DALL'ANALISI ORGANIZZATIVA ALLA DEFINIZIONE DEI CENTRI DI COSTO)

La fase successiva alla compilazione della scheda consiste nell'utilizzo della conoscenza che da essa ne deriva al fine della definizione del piano dei centri di costo. La scheda consente di chiarire i seguenti aspetti:

- la natura dei processi svolti nell'ambito di ciascuna unità operativa
- la presenza di fenomeni di comunanza o di congiunzione nei processi di impiego dei fattori produttivi

- l'esistenza di risorse direttamente riferibili alle attività ed ai processi svolti dalle unità operative
- la natura dei risultati e delle prestazioni erogate da ciascuna unità operativa

Il primo aspetto consiste nell'identificare delle aggregazioni rilevanti di processi omogenei tra loro, condizione necessaria per la definizione dei centri di costo. Tuttavia l'esistenza di fenomeno di comunanza nell'impiego dei fattori produttivi e la contemporanea necessità di disporre di informazioni "oggettive", aspetto che deve essere garantito dalle modalità di funzionamento del sistema che funziona a costi diretti, impongono la necessità di definire centri di costo più ampi, rispetto a quelli che potrebbero essere determinanti sulla base delle indicazioni derivanti dalla scheda. Il criterio guida è pertanto rappresentato dall'omogeneità delle diverse coordinazioni produttive individuate rispetto all'utilizzo delle risorse. La comunanza e la congiunzione di risorse riducono il grado di analiticità del piano dei centri di costo dell'azienda sanitaria. L'individuazione di centri di costo deve essere subordinata all'individuazione di fattori produttivi specificabili o, in altre parole, risorse utilizzate in modo esclusivo.

Quest'ultima soluzione è stata applicata solo in alcune realtà dove le dimensioni aziendali sono tali da consentire l'individuazione di risorse utilizzate in modo specifico per funzione svolta e per distretto. Nella maggioranza dei casi si è proceduto all'individuazione di un piano dei centri di costo che evidenzia le funzioni o la dimensione territoriale a seconda delle modalità organizzative adottate.

IL PIANO DEI CENTRI DI COSTO)

Come tutti gli strumenti contabili esso rappresenta la struttura organizzativa per cui vengono fornite le informazioni che l'azienda ritiene necessarie, struttura che può essere sintetica od analitica a seconda delle necessità dell'azienda sanitaria o dello sforzo amministrativo necessario per la produzione di tali informazioni nonché da fattori quali la dimensione dell'Ente, la sua complessità organizzativa e la tipologia dei servizi offerti. In aggiunta vanno opportunamente considerati i criteri già individuati dalla regione di appartenenza per la predisposizione del piano contabile. Infatti la singola azienda sanitaria deve essere considerata come parte del più ampio Sistema Sanitario Regionale ed è pertanto intuibile che anche l'organo di governo centrale necessiti di informazioni al fine di supportare scelte di carattere strategico (Piani Sanitari Regionali) e per orientare convenientemente i meccanismi di finanziamento. L'esigenza informativa a livello centralizzato è di tipo sintetico e, di norma, può essere garantito mediante l'aggregazione dei valori generati dal sistema di contabilità dei

costi della singola azienda in contenitori più ampi. Va tuttavia considerato che le aree di risultato rilevanti a livello regionale possono, almeno in parte, essere diverse da quelle evidenziate a livello locale. In questo senso la progettazione del piano contabile locale deve essere realizzata anche in conformità delle esigenze informative espresse dai livelli di governo superiore. Da un punto di vista operativo, ciò significa che il piano dei centri di costo dell'USL dovrà essere, rispetto alle esigenze informative maturate all'interno dell'azienda, più dettagliato laddove a livello regionale si manifestano esigenze informative specifiche. Il piano dei centri di costo regionale rappresenta una sorta di minimo comun denominatore "obbligatorio" per tutte le aziende che fanno parte del Sistema Sanitario Regionale. Ciò, oltre a garantire un flusso informativo a favore della regione, consente di organizzare i valori secondo modalità che rendono possibile, qualora ritenuto necessario, il confronto tra realtà differenti.

IL PIANO REGIONALE DEI CDC)

L'introduzione di un Piano dei CdC aziendali (che rispecchi i criteri per una corretta definizione dei CdC), può essere ricondotto a due distinte esigenze di programmazione e controllo:

- a) a *livello aziendale*, in sede di valutazione e governo delle strategie e delle attività poste in essere dalla singola azienda sanitaria. L'impiego di un sistema di contabilità direzionale per centri di costo consente:
 - in fase di programmazione, di fornire una utile guida ed orientamento dei componenti degli attori aziendali impiegati ai diversi livelli (dal direttore generale al dirigente medico di reparto), potendo disporre di dati e indicatori di natura economica relativi alle attività realizzate negli esercizi precedenti
 - di disporre di un supporto indispensabile per la predisposizione dei report periodici sull'andamento delle attività delle diverse strutture e unità operative aziendali
 - di poter contare su uno strumento per la verifica del conseguimento dei risultati assegnati a budget e di conseguenza per la quantificazione della corrispondente numerazione di risultato.
- b) a *livello regionale*, per supportare la fase di programmazione e controllo del SSR mediante la periodica raccolta ed elaborazione delle informazioni provenienti dalle singole aziende sanitarie, così da permettere una sorta di consolidamento delle stesse

ad un livello sovraordinato. La disponibilità di un flusso di informazioni con queste caratteristiche consentirebbe di:

- garantire l'ordinato sviluppo del SSR, sia nella fase di programmazione che in quella di controllo, disponendo di dati di costo e di attività che presentano una matrice comune ed un livello di aggregazione regionale (assicura un bilancio economico regionale consolidato del comparto sanitario, a preventivo e consuntivo)
- permettere, una diretta e immediata confrontabilità su più dimensioni dei valori di attività e di costo delle diverse realtà aziendali regionali.

La predisposizione di uno schema regionale di Piano dei CdC da recepire e adottare a livello di singola azienda, si pone la finalità di creare un supporto informativo comune e condiviso tra le diverse realtà locali, allo scopo di poter raggiungere i livelli di analisi sopra descritti. L'applicazione e la diffusione di un sistema di regole di contabilità analitica, che trovano fondamento nel Piano in esame, costituiscono:

- un elemento di supporto per favorirne lo sviluppo e l'applicazione di sistemi di COA e di controllo di gestione nelle diverse Aziende USL e ospedaliere regionali
- uno strumento per garantire una raccolta di informazioni omogenee che permetta, oltre a supportare l'implementazione di politiche sanitarie a livello regionale, anche di armonizzare e raccordare tali informazioni con flussi informativi richiesti al Ministero della Sanità alla regione stessa

Per assicurare il collegamento con il Piano Regionale dei CdC le aziende sanitarie hanno la possibilità di:

- accogliere, in pieno, lo schema regionale procedendo a specifiche sub articolazioni dei centri, in conformità alle caratteristiche organizzative e operative delle singole aziende
- mantenere, laddove già esistente, il Piano dei CdC adottato a livello di Azienda USL od ospedaliera ed implementare un sistema di interfaccia, possibilmente informatizzato, che consenta l'aggiustamento in automatico delle informazioni provenienti dalla COA con il Piano dei CdC regionale

La predisposizione di un unico schema regionale da applicare indistintamente per Aziende USL e ospedaliere comporta, per queste ultime, esclusivamente un obbligo di attivazione dei CdC operativi afferenti all'area ospedaliera.

Il piano Regionale dei CdC (PRC) presenta un'articolazione gerarchica costruita su cinque livelli: 1) Macrostruttura, 2) Struttura, 3) Area, 4) CdC 1° livello, 5) CdC 2° livello.

Rispetto alla struttura dei Piani dei CdC tradizionalmente adottati dalle aziende sanitarie, il PRC, presenta le seguenti peculiarità:

- 1) si è introdotto un livello gerarchico di massima sintesi che raccoglie quelle che sono state definite come Macrostrutture aziendali
- 2) nella direzione opposta il massimo livello di dettaglio è stato raggiunto in corrispondenza dei CdC di 2° livello (CdC2). I CdC2 costituiscono una sotto articolazione dei CdC nei quali l'attribuzione dei costi avviene su base funzionale distinguendo le diverse tipologie di attività che afferiscono al CdC sovrastante
- 3) si è preferito non definire il Centro di responsabilità (CdR) per nessuno dei cinque livelli in cui si articola il PRC. Il CdR come è noto, costituisce una parte, un segmento, o una sub-unità di azienda di cui un manager è responsabile per una specifica serie di attività. Volendo rappresentare uno schema comune adottato da parte di una pluralità di aziende sanitarie, ben difficilmente si sarebbe riusciti a garantire nella sua fase applicativa una perfetta coincidenza tra ambiti di responsabilità gestionale e la corrispondente suddivisione in centri di costo prevista nel PRC. Si è preferito introdurre una classificazione in centri che prediliga una distribuzione funzionale dei costi.

Le Macrostrutture sono una prima suddivisione e classificazione dei costi aziendali per grandi aggregati realizzata raggruppando le diverse strutture sanitarie e non sanitarie dell'Azienda USL in funzione, prevalentemente, della natura e delle modalità di erogazione dei servizi. In questo senso, la classificazione in esame porta ad individuare le seguenti Macrostrutture aziendali: *Servizi ospedalieri, Servizi socio-sanitari territoriali e Struttura amministrativa centrale e servizi comuni.*

a) *Servizi ospedalieri.* A questa macrostruttura sono riconducibili tutti i costi associati alle attività svolte in ambito ospedaliero di competenza dell'USL. Ogni presidio ospedaliero presente nel territorio risulta associato ad una precisa "Struttura" del PRC. È possibile distinguere quattro diverse tipologie di "Struttura" nel PRC, ciascuna contraddistinta da una singolare e differente articolazione dei CdC e CdC2 ad essa afferenti:

- a. *Presidio ospedaliero in gestione diretta*
- b. *Presidio ospedaliero privato convenzionato*
- c. *Presidio ospedaliero virtuale di mobilità passiva*
- d. *Presidio ospedaliero virtuale di libera professione*

È evidente che solamente le "Strutture" accese ai presidi ospedalieri in gestione diretta rappresentano sezioni operative effettivamente presenti a livello aziendale (sono collegati tutti i presidi ospedalieri gestiti direttamente dall'Azienda USL e costituenti l'Ospedale unico).

Alla seconda categoria appartengono le Case di cura accreditate presenti nel territorio e convenzionate con l'Azienda USL di riferimento. Esse sono destinate a raccogliere i costi sorti a seguito delle prestazioni clinico- assistenziali erogate a residenti e non residenti presso tali istituti. Non rappresentano sezioni operative dell'azienda, questi centri fittizi possono essere interpretati come una sorta di “presidi virtuali”. La terza categoria rappresenta unicamente uno strumento contabile utilizzato per raggruppare gli oneri relativi alle prestazioni effettuate da altre aziende sanitarie od ospedaliere pubbliche, a residenti nel territorio dell'Azienda USL, in regime di mobilità passiva regionale o extra-regionale. L'ultima struttura nelle sottovoci che la compongono accoglie i costi relativi all'erogazione di prestazioni svolte all'interno delle strutture ospedaliere e ambulatoriali aziendali da personale medico e libera professione (LP) intramoenia. L'introduzione di una struttura dedicata alla LP consente di evidenziare separatamente tale categoria di costi, anche se a tale struttura non è possibile associare veri e propri ambiti di responsabilità, so non in capo alla stessa Direzione medica.

All'interno della macrostruttura in esame l'azienda USL è tenuta ad accertare:

- per ogni nosocomio in gestione diretta presente e attivo nel territorio una corrispondente e separata “Struttura” del tipo “Presidio ospedaliero in gestione diretta” che evidenzi con apposita denominazione lo specifico presidio a cui si riferisce
- per ogni centro ospedaliero accreditato nel territorio dell'azienda USL una corrispondente e separata “Struttura” del tipo “Presidio ospedaliero privato convenzionato” che evidenzi con apposita denominazione lo specifico presidio a cui si riferisce
- un unico “Presidio ospedaliero virtuale di mobilità passiva”
- un unico “Presidio ospedaliero virtuale di libera professione” preposto ad accogliere indistintamente i costi per le prestazioni in LP a prescindere dalle single strutture o ambulatoriali presso le quali avviene l'erogazione

Per quanto riguarda le strutture “*Presidi ospedalieri in gestione diretta*”, le aree ad esso afferenti possono essere ricondotte alle seguenti:

1. *Area direzione medica, servizi di supporto e costi comuni.* Si compone dei seguenti CdC:

- Direzione medica e ufficio infermieristico
- Servizio farmaceutico di presidio
- Servizi tecnico economati comuni al presidio ospedaliero
- Servizi sanitari di supporto al presidio ospedaliero

I primi tre CdC prevedono nella classificazione proposta un unico e corrispondente CdC2 che assume analoga denominazione. Sono destinati ad accogliere i costi diretti del personale e dei

fattori produttivi afferenti alle rispettive unità operative. Per quanto riguarda il “Servizio farmaceutici di presidio”, è opportuno specificare come in tale unità debbano essere caricati almeno i costi riconducibili:

- alla gestione dell’ufficio farmaceutico operante per l’Ospedale
- al laboratorio di produzione
- ai costi di gestione del magazzino (eliminazione di merci ,ecc...)

Al centro “*Servizi sanitari e di supporto al presidio ospedaliero*” sono riconducibili i seguenti CdC2, la cui classificazione non dovrebbe determinare problemi di sorta al fine della individuazione del corrispondente servizio attivato nella singola realtà locale:

- Centro prenotazioni
- Centro prelievi
- Servizio sterilizzazione centrale
- Atri servizi sanitari di supporto

Il CdC “ *Servizi tecnico economati comuni al presidio ospedaliero*” accoglie tutti i costi relativi ai servizi non sanitari correlati alla gestione e al mantenimento della struttura ospedaliera (centrale termica, servizio pulizie centralizzato, servizio portineria e centralino, biblioteca, servizio assistenza religiosa, utenze ecc...). Il CdC in esame prevede l’attivazione di un unico CdC2 al proprio interno che assume analoga denominazione.

2. *Area specialistica.* Comprende unità operative che svolgono attività di supporto agli altri centri, mediante la produzione di servizi di diagnostica strumentale e non strumentale per interni (ricoverati). Essi fungono da centri produttivi finali, erogando anche servizi diretti a pazienti non ricoverati, nell’ambito dell’attività specialistica ambulatoriale. Tale area comprende i seguenti CdC:

- Accettazione e Pronto Soccorso
- Radiologia
- Laboratorio analisi
- Istologia e anatomia patologica
- Endoscopia
- Diabetologia
- Dialisi
- Radioterapia
- Poliambulatorio
- Altri servizi diagnostici

Per ognuno di questi CdC è prevista l’attivazione di un solo CdC2 che assumerà denominazione analoga al CdC a cui afferisce. I costi relativi ai servizi diagnostici che non

rientrano nelle voci esplicitamente indicate, devono essere attribuiti, al fine di garantire l'omogeneità dell'informazione raccolta, nell'ultimo CdC "Altri servizi diagnostici".

Nella predisposizione del PRC, per quanto concerne la sub articolazione delle seguenti aree, si è ricorso all'impiego di uno schema metodologico comune al fine di individuare la composizione del CdC, e dei corrispondenti CdC2, afferenti ad ognuna di esse:

3. *Area chirurgica*
4. *Area medica*
5. *Area materno infantile*
6. *Area riabilitativa e lungodegenza*
7. *Area terapia intensiva*
8. *Area servizi sanitari comuni*

A tal ragione, l'illustrazione delle modalità operative attraverso le quali sono stati definiti i CdC, ed i sottostanti CdC2, sono presentate di seguito hanno valenza indistinta per ogni area e reparto individuato. Per quanto riguarda l'identificazione dei CdC, la necessità di contemperare le opposte esigenze da un lato di raccolta omogenea delle informazioni a livello accentrato, e dell'altro della corrispondenza con la struttura operativa reale dei singoli presidi ospedalieri ha portato ad adottare uno schema che presenta caratteri di evidente essenzialità. Ciò garantirebbe ad ogni azienda la possibilità di realizzare, per ogni unità operativa di ricovero ospedaliero funzionante, una corrispondenza effettiva e biunivoca con la classificazione proposta. La garanzia di conformità tra CdC del PRC e reparti attivati presso i presidi ospedalieri dovrebbe essere assicurata dal particolare modello classificato preso a riferimento nella predisposizione del Piano stesso. A tale scopo si è ritenuto opportuno utilizzare per la tassonomia e la codificazione delle attività, tipicamente di reparto, lo Schema Regionale di classificazione per specialità dell'attività medica ospedaliera.

Ognuna delle aree appena individuate si configura con precise competenze direzionali e organizzative, tanto da essere sufficientemente qualificata al fine di individuare una figura dirigenziale che se ne assuma la responsabilità in termini gestionali (responsabile di area o, se attivati, di Dipartimento).

Alcune delle specialità (CdC) possono rientrare nell'Area funzionale di relativa competenza o nell'Area specialistica a seconda che, nello specifico presidio ospedaliero, tale unità abbia attivato, o meno, un'attività di degenza ordinaria o diurna (esempio: reparto dermatologia). Per ogni CdC così specificato, all'interino delle quattro Aree funzionali all'attività di ricovero, sono attivabili cinque distinti CdC2:

- Segreteria
- Reparto di degenza ordinaria

- Servizio di degenza diurna (day hospital e day surgery)
- Ambulatorio specialità
- Sala operatoria

Qualora taluni dei servizi rientranti nei cinque distinti CdC2 così identificato non siano attivati non si è tenuti ad accendere il centro di costo corrispondente (esempio: segreteria o sala operatoria).

L'ultima area da tenere in considerazione è data dall'Area servizi sanitari comuni. Innanzitutto, c'è da sottolineare che, il processo di ristrutturazione organizzativa dei presidi e delle Aziende ospedaliere ha introdotto dei cambiamenti sia dal punto di vista dimensionale sia sotto il profilo della modalità di erogazione dei servizi sanitari ospedalieri. La logica dipartimentale sta portando continue modificazioni alle configurazioni dei diversi reparti, non solo attraverso l'individuazione di ambiti di responsabilità più ampi e complessi (es: direttore di dipartimento, al quale afferiscono più servizi ospedalieri), ma anche attraverso l'implementazione di nuove modalità operative di erogazione dei servizi, destinate a realizzare un contenimento dei costi, in particolare per la componente legata ai ricoveri. Nelle diverse realtà ospedaliere si assiste alla costituzione di aree o zone condivise da due o più reparti/servizi ospedalieri nei quali si realizza un inevitabile consumo promiscuo di risorse. Si è potuto osservare come le esigenze di contenimento dei costi ospedalieri, tendenzialmente rigidi (elevati costi fissi soprattutto personale e costi di struttura) non siano facilmente raggiunti attraverso la semplice diminuzione del numero di posti letto in reparto. L'utilizzo di spazi comuni consente innanzitutto di realizzare economie di scala e di scopo che incidono in maniera sostanziale proprio sulla componente più rigida della struttura dei costi ospedalieri, oltre a garantire egualmente una contrazione del numero complessivo di posti letto. L'implementazione di un PRC che non consideri la dinamica organizzativa in atto rischierebbe di introduzione elementi di rigidità e di attrito, oltre a notevoli difficoltà di adattamento alle esigenze organizzative contingenti, che porterebbero ad una rapida obsolescenza dello stesso e una indubbia perdita in termini di qualità e utilità delle corrispondenti informazioni di costo di cui si vorrebbe fosse portatore. L'Area servizi sanitari comuni ricomprende tutte le unità organizzative appositamente destinate ad un utilizzo promiscuo, di risorse e di spazi, comune a due o più servizi/reparti ospedalieri, per i quali si verifica una parziale o totale condivisione di fattori produttivi. La presenza di spazi ad utilizzo condiviso non è interamente imputabile alla logica dipartimentale (esempio pre-introduzione dipartimenti: l'esistenza di uno o più gruppi operatori concentrati ed esterni ai singoli reparti a cui possono accedere più servizi nello svolgimento della propria attività di sala operatoria). Tuttavia, lo sviluppo di questo processo organizzativo ha accentuato e

ampliato il numero e la complessità delle risorse e dei servizi condivisi (esempio gruppi operatori). Esaminiamo le modalità attraverso le quali è possibile suddividere e comporre l'articolazione nei CdC corrispondenti. L'Area servizi sanitari comuni del PRC prevede i seguenti CdC ad essa afferenti:

- reparti comuni di ricovero ordinario
- servizi comuni di ricovero diurno (DH e DS)
- ambulatori di specialità comuni
- gruppo operatorio

Ora dovremmo esaminare i “Presidi privati accreditati”, ma quest'ultimi vanno presi in considerazione solo nelle Aziende che presentano queste strutture nel loro territorio e dato che nel caso specifico dell'ULSS n. 15 non è presente ci riserviamo di non considerarli. Inoltre c'è da sottolineare che, l'Azienda ULS non può gestire i costi della struttura accreditata, perché quest'ultima viene pagata a DRG, non considerando i costi sostenuti.

Passiamo adesso ad esaminare i “Presidi ospedalieri virtuali di mobilità passiva”, che, lo ricordiamo, costituiscono uno strumento contabile utilizzato per raggruppare gli oneri relativi alle prestazioni effettuate da altre aziende sanitarie od ospedaliere pubbliche, in regime di mobilità passiva. I CdC attivati all'interno di questa struttura non costituiscono unità operative aziendali a cui associare effettivi ambiti di responsabilità, ma semplici aggregati di costi di derivazione omogenea. La “Struttura” in esame può essere scomposta in tre distinte aree destinate ad accogliere il valore delle prestazioni da compensare in mobilità, classificate in funzione della tipologia di servizio erogate da altre Aziende sanitarie a soggetti residenti, le suddette aree che si compongono sono:

- Area mobilità passiva per ricoveri ordinari e diurni
- Area mobilità passiva per specialistica
- Area mobilità passiva per trasporti

Al fine di disporre di un maggior dettaglio informativo è prevista per ciascuno CdC la seguente suddivisione in CdC2:

- Prestazioni di ricovero erogate da strutture della regione Veneto
- Prestazioni di ricovero erogate da strutture extra regionale

Infine passiamo ad esaminare i “*Presidi ospedalieri virtuali di libera professione*” che costituiscono uno strumento contabile per raggruppare gli oneri relativi alle prestazioni effettuate da medici che esercitano la propria attività in libera professione all'interno dei presidi ospedalieri dell'azienda sanitaria. I CdC attivati all'interno di questa struttura non costituiscono unità operative aziendali a cui associare effettivi ambiti di responsabilità, ma

semplici aggregati di costi di derivazione omogenea. La “Struttura” può essere scomposta in due distinte aree destinate ad accogliere:

- i costi relativi alle prestazioni effettuate in libera professione nell’ambito delle attività di ricovero
- gli oneri associati all’erogazione di prestazioni di specialistica ambulatoriale

Le aree che si vanno quindi a comporre sono le seguenti:

- Area libera professione per ricoveri ordinari e diurni
- Area libera professione per specialistica

Per ognuna delle aree è prevista l’attivazione di un solo CdC (con analoga denominazione) al quale è associato un unico CdC2.

In considerazione del grado differenziazione che può caratterizzare questo fenomeno, si è ritenuto opportuno predisporre un PRC che non raggiunga elevati livelli di analiticità in modo da rispettare le esigenze organizzative contingenti delle singole Aziende USL. A tal fine, si rimanda a livello aziendale la possibilità di accendere ulteriori CdC/Attività in grado di riflettere con maggiore precisione la specificità organizzative e di erogazione dei servizi proprie di ogni azienda sanitaria (dovranno raccordarsi con lo schema del PRC proposto).

La rilevanza e la diffusione dell’esercizio di libera professione (LP) intrameonia da parte del medico nell’ambito dell’attività di ricovero e di specialistica ambulatoriale, ha portato alla scelta di evidenziare in una “Struttura” separata i costi relativi a tale forma di erogazione dei servizi ospedalieri. Le considerazioni che giustificano la presenza di questa articolazione nel PRC possono essere sintetizzate:

- a) gli importi ed il volume di prestazioni erogate in regime di libera professione interna stanno raggiungendo cifre di ammontare rilevante e tale fenomeno appare in continua crescita
- b) se non si attivassero appositi CdC/CdC2 legati alla libera professione, si realizzerebbe un’impropria commistione con i costi relativi ad attività di ricovero e di specialistica ambulatoriale non erogati in regime di libera professione
- c) in caso di attivazione di un CdC per la LP sono possibili confronti e calcoli di convenienza economica, seppur con qualche margine di approssimazione, con i corrispondenti ricavi realizzati nell’esercizio di tali attività (separati in un conto COGE). Le approssimazioni sono da imputare all’impossibilità di garantire una completa imputazione del consumo di tutti i fattori produttivi impiegati nell’esercizio delle prestazioni in LP. Se da un lato per il personale medico ed infermieristico è possibile effettuare una immediata e oggettiva misurazione del relativo costo per le prestazioni effettuate in LP, dall’altro lato altre categorie di FP impiegati nel periodo

potrebbero presentare problemi di imputazione difficilmente superabili. I FP potrebbero essere oggettivamente e correttamente misurati se la procedura di prelievo dal magazzino ospedaliero fosse movimentata con un apposito codice associato alla lira professione, questa soluzione risulta praticabile nel caso in cui ci siano degli appositi spazi o locali dedicati solo per la libera professione. L'esercizio di LP in reparti comuni alle attività ospedaliere (è la più diffusa) renderebbe gravoso l'utilizzo di due distinti codici di prelievo per ogni singola tipologia di beni utilizzati in reparto (uno per l'attività ordinaria l'altro per LP).

b) *Servizi socio-sanitari territoriali.* È destinata ad accogliere l'insieme dei CdC e CdC2 afferenti ai servizi di natura socio- sanitaria, prodotti ed erogati a livello territoriale, all'esterno delle strutture ospedaliere. L'architettura del PRC per questa Macrostruttura, segue lo schema in precedenza esposto con riferimento ai servizi ospedalieri, individuando un'articolazione che si sviluppa lungo altri quattro livelli gerarchici. La fisionomia ricercata nella strutturazione di tali centri ha dovuto, ancora una volta, tenere in considerazione le caratteristiche organizzative e gestionali delle aziende sanitarie al fine di rendere il processo di attribuzione dei costi il più possibile funzionale e compatibile con:

- Le specifiche strutture organizzative aziendali
- Le numerose tipologie di attività e prestazioni eseguite delle varie unità operative dislocate nel territorio

Le "Strutture" del PRC riconducibili a questa Macrostruttura sono identificate nelle seguenti due tipologie:

- a) Dipartimento di prevenzione
- b) Distretto socio- sanitario

La distinzione riflette l'organizzazione territoriale dei servizi così come prevista anche nei provvedimenti legislativi alla base della disciplina regionale e nazionale. A livello di struttura, non si rileva la necessità di ricorrere a centri di natura fittizia poiché sia i Dipartimento di Prevenzione che il Distretto socio- sanitario si configurano come unità operative reali, agevolmente identificabili presso ogni azienda USL, e alle quali sono associati effettivi ambiti di responsabilità. In relazione a tali "Strutture", per i successivi livelli in cui si articola il PRC è necessario ricorrere a centri di imputazione di natura fittizia, già ad iniziare dal livello di area ma anche (con gradi di maggior dettaglio) a livello di CdC e CdC2, in considerazione delle svariate situazioni che possono presentarsi a seconda delle configurazioni assunte dai due ordini di variabili che caratterizzano l'attività socio assistenziale prestata nel territorio:

tipologia di prestazioni e modalità organizzative e di erogazione del servizio (classificazione funzionale per attività e tipologia di prestazioni erogate)

L'enorme varietà di soluzioni (dal combinarsi delle due variabili) non consente nel PRC di ricondurre i costi e quindi la relativa suddivisione in CdC e CdC2 alle specifiche strutture operative che forniscono il relativo servizio socio-sanitario nel territorio. Per quanto concerne le "Strutture" associate ai distretti, le evidenze empiriche che giustificano l'applicazione dei criteri semplificati di classificazione dei CdC/CdC2 potrebbero determinare l'insorgere di una serie di problemi nella fase della localizzazione dei costi nei livelli più bassi del PRC. Tali difficoltà sono tanto più elevate, qualora si proceda all'attivazione di una pluralità di "Strutture", associate ai diversi distretti presenti nel territorio. Nell'adozione del PRC ogni singola azienda USL potrebbe potenzialmente scegliere tra le seguenti soluzioni alternative:

- a) seguire l'approccio coerente con l'impostazione adottata per i servizi ospedalieri procedendo all'attivazione all'interno della Macrostruttura in esame di tante "Strutture" quanti sono i distretti di cui l'azienda USL si compone, appositamente denominati (Distretto 1,2,3: Nord, Sud, Est, Ovest; X, Y, Z; ecc...). Tale approccio comporta una maggiore precisione nell'imputazione dei costi e presuppone che l'ASL sia dotata di un sistema informativo- contabile per centri per CdC relativamente strutturato ed affinato, e che la stessa disponga di "un'anagrafe sanitaria" in grado di ricostruire la "vita clinico- assistenziale" dei propri pazienti
- b) in alternativa, procedere all'attivazione di un'unica "Struttura" destinata a raccogliere i costi relativi alle prestazioni, classificate secondo un criterio rispondente alla suddivisione per livelli assistenziali, erogate sull'intero territorio aziendale senza alcuna distinzione per distretto.

Per semplicità si opta per la seconda soluzione anche se l'azienda USL è articolata in una pluralità di distretti. Non sussistono problemi di questo tipo per la "Struttura" territoriale nel dipartimento di Prevenzione. Tale istituto è di norma unico a livello aziendale, anche se talora organizzato su più punti di erogazione nel territorio. Non ripresentano situazioni che rilevino la necessità di attivare una pluralità di "Strutture" ad esso afferenti.

Il Dipartimento di Prevenzione è un'unica struttura aziendale. La suddivisione in aree della struttura è rappresentata in termini molto semplificati e ricondotta al criterio di attribuzione dei costi per macro aree di attività. Ci si discosta perciò dalla realtà organizzativa dell'azienda, definendo opportuni CdC che riflettono la classificazione per livelli assistenziali delle prestazioni socio- sanitarie. In altre parole, i centri di imputazione attivati nel PRC si configurano come centri accesi alle attività realizzate nel territorio, a prescindere dal modello organizzativo adottato e delle specifiche strutture di erogazione dei servizi agli utenti. Ne

deriva che i costi generati nelle diverse unità operative aziendali che producono e/o forniscono tali servizi, devono essere eventualmente riclassificati e ricondotti ai diversi CdC2 e CdC del PRC, tesi a specificare la corrispondente attività socio-sanitaria individuata a livello di area. L'estrema semplificazione nella definizione della struttura del Dipartimento di Prevenzione è da ricondurre in gran parte all'impossibilità di costituire un schema di riferimento in grado di recepire le peculiarità organizzative e le modalità di erogazione delle prestazioni adottate dalle diverse aziende USL. Di qui la scelta di suddividere la struttura del Dipartimento di Prevenzione nelle seguenti tre aree, rispondenti ad un criterio di natura funzionale:

1. Area dei servizi di direzione, coordinamento e costi comuni
2. Area sanità pubblica e salute negli ambienti di lavoro
3. Area sanità veterinaria

Questa suddivisione della struttura in macro aree di attività, coerente con l'impostazione dei livelli assistenziali, viene mantenuta, senza ulteriori distinzioni, anche nella definizione del CdC e CdC2 ad esse afferenti. Solamente per la prima area si prevede un'ulteriore distinzione in CdC2, destinati rispettivamente all'attribuzione, da un lato, dei costi diretti riferiti agli uffici amministrativi centrali del dipartimento e alla rilevazione, dall'altro, dei costi generali di pertinenza del Dipartimento di Prevenzione, ma non attribuiti direttamente a specifici CdC2. I CdC2 in questione assumono la seguente denominazione:

1. Uffici centrali del Dipartimento di Prevenzione
2. Costi generali del Dipartimento di Prevenzione

Questa impostazione assicura flessibilità e facilità d'interpretazione, in quanto ognuno di questi CdC è destinato ad accogliere una gamma alquanto ampia di costi, facilmente individuabili ed attribuibili, senza che siano richieste ulteriori classificazioni di dettaglio. L'Area dei servizi di direzione, coordinamento e costi comuni, oltre ai costi generali, accoglie tutti i costi riferiti alle unità operative di direzione e coordinamento dell'intero dipartimento, escludendo quindi le unità amministrative che operano in specifici ambiti, come quello veterinario, che dovranno trovare collocazione nella relativa area. La seconda area accoglie i costi di tutti i servizi sanitari e non che operano nell'ambito della sanità pubblica e salute negli ambienti di lavoro. Spesso accade che alcune di queste tipologie di servizi vengano erogati, in parte dagli uffici centrali ed in parte da unità operative distribuite sul territorio, spesso mescolandosi con altre attività tipicamente distrettuali. In questo caso si dovrà cercare di individuare i costi riferiti a quest'area nell'ambito dei costi della unità territoriali comuni, sulla base dei criteri che verranno illustrati in seguito in sede di localizzazione dei costi.

La terza area accoglie i costi di tutti i servizi sanitari e non che operano nell'ambito della Medicina Veterinaria. L'individuazione e l'allocazione dei costi riferiti a quest'area si presenta in genere più agevole in quanto le unità di erogazione sono normalmente fisicamente che organizzativamente distinte dalle altre.

Per quanto concerne le strutture "Distretto socio-sanitario", le aree ad esso afferenti possono essere ricondotte alle attività rientranti nella seguente suddivisione:

1. Area Direzione
2. Area Consultori
3. Area MMG, PLS e Guardia Medica
4. Area Assistenza anziani
5. Area Assistenza tossicodipendenti
6. Area Assistenza disabili
7. Area Assistenza psichiatria
8. Area Assistenza riabilitativa
9. Area Assistenza termale
10. Area Assistenza farmaceutica
11. Area Assistenza Domiciliare Integrata (ADI)
12. Poliambulatorio distrettuale

Ognuna delle aree prevede al suo interno una distribuzione in CdC e CdC2 coerente con l'impostazione generale illustrata precedentemente. Al fine di comprendere al meglio le logiche utilizzate nella classificazione è opportuno svolgere le seguenti considerazioni:

la classificazione in aree, CdC e CdC2 utilizzata per le strutture relative ai servizi territoriali, non potendo fare riferimento a sezioni operative realmente esistenti all'interno dell'azienda USL, è stata orientata verso la rilevazione dei costi suddivisa per tipologie di attività svolte in tali strutture. La suddivisione proposta, a livello di area, riflette la classificazione per livelli assistenziali delle prestazioni socio-sanitarie, pur non realizzando una perfetta sovrapposizione con essa. In altri termini, i centri di imputazione attivati nel PRC si configurano come centri accesi alle attività realizzate nel territorio distrettuale, a prescindere dal modello organizzativo adottato e delle specifiche strutture di erogazione dei servizi agli utenti.

Ne deriva che i costi generati nelle diverse unità operative aziendali che producono e/o forniscono tali servizi nel territorio, devono essere riclassificati e ricondotti alle diverse voci de PRC tese ad identificare:

- La corrispondente attività socio-sanitaria erogata, normalmente a livello di area e con maggiori gradi di dettaglio nei sottostanti CdC

- Le particolari modalità operative di fornitura della prestazione, ovvero le categorie di destinatari delle prestazioni stese, raggruppati per grandi aggregati in funzione del luogo di residenza. La suddivisione in esame è usualmente operata a livello di CdC2.

Per quanto riguarda l'identificazione dei CdC, anche con riferimento al Distretto, si è tenuta in considerazione la necessità di contemperare le opposte esigenze da un lato di raccolta omogenea dei dati di costo a livello regionale e dall'altro della necessità di raccordarsi con la struttura organizzativa reale delle singole aziende USL. Per quel che concerne le seguenti aree:

- Area Direzione
- Area Consultori
- Area MMG, PLS e Guardia Medica
- Poliambulatorio distrettuale

ai fini della composizione dei PRC, ogni azienda USL è tenuta a procedere all'attivazione di un solo CdC al cui interno è previsto un unico CdC2. Ciò assicura flessibilità, in quanto ognuna di tali voci è destinata ad accogliere una gamma alquanto ampia di costi senza che siano richiesta ulteriori classificazioni di dettaglio. In tale modo, se un distretto ha attivato più Consultori con differenti specializzazioni, risulterà immediata la riconciliazione dei costi generati da queste strutture con i centri di imputazioni previsti dal PRC: tali costi sono tutti indifferentemente imputabili all'interno dell'area consultori così individuata.

Analoghe considerazioni vanno bene anche per l'area della Medicina di base e quella del Poliambulatorio distrettuale: eventuali sotto articolazioni in strutture operative funzionanti del territorio risultano facilmente raccordabili con il PRC attraverso l'imputazione dei costi totali sorti nel complesso di questi centri all'interno dei CDC e dei CdC2 di entrambe le aree in esame. Maggior livelli di dettaglio e approfondimento sono richiesti nell'articolazione dei CdC e dei corrispondenti CdC2 afferenti alle seguenti aree:

- Area Assistenza anziani
- Area Assistenza tossicodipendenti
- Area Assistenza disabili
- Area Assistenza psichiatria

Questa esigenza trova spiegazione nel fatto che le attività ricomprese in tali aree si prestano a diversi gradi di differenziazione, sia per quanto concerne la tipologia di prestazioni erogate, sia per quel che riguarda le modalità operative di gestione del servizio. Tuttavia, La sostanziale omogeneità nelle caratteristiche qualitative e nelle modalità di erogazione delle prestazioni rientranti nelle aree in esame, hanno portato ad adottare uno schema classificatorio comune al loro interno. A tal ragione, l'illustrazione delle caratteristiche e delle modalità di

definizione dei CdC, e dei sottostanti CdC2, sono presentate di seguito e hanno valenza indistinta per ogni area assistenziale così precisata.

Per quanto concerne la suddivisione in CdC si è adottato un criterio che considerasse, a questo livello del PRC, la fondamentale distinzione tra prestazioni erogate in regime di assistenza semiresidenziale da quelle fornite in regime di assistenza residenziale. La distinzione proposta si basa sull'ampiezza e sulla coperture temporale del servizio nei confronti di soggetti che versano in particolari situazioni di difficoltà. I tal senso, l'attività di assistenza socio-sanitaria erogata in presidi dislocati nel territorio distrettuale si considera:

- residenziale, qualora i pazienti trovino alloggio in queste strutture in via permanente o continuativa, usufruendo di prestazioni alberghiere che si estendono dalla somministrazione dei pasti, ai servizi di lavanderia sino all'assistenza notturna mediante la predisposizione di un certo numero di posti letto
- semiresidenziale, allorché l'attività di assistenza socio-sanitaria fornita presso tali strutture risulti, di norma, estesa al solo orario diurno attraverso l'erogazione di una serie più limitata e contenuta di servizi alberghieri per pazienti ospitati. È esclusa l'attività di ricovero notturna.

Ad ognuno dei CdC così individuati è possibile associare, al proprio interno, una articolazione in CdC2 atta a rispecchiare le diverse modalità organizzazione del servizio socio sanitario prestato. Sia che le prestazioni distrettuali rientranti nelle aree sopra accennate siano erogate in regime di attività semiresidenziale, sia che siano fornite in regime di attività residenziale, è possibile introdurre la seguente distinzione in CdC2:

- gestione diretta, è destinato ad accogliere i costi delle strutture distrettuali di proprietà dell'azienda USL gestite e organizzate direttamente con personale e risorse interne alla stessa azienda, ovvero tramite appalto di servizi/manodopera a società o cooperative incaricate dell'erogazione di tali prestazioni
- acquisto di prestazioni da altre aziende pubbliche o private, il CdC2 in esame è destinato ad accogliere i costi per prestazioni socio-assistenziali rientranti nelle aree di attività in oggetto, erogate presso strutture pubbliche o private diverse dall'azienda sanitari, ancorché operanti presso immobili di proprietà dell'azienda USL stessa. Tali prestazioni non sono compensante in mobilità in quanto regolate direttamente tra aziende tramite emissione di fattura.

L'Area Assistenza riabilitativa rileva costi generati dalle prestazioni dalle prestazioni erogate tramite gli istituti previsti ex art. 26 L. 833/79. Per quanto concerne la suddivisione in CdC anche per il livello assistenziale in esame si è ritenuto opportuno adottare la fondamentale

distinzione tra prestazioni erogate in regime di assistenza semiresidenziale e quelle fornite in regime di assistenza residenziale. I CdC di questa area sono:

- semiresidenziale
- residenziale

Ad ognuno dei CdC così individuati è possibile associare una articolazione in CdC2 tesa a rispecchiare le diverse modalità organizzative/erogative del servizio socio- sanitario prestato. Sia che le prestazioni distrettuali rientranti nelle aree sopra accennate siano erogate in regime di attività semiresidenziale , si che siano fornite in regime di attività residenziale, è possibile introdurre la seguente distinzione in CdC2:

- gestione diretta, è destinato ad accogliere i costi degli istituti di riabilitazione di proprietà dell'azienda USL, gestiti e organizzati direttamente con personale e risorse interne alla stessa azienda, ovvero tramite appalto di servizi di manodopera a società cooperative incaricate dell'erogazione di tali prestazioni
- erogazioni in mobilità passiva, vanno imputati i costi relativi a servizi di assistenza riabilitativa erogati da altre aziende sanitarie pubbliche a soggetti residenti nel territorio aziendale che trovano compensazione in mobilità passiva
- acquisto di prestazioni da strutture private accreditate, è destinato ad accogliere i costi per prestazioni riabilitative erogate presso strutture private accreditate. Non sono compensate in mobilità, ma sono regolate tramite emissione di fattura.

Per quest'ultima area si è ritenuto necessario evidenziare separatamente i CdC2 relativo all'acquisto di prestazioni assistenziali da altre strutture. Mentre l'acquisto di prestazioni da altre aziende pubbliche segue il meccanismo della compensazione in mobilità, l'erogazione di servizi assistenziali acquistati da istituti privati accreditati sono regolati direttamente con emissione di fattura.

L'Area Assistenza termale non prevede distinzione tra assistenza residenziale e semiresidenziale, quindi risulta essere composta dai seguenti CdC:

- gestione diretta
- erogazioni in mobilità passiva
- acquisto di prestazioni da strutture private accreditate

per i quali valgono le stesse considerazioni analizzate per la precedente area.

La suddivisione in CdC dell'Area Assistenza farmaceutica risulta:

- Convenzionata interna, accoglie i costi derivanti dalla somministrazione di farmaci all'esterno delle strutture ospedaliere o distrettuali aziendali avvenuta dietro prescrizione medica (MMG, PLS, medico specialistica)

- Somministrazione diretta, vengono imputati i costi relativi a particolari farmaci somministrati direttamente ai pazienti seguendo una tra le seguenti modalità:
 - farmaci la cui distribuzione avviene direttamente presso la fascia ospedaliera per il trattamento di particolari patologie
 - farmaci, per i quali è prevista la duplice via di distribuzione da parte di strutture pubbliche e di farmacie aperte al pubblico, per la parte erogata direttamente presso l'ambulatorio /reparto ospedaliero in presenza del medico preposto
 - farmaci erogati direttamente presso le strutture ospedaliere/distrettuali in quanto non reperibili in farmacia. Sono farmaci la cui commercializzazione è autorizzata esclusivamente in altri Stati oltre a quelli non ancora autorizzati, ma sottoposti a sperimentazione clinica
- Assistenza Integrativa Regionale, comprende particolari farmaci, individuati da apposito provvedimento regionale per i quali il paziente, dietro prescrizione del proprio medico, può ottenere l'esenzione dal costo del farmaco ritirandolo direttamente presso le farmacie private aperte al pubblico
- Protesica riabilitativa, accoglie tutti i costi relativi alla fornitura di materiale protesico

Per un maggior dettaglio informativo relativamente alla distribuzione del consumo di farmaci tra soggetti residenti e non e dell'ammontare dei costi generati dalla loro somministrazione avvenuta presso altre strutture pubbliche o convenzionate, è prevista una suddivisione dei CdC suddetti in CdC2 secondo i seguenti criteri.

Per i CdC "Convenzionata Esterna" e "Somministrazione diretta" i costi relativi alle corrispondenti categorie di farmaci dovranno essere classificati nei seguenti CdC2:

1. Erogazioni a residenti Azienda USL
2. Erogazioni a residenti di altre Aziende USL
3. Erogazioni in mobilità passiva

Non sono necessari ulteriori approfondimenti relativamente al contenuto di ognuna di tali poste, se non per ricordare come i costi rientranti nel secondo CdC2 trovano copertura, nel bilancio dell'azienda USL, nei corrispondenti ricavi generati dalla mobilità attiva.

Per quanto attiene al CdC "Assistenza Integrativa Regionale", non essendo prevista una compensazione in mobilità regionale ed extra-regionale, la suddivisione proposta in precedenza dovrà essere rivista come di seguito:

1. Erogazioni a residenti Azienda USL
2. Erogazioni a residenti di altre Aziende USL
3. Erogazioni fatturate da altre Aziende USL

L'unica sostanziale differenza rispetto alla precedente sta nel terzo CdC2. Non dando origine a costi in mobilità passiva, la somministrazione di farmaci operata da altre Azienda USL verrà regolata tramite apposta fattura che identificherà il costo per le prestazioni da imputare in tale CdC2. Analogamente i costi per i farmaci somministrati a pazienti non residenti sono imputati nel CdC2 "Erogazioni a pazienti di altre Aziende USL" e troveranno copertura nei ricavi derivanti dalle fatture emesse a fronte di tali prestazioni.

Con riguardo alla "Protesica riabilitativa" è sufficiente attivare un unico CdC2 con analoga denominazione poiché di norma, non si riscontrano somministrazioni di presidi rientranti in tale categoria in regime di mobilità attiva e passiva.

L'ultima sezione da esaminare è l' Area Assistenza Domiciliare Integrata (ADI) nella quale vengono riepilogati i costi relativi all'attività di ADI svolta nel territorio di competenza del distretto e sulla popolazione ivi residente. Allo scopo di disporre di maggiori informazioni relative alle modalità operative attraverso le quali queste prestazioni sono erogate, tale area risulta composta dai CdC:

- gestione diretta
- gestione in convenzione con MMG

Nel primo CdC troviamo allocati i costi generati dalle prestazioni di ADI erogate con personale e risorse proprie dell'azienda, ovvero tramite acquisto di prestazioni da società o cooperative private a seguito di assegnazione di apposito appalto. Il secondo CdC accoglie i costi relativi alle prestazioni di assistenza domiciliare avvenute tramite il coordinamento dei medici di medicina generale. Devono essere imputati nel centro anche i costi di personale infermieristico alle dirette dipendenze dell'azienda USL, comunque impegnato nella prestazione di tali servizi in collaborazione con i MMG. La suddivisione in esame non prevede ulteriori sotto articolazioni. Sarà pertanto sufficiente accendere per ognuno dei CdC attivati un corrispondente CdC2 che assumerà la medesima denominazione.

c) *Struttura amministrativa centrale e servizi comuni.* È destinato a raccogliere l'insieme dei CdC e di attività aziendali afferenti ai servizi di supporto all'attività socio-sanitaria ospedaliera e territoriale. Questi CdC sono caratterizzati da:

1. produzione di servizi prettamente non sanitari
2. servizi erogati a beneficio di più "Struttura" dell'azienda

Vanno esclusi i servizi non sanitari erogati a beneficio di specifiche strutture e quindi ad esse direttamente imputabili, rientrano, invece, tutti gli uffici della Struttura Amministrativa centrale dell'USL, comprese le loro eventuali diramazioni territoriali, nonché tutti i servizi tecnico- economici ed alberghieri di supporto. L'architettura del PRC relativo alla seguente macrostruttura segue lo schema in precedenza esposto con riferimento ai servizi ospedalieri

e territoriali, individuando un'articolazione che si sviluppa lungo altri quattro livelli gerarchici. Le soluzioni organizzative adottate e le modalità di erogazione dei servizi possono assumere configurazioni estremamente differenziate da un'azienda all'altra, in funzione di specificità legate a:

- dimensioni complessive dell'azienda
- numero di strutture sanitarie esistenti e corrispondente distribuzione sul territorio delle stesse
- disponibilità di personale e distribuzione delle relative qualifiche
- modalità operative di gestione del servizio prescelte (gestione diretta, in convenzione, appalto)

La fase di realizzazione del PRC di questa macrostruttura, anche se con minori difficoltà delle principali aree di attività, presenta alcune criticità nell'individuazione delle componenti, in virtù di una non sempre omogenea relazione tra attività e responsabilità. Può accadere che attività tipicamente tecnico- economiche, dislocate presso specifici presidi ospedalieri, vengano ricondotte in termini di coordinamento non ai responsabili degli uffici centrali ma alle direzioni mediche di presidio o alle direzioni di distretto, lasciando il dubbio se tali unità operative vadano comprese fra i servizi comuni del presidio ospedaliero o tra quelli dalla macrostruttura in esame.

Per evitare ambiguità si è introdotto il criterio della destinazione del servizio, sulla base del quale il costo relativo ad un servizio erogato ad esclusivo beneficio di una specifica struttura deve essere compreso tra i servizi di direzione, coordinamento e supporto della struttura in esame, a prescindere dall'ufficio/unità operativa che organizzativa il servizio stesso. In caso contrario i costi e le attività relative a tale servizio devono essere comprese nella macrostruttura qui esaminata. Non potendo utilizzare quale riferimento per l'individuazione delle strutture e delle aree, i riferimenti normativi e la classificazione delle attività secondo i livelli di assistenza, si è agito sulla base dei seguenti criteri:

1. l'intera macrostruttura è suddivisa in due strutture che individuano rispettivamente l'area di supporto costituita da servizi prettamente di natura amministrativa (Struttura Amministrativa Centrale) e l'area di supporto costituita da servizi di natura non amministrativa (Servizi di supporto comuni all'intera azienda)
2. all'interno di ciascuna di queste strutture sono state individuate specifiche aree o dipartimenti che, nel caso della Struttura Amministrativa Centrale, seguono una logica di disaggregazione per funzioni aziendali, mentre nel caso dei Servizi Comuni si collegano alla tipologia di attività erogata.

Il criterio implica la definizione di strutture virtuali che non trovano quasi mai corrispondenza in effettive strutture operative esistenti presso le USL, determinando la necessità di ricorrere a CdC di natura fittizia. Considerando però la natura dei CdC accesi nel PRC sotto alla macrostruttura in esame, a riconduzione delle singole unità operative alla classificazione proposta dovrebbe risultare agevole. Fissate le unità operative che rientrano in questa macrostruttura in base alle caratteristiche definite all'inizio del paragrafo, si procede nel seguente modo:

1. le singole unità operative vengono classificate nella “Struttura Amministrativa Centrale” se erogano servizi di tipo amministrativo o nella “Servizi Comuni” se erogano altre tipologie di servizi.
2. all'interno della prima struttura le unità verranno collocate, con riferimento alla funzione del servizio, in una delle seguenti aree omogenee:
 - a) Area direzione, staff, segreteria e costi generali
 - b) Area gestione risorse umane
 - c) Area economico finanziaria, acquisti e informatica
3. All'interno della seconda struttura le unità vengono collocate, in base alla tipologia di attività erogata, in una delle seguenti aree omogenee:
 - a) Area servizi alberghieri
 - b) Area altri servizi comuni e in conto terzi

Per quanto concerne la Struttura Amministrativa Centrale, le aree ad essa afferenti possono essere ricondotte alle attività rientranti nella seguente suddivisione:

1. Area direzione, staff, segreteria e costi generali, accoglie tutti i costi relativi agli organi di direzione e coordinamento dell'azienda, compresi quelli del collegio sindacale e degli eventuali nuclei di valutazione, ed i costi delle strutture di supporto in posizione di staff alla direzione strategica. Si è ritenuto di considerare in quest'area anche i costi generali afferenti a questa macrostruttura ma non attribuibili a specifici CdC della stessa
2. Area gestione risorse umane, accoglie tutti i costi relativi ad uffici amministrativi che a vario titolo si occupano della gestione ed amministrazione della risorsa umana, in rapporto diretto o convenzionato con l'azienda. Rientrano sia uffici di amministrazione giuridica economica e previdenziale dal personale dipendente sia quelli che si occupano della gestione del personale convenzionato. Inoltre si è inserito anche il servizio affari generali la cui attività rientra comunque nell'ambito della gestione della risorsa umana.

3. Area economico finanziaria e acquisti, accoglie tutti i costi relativi alla gestione amministrativa dei rapporti di tipo economico finanziario che intercorrono tra l'azienda e l'esterno. Si fa riferimento a gli uffici che si occupano di prima nota, contabilità dalle entrate e delle uscite, bilancio consuntivo e preventivo, gestione fiscale, oltre a tutti gli uffici che gestiscono l'acquisizione e la liquidazione dei fattori produttivi nell'area economica e tecnica.

Ognuna delle aree prevede al suo interno una distribuzione in CdC e CdC2 coerente con l'impostazione generale illustrata precedentemente. È opportuno svolgere le seguenti considerazioni di fondo (per capire le logiche utilizzate nella classificazione):

- la classificazione in aree, CdC e CdC2 utilizzate per le strutture relative ai servizi della Struttura Amministrativa Centrale, non potendo fare riferimento a sezioni operative realmente esistenti all'interno dell'azienda USL, è stata orientata alla rilevazione dei costi suddivisa per finzioni amministrative aziendali
- ne deriva che i costi generali nelle diverse unità operative aziendali che producono e/o forniscono tali funzioni, devono essere eventualmente riclassificati e ricondotti ai diversi CdC2 e CdC del PRC, tesi ad identificare ciascuna di queste funzioni

Per quanto riguarda l'identificazione dei CdC, si è tenuta in considerazione la necessità di temperare le opposte esigenze, da un lato di raccolta omogenea dei dati di costo a livello regionale e dall'altro della necessità di raccordarsi con la struttura organizzativa reale delle singole aziende USL. In tal senso, il PRC presenta caratteri di essenzialità che dovrebbero garantire e temperare le evenienze appena accennate. Per quel che concerne le aree in esame, ai fini della composizione del PRC, ogni azienda USL è tenuta a procedere all'attivazione di un solo CdC al cui interno, è normalmente previsto un unico CdC2. Ciò assicura flessibilità, in quanto ognuna di tali voci è destinata ad accogliere una gamma alquanto ampia di costi senza che siano richieste ulteriori classificazioni di dettaglio.

Analoghe considerazioni vanno fatte per l'Area economico finanziaria e acquisti, mentre con riguardo all'area direzione, staff, segreteria e costi generali, occorre tenere presente che pur attivando un unico CdC, è necessario accendere al suo interno i due seguenti CdC2 al fine di disporre di un'apposita voce destinata ad accogliere i costi generali della macrostruttura in esame non attribuibili a specifici centri della stessa:

- servizi di direzione, staff e segreteria
- costi generali della struttura amministrativa centrale e dei servizi comuni

Per quanto concerne la struttura Servizi di supporto comuni all'intera azienda, le aree ad essa afferenti possono essere ricondotte alle seguenti:

Area servizi alberghieri, accoglie tutti i costi relativi ai centri che producono servizi di natura alberghiera a supporto dell'attività socio-sanitaria sia ospedaliera che territoriale. Sono tipicamente riconducibili a quest'area i servizi di produzione e distribuzione dei pasti, di lavanderia, di pulizia e di riscaldamento dei locali. Vanno considerati di natura sempre alberghiera ma di minore entità, come quelli legati alla gestione del guardaroba, della materasseria, della tappezzeria e dei trasporti non sanitari.

L'Area altri servizi comuni e in conto terzi, accoglie tutti i costi relativi ai servizi di supporto di natura non sanitaria e non rientranti nella precedente categoria (esempio: servizi area informatica, ingegneria clinica, magazzini tecnico- economici, servizi di centralino telefonico e di portineria e ad eventuali altri servizi più particolari come la tipografia o la serra, si considera altresì i servizi di manutenzione erogati tramite personale tecnico dipendente o con acquisto di prestazioni da privati mediante appalto del servizio e infine anche i servizi erogati in conto terzi che sono oggetto di remunerazione da parte dei beneficiari).

Ognuna delle aree prevede al suo interno una distribuzione in CdC e CdC2 coerente con l'impostazione generale del PRC. È opportuno svolgere considerazioni di fondo:

- la classificazione in aree, CdC e CdC2 utilizzata per questa Struttura, non potendo fare riferimento a sezioni operative realmente esistenti all'interno dell'azienda USL è stata orientata verso la rilevazione dei costi suddivisi per tipologia di servizi erogati
- ne deriva che i costi generati nelle diverse unità operative aziendali che producono e/o forniscono tali servizi, devono essere eventualmente risclassificati e ricondotti ai diversi CdC2 e CdC del PRC

Ai fini della composizione del PRC, ogni azienda USL è tenuta a procedere all'attivazione di un solo CdC all'interno dell'Area servizi alberghieri. Il CdC in questione è organizzato al suo interno in più CdC2 atti a rilevare i costi dei principali servizi distinguendo i costi dei servizi erogati direttamente dall'azienda, da quelli interamente acquisiti da altre aziende o private mediante forme di appalto o convenzione. I rimanenti servizi di natura alberghiera vengono ricondotti all'interno di un unico CdC2 sempre distinguendo le due modalità di produzione del servizio. Per questa struttura viene richiesto un certo livello di dettaglio a causa della rilevanza economica che alcune di queste voci rivestono nell'Area dei servizi alberghieri. Nell'Area dei servizi comuni e in conto terzi, sono previsti i due seguenti CdC, destinati rispettivamente ad accogliere i costi relativi a tutti i rimanenti servizi di supporto e gli oneri per i servizi in conto terzi:

- altri servizi comuni
- servizi c/terzi a rimborso

Il primo CdC è organizzato in più CdC2 che rispecchiano la suddivisione dei servizi di supporto tra l'area delle manutenzioni, riferite normalmente a immobili e impianti, e quella dei restanti servizi tecnico- economici. Per questi CdC si dovrà procedere alla duplicazione degli stessi in funzione delle modalità di erogazione dei servizi (diretta o in appalto). I CdC2 in esame assumono pertanto la seguente articolazione:

- altri servizi comuni a gestione diretta
- altri servizi comuni a gestione esterna
- servizi di manutenzione in economia
- servizi di manutenzione esterna

Il secondo CdC accoglie un unico CdC2 riferito ai servizi non sanitari erogati dall'azienda a favore di terzi e remunerati dagli stessi. Per una corretta classificazione dei costi è opportuno, con riferimento alla distinzione tra servizi a gestione diretta e a gestione esterna sia necessario adottare un criterio di ripartizione differente rispetto a quanto riportato per la macrostruttura del territorio. Nell'ambito delle strutture amministrative e dei servizi comuni occorre considerare che in molti casi il servizio, pur acquisito all'esterno, viene materialmente prodotto all'interno di strutture di proprietà dell'azienda. Il criterio di distinzione tra le due tipologie di CdC2 diventa allora il seguente:

- gestione diretta, sono considerati tutti quelli organizzati e gestiti proprio dall'azienda con l'utilizzo di risorse interne e i cui costi di conseguenza si ottengono sommando il valore dei fattori produttivi che concorrono alla loro produzione
- gestione esterna, sono considerati tutti quelli acquistati da altre aziende pubbliche o private anche se prodotti all'interno di locali di proprietà dell'azienda. Il costo deriva dal prodotto del volume di prestazioni richieste per il prezzo unitario fissato per contratto.

In conclusione, il piano dei centri di costo definito dalla regione rappresenta una prima indicazione per le USL nella formulazione dei loro centri di costo. Il compito della regione, in qualità di responsabile della programmazione regionale, è quello di svolgere una funzione di capogruppo delle USL e degli Ospedali presenti nel suo ambito. Al fine di poter effettuare utili confronti tra le aziende sanitarie, svolge da guida al gruppo, così da controllare il livello gestionale della loro spesa sanitaria. La regione definisce un piano dei centri di costo ai fini del consolidamento dei costi di ogni presidio. Naturalmente ogni piano regionale, pur presentando uno schema comune alle altre regioni, ha delle proprie peculiarità che rispecchiano le sue singole scelte in termini di numero di servizi costituiti, numero e caratteristiche delle strutture fisiche (ospedali, centri di riabilitazione, case protette, case di

cura) presenti nelle unità sanitarie locali di cui si compone. Nel piano regionale la struttura dei centri di costo è più aggregata rispetto a quello di ogni singola azienda sanitaria, in quanto esso rappresenta sia il pacchetto di servizi fornito all'utenza da ogni USL od Ospedale, sia il suo modello organizzativo sia le politiche sanitarie. Il piano regionale rappresenta un valido supporto alla dirigenza interna di ogni azienda sanitaria e rispecchia, il sistema di responsabilità complessive definite a livello di organi istituzionali superiori.

Ecco qui riportata una parte del Piano dei centri di Costo dell'Azienda USL n. 15 di Cittadella:

STRUTTURA-DIPARTIMENTO	Centro di responsabilità	DESCRIZIONE Centri di Costo/ Consumatore finale	codice
SERVIZI GENERALI			
Unità di Staff al DIRETTORE GENERALE			
	U.S. AFFARI LEGALI	AFFARI LEGALI - Cittadella	
	U.S. UFFICIO RELAZIONI CON IL PUBBLICO	UFFICIO RELAZIONI CON IL PUBBLICO - Camposampiero	
	Nucleo integrato unità di staff		
	U.S. CONTROLLO DI GESTIONE	CONTROLLO DI GESTIONE - Cittadella	
	U.S. SERVIZIO INFORMATICO	SERVIZIO INFORMATICO - Cittadella	
		SERVIZIO INFORMATICO - Camposampiero	
		AULA INFORMATICA - Camposampiero	
	U.S. SISTEMA INFORMATIVO	SISTEMA INFORMATIVO - Cittadella	
DIPARTIMENTO DI PREVENZIONE			
	DIREZIONE DIPARTIMENTO	DIREZIONE DIPARTIMENTO - Cittadella	
		DIREZIONE DIPARTIMENTO - Camposampiero	
		UNITA NUOVI INSEDIAMENTI - Cittadella	
		UNITA NUOVI INSEDIAMENTI - Camposampiero	
	U.O. IGIENE E SANITA PUBBLICA	IGIENE E SANITA PUBBLICA - Cittadella	
		IGIENE E SANITA PUBBLICA - Camposampiero	
		SERVIZIO VACCINAZIONI - Vigonza	
		SERVIZIO VACCINAZIONI - Vigodarzere	
		SERVIZIO VACCINAZIONI - Piazzola sul Brenta	
		SERVIZIO VACCINAZIONI - Carmignano di Brenta	
		SERVIZIO VACCINAZIONI - Cittadella	
		SERVIZIO VACCINAZIONI - S. Martino di Lupari	
		SERVIZIO VACCINAZIONI - Camposampiero	
		SERVIZIO VACCINAZIONI - Trebaseleghe	
		COORD. SCREENING MAMMOGRAFICO - Camposampiero	

		SCREENING CITOLOGICO	
		SCREENING COLON- RETTO - Cittadella	
		SCREENING COLON- RETTO - Camposampiero	
		DISPENSARIO TBC - Cittadella	
		DISPENSARIO TBC - Camposampiero	
	U.O. IGIENE DEGLI ALIMENTI E DELLA NUTRIZIONE	IGIENE DEGLI ALIMENTI E NUTRIZIONE - Cittadella	
		IGIENE DEGLI ALIMENTI E NUTRIZIONE - Camposampiero	
	U.O. PREVENZIONE E SICUREZZA AMBIENTI LAV.	PREVENZ. E SICUREZZA AMBIENTI LAV. - Cittadella	
		PREVENZ. E SICUREZZA AMBIENTI LAV. - Camposampiero	
	MEDICINA LEGALE	MEDICINA LEGALE- Cittadella	
		MEDICINA LEGALE - Camposampiero	
	SERVIZIO VETERINARIO	SERVIZIO VETERINARIO- Cittadella	
		SERVIZIO VETERINARIO - Camposampiero	
	SERVIZIO PROMOZIONE EDUCAZIONE SALUTE	SERVIZIO PROM. EDUCAZ. ALLA SALUTE - Camposampiero	
SERVIZI TERRITORIALI DISTRETTUALI			
DISTRETTO 2 NORD - OVEST			
		DIREZIONE DISTRETTO 2 - sede di Cittadella	
	U. Org. CURE PRIMARIE	DIREZIONE CURE PRIMARIE sede di Cittadella	
		DIREZIONE CURE PRIMARIE – sede di Piazzola su Brenta	
	ASSISTENZA INFERMIERISTICA DOMICILIARE	ASSISTENZA INFERMIERISTICA DOMICILIARE - Piazzola	
		ASSISTENZA INFERMIERISTICA DOMICILIARE - Carmignano	
		ASSISTENZA INFERMIERISTICA DOMICILIARE - Cittadella	
		ASSISTENZA INFERMIERISTICA DOMICILIARE - S. Martino L.	
	ADIMED	ADIMED - Cittadella	
	IGIENE PUBBLICA	ATTIVITA DI IGIENE PUBBLICA - Piazzola	
		ATTIVITA DI IGIENE PUBBLICA - Carmignano	
		ATTIVITA DI IGIENE PUBBLICA - Cittadella	
		ATTIVITA DI IGIENE PUBBLICA - S. Martino L	
	PUNTI PRELIEVO	PUNTI PRELIEVO - Piazzola	
		PUNTI PRELIEVO - Carmignano	
		PUNTI PRELIEVO - Cittadella	
		PUNTI PRELIEVO - S. Martino L	
	OSPEDALIZZAZIONE DOMICILIARE	OSPEDALIZZAZIONE DOMICILIARE - Piazzola	
		OSPEDALIZZAZIONE DOMICILIARE - Carmignano	
		OSPEDALIZZAZIONE DOMICILIARE - Cittadella	
		OSPEDALIZZAZIONE DOMICILIARE - S. Martino L	
	ASSISTENZA SANITARIA AMBULATORIALE	ASSISTENZA SANITARIA AMBULATORIALE - Piazzola	
		ASSISTENZA SANITARIA AMBULATORIALE - S. Martino L	

		AMBULATORIALE - Carmignano	
		ASSISTENZA SANITARIA AMBULATORIALE - Cittadella	
		ASSISTENZA SANITARIA AMBULATORIALE - S. Martino L	
	ALTRI CENTRI DI COSTO	ASSISTENZA PROTESICA DOMICILIARE	
		GUARDIA MEDICA - Piazzola	
		GUARDIA MEDICA - Cittadella	
		INFERMIERE DI FAMIGLIA - Carmignano	
PRESIDIO OSPEDALIERO DI CITTADELLA			
	DIREZIONE PRESIDIO OSPED. DI CITTADELLA	DIREZIONE SANITARIA DI PRESIDIO	
		SERVIZIO ASSISTENZA RELIGIOSA	
		SERVIZIO DIETETICO	
		SERVIZIO DI SPERILIZZAZIONE	
		SCUOLA INFERMIERI CITTADELLA	
		UFFICIO INFERMIERISTICO	
		SALA AUTOPTICA E OBITORIO	
		SERVIZIO GAS MEDICALI	
		SMALTIMENTO RIFIUTI	
		SEGERTERIA MEDICINA E GERIATRIA	
	SERVIZIO POLIAMBULATORIALE	DIREZIONE POLIAMBULATORIO	
		AMBULATORI DIVERSI	
	DOZZINANTI		
		DAY SURGERY	
		DAY SURGERY – SEGRETERIA	
	SERVIZIO OPERATORIO	GRUPPO OPERATORIO	
		SALA OPERATORIA CHIRURGICA	
		SALA OPERATORIA OSTETRICO – GINECOLOGIA	
		SALA OPERATORIA ORTOPEDICA	
		SALA OPERATORIA O.R.L.	
		SALA OPERATORIA UROLOGICA	
		SALA OPERATORIA CHIR. VASCOLARE	

IL PIANO DEI FATTORI PRODUTTIVI)

Il piano dei fattori produttivi costituisce, assieme al piano dei centri di costo, uno degli elementi di base costitutivi di un sistema di contabilità analitica. La finalità assegnata a tale strumento è quella di operare una classificazione per natura degli elementi di costo in grado di rappresentare adeguatamente i vari fattori produttivi utilizzati nei processi di produzione ed erogazione dei servizi propri delle aziende sanitarie e dei singoli centri di costo in cui si

articolano. Tale classificazione deve essere realizzata in modo tale supportare in maniera soddisfacente:

- a) l'analisi e la comprensione dei fenomeni gestionali nel loro sviluppo interno (ed esterno) all'azienda
- b) l'esercizio della funzione di guida e soprattutto di verifica delle conseguenze economiche delle azioni poste in essere dagli attori aziendali, tipica del controllo di gestione

Il piano dei FP deve essere strutturato in modo da:

- a) permettere livelli di analisi dei costi di carattere più generale e che coinvolgono dimensioni operative dell'azienda sanitaria superiori al livello di CdC/CdC2 ai quali i costi dei FP sono normalmente riferiti
- b) consentire un immediato riscontro con i conti di COGE, in modo da facilitare il raccordo e l'integrazione tra le due contabilità (analitica e generale). La predisposizione di un piano dei FP che presenti tale caratteristica può essere utile ai fini della predisposizione di preconsuntivi economici infrannuali partendo dai dati di costo rilevati in COA che consentano un'agevole ricongiunzione con gli schemi di bilancio regionali.

Si è ritenuto opportuno predisporre di un piano regionale dei FP che prendesse quale punto di partenza e livello di massima aggregazione le singole voci di costo del Conto Economico. Solo alcuni dei conti presenti in tale prospetto sono stati esplosi in ulteriori sotto conti in grado di specificare con maggiore livello di dettaglio i vari fattori produttivi che possono essere ricondotti alle voci di CE in esame. Le componenti del piano dei FP regionale corrispondano in larghissima misura alle voci di costo stesse del CE. Tale scelta non solo viene incontro alla già citata esigenza di agevole riconciliazione tra COA e COGE, ma permette anche una facile adozione dello stesso anche da parte di quelle realtà aziendali che hanno sviluppato solo da poco tempo un sistema di rilevazioni di contabilità analitica. La costruzione di un piano dei FP che rispetti tali caratteristiche garantisce una facile riconciliazione anche alle aziende sanitarie che, in funzione dei diversi sistemi software in uso, hanno adottato un piano dei FP alternativo, purché sviluppato all'interno di un sistema di contabilità analitica raccordato con la COGE. Se il sistema di contabilità risulta preventivamente integrato nelle due sue componenti sarà sufficiente, con l'impiego di semplici tabelle di raccordo, ricondurre le informazioni relative ai fattori produttivi individuati nel piano dei FP aziendale con la corrispondente voce del piano dei FP regionale, data la sostanziale corrispondenza di quest'ultimo con lo schema di conto economico regionale. Nel piano dei fattori produttivi regionale rispetto alla classificazione per natura dei

costi dei FP operata nel conto economico di COGE, sono state apportate le seguenti integrazioni e modifiche:

- 1) *Costi di impiego (consumi) dei beni gestiti a magazzino*. I beni gestiti a magazzino in COA si considerano i valori di impiego (consumi) derivanti dai prelievi a magazzino effettuati dai singoli servizi valorizzati a prezzo medio ponderato, mentre in COGE si considerano i valori dei carichi a magazzino tratti delle fatture di acquisto. La definizione dei FP relativi ai beni gestiti a magazzino si presenta in genere di facile realizzazione in questo esiste uno stretto raccordo tra categorie di beni e conti di CE ai quali i relativi costi vengono imputati. Il raccordo tra COA e COGE deve perciò avvenire considerando congiuntamente sia i conti di CE di acquisto di beni che quelli che registrano la variazione delle giacenze di magazzino tra inizio e fine esercizio. Dato che gli scarichi di magazzino devono risultare, in valore, pari alla somma tra le giacenze iniziali più i carichi meno le giacenze finali, la somma algebrica tra i conti di acquisto beni e di variazione delle giacenze deve coincidere con il valore degli scarichi registrati in COA. L'uguaglianza appena descritta dovrà essere verificata per ciascuna categoria di beni associata ad un FP.
- 2) *Utenze*. Costituiscono un aggregato di costi significativo, sia in termini di imposto sia in termini di tipologie di fattori produttivi che tale voce raccoglie. Per essa abbiamo la seguente sottoarticolazione:
 - Riscaldamento
 - Energia Elettrica
 - Telefonia
 - Altre Utenze

La suddivisione tiene conto del fatto che, queste voci di costi risultano specificatamente dettagliate nei report distribuiti presso le singole unità operative.

- 3) *Competenze accessorie*. Tale conto all'interno del piano dei FP regionale viene esposto nelle seguenti sotto voci:
 - Indennità
 - Lavoro straordinario
 - Indennità di reperibilità
 - Altre indennità
- 4) *Oneri complessivi per rinnovi contrattuali di competenza di esercizi precedenti*. Questo conto, presente in COGE, non costituisce uno specifico fattore produttivo all'interno del piano in esame. In COA tale costo è propriamente inserito tra i compensi erogati al personale dipendente.

5) *Imposte, tasse e tributi*. Nel piano dei FP è scomposta in due successivi livelli di dettaglio. La prima suddivisione è:

- Irap
- Altre imposte e tasse. Accoglie tutti i costi relativi ad imposte dirette e indirette e tributi vari diversi dall'Irap.

La separata evidenziazione dell'Irap è giustificata dal particolare procedimento di calcolo previsto per tale imposta che, nelle aziende sanitarie, risulta direttamente correlato al costo del personale dipendente. Si è ritenuto opportuno prevedere per tale sotto voce un'ulteriore articolazione tesa ad evidenziare l'onere per Irap a carico di ogni singolo ruolo del personale dipendente:

- Irap:
 - ruolo sanitario
 - ruolo professionale
 - ruolo tecnico
 - ruolo amministrativo

6) ai fini di agevolare il raccordo tra COA e COGE, si sono volute comprendere nel piano dei FP tutte le possibili voci di costo e quindi anche le seguenti:

- accantonamenti a fondi rischi e oneri
- oneri straordinari
- oneri finanziari

Si tratta di voci di costo che di norma vengono attribuite direttamente ad un centro di costo acceso ai costi generali aziendali. Qualora il sistema di COA, implementato a livello aziendale preveda la gestione di FP non specificatamente legati ad un singolo conto e quindi in contrasto con l'impostazione suggerita, la gestione può essere mantenuta purché, in sede di raccordo, si proceda allo storno dei costi da questi FP ed al conseguente addebito degli stessi ai conti di CE effettivamente movimentati, ottenendo in questo modo che il totale dei costi rilevati sullo specifico conto coincida con la somma dei costi rilevati sui FP che fanno riferimento allo stesso.

I costi dei FP devono essere attribuiti e localizzati presso i diversi CdC/CdC2 nel rispetto del principio di competenza economica, la cui applicazione comporta che i costi da considerare siano rappresentati dal valore dei fattori produttivi impiegati nel periodo preso a riferimento per la produzione dei flussi informativi del sistema COA. La scelta del periodo infra- annuale più idoneo va fatta alla luce delle dimensioni dell'azienda e delle politiche di monitoraggio dei costi messe in atto dall'amministrazione ovvero dai flussi informativi richiesti a livello

regionale. La determinazione di un opportuno intervallo temporale deve contemperare due opposte esigenze:

- essere sufficientemente contenuto in modo da consentire la disponibilità di informazioni con adeguata tempestività rispetto alla manifestarsi degli eventi
- non risultare talmente breve da rendere troppo gravosa la rilevazione dei costi di produzione intervenuti nel periodo

Appare di fondamentale importanza evidenziare le relazioni e le differenze che sussistono tra i costi rilevati in contabilità generale e i costi che il sistema di contabilità analitica prende in considerazione. Nelle rilevazioni operate in COGE si operano misurazioni relative alla determinazione dei costi di acquisto, quali valori che scaturiscono dagli scambi che l'azienda attua con terze economie allo scopo di approvvigionarsi di determinati fattori produttivi. I costi così rilevati vengono aggiustati per competenza nella fase di preparazione del bilancio attraverso la rilevazione delle variazioni di rimanenze di magazzino intervenute nell'esercizio. La COA si pone come obiettivo la rilevazione dei costi di produzione attribuiti ad un determinato oggetto di costo. In tale senso, il costo di produzione esprime il valore attribuito ai consumi dei fattori produttivi elementari e più precisamente con tale espressione si intende la sommatoria dei valori assegnati ai fattori produttivi consumati in una determinata operazione. La determinazione dei costi di produzione costituisce una delle finalità proprie della COA. Anche nella predisposizione dei flussi informativi da trasmettere in regione, l'attribuzione dei costi all'interno del PRC dovrà seguire uno schema riconducibile alla determinazione dei costi dei fattori produttivi consumati. I costi da imputare nei CdC/CdC2 componenti il PRC non devono corrispondere ai costi di acquisto rilevati in COGE, ma è necessario operare un'opportuna riclassificazione degli stessi in funzione del consumo avvenuto nel periodo di riferimento. Il punto di partenza nella determinazione dei costi dei fattori produttivi consumati è costituito dal costo di acquisto degli stessi. Nel passaggio dal costo di acquisto a quello di produzione occorre tenere presente le seguenti possibili relazioni che possono esistere tra le due figure di costo in esame:

- a) *i costi di impiego corrispondono ai costi di acquisto.* Si realizza quando i fattori produttivi acquistati sono stati interamente impiegati, ovvero hanno fornito compiutamente il loro contributo all'attività di produzione aziendale all'interno dell'intervallo temporale preso in considerazione (costi di acquisto e costi dei corrispondenti FP impiegati collimano perfettamente)
- b) *i costi di impiego non corrispondono ai costi di acquisto.* Si verifica nei seguenti casi:
 - *i FP acquistati non sono stati utilizzati internamente nel periodo di riferimento.* Le due principali fattispecie che danno origine a costi non interamente consumati sono

rappresentate dal fenomeno delle rimanenze di magazzino e dei fattori produttivi immobilizzati che partecipano a più processi produttivi, il cui contributo economico è misurato attraverso l'ammortamento

- *i FP sono consumati o utilizzati prima che si sia verificata la manifestazione finanziaria del corrispondente costo di acquisto.* Oltre a particolari fattispecie di servizi acquistati all'esterno la cui erogazione avviene in maniera anticipata rispetto alla liquidazione nelle aziende sanitarie assumono una speciale rilevanza i costi correlati al personale dipendente. È necessario tenere presente non solo i costi correlati agli stipendi liquidati (o da liquidare) nel periodo ma anche una quota parte dei costi relativi al personale che si manifestano finanziariamente nei periodi successivi.

La riconciliazione e il raccordo tra i valori della COGE e quelli della COA, facilitati dalle scelte fatte in merito alla struttura ed articolazione del piano dei FP, richiedono comunque che siano opportunamente gestiti ed evidenziati conto per conto i valori delle rettifiche e delle integrazioni che si rendono necessarie per passare dei valori di acquisto (COGE) ai valori di impiego (COA).

Al fine di fornire un quadro complessivo della struttura del sistema di contabilità dei costi, si tratta il problema relativo alla definizione del piano dei fattori produttivi. A livello generale si può affermare che tale operazione deve essere effettuata in modo che le singole voci di costo individuate consentano di comprendere i fenomeni gestionali e di esercitare la funzione di controllo, ciò significa che l'individuazione delle singole voci di costo deve rispondere a specifiche esigenze informative e deve essere rilevante a fini decisionali. Anche il piano dei fattori produttivi è influenzato, come il piano dei centri di costo, oltre che dalle dimensioni dell'Ente e dal grado di complessità organizzativa, anche dal flusso informativo che deve essere prodotto nei confronti dei livelli di governo di ordine superiore. A tal fine alcune regioni hanno definito un piano dei fattori produttivi minimale che evidenzia gli elementi di controllo rilevante a tale livello di governo e che favorisce la possibilità di effettuare confronti tra realtà diverse. Esso si presenta come un elenco di beni, servizi, o più in generale, risorse il cui impiego genera dei costi, che descritti secondo la loro natura (secondo l'oggetto o la causa per la quale sono stati sostenuti), vengono attribuiti dal sistema di contabilità analitica ai singoli centri di costo in base al principio in base al principio della "destinazione", specificando cioè l'unità operativa e/o l'attività per il cui svolgimento essi sono stati supportati. Il grado di analiticità con cui viene presentato l'elenco dei fattori produttivi dipende dalle esigenze conoscitive che il sistema di contabilità analitica deve soddisfare, dal

livello organizzativo a cui viene tenuto il sistema e l'organo che provvede alla definizione di tale elenco.

Diverso è il piano dei fattori produttivi definito a livello regionale per perseguire esclusivamente un confronto tra USL, dal piano che, al contrario, viene definito a livello di singola Unità Sanitaria Locale. Mentre il primo si presenta alquanto sintetico e flessibile, idoneo ad adattarsi alle specifiche esigenze di ciascuna USL, il secondo deve essere più analitico per poter meglio identificare le determinanti dei costi e perciò le variabili controllabili. La definizione del piano dei fattori produttivi viene formalmente condizionata dal grado di sofisticazione delle procedure di rilevazione degli elementi di costo e dalla "cultura manageriale" riscontrabile all'interno dell'organizzazione. Dove le procedure di rilevazione dei costi sono particolarmente sofisticate ed affinate è possibile definire e far adottare in tempi brevi un piano dei fattori produttivi altrettanto analitico e preciso.

Il piano dei fattori produttivi di USL è di norma più dettagliato rispetto a quello regionale in quanto evidenzia gli aspetti ritenuti maggiormente rilevanti a fini di controllo interno (esempio: costo del personale per il quale la regione richiede solo una distinzione per ruolo, mentre a livello di USL si è ritenuto rilevante distinguere per profilo e posizione funzionale per altre voci invece ci si è adattati a quello regionale). Il piano dei fattori di USL può essere quindi articolato secondo le modalità più adeguate per soddisfare esigenze informative interne, purché sia possibile effettuare un raccordo con il piano regionale.

Portiamo come esempio una parte del piano dei fattori produttivi come si può notare la denominazione dei conti viene mantenuta ma vengono assegnati ai conti codici diversi da quelli regionali.

Codice USL	Mov.	Cod. Reg	Piano dei Conti Regionale
-------------------	-------------	-----------------	----------------------------------

6 0 00 0		A000000000	A) Valore della produzione
6 1 00 0		A010000000	A.1) Contributi in c/esercizio
6 1 10 0		A01A000000	A.1.A) Contributi da Regione e Prov. Aut. per quota F.S. regionale
6 1 10 10	M	A01A050000	A.1.A.1) da Regione e Prov. Aut. per quota F.S. regionale indistinto
6 1 10 20	M	A01A100000	A.1.A.2) da Regione e Prov. Aut. per quota F.S. vincolato
6 1 20 0		A01B000000	A.1.B) Contributi c/esercizio da enti pubblici (EXTRA FONDO)
6 1 20 10		A01B050000	A.1.B.1) da enti pubblici (extra fondo) vincolati
6 1 20 20	M	A01B051000	A.1.B.1.1) Contributi da Regione (extra fondo) vincolati
6 1 20 30	M	A01B052000	A.1.B.1.2) Contributi da altri enti pubblici (extra fondo) vincolati
6 1 20 40	M	A01B053000	A.1.B.1.3) Contributi da Asl/Ao/Irccs/Policlinici (extra fondo) vincolati
6 1 20 50		A01B104000	A.1.B.1.4) Contributi in conto esercizio per ricerca corrente
6 1 20 60	M	A01B1040A0	A.1.B.1.4.A) Contributi c/esercizio per ricerca da Regione
6 1 20 70	M	A01B1040B0	A.1.B.1.4.B) Contributi c/esercizio per ricerca da Ministero
6 1 20 80	M	A01B1040C0	A.1.B.1.4.C) Contributi c/esercizio per ricerca da Unione Europea
6 1 20 90	M	A01B1040D0	A.1.B.1.4.D) Contributi c/esercizio per ricerca da altri enti pubblici
6 1 20 100	M	A01B1040E0	A.1.B.1.4.E) Contributi c/esercizio per ricerca da Asl/Ao/Irccs/Policlinici della Regione
6 1 20 110		A01B105000	A.1.B.1.5) Contributi in conto esercizio per ricerca finalizzata
6 1 20 120	M	A01B1050A0	A.1.B.1.5.A) Contributi c/esercizio per finalizzata da Regione
6 1 20 130	M	A01B1050B0	A.1.B.1.5.B) Contributi c/esercizio per finalizzata da Ministero
6 1 20 140	M	A01B1050C0	A.1.B.1.5.C) Contributi c/esercizio per finalizzata da Unione Europea
6 1 20 150	M	A01B1050D0	A.1.B.1.5.D) Contributi c/esercizio per finalizzata da altri enti pubblici
6 1 20 160	M	A01B1050E0	A.1.B.1.5.E) Contributi c/esercizio per finalizzata da Asl/Ao/Irccs/Policlinici della Regione
6 1 20 170		A01B100000	A.1.B.2) da enti pubblici (extra fondo) - Altro
6 1 20 180		A01B101000	A.1.B.2.1) Contributi da Regione (extra fondo) - Altro
6 1 20 190		A01B1010A0	A.1.B.2.1.A) Contributi da Regione (extra fondo) - Gettito fiscalità regionale
6 1 20 200		A01B1010B0	A.1.B.2.1.B) Contributi da Regione (extra fondo) - Altri contributi regionali extra fondo
6 1 20 210	M	A01B102000	A.1.B.2.2) Contributi da altri enti pubblici (extra fondo) - Altro
6 1 20 220	M	A01B103000	A.1.B.2.3) Contributi da Asl/Ao/Irccs/Policlinici (extra fondo) - Altro

Torniamo ora ad occuparci della contabilità per centri di

costo. La prima cosa da definire, per introdurre tale contabilità, è l'individuazione degli scopi conoscitivi che può soddisfare una volta che si decide di introdurla negli ospedali, in altre parole, si vogliono individuare le informazioni che detto modello tradizionale è in grado di fornire al management, per valutare se queste rispondano a tutte le esigenze conoscitive o se

ve ne siano altre che richiedono sistemi contabili più sofisticati. Alla contabilità per centri di costo può essere assegnata la funzione di determinare i costi dei vari reparti e servizi, da contrapporre poi ai relativi ricavi per predisporre così un conto economico delle varie unità organizzative da cui desumere informazioni utili per valutare, da un punto di vista economico, se le risorse sono state impiegate o meno in modo razionale. A questa funzione assolve in modo “naturale”, dal momento che la sua stessa implementazione richiede di determinare i costi delle differenti unità organizzative che, in questo modello, assurgono a centri di costo. In questo senso essa fornisce informazioni utili per comprendere come si forma il risultato economico dell'ospedale, consentendo di misurare, con le inevitabili approssimazioni, il risultato economico dei singoli reparti e dei servizi diagnostico-terapeutici.

Ribadiamo che il risultato economico dei singoli reparti e servizi non deve, in questo tipo di aziende, essere inteso quale indicatore generale della capacità di responsabile del centro di raggiungere gli obiettivi assegnati che debbono essere in primo luogo obiettivi di carattere sanitario, connessi al soddisfacimento dei bisogni di salute dei cittadini che si rivolgono alla struttura sanitaria.

Gli obiettivi sanitari debbono essere perseguiti attraverso un razionale impiego delle risorse a disposizione, di cui valido indicatore è costituito proprio dalla contrapposizione tra costi e ricavi connessi all'attività espletata del reparto o dal servizio. Constatato che la contabilità per centri di costo fornisce elementi utili per determinare i costi dei vari reparti e servizi dell'ospedale, esaminiamo ora se tale modello di contabilità analitica consenta di spingere l'analisi sino a misurare il costo del “prodotto” sanitario o ospedaliero, ossia dei ricoveri classificati secondo il sistema DRG (è uno dei sistemi di classificazione dei ricoveri, che riunisce gli stessi in categorie omogenee in base alle risorse consumate)

Riteniamo che la contabilità per centri di costo non sia in grado di assolvere in maniera soddisfacente a tale fabbisogno informativo. Ciò che ci spinge a tale considerazione sta nel fatto che, nel momento in cui l'oggetto della contabilità dei costi non sono più i reparti ed i servizi dell'ospedale, ma i ricoveri, una gran parte dei costi che si presentavano come diretti rispetto alla unità organizzative (reparti e servizi) diventano invece indiretti rispetto ai ricoveri. In conclusione, se l'oggetto di costo sono i ricoveri classificati secondo il sistema DRG, la contabilità per centri di costo non consentirebbe di pervenire a stime razionali, stante l'elevata incidenza dei costi indiretti. Per questa ragione, laddove si avverta l'esigenza (opportuna viste le modifiche del sistema di finanziamento) di misurare il costo dei ricoveri, è necessario far uso di modelli diversi, onde evitare equivoci che potrebbe portare usando la contabilità per centri di costo. Le osservazioni fatte però non devono essere intese come una minor capacità informativa della contabilità per centri di costo rispetto ai nuovi modelli di

contabilità analitica. Infatti, la funzionalità o meno di un sistema di contabilità analitica deve essere misurata in relazione a definiti scopi conoscitivi posti dal management aziendale. In questo senso, la contabilità per centri di costo svolge un ruolo essenziale ed insostituibile nella determinazione dei costi dei reparti e dei servizi, fornendo le informazioni necessarie ad individuare eventuali responsabilità nell'uso economico delle risorse a disposizione. Viceversa, laddove le finalità conoscitive del management richiedessero anche di conoscere il costo delle prestazioni, sarà necessario procedere all'implementazione di altri sistemi contabili che non sono, di per sé, migliori dei sistemi tradizionali ma si dimostrano più efficaci in relazione a particolari scopi.

La crescita dell'esigenza per le aziende ospedaliere di conoscere il costo delle singole prestazioni, è indotta dagli effetti dei due seguenti fenomeni:

- *trasformazione del sistema di finanziamento*
- *l'autonomia giuridica ed economica delle aziende ospedaliere*

Per quanto riguarda il primo punto in base al D.Lgs.vo 502/92 le aziende ospedaliere non vengono più finanziate attraverso il rimborso spese sostenute, ma in relazione alle prestazioni effettivamente erogate, classificate secondo il sistema DRG. Tale sistema comporta che l'azienda ospedaliera, ricevendo una remunerazione per ogni prestazione erogata, deve operare in modo da contenere i propri costi nell'ambito delle remunerazioni previste per ogni prestazione. Un tentativo di razionalizzare le risorse consumate, al fine di ridurre il costo delle prestazioni deve passare attraverso una quantificazione, il più verosimile, del costo delle stesse. Con ciò non vogliamo togliere nulla alla determinazione del costo dei reparti/servizi, ma riteniamo che gli sforzi tesi al contenimento della spesa necessaria per effettuare entro i limiti del finanziamento riconosciuto per la loro erogazione passino per la determinazione del costo delle stesse prestazioni. L'azienda ospedaliera deve ricercare il proprio equilibrio economico nell'ambito del totale dei suoi ricavi e dei suoi costi, quindi lo scopo della determinazione del costo delle singole prestazioni deve essere non tanto quello di misurare la redditività delle stesse, quanto di definire un utile strumento informativo per gestire processi di razionalizzazione nell'impiego delle risorse. Mentre le AUSL sono finanziate in base alla cosiddetta quota capitarla (assume il valore di un indicatore delle risorse necessarie per soddisfare in media il fabbisogno di salute del cittadino) che in linea di principio è un sistema che assegna le risorse in proporzione alla popolazione residente nel territorio dell'AUSL, le quali pertanto non hanno la possibilità di porre in essere alcuna azione di tipo concorrenziale per modificarne l'entità.

Per quanto riguarda il secondo punto, l'autonomia dovrebbe riflettersi sulla capacità di raggiungere quelle condizioni di autosufficienza economica per cui l'azienda ospedaliera è in

grado di sopravvivere e svilupparsi senza il ricorso ad economie esterne. Dal momento che i ricavi derivano dall'ammontare delle prestazioni erogate, questa operazione passa necessariamente attraverso l'analisi di quest'ultime, sia in termini di efficacia sia intermini di efficienza (riduzione dei costi). Le AUSL, invece, hanno il controllo dei propri presidi ospedalieri, che quindi non posseggono ne autonomia aziendale ne giuridica, che è invece della AUSL di appartenenza.

SOLUZIONI PER MISURARE IL COSTO DELLE PRESTAZIONI)

Dopo aver compreso che la contabilità analitica per centri di costo non sia lo strumento migliore per misurare il costo delle prestazioni, presentiamo di seguito tre soluzioni:

- a) *sistema dei pesi*
- b) *sistema coefficienti equivalenti*
- c) *ABC*

Per quanto riguarda i sistemi a) e b), essi si muovono all'interno dei sistemi di contabilità analitica tradizionali, in cui si assume il centro di costo come oggetto intermedio di aggregazione, da cui si previene alla determinazione del costo delle singole prestazioni.

Invece, l'ABC, costituisce una metodologia relativamente nuova, che non procede alla determinazione del costo di prodotto transitando per centri di costo, ma assumendo come aggregato intermedio le attività necessarie all'ottenimento del bene/servizio oggetto di calcolo.

Per quanto attiene al sistema a), esso si può articolare nelle seguenti fasi:

- 1) *determinazione del costo dei reparti presenti nel presidio ospedaliero*
- 2) *suddivisione del costo del punto 1) tra le differenti prestazioni in proporzione al peso attribuito a ciascuna di esse*

Per quanto riguarda il punto 1) si tratta, semplicemente, delle fasi attraverso le quali è possibile pervenire alla determinazione dei valori in questione. Invece, per il punto 2), l'applicazione della metodologia richiede che i costi di ciascun reparto siano ripartiti tra i DRG realizzati dallo stesso in proporzione al numero dei ricoveri attribuiti a ciascun DRG, "pesati" con degli indicatori che esprimano il rapporto, in termini di consumo di risorse, di ciascun ricovero rispetto ad un altro. La determinazione dei pesi, necessaria all'implementazione di questa metodologia, comporterebbe complessità di calcolo, in quanto sarebbe necessario effettuare tutta una serie di rilevazioni, spesso non agevoli considerando gli attuali strumenti informativi. Per questa ragione, nella pratica, si utilizzano pesi standard, determinati da qualche organismo esterno competente in materia, che fissa i pesi per ogni

DRG a livello nazionale o regionale. A questo proposito, c'è il rischio che, partendo da standard nazionali, non si ponga la necessaria attenzione proprio ai casi anomali, ossia a quei casi che determinano un consumo di risorse significativamente diverso rispetto alla media nazionale. In questo modo lo scopo dell'analisi (calcolare il costo per DRG al fine di intraprendere utili azioni correttive) è compromesso sin dall'origine, dal momento che non è accettabile il peso a partire dal quale si è determinato il costo dello stesso DRG. In conclusione, il metodo dei pesi può essere considerato a nostro avviso una soluzione semplice, ma al contempo foriera di possibili distorsioni nella determinazione del costo delle singole prestazioni, ne consegue che questa metodologia deve essere utilizzata con molta cautela e soltanto nell'ipotesi in cui il sistema informativo a disposizione non consenta altre soluzioni più radicali.

Passiamo ora ad esaminare il sistema b), il quale nella sua versione originaria è impiegato per attribuire ai diversi oggetti i costi indiretti. Per prima cosa adatteremo l'impostazione originaria, al fine di attribuire tutti i costi agli oggetti di riferimento, dal momento che, una volta che si assumono come oggetti di costo i vari DRG, la parte di costi diretti è estremamente esigua rispetto al totale. Successivamente calcoleremo degli indicatori in base ai quali ripartire il costo del reparto (determinato in base alla contabilità per centri di costo) sulle diverse prestazioni. Una volta determinato il costo del reparto, il primo passo da compiere è quello di definire una delle prestazioni del reparto interessato come unità di misura del sistema che si vuole introdurre, al fine di esprimere il costo delle altre in funzione di quella prestazione. Ad esempio, se si scegliesse la prestazione A come unità di misura, ad ognuna delle restanti prestazioni verrebbe assegnato un indice che esprimerebbe il rapporto di costo tra la stessa prestazione e l'unità di misura. Per fare questo, occorre definire quali siano gli elementi che concorrono a formare il costo della prestazione, ed indicare per ciascuno di questi quale sia il rapporto tra il consumo di ogni elemento da parte della prestazione prescelta come unità di misura e le altre restanti. A questo punto deve essere definita la percentuale di incidenza di ogni voce sul costo complessivo del prodotto e moltiplicato detto valore per indice determinato come sopra.

La metodologia appena descritta ci sembra particolarmente difficile da applicare al caso delle aziende ospedaliere e sanitarie, poiché appare complesso determinare quale sia il rapporto tra una prestazione e l'altra, tenendo presente l'assenza di un sistema contabile che consenta di definire l'effettivo consumo di risorse da parte di ciascun tipo di prestazione.

Le due metodologie appena esaminate non ci pare possano condurci a risultati soddisfacenti, in quanto, misurano il costo delle diverse prestazioni suddividendo tra le stesse il costo del reparto determinato in base ai canoni tradizionali della contabilità per centri di costo.

Occorre a questo punto esaminare la terza metodologia, prima però cerchiamo di capire i motivi che hanno portato all'introduzione dell'ABC, che fundamentalmente sono i seguenti:

- a) *crescita dei costi indiretti*
- b) *crescita della complessità legata alla differenziazione*
- c) *cambiamento delle logiche gestionali*
- d) *esigenze di decentramento*

Sul punto a) va rilevato che il peso dei costi indiretti nelle aziende sanitarie e ospedaliere sono alti e nel corso degli anni è via via aumentato, sia in termini assoluti, sia in termini relativi, ossia rispetto agli altri costi di prodotto. Le ragioni di questa crescita sono riconducibili ai processi di automazione che hanno investito le fabbriche e che hanno ridotto il peso della manodopera diretta a favore di quella indiretta, e si è assistito alla trasformazione dell'impiego della forza lavoro, che ha via via abbandonato compiti esecutivi a vantaggio di attività di supervisione e di coordinamento. Non è più proponibile procedere all'imputazione dei costi indiretti sulla base del costo o delle ore della manodopera indiretta, poiché rappresenta una percentuale limitata del costo di prodotto complessivo.

Sul secondo punto c'è da dire che lo sviluppo della differenziazione quale strumento per acquisire vantaggio competitivo, di conseguenza c'è stato un passaggio da economie di scala economie di scopo. La crescita della differenziazione ha portato un aumento del livello di complessità interna dell'azienda, che ha dovuto sviluppare un numero sempre maggiore di attività di supporto. Per quanto attiene queste attività, i sistemi contabili tradizionali non sono in grado di effettuare una corretta allocazione dei costi ai prodotti che li hanno effettivamente generati, in quanto procedono al ribaltamento dei costi in base a parametri di tipo quantitativo, quali le ore di manodopera o le ore macchina impiegate per realizzare il dato prodotto. È possibile dimostrare che con basi di imputazione di questo tipo, i prodotti ad alto volume (che assorbono un numero maggiore di ore manodopera o di macchinari) vengono sistematicamente penalizzati attraverso un'imputazione eccessiva dei costi inerenti le attività di supporto, a favore dei prodotti con un minor numero di vendite. È proprio la crescita del numero dei prodotti offerti che provoca un aumento della complessità e che determina un incremento delle attività di supporto i cui costi andrebbero addebitati ai prodotti non in base alle ore manodopera, ma in base a parametri che siano in grado di esprimere il livello di attività di supporto richiesto dagli stessi prodotti.

Questo però non accade con i criteri tradizionali, che utilizzano basi di imputazione non legate alla crescita della complessità e quindi in presenza di un'azienda con un certo livello di differenziazione, si dimostrano incapaci di determinare in maniera razionale il costo dei beni e dei servizi.

Per quanto riguarda i punto c), esso ha un forte legame con quello della differenziazione, in quanto la strategia di differenziazione ben si lega a quella della qualità totale, che si può considerare «un orientamento gestionale e organizzativo coerente con la strategia di differenziazione, rivolto alla customer satisfaction». L'organizzazione deve quindi essere messa in continua discussione per realizzare un processo di miglioramento continuo, attraverso un'attenta analisi volta all'individuazione delle attività che non aggiungono valore alla soddisfazione del cliente. Con l'affermarsi di tale orientamento, i parametri economico-finanziari di tipo tradizionale si palesano insufficienti per tenere sotto controllo l'efficacia dell'azienda nel proseguimento dei suoi scopi. È necessaria una visione dell'azienda non di tipo organizzativo (quella dei centri di costo), ma di tipo gestionale (attività dell'impresa analizzata per processi suddivisibili a loro volta in attività gestite nell'ottica dell'incremento del valore per il cliente).

Infine veniamo al punto d), il quale rileva che molte imprese negli ultimi anni hanno messo in atto diverse operazioni di esternalizzazione per snellire la propria struttura di costi ed assumere una configurazione di tipo reticolare, che si adatta meglio a situazioni ambientali instabili con continui cambiamenti.

Nel momento in cui si assumono decisioni in merito all'esternalizzazione o meno di un'attività, l'impresa deve avere a disposizione le informazioni sul costo della stessa, che però nel caso del sistema contabile di tipo tradizionale sono di sovente falsate. Quindi si è avvertita l'esigenza di disporre di strumenti informativi più razionali rispetto a quelli tradizionali.

Passiamo ora ad analizzare se le stesse cause, che hanno messo in discussione la validità dei sistemi tradizionali, sono presenti anche nel modo sanitario. Per quanto concerne il primo punto a), nelle aziende ospedaliere e USL il livello dei costi indiretti è sempre stato molto elevato rispetto ai ricoveri. Infatti, nel momento in cui si decidesse di assumere i ricoveri classificati secondo il sistema DRG quale oggetto delle determinazioni della contabilità analitica, l'elevata incidenza dei costi indiretti renderebbe di fatto non percorribili le strade tradizionali, che fanno perno sulla contabilità per centri di costo.

Per quanto riguarda il punto b) possiamo dire che anche nel mondo della sanità sta crescendo la competizione tra le aziende che per poter sopravvivere, debbono sfruttare la struttura a disposizione garantendosi un volume di domanda minimo che, vista la possibilità di scelta del cittadino, può essere realizzato soltanto offrendo un servizio che presenti dei punti di forza rispetto a quelli prodotti dagli altri offerenti.

Veniamo quindi al punto c) per il quale non possiamo che ribadire quanto già detto in precedenza a proposito del processo di differenziazione, per cui le aziende ospedaliere, per poter sopravvivere e svilupparsi in condizioni di autonomia, debbono essere in grado di

attirare un volume sufficiente di domanda. In numerose aziende ospedaliere si inizia a prestare attenzione alla qualità del servizio erogato, espresso in termini di soddisfazione del cliente.

Infine esaminiamo il punto d), a riguardo del quale osserviamo che nella realtà le aziende ospedaliere e sanitarie stanno sviluppando tecniche di tipo make or buy vista la necessità di razionalizzare le risorse a disposizione o l'impossibilità di acquisire risorse (in quest'ultimo caso forniamo l'esempio del personale, che presenta dei blocchi normativi nazionali o regionali, per i quali vi è l'impossibilità di acquisire risorse umane), per cui sono chiamate a valutare la convenienza tra produrre dei servizi al loro interno oppure acquistarli all'esterno.

Dopo aver descritto i motivi di una scelta verso un sistema ABC piuttosto che una contabilità dei costi, cerchiamo di capire come funziona.

L'idea di fondo di questa metodologia scaturisce da una considerazione elementare, secondo cui non sono i prodotti che consumano le risorse, bensì le attività necessarie all'ottenimento degli stessi. Da questa constatazione deriva che non sono i prodotti ad assorbire le risorse, bensì le attività necessarie alla materiale realizzazione degli stessi, per cui i costi non devono essere imputati ai prodotti, ma alle attività necessarie alla loro realizzazione. In un momento successivo si determineranno le attività che hanno concorso alla realizzazione delle produzioni, e si imputeranno le attività ai prodotti in base a parametri che prendono in nome di determinanti di costo o cost driver. In questo modo sembra che il sistema di contabilità analitica colga meglio il rapporto causale (partendo dall'utilizzo della risorsa arriva fino all'ottenimento del prodotto), inoltre, si supera la logica tradizionale di tipo organizzativo-strutturale basata sui centri di costo, per passare ad un approccio di tipo strategico-gestionale, in cui l'elemento centrale diventano le attività effettivamente svolte all'interno dell'azienda. Questo approccio pone come oggetto intermedio le attività necessarie per realizzare il bene od il servizio.

Per quanto riguarda il recupero della rilevanza manageriale, si può osservare che la determinazione del costo di prodotto o di servizio realizzata con il metodo ABC, fornisce un valido supporto alla decisioni del management, in quanto non solo determina il costo in maniera più razionale (principio causale), ma consente anche di evidenziare quali siano e quanto costino le attività necessarie per la produzione del bene/servizio. Nelle aziende in cui il livello dei costi cresce in funzione dell'incremento della complessità, piuttosto che in relazione all'aumento del volume di produzione realizzato, l'ABC coglie meglio gli elementi da cui dipende il costo del prodotto. In relazione a ciò, le aziende sanitarie possono utilmente impiegare questo tipo di approccio, poiché sono caratterizzate da:

a) *immaterialità del prodotto*

b) elevato grado di complessità nella predisposizione dei servizi

In riguardo al punto a), si può dire che da questa caratteristica deriva una notevole presenza di costi indirettamente attribuibili alle prestazioni, con la conseguente incapacità dei sistemi di contabilità analitica, basati sui centri di costo, di prevenire a misure di costo razionali. Inoltre, per le aziende sanitarie, c'è da sottolineare che le prestazioni erogate comportano un consumo di fattori estremamente variabile in relazione al verificarsi di una serie di casi non prevedibili e non programmabili, con la conseguente impossibilità di determinare figure di costo standard, spesso alla base dei sistemi di tipo tradizionale.

In riguardo al punto b), sappiamo che la crescita del livello di complessità, causata anche dalle strategie di differenziazione, ha messo in difficoltà i sistemi di contabilità analitica. Esempio tipico è l'acquisto dei farmaci, il cui costo aumenta in relazione al numero dei farmaci trattati ed in relazione al numero delle richieste fatte dai vari reparti, mentre spesso vengono imputati agli oggetti di riferimento in proporzione al valore dei farmaci consumati. Tanto maggiore è la varietà di farmaci tanto è minore la quantità di ciascun farmaco richiesta ogni volta, di conseguenza aumenteranno le attività che debbono essere svolte dal personale della farmacia e che a loro volta faranno lievitare i costi di gestione dovuti ad un incremento della complessità. Se scegliamo come driver il valore dei materiali, l'ABC richiede che l'imputazione dei costi avvenga in relazione ai fattori che generano la complessità, cosa che non riesce a fare un sistema di tipo tradizionale.

Per concludere vogliamo evidenziare che detta metodologia deve essere attentamente valutata prima di implementarla, dal momento che comporta un notevole dispendio di risorse, a ragione della mole di informazioni necessarie per la sua applicazione. Per questa ragione nei primi tempi la si potrebbe sperimentare nella determinazione del costo delle prestazioni rese per poi passare ad estendere l'applicazione sull'intera azienda ospedaliera. Ma la difficoltà maggiore dell'applicazione sistematica dell'ABC è legata al fatto che, in un'Azienda sanitaria i "prodotti" rappresentati, ad esempio, da: ricoveri per singolo DRG, day hospital, la singola prestazione ambulatoriale, le vaccinazioni per tipologia, l'assistenza domiciliare nelle sue varie forme, la campagna di screening, il paziente inserito in un CEOD ecc..., come si può notare sono un'infinità ed è impossibile misurare i costi di tutte le attività necessarie per produrre tutti i "prodotti". In Azienda ed in particolare nel caso dell'USL n. 15 di Cittadella si finisce quindi per utilizzare l'ABC per misurare i costi di una singola attività di nuova introduzione, o per confrontare il costo di una prestazione con la rispettiva tariffa, o infine quando si rende necessario decidere se esternalizzare o meno un'attività.

LE FASI DI IMPLEMENTAZIONE DI UN SISTEMA ABC)

Le fasi dell'implementazione del nuovo sistema seguono il seguente filo conduttore:

- a) *individuazione degli oggetti di costo.* Gli oggetti di costo del sistema ABC sono le prestazioni erogate dall'azienda ospedaliera, vista la varietà delle prestazioni erogate, un utile indicatore di riferimento è dato dai ricoveri classificati secondo il sistema DRG (che sono circa 500; ma non ci sono solo i ricoveri, ci sono le attività specialistiche ambulatoriali, le attività di assistenza domiciliare, le attività di prevenzione, le attività medico-legali, ecc...)
- b) *attribuzione dei costi diretti agli oggetti di cui al punto a).* Va sottolineato che l'ABC è una tecnica che interviene in relazione all'attribuzione dei costi indiretti che può portare a risultati migliori rispetto alla metodologia tradizionale. I costi diretti non transitano né nei centri di costo (contabilità tradizionale) né sulle attività (ABC), ma direttamente sugli oggetti di costo. Da un punto di vista teorico, molti costi relativi a beni e servizi potrebbero essere imputati direttamente al paziente, e quindi al ricovero, in quanto, con un adeguato sistema informativo, si potrebbe risalire al consumo di medicinali ed alle prestazioni diagnostiche effettuate a favore di ogni malato, per poi raggruppare i dati così ottenuti nei vari DRG in cui sono classificate le prestazioni erogate. Molti ospedali non sono ancora in grado di avere le informazioni sufficienti per poter effettuare una tale imputazione diretta e così anche questo tipo di costi dovranno essere trattati come indiretti.
- c) *individuazione delle attività necessarie alla realizzazione degli oggetti di costo.* Il primo passo necessario alla corretta attribuzione dei costi indiretti consiste nell'individuazione delle attività che vengono svolte dall'azienda, per poi imputare a queste i costi relativi alle risorse che sono state materialmente consumate per il loro svolgimento. Questa fase richiede una risposta alle tre seguenti domande:
 - 1) *che cosa si intende per attività.*
 - 2) *quali sono le possibili classificazioni delle attività*
 - 3) *come si individuano, concretamente, dette attività in un'azienda*

Per quanto attiene al primo punto, riportiamo di seguito la definizione di Brusa che vede le attività come «...aggregato elementare di operazioni omogenee», da questa definizione appare chiaro che l'analisi da compiere per individuare le attività materialmente svolte non deve spingersi oltre un certo livello di dettaglio, in quanto deve raggruppare le operazioni elementari omogenee. Il livello di dettaglio dell'analisi trova un limite di tipo economico oltre il quale non è più conveniente disaggregare le operazioni, in quanto questo si dimostrerebbe troppo complicato e poco significativo. Si tratterà pertanto di trovare il giusto compromesso

tra esigenza di spingere l'analisi per non perdere informazioni rilevanti e la necessità di non consumare risorse per rilevare informazioni scarsamente significative.

In merito al secondo interrogativo ricordiamo una prima classificazione delle attività, quella di Porter, ove le attività si suddividono in:

- *attività primarie*. Sono quelle direttamente funzionali alla creazione ed alla vendita (erogazione) del prodotto (servizio). Esempio: attività chirurgiche
- *attività di supporto*. Sono funzionali al sostegno delle attività primarie o altre attività di supporto. Esempio: attività connesse al processo di gestione dei farmaci e del materiale sanitario in genere.

Le possibili classificazioni delle attività sono numerose, ma riteniamo utile concentrarci su due che si presentano funzionali al calcolo dei costi e che distinguono le attività in relazione:

- *alla possibilità di imputare o meno i costi inerenti le attività agli oggetti di costo*. Questo tipo di classificazione distingue le attività tra dirette indirette, in base alla possibilità di imputare o meno i costi alle suddette attività direttamente ai prodotti. Nel caso in cui ci sia questa possibilità parleremo di attività dirette, in caso contrario parleremo di attività indirette. Tale classificazione riproduce la distinzione dei costi diretti e indiretti, che è significativa nella contabilità dei costi.
- *ad una definita gerarchia di attività*. Questa classificazione è utile nel momento in cui si deve procedere alla determinazione dei costi delle prestazioni, è quella suggerita da Cooper e Kaplan, che propongono di distinguere le attività secondo la seguente gerarchia:
 - attività a livello di unità
 - attività a livello di lotto
 - attività a livello di prodotto
 - attività a livello di azienda

A ciascun gruppo di attività è possibile associare un driver per attribuire i costi della stessa ai vari oggetti di costo. Ad esempio, dal momento che per le attività svolte a livello unitario (manodopera, materiali, ecc), i costi variano in relazione alle unità effettivamente prodotte, il determinante di costo sarà il volume di produzione realizzato. Salendo in questa ipotetica scala gerarchica, i costi per le attività svolte a livello di lotto (ispezioni, ordini di acquisto, ecc) varieranno non in funzione delle unità prodotte, ma al variare del numero dei lotti, che costituisce in questo caso il determinante di costo. La proposta dei due autori sottolinea la necessità di impiegare parametri per l'attribuzione dei costi agli oggetti di riferimento non soltanto di tipo volumetrico, in quanto questi si prestano a spiegare la dinamica dei costi che

si sostengono a livello di unità, ma non degli altri, per i quali occorre definire altri driver che riescano a cogliere le ragioni dell'insorgenza dei suddetti costi.

Ora passiamo al terzo interrogativo, un utile punto di partenza riteniamo possa consistere nell'esaminare le posizioni di lavoro che occupano le persone all'interno dell'azienda. Dopo questa ricognizione, occorrerà poi svolgere ulteriori analisi per comprendere meglio le attività effettivamente svolte, che non deve essere una semplice elencazione dei compiti, ricorrendo ad interviste ed a questionari rivolti al personale dell'azienda. Occorre fare attenzione al potenziale pericolo che il lavoro svolto per l'individuazione delle attività non venga interpretato dagli operatori aziendali come un'indagine di tipo ispettivo, finalizzata all'individuazione di sacche di inefficienza da punire, poiché si correrebbe il rischio di provocare comportamenti opportunistici da parte delle persone chiamate a rispondere al questionario, che potrebbero fornire risposte imprecise e non veritiere, con conseguenze negative sull'intero sistema di contabilità dei costi. Pare utile in questa fase procedere alla materiale osservazione dei compiti effettivamente svolti dagli operatori aziendali, per verificarne la corrispondenza con quanto dichiarato durante le interviste ed i questionari. Questa analisi deve essere svolta avendo presente la necessità di spingere la stessa sino ad un livello di dettaglio oltre il quale non è economicamente conveniente andare.

d) *individuazione dei cost driver e raggruppamento delle attività aventi il medesimo cost driver.* Non ha senso, ai fini della contabilità analitica, tenere distinte attività i cui costi sono imputati al prodotto in base ad un medesimo cost driver. Se dopo aver individuato le attività, occorre riunirle in gruppi di modo che all'interno di ciascuno di questi vi siano tutte quelle che vengono imputate all'oggetto di costo in base al medesimo driver, è opportuno in questa fase definire:

- *che cosa si intende indicare esattamente con il termine cost driver.* Dobbiamo innanzitutto dire che il termine cost driver può essere inteso in una duplice accezione, ossia come unità di misura del fabbisogno di attività da parte di un prodotto, o come causa ultima dei costi sostenuti per realizzare quella determinata attività. Nella prima accezione misura quanta parte di una data attività è assorbita dall'oggetto di costo, fornendo nel rispetto del principio causale un valido parametro per il ribaltamento dei costi delle attività sui prodotti. Nelle seconda accezione indica qual è la causa che determina quel dato livello di costi per la realizzazione di una specifica attività e, di conseguenza, quali sono i fattori su cui potenzialmente intervenire nell'ipotesi in cui si intenda mettere in atto politiche volte al miglioramento dell'efficienza. Appare chiaro che per una medesima attività si possono avere due differenti tipologie di cost driver che

potrebbero non coincidere. D'ora in avanti per cost driver intenderemo quel parametro in grado di esprimere il consumo di attività da parte delle prestazioni che sono nel nostro caso gli oggetti di costo. In presenza di più attività si cerca di raggrupparle in un unico pool il cui costo complessivo può esser imputato alla prestazione in base allo stesso driver, ma questa scelta non è l'unica percorribile, riteniamo comunque che in relazione allo scopo che qui ci si prefigge, ossia determinazione del costo delle prestazioni sanitarie, detto criterio sembra quello più ragionevole. In primo luogo, detto modo di procedere consente di semplificare il sistema di contabilità dei costi basato sulle attività, e quindi di ridurre il costo di gestione senza subire riflessi negativi in termini di accuratezza delle informazioni prodotte; in secondo luogo nel momento in cui una risorsa non è direttamente attribuibile, in quanto utilizzata in comune tra più attività, è inutile tentare di individuare un qualche criterio che consenta dapprima di ripartire il costo della stessa risorsa tra le diverse attività che la utilizzano quando poi le stesse attività andranno a formare un unico pool, i cui costi verranno imputati al prodotto secondo il medesimo driver. Riteniamo sia conveniente, dal punto di vista operativo, attribuire alle attività che fanno parte di un medesimo pool, i costi diretti, mentre al pool nel suo insieme i costi delle risorse impiegate per le attività che fanno parte solo ed esclusivamente di quel pool e che quindi, rispetto allo stesso, si comportano come costi diretti, mentre invece sono costi indiretti rispetto alle attività isolatamente considerate. In questo modo il costo complessivo del pool di attività sarà dato dalla somma dei costi delle varie attività (in cui sono inclusi solo i costi diretti rispetto alle stesse) a cui vanno aggiunti i costi direttamente imputati al pool, in quanto non ragionevole ripartibili tra le attività che lo compongono. Così facendo si semplifica il sistema di contabilità per attività, anche se non si risolve la questione di dover comunque ripartire risorse comuni ad attività diverse, nell'ipotesi in cui queste non facciano parte del medesimo pool. Inoltre possiamo desumere un'altra indicazione, se la corretta attribuzione del costo di un'attività alle prestazioni oggetto di costo richiede l'impiego di più cost driver, è necessario rivedere il processo che ha portato all'individuazione delle attività al fine di ottenere un maggiore dettaglio. Per concludere sottolineiamo che l'imputazione dei costi alle attività presenta una sua validità solo nel caso in cui la definizione della mappa delle attività presenti in azienda sia funzionale all'analisi dei costi, qualora l'azienda si indirizzasse verso un'estensione del modello per scopi gestionali di miglioramento continuo

dei processi, in una logica ABC, il criterio proposto potrebbe dimostrarsi inadeguato e non funzionale allo scopo che ci si prefigge.

- *come si possa procedere all'individuazione dei cost driver.* Innes e Mitchell evidenziano un'utile classificazione dei cost driver che possono essere impiegati all'interno di un'azienda:

- *volume dell'output dell'attività.* È impiegata nell'ipotesi in cui le transazioni da cui risulta essere composta la data attività siano tra loro omogenee (approvvigionamento un driver proponibile è il numero di ordini di acquisto per i materiali)
- *volume e complessità dell'output.* Utile nell'ipotesi in cui si sia in presenza di transazioni, all'interno della medesima attività, che risiedono un ammontare di risorse non omogeneo per il loro svolgimento (approvvigionamento ove gli acquisiti vengono fatti in Paesi differenti, con un diverso impiego di risorse, che saranno maggiori nell'ipotesi in cui la transazione venga effettuata con un fornitore esterno; il driver sarà sempre il numero di ordini d'acquisto con l'avvertenza che gli saranno pesati in relazione alla loro onerosità).
- *determinanti situazionali.* Si riferisce all'ipotesi in cui «...i fattori chiave siano costituiti da quegli elementi situazionali che determinano il carico di lavoro delle attività» (numero dei fornitori costituisca la variabile chiave, e quindi il cost driver, che determina il livello delle risorse impiegate nell'ufficio acquisti).

- e) *individuazione dei resource driver ed attribuzione, in base ai medesimi, dei costi delle risorse consumate alle attività.* Prima di imputare il costo delle attività ai vari DRG, è necessario procedere alla determinazione del costo delle stesse, la cui quantificazione può ingenerare non poche difficoltà in cui il sistema informativo potrebbe non essere in grado di fornire alcuni elementi utili. C'è da sottolineare che la determinazione del costo delle attività è stata trattata dopo rispetto all'individuazione dei cost driver, ma da un punto di vista logico sembrerebbe più corretto procedere prima alla determinazione del costo e poi all'individuazione dei cost driver. Tale scelta è motivata dal fatto di utilizzare il cost driver come criterio di aggregazione di attività differenti in pool, per cui appare utile definire prima le variabili in base alle quali aggregare le suddette attività. Esistono due metodologie che rispondono ad altrettante finalità a cui si ispira il calcolo dei costi. Con la prima metodologia si procede all'imputazione, alla data attività, dei costi sostenuti per la realizzazione della stessa,

sulla base delle risorse effettivamente consumate, mentre con la seconda si determina a priori il costo medio necessario per realizzare un'unità di output dell'attività osservata, moltiplicando poi il valore così ottenuto per le unità effettivamente prodotte durante il periodo oggetto di osservazione. La differenza tra le due metodologie è di carattere sostanziale, in quanto la prima determina i costi sulla base dei consumi effettivi, mentre la seconda definisce il costo in base al consumo "atteso" di risorse per realizzare la data attività in condizioni standard. La prima viene scelta nel caso in cui il fine sia quello di determinare il costo effettivamente sostenuto dall'azienda in un certo periodo, mentre la seconda ci pare risponda meglio ad esigenze di programmazione e controllo dell'attività operativa svolta, per questo motivo faremo riferimento sempre alla prima poiché la seconda non è aderente allo scopo di determinare il costo dei ricoveri classificati secondo il sistema DRG. L'applicazione di questa metodologia può essere scomposta in due fasi:

- imputazione alle attività di tutti i costi relativi a risorse consumate esclusivamente per realizzare quella data attività. Si tratterà di misurare il consumo della risorse in questione, e di valorizzarla in base al suo costo unitario.
- imputazione alle attività di quei costi relativi a risorse consumate da più attività contemporaneamente. È necessario ripartire il costo delle risorse tra le diverse attività in proporzione al consumo fatto da ciascuna di queste nel periodo oggetto di osservazione. L'ipotesi di risorse comuni a più attività è piuttosto probabile nel caso in cui le attività siano state individuate con un certo livello di analisi per cui, all'interno di una medesima unità organizzativa, ne esistono diverse. In questo caso occorrerà individuare i cosiddetti resource driver, ossia degli indicatori che consentono di ripartire i costi delle risorse tra le varie attività, in relazione al grado di assorbimento della data risorsa da parte di ciascuna attività (esempio: un'unità di personale coinvolta nello svolgimento di tre attività per cui il suo costo deve essere diviso, il resource driver rappresentato dal tempo può costituire un parametro adatto al caso). Nella prima fase di implementazione dell'ABC nelle aziende sanitarie, la stima di questi parametri dovrebbe essere effettuata sulla base delle interviste e delle considerazioni dei soggetti interessati, per poi essere gradualmente sostituita dall'osservazione e dalla rilevazione dei tempi e degli altri indicatori che possono essere validamente impiegati come resource driver (tutto mutuato anche per le altre risorse). In questa seconda fase di possono incontrare due

ordini di difficoltà. Un primo problema è la circostanza che alcuni dati relativi ai resource driver sono determinati attraverso interviste con i manager dell'azienda che potrebbero commettere errori nelle loro valutazioni per cui la determinazione del costo delle attività potrebbe essere viziata da imprecisioni nella definizione degli stessi resource driver. Oltre al problema appena descritto, potrebbe verificarsi il caso in cui non siano sempre osservabili o determinabili i carichi di lavoro o di ore macchina che vengono dedicati alle differenti attività, per cui, essendo necessario ripartire il costo di queste risorse tra le attività che le hanno consumate, è necessario ricorrere a procedimenti arbitrari che, indipendentemente dalle valutazioni espresse dai manager, portano ad un costo delle attività fortemente caratterizzato da componenti soggettive.

Vogliamo ora soffermarci sulla configurazione di costo che viene calcolata con l'ABC che, come sottolineano Cooper e Kaplan, non si riferisce al costo delle risorse acquisite, quanto piuttosto a quelle effettivamente utilizzate. Con l'ABC si attribuisce ai prodotti ed ai servizi soltanto il costo delle risorse effettivamente impiegate, estrapolando quei costi riconducibili alla capacità disponibile che non è stata però effettivamente utilizzata. Se una parte delle risorse a disposizione non viene impiegata in alcuna attività (unused) non deve contribuire alla formazione del costo dell'oggetto di riferimento. Questo modo di procedere è in linea con le finalità che ci si propone nel momento in cui si vuole determinare il costo di un bene o di un servizio? Occorre ricordare che se per le materie prime e in parte per i beni ammortizzabili, è naturale che il costo da considerare si riferisca alle risorse effettivamente consumate, non lo è per quelle risorse in cui il determinante del costo è il fattore tempo (ad esempio: personale). Prendiamo l'esempio dell'ufficio acquisti, è vero che una parte della capacità del servizio non è stata utilizzata per effettuare ordini nel mese di riferimento, ma è altrettanto vero che l'azienda sostiene quel costo per avere a disposizione un certo servizio, ossia la capacità di far fronte, in qualunque momento, a delle punte nel volume di attività del servizio acquisti, evitando così il rischio di bloccare la produzione per mancanza di materie prime a causa del sottodimensionamento dell'ufficio. In questo caso non sembrerebbe corretto non attribuire il costo della capacità non utilizzata ai beni e servizi prodotti, in quanto questo costo appare sostenuto proprio per assicurare continuità alla produzione degli stessi. Prendendo a riferimento esclusivamente il costo della capacità utilizzata, non si fornisce all'azienda il costo pieno del prodotto o del servizio, con la conseguenza di pervenire a dati poco significativi per orientare alcune scelte (fissazione dei prezzi dei beni e servizi prodotti). La validità o meno dell'assunto

in base al quale i costi della capacità non utilizzata non debbano essere attribuiti all'oggetto di costo, non abbia una validità assoluta, ma deve essere valutata caso per caso. In particolare, nella determinazione dei costi delle prestazioni ospedaliere riteniamo che, qualora l'obiettivo sia quello di effettuare un raffronto tra la remunerazione dell'attività svolta da un lato, ed il costo sostenuto per erogare le diverse prestazioni dall'altro, sia opportuno procedere all'imputazione anche dei costi del personale che, seppur non pienamente utilizzato nel periodo di riferimento, deve essere attribuito alle prestazioni per poter determinare il costo complessivamente sostenuto dall'ospedale per la gestione dei ricoveri. Accanto a questa nozione di costo pieno è opportuno evidenziare anche il costo della capacità inutilizzata (Cooper e Keplan) predisponendo un conto economico in cui dopo aver attribuito i costi diretti, si evidenziano per le varie attività, sia i costi calcolati tenendo conto esclusivamente della capacità utilizzata, si quelli a cui si perviene considerando anche la capacità non utilizzata. Oltre ad avere a disposizione informazioni che consentono di conoscere il costo che l'azienda sostiene per realizzare le differenti prestazioni, si ha anche notizia di quanto pesa nel complesso la capacità non utilizzata per apprezzare se questa sia dovuta scelte gestionali che richiedono all'ospedale ed ai vari reparti di avere una certa riserva dimensionale non sfruttata, o se piuttosto si sia in presenza di un eccesso di capacità non desiderato e quindi da eliminare nel medio/lungo periodo.

- f) *calcolo del costo per unità di attività e sua imputazione alle prestazioni erogate.* I parametri utili a questo scopo sono i cosiddetti cost driver, che in questa fase servono a definire una sorta di output delle varie attività, che è strumentale all'attribuzione del costo delle stesse alle prestazioni ospedaliere. Un modo possibile di procedere in questa fase è esposto nella seguente sequenza logico-temporale:
- 1) determinazione del volume di cost driver prodotto da ciascuna attività nel periodo oggetto di osservazione
 - 2) determinazione del costo per unità attività attraverso la suddivisione del costo complessivo della stessa per il volume definito nel primo punto
 - 3) imputazione del costo dell'attività alla prestazione interessata, in relazione al numero di unità di cost driver assorbite dalla stessa prestazione nel periodo oggetto di osservazione.
- g) *determinazione del costo della prestazione erogata.* A tale scopo occorrerà definire in che modo le diverse attività, di cui sono stati calcolati i costi, vengono assorbite dalle varie prestazioni. Questa operazione deve essere ripetuta per ciascuna attività inoltre si ricorderà che con l'ABC esistono una serie di costi che vanno imputati direttamente al

prodotto o la servizio, e che a questo punto debbono essere presi in considerazione per pervenire alla determinazione del costo pieno delle prestazioni erogate. Si tratterà pertanto di aggregare intorno all'oggetto di costo finale (ricoveri ospedalieri) i dati di costo che da un lato vengono imputati direttamente e dall'altro vengono attribuiti transitando per le attività secondo la metodologia sin qui esposta. Infine, occorre considerare la possibilità che esistano alcuni costi per i quali è difficile (oneroso), rispetto alla loro significatività, procede alla loro imputazione in base alla logica ABC (ad esempio: i costo del top management dell'azienda). Nell'ipotesi in cui si voglia pervenire alla determinazione del costo pieno delle singole prestazioni, occorrerà procedere per questi costi residuali attraverso le metodologie tradizionali, in base alle quali detti costi vengono imputati ai prodotti in relazione al volume dei ricavi dagli stessi realizzati, o in proporzione all'ammontare degli altri costi che ai suddetti prodotti sono stati attribuiti in base all'ABC. Più correttamente detti costi potrebbero essere esclusi dalle determinazioni delle spese necessarie per realizzare le prestazioni sanitarie. Nel momento in cui si procede al raffronto tra il costo necessario per produrre il dato DRG, e la tariffa associata allo stesso, occorre considerare la necessità che vi sia un margine positivo tra i ricavi e i costi che consente di coprire queste spese generali.

4) OGGETTI DI CALCOLO DEI COSTI E CONFIGURAZIONI DI COSTO

POSSIBILI OGGETTI COAN)

Il primo passo per implementare un sistema di contabilità analitica è quello di definire quali siano gli oggetti di cui si vuole procedere alla misurazione dei costi. Ci occuperemo:

- 1) quali sono gli elementi da considerare per scegliere la tipologia di oggetti di costo da porre a riferimento della contabilità dei costi.*
- 2) quali siano i più comuni oggetti di costo nelle aziende che hanno introdotto la contabilità dei costi*

Per quanto attiene al primo punto dobbiamo tenere presente i seguenti tre aspetti:

- a) scopi conoscitivi dell'analisi dei costi che si intende implementare nella data azienda*
- b) complessità dei processi gestionali esistenti*
- c) comparazione dei costi necessari per implementare i differenti sistemi contabili*

Sul punto a), dobbiamo dire che le scelte in materia di contabilità dei costi debbono essere informate ai particolari scopi conoscitivi che si vogliono raggiungere. Anche per gli oggetti di

costo non esistono soluzioni valide in senso assoluto, ma la scelta deve essere fatta tendendo presente le diverse esigenze conoscitive che di volta in volta si presentano. Se nel corso del tempo gli scopi che informano la contabilità dei costi mutano possiamo cambiare gli oggetti di riferimento della contabilità analitica.

A proposito del punto b) è importante sottolineare come la complessità gestionale influenzi in modo significativo la scelta degli oggetti di calcolo dal momento che è quanto mai arduo determinare il valore da attribuire ad alcuni oggetti ipotizzati, se non ricorrendo a stime talmente arbitrarie da far perdere quel minimo di oggettività necessario all'analisi per poter trarre dalla stessa informazioni utili alla gestione. In questi casi, la scelta degli oggetti di costo sarà condizionata dalla possibilità o meno di poterne calcolare il consumo di risorse in base alle informazioni a disposizione, con la conseguenza pertanto che gli oggetti di costo scelti potrebbero non essere in senso assoluto i migliori ma tra quelli possibili i più aderenti agli scopi conoscitivi.

Veniamo al punto c), con il quale vogliamo capire in che misura la scelta degli oggetti di calcolo influenzi l'onere relativo all'implementazione del sistema contabile. Nell'ipotesi in cui la scelta determinati oggetti di costo comporti degli oneri sproporzionali rispetto al miglioramento della qualità dell'informazione, si dovrà valutare con molta attenzione l'opportunità di impiantare un sistema più complesso e costoso rispetto alla reali esigenze conoscitive del management. In questi casi sono preferibili soluzioni meno analitiche ma che comunque soddisfano le proprie esigenze conoscitive.

Passiamo ora ad esaminare il secondo punto e quindi ad elencare gli oggetti di costo posti alla base della contabilità dei costi:

- a) *prodotti*
- b) *unità organizzative*
- c) *fasi gestionali*
- d) *aree di risultato*

Per quanto riguarda i prodotti sono possibili diverse soluzioni:

- 1) *determinazione del costo della produzione di un tipo di prodotto*
- 2) *determinazione del costo della singola unità di prodotto*
- 3) *determinazione del costo di raggruppamenti di "famiglie omogenee" di prodotti*

Nel caso si scegliesse il primo tipo, la contabilità procede alla valorizzazione del consumo di risorse necessarie all'ottenimento di ciascun prodotto che l'azienda offre sul mercato. Nell'ipotesi di scelta della seconda soluzione, la contabilità analitica non si fermerebbe al calcolo di quanto costa produrre ciascun prodotto, ma si chiederebbe quanto cosa produrre il singolo pezzo del prodotto. Tale semplificazione vale solo se le unità prodotte del prodotto

siano perfettamente omogenee e l'azienda non sia interessata da problemi di stagionalità, nel qual caso l'incidenza dei costi fissi sulle singole unità prodotte varia a seconda dei diversi periodi dell'anno.

Veniamo quindi al terzo punto, per il quale è utile osservare che in molte aziende ci sono prodotti con forte presenza di costi comuni a produzioni diverse e quindi comportano difficoltà nell'isolare i consumi di risorse a ciascun tipo di prodotto. Appare preferibile sotto questo punto di vista raggruppare in famiglie quei prodotti che utilizzano risorse in comune e determinare il costo per ciascuna di queste.

Passiamo ora ad esaminare la possibilità che gli oggetti di costo siano rappresentati da unità organizzative dell'azienda, che non è incompatibile con la possibilità di considerare anche i prodotti come oggetto di costo poiché la determinazione del costo di prodotto passa quasi sempre attraverso la contabilità per centri di costo che se ben strutturata consente di avere informazioni utili anche sul consumo di risorse da parte delle differenti unità organizzative.

In relazione alle differenti unità organizzative, occorre operare una distinzione tra quelle che assurgono a veri e propri centri di responsabilità economica e quelle che invece riescono ad influenzare solo alcuni aspetti della vita aziendale. La dottrina economico-aziendale distingue tra:

- 1) *centri di costo in senso stretto*
- 2) *centri di ricavo*
- 3) *centri di profitto*

Per centro di costo si intendono «...le aree di responsabilità in grado di influenzare in via diretta ed immediata solo costi», viceversa, per centri di ricavo intendiamo quelle unità organizzative che sono in grado di influenzare costi e ricavi e che a causa della «...prevalenza dell'aspetto "ricavi" sull'aspetto "costi" vengono comunemente denominate centri di ricavo...» Oltre a questi due tipi di centro ci sono anche i cosiddetti centri di profitto, che sono quelle unità organizzative, solitamente di dimensioni maggiori rispetto ai centri di costo e di ricavo, che a differenza delle altre due tipologie di centro si possono controllare i fattori che incidono sul profitto aziendale. Si tratta di unità organizzative che, all'interno dell'azienda, sono dotate di forte autonomia rispetto alle altre a tal punto che il responsabile del centro in questione può essere valutato in relazione alla sua capacità o meno di raggiungere un certo tasso di profitto posto come obiettivo. Per quanto attiene alla possibilità di assumere le differenti unità organizzative dell'impresa quale oggetto di costo, va detto che tale scelta si dimostra utile laddove l'obiettivo dell'analisi sia quello di controllare l'efficienza, in termini di consumo di risorse, delle differenti unità in questione.

Ne consegue, però, che una contabilità dei costi con queste finalità, richiede anche una distinzione dei costi, all'interno di ciascun centro, tra quelli controllabili e quelli non controllabili con le leve a disposizione del responsabile dell'unità che si intende valutare. Cioè, un'analisi che volesse accertare responsabilità in termini di sprechi di risorse, dovrebbe essere condotta distinguendo i costi imputati a ciascun centro tra controllabili e non controllabili dal responsabile dell'unità in questione. È utile distinguere, al riguardo, le componenti di costo (prezzo d'acquisto della singola risorsa e la quantità consumata nel centro di costo), in quanto molti responsabili dei centri sono in grado di influenzare o l'una o l'altra variabile, ma non entrambe. Per capirci meglio facciamo un esempio: per valutare gli eventuali sprechi di un reparto di chirurgia (operato del primario in termini economici), in relazione alla quantità di filo sutura, ma non in relazione al prezzo unitario dello stesso filo, il cui ammontare dipende da variabili non controllabili dai responsabili del centro.

Negli ultimi anni, e veniamo quindi al punto c), i manager hanno sempre più avvertito la necessità di gestire l'azienda per processi, a causa delle crescenti esigenze di interfunzionalità e di integrazione. La logica conseguenza di questo atteggiamento è quella di tenere sotto controllo non più le unità organizzative, ma i processi gestionali, nonché le attività da cui gli stessi processi risultano essere composti, che diventano quindi i nuovi oggetti della contabilità dei costi. Questo della gestione per processi è uno dei fattori che ha contribuito all'affermazione dell'ABC, grazie al quale si previene alla determinazione del costo del prodotto passando attraverso la misurazione dei costi delle singole attività in cui risultano essere scomponibili i processi aziendali.

L'ultima tipologia di oggetti di costo va considerata, come la precedente, di più recente introduzione rispetto alle impostazioni classiche (produzioni e unità organizzative). La possibilità di considerare le aree di risultato (segmenti di mercato, aree strategiche di affari o gruppi di clienti particolarmente rilevanti) si presenta utile laddove si avverte la necessità di valutare i responsabili delle suddette aree in termini di rendimenti economici. In conclusione la scelta dell'oggetto dipenderà da diversi elementi tra cui quello degli scopi conoscitivi che assume nella contabilità dei costi un ruolo preminente.

LA SCELTA DEGLI OGGETTI DI COSTO NELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE)

I possibili oggetti di costo sono sostanzialmente, nel caso delle aziende ospedaliere, riconducibili a tre tipologie:

1) unità organizzative

2) *ricoveri classificati secondo il sistema DRG*

3) *attività e processo*

Nella prima tipologia di costi si tratta di individuare all'interno dell'ospedale i vari reparti e servizi, per procedere all'attribuzione dei costi a ciascuno di questi. Una contabilità analitica con questo tipo di oggetti (reparti e servizi) consente di raggiungere due scopi conoscitivi:

1) *analisi del livello di efficienza dei singoli reparti o servizi*

2) *determinazione del risultato economico dei vari reparti o servizi*

Per quanto riguarda il primo scopo conoscitivo, è da ricordare che è possibile misurare e monitorare, magari con frequenze infrannuali, il livello di efficienza, definito in termini di consumi di risorse delle differenti unità di cui è composto l'ospedale. Mentre per quanto riguarda la determinazione del risultato economico dei vari reparti, attraverso una serie di ribaltamenti di costo da un centro ad un altro, si previene alla formazione del costo che l'azienda sostiene per il funzionamento dei singoli reparti e dei servizi diagnostico-terapeutici a cui si possono contrapporre i relativi ricavi, rappresentati dalle prestazioni ambulatoriali per i servizi diagnostico-terapeutici e dai DRG per i reparti ospedalieri. Oltre a valutare l'andamento dei costi delle differenti unità organizzative, si è in grado di confrontare gli stessi costi con i ricavi che detti oneri hanno con concorso a determinare, pervenendo ad un parametro di sintesi, quale il risultato dei vari reparti/servizi, che consente, con le dovute cautele, di esprimere delle valutazioni anche di tipo economico su di un'attività; come quella sanitaria, che mal si presta ad essere misurata con i tradizionali parametri del calcolo economico. Un'attività quale quella sanitaria non può essere valutata esclusivamente sulla base del risultato economico raggiunto, in quanto possono esserci delle situazioni particolari in presenza delle quali si può esprimere un giudizio positivo sui responsabili di un reparto, pur in presenza di un risultato economico negativo. Esistono, infatti, reparti che strutturalmente sono in perdita a causa della scarsa remunerazione data dai DRG all'attività svolta, in questi casi va valutata la capacità di comprimere i costi rispetto alle previsioni di spesa fatte in relazione ad un determinato livello di attività. Inoltre, ci sono reparti che devono comunque esistere, anche se sono sottoutilizzati: ad esempio la rianimazione, che ha costi molto elevati, deve esistere anche se i pazienti ricoverati sono molto pochi e quindi i "ricavi" teorici sono molto bassi.

Passiamo al secondo punto e cerchiamo di capire se sia possibile scegliere come oggetto della contabilità dei costi le produzioni realizzate dall'azienda. Si possono ipotizzare in questo senso come oggetti di costo le singole tipologie di ricovero classificate secondo il sistema DRG, per prevenire, attraverso la contabilità analitica, alla misurazione dei costi necessari per la cura di ogni patologia. La contabilità dei costi consentirebbe di esprimere un giudizio in

ordine alla convenienza a trattare una patologia piuttosto che un'altra, in quanto si sarebbe in grado di contrapporre il ricavo generato dalla stessa con il relativo costo, ma il nostro sistema sanitario non consente di scegliere da parte dell'azienda le patologie che vuole trattare, ma deve trattare tutte quelle per cui è stata autorizzata, indipendentemente dal ricavo economico. Non va dimenticato che la predisposizione di conti economici per reparto/servizio consente di contrapporre i costi con i ricavi di un intero reparto, ma non dice nulla su come il risultato, positivo o negativo che sia, si possa attribuire alle differenti prestazioni prodotte da quello stesso reparto. Ciò significa che il singolo reparto realizza dei ricavi grazie al trattamento di patologie differenti, aventi diversa remunerazione e diversi costi di gestione. Se si contrappongono costi e ricavi totali del reparto non si hanno informazioni sull'economicità delle singole patologie, per cui è possibile che, nell'ambito di un reparto con un risultato negativo, vi siano delle patologie che presentano un margine economico positivo che viene ad essere più che bilanciato da altre patologie che presentano un margine negativo. Solo attraverso una contabilità dei costi che consenta di determinare il costo per ogni singolo DRG si potrà effettivamente conoscere quali patologie ricevono una remunerazione adeguata a coprire i costi di gestione, e quali invece determinano dei costi superiori ai ricavi che producono.

Veniamo, infine, all'ultima tipologia per la quale non mancano esempi di contabilità analitica (ad esempio: la misurazione del costo di alcuni servizi acquisti della farmacia allo scopo di razionalizzare la gestione della spesa) che tuttavia sono marginali, poiché soddisfano esigenze informative particolari che non investono l'azienda nel suo complesso. In precedenza avevamo individuato come oggetti di costo anche le aree di risultato, ma riteniamo che questa tipologia non si presti ad essere introdotta nelle aziende ospedaliere perché non hanno finalità di profitto.

Allo stato attuale, vista la strumentalizzazione tecnico contabile a disposizione di molti ospedali italiani, si assume come oggetti di costo le varie unità organizzative dell'azienda. In tal modo si ha la possibilità di redigere conti economici per reparto-servizio che consentono di fornire informazioni di sintesi, sia per valutare l'operato dei responsabili delle differenti unità, sia per evidenziare eventuali criticità su cui intervenire. D'altro canto è però difficile attuare un'analisi atta a determinare il costo delle singole patologie trattate dall'azienda ospedaliera poiché non si dispone di necessari strumenti informativi per implementare questo tipo di analisi.

CONFIGURAZIONI DI COSTO)

Il primo aspetto di rilievo nella definizione della configurazione di costo è rappresentato dalla scelta dei fattori produttivi da comprendere nel calcolo. Tale scelta è in stretta relazione funzionale con le finalità assegnate al sistema e deve quindi favorire il formarsi di congrui giudizi sul dinamico svolgimento della gestione. Occorre quindi indagare, allo specifico scopo ipotizzato di responsabilizzazione sulla gestione, quali siano le variabili, oggetto di misurazione economica, che meglio forniscono una adeguata rappresentazione delle operazioni, dei processi e di loro combinazioni ritenute significative. La determinazione dei valori di costo correlati all'impiego dei fattori produttivi in un prescelto oggetto di riferimento per un dato periodo di tempo risulta fortemente condizionata dal frequente manifestarsi del fenomeno della comunanza dei costi nel tempo e nello spazio. Conseguentemente, l'individuazione dei fattori produttivi da includere nel calcolo dei costi non può essere logicamente scissa dalla previsione di opportune regole per il trattamento dei dati, ossia delle modalità di svolgimento della contabilità analitica. Utile a tal fine distingue tra costi speciali e costi comuni. Mentre i primi sono correlati all'impiego di fattori produttivi riferibili unicamente all'oggetto di calcolo prescelto, i secondi necessitano di un procedimento di scissione fra i molteplici oggetti di cui il fattore considerato costituisce condizione produttiva. Il procedimento di scissione dei valori è soggetto a gradi diversi di arbitrarietà in relazione al combinarsi di due condizioni:

- a. partecipazione diretta o indiretta dal fattore produttivo alle operazioni ed ai processi tipici dell'oggetto prescelto di calcolo*
- b. natura del fattore produttivo di bene o servizio acquisito da terze economie tramite operazioni di scambio variamente configurate oppure ottenuto attraverso processi produttivi svolti da altre unità della stessa azienda.*

Dall'incrocio delle due condizioni descritte si ottengono quattro classi di fattori produttivi significative sia a fini di definizione delle modalità di svolgimento della contabilità analitica, sia a fini di interpretazione economica dei valori rilevati.

- 1) *Fattori localizzabili.* Si definiscono localizzabili i fattori acquisiti da terze economie e che partecipano direttamente ai processi tecnico-produttivi. Per tali fattori l'ipotesi-finzione di scissione del valore di acquisto presenta aspetti problematici solo con riferimento al valore unitario da utilizzare nel calcolo. Infatti il costo di acquisizione è comune ai molteplici oggetti che utilizzano il fattore per lo svolgimento dei propri processi, ma le quantità impiegate da ciascun oggetto sono individuabili nello spazio e nel tempo. Gli esempi sono: beni di consumo sottoposti ad immagazzinamento e dalla mano d'opera diretta.

- 2) *Fattori imputabili su quantità.* Si definiscono tali i fattori che partecipano direttamente ai processi tecnico-produttivi dell'oggetto considerato e che sono prodotti da altre unità organizzative. Anche in questo caso sono agevolmente definibili le quantità impiegate da ciascun oggetto di riferimento per il calcolo dei costi. Tuttavia il valore unitario richiede un complesso procedimento di determinazione che trova solo legami deboli con i valori generati attraverso le operazioni di scambio. Ne sono esempi: accertamenti diagnostici di laboratorio e radiologia.
- 3) *Fattori imputabili su parametri diversi.* Rientrano in questa classe i fattori produttivi acquisiti da terze economie e che non partecipano direttamente ai processi tecnico-produttivi. Il carattere distintivo è individuabile nell'impossibilità di determinare le quantità di fattore impiegate da ciascun oggetto di riferimento. L'attribuzione dei valori di costo agli oggetti può quindi avvenire unicamente sulla base di ipotesi-finzione che investono non in valori unitari, bensì il valore totale di acquisizione sulla base di parametri di varia natura. Esempi di questo tipo: costi correlati alle funzioni di direzione e coordinamento di attività svolte in più oggetti di riferimento.
- 4) *Fattori generali.* Sono denominati generali i fattori che sono il prodotto di altre unità organizzative e partecipano solo indirettamente, quali condizioni generali per lo svolgimento delle attività, ai processi tecnico-produttivi dell'oggetto considerato.

Gli aspetti sin qui considerati evidenziano la netta prevalenza dei costi denominati comuni. Una prima considerazione riguarda quindi l'esigenza di ampliare la definizione di costo speciale fino a ricompredervi anche il costo dei fattori produttivi precedentemente denominati localizzabili. Il costo speciale risulta così definito da tutti i fattori acquisiti da terze economie che partecipano direttamente ai processi tecnico-produttivi dell'oggetto di riferimento ed il cui valore risulta determinato dalla generale equazione:

$$C = Q \cdot V_u$$

dove:

C = costo del fattore in un periodo di tempo considerato

Q = quantità di fattore impiegato nel periodo di tempo considerato

V_u = valore unitario del fattore impiegato

Una seconda considerazione concerne la necessità di distinguere i costi speciali in senso lato così determinati a seconda che presentino natura di costi variabili o di costi fissi. In prima approssimazione, si considerano variabili i costi dei fattori per i quali le quantità di impiego in combinazione produttiva risultano proporzionali al volume dell'attività svolta dall'oggetto di riferimento in un dato arco temporale. Per converso, sono fissi i costi che nell'arco di

tempo di riferimento non variano al modificarsi (all'interno di intervalli significativi) del volume di attività svolta. La distinzione proposta tra costi speciali variabili e costi speciali fissi risulta di particolare rilievo rispetto alla formulazione di congrui giudizi sulla gestione in funzione della diversa interpretazione economica che le due classi di valori sottendono. Si evidenzia che i fattori produttivi precedentemente identificati come imputabili su quantità generano tipicamente valori di costo comune variabile e, in quanto tali, sommabili ai costi speciali variabili a determinare la più ampia classe dei costi variabili complessivi. A questo punto abbiamo a disposizione tutti gli elementi necessari alla definizione delle configurazioni di costo maggiormente significative ai fini del controllo di gestione. Tali configurazioni trovano significato del sistema di contabilità analitica adottato. Rispetto a tale sistema si individuano due fasi:

1) *localizzazione dei costi dei fattori produttivi acquisiti da terze economie*. In questa fase i costi speciali trovano la propria naturale collocazione, sulla base dell'equazione vista in precedenza, presso gli oggetti assunti a riferimento per il calcolo dei costi, oggetti opportunamente classificati secondo la loro prevalente caratteristica:

- di unità di produzione di prodotti e servizi finali, da destinare quindi alla cessione secondo condizioni di scambio variamente configurate
- di unità di produzione di prodotti e servizi strumentali o intermedi, destinati quindi ad essere impiegati quali fattori produttivi da altre unità organizzative
- di unità di produzione di prodotti e servizi generali, destinati quindi a garantire condizioni generali per lo svolgimento delle attività di cui ai precedenti punti

Restano da considerare i costi dei fattori produttivi definiti imputabili su parametri diversi. In questa prima fase del procedimento della contabilità analitica, al fine di garantire il massimo di oggettività dei dati e di possibilità di riscontro con le altre rilevazioni sistematiche d'azienda ed in particolare con la contabilità generale, sembra opportuno trattare i costi in oggetto alla stregua di "costi speciali" di opportuni centri di costi comuni. Quale risultato di questa prima fase potranno essere determinate sintesi periodiche con riferimento a due configurazioni di costo per ciascuna delle unità di produzione individuate quali oggetti di calcolo, e specificamente di:

- a) costo primo variabile, definito dall'insieme dei costi speciali variabili
- b) costo primo complessivo, definito dal totale dei costi speciali sia fissi che variabili

2) *Imputazione di quote dei costi comuni ai centri di produzione di beni e servizi finali secondo procedimenti di stratificazione successiva dei costi*. Tale fase può teoricamente generare un numero infinito di configurazioni di costo in relazione alla scelta dei fattori

produttivi, sia diretti che indiretti, per i quali procedere alla scissione dei valori fra gli oggetti a cui sono comuni. Tuttavia tre ulteriori configurazioni di costo appaiono rilevanti:

- c) costo variabile complessivo, determinato dal totale dei costi speciali variabili e dei costi dei fattori imputati su quantità
- d) costo tecnico, definito dalla sommatoria dei costi speciali e dei costi dei fattori imputati su quantità
- e) costo pieno, determinato dalla sommatoria dei costi speciali nonché di quote di tutti i costi comuni imputati secondo criteri vari.

In linea generale il dibattito teorico ha tradizionalmente assegnato un ruolo preminente alle soluzioni estreme tra le configurazioni di costo ipotizzate, non si può non rilevare come le motivazioni siano per lo più riconducibili alla finalizzazione del sistema di contabilità analitica alla determinazione dei costi per prodotto. La scelta qui effettuata di finalità preminenti di controllo della gestione comporta per contro la valorizzazione anche e soprattutto delle configurazioni di costo intermedie. Più precisamente nelle aziende pubbliche di servizi sanitari, l'individuazione delle configurazioni di costo maggiormente idonee comporta l'analisi di due aspetti fondamentali della complessa problematica:

- 1) la natura dei processi economici posti in essere nelle aziende considerate
- 2) i possibili contenuti di responsabilità sulla gestione

Circa il primo aspetto le aziende considerate, secondo gli schemi concettuali dell'economia aziendale, attuano congiuntamente processi di produzione e processi di consumo. L'attività di produzione economica a sua volta può svolgersi:

- a favore di altre unità organizzative, alimentando operazioni interne di scambio in cui si ha formazione di valori tipici
- per il soddisfacimento diretto delle finalità istituzionali attraverso operazioni di cessione dei prodotti, prestazioni e servizi in condizioni di mercato variamente configurate, e quindi con formazione di valori di scambio sia tipici che atipici

Quanto al processo di responsabilizzazione, esso può riguardare:

- a) il livello di efficienza raggiunto nell'impiego delle risorse
- b) le modalità di combinazione delle condizioni produttive, anche nella forma di prodotti, prestazioni e servizi acquisiti da altre unità organizzative, direttamente impiegate nei processi tecnico-assistenziali
- c) la selezione delle priorità nelle attività di consumo anche nella forma di trasferimenti
- d) il rapporto tra le risorse disponibili e i risultati prodotti

L'analisi congiunta dei due aspetti richiamati determina valutazioni, circa le configurazioni di costo da attivare.

Nel caso di attività di produzione per cessione interna, la responsabilizzazione potrà riguardare tipicamente il livello di efficienza nell'impiego delle risorse, essendo il livello della domanda determinato dal comportamento di altri attori organizzativi. La configurazione di costo più idonea sarà quindi rappresentata dal costo primo variabile per giudizi sui valori relativi al brevissimo periodo e potrà includere i costi fissi speciali per analisi e valutazioni di più lungo periodo. Nel primo caso infatti le uniche variabili controllabili sono rappresentate dalle modalità di utilizzo delle condizioni produttive variabili (efficienza), mentre, nel secondo caso, possono assumere rilievo anche decisioni inerenti alla dotazione strutturale del centro considerato. L'utilità di giudizi basati su configurazioni di costo più complesse è rapidamente decrescente essendo rapidamente decrescente la possibilità di influenzare con il proprio comportamento la formazione di altre componenti di costo da parte del responsabile de centro indagato.

Nell'attività di produzione che genera operazioni di cessione in condizioni di scambio fortemente influenzate da decisioni istituzionali non può formarsi un congruo giudizio di convenienza particolare quale criterio guida nell'attività di produzione e cessione per l'assoluta mancanza del contrasto di interessi che solitamente governa il rapporto di scambio o per il suo rilevante condizionamento. In tale contesto, la quantità ed il correlato valore delle complessive condizioni produttive impiegate assumono solitamente il significato di misura dei risultati conseguiti. La configurazione di costo più idonea a rappresentare tali risultati sembra essere molto vicina a quella di costo pieno. Tuttavia, le finalità di responsabilizzazione assegnate al sistema di contabilità inducono a restringere il campo alle sole variabili controllabili dal responsabile del centro di costo. Tali variabili sono riscontrabili nella quantità assoluta di condizioni produttive impiegate nei processi tecnico-assistenziali, nel loro coordinamento in combinazione produttiva, nei livelli qualitativi di svolgimento dei processi. La configurazione di costo più idonea può quindi essere individuata nel costo tecnico, mentre scarsamente significative appaiono le soluzioni a costi primi, in quanto ignorano rilevanti variabili oggetto di controllo, e la soluzione a costo pieno per le considerazioni già svolte al punto precedente.

Le considerazioni circa la configurazione di costo più idonea per le attività di consumo possono in larga misura essere assimilate a quelle descritte al punto precedente. Tuttavia assumono rilievo:

- le modalità tecniche di svolgimento dei processi ed in particolare la distinzione tra la produzione di prestazioni e servizi con cessione gratuita degli stessi ed il semplice trasferimento di risorse in cui manca o è scarsamente significativa l'organizzazione tecnica per lo svolgimento della funzione

- il periodo di riferimento nel processo decisionale

In funzione del diverso combinarsi della variabile tempo e delle modalità tecniche di svolgimento dei processi di consumo in termini di complessità delle combinazioni produttive attuate, tutte le configurazioni di costo possono essere di supporto al controllo della gestione. Specificamente:

- per le attività con prevalenti caratteristiche di trasferimento di risorse, sembra essere maggiormente significativa la configurazione di costo primo variabile
- qualora nel processo decisionale sia adottato un orizzonte temporale di riferimento di medio-lungo periodo, acquistano significatività anche le analisi e le valutazioni sulle condizioni produttive fisse e quindi su una configurazione di costo primo complessivo
- infine, potendo il processo di responsabilizzazione coinvolgere anche gli aspetti di individuazione delle priorità nel soddisfacimento dei bisogni attraverso l'attività di consumo, anche configurazioni di costo pieno, per giudizi orientati al lungo periodo, possono assumere un qualche rilievo.

L'attività di produzione che genera cessione di prodotti, prestazioni, e servizi in condizioni di scambi tipici o debolmente condizionati, ha nella formazione di giudizi di convenienza particolare il fattore di maggior distinzione rispetto alla altre fattispecie indagate. Tale carattere distintivo opera, sul processo di responsabilizzazione, soprattutto in termini di correlazione tra ricavi e costi e solo debolmente sulla scelta della configurazione di costo per la quale restano valide le considerazioni già svolte ai precedenti punti. Essendo queste attività discrezionali, i giudizi di convenienza particolare si formano:

- in relazione ai costi variabili in condizioni di eccedenza di capacità produttiva
- in relazione al costo primo complessivo, qualora la produzione di beni, prestazioni o servizi, comporta la riduzione o la rinuncia ad altre produzioni, e in ogni caso per valutazioni di più lungo periodo
- in relazione al costo tecnico, qualora la riduzione o la rinuncia ad altre produzioni investe anche le unità produttrici di beni e servizi intermedi.

Le considerazioni sin qui svolte circa i criteri di scelta delle configurazioni di costo possono essere ulteriormente integrate da valutazioni relative:

- 1) alle caratteristiche peculiari dei processi tecnico- assistenziali
- 2) al grado di differenziazione della attività in relazione ai rapporti di interdipendenza funzionale
- 3) alla "cultura gestionale" presente

Circa le altre variabili rilevanti nella definizione della configurazione di costo occorre considerare che:

- 1) i processi produttivi tipici delle aziende sanitarie sono sovente caratterizzati da fenomeni di “personalizzazione” dei risultati. Il bassissimo grado di standardizzabilità dei processi che ne deriva rende maggiormente significativi giudizi basati anche sugli aspetti strutturali della gestione. Configurazione di costo primi variabili sono quindi, a parità di tutte le altre condizioni, scarsamente significative dovendosi ipotizzare una stretta relazione tra fattori fissi della produzione ed aspetti qualitativi dei risultati ottenuti.
- 2) Le aziende di servizi sanitari ed in particolare quelle pubbliche di grandi dimensioni, sono interessate da gradi elevati di differenziazione delle attività che solo parzialmente sono risolti e risolvibili nell’attuale assetto organizzativo o in altri ipotizzabili. I principi guida nel modellare gli assetti organizzativi e la struttura delle responsabilità quali la divisione del lavoro e la specializzazione, anche per i fenomeni quali il basso grado di standardizzabilità dei processi, trovano difficoltà oggettive di applicazione sia a livello di macrostruttura (divisione delle funzioni) che di microstruttura (divisione per gruppi omogenei di prodotti, prestazioni e servizi nell’ambito della funzione). Conseguentemente nessun criterio pur analitico di individuazione degli oggetti di riferimento nel sistema di contabilità analitica (centri di costo) può contribuire ad esplicitare relazioni univoche fra le cause di formazione dei valori di costo e specifiche tipologie di attività svolte.

La formulazione dei giudizi di convenienza, a livello di responsabile di centro di costo, deve inevitabilmente riguardare gli aspetti di opportunità di impiego delle condizioni produttive, fisse e variabili, tra una gamma di attività alternative. Conseguentemente, sempre a parità di altre condizioni, configurazioni di costo primo variabile risultano non idonee alle finalità di responsabilizzazione assegnate al sistema. Per l’altro verso, il soddisfacimento dei bisogni correlati allo stato di salute della popolazione o di parte di essa richiede stretti legami di interdipendenza tra molteplici settori specialistici. In sintesi:

- da un lato si pone la necessità di individuare responsabilità univoche con riferimento agli specifici processi tecnico- assistenziali specialistici posti in essere
- dall’altro richiama l’esigenza di poter ricostruire i molteplici apporti specialistici attorno ad una responsabilità unitaria di coordinamento ed integrazione dei diversi contributi al soddisfacimento di uno specifico bisogno e, nelle aziende considerate, tale responsabilità è sovente riscontrabile, anche fuori dalle linee organizzative codificate, nelle unità che, secondo gli schemi concettuali in precedenza adottati, pongono in essere i processi di consumo.

Le molteplici e talora contrastanti esigenze evidenziate possono trovare soluzione in un sistema di contabilità analitica:

- molto dettagliato nella definizione degli oggetti di riferimento
- con un elevato grado di flessibilità nelle possibilità di aggregazione degli oggetti elementari per coordinazioni produttive tecnico-assistenziali variamente configurate secondo necessità
- ma, soprattutto, in cui siano possibili aggregazioni dei costi elementari secondo molteplici configurazioni in relazione ai giudizi di diversa natura che si vogliono supportare

3) *La formazione di corretti giudizi sui diversi aspetti della gestione di aziende che attuano processi coordinati di combinazioni produttive secondo schemi ultracomplexi è subordinata all'esistenza di capacità manageriali diffuse tra i molteplici livelli decisionali.* Tale considerazione assume particolare enfasi nei contesti indagati, caratterizzati da elevata e diffusa autonomia professionale su aspetti tecnico-specialistici.

L'osservazione della realtà operativa di tali aziende porta alla facile constatazione che configurazioni di costo complessivo siano ritenute maggiormente idonee a rappresentare la complessità dei processi tecnico-assistenziali ovvero a guidare il comportamento decisionale soprattutto in fase di formulazione delle politiche aziendali. La conclusione che se ne può trarre riguarda la necessità di investire nella formazione di maggiori livelli di cultura gestionale nelle aziende considerate, più nello specifico è necessario:

- chiarire i contenuti e le modalità di svolgimento della responsabilizzazione economica a fini di controllo della gestione
- sviluppare specifiche metodologie di indagine delle relazioni di causa-effetto tra supporti conoscitivi e ambiti decisionali.

È evidente la stretta correlazione tra le scelte applicative delle proposizioni teoriche che informano il sistema di contabilità analitica e le caratteristiche delle tecnologie informatiche, nel duplice aspetto di hardware e software. La disponibilità, oggi largamente accessibile ad una ampia gamma dimensionale di aziende, di strumentazioni informatiche ad elevato grado di flessibilità nel trattamento dei dati, ovvero nella possibilità di aggregare i valori elementari di costo con riferimento ad una pluralità di oggetti e per diverse configurazioni, consente infatti di porre minore attenzione progettuale nelle fasi di primo impianto del sistema.

5) METODOLOGIA DI ATTRIBUZIONE DEI COSTI AI CDC E TECNOLOGIA

MODELLI DI COAN)

Una soluzione per la determinazione dei costi ai vari oggetti di riferimento, è rappresentata dalla contabilità per centri di costo. Con questo modello, il calcolo del costo dei prodotti avviene per stadi successivi, secondo una logica di questo tipo:

- a) suddivisione dell'azienda nei centri di costo cui imputare il consumo dei fattori della produzione
- b) imputazione del costo relativo al consumo dei fattori al centro in cui gli stessi sono stati sostenuti
- c) ribaltamento dei costi dei centri ausiliari e funzionali
- d) imputazione ai prodotti dei costi diretti e dei costi imputati o ribaltati sui centri produttivi

Nella fase a) si procede all'individuazione dei centri di costo, che corrispondono sostanzialmente alle unità organizzative dell'azienda.

Al riguardo si è soliti distinguere tra:

- 1) centri di costo produttivi
- 2) centri di costo ausiliari
- 3) centri di costo funzionali

I centri di costo produttivi sono quelle unità organizzative dove vengono svolte le attività strettamente connesse alla realizzazione del prodotto (per esempio: lavorazione, montaggio ecc.).

I centri di costo ausiliari si riferiscono, invece, a quelle unità organizzative che svolgono attività di supporto strumentali ai centri produttivi (per esempio: officine manutenzioni, reparto collaudi, reparto progettazione).

Per centri funzionali, infine, s'intendono quelle unità non direttamente interessate alla realizzazione dei prodotti, ma che comunque svolgono attività necessarie per il funzionamento dell'azienda nel suo complesso (ne sono esempi: direzione amministrativa, mensa aziendale, ecc.).

Nelle aziende sanitarie e ospedaliere è inoltre opportuno provvedere all'individuazione di un'ulteriore categoria di centri di costo, ossia i centri di costo cosiddetti fittizi, che non corrispondono a delle reali unità organizzative, ma che fungono da contenitore di tutti quei costi che non trovano una precisa allocazione negli altri centri di costo reali (produttivi, ausiliari e funzionali).

Per quanto attiene alla fase b) si tratterà di individuare, per ciascuna tipologia di costo, quali sono i centri che hanno effettivamente utilizzato il fattore della produzione il cui consumo è alla base del sostenimento dello stesso costo. Occorre considerare, al riguardo, la possibilità

che alcuni fattori della produzione siano stati utilizzati contemporaneamente da più centri di costo, per cui si pone il problema di come ripartire il costo relativo al fattore in questione. In questa fase, è opportuno, distinguere quei costi che possono essere imputati direttamente ai centri di costo, anche se si presentano come indiretti rispetto all'oggetto finale, e quei costi che si presentano indiretti non solo rispetto all'oggetto finale, ma anche rispetto ai vari centri di costo in cui risulta essere stata divisa l'azienda. In particolare, si possono distinguere tre tipologie di costi in relazione alla loro imputazione ai centri:

- 1) costi legati a fattori della produzione impiegati esclusivamente in quel determinato centro
- 2) costi legati a fattori della produzione utilizzati da più centri, ma tra questi ripartibili in base ad una misurazione oggettiva dal loro consumo
- 3) costi legati a fattori della produzione utilizzati da più centri, il cui impiego non è ripartibile in base ad una misurazione oggettiva del loro consumo.

Per rendere più chiaro il concetto, si consideri il caso di un'azienda sanitaria e ospedaliera che sia stata suddivisa in centri di costo corrispondenti, in linea di massima, ai diversi reparti o servizi che si trovano all'interno della stessa.

Costi del primo tipo, possono essere rappresentati dal costo del personale che presta la propria opera esclusivamente all'interno del centro in questione, nonché dal materiale impiegato dallo stesso centro.

Costi del secondo tipo, possono essere rappresentati dai costi per l'attività di pulizia o di raccolta dei rifiuti ospedalieri trattati (ROT), che sono legati all'acquisizione di un servizio unitario, con un prezzo unico per l'intera prestazione svolta, ma che sono ripartibili tra le differenti unità organizzative con parametri sufficientemente razionali (ad esempio nella pulizia possono essere i metri quadri occupati dalle diverse unità organizzative, mentre per i ROT possiamo utilizzare il numero delle scatole di rifiuti riempite nel periodo di osservazione da ciascun reparto/servizio).

Infine, per i costi del terzo tipo, si considerino i costi connessi al servizio di vigilanza (sovente appaltato all'esterno con contratto unitario), il cui costo non può essere ripartito tra i differenti centri in maniera razionale poiché non è possibile misurare l'utilizzo che viene fatto da ciascuna unità organizzativa di questo servizio. In questi casi è opportuno riunire i costi connessi a questi fattori della produzione in un apposito centro fittizio (in quanto non corrisponde ad un'unità organizzativa aziendale), che indicheremo con il termine di centro di costi comuni, proprio per indicare la natura dei costi raggruppati in questo "contenitore unico", che verrà poi ribaltato con l'uso di determinati criteri.

Passiamo quindi alla fase c), ove si discute il problema di trovare un criterio ragionevole per trasferire ai centri produttivi i costi in un primo momento localizzati nei centri di supporto e funzionali. In questa fase i costi che in precedenza erano stati attribuiti ai centri ausiliari e funzionali debbono ora essere ribaltati sui centri di costo produttivi in base ad uno o più parametri. Comunque va detto che per i centri funzionali, nei quali non si registri un legame diretto e specifico tra le attività svolte nei suddetti centri funzionali e le attività produttive, il ribaltamento va omesso. In questo caso, è più logico evitare il ribaltamento in questione, ed imputare i costi di questi centri direttamente ai prodotti.

Indipendentemente dalla presenza o meno di questo ultimo problema descritto, passiamo adesso all'esame delle modalità attraverso le quali realizzare il ribaltamento. A riguardo ci sono tre possibili metodologie:

- 1) ribaltamento parallelo
- 2) ribaltamento incrociato
- 3) ribaltamento sequenziale

Per quanto attiene al primo si tratta di una procedura con la quale i costi attribuiti ai centri ausiliari e funzionali vengono ribaltati sui centri produttivi in base a dati parametri senza considerare le possibili interrelazioni esistenti tra centri di costo non produttivi. Questo modo di procedere trascura però la circostanza che possono esservi degli scambi di servizi tra differenti centri non produttivi, che con questa metodologia di ribaltamento dei costi vengono totalmente ignorati. Un esempio di ciò è il lavoro che l'ufficio del personale svolge per l'officina di riparazione con l'esigenza quindi che una parte dei costi originariamente attribuiti al centro di costo "ufficio del personale" vengano ribaltati sul centro di costo "officina riparazioni" prima di essere ribaltati sui centri produttivi.

Il problema appena esposto non si presenta con la seconda metodologia, in base alla quale viene impostato un sistema di equazioni con tante incognite quanti sono i centri di costo definiti in fase di impostazione del sistema di contabilità analitica, in questo modo è possibile tenere conto delle varie relazioni esistenti tra tutti i centri di costo interessati al processo di ribaltamento. Questa metodologia anche se razionalmente corretta appare però eccessivamente complessa e laboriosa, specialmente per quelle aziende, come le ULSS e gli ospedali, che risultano essere suddivise in numerosi centri di costo.

Per tale ragione, considerando anche le relazioni tra centri di costo non produttivi sono abbastanza definite e riguardano soltanto alcuni centri, si procede con la terza metodologia che viene anche chiamata "a cascata". Con questa metodologia si procede a ribaltare i costi dei centri non produttivi uno per uno, parendo da quello che fornisce più servizi agli altri e ne riceve, a sua volta, di meno dagli altri.

In questo modo si procederà al ribaltamento dei costi dei differenti centri ausiliari e funzionali non solo sui centri produttivi, ma anche sui centri funzionali e ausiliari beneficiari delle prestazioni di altri centri non produttivi. C'è comunque da evidenziare che con questa metodologia «vengono trascurate le relazioni che vanno nel verso che si muove dai centri riceventi, a quello oggetto di ribaltamento, il quale viene chiuso con detta operazione contabile».

Per quanto riguarda i parametri da utilizzare per il ribaltamento dei costi assegnati ai centri ausiliari e funzionali sui centri produttivi, si segnalano diverse possibilità:

- a) ribaltamento dei costi in base ai benefici arrecati al centro finale dal centro ausiliario o funzionale
- b) ribaltamento dei costi in proporzione all'attività svolta da ciascun centro utente finale
- c) ribaltamento in base ai prezzi di trasferimento.

Passiamo quindi all'ultima fase, precedentemente indicata con d). Nei centri produttivi ora non troviamo soltanto i costi inizialmente localizzati in questi centri, ma anche quelli che su questi sono stati ribaltati dai centri ausiliari e funzionali. Per quanto riguarda l'imputazione dei costi dei centri produttivi sui prodotti finali, il criterio più semplice è quello di ripartire il totale dei costi di ciascun centro sulla quantità di produzione realizzata dallo stesso centro, per ottenere così un coefficiente unitario dell'unità produttiva interessata. A questo punto si tratterà di attribuire una quota dei costi del centro di produzione ai diversi prodotti, moltiplicando il coefficiente unitario «...per il numero di volte che l'unità di misura usata è contenuta nel prodotto in questione».

L'INDIVIDUAZIONE DEI CENTRI DI COSTO NELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE)

L'introduzione della contabilità analitica dei costi nelle aziende ospedaliere può essere studiata attraverso l'esame dei seguenti momenti in cui la stessa può essere idealmente scomposta:

- 1) individuazione dei possibili centri di costo in cui suddividere l'ospedale o ULSS
- 2) imputazione dei costi ai reparti e servizi che con la loro attività ne hanno determinato il sostenimento
- 3) ribaltamento dei costi dei centri ausiliari e funzionali sui centri produttivi
- 4) definizione di uno o più modelli di conto economico idonei a rappresentare il risultato di periodo che deriva dalla contrapposizione dei costi e dei ricavi riferibili ai reparti ed ai servizi dell'ospedale

Abbiamo visto che la dottrina individua tre tipologie di centri di costo:

- a) centri produttivi
- b) centri ausiliari
- c) centri funzionali

Detta classificazione riteniamo possa essere adattata per l'analisi dei costi nelle aziende sanitarie e ospedaliere, per le quali è utile individuare le seguenti tipologie di centri di costo:

- a) reparti
- b) servizi diagnostico-terapeutici
- c) servizi sanitari di supporto
- d) servizi alberghieri
- e) servizi generali

Per quanto attiene al tipo a) si tratta delle unità dove vengono ricoverati i pazienti e dove si provvede alla diagnosi ed alla cura della patologia da cui risultano affetti gli stessi (esempi: chirurgia, pediatria, urologia, medicina generale). Questi centri di costo rappresentano anche centri di ricavo dell'azienda ospedaliera, in quanto la loro attività viene valorizzata in base alle tariffe associate a ciascun ricovero classificato secondo il sistema DRG.

Per quanto riguarda il centro di costo di tipo b), si tratta di unità organizzative che svolgono le analisi necessarie alla diagnosi ed alla cura dei pazienti, siano essi ricoverati all'interno dell'azienda o meno (esempi: laboratorio di analisi, il servizio di radiologia, il servizio di medicina nucleare ed il servizio anatomia patologica poiché i seguenti svolgono attività sia per i pazienti ricoverati sia per i pazienti esterni). I centri in questione sono dei centri di ricavo per quello che attiene all'attività ambulatoriale fatta verso pazienti esterni all'ospedale, ma al contempo sono dei centri che offrono servizi per la cura di patologie trattate nei vari reparti a cui viene assegnata, ai fini della contabilità analitica, la remunerazione associata al DRG in cui viene classificato il ricovero. Proprio per questo ultimo tipo di attività occorre individuare un qualche strumento che consenta di attribuire ai reparti una quota parte dei costi sostenuti dai servizi diagnostico-terapeutici, dal momento che i reparti si possono considerare i committenti di una parte delle prestazioni realizzate dai servizi diagnostico-terapeutici.

Passiamo ora ai centri al punto c), si tratta di unità che sono di supporto alle attività svolte dai reparti e dai servizi diagnostico-terapeutici (esempi. Farmacia, le sale operatorie e la rianimazione). Si tratta di centri di costo che di norma non producono ricavi eccezion fatta, ad esempio, dalla rianimazione. I costi sostenuti per il funzionamento di queste unità devono essere ribaltati sui reparti e sui servizi diagnostico-terapeutici in proporzione alle prestazioni che questi hanno ricevuto dai servizi di supporto.

Veniamo ai centri del punto d), si tratta di unità che sostengono costi legati all'erogazione di servizi connessi alla permanenza dei pazienti e dei dipendenti dell'azienda all'interno della struttura ospedaliera (esempi: centrale termica, servizio mensa, lavanderia ed il centralino). Si tratta di centri di costo che non producono per l'azienda alcun ricavo e la cui attività è finalizzata esclusivamente a garantire quei servizi di tipo non sanitario, connessi alla necessità che i pazienti, ed in parte i dipendenti, manifestano nel momento in cui soggiornano all'interno dell'ospedale. Cioè, il paziente ricoverato, oltre ad avere bisogno di cure mediche, deve anche alimentarsi e soggiornare in un ambiente pulito e riscaldato e questi appena descritti fanno parte dei cosiddetti servizi alberghieri.

Infine abbiamo i centri del punto e) che comprendono al loro interno:

- 1) costi per servizi a supporto dell'intera azienda
- 2) costi comuni
- 3) lunghe assenze

Per quanto riguarda il primo tipo, si tratta di spese riconducibili all'espletamento dei compiti amministrativi che le aziende ospedaliere e sanitarie debbono sostenere per garantire il corretto funzionamento della struttura. C'è la possibilità di raggruppare questi costi in un unico centro denominato costi amministrativi oppure ripartire detti costi a seconda degli uffici che forniscono le diverse prestazioni. La seconda soluzione ci pare preferibile per consentire all'azienda di valutare non solo il costo della struttura amministrativa nel complesso, ma anche il costo delle diverse unità organizzative da cui la stessa risulta composta.

Per quanto concerne il secondo punto, si tratta di tutti quei costi che non si è riusciti ad attribuire in nessun modo agli altri centri di costo in cui è stata suddivisa l'azienda, per cui, piuttosto che tentare arbitrarie ed irrazionali ripartizioni, si preferisce raggrupparli in un unico centro di costo (centro costi comuni). Detto centro di costo accoglie sia singole voci di costo che non si è riusciti ad imputare in maniera utile a nessun centro, in quanto comuni a differenti unità dell'azienda, sia interi centri di costo connessi soprattutto all'espletamento di servizi alberghieri che non si riesce a ribaltare su nessun reparto o servizio sanitario (esempio di singola voce: costo delle manutenzioni per l'intero stabile, mentre un esempio per intero centro di costo: centralino se la sua attività non è misurabile per le unità per le quali svolge il suo lavoro).

Veniamo alla terza ed ultima tipologia di centri di costo, per la quale va subito precisato che si tratta di un centro di costo fittizio, ossia non riferibile ad una specifica unità operativa. I costi attribuiti a detto centro derivano dall'estrapolazione, dai vari centri di costo in cui abbiamo ripartito l'azienda ospedaliera, di quella quota parte del costo del personale che non è corretto imputare al reparto o al servizio di pertinenza del lavoratore, in quanto quest'ultimo non ha

prestato la propria opera nella suddetta unità operativa per un periodo di tempo piuttosto lungo. L'insieme delle quote del costo del lavoro che non vengono imputate alle varie unità organizzative vengono raccolte nel centro di costo "lunghe assenze", e che viene pertanto considerato come un costo generale che l'azienda sostiene, senza che per questo sia imputabile ai vari reparti e servizi di cui l'ospedale risulta essere composto.

Ora facciamo un'osservazione in merito ai servizi che sono appaltati all'esterno dell'ospedale. Le aziende ospedaliere usano spesso, in base a calcoli di convenienza economica, appaltare all'esterno alcuni servizi che potrebbero essere svolti anche internamente (esempi: servizio ristorazione e dal servizio lavanderia). Lasciando perdere per ora il problema della convenienza economica occupiamoci di affrontare quello relativo all'opportunità di costituire, per ciascuno di questi servizi, degli autonomi centri di costo nell'ipotesi in cui gli stessi siano appaltati all'esterno. In concreto si pongono due alternative:

- a) istituire un centro di costo fittizio, che verrà poi ribaltato sugli altri centri di costo in base ad un opportuno parametro
- b) non istituire un apposito centro di costo, e ripartire il costo del servizio appaltato sui vari centri in base ad un parametro appropriato, presumibilmente lo stesso utilizzabile per il ribaltamento del punto a)

Va subito precisato come la scelta di un metodo o dell'altro porti allo stesso risultato dal punto di vista numerico, mentre sul piano logico la soluzione b) sembrerebbe preferibile, in quanto non si è in presenza di una specifica unità organizzativa a cui attribuire la qualifica di centro di costo. Ci troviamo di fronte a degli oneri per un servizio appaltato all'esterno, che potrebbero essere utilmente ripartiti sui vari centri di costo aziendali che hanno utilizzato il servizio, senza per questo dover creare degli appositi centri di costo fittizi (esempio: servizio mensa non si crea un centro di costo ma si ribaltano gli oneri relativi alla fornitura ai reparti in proporzione alle giornate di degenza). Se però da un punto di vista logico appare la soluzione preferibile, spesso si osserva che per motivi di maggior ordine espositivo e per chiarezza si preferisce istituire centri di costo fittizi. La ragione di questa scelta è quella di dare una maggiore visibilità alla spesa nel suo complesso, che altrimenti verrebbe ad essere frazionata direttamente tra le differenti unità che usufruiscono del servizio in questione, perdendo l'informazione di sintesi sul costo complessivo della fornitura. Una seconda motivazione è legata alla possibilità che l'azienda può comunque sostenere, per il servizio appaltato all'esterno, dei costi aggiuntivi rispetto ai compensi della ditta che si è aggiudicata l'appalto (esempio: azienda che appalta all'esterno il servizio pulizia ma che continua ad acquistare prodotti per l'igiene degli ambienti, in questo caso il centro di costo oltre ad avere i costi per l'appalto esterno raccoglie anche quelli per l'acquisto dei materiali per la pulizia).

IMPUTAZIONE DEI COSTI AI REPARTI E SERVIZI DELL'AZIENDA SANITARIA E OSPEDALIERA)

Al riguardo si pone un problema preliminare relativo al trattamento dei costi dei servizi appaltati all'esterno che come abbiamo visto possono essere trattati o come dei centri di costo fittizi o essere direttamente ripartiti sui centri di costo che usufruiscono dei servizi in questione. Premesso che seguiremo la prima alternativa, passiamo alle problematiche connesse all'imputazione ai vari reparti e servizi delle seguenti voci di costo che, pur non esaurendo la casistica dei fattori produttivi impiegati negli ospedali, ne rappresentano la parte più significativa:

1) *Personale*. In alcuni casi questa voce arriva al 70% dei costi dell'intera azienda.

Cominciamo dalla classificazione delle voci relative al costo del personale che utilizzeremo per la contabilità analitica, chiarendo che per la contabilità analitica non sempre sono utilizzabili le distinzioni operate ai fini della contabilità generale, dal momento che quest'ultima deve scomporre il costo del lavoro secondo le indicazioni dettate del legislatore, che possono non rispondere alle finalità proprie della contabilità dei costi. Le classificazioni del costo del personale sono quelle che scompongono lo stesso in relazione:

- a) alla tipologia del compenso
- b) al ruolo

La prima distinzione è quella che si può operare tra competenze fisse e competenze accessorie (punto a), questa distinzione consente di ripartire il costo del personale in modo da avere un'indicazione di quanta parte dello stesso abbia la natura di costo fisso (non comprimibile nel breve periodo) rispetto all'altra parte che presenta un carattere di maggior variabilità anche nel breve periodo ed in quanto tale più facilmente condizionabile (esempio: lo straordinario).

La seconda distinzione è quella in base alla quale il costo del personale è distinto in relazione ai vari ruoli di pertinenza:

- 1) ruolo sanitario medico
- 2) ruolo sanitario non medico
- 3) ruolo amministrativo
- 4) ruolo tecnico

Attraverso questa analisi si è in grado di conoscere la composizione del costo del personale per ciascun reparto e servizio in relazione alla tipologia di prestazioni che i dipendenti sono in grado di offrire. Detta indicazione è utile anche per valutare l'equilibrio, tra le diverse unità

organizzative, della composizione del costo del personale. Ad esempio un reparto (a parità di costo del personale) potrebbe avere una struttura dei costi sbilanciata rispetto alla media ospedaliera, causata da un'eccessiva presenza di personale medico rispetto a quello infermieristico o tecnico, squilibrio che, in assenza della ripartizione dei costi per ruoli, non si potrebbe desumere dalla semplice rilevazione del costo del personale nel suo complesso.

Spostiamoci ora ad esaminare le problematiche connesse alla determinazione dell'ammontare dell'onere da indicare all'interno del singolo conto economico dei reparti e dei servizi dell'ospedale. Il dato di partenza è sicuramente quello fornito dall'ufficio del personale, che deve essere in grado di indicare non solo quale sia il costo che l'azienda sostiene nel suo complesso, ma anche come lo stesso si ripartisca tra i vari reparti e servizi. Sorgono problemi nel momento di determinare quanta parte di questo costo sia da attribuire a ciascun reparto e servizio, a seguito dei problemi connessi:

- 1) alla mobilità dei dipendenti all'interno dell'azienda
- 2) all'attribuzione dei costi connessi ai periodi di lunga assenza

Per quanto il primo punto, occorre considerare che molte aziende ospedaliere e sanitarie non dispongono di programmi di contabilità analitica particolarmente avanzati, per cui non sono in grado di ripartire la voce in questione, soprattutto se si considera la circostanza che alcune unità di personale prestano durante l'anno la loro attività in diversi reparti e servizi, con la conseguente necessità, per la contabilità analitica, di ripartire il relativo costo tra vari centri in proporzione al tempo per cui ciascun dipendente vi ha lavorato. Il fenomeno è tipico per il personale infermieristico, che presenta all'interno degli ospedali un maggior grado di mobilità. Accade spesso di trovare il costo della singola unità di personale interamente imputato al centro in cui la stessa presta la propria opera al termine dell'esercizio, mentre durante l'anno, ha lavorato in altre unità, con evidente aggravio dei costi per il reparto che per ultimo ha usufruito della prestazione del dipendente. Per evitare ciò è necessario ripartire il costo tra i vari reparti e servizi in cui lo stesso dipendente ha prestato la propria attività in proporzione al tempo che effettivamente lo stesso ha lavorato nei vari centri di costo. Non è infrequente osservare che la localizzazione del personale nei vari centri, rilevata dagli uffici amministrativi, non corrisponda perfettamente a quanto avviene nelle realtà dell'ULS. Quindi prima di procedere alla redazione del conto economico dei vari reparti e servizi, è utile operare una verifica con i primari e con le caposala delle unità interessate, per poter riscontrare se le persone che risultano aver lavorato in quel centro corrispondano a quelle che di fatto hanno prestato la loro opera per quel unità durante l'esercizio. L'aspetto appena descritto è importante, se si considera il conto economico del reparto (o servizio) che poi verrà utilizzato per molteplici scopi (valutazione del primario e negoziazione budget).

Connesso al tema appena trattato è il problema delle lunghe assenze, si intende fare riferimento alla possibilità che alcune unità di personale abbiano accumulato periodi di assenza lunghi, per cui non appare corretto imputare l'intero costo del dipendente al centro nel quale lo stesso è stato assegnato, essendo più corretto considerare il costo in questione come un onere a carico dell'azienda e non del reparto che, ha in carico il dipendente che ha registrato un numero elevato di giorni di assenza (esempio: maternità). Se si vuole pervenire ad un conto economico del reparto che consenta di confrontare i ricavi dell'attività svolta con i costi relativi alla realizzazione di questa attività, non è corretto includere tra gli oneri i costi di un dipendente che, pur formalmente assegnato a quel reparto, per diverse ragioni non vi ha, in tutto o in parte, effettivamente lavorato. In primo luogo occorre considerare quale sia l'ammontare di lunghe assenze a partire dal quale operare l'eliminazione del costo del personale. C'è da sottolineare che non si procede a questo calcolo per ogni dipendente che abbia fatto registrare delle assenze poiché non è ragionevole né economico, in questo senso possiamo ritenere ragionevole procedere al calcolo delle "lunghe assenze" per quei dipendenti che siano stati assenti dal lavoro per un periodo superiore a trenta giorni, oltre che le ferie che non rientrano nel calcolo in questione. A questo punto sorge il problema di come calcolare la quota parte di costo da non imputare al centro dove lavora il dipendente che ha maturato lunghi periodi di assenza. Una prima soluzione è quella di determinare per ogni dipendente con assenze superiori a trenta giorni il rapporto giorni di assenze/totale giorni lavorativi dell'anno e procedere al calcolo del costo da eliminare dal conto economico del reparto, moltiplicando il costo dell'unità di personale interessata per il reparto predetto, secondo la seguente relazione metodologica:

$$\text{Costo lunghe assenze dipendente X} = (\text{giorni di assenza dip. X} / \text{totale giorni lavorativi dell'anno del dip. X}) * \text{costo del dipendente X}$$

Questo modo di procedere parte dal presupposto che la remunerazione del dipendente non subisca delle riduzioni durante il periodo di assenza, per cui è ragionevole scomputare dal costo complessivo una quota parte proporzionale al periodo di assenza. Nell'ipotersi in cui durante il periodo di assenza il dipendente veda ridotto il proprio compenso, non è corretto determinare il costo delle lunghe assenze in proporzione al periodo di assenza dal lavoro, da momento che, così facendo, si eliminerebbe una quota parte di costo superiore a quella dovuta. La ragione dell'errore risiede nella circostanza che applicando il rapporto giorni assenza/giorni lavorati per procedere al calcolo in questione, si sta assumendo che il costo per l'azienda di ogni giornata lavorativa sia identico. Per questa ragione, nell'ipotesi in cui

durante il periodo di assenza si riduca il costo medio giornaliero, la relazione metodologica sopra esposta porta a sovrastimare il costo delle lunghe assenze da scomputare dal conto economico del reparto o del servizio (esempio: maternità per la quale decorsi i mesi di astensione obbligatoria, i costo si riduce nei periodi di astensione facoltativa). Non sarebbe pertanto corretto scomputare in misura proporzionale alle assenze il costo del lavoro, ma sarebbe più razionale procedere ad un calcolo puntuale del costo durante il periodo di assenza. Va detto che qualora il calcolo non fosse gestito su base informatica si presenterebbe complesso e quindi è preferibile impiegare la relazione metodologica precedentemente esposta che, anche se meno corretta sul piano logico, appare più funzionale. Definito l'ammontare del costo del personale da eliminare da ciascun centro di costo per effetto delle lunghe assenze, possiamo ad esaminare a come esporre i conti economici dei reparti e dei servizi. Riteniamo utile che all'interno del conto economico di ciascun reparto o servizio si indichi prima il conto economico del personale, con le lunghe assenze, e poi a questo si sottrae la quota da eliminare per effetto delle stesse. Dal prospetto del conto economico si evince sia il costo del personale dell'unità organizzativa, sia i costo delle lunghe assenze che vengono sottratte per andare ad eliminare un centro di costo fittizio. Tale centro, insieme ai costi comuni ed ai costi amministrativi, costituisce l'ammontare delle spese generali a carico dell'azienda, che verranno imputate ai vari reparti e servizi secondo una certa logica.

2) *Ammortamenti*. La corretta determinazione del costo per ammortamenti da attribuire ai vari reparti dell'ospedale richiede che vengano definiti i seguenti aspetti:

- a) inventario fisico dei beni disponibili
- b) costo da ammortizzare
- c) durata del periodo di ammortamento
- d) metodo di ammortamento

Sul secondo punto, è noto che le regole proprie della contabilità generale indicano il costo storico come il valore su cui calcolare l'ammortamento e ci chiediamo se possa essere impiegato anche per la contabilità analitica delle aziende ospedaliere e sanitarie. Se lo scopo è quello di valutare la capacità di ciascun reparto di produrre un volume di prestazioni che, in valore, siano superiori ai costi dei fattori necessari per generare dette attività, allora l'ammortamento determinato a partire dal costo storico potrebbe essere un procedimento accettabile. In questo caso è necessario contrapporre i ricavi generati dal reparto con il costo effettivamente sostenuto dall'azienda per realizzare quel dato volume di prestazioni, tale costo è determinato dall'onere che l'azienda ha sostenuto per acquistare le risorse consumate e, pertanto, relativamente ai beni ammortizzabili, il valore di riferimento è rappresentato proprio dal costo storico. Viceversa, se lo scopo delle determinazioni della contabilità analitica è

quello di valutare la capacità dei ricavi di reintegrare i costi dei fattori della produzione per consentire il relativo riacquisto, allora l'ammortamento effettuato sulla base del costo storico non è più convenientemente utilizzabile. In questo caso, le quote di ammortamento determinate prendendo a base dei calcoli il costo storico consentirebbero di riacquistare il bene ammortizzabile nell'ipotesi in cui si verificassero contemporaneamente le seguenti condizioni:

- a) assenza di inflazione
- b) assenza di nuovi modelli del bene

In presenza di entrambe si potrebbe sostenere che il costo storico sia anche espressivo del valore di riacquisto del bene di cui si procede all'ammortamento. Le condizioni sopra menzionate non sono però facili a verificarsi contemporaneamente nella realtà, specialmente laddove si consideri che in campo medico la ricerca propone sempre nuove soluzioni per le attrezzature sanitarie. Se lo scopo fosse quello di definire in che misura i ricavi siano in grado di reintegrare i costi dei fattori impiegati, per consentirne il relativo riacquisto, occorrerebbe calcolare l'ammortamento su una base differente, non più sul costo storico. Una configurazione di costo utile è il cosiddetto costo di sostituzione, in base al quale l'ammortamento viene calcolato prendendo a riferimento ogni anno il costo che sarebbe necessario per riacquistare un bene che garantisce all'azienda le stesse prestazioni di quello attualmente in funzione.

Occupiamoci ora del punto c), si segnala che la vita utile dei beni ammortizzabili non debba necessariamente coincidere con il periodo in cui i suddetti beni sono ammortizzabili in contabilità generale, in quanto quest'ultima è spesso ancorata a criteri desunti dalle tabelle ministeriali (rivolte alla generalità delle aziende) che rappresentano dei valori medi che posso non cogliere alcuni aspetti particolari che condizionano ed orientano la vita dei singoli ospedali. Ai fini della contabilità analitica il periodo di ammortamento del cespite deve coincidere con la sua vita prevedibile, anche nell'ipotesi in cui quest'ultima non sia la stessa presa a riferimento per le determinazioni proprie della contabilità generale.

Veniamo, infine, al punto d) per il quale sono possibili due classi di metodi:

- 1) metodi matematici. Il criterio più utilizzato è quello dell'ammortamento costante, in base al quale si ripartisce il costo tra differenti esercizi senza tener conto dell'effettivo utilizzo del bene in questione, imputando ogni la medesima percentuale di ammortamento. Un parziale correttivo al metodo in questione è quello di impiegare delle percentuali di ammortamento crescenti o decrescenti, nel presupposto che il bene in questione venga utilizzato con minore o maggiore intensità nei primi anni della sua vita utile.

2) metodi analitici. Si lega il valore della quota di ammortamento ad un qualche parametro (esempio: il numero di analisi prodotte dal macchinario da ammortizzare), e si definisce la percentuale di ammortamento in relazione al numero di prestazioni effettivamente realizzate dal bene in questione. Quest'ultima metodologia appare complessa se non si possiedono strumenti adeguati per misurare l'effettivo grado di utilizzo del cespite.

3) *Materiale sanitario*. È una voce di costo piuttosto ampia che comprende al suo interno diverse tipologie di fattori consumati per l'erogazione delle prestazioni sanitarie (ne sono esempi: sieri e vaccini, disinfettanti, prodotti radiografici, materiale per dialisi ecc...). I conti economici dei reparti e dei servizi non comprendono necessariamente tutte le voci relative al materiale sanitario, ad esempio il reparto chirurgia non avrà costi relativi al "materiale per dialisi". Per determinare il suo ammontare si richiede:

- a) la misurazione del consumo di materiale effettuata nel periodo
- b) la valorizzazione del consumo di cui al punto a)

Per quanto attiene al punto a) è noto che i consumi di qualsiasi materiale sono desumibili dalla somma algebrica degli acquisti effettuati nel periodo e della variazione delle rimanenze rilevata nello stesso periodo, secondo la seguente relazione metodologica:

Consumi di materie = Acquisti di materie +/- variazione delle rimanenze

Dalla relazione metodologica deriva che la valorizzazione dei consumi deve partire dagli acquisti a cui va sommata o sottratta la variazione delle rimanenze.

Gli acquisti di materiale sanitario possono avvenire attraverso due modalità:

1. direttamente da parte del reparto che ne usufruisce
2. da parte della farmacia che a sua volta li consegna ai reparti quando questi ne fanno richiesta

L'ipotesi 1) è praticata per il materiale specialistico ordinato esclusivamente da un reparto, mentre l'ipotesi 2) è praticata per il materiale generico, fruibile in maniera indistinta da tutti i reparti dell'azienda ospedaliera. Nella prima ipotesi, l'ammontare dei consumi è determinabile in base alla relazione metodologica poc'anzi esposta, per cui agli acquisti fatti dal reparto va algebricamente sommata la variazione intervenuta nella consistenza delle rimanenze tra l'inizio e la fine del periodo di rilevazione, mentre nella seconda ipotesi per definire l'esatto consumo del materiale, occorre partire non più dagli acquisti, ma dal materiale consegnato dalla farmacia ai vari reparti, e sommare a questa quantità la variazione

delle rimanenze avvenuta presso il singolo reparto, secondo la seguente relazione metodologica:

Consumo di materiale sanitario del reparto X = materiale consegnato dalla farmacia al reparto X + rimanenze iniziali nel reparto X - rimanenze finali nel reparto X

A questo punto bisogna procedere alla valorizzazione del materiale sanitario (punto b) che può avvenire, in linea di principio, secondo due differenti logiche, che sono:

1. la logica dello stock. In base a questa logica, si suppone che gli acquisti vengono fatti con un certo anticipo rispetto al momento in cui il bene viene effettivamente consumato; i consumi poi, una volta effettuati, generano un'ulteriore richiesta del materiale impiegato. Secondo questa logica il consumo si riferisce a materiali acquistati in precedenza, e quindi viene valorizzato sulla base dei prezzi di acquisto registrati negli anni passati.
2. la logica del costo reale. Secondo questa logica, le rimanenze di merci costituiscono un fondo a cui andare ad attingere al momento del consumo effettivo, come una sorta di prestito che va restituito con i nuovi acquisti. Il consumo va valorizzato al nuovo prezzo di acquisto necessario per restituire il "prestito" relativo al prelievo dal fondo di magazzino.

Nella logica dello stock ci sono differenti metodologie:

- a) il criterio del prezzo di acquisto
- b) il criterio del prezzo medio
- c) il criterio FIFO

mentre nell'ambito della logica del costo reale abbiamo:

- a) il criterio del prezzo corrente
- b) il criterio LIFO
- c) Il criterio NIFO

La scelta di una metodologia piuttosto che di un'altra non deve essere orientata da norme di legge o da convenienze di carattere fiscale. La contabilità analitica, oltre a non avere rilievo ai fini fiscali, non è tenuta al rigido rispetto delle norme di legge in materia di bilancio di esercizio, ben potendo quindi essere adattata alle effettive esigenze informative interne dell'azienda. Per tale ragione la scelta di un criterio piuttosto che un altro deve essere necessariamente orientata dalle finalità conoscitive che guidano le determinazioni della contabilità analitica. Per esempio per quanto riguarda gli ammortamenti, qualora della contabilità analitica si volessero trarre delle informazioni utili per definire la capacità dei

ricavi di coprire i costi effettivamente sostenuti per l'acquisizione delle risorse, allora la valorizzazione dei consumi secondo una logica di stock potrebbe essere utilmente impiegata. Viceversa, laddove la finalità conoscitiva fosse, ad esempio, quella di valutare la capacità dei ricavi di reintegrare il costo dei fattori della produzione, al fine di permetterne il riacquisto, allora uno dei metodi fondati sulla logica del costo reale appare più efficace in relazione allo scopo. In questo caso si consente all'azienda di valutare la propria capacità di reintegrare i fattori consumati.

4) *Materiale non sanitario*. Gli acquisti di materiale non sanitario possono essere definiti come tutti quei beni di consumo utilizzati all'interno dell'ospedale che non hanno la natura di materiale sanitario (ne sono esempi: genere alimentari, cancelleria e stampati, prodotti di lavanderia e pulizia ecc...). Così come per il materiale sanitario, anche per la qualificazione e la valorizzazione dei consumi di materiale non sanitario sorgono le medesime problematiche, con l'unica differenza che in questo caso non saremo in presenza di un magazzino farmaceutico, ma di un magazzino economale che gestisce beni che, per quantità e valore, sono notevolmente inferiori rispetto a quelli movimentati dal magazzino farmaceutico.

5) *Manutenzioni*. È opportuno distinguere due tipologie di interventi:

- a) manutenzioni effettuate con personale proprio dell'azienda, ossia svolte dall'ufficio tecnico
- b) manutenzioni realizzate rivolgendosi a ditte esterne (ad esempio: riparazione apparecchiatura sanitaria)

Quello che ci interessa è soprattutto il punto b), poiché nel caso del punto a) i costi verrebbero riepilogati in un apposito centro di costo che verrebbe poi ribaltato sui centri finali secondo determinate logiche. Concentriamoci sul punto b), in questi casi occorre valutare se si tratta di una manutenzione ordinaria o straordinaria. Nel primo caso, tutta la quota di costo andrà considerata di competenza dell'esercizio, mentre nel secondo caso bisognerà imputare al conto economico del reparto soltanto la quota di ammortamento del costo complessivamente sostenuto. Una considerazione particolare va fatta a quei lavori di manutenzione straordinaria che interessano tutta la struttura ospedaliera (ad esempio: pulitura facciata ospedale), poiché in questi casi ci si pone il problema se imputare detti costi ai vari reparti in proporzione ad un qualche parametro oppure se considerarli costi comuni e trattarli come tutti gli altri costi generali. La seconda soluzione va bene ogni qual volta non sia possibile definire un parametro che consenta di esprimere, in maniera razionale, il legame tra i costi sostenuti ed il centro cui si intende attribuirli, mentre dove sia possibile individuare un parametro in base al quale ripartire in modo ragionevole detti costi, pare preferibile evitare di inserire le manutenzioni tra

i costi comuni. Fin dove è possibile vale la pena di tentare di ridurre i costi comuni i quali vengono imputati ai vari reparti e servizi in maniera spesso arbitraria ed in base a parametri che non si informano al “principio causale”.

6) *Utenze*. Sono ad esempio: utenze elettriche, telefoniche, per l’acqua, gas ecc. In linea di principio le voci in questione dovrebbero essere imputate ai vari reparti e servizi sulla base della rilevazione del consumo effettuato, durante il periodo di osservazione, dagli stessi reparti e servizi. Si tratta di un tipico caso di costo speciale che viene inserito tra i costi indiretti poiché è difficile/oneroso misurare i consumi effettuati da ciascun centro di costo. È auspicabile che almeno per le utenze che registrano gli importi più significativi l’azienda metta a punto un sistema di contatori interni che definisca il consumo fatto da ciascun reparto e servizio nel periodo di riferimento. La mancata rilevazione dei consumi puntuali per ogni centro di costo genera due ordini di problemi: in primo luogo, vista la possibilità di imputare i costi ai vari centri, non rimarrebbe altra soluzione che quella di inserire anche queste voci tra i costi comuni; in secondo luogo, la mancata rilevazione dei consumi puntuali dei vari reparti e servizi non consente di mettere in moto quel meccanismo di autocontrollo che si realizza quando gli individui sono a conoscenza del fatto che i consumi da loro effettuati vengono sistematicamente rilevati. Possiamo ribadire che fin dove è possibile è opportuno ridurre l’entità dei costi comuni, dal momento che gli stessi vengono poi imputati ai centri finali con parametri spesso poco razionali. Si evidenzia che non sembrano convincenti alcuni tentativi operati a tale scopo dalla pratica che ripartisce questi costi in base a parametri che non derivano dalla misurazione del consumo effettivo di ciascun centro di costo. A nostro avviso non includere questo costo tra quelli comuni, essendo preferibile attribuirlo alle varie unità organizzative in base ad un parametro che, pur non essendo il frutto di una precisa misurazione dei consumi di centro, può essere tuttavia considerato un indicatore valido per ripartire il costo dell’utenza in questione

7) *Consulenze*. Negli ultimi anni detta voce è andata aumentando per effetto dell’assistenza che i manager sanitari hanno richiesto all’esterno per far fronte ai radicali cambiamenti di cui sono state oggetto le aziende sanitarie del nostro Paese che, per adeguarsi a detti cambiamenti, sono ricorse sempre di più a consulenti esterni. Inoltre, nei conti economici dei reparti e dei servizi andranno iscritti i costi per la consulenza che si riferiscono ad interventi riconducibili in tutto o in parte all’unità in questione, mentre gli interventi di consulenza forniti per l’intera struttura ospedaliera non debbono essere iscritti nei conti economici dei singoli reparti e servizi, ma vanno inclusi nel centro fittizio “costi comuni” e trattati come gli altri costi generali.

IL RIBALTAMENTO: CENTRI AUSILIARI E FUNZIONALI SUI CENTRI PRODUTTIVI)

In tema di ribaltamento dei costi occorre definire le seguenti questioni:

- 1) quale sia la metodologia con cui operare il ribaltamento
- 2) quali siano, per ciascun centro di costo, i parametri idonei per effettuare il ribaltamento nell'ambito della metodologia prescelta

Per quanto attiene alla metodologia si segnala la preferenza per il ribaltamento sequenziale per poi passare ad esaminare come la stessa debba essere implementata nelle aziende sanitarie e ospedaliere. Considerando che il ribaltamento sequenziale richiede la preliminare chiusura dei centri di costo che offrono più servizi ad altri che ne ricevono, a loro volta, di meno, pare logico negli ospedali e nelle ULSS procedere in primo luogo al ribaltamento dei costi dei servizi alberghieri (mensa, centrale termica ecc) sui servizi di supporto, sui servizi diagnostico- terapeutici e sui reparti. Una volta chiusi i servizi alberghieri, si procederà al ribaltamento dei costi dei servizi di supporto sui servizi diagnostico- terapeutici e sui reparti. Infine, per la parte di competenza, verranno ribaltati i costi dei servizi diagnostico- terapeutici sui reparti. Questo modo di procedere è coerente con la metodologia proposta di ribaltamento sequenziale, in quanto i servizi alberghieri forniscono servizi alle altre unità dell'ospedale, ricevendo poco o nulla dalle stesse. Ribaltati i costi dei servizi alberghieri sugli altri centri, i servizi di supporto sono, a loro volta, tra i centri rimasti aperti, quelli che forniscono il maggior numero di servizi agli altri, ricevendone in cambio di meno. Infine, chiusi anche i servizi di supporto, non resta che ribaltare i costi dei servizi diagnostico-terapeutici sui reparti. Nel percorso di ribaltamento si nota che sono stati esclusi i “servizi generali”, la ragione di questa scelta è da ricercare nella circostanza che detti costi si riferiscono ai servizi che non sono imputabili alle differenti unità operative in base al principio causale, che governa il percorso di ribaltamento poc'anzi descritto. Detti costi non possono essere attribuiti ai differenti centri in proporzione ai servizi a questi forniti, poiché si tratta di costi che di norma sono sostenuti per il funzionamento dell'azienda nel suo complesso, la cui entità è, quindi, indipendente dall'attività svolta all'interno dei diversi reparti e servizi. Per tali costi si pone il problema dell'opportunità o meno di procedere al loro ribaltamento sui centri di costo finali, dovendosi valutare la possibilità di escluderli dai conti economici dei reparti e dei servizi, per inserirli soltanto nel conto economico dell'azienda nel suo complesso. Tratteremo nel prossimo paragrafo la problematica dei costi comuni, ora concentriamoci sulla sequenza di ribaltamento vista in precedenza e più in particolare esamineremo: il ribaltamento dei costi dei servizi alberghieri, il ribaltamento dei costi dei servizi sanitari di supporto e infine il

ribaltamento dei costi dei servizi diagnostico- terapeutici. Nel primo tipo di servizio si individuano, ad esempio, i seguenti centri di costo:

- *accettazione e ufficio ticket.* Si riferisce ad unità che svolgono la loro attività in favore dei reparti e servizi, dal momento che curano l'accettazione dei ricoverati e la prenotazione ed il pagamento del ticket per le prestazioni ambulatoriali. Per quanto riguarda l'accettazione, ci pare ragionevole che i relativi costi vengano attribuiti ai reparti in relazione al numero dei ricoveri che gli stessi hanno effettuato nel periodo oggetto di osservazione, dal momento che è ragionevole assumere per l'ufficio in questione una sostanziale omogeneità dell'attività svolta per ogni tipo di ricovero. I costi dell'ufficio ticket andranno ripartiti tra i reparti ed i servizi diagnostico-terapeutici in relazione al numero di prestazioni ambulatoriali erogate dell'unità interessata, dal momento che il carico di lavoro che l'ufficio in questione svolge per ciascun reparto e servizio è, in questa ipotesi, proporzionale al numero di prestazioni ambulatoriali da questo erogate. Il parametro da utilizzare è il numero, non il valore, delle prestazioni ambulatoriali effettivamente svolte dal dato reparto o servizio, in quanto è questo che determina il carico di lavoro per l'ufficio ticket, per il quale è indifferente, in termini di carico di lavoro, ricevere il pagamento di una prestazione che costa 5000 o 70000 euro. Il costo da attribuire al reparto ennesimo sarà espresso dalla seguente relazione metodologica.

$$\text{Costo ufficio ticket reparto } n = (\text{numero prestazioni ambulatoriali reparto } n / \text{totale prestazioni ambulatoriali ospedale}) * \text{totale costi ufficio ticket}$$

- *lavanderia.* Sono reparti tra i quali occorre dividere il costo in questione in proporzione alle giornate di degenza che ciascuno di essi ha accumulato durante l'anno. La scelta di questo driver è motivata dalla convinzione che i carichi di lavoro richiesti a questo servizio da ciascun reparto siano proporzionali al numero delle volte che la biancheria deve essere cambiata e, quindi, direttamente riconducibile alle giornate di degenza fatte registrare da ciascun reparto.

$$\text{Costo lavanderia reparto } n = (\text{numero giornate di degenza reparto } n / \text{totale giornate di degenza ospedale}) * \text{totale costi servizio lavanderia}$$

Non ci pare corretta la soluzione di ribaltare il costo del centro in questione in base al numero dei posti letto che ciascun reparto è in grado di offrire. Detta soluzione è più semplice ma meno razionale, poiché non tiene conto della circostanza che il numero dei posti letto non è sempre indicativo del numero di persone ricoverate in reparto, stante la possibilità che esistono dei posti letto non utilizzati. Dal momento che l'attività del servizio di lavanderia è condizionata dal numero dei ricoverati, non pare opportuno impiegare come parametro per il ribaltamento di questi costi il numero dei posti letto che, come abbiamo visto, può non essere in diretta relazione con il numero di ricoverati.

- *guardaroba*. Si utilizza lo stesso parametro del precedente centro.
- *cucina e mensa*. I servizi connessi al centro di costo di cui si discute spesso sono erogati non attraverso personale e strutture proprie dell'azienda, ma grazie all'attività di un'azienda esterna che gestisce il servizio in appalto. Di norma, detto servizio è svolto a favore dei ricoverati, e quindi va ribaltato soltanto sui reparti di degenza, il relativo onere è spesso suddiviso tra i centri utenti in proporzione alle giornate di degenza che ciascuno di questi ha fatto registrare nel periodo di osservazione.

Costo mensa reparto n = (numero giornate di degenza reparto/totale giornate di degenza dell'ospedale)*totale costi mensa

Se è corretto assumere che il costo della cucina debba essere ripartito in funzione dei consumi realizzati dai reparti, non sempre è vero che il consumo in questione è espresso in maniera adeguata dalle giornate di degenza che lo stesso reparto ha fatto registrare nel periodo di osservazione. Alcuni reparti non usufruiscono del servizio mensa in proporzione al numero delle giornate di degenza è il caso di tutti i reparti dove vengono effettuate prestazioni chirurgiche che richiedono il digiuno del paziente per uno o più giorni oppure del reparto neonatologia, dove i ricoverati non usufruiscono dello stesso trattamento alimentare degli altri pazienti dell'ospedale. Il criterio di ribaltare i costi della mensa in proporzione alle giornate di degenza è ragionevole in linea generale, ma non esente da approssimazioni a volte eccessive. Un criterio diverso, ma più articolato e complesso da gestire, potrebbe essere quello in base al quale si rilevano non le giornate di degenza, ma i singoli pasti consumati all'interno di ciascun reparto distinguendo, se del caso, gli stessi pasti in relazione al loro costo. Tale sistema richiede la rilevazione di un dato, i pasti consumati per ciascun reparto, che non è sempre già disponibile presso gli uffici amministrativi degli

ospedali, al contrario delle giornate di degenza il cui ammontare è già rilevato anche per altri scopi. La scelta tra i due criteri sarà diversa a secondo dei casi, dovendo essere orientata dalla valutazione dei costi aggiuntivi connessi alla rilevazione dei pasti consumati, rispetto ai benefici apportati in termini di precisione nella ripartizione dei costi in esame.

- *centrale termica ed elettrica.* Gli oneri di questo centro vanno ripartiti tra tutti i centri di costo dell'azienda. Un utile indicatore per esprimere il reale servizio offerto dal centro in questione, può essere dato con un certo grado di approssimazione, dai metri quadri occupati da ciascuna unità organizzativa.

Costo centrale term. ed elett. Servizio n =
$$\frac{\text{numero metri quadrati occupati dal servizio } n}{\text{totale metri quadrati ospedale}} * \text{totale costi centrale termica ed elettrica}$$

- *Pulizia.* Anche questo centro di costo spesso è appaltato a società esterne. I centri utenti sono costituiti da tutte le unità operative dell'azienda che occupano un qualche spazio che necessita di essere pulito.

Costo pulizia servizio n =
$$\frac{\text{numero metri quadrati occupati dal servizio } n}{\text{totale metri quadrati ospedale}} * \text{totale costi pulizia}$$

- *centralino ed utenze telefoniche.* In merito al criterio da utilizzare per il ribaltamento la scelta più razionale è quella di ripartire il costo tra le differenti unità organizzative in proporzione al numero di scatti delle stesse effettuati nel periodo oggettivo di osservazione, secondo la seguente relazione metodologica:

Costo centralino reparto n =
$$\frac{\text{numero scatti telefonici reparto } n}{\text{totale scatti ospedale}} * \text{totale costi centralino}$$

Molte aziende ospedaliere non sono in grado, però, di fornire l'esatta quantificazione degli scatti di ciascuno dei servizi interessati al ribaltamento dei costi in questione. Si osserva spesso che le aziende ripartiscono il costo in proporzione alle unità di personale occupate nel centro, oppure in proporzione al numero di apparecchi telefonici presenti nello stesso centro. I criteri appena detti sono privi di fondamento logico e che per dette spese, a volte in misura ragguardevole, è opportuno istituire un

sistema in base al quale si possa pervenire ad una puntuale misurazione del numero degli scatti effettuati presso ciascuna unità operativa dell'azienda. In caso contrario, piuttosto che ricorrere a criteri diversi dalla misurazione degli scatti è preferibile inserire dette spese tra i costi comuni.

- *assistenza religiosa*. È un centro di costo fittizio. Appare difficile quantificare l'esatto beneficio apportato alle differenti unità organizzative presenti in azienda, in quanto appare impensabile determinare quantitativamente il beneficio spirituale arrecato ai ricoverati ed ai dipendenti del personale religioso che presta la propria opera all'interno del presidio ospedaliero. Se proprio non si vuole inserire la voce nei costi comuni, si può ripartirne il costo in proporzione ai potenziali benefici che l'assistenza religiosa può arrecare ai pazienti o ai dipendenti che afferiscono alle differenti unità organizzative. In questo senso, ribaltiamo il costo in proporzione alla somma delle giornate di degenza dei ricoverati ed alle giornate di presenza dei dipendenti:

$$\text{Costo ass. religiosa reparto } n = (\text{numero giornate di degenza reparto } n + \text{numero giornate di presenza del personale del reparto } n) / (\text{numero giornate di degenza} + \text{numero di giornate di presenza del personale all'interno dell'ospedale}) * \text{totale costi assistenza religiosa}$$

Passiamo adesso ad esaminare il ribaltamento dei costi dei servizi sanitari di supporto, ossia quei servizi che effettuano prestazioni di tipo sanitario che supportano l'attività dei reparti e dei servizi diagnostico-terapeutici. I centri di costo che possono far parte dei servizi sanitari di supporto sono:

- *Sale operatorie*. Occorre distinguere le sale operatorie cosiddette "dedicate", da quelle cosiddette "comuni", ossia utilizzate contemporaneamente da altri reparti.

Il primo caso si riferisce all'ipotesi in cui il reparto abbia una propria sala operatoria utilizzata per interventi effettuati esclusivamente nello stesso reparto, poiché tutto il costo della sala è di competenza del reparto che la utilizza non si pongono problemi di ribaltamento. Ci si può interrogare in merito all'utilità di separare i costi di queste sale operatorie dai costi del resto del reparto, dal momento che il costo complessivo della sala operatoria dedicata deve essere poi ribaltato interamente sull'unico reparto che la utilizza. L'indicazione separata o meno del suddetto costo non comporta alcuna differenza quanto alle determinazioni finali cui si perviene, va anche detto che pare preferibile evidenziare a parte il costo della sala operatoria dedicata ogniquale volta

questo sia possibile senza sforzi eccessivi in termini di analisi dei dati necessari per poter realizzare la separazione in questione. È possibile evidenziare l'incidenza della sala operatoria sul costo complessivo del reparto, fornendo un'informazione particolarmente utile in quei centri dove vengono svolte sia prestazioni mediche sia chirurgiche, in cui sovente si è interessati a determinare distintamente i costi di ciascuno dei due gruppi di prestazioni appena menzionati.

Nel secondo caso occorre, una volta determinato il costo del blocco operatorio, procedere all'individuazione di un criterio utile per ribaltare detto costo sui reparti che si sono avvalsi delle prestazioni di questo centro.

- *Anestesia.* È frequente che i sistemi di contabilità dei costi procedono ad un ribaltamento degli oneri in questione sui reparti in base al numero di ore di utilizzo della sala operatorie, tuttavia, questo criterio è ragionevole nella misura in cui esista un unico blocco operatorio, nel qual caso si potrebbe evitare di ripartire il costo degli anestesisti sui differenti reparti, per attribuirlo interamente sul blocco operatorio, che poi verrà ribaltato sui reparti secondo le modalità viste in precedenza. Dove c'è un blocco operatorio comune, l'attività di anestesia sarebbe rivolta in via esclusiva a favore dello stesso, per cui gli utilizzatori delle sale operatorie verrebbero imputati i costi dell'attività di anestesia in proporzione al tempo di utilizzo dello stesso blocco operatorio, mentre, nel caso delle sale operatorie dedicate i costi del centro anestesia devono essere ribaltati dapprima sulle differenti sale dedicate e sul blocco operatorio generale, in proporzione all'utilizzo che ciascuno di questi fa degli anestesisti, secondo la seguente metodologia:

Costo anestesisti sala op. reparto n = (numero ore degli anestesisti impiegati per sala operatoria del reparto n / totale ore anestesisti nelle sale operatorie) * totale costi anestesisti

A questo punto si procede al ribaltamento dei costi delle sale operatorie sulla base dei criteri visti in precedenza, ossia attribuendo l'intero costo delle sale operatorie dedicate al reparto di pertinenza, e ripartendo il costo delle sale comuni in proporzione alle ore di utilizzo rilevate per ciascun reparto.

- *Rianimazione.* I costi della rianimazione, possono essere ribaltati sui centri finali. Le spese del centro in questione debbano essere ribaltate sui vari reparti in proporzione alle giornate di degenza che i pazienti ricoverati trascorrono in rianimazione, secondo la seguente metodologia:

Costo rianimazione reparto n = (giornate di rianimazione ricoverati reparto n/totale giornate di rianimazione)*costi da ribaltare della rianimazione

- *Farmacia.* Svolge la propria attività a favore dei reparti e dei servizi diagnostico-terapeutici. Spesso si osserva che il costo della farmacia (personale e acquisti di materiale sanitario) viene ribaltato sui centri utenti con il parametro rappresentano dal valore della “merce” che le differenti unità organizzative richiedono alla stessa farmacia, cioè il costo complessivo della farmacia viene ripartito in proporzione al valore di consumo di materiale sanitario. Detto modo di procedere potrebbe non risultare razionale per diverse ragioni. Innanzitutto, i reparti e i servizi che “ricevono” materiale dalla farmacia indicheranno nel loro conto economico un’unica voce che quantifica, complessivamente, la quota parte del costo totale della farmacia che viene attribuiti senza operare una distinzione tra quanta parte del complessivo onere sia da attribuire al consumo dei materiali e quanta invece ai costi inerenti la gestione della farmacia. Un utile correttivo è quello di distinguere i costi determinati dal consumo di materiale sanitario, dagli altri costi di gestione della farmacia. Il costo del materiale sanitario dovrebbe essere attribuito ai reparti in proporzione all’effettivo consumo che gli stessi ne fanno (distinzione tra diverse tipologie di materiale); mentre per i costi della gestione della farmacia, il parametro valore dei consumi di materiale non è un parametro idoneo poiché non è il valore dei medicinali che influenza il costo di gestione della farmacia. Tendo presente che i centri di supporto vanno ribaltati sui centri utenti in proporzione alla misura in cui questi ultimi hanno contribuito a determinare il livello dei primi, ci sembra necessario, per il ribaltamento dei costi di gestione della farmacia, individuare un parametro che indichi in che misura i reparti ed i servizi diagnostici abbiano contribuito a determinarne l’ammontare. Un valido indicatore può essere il numero di ordini di materiale fatti pervenire da ciascun reparto/servizio alla farmacia.

Costo gestione farmacia reparto n = (numero ordini reparto n/totale ordini ospedale)*
totale costi di gestione della farmacia

Attenzione però che ci possono essere problemi anche con un'impostazione di questo tipo, perché può accadere due reparti richiedano la stessa tipologia e quantità di farmaco, ma il primo reparto lo ordina una volta sola l'altro lo ordina un po' per volta.

- *Poliambulatorio*. Ne usufruiscono i reparti per svolgere la loro attività ambulatoriale. Un utile criterio per il ribaltamento può essere rappresentato dal tempo di utilizzo dello stesso, pesato in base all'impiego del personale infermieristico:

$$\text{Costo poliambulatorio reparto } n = (\text{utilizzo personale infermieristico pesato reparto } n / \text{somma pesi}) * \text{totale costo poliambulatorio}$$

Infine veniamo all'ultimo tipo di ribaltamento quello dei servizi diagnostico- terapeutici. Si possono individuare due metodi per il ribaltamento di quest'ultimo; un primo modello, basato sui pesi attribuiti a ciascun esame, consente di determinare quanta parte dei costi connessi ai servizi diagnostico-terapeutici sia da imputare all'attività interna, e quindi da ribaltare sui reparti, e quanta parte invece sia da imputare ad attività esterna, e quindi da contrapporre ai ricavi connessi all'attività produttiva del servizio. Questo modello, inoltre, permette di ripartire tra i diversi reparti i costi che debbono essere ribaltati. Grazie al sistema dei pesi si riesce a rispondere a quegli interrogativi (quota di costo da ribaltare e ripartizione di questa tra i reparti), i quali, in assenza di una valida risposta, rendono impraticabile il tentativo di pervenire a stime razionali dei costi necessari allo svolgimento dell'attività dei reparti ospedalieri. Occorre evidenziare che il metodo presenta dei limiti. Con il procedimento descritto, si ribaltano sui reparti i costi effettivamente sostenuti per il funzionamento dei servizi diagnostici, con la conseguenza di attribuire ai centri finali (reparti) le eventuali inefficienze degli stessi servizi diagnostico- terapeutici, inefficienza che va ad incidere sul risultato economico degli stessi. Il problema del "trasferimento" dell'inefficienza dai servizi diagnostici ai reparti, non si pone solo quando si utilizza il sistema dei pesi, ma ogni qual volta si imputa l'attività dei servizi diagnostici ai reparti, ribaltando questi ultimi (reparti) i costi connessi all'attività dei primi (servizi diagnostico- terapeutici). Pertanto affrontiamo il discorso parlando del sistema dei pesi, sapendo che può essere mutuato per ogni altra metodologia che proceda al ribaltamento dei costi effettivamente sostenuti dai servizi diagnostici. Dato che dipende dalle finalità conoscitive che si intendono perseguire con la contabilità dei costi dire se una metodologia è razionale o meno, se fossimo nel caso in cui l'azienda sanitaria o ospedaliera volesse conoscere quanto costa e quanto rende il dato reparto, allora il ribaltamento dei costi appare una metodologia razionale in relazione allo scopo da perseguire, indipendentemente che venga utilizzato o meno il sistema dei pesi. In

questo caso solo ribaltando i costi effettivi dei servizi diagnostici si è in grado di conoscere a quanto ammonta l'onere dell'azienda ospedaliera per realizzare l'attività dei reparti. Così facendo si ripartisce il risultato economico complessivo dell'azienda tra i centri finali e quelli misti, attraverso la contrapposizione tra i ricavi derivanti dalla loro attività ed i costi che l'azienda ospedaliera sostiene per realizzare la stessa. Alla contabilità analitica, però, possono essere attribuiti anche altri scopi, come ad esempio quello del controllo dell'efficienza e della responsabilizzazione dei dirigenti posti a capo delle varie unità organizzative. Appare chiaro che il modello di ribaltamento dei costi pieni concorre a determinare dei report economici dei reparti non aderenti alle suddette finalità, in quanto il risultato economico delle varie unità è influenzato dalle eventuali inefficienze di altri centri di costo, il cui operato non è sotto controllo. Quindi qualora si volessero informazioni per il controllo dell'efficienza e per la valutazione dei dirigenti in termini di risultato economico il ribaltamento dei costi non appare funzionale, sarà necessario definire una metodologia alternativa che consenta di:

- a) iscrivere nel conto economico dei reparti finali il costo per l'acquisto delle prestazioni rese dai servizi diagnostici
- b) iscrivere nel conto economico dei servizi diagnostici un componente positivo di reddito per quella parte di attività interna che non viene valorizzata attraverso gli scambi sul mercato
- c) determinare un risultato economico dei reparti e dei servizi diagnostico- terapeutici non falsato dal trasferimento dell'eventuale inefficienza dei secondi sui primi

Una soluzione possibile è quella dei prezzi di trasferimento, in base ai quali i beni e/o i servizi che vengono scambiati all'interno dell'azienda vengono valorizzati attraverso dei prezzi che consentano di quantificare in termini economici il valore della produzione trasferita. Le funzioni comunemente attribuite a questi prezzi di trasferimento sono le seguenti:

- a) contemperamento degli obiettivi aziendali generali con quelli particolari dei differenti centri di profitto presenti in azienda
- b) responsabilizzazione in termini di risultato economico dei responsabili dei centri di profitto
- c) misurazione delle performance dei centri di profitto attraverso una valorizzazione economica della loro attività
- d) motivazione dei dirigenti connessa ad incentivi, di carattere monetario e non, da corrispondere al raggiungimento di determinati obiettivi espressi in termini di risultato economico del centro di profitto.
- e) Coordinamento delle differenti unità organizzative, specie in presenza di accordi interaziendali tra unità integrate in linea verticale

I prezzi di trasferimento vengono di norma impiegati in quelle imprese a struttura complessa che introducono al loro interno i cosiddetti centri di profitto, ossia unità organizzative con un elevato grado di autonomia decisionale, che vengono anche valutate in relazione al risultato economico conseguito. Affrontiamo ora due ordini di problemi, che riguardano:

a) *l'opportunità di applicare la metodologia dei prezzi di trasferimento ai servizi diagnostico- terapeutici di un'azienda sanitaria o ospedaliera.* Occorre rilevare che gli ospedali (aziende ospedaliere o presidi gestiti dalla AUSL), non hanno come finalità il conseguimento di lucro, per cui la costituzione di autonomi centri di profitto che operano tra di loro scambi valorizzati con i prezzi di trasferimento potrebbe generare qualche perplessità. Questa metodologia, inoltre, verrebbe applicata esclusivamente ad una parte dell'azienda, i servizi diagnostico- terapeutici, mentre verrebbero ad essere escluse altre unità pur significative (farmacia). Queste riserve possono essere tuttavia superate ove si consideri che l'azienda sanitaria o ospedaliera è una struttura particolarmente complessa, estremamente diversificata ed assimilabile ad un'azienda multidivisionale (proprio per queste aziende sono nati i prezzi di trasferimento). Proprio per l'esistenza di una struttura multidivisionale ed autonomia decisionale, ci si orienta a ritenere possibile considerare l'eventualità, laddove le finalità conoscitive lo richiedono, di valorizzare l'attività dei servizi diagnostici sulla base dei prezzi di trasferimento.

b) *le modalità con cui procedere alla determinazione dei suddetti prezzi di trasferimento.* Ci sono diverse metodologie, tra cui ricordiamo:

a) *il costo marginale.* L'utilizzo del costo marginale per la determinazione dei prezzi di trasferimento non pare accettabile in ambito sanitario e ospedaliero per diverse ragioni. In primo luogo, va osservato che la logica dei costi marginali, propria dell'economia politica, è scarsamente esplicativa di contesti concreti che presentano condizioni che si allontanano spesso dalla situazione della concorrenza perfetta (laboratorio unico). In secondo luogo, in presenza di costi fissi rilevanti, come nel caso dei servizi diagnostici, la costruzione del prezzo di trasferimento sulla base del costo marginale determina un risultato economico negativo per l'unità venditrice, con la duplice conseguenza di rendere da un lato impossibile ogni tentativo di responsabilizzare i dirigenti in termini di risultato e dall'altro di incidere negativamente sulla motivazione degli stessi responsabili delle differenti unità in questione, che vedrebbero i servizi da loro diretti sistematicamente in perdita per ragioni contabili e non di tipo economico.

- b) *il prezzo di mercato*. Per ovviare agli inconvenienti del costo marginale, si considera la possibilità di determinare i prezzi di trasferimento sulla base di prezzi di mercato praticati per beni e servizi analoghi a quelli oggetto dello scambio interno. Nell'ambito dei servizi diagnostico- terapeutici equivarrebbe assumere come prezzi di trasferimento quelli indicati nel nomenclatore tariffario. La soluzione appena indicata non è tuttavia esente da critiche, in quanto non ci pare che tenga adeguatamente conto della circostanza che gli scambi interni avvengono in condizioni differenti da quelle in cui si verificano le transazioni sul mercato. Chi opera sul mercato sostiene dei costi legati all'aspetto commerciale che non debbono essere sostenuti nell'ipotesi di scambi all'interno della struttura aziendale.
- c) *il prezzo di mercato diminuito dei costi di transazione*. Per l'ultima ragione vista nel per i prezzi di mercato si avanza l'ipotesi di definire una misura dei prezzi di trasferimento partendo dai prezzi di mercato e riducendo gli stessi dei costi di transazione che vengono risparmiati in assenza di scambi con l'esterno.
- d) *il costo pieno aumentato di un margine di ricarico*. Un'altra soluzione è quella di partire dal costo pieno delle prestazioni, calcolato con la logica dei pesi, a cui va applicato un mark- up che consenta al centro che eroga le prestazioni di prevenire ad un risultato economico positivo. Questa soluzione ci pare riproporre il problema che si vuole eliminare con l'introduzione dei prezzi di trasferimento, in quanto conduce al ribaltamento dei costi, peraltro maggiorati di una percentuale di ricarico. Più il servizio diagnostico genera dei costi operando in maniera inefficiente, e più lo stesso guadagna, in quanto non solo gli vengono rimborsati tutti i costi, ma sugli stessi viene applicata una maggiorazione pari ad una percentuale definita (paradosso).
- e) *il costo standard*. Il costo standard, dovrebbe essere costituito ipotizzando che il servizio diagnostico operi in condizioni di efficienza normali, senza quindi considerare standard ottimali; in questa ipotesi si avrebbero prezzi di trasferimento bassi, determinando un risultato economico negativo per l'unità che eroga la prestazione. Quest'ultima ipotesi è utile per gli scopi della contabilità dei costi negli ospedali, in quanto consente di raggiungere contemporaneamente diversi obiettivi.

In primo luogo consente di determinare un risultato del servizio diagnostico che sia espressivo del livello di efficienza del servizio stesso. In presenza di elevati livelli di efficienza, il servizio sosterrà un ammontare di costi inferiori allo standard indicato; detti costi verranno contrapposti a ricavi determinati in base a

tariffe pari al costo standard che, in questa ipotesi, saranno superiori ai costi effettivi. Nel caso opposto il risultato economico dello stesso sarà negativo, dal momento che i ricavi, pari ai costi standard, non riescono a recuperare i costi effettivi.

In secondo luogo, il metodo in questione consente di imputare ai reparti, che usufruiscono delle prestazioni dei servizi diagnostici, un ammontare di costi che, essendo pari ai costi standard e non ai costi effettivi, non risente delle eventuali inefficienze dei servizi diagnostico-terapeutici, consentendo di eliminare il problema.

6) LA PROBLEMATICHE DEI COSTI COMUNI DI STRUTTURA

CLASSIFICAZIONI DEI COSTI: MODALITA' CON CUI SONO IMPUTATI ALL' OGGETTO)

Prima di tutto classifichiamo i costi, al riguardo possiamo dire che si possono operare due diverse classificazioni tra loro strettamente connesse. Secondo una prima classificazione i costi vengono distinti in:

- 1) costi speciali
- 2) costi comuni

In base alla seconda classificazione i costi vengono distinti in:

- a) costi diretti
- b) costi indiretti

Per costi speciali, secondo un'accezione ampia, si intendono quei costi per i quali è possibile «...misurare in modo oggettivo la quantità di fattore impiegata per un certo oggetto...» sia esso un prodotto, un'unità organizzativa o una particolare fase del processo produttivo. Secondo tale definizione rientrano tutti quei costi per i quali sia possibile misurare il consumo del fattore produttivo assorbito dall'oggetto di costo, e sia possibile fornire una quantificazione del costo in esame moltiplicando il consumo di risorse per il costo unitario delle stesse. In base a questa nozione di costo speciale non è richiesto che il costo si riferisca a fattori impiegati esclusivamente in un solo centro o per un solo prodotto/servizio, ma possono essere considerati anche speciali quei costi relativi ad un fattore utilizzato da più oggetti imputabile, però, agli stessi in maniera oggettiva. Sono considerati, invece, comuni tutti gli altri costi, ossia quelli che possono essere attribuiti agli oggetti di riferimento soltanto attraverso delle ripartizioni dotate di un grado più o meno elevato di oggettività. Nella

letteratura esiste un diverso modo di distinguere i costi speciali da quelli comuni; questa seconda modalità di classificazione accoglie un'accezione più ristretta di costo speciale, in base alla quale in tale classe di costi rientrerebbero gli oneri che sono stati sostenuti esclusivamente e specificamente in riferimento all'oggetto considerato. In questo caso la classe dei costi comuni si amplia per accogliere anche quei costi che, pur essendo ripartibili tra i differenti oggetti di costo che ne hanno determinato il sostenimento, sono però relativi a risorse impiegate a favore di più oggetti di costo.

Dal punto di vista pratico questo diverso modo di intendere non ha un peso rilevante dal momento che i costi anche se venissero classificati come comuni dovrebbero poi essere ripartiti tra i differenti oggetti di costo ai quali si sarebbe giunti comunque se gli stessi fossero stati considerati speciali.

La distinzione tra costi speciali e costi comuni non attiene alla natura del fattore produttivo, quanto alla relazione che lega il fattore stesso all'oggetto prescelto per l'analisi dei costi, con la conseguenza che, al mutare dell'oggetto, muta la suddetta relazione e, quindi, la classificazione del costo in esame tra quelli speciali e quelli comuni.

Passiamo ora ad esaminare la classificazione dei costi in diretti ed indiretti che è strettamente connessa a quella in speciali e costi comuni, anche se, rispetto a quest'ultima, è più utilizzata nella pratica aziendale. Per costi diretti si intendono quei costi per i quali sia possibile ed economicamente conveniente misurare l'oggettivo consumo, e quindi il relativo costo, del fattore produttivo interessato. In più rispetto alla nozione di costo speciale, si può notare la necessità di valutare la convenienza economica, in assenza della quale, un costo teoricamente qualificabile come costo diretto, viene classificato tra i costi indiretti. Tutti i costi diretti sono speciali ma non è altrettanto vero il contrario, nel senso che esistono alcuni costi speciali che non sono diretti, in quanto al momento della loro attribuzione si reputa non economicamente conveniente reperire tutte quelle informazioni necessarie per trattarli come costi diretti. Dalla nozione di costi diretti si ricava quella di indiretti, nel cui ambito possono essere comprese tre classi di costi:

- a) *costi comuni ad una pluralità di oggetti non ripartibili in maniera oggettiva, indipendentemente dalle scelte di convenienza economica.* Rientrano tutti quei costi che si sostengono per il funzionamento dell'intero ospedale e che non possono essere ripartiti secondo parametri che rispettino il cosiddetto principio causale, in base al quale si devono «...assegnare ad ogni oggetto di costo, valori che siano espressione quanto più significativa del concorso offerto da ciascun fattore produttivo all'oggetto medesimo» (personale amministrativo)

- b) *costi potenzialmente attribuibili ai differenti oggetti in modo diretto, ma che di fatto vengono trattati come costi indiretti per motivi di opportunità economica.* Rientrano in questa tipologia di costi quelli per i quali sarebbe anche possibile parlare di costi diretti, ma l'eccessiva onerosità di raccolta dei dati, rispetto al contributo informativo apportato, fa propendere per una loro inclusione nella categoria dei costi indiretti.
- c) *costi potenzialmente attribuibili ai prodotti, ma che si ritiene più opportuno trattare come costi indiretti.* Vi fanno parte quei costi potenzialmente diretti, ma che si ritiene opportuno trattare come indiretti per ragioni dettate dalle circostanze che caratterizzano la specifica analisi che si svolge in quel determinato momento (è il caso degli straordinari del personale infermieristico)

IL RIBALTAMENTO DEI COSTI DEI SERVIZI GENERALI)

Avevamo lasciato a parte il ribaltamento dei costi generali proprio perché strettamente connesso alla problematica dei costi comuni. In essi si trovano tutti quei costi che non è possibile attribuire ad alcun centro di costo, in quanto sostenuti per l'azienda nel suo complesso (principalmente sono: costi comuni, costi amministrativi e lunghe assenze). Il problema che si deve affrontare è quello di decidere se e come ribaltare questi costi generali sui vari centri di costo, atteso che, non esiste un parametro che esprima il contributo di questi costi alle varie unità operative aziendali e che consenta di ribaltare detti costi in modo razionale. Sono possibili due soluzioni:

1. non ribaltare sui conti economici dei reparti e servizi i costi per le spese generali, assegnando però agli stessi reparti e servizi un margine obiettivo
2. procedere al ribaltamento di questi costi secondo parametri da definire

Con la prima soluzione non si procede al ribaltamento e si redige il conto economico di ciascun reparto e servizio senza includere i costi dei servizi generali. Tuttavia ogni reparto/servizio deve essere consapevole di sfruttare una struttura che genera un certo ammontare di costi per servizi generali che debbono essere reintegranti dai ricavi derivanti dall'attività sanitaria e ospedaliera. La logica potrebbe essere quella di determinare il rapporto tra i costi generali sostenuti ed il totale dei ricavi dell'azienda (12-15%), ed assegnare ai centri che generano ricavi un obiettivo in termini di risultato, al lordo di questi costi, che, rapportato ai ricavi di reparto, sia pari al suddetto valore percentuale. Ciascun reparto dovrebbe raggiungere un margine di redditi pari al rapporto tra i costi generali ed i ricavi complessivi dell'azienda, secondo la seguente relazione metodologica:

Margine obiettivo = Totale costi per servizi generali/ Totale ricavi dell'azienda ospedaliera

Il ragionamento si complica per quelle unità organizzative che svolgono la loro attività sia verso l'esterno, sia verso l'interno, ossia per i servizi diagnostico-terapeutici, i cui componenti positivi di reddito solo in parte sono rappresentati dai ricavi, essendo costituiti anche dal ribaltamento dei costi ad altri centri di costo. Il margine obiettivo non potrà essere pari al rapporto tra totale dei costi per servizi generali e totale dei ricavi aziendali in quanto solo in parte detti centri realizzano un'attività diretta al conseguimento dei ricavi. Si pone dunque un problema, per la cui soluzione occorre considerare che il margine obiettivo ha la funzione di "chiamare" i centri che generano ricavi alla copertura delle spese per servizi generali sostenute dall'azienda. Se questa è la funzione del margine obiettivo, ne deriva che, per i servizi diagnostico- terapeutici, il margine obiettivo deve essere definito solo per quella parte di attività che consente di realizzare ricavi veri e propri. Il margine obiettivo di questi servizi (margine obiettivo corretto) si può illustrare con la seguente relazione metodologica:

$$\text{Margine obiettivo corretto} = \text{margine obiettivo originario} \cdot (\text{Ricavi del Servizio}) / (\text{Ricavi del servizio} + \text{Costi ribaltati su altri centri})$$

Come si può notare si previene ad una determinazione del margine obiettivo per così dire "corretto", nel quale si tiene conto del fatto che i centri misti (quelli che svolgono sia attività per pazienti esterni sia attività per pazienti ricoverati) sono chiamati a raggiungere un margine obiettivo solo in relazione alla quota parte della loro attività che genera ricavi. Per i servizi alberghieri e per i servizi di supporto non si può ipotizzare alcun margine obiettivo, eccezion fatta per quei limitati casi in cui qualche centro di supporto (rianimazione) consegua ricavi. Se il margine obiettivo è riconducibile a quella parte di attività di centro che genera ricavi, allora per quei centri (alberghieri e di supporto) che non generano ricavi non sarà possibile definire alcun margine obiettivo. In presenza di alcuni servizi di supporto che generano ricavi si adotteranno gli stessi principi visti in precedenza per i servizi diagnostico-terapeutici, ossia si definirà un margine obiettivo corretto per tenere conto della circostanza che si è in presenza di centri di costo che solo in parte generano ricavi. Ora facciamo alcune brevi considerazioni sul significato economico da attribuire a questo "margine obiettivo", al riguardo, segnaliamo come non si possa attribuire in maniera così asettica ai vari reparti e servizi l'obiettivo di raggiungere un certo margine economico, e questo per diverse ragioni. Innanzitutto esistono alcuni reparti e servizi che strutturalmente operano in perdita, a causa della incapacità congenita delle tariffe di remunerare i costi delle prestazioni erogate; inoltre all'interno dei

reparti e dei servizi possono sopravvivere situazioni frutto di scelte passate, che hanno dato vita a strutture particolarmente pesanti dal punto di vista economico, non imputabili in alcun modo alle persone che oggi hanno la responsabilità di dirigere quel dato reparto/servizio. In casi come questi il concetto di margine obiettivo va visto con molta prudenza, per evitare di formulare a consuntivo giudizi distorti sulla capacità di ciascun reparto/servizio di raggiungere gli obiettivi assegnati, in più chiare parole è una metodologia per così dire “contabile”, che determina il risultato che (al lordo delle spese generali) ciascun reparto deve raggiungere sulla base dei ricavi generati dallo stesso. Detta metodologia non può però tenere conto di situazioni particolari nelle quali si possono trovare alcuni reparti e servizi, per cui sarebbe irrazionale, e per certi versi pericoloso, attribuire agli stessi un obiettivo secondo la metodologia esposta in precedenza.

La seconda soluzione per il trattamento delle spese per i servizi generali, è quella di attribuire direttamente (nei conti economici dei vari reparti e servizi dell'azienda) una quota di questi costi in base ad un qualche parametro che, pur non essendo espressivo del reale utilizzo di queste risorse da parte del centro di costo finale, sia comunque un criterio accettabile per poter effettuare detta ripartizione. Una via percorribile è quella indicata dal cosiddetto “criterio della capacità contributiva”, in base al quale i costi per le spese generali vengono ripartiti sui differenti centri di costo in proporzione alla capacità di questi di coprire le relative spese. Si tratterà, pertanto, di definire un parametro (ricavi o qualche risultato intermedio) che esprima la capacità di ciascun centro finale di coprire le spese generali, cioè tanto più il centro esprime i ricavi o margini elevati, tanto maggiore sarà la quota di costi generali che verrà imputata all'oggetto in questione. Tale soluzione pare però comportare due ordini di problemi. In primo luogo, non ci pare corretto gravare di una maggiore quota di costi per servizi generali i centri che esprimono una maggiore capacità contributiva, sia essa espressa in termini di ricavi o di margini poco importa. Se si accettasse una logica di questo tipo, i centri che producono risultati migliori verrebbero ingiustamente penalizzati. In secondo luogo, indipendentemente dal parametro con cui si ripartiscono queste spese per servizi generali, ci sembra che la loro inclusione nel conto economico del reparto o del servizio potrebbe originare un certo disagio da parte di coloro che hanno la responsabilità del centro in questione, i quali non solo non possono esercitare un effettivo controllo su tali spese, ma, il più delle volte, non riescono a percepirne neppure l'effettiva utilità per il centro da loro diretto, essendo di norma costi sostenuti per il funzionamento dell'azienda sanitaria e ospedaliera nel suo complesso. Sembrerebbe preferibile utilizzare la prima soluzione proposta (ciascuna unità operativa deve raggiungere un margine obiettivo al di sotto del quale non viene assicurata la copertura dei costi di carattere generale per l'intera azienda). Questa

impostazione presenta qualche rischio, se si considera che, in tal modo, alcuni primari potrebbero avere la sensazione, in presenza di un risultato positivo al lordo delle spese generali, che il centro da loro diretto operi nel rispetto dei vincoli di economicità anche qualora non raggiunga il margine obiettivo fissato per la copertura delle spese generali.

Il conto economico di ciascun reparto o servizio deve indicare dapprima il margine al lordo delle spese generali, il quale deve essere confrontato con il margine obiettivo fissato dall'azienda per la copertura delle suddette spese, detraendo poi da quel margine (sempre nello stesso conto economico) le spese generali imputabili a quel centro secondo il criterio della capacità contributiva.

Con questo schema di conto economico si hanno una serie di informazioni;

- a) posto che l'unità consegna un margine positivo al lordo delle spese generali, si è in grado di valutare se la misura di questo margine è sufficiente per coprire le spese per servizi generali dell'azienda, ossia se esso sia meno in linea con il margine obiettivo.
- b) attraverso l'attribuzione delle spese per servizi generali al conto economico del reparto/servizio, si è in grado di valutare se i vari centri di costo sono in equilibrio economico o meno, intendendo qui per equilibrio economico il pareggio tra costi e ricavi.

7) UTILIZZO ABC NELLE AZIENDE SANITARIE: ILLUSTRAZIONE DI UNA CASO

Abbiamo già in precedenza descritto i motivi per cui l'ABC sia preferibile ad una metodologia tradizionale, ma abbiamo anche visto che per funzionare abbisogna di certi strumenti informatici che non tutte le USL possiedono.

Qui di seguito illustreremo dei casi, in cui viene utilizzata la metodologia ABC, nell'USL n.15 di Cittadella. Innanzitutto sappiamo che l'ABC viene preso in considerazione nei casi in cui l'oggetto di costo che vogliamo determinare è la prestazione. I problemi che risolve questa metodologia nell'USL di riferimento sono tre:

- necessità di fissare delle tariffe per la LP (libera professione)
- rettifica da parte della Regione delle tariffe (ad esempio c'è stato un cambiamento di un servizio da una situazione di ricovero ad una situazione ambulatoriale)
- make or buy

Nel primo caso esponiamo un esempio del reparto di Cardiologia specificatamente della prestazione PTCA (Angioplastica coronaria primaria), nel quale c'è da notare che sono esclusi i costi del personale perché vengono rilevati dall'ufficio personale che pratica un suo tariffario

specifico per la libera professione, mentre sono presenti i costi dei materiali e delle attrezzature utilizzati per la prestazione presa in esame.

FATTORI PRODUTTIVI	Descrizione materiale e utilizzo	Costo per unità di misura	Tasso o parametro utilizzo	Consumo per prestazione	note	Costo per prestazione	Totale parziale
MATERIALI DI CONSUMO							
39 - 080701I1	Ultravist inf 200 ml	29,51		1,5		44,27	
20 – 010102L2	Epsoclar 25000UI/5ml fiale	0,53	3/5	0,6		0,32	
126 – 035005	5 Elettrodi monouso RED-DOT “227 1	0,18		5		0,90	
130 – 085450	Kit agiografici per emodinamica	32,16		1		32,16	
8 – 020413L1	Nitroglicerina 5mg/ml	0,82	1/3	0,333		0,27	
37 – 00142SB	Soluz. Fisiologica 250 ml	0,35	1/3	0,333		0,12	
37 – 00142SA	Soluz. Fisiologica 500 ml	0,41		2		0,82	
706 – PI2211207	Prolunghe a bassa pressione spiravate	1,25		1		1,25	
706 - DF111112	Deflussore	0,15		1		0,15	
790	Guida teflonata J 6mm. J6FC150038	6,96		1		6,96	
791	Connettore Y a due vie – valvola COPILOT	12,00		1		12,00	
791	Guida torquet device	1,80		1		1,80	
791	Sistema gonfiaggio	15,60		1		15,60	
791	Ago introduttore	1,20		1		1,20	
790	Introduttore arterioso	11,94		1		11,94	
791	Catetere guida	57,54		1,6		92,06	
791	Guida per angioplastica	56,40	6/5 pz	1,3		70,50	
	Catetere pallone (valore medio)	176,25		2,3		405,37	
20 – 050301I1	Aggrastat 50 ml	174,72		0,3		43,68	
707 – SR012050	Siringa da 50 ml	0,30		1		0,30	
24 – 000513L1	Mepiforan 20g/ml 10ml fiale	0,39		2		0,77	
43 – 040632I1	Poviderm flacone 1 lt	2,74	1/25	0,040		0,11	
701 - BC040101	Benda elastica adesiva media	1,84	1/2	0,5		0,92	
706 – PIKT0001	KIT pressione 2 prolunghe + rubinetti ARM 161	7,80		1		7,80	
141 – ECO141	Tappi in PSE diametro mm.55	2,40		1		2,40	
790 – G	Guida idrofilia ang. 038x150	50,40		0,15		7,56	
127 – 040204	Carta per poligrafo Mac Lab (conf. 500ff)	7,38	7/500	0,014		0,10	

121 – 6887	Cartella per emodinamica	0,17		1		0,17	
124 – 0402003	CD-R 80 registrabili da 700 MB	0,31		1		0,31	
226 – 090056	Contentitore cartone I 60 R.O.T	0,72	1/2	0,5		0,36	
							762,17
	Il costo della prestazione varia in relazione al tipo di Stent impianto						
791 – stent medicato	Catetere STENT – (valore medio)	1715,38		1,4		2401,53	2401,53
791	Catetere STENT – Driver	644,80		1,2		773,76	773,76
Etichetta(n° inventario)	ATTREZZATUR E	Costo/Valutazione di acquisto					
M 506497 – Angiogr. Cardiol. Digit.	Sistema per Angiografia (GE) – 8 anni	514.427	(1/8) x 60’/120.000	0,00006		32,15	
M 507220 – Poligrafo	Poligrafo Mac lab sistema 5000 – 8 anni	76.538	(1/8) x 60’/120.000	0,00006		4,78	
							36,94
ALTRI CONSUMI							
Pulizie	Appalto	3,44	12/1.730	2,116		7,28	
Manutenzioni ordinarie	Contratto di manutenzione attrezzature sanit.	98.126		0,0005		49,06	
Manutenzioni ordinarie	Manutenzione locali (elettr.+termoidr.+edili)	4000		0,001		2,31	58,65
	TOTALE COSTI BENI & SERVIZI (Stent medicato)						3259,29
	TOTALE COSTI BENI & SERVIZI (Stent non medicato)						1631,52
	15% COSTI GENERALI (Stent medicato)						488,89
	15% COSTI GENERALI (Stent non medicato)						244,73
	Costo del pers. Supporto diretto						248,31
	TOTALE COSTI (Stent medicato)						3996,50
	TOTALE COSTI (Stent non medicato)						2124,56

Impiego medico (min.):	TOTALE	240’
Impiego per 3 inferm. e tecnici emodinamica:		360’
Impiego personale di reparto:		120’

Per il secondo caso prendiamo, invece, ad esempio l’analisi del tunnel carpale.

		Reparto			Sala operatoria				
Risorse	Accertamenti preoperatori	Costo unitario	Q.tà	Importo	Costo unitario	Q.tà	Importo	Follow up	Totale
PERSONALE									
Medici Chirurghi	-				56,8	20 min.	18,92		18,92
Medici Anestesisti	-								-
Personale Infermieristico	-				23,2	3 inf. x 45	52,20		52,10

						min.			
Comparto tecnici	-								-
Amministrativi	-	19,6	5 min.	1,63					1,63
Special. Anest.	-								-
TOTALE	-			1,63			71,02		72,65
MATERIALE di CONSUMO									
Specifici	-								
Comuni	-						48,74		48,74
TOTALE	-			-			48,74		48,74
FARMACI									
Specifici	-						9,34		9,34
Comuni	-						-		-
TOTALE	-			-			9,34		9,34
ATTREZZATURE									
Specifiche	-								-
Comuni	-						22,85		22,85
Manutenzioni/Altro	-								-
TOTALE	-			-			22,85		22,85
PRESTAZIONI									
Radiologia Diagnostica	-								-
Anatomia Patologica	-								-
Laboratorio	-								-
Microbiologia	-								-
Visita	19,70							13,70	33,40
Altre Prestazioni	-							8,20	8,20
TOTALE	19,70			-				21,90	41,60
TOTALE									
195,17									
SPESE GENERALI (15%)	-								29,28
TOTALE GENERALE	19,70			1,63			151,94	21,90	224,45

Esami preoperatori	Cod. tariff.	Tariffa	Quantità	Importo
Visita ortopedica	89.7	19.70	1	19.70
Follow up				
2 Medicazioni	96.59	4.10	2	8.20
Visita di controllo	89.01	13.70	1	13.70

Materiale dedicato		
Farmaci	costo	Codice
Naropina 2 mg/ml	9.34	Cod. 001101L1

Materiale comune sala operatoria	Costo annuo	n. interventi	Costo unitario
Costi comuni x intervento – mat. Econ.	102522,16	5278	19,42
Costi comuni x intervento – mat. Farma.	154701,63	5278	29,31

Quota ammortamento attrezzature	54028,74	2365	22,85
---------------------------------	----------	------	-------

Costo del personale	Costo annuo	Ore teoriche	Costo std	NOTE
Medici	94.923	1.672	57	44 sett+38 ore/sett.
Dirigenti non medici	84.527	1.672	51	44 sett+38 ore/sett.
Personale infermieristico	36.676	1.584	23	44 sett+36 ore/sett.
Tecnici sanitari	37.406	1.584	24	44 sett+36 ore/sett.
Comparto tecnici	28.331	1.584	18	44 sett+36 ore/sett.
Comparto amministrativi	30.969	1.584	20	44 sett+36 ore/sett.

Infine esaminiamo un esempio per il terzo caso, si tratta di un'analisi make or buy a riguardo della piscina che viene utilizzata per il reparto di fisioterapia. In questo caso si è arrivati alla conclusione che non esistono risorse sufficienti per far funzionare la piscina e comunque non vi è convenienza economica a farla funzionare per più di 6 ore al giorno e quindi è stata appaltata a una ditta esterna.

COSTI ANNUI PREVISTI PER MANUTENZIONE PISCINA	
MANUTENZIONE ANNUA + RISCALDAMENTO ACQUA + MATERIALE DI CONSUMO	20.000
RISCALDAMENTO AMBIENTE ANNUO	5.000
PULIZIA GIORNALIERA (1 ora/ die valorizzata a 18 euro)	3.750
TOTALE	28.750

“FATTURATO” ANNUO IPOTIZZABILE	
N. 8 ore di apertura/ die X 5 giorni a settimana X 5 utenti/ora valorizzati a tariffa di 10 euro	100.000

8) CONCLUSIONI

Utilizziamo queste conclusioni per chiarire che, ci sono alcune differenze riguardo la teoria sin qui esposta rispetto alla pratica che si svolge nell' ULSS n. 15 di Cittadella Innanzitutto il soggetto economico che incide sul funzionamento e sulle finalità è il Direttore Generale, che però, essendo nominato dalla Regione (il soggetto prima identificato come politico), deve rendere conto ad essa delle sue decisioni. Proseguendo l'analisi troviamo più avanti i criteri per l'individuazione dei centri di costo: in particolare prendiamo quello che si riferisce alla rilevanza ai fini del controllo ove non sempre si può essere d'accordo con l'affermazione che non è opportuno evidenziare un'unica voce sebbene questa abbia valori rilevanti dal punto di vista economico, infatti nell'ULSS n. 15 non viene esclusa la possibilità di poter fare un centro di costo per una sola voce sempre se questa è significativa. Anche l'utilizzo della “scheda” per l'analisi organizzativa, al fine di evidenziare gli elementi necessari per definire il piano dei CdC, nel caso dell' ULSS n. 15 è difficile da realizzare poiché si hanno più di cento centri di responsabilità ed è dispendioso far sì che tutti la compilino. Poi ove affermo che il Piano dei CdC regionale è il minimo comun denominatore per tutte aziende sanitarie e ospedaliere del territorio per garantire poi alla Regione un flusso di informazioni, non è del tutto esatto poiché esso è solo uno schema tipo. A riguardo invece delle strutture dei servizi

ospedalieri ove cito la possibilità di dotarsi di “un’anagrafe sanitaria” c’è da sottolineare che questa non è sempre necessaria. Nell’elenco delle fasi per implementare un sistema ABC, si affermava che nel conto economico si dovevano evidenziare sia i costi calcolati tenendo conto della capacità utilizzata sia quelli a cui si perviene calcolando la capacità non utilizzata, ma nella realtà nessuno fa questi conti.

Come in precedenza esposto, le ragioni di scelta della contabilità per centri di costo da parte dell’ULSS n. 15 vanno ricercate principalmente nella normativa regionale, che impone alle Aziende sanitarie ed Ospedaliera una rilevazione dei costi per singola partizione organizzativa (centro di responsabilità). Inoltre la complessità dell’Azienda sanitaria od ospedaliera che “produce” migliaia di “output” (i ricoveri per singolo DRG, la singola prestazione ambulatoriale, gli screening, le campagne vaccinali per tipologia, l’assistenza domiciliare nelle sue varie forme, le campagne di educazione alla salute, ecc...) consiglia di limitare la metodologia ABC solo ad alcuni casi di particolare interesse o a situazioni limitate.

Inoltre, vogliamo aggiungere che tutte le configurazioni di costo che vengono elencate nella tesi non sono utilizzate nell’ULSS n. 15 infatti la configurazione che essa ha identificato nel corso del tempo come la migliore per i suoi scopi, è una configurazione di costo che comprende i costi variabili e fissi speciali con una aggiunta del 15% dei costi delle spese generali.

Il piano dei centri di costo dell’ULSS n. 15 comprende circa quattrocento centri di costo. L’ULSS n. 15 utilizza per la contabilità analitica alcuni software che gestiscono il personale, il magazzino (suddiviso in economale, farmaceutico e tecnico), i beni patrimoniali (mobili e immobili). Uno dei software ha la funzionalità di raccordo tra COGE e COA e inoltre, trattandosi di più software, sono state create delle apposite interfacce tra di essi.

Per quanto riguarda il ribaltamento di alcuni centri di costi comuni, esaminiamo ora quali basi di riparto vengono considerate nell’ULSS n. 15 rispetto a quanto descritto in precedenza:

- *le pulizie.* Per l’azienda presa in esame vengono fornite da una ditta esterna e l’appalto prevede tariffe diverse (medio, basso, alto) a seconda del grado di pulizia richiesto dalle diverse aree (basso, medio e alto). Il ribaltamento dei costi dell’appalto avviene sulla base dei metri quadri da pulire per ciascun centro di costo classificato in base alla tipologia prima descritta.
- *i costi delle cucine.* Vengono ripartiti in base al numero di vassoi preparati nel periodo considerato.
- *i costi di sala operatoria.* Nell’Azienda considerata è stato previsto un centro di costo per ciascuna sala operatoria, dove vengono imputati direttamente i beni di consumo e il personale attribuiti esclusivamente a quella sala. E’ presente inoltre un centro di

costo denominato “direzione”, dove confluiscono i costi del capo-sala e di tutti i beni di consumo di uso comune a tutte le sale. Il costo della direzione viene ribaltato sulle singole sale operatorie utilizzando come parametro le ore di attività operatoria delle singole sale. Anche il costo degli anestesisti viene attribuito alla singola sala operatoria in base alle ore di attività della sala stessa, utilizzando il costo orario dei medici anestesisti .

- *il personale del comparto (infermieri e OSS) dei due Servizi di Medicina fisica e Lungodegenza.* Per motivi organizzativi tale personale è inserito in un unico centro di costo, il cui costo viene ribaltato sui due servizi in base alle giornate di degenza registrate dai due reparti.
- *la segreteria di Ostetricia e Pediatria dell’ospedale di Cittadella.* La problematica appena descritta si riscontra anche per il centro di costo che riguarda la segreteria unica dei due reparti di Ostetricia e Pediatria, che viene ribaltato sui due reparti con una quota pari al 50%. In maniera analoga si procede il al ribaltamento dell’unico centro di costo di uro-nefrologia dell’Ospedale di Camposampierouro, i cui costi vengono attribuiti ai due reparti di Urologia e Nefrologia in modo proporzionale alle giornate di degenza registrate dai reparti.
- *i prodotti dietetici nell’Ospedale di Cittadella.* Per motivi organizzativi tali prodotti vengono attribuiti non al centro di costo utilizzatore, ma al servizio dietetico che li ha prescritti. L’attribuzione del costo al singolo reparto avviene in base alla distinta di consegna del materiale fornito ai singoli reparti dal servizio dietetico stesso.
- *lunghe assenze (maternità, aspettative per motivi sindacali, malattie lunghe).* Quando una persona manca dal lavoro per una lunga assenza, il suo costo viene spostato in un apposito centro di costo, che viene poi ribaltato sui centri di costo finali in quota parte, in base al personale mediamente presente.
- *le prestazioni di radiologia, laboratorio analisi, centro trasfusionale e anatomia patologica richieste dai reparti per i loro ricoverati.* In questo caso si effettua il ribaltamento dei costi dei servizi (radiologia, laboratorio, centro trasfusione e anatomia patologica) sui reparti richiedenti in base al valore tariffario delle prestazioni richieste.
- *i farmaci antitumorali (anti-tumorali) prodotti dall’apposito servizio centralizzato istituito presso la Farmacia.* E’ stato creato un unico centro di costo che comprende il personale dedicato a tale attività e i beni necessari alla produzione degli antitumorali. Tale centro di costo viene successivamente ribaltato al 50% sulle due Oncologie.

9) BIBLIOGRAFIA

- CASATI GIORGIO, Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie, Milano, EGEA, 1996
- MICELLI ALESSANDRO, Processo di aziendalizzazione e analisi dei costi nelle aziende ospedaliere, Padova, CEDAM, 2000
- BORGONOVİ ELIO, Il controllo economico nelle aziende sanitarie, Milano, EGEA, 1990
- Materiale fornito dall'unità organizzativa Controllo di gestione