

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA  
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE GIURIDICHE E  
STUDI INTERNAZIONALI

Corso di laurea *Triennale* in  
Diritto dell'Economia e Governo delle Organizzazioni



TITOLO TESI  
**CONTROLLO DI GESTIONE  
NEL C.S.A. DI ADRIA  
ANALISI E CONFRONTO DI MODELLI  
GESTIONALI**

*Relatore:* Prof. Roberto Dolcetto

*Laureando:* Laura Trevisan  
matricola N. 1010569

A.A. 2013/2014

# SOMMARIO

|                                                                                                             |        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| <b>PREMESSA</b>                                                                                             | pag. 5 |
| <b>CAPITOLO PRIMO – Il C.S.A. ieri ed oggi: nuova configurazione contabile</b>                              |        |
| 1.1 Cenni storici dell’Ente                                                                                 | 9      |
| 1.2 Gli organi interni dell’Ente                                                                            | 11     |
| 1.3 Organizzazione interna e del personale dipendente e non                                                 | 12     |
| 1.4 Applicazione pratica della Legge n. 43/2012                                                             | 13     |
| 1.5 Modelli gestionali e organizzati a confronto                                                            | 13     |
| <b>CAPITOLO SECONDO – Servizi assistenziali alla persona. Normativa di riferimento</b>                      |        |
| 2.1 Legge Regionale n. 22/2002                                                                              | 17     |
| 2.1.1 Individuazione degli standards                                                                        | 21     |
| 2.1.2 Accreditamento                                                                                        | 27     |
| 2.2 Legge Regione Veneto n. 43 del 23/11/2012                                                               | 28     |
| <b>CAPITOLO TERZO – Nozioni sul controllo di gestione e rilevazione dei costi e dei ricavi</b>              |        |
| 3.1 Contabilità generale e contabilità analitica                                                            | 31     |
| 3.2 Tipologia di costi                                                                                      | 34     |
| 3.3 Classificazione dei costi nell’azienda                                                                  | 37     |
| 3.4 Sistemi di calcolo costo prodotto/servizio                                                              | 38     |
| 3.4.1 Full Costing.                                                                                         | 38     |
| 3.4.2 Piani dei centri di costo                                                                             | 41     |
| 3.4.3 Analisi delle differenti caratteristiche dei centri di costo                                          | 42     |
| 3.5 Localizzazione dei costi nei centri di costo                                                            | 42     |
| 3.6 Terza fase: ribaltamento dei costi                                                                      | 44     |
| 3.7 Direct Costing ed il margine di contribuzione                                                           | 44     |
| 3.8 Difficoltà di creare centri di costo omogenei                                                           | 45     |
| <b>CAPITOLO QUARTO – Confronto fra i risultati di due metodi gestionali differenti</b>                      |        |
| 4.1 Criteri di valutazione                                                                                  | 47     |
| 4.2 Determinazione degli utili/perdite d’esercizio dal 2008 al 2013                                         | 47     |
| 4.3 Sviluppo ed analisi dei risultati ottenuti                                                              | 48     |
| <b>CAPITOLO QUINTO – Confronto costi e ricavi fra due modelli organizzativi del Nucleo Rosso del C.S.A.</b> |        |
| 5.1 Analisi costi e ricavi dal Nucleo Rosso per non autosufficienti                                         | 51     |
| 5.2 Confronto costi e ricavi fra due modelli organizzativi                                                  | 51     |

|     |                              |      |    |
|-----|------------------------------|------|----|
| 5.3 | Analisi dei dati rilevati    | pag. | 52 |
| 5.4 | Risultati finali a confronto |      | 56 |

## **CAPITOLO SESTO – Conclusioni**

|     |                                                    |  |    |
|-----|----------------------------------------------------|--|----|
| 6.1 | Applicazione nuovo impianto contabile: conclusioni |  | 59 |
|-----|----------------------------------------------------|--|----|

|                    |  |  |    |
|--------------------|--|--|----|
| <b>APPENDICE A</b> |  |  | 63 |
|--------------------|--|--|----|

|                    |  |  |    |
|--------------------|--|--|----|
| <b>APPENDICE B</b> |  |  | 71 |
|--------------------|--|--|----|

|                    |  |  |    |
|--------------------|--|--|----|
| <b>APPENDICE C</b> |  |  | 72 |
|--------------------|--|--|----|

|                    |  |  |    |
|--------------------|--|--|----|
| <b>APPENDICE D</b> |  |  | 78 |
|--------------------|--|--|----|

|                    |  |  |    |
|--------------------|--|--|----|
| <b>APPENDICE E</b> |  |  | 80 |
|--------------------|--|--|----|

|                    |  |  |    |
|--------------------|--|--|----|
| <b>APPENDICE G</b> |  |  | 83 |
|--------------------|--|--|----|

|                    |  |  |    |
|--------------------|--|--|----|
| <b>APPENDICE H</b> |  |  | 90 |
|--------------------|--|--|----|

|                     |  |  |    |
|---------------------|--|--|----|
| <b>BIBLIOGRAFIA</b> |  |  | 97 |
|---------------------|--|--|----|

|                       |  |  |    |
|-----------------------|--|--|----|
| <b>RINGRAZIAMENTI</b> |  |  | 99 |
|-----------------------|--|--|----|

## **PREMESSA**

La necessità di rivedere la gestione della spesa pubblica in termini di contenimento della stessa, ha portato sempre più di anno in anno a continue riduzioni delle risorse destinate agli interventi pubblici in generale ed in particolare per quelli indirizzati alla componente sanitaria ed assistenziale in genere.

Il terzo comma dall'art. 117 della nostra Costituzione indica le materie per le quali la competenza tra Stato e Regioni è di tipo concorrente, mentre il quarto comma stabilisce la competenza residuale delle Regioni su tutte le altre materie. È competenza delle Regioni tutelare la salute pubblica e pertanto disporre in materia leggi e regolamenti, che comportano di fatto sostanziali differenze gestionali tra le Regioni della Repubblica Italiana.

La Regione Veneto con la Legge n. 43/2012 ha deliberato dei nuovi criteri contabili, basati sulle rilevazioni economiche-patrimoniali e finanziarie in capo alle IPAB e alle ASP, ponendo in soffitta, dopo oltre 120 anni la Legge Crispi (Legge n.6982 del 1892) incentrata su rilevazioni di cassa dei costi. La legge regionale ha disposto l'obbligatorietà dei nuovi principi di rilevamento contabile già a partire dal 1<sup>a</sup> gennaio 2014. Con questa legge, che accoglie i principi di cassa e competenza, il legislatore regionale ha voluto introdurre i principi ragionieristici, incardinati dall'art. 2424 all'art. 2430 del Codice Civile, nelle realtà assistenziali pubbliche molto diffuse su tutto il territorio regionale.

*“Alla base di tale spinta riformatrice, vi è l'intento di adottare una struttura contabile al passo con gli approcci moderni, di approdare ad una maggiore trasparenza nella rendicontazione e nella lettura dei dati di bilancio e di permettere un confronto delle performance all'interno di un settore sempre più competitivo”*

sono queste le parole usate dall'Assessore Regionale Remo Sernagiotto nella relazione introduttiva alla L.R. n. 43/2012, che pur nella consapevolezza dello sforzo iniziale nell'approntare e predisporre questa “nuova contabilità” per le realtà che ne sono risultate interessate, costituisce e costituirà in futuro uno strumento di misurazione delle performance, rappresentando l'essenziale chiave di lettura di ogni singola realtà, che sempre più in futuro dovrà operare in termini di efficienza ed efficacia, contando sempre meno nelle elargizioni pubbliche e puntando sempre più nell'offrire qualità dei servizi a costi competitivi.

L'adozione della logica orientata alla “privatizzazione” del sistema contabile, avvicina il sistema stesso di rendicontazione al modello che il legislatore civilistico nazionale ha previsto per le società di diritto privato, rimandando per quanto non disposto dalla Legge e dai suoi allegati a quanto disciplinato dal Codice civile e dai principi contabili redatti dall'Organismo Italiano di Contabilità.

Questo nuovo modo di rilevazione e misurazione di ogni singolo fatto che interessi la gestione e i risultati costantemente rilevabili e confrontabili porterà ad una diversa gestione delle risorse economiche degli enti, ad un differente approccio da parte degli organi politici, direzionali e di controllo operanti nel suo interno, nonché, di riflesso, sull'intera qualità dei servizi erogati.

Ormai non è più derogabile il dotarsi di strumenti in qualche modo predittivi che siano in grado di fornire un'indicazione tempestiva al gestionale circa la corretta esecuzione della strategia, che sulla validità delle assunzioni strategiche formulate, ne va della stessa “sopravvivenza” dell'istituto stesso.

Va ricordato a proposito che la recente normativa regionale (2007) nella gestione delle “Impegnative di residenzialità” prevede che le stesse siano assegnate all'anziano avente diritto secondo l'accertato stato di non autosufficienza da parte dell'azienda ulss di ultima residenza, rendendo poi libero l'utente di fruirne nella struttura che risponde a pieno alle proprie esigenze, senza alcun vincolo di territorialità; tale processo mette di fatto in forte concorrenza le strutture fra loro, soprattutto se collocate in luoghi limitrofi all'interno della

stessa regione e conseguenti compensazioni di spesa (tra Regione e Regione) per le strutture collocate in zona frontaliere.

Il radicale cambiamento legislativo in materia contabile, voluto dal legislatore della Regione Veneto ha come obiettivo, la redazione di documenti contabili uniformi da parte di tutte le strutture assistenziali pubbliche soggette al controllo della Regione Veneto al fine di una più rapida lettura a confronto dei valori assoluti e degli indici economico-patrimoniali. La nuova regolamentazione impone a capo delle “case di riposo” l’inderogabilità di dotarsi di strumenti tesi a fornire dati ed indicatori ai fini di approntare strategie gestionali appropriate.

Non è da trascurare però che l’elemento centrale di tale “servizio” è la persona, in un sostanziale status di “debolezza” e che sulla stessa non sempre si conciliano le logiche gestionali di tipo privatistico; la scommessa per il futuro dei manager delle varie IPAB ed ASP, è ottimizzare al massimo l’impiego delle risorse che sono e si renderanno disponibili, senza però trascurare la **“centralità della persona”**.



## **CAPITOLO PRIMO**

### **IL C.S.A IERI E OGGI: NUOVA CONFIGURAZIONE CONTABILE**

#### **1.1 Cenni storici dell'Ente**

Il Centro Servizi Anziani, vede la luce a seguito di un lascito testamentario della Nobile Laura Renovati nel lontano 1847 e nasce come Pia Casa di Ricovero, per l'assistenza di anziani e bisognosi in stato di indigenza.

Nel tempo, a seguito di lasciti testamentari e nuove acquisizioni la struttura ha assunto l'odierna configurazione, l'intera area è principalmente dedicata ai servizi di ricovero ed assistenza (stanze degenze con servizi propri e spazi comuni per ristoro, servizi ambulatoriali e ricreativi), oltre ad un'intera area, denominata Palazzina Uffici, realizzata inizialmente quale polo gestionale, ma attualmente utilizzata come centro medico polivalente convenzionato con la struttura stessa.

E' del 1993 la realizzazione all'interno della proprietà di un auditorium, intitolato a "Sandro Pertini", con una capienza di 250 posti a sedere, su un'area di oltre 700 mq., realizzato per tenere manifestazioni e/o rappresentazioni di vario genere sia ad un uso dei residenti che della cittadinanza, ad oggi è chiuso a seguito degli eventi sismici di due anni fa che hanno provocato alcune instabilità strutturali da porre in sicurezza.

Per quanto concerne la Chiesa intitolata a "Sant'Andrea" destinata al culto pubblico, fu donata con atto n. 7111 di rep. del 10 aprile 1892, Appendice A, dell'allora Notaio Tretti di Adria, dal Prof. Girolamo Bocchi alla Pia Casa di Ricovero, allora rappresentata dal Sig. Bernardo Ortore, suo Presidente, unitamente a tutti gli arredi sacri, mobili e suppellettili, con i soli vincoli di continuare a *"servire all'esercizio del culto tanto per il pubblico quanto per le persone accolte nel Pio ricovero"*, e di poter apporre un modesto ricordo che espressamente come citato nell'atto di donazione, *"... in qualunque epoca lo creda opportuno, collocare nella Chiesa predetta, internamente ed esternamente,*

*un modesto ricordo alla memoria del compianto di lui genitore Cav. Francesco Antonio Bocchi, deceduto l'11/5/1888.*” Ad esecuzione di tale disposizione nel marzo 1914 fu scoperta una lapide a memoria del lascito.

Giuridicamente è oggi configurato quale Istituzione di Pubblica Assistenza (I.P.A.B), ente pubblico non economico.<sup>1</sup>

L'attuale nome di **Centro Servizi Anziani**, adottato nel 1997 per volontà dell'allora C.d.A., subentra al nome di “**Casa di Riposo**” sulla spinta di una necessaria e più ampia apertura sul territorio delle attività assistenziali della vocazione propria, attraverso servizi quali fornitura pasti, servizi lavanderia e ricoveri temporanei ad anziani non ospiti, residenti sul territorio, in sinergia con altri partner locali (Amministrazione Comunale, associazioni di volontariato).

Tale realtà, collocata su oltre 8000 m<sup>2</sup> nel cuore della città, ha subito nel tempo radicali e significativi interventi strutturali: di ampliamento, in risposta alla Legge Regionale n. 22/2002 illustrata al capitolo secondo, e di adeguamento alle recenti normative di sicurezza, in particolare alla normativa antincendio.

A tutt'oggi, è al vaglio un progetto per la ricollocazione dell'intera struttura in spazi attigui dell'Ospedale Civile cittadino, attraverso un'opera di riqualificazione di un'ala dello stesso e conseguente trasferimento di buona parte dei servizi in questo stabile.

Tale intervento sarà realizzato in parte con un finanziamento regionale di 5 milioni di euro di cui alla DGR 2517 del 29/12/2011, secondo quanto disposto dall'art. 8 della L.R. n. 7 del 18/3/2011, che prevede nessun onere per interesse, con un piano di rientro venticinquennale, ed in parte con la vendita dello stabile occupato dall'attuale struttura.

E' evidente che, nel corso degli anni, ma soprattutto in questo ultimo ventennio, sono state varate norme che dettano standard strutturali in grado di offrire all'anziano ospite residente, non solo uno spazio accogliente e familiare, ma anche un'area logisticamente organizzata per far fronte alle problematiche derivanti dalle numerose difficoltà connesse alla deambulazione e al servizio

---

<sup>1</sup> Sito ufficiale del Centro Servizi Anziani :[www.csaadria.it](http://www.csaadria.it)

assistenziale, che deve essere reso in rapidità e sicurezza da parte degli operatori, cui la struttura ha dovuto adeguarsi, facendovi fronte nel tempo con fondi propri e prestiti regionali.

Attualmente il C.S.A. ha una capacità ricettiva di 223 posti letto ed è autorizzata all'esercizio per n. 151 posti per non autosufficienti di cui 4 posti letto riconosciuti per il ricovero di persone in S.V.P. (Stato Vegetativo Permanente), i restanti posti letto sono utilizzabili per ospiti con buon o discreto livello di autosufficienza, valutabile secondo un profilo psico fisico standardizzato.

## 1.2 Gli organi interni dell'Ente

Nello Statuto<sup>2</sup> attualmente in vigore, deliberato nel 2004, vi si trovano indicati natura e scopo, organi nonché alcune regole amministrative di funzionamento dell'Ente.

Ai sensi dell'art. 7 dello stesso, gli organi dell'istituzione sono:

- Consiglio di Amministrazione;
- Presidente;
- Collegio dei revisori;
- Segretario-Direttore.

I primi due rappresentano l'organo di indirizzo politico-amministrativo dell'Ente, definendo, ai sensi dell'art. 9 dello Statuto, gli obiettivi ed i programmi da attuare, nonché verifica dei risultati ottenuti in relazione agli obiettivi indicati; ai sensi della Legge Regionale n. 6/1997, art. 72, c. 3 il Presidente può percepire un'indennità di carica, la stessa, ridotta del 60%, può essere prevista per gli altri componenti il consiglio.

Organo di attuazione degli obiettivi prefissati, nonché “datore di lavoro”, rappresentante nei rapporti v/terzi (responsabile di procedimento, contratti, gare ecc...) è il **segretario-direttore**, responsabile ai sensi dell'art. 14 “*della gestione finanziaria, tecnica ed amministrativa, mediante autonomi poteri di spesa e di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo*”.

---

<sup>2</sup> Statuto: sito ufficiale dell'Ente :[www.csaadria.it](http://www.csaadria.it)

Il **Collegio dei revisori dei conti**, a cui spetta il compito di controllo e verifica dell'esatta applicazione delle norme in materia contabile e del corretto utilizzo delle risorse, attuato attraverso l'esame dei documenti contabili (bilanci preventivi e consuntivi e le variazioni operate su di esse, presentazione regolare delle dichiarazioni fiscali previste, verifiche di cassa, ecc. ) è costituito, ai sensi dell'art. 2 della Legge Reg. le n. 45 dell'1/09/1993, da 3 membri, "*se il bilancio dell'Ente supera come importo complessivo il valore di due miliardi*" di lire, da un solo membro in caso contrario; sempre all'art. 2 sono dettagliati i requisiti necessari per essere componente di un collegio: iscrizione all'Albo Ufficiale dei Revisori dei Conti per il presidente, essere iscritto all'albo dei ragionieri o dei dottori commercialisti per gli altri due componenti. La nomina del Collegio da parte del Consiglio di Amm.ne dell'Ipab, deve inderogabilmente comprendere tutte e tre le professionalità.

### **1.3 Organizzazione interna e del personale dipendente e non**

Con Determinazione n. 374 del 27/12/2001 a far data del 28 gennaio 2002 l'attività assistenziale interna è stata suddivisa in nuclei (reparti) a cui è stato assegnato, ai fini identificativi, un colore (arancio, blu, giallo verde, rosso) per i non autosufficienti e azzurro per l'assistenza agli anziani auto con una propria dotazione organica di personale, con un proprio responsabile e vice responsabile, con ruoli e specifiche responsabilità definite nella scheda declaratoria delle mansioni, oltre al riconoscimento di specifica indennità ai sensi della determinazione 171 del 30/05/2001; successivamente a far data del 4 febbraio 2013 con Determina n. 8 del 25/1/2013 ha avuto luogo una riorganizzazione del personale ed è stata soppressa la figura di Vice responsabile nucleo con la nomina di soli responsabili per ogni singolo reparto.

Ogni reparto non auto ha una dotazione attorno ai 30 posti letto, in cui operano propri operatori oltre ad altre figure di assistenza (infermieri, psicologo, fisioterapisti, logopedista, medici) che invece prestano la loro attività di tipo sanitario per tutti i degenti.

La struttura è inoltre dotata di un servizio cucina interno, recentemente rinnovato, a cui fa capo un responsabile cuoco e n. 7 cuochi diplomati, oltre a due camerieri qualificati, un servizio lavanderia e stireria della biancheria generale e personale (5 addetti), fatta eccezione di quella piana (lenzuola, tovagliato e coperte), il cui servizio è stato esternalizzato a seguito gara.

Altri servizi: quali magazzino, manutenzione, servizio sociale, animativo ed amministrativo, sono strutturati in relazione al fabbisogno fissato dagli standard regionali e dal fabbisogno organizzativo.

#### **1.4 Applicazione pratica della Legge n. 43/2012**

Con l'entrata in vigore della Legge Regionale n. 43/2012 i nuclei così suddivisi sono stati individuati come oggetto di centri di costo, con il metodo F.C., a cui vengono agganciati tutti quegli oneri propri in forma diretta, mentre le spese comuni vengono successivamente ribaltate, con appropriati driver, dai centri di costo ausiliari.

Come è possibile osservare dai dati riportati nel bilancio di previsione 2014, (Appendice B), il primo redatto con il metodo della P.D., il costo del personale dipendente incide sul valore della produzione nella misura del 73,44%, tale a significare la considerevole incidenza di questa componente, a cui va sommata una percentuale dello 0,99% relativa alle prestazioni in convenzione o contrattuali, per figure previste da standard regionali (fisiatra, logopedista, medico per svp, medico del lavoro, parrucchiere e pedicure, responsabile protezione e prevenzione ai sensi del D.lgs n. 81/2008<sup>3</sup>, oltre che l'assistenza spirituale da parte di un sacerdote.

#### **1.5 Modelli gestionali e organizzativi a confronto.**

Dai dati presi come analisi di partenza, lo studio proposto in questo elaborato consiste nel confrontare a partire dall'esercizio 2008 sino al 2013 quale sarebbe stato il risultato economico se, anziché applicare la Legge Crispi, fosse stata adottata la contabilità di tipo privatistico.

---

<sup>3</sup> D.Lgs n. 81 del 9/4/2008 "Testo unico sulla tutela salute e sicurezza nei luoghi di lavoro"

Il controllo di gestione riguarderà uno specifico Reparto denominato **Nucleo Rosso** che ospita attualmente non autosufficienti di primo e secondo livello, mettendo a confronto costi e ricavi del modello attualmente adottato, che vede il calcolo delle figure professionali impiegate adeguato al livello assistenziale più impegnativo, rispetto ad un reparto occupato **solo** da pazienti con patologie omogenee, (classificati in intensità di 2<sup>^</sup> livello) con conseguente adozione di un'organizzazione del personale nel rispetto degli standard, con un prevedibile contenimento dei costi oltre ad un assetto organizzativo complessivamente più snello.

L'analisi sarà condotta attraverso una rilevazione e classificazione dei costi fissi e variabili specificatamente imputabili al nucleo, rilevati dal previsionale 2014, come da Tabella n.1/A e 1/B, (Appendice C ), mentre le entrate sono rilevate sulla capienza massima del reparto al netto delle giornate di turn-over e con la considerazione della riduzione percentuale per ricoveri ospedalieri (-10% dell'importo giornaliero della retta alberghiera e -25% dell'importo giornaliero per la quota sanitaria, Tabella n. 2/A e 2/B (Appendice D).

Attualmente tale reparto, occupa n. 25 posti letto, strutturato per ospitare anziani con patologie medio gravi, in particolar modo con Alzheimer o altre forme di demenza, è dotato di particolari strumenti di sicurezza (accessi con apertura codificata, uscite allarmate) a tutela dell'incolumità degli anziani ospiti. E' per questa sua particolare dotazione, che lo differenzia da tutti gli altri in open space, che è stato individuato come adeguato ad ospitare coloro i quali hanno una valutazione di "intensità di secondo livello" in sostanza con un grado di dipendenza e di assistenza più elevato della media (con una valutazione S.Va.MA di 14-15 o 17 punti ).

Allo stato attuale il reparto mediamente ospita n.17 pazienti in assistenza di 1<sup>^</sup> livello e n. 8 pazienti in assistenza di secondo livello, con un servizio assistenziale di OSS pari a n. 13 unità a f.t., una unità p.t. al 50% , una unità p.t. al 55% ed un'altra unità al 33,33%, operatori in pianta stabile nel reparto, mentre il servizi di sorveglianza notturno dalle ore 22,00 alle ore 6,30 è gestito da una

squadra composta da un infermiere e due operatori con il compito di sorvegliare l'intera struttura.

La differenziazione fra i due livelli assistenziali, oltre a comportare una diversa remunerazione per rimborso quota regionale (€ 49,00 per intensità di primo livello ed € 56,00 per intensità di secondo livello) necessita l'osservanza di standard diversi (maggiori per l'intensità di secondo livello) relativamente al personale; dato atto comunque che per quanto concerne le figure assistenziali di addetti all'assistenza, il C.S.A. presenta diverse unità sovra-standard, potrebbe essere maggiormente razionalizzato l'impiego del personale senza venir meno alla qualità dei servizi offerti.



## **CAPITOLO SECONDO**

### **SERVIZI ASSISTENZIALI ALLA PERSONA**

#### **NORMATIVA DI RIFERIMENTO**

#### **2.1 Legge Regionale n. 22/2002**

L'inizio di una riforma radicale del sistema socio assistenziale veneto fonda le proprie radici nell'emanazione di questa norma che come recita l'art. 1 per i principi generali:

*“La Regione promuove la qualità dell’assistenza sanitaria, socio-sanitaria e sociale. La Regione provvede affinché l’assistenza sia di elevato livello tecnico-professionale e scientifico, sia erogata in condizioni di efficacia ed efficienza, nonché di equità e pari accessibilità a tutti i cittadini e sia appropriata rispetto ai reali bisogni di salute, psicologici e relazionali della persona.”<sup>1</sup>*

Vengono introdotti, forse per la prima volta, i termini “efficienza ed efficacia”, concetti propri di un ambito privato, votato al profitto e non sicuramente a finalità pubbliche, così come erano intese in un passato non tanto remoto.

Tale norma ha sostanzialmente definito due nuovi concetti:

- a) Una sostanziale parità tra l'erogatore di servizi privato e pubblico;
- b) L'individuazione di due istituti quali l'Autorizzazione e l'Accreditamento, solo il cui possesso permette l'esercizio e la continuità nel tempo dell'attività assistenziale.

Autorizzazione prima e accreditamento poi, hanno l'obiettivo di garantire il possesso di determinati requisiti e successivamente il mantenimento degli stessi,

---

<sup>1</sup> Relazione introduttiva alla presentazione della legge

nell'ottica di un continuo miglioramento della qualità dei servizi offerti.

L'allegato A alla Legge Reg. le n.22/2002 indica a chiare lettere quali debbano essere i requisiti per poter accedere all'autorizzazione, requisiti sia di carattere strutturale che riferibili al personale di assistenza dell'area socio sanitaria.

Oltre a stabilire metrature utili disponibili per ogni singolo posto letto, aree per servizi comuni e specifici, indica, per la parte che più maggiormente interessa la trattazione di questo elaborato, l'aspetto relativo al personale, suddiviso in diverse qualifiche che operano all'interno della struttura; solo sulla base di quanto indicato dal succitato Allegato A è possibile derogare al rispetto dei parametri qualificativi previsti per il personale prestante servizio.

Considerato che l'incidenza del costo globale del personale oscilla in media tra l'80 e 85% della spesa totale<sup>2</sup>, risulta assai evidente che l'applicazione degli standards è un elemento non trascurabile per una gestione improntata all'ottimizzazione gestionale.

Ai fini di un ricovero all'interno di un centro, deve dapprima essere considerata la tipologia di prestazione da prendere in esame, in quanto la DGR n. 751/2000 ha suddiviso l'assistenza extraospedaliera agli anziani non autosufficienti in due grandi macro aree: **estensiva (meno di 3 ore giornaliere cadauno di intervento sanitario)** ed **intensiva (più di 3 ore giornaliere cadauno di intervento sanitario)**, prettamente ospedaliero .

E' importante ora, sulla base di quanto dettato dalle norme regionali, definire il costo di una giornata sanitaria, sia a livello teorico che reale, considerando che nelle 1872 ore annue spendibili per un qualsiasi profilo F.T., soltanto 1560 sono rese in termini lavorativi, al netto dei riposi contrattuali e, su esperienza propria del CSA, delle assenze per malattia; la differenza, per i soli Operatori Socio Sanitari ed infermieri, è coperta da ulteriore personale dello stesso profilo, al fine di garantire la continuità delle prestazioni in ogni singolo reparto anche durante le assenze. Come evidenziato nella Tabella n.3,

---

<sup>2</sup> Estratto dalle relazioni al consuntivo anni 2010-2011-2012 del CSA – ADRIA (RO)

(Appendice E), nella giornata sanitaria sono incluse tutte le figure professionali indispensabili a fornire i servizi socio sanitari. Nello specifico al C.S.A di Adria sono presenti: operatori socio assistenziali, infermieri professionali, coordinatore, educatori, psicologo, assistenti sociali e logopedista (in convenzione).

Dato atto che le forme di “alta” intensità sono realizzate in ambito ospedaliero o presso le strutture storicamente rappresentate dagli istituti e dai centri di riabilitazione, la DGR n. 751/2000 ha articolato la residenzialità extraospedaliera per gli anziani e per i disabili nelle sottoelencate tipologie di servizi:

- Servizi caratterizzati da un livello di intensità media di assistenza sanitaria;
- Servizi caratterizzati da un livello di intensità ridotta di assistenza sanitaria;
- Servizi caratterizzati da un livello di intensità minima di assistenza sanitaria.

provvedendo così a determinare il fabbisogno complessivo regionale di residenzialità per anziani non auto, secondo criteri che sono stati successivamente aggiornati con la DGR n.464/2006. Tale classificazione risulta indispensabile per la formulazione della giornata sanitaria, sul quale incardinare il successivo rimborso della Regione Veneto.

Nell'allegato A <sup>3</sup> della DGR n. 464/2006, al punto D viene definita la modalità di accesso ai Centri di Servizio, che passa dapprima attraverso la compilazione della scheda S.Va.M.A. (Scheda di valutazione multi assistenziale) per definire il profilo di non autosufficienza della persone, in relazione al quale possono essere stabilite le diverse articolazioni dei livelli assistenziali:

- con un punteggio S.Va.M.A. da 2 a 13 e 16 si rientra nell'intensità ridotta.
- con un punteggio S.Va.M.A. di 14,15 e 17 si rientra nell'intensità media.

Nella C.S.A sono accreditati n. 123 posti letto ad intensità ridotta n. 24 posti letto ad intensità media.

---

<sup>3</sup> Allegato A alla DGR 464/2006

Successivamente all'inserimento del nominativo, secondo il punteggio assegnato, nel Registro Unico di Residenzialità, tenuto ed aggiornato dall'Azienda Ulss del territorio, l'utente potrà diventare titolare di **impegnativa di residenzialità**, che al punto C dell'allegato A della DGR n. 464/2006, viene definita come: *"...titolo che viene rilasciato al cittadino per l'accesso alle prestazioni rese nei servizi residenziali e semiresidenziali della Regione Veneto..."*.

L'assegnazione dell'impegnativa consente di fruire, per la struttura ospitante, di un rimborso giornaliero da parte dell'Azienda Ulss di residenza del ricoverato, costituito da €. 49,00 giornalieri per anziani classificati in intensità di 1<sup>^</sup> livello e da €. 56,00 giornalieri per anziani classificati di 2<sup>^</sup> livello, per ogni giornata di ricovero ospedaliero, il Servizio Sanitario Nazionale riconosce un quota del 75% del rimborso giornaliero sopra descritto

E' importante sottolineare che sempre la DGR n. 464/2006 ha definito che **il numero dei posti letto autorizzati deve essere superiore al numero delle impegnative emesse**, al fine di garantire la libera scelta da parte dell'utente e della sua famiglia, del centro di servizi maggiormente rispondente ai loro bisogni. Tutto ciò va certamente nell'ottica di un "approccio gestionale" di tipo privatistico del management delle strutture per anziani, che ha comportato, dall'entrata in vigore della nuova norma, la messa a punto di un'offerta la più ampia possibile, con necessaria razionalizzazione dei costi. Ai fini di un controllo e monitoraggio delle rette applicate nei vari centri al punto I, la DGR 464/2006 ha determinato le macro aree delle voci componenti la retta media, lasciando a successivi provvedimenti la definibilità della percentuale massima di incidenza di tali voci nella retta media; sono state pertanto classificate le voci di spesa in:

- Spese per il personale
- Spese di amministrazione
- Spese generali
- Oneri finanziari e ammortamenti
- Oneri straordinari

- Attività sociali
- Accantonamenti

il tutto per adottare una metodologia uniforme all'interno della Regione Veneto per il calcolo della retta giornaliera.

### **2.1.1 Individuazione degli standards**

Le figure socio assistenziali, secondo quanto disposto dal Regolamento Regionale del 17/12/1984 n. 8<sup>4</sup>, che devono essere presenti in un servizio residenziale per non autosufficienti sono le seguenti:

- Infermiere: con diploma di laurea od equipollente;
- Operatore Socio Sanitario: con qualifica professionale di O.S. o O.S.S. rilasciata dalla Regione Veneto o altro ente riconosciuto;
- Coordinatore: con diploma o diploma di laurea;
- Educatore e/o Animatore: corsi regionali triennali o diploma universitario;
- Assistente sociale: titolo o diploma di laurea di assistente sociale;
- Psicologo: diploma di laurea;
- Fisioterapista: diploma di laurea;

Non è previsto il medico di medicina generale, in quanto la presenza presso la struttura è garantita, senza alcun onere da parte della stessa e con il solo obbligo di vigilare e rendicontare sulle presenze, secondo convenzioni redatte dall'azienda ulss con il professionista stesso, con una forma contrattuale identica a quella trattata per i medici di famiglia presenti sul territorio.

La norma per le figure sopracitate, oltre a prevedere i requisiti minimi per l'accesso, stabilisce, in relazione alla capacità recettiva della struttura, che non deve mai superare i 120 utenti suddivisi in nuclei operativi di non oltre le 30 unità, gli standards assistenziali che coprono le 24 ore giornaliere per 365 giorni, riassunti brevemente nella Tabella n.1 che evidenzia, in relazione ad ogni singola professionalità inquadrata full time, il corrispondente numero massimo di anziani assistibili per anno (rapporto a giornate). Tale rapporto è in grado di offrire un

---

<sup>4</sup> Reg.to Reg.le n. 8 del 17/12/1984 "Determinazione degli standard relativi ai servizi sociali ....

servizio al singolo ospite nel rispetto dello standard, resta inteso che qualora il centro servizi intenda allargare l'offerta per singolo utente, maggiore dovrà essere l'impiego di personale addetto, con conseguente ricarico dei costi.

**Tabella n. 1: standard assistenziali**

| Profilo                 | 1^ livello<br>assistenziale<br>o ridotto | 2^ livello<br>assistenziale<br>o medio | Livello di<br>autosufficienza |
|-------------------------|------------------------------------------|----------------------------------------|-------------------------------|
| Operatore<br>Soc.sanit. | <b>1:2,5</b>                             | <b>1:2,4</b>                           | <b>1:12,5</b>                 |
| Inferm.prof.le          | <b>1:15</b>                              | <b>1:12</b>                            | <b>1:90</b>                   |
| Coordinatore            | <b>1:90</b>                              | <b>1:90</b>                            | <b>1:90</b>                   |
| Educatore –<br>Animat.  | <b>1:90</b>                              | <b>1:60</b>                            | <b>1:90</b>                   |
| Psicologo               | <b>1:120</b>                             | <b>1:120</b>                           |                               |
| Assistente sociale      | <b>1:90</b>                              | <b>1:90</b>                            | <b>1:90</b>                   |
| Logopedista             | <b>1:200</b>                             | <b>1:200</b>                           |                               |
| Fisioterapia            | <b>1:60</b>                              | <b>1:60</b>                            |                               |

Fonte: DGR 2034 del 10/05/1994

Resta inteso che ogni figura professionale qui considerata è intesa quale F.T (full time), pertanto ad ogni riduzione (diverse misure di part time), si deve rimodulare il fabbisogno di personale, sempre nel rispetto degli standards sopracitati. Il Dettato regionale fissa dei livelli minimi assistenziali, ogni singola struttura, sulla base della propria “mission” determinerà il fabbisogno occupazionale interno, senza trascurare però quell'obiettivo precipuo che è il contenimento dei costi.

Dalla Tabella n. 3 (Appendice E) , che espone, in relazione al numero di posti letto suddivisi per le tipologie assistenziali, il fabbisogno teorico di personale dei vari profili raffrontato alla situazione reale, emerge chiaramente che per la figura di addetti all'assistenza sussiste un sovra standard, mentre per gli altri profili globalmente si è al limite o di poco al di sotto del dettato regionale

Accanto però alle figure assistenziali, è necessario inoltre un adeguato numero di

personale medico, ausiliario e tecnico (amministrativo, tecnico-manutentivo, di ristorazione ecc...), calibrato sulle effettive esigenze gestionali della struttura.

Il Centro Servizi Anziani di Adria, è un struttura residenziale autorizzata al funzionamento per n. 151 posti letto di non autosufficienti, suddivisi in 123 posti per intensità di primo livello, 24 posti di secondo livello, 4 posti per stato vegetativo permanente, oltre ai 72 posti di autosufficiente occupati mediamente all'80% circa della capienza effettiva. Per quanto riguarda tutti i non autosufficienti il tasso medio di saturazione fatto registrare negli ultimi 5 anni ha visto un andamento abbastanza stabile per il biennio 2010 e 2011, con un tasso medio rispettivamente del 99,12% e del 99,72%. Mentre a partire dal 2012 e sino al primo quadrimestre 2014 è stata registrata una continua flessione di tale valore, registrando per il 2012 punti 99,17%, per il 2013 punti 97,90% ed infine nel primo quadrimestre 2014 un'ulteriore diminuzione assestando l'indice a 97,18%. Tale sostanziale calo è dovuto al fatto che, in linea con il principio regionale, negli ultimi anni sono stati accreditati degli ulteriori posti per non autosufficienti, a fronte di un'invariata disponibilità di impegnative. Alcune delle sei strutture riconosciute sul territorio Ulss 19, si trovano oggi ad avere posti accreditati non occupati da soggetti titolari di impegnativa, parzialmente però resi redditizi da ricoveri a libero mercato, cioè privi di impegnativa, il cui onere per la quota sanitaria è sopportato in misura ridotta dall'utente stesso. Ulteriore motivazione nel calo va riscontrata nel differente approccio della famiglia del paziente, rivolto oggi a mantenerlo il più possibile fra le pareti domestiche, sia per maggiore disponibilità ad assisterlo, sia per il venir meno delle risorse economiche per il pagamento della retta; oltre a questi fattori, di tipo sociale, va preso in considerazione che delle 422 impegnative staccabili da parte dell'Azienda Ulss n. 19, alcune sono state utilizzate per ospiti ricoverati presso strutture residenziali di altri bacini assistenziali.

Il servizio assistenziale per Stati Vegetativi Permanenti è stato istituito presso l'Ente nel 2006, con provvedimento n. 59 del 17/11/2006, nel rispetto della specifica normativa DGR n.702 del 23/03/2001 che regola tale tipologia

assistenziale, la stessa oltre a prevedere standard strutturali specifici, delinea il fabbisogno di personale (aggiuntivo a quello già in servizio presso la struttura sanitaria richiedente) per questa specifica sezione, articolata in un minimo di 4 posti letto fino ad un massimo di 10.

L'attività assistenziale per paziente deve coprire un tempo medio complessivo giornaliero di 4 ore per paziente reso da infermieri professionali, operatori di assistenza e fisioterapista. Inoltre, deve essere garantita una presenza medica giornaliera complessiva per 4 pazienti di un medico, totalmente a carico della struttura del C.S.A, per sei ore settimanali in aggiunta alle due ore settimanali garantite da un fisiatra per sovrintendere al processo riabilitativo.

Prestazione non trascurabile in tale contesto è l'attività resa da uno psicologo che, sempre per nuclei di 4 pazienti, deve essere presente per tre ore settimanali per poter valutare l'aspetto neuropsicologico del paziente oltre al sostegno psicoterapeutico alla famiglia.

Sulla base del dettato della norma il fabbisogno di personale risultante da standard per la sezione costituita da 4 posti letto per SVP è definito come esposto nella Tabella n. 2

**Tabella n. 2 – Fabbisogno personale per SVP secondo standard – nucleo di 4 pazienti**

|                                |             |
|--------------------------------|-------------|
| <b>Infermiere</b>              | <b>0,93</b> |
| <b>Operatore di assistenza</b> | <b>1,80</b> |
| <b>Fisioterapista</b>          | <b>0,35</b> |
| <b>Psicologo</b>               | <b>0,08</b> |

Fonte: DGR 702 del 23/03/2011 – rielaborato in relazione a 1872 ore teoriche annue

Al fine di un attento confronto vengono sottoriportate due tabelle: la prima riportante il fabbisogno del personale secondo gli standards regionali, la seconda evidenzia l'odierno stato di fatto dell'occupazione dei profili professionali specifici:

**Tabella n. 3: Fabbisogno figure prof.li c/o CSA secondo standards reg.li**

|                           | 1^ livello ass.le | 2^ livello ass.le | S.V.P       | Autosufficienti |
|---------------------------|-------------------|-------------------|-------------|-----------------|
| <b>Operatore Soc.San.</b> | <b>49,20</b>      | <b>10</b>         | <b>1,80</b> | <b>4,08</b>     |
| <b>Infermiere Prof.le</b> | <b>8,20</b>       | <b>2</b>          | <b>0,93</b> | <b>0,57</b>     |
| <b>Coordinatore</b>       | <b>1,37</b>       | <b>0,27</b>       |             | <b>0,57</b>     |
| <b>Educatore</b>          | <b>2,05</b>       | <b>0,40</b>       |             | <b>0,57</b>     |
| <b>Psicologo</b>          | <b>1,02</b>       | <b>0,20</b>       | <b>0,08</b> |                 |
| <b>Assistente sociale</b> | <b>1,02</b>       | <b>0,27</b>       |             | <b>0,57</b>     |
| <b>Logopedista</b>        | <b>0,62</b>       | <b>0,12</b>       |             |                 |
| <b>Psicologo</b>          | <b>1,02</b>       | <b>0,20</b>       | <b>0,08</b> |                 |
| <b>Fisioterapista</b>     | <b>2,05</b>       | <b>0,40</b>       | <b>0,35</b> |                 |

Fonte: elaborazione personale

**Tabella n. 4: figure prof.li impiegate nel CSA**

| Figura professionale   | Personale da standard regionale con rapporto ore effettive/ore giuridiche | Personale ente da P.O. | Differenze ente e standard | Modalità occupazionale per figura professionale                         |
|------------------------|---------------------------------------------------------------------------|------------------------|----------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| Addetto all'assistenza | 77,74                                                                     | 83                     | +5,26                      | 53 al 100 %<br>3 al 50 %<br>8 al 66,67<br>1 al 83,33 %<br>17 pers. T.d. |
| Infermiere prof.le     | 13,85                                                                     | 12                     | -1,85                      |                                                                         |
| Coordinatore           | 2,20                                                                      | 1                      | -1,20                      |                                                                         |
| Educatore              | 2,33                                                                      | 2,33                   | 00                         | 2 al 100 %<br>1 al 83,33 %                                              |
| Assistente sociale     | 1,86                                                                      | 2                      | +0,14                      |                                                                         |
| Psicologo              | 1,31                                                                      | 1                      | -0,31                      |                                                                         |
| Fisioterapista         | 2,80                                                                      | 2,83                   | +0,03                      |                                                                         |
| Logopedista            | 0,78                                                                      | 0,16                   | -0,62                      | Libera prof.                                                            |

Fonte: Bilancio di previsione 2014 del CSA

**ALZHEIMER** - Per quanto riguarda l'anziano affetto da Alzheimer, la DGR n. 1404 del 4/4/2000 ha delineato, sulla base di dati statistici emersi da uno studio sull'invecchiamento e l'insorgenza di questa patologia, un fabbisogno su tutto il territorio regionale, di circa 200 posti letto di "residenzialità ad alta protezione" (assistenza di sollievo) a completamento dell'offerta dei servizi assistenziali già presenti. Nelle strutture extra ospedaliere in cui si realizzano già livelli di assistenza medio, ridotto o minimo, si potranno affiancare **Sezioni con assistenza ad altra protezione**, composte da un massimo di 15 posti letto (di cui 1 per emergenze assistenziali). Tali sezioni dovranno rispondere a requisiti ambientali specifici (barriere architettoniche, assenza di scale di immediato utilizzo, segnalatori acustico-visivi, spazi aperti controllati per garantire ai pazienti la possibilità di deambulare in sicurezza, arredi appropriati con colori adeguati) come pure avere personale formato specificatamente in grado di sostenere i programmi assistenziali.

Le figure professionali necessarie per l'attivazione di tali sezioni sono:

- Infermiere professionale
- Operatore socio sanitario
- Educatore
- Fisioterapista
- Psicologo
- Medico di medicina generale.

Lo standard prevede 180 minuti per ospite aggiuntivi rispetto a quanto assicurato dalle strutture residenziali a carattere estensivo, ripartito sulle prime quattro figure professionali sopraelencate, (+ 20% per infermiere; +60% operatore; 10% per l'educatore ed il fisioterapista). Carichi diversi sono invece previsti per lo psicologo, caratterizzati dallo studio dei disturbi cognitivi e del comportamento e alle connesse attività formative ed educazionali, comportando un carico giornaliero di 30 minuti per ospite.

Conoscere gli standard e programmarne il rispetto, costituisce punto focale nella gestione di una tale sezione da parte della dirigenza, che dovrà non solo

rispettare quanto prescrive la legge regionale, ma considerare che la permanenza nella sezione non può eccedere i 60 giorni continuativi nell'anno con successivo rientro a domicilio o presso una struttura residenziale.

Nella struttura sono presenti persone il cui profilo sanitario rientra nell'ambito di demenze di “**tipo Alzheimer**”, in quanto la diagnosi di tale morbo è riscontrabile esclusivamente mediante una autopsia; nei soggetti giovani al di sotto dei 60 anni, la patologia diventa invece immediatamente identificabile in quanto le difficoltà proprie (memoria breve assente, riferimento al passato, ripetitività di parole o frasi) non sono riconducibili ad una demenza senile seppur precoce, ma alla malattia stessa. I pazienti ricoverati presso il C.S.A rientrano quindi nella fattispecie più generica della demenza, dovuta all'avanzare dell'età, che porta con sé, unitamente ad altre patologie riscontrabili (ischemie, piccoli ictus) le problematiche tipiche dell'Alzheimer.

### **2.1.2 Accreditamento**

Se il possesso o il conseguimento dei requisiti strutturali, funzionali, tecnologici ed organizzativi, dopo verifica da parte degli organi preposti (Regione e Comune) garantisce il riconoscimento dell'autorizzazione, il passo successivo è rappresentato dall'Accreditamento.

Ai fini dell'accreditamento la struttura deve dimostrare di aver elaborato una propria “Carta dei servizi” ove vengono definite modalità di accesso, funzionamento dei servizi offerti, criteri ai fini di valutazione da parte degli utenti e loro familiari della qualità dei servizi offerti; questa metodologia rappresenta un feedback della qualità del servizio offerto nonché strumento per un costante monitoraggio del livello qualitativo raggiunto.

Ed è proprio la qualità l'elemento centrale dell'accreditamento, la quale deve essere costantemente alimentata da:

- una implementazione costante, attraverso idonei piani annuali di formazione del personale addetto;
- una predisposizione e periodica revisione di progetti mirati per ogni

singolo utente che vedano coinvolte diverse figure assistenziali (medico, infermieri, addetti ....);

- un adeguato piano per la gestione di emergenze di varia natura;
- un adeguato sistema di controllo di gestione e dei risultati.

L'obiettivo della Legge Regionale n. 22/2002, oltre quello come precedentemente detto di riformare il sistema assistenziale in generale, fissando attraverso gli strumenti dell'autorizzazione e dell'accreditamento requisiti minimi di partenza, ha fatto emergere la necessità di una maggiore trasparenza in un settore ove fino ad allora vi era un'assoluta asimmetria informativa, ove l'utente non possedeva efficaci strumenti per rappresentare la propria insoddisfazione.

## **2.2 Legge Regione Veneto n. 43 del 23/11/2012**

L'art. 8 della Legge Regionale 23/11/2012 n. 43 titolato: "Disposizioni in materia di contabilità delle IPAB", (Appendice F) costituisce la più grande riforma dal 1890 ad oggi che veda coinvolte le IPAB. A partire dalla pubblicazione della DGR n. 780 del 21/05/2013 (BUR n. 49 dell'11/6/2013), è introdotta la contabilità economico patrimoniale per tutti gli enti di assistenza e beneficenza con obbligatorietà del bilancio di tipo privatistico dall'esercizio 2014 (1.1.2014).

Il primo comma del succitato articolo detta di fatto un'equiparazione della gestione contabile delle Ipab alle aziende private, ponendo l'accento all'individuazione di sistemi di controllo di gestione, di centri di costo e di responsabilità nonché di analisi dei costi e dei benefici.

Abbandonata definitivamente la contabilità secondo gli schemi della Legge n. 6972 del 17/7/1892 e del R.D. 5/2/1891 n. 99 quale Regolamento attuativo, incentrata principalmente sulla rilevazioni dei flussi finanziari, è iniziato all'interno di ogni singola realtà un processo di trasformazione radicale che passa non solo per l'obbligatorietà della redazione del bilancio secondo schemi civilistici, ma soprattutto mediante l'impostazione/creazione di un efficace sistema di rilevazione costi/ricavi specifica per ogni centro di costo, con

conseguente individuazione degli stessi all'interno dei vari processi interni.

Risulta evidente che trattandosi di un'attività di servizi alla persona, incentrata su una categoria "debole", i normali canoni di individuazione, classificazione, ribaltamento costi non sempre risultano semplici pur nella loro complessa articolazione, come accade in un'azienda di produzione di beni e servizi.

Il legislatore ha posto l'obbligo di tale contabilità, catapultando di fatto moltissime realtà medio piccole in un universo pressoché sconosciuto, ove soltanto il tempo e l'esperienza potranno rendere quei risultati che ogni manager privato si aspetta: dettagliati elementi di analisi delle performance su cui basare le scelte future e strumenti idonei ad isolare e migliorare possibili aree di criticità.

In questa prima fase iniziale, le strutture si sono attrezzate con idonei, ma anche costosi applicativi software; è stata avviata una necessaria formazione degli addetti agli uffici contabilità, al fine di adempiere agli obblighi normativi che prevedono con proprie tempistiche quanto segue:

- Bilancio di previsione 2014 approvato da parte del C.d.A entro il 28/2/2014 unitamente all'inventario del patrimonio aggiornato ed al documento di programmazione economico finanziaria triennale; con deliberazione n. 7 del 2/2/2014 il CdA del Centro Servizi Anziani ha licenziato il Bilancio e tutti gli atti previsti;<sup>5</sup>
- Approvazione del Bilancio di esercizio entro quattro mesi successivi alla chiusura dell'esercizio al 31/12 (quindi entro il 30/4 di ogni anno).

Ai fini di una omogeneità nella produzione documentale di tutte le strutture, la Regione Veneto con DGRV n. 780 del 21/5/2013 ha emanato le disposizioni esecutive all'art. 8 della L.R. 43/2012, quale linea guida alla redazione del bilancio, con allegati tutti i documenti di base da utilizzarsi nella redazione dei documenti contabili.

Secondo quanto disposto dall'art. 12 del DGRV n. 780 per tutte le strutture con valore di produzione superiore a 5 milioni di euro è obbligatorio lo sviluppo per centri di costo e responsabilità, dei risultati attesi in conformità

---

<sup>5</sup> Deliberazione n. 7 del 27/2/2014 del Centro Servizi Anziani Adria

all'Allegato 5, ed il caso del Centro Servizi Anziani di Adria del prospetto di sviluppo centri di costo/ricavo.<sup>6</sup>

Il cambiamento interessa esclusivamente la parte contabile, mentre quella gestionale rimane inalterata rispetto al passato che prevede che il consiglio di amministrazione approvi tutti i documenti previsionali e consuntivi (bilanci annuale e infrannuale, come pure le variazioni) e l'organo di controllo, rappresentato dal Collegio dei Revisori, esamina preventivamente tali documenti per accertarne il grado di congruità e veridicità come disposto l'art. 9 D.GRV N 780/2013).

Rispetto al passato la contabilità viene elaborata secondo il principio della competenza, ogni fatto o azione diventa rilevante nel momento in cui si verifica e con esso vengono prodotti i documenti giustificativi in ogni decisione aziendale.

Il principio generale determinato dal 2<sup>a</sup> c. art. 8 della L.R. n. 43/2012 prevede il pareggio di bilancio ed ai sensi del sesto comma dell'art. 8 l'eventuale utile può essere utilizzato *”unicamente per la riduzione dei costi delle prestazioni, lo sviluppo delle attività istituzionali indicate dallo statuto, la conservazione e l'incremento del patrimonio dell'ente, in applicazione dei principi di qualità e rispetto degli standard dei servizi erogati”*<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Prospetto sviluppo costi/ricavi bilancio CSA anno 2014

<sup>7</sup> Art. 8 L.R. 43/2012

## **CAPITOLO TERZO**

### **NOZIONI SUL CONTROLLO DI GESTIONE E RILEVAZIONE DEI COSTI E DEI RICAVI**

#### **3.1 Contabilità generale e contabilità analitica**

Con l'introduzione della contabilità in partita doppia, anche per le IPAB è possibile disporre di diverse informazioni di tipo quantitativo-monetario di supporto per le decisioni, economico-patrimoniale-finanziario, che consentono un efficiente governo di ogni singola struttura. Quanto viene rilevato dalla contabilità analitica e gli strumenti utilizzati sono componenti del più ampio sistema della contabilità direzionale<sup>1</sup>, utilizzata essenzialmente nella formulazione di strategie aziendali, in attività di pianificazione e controllo. Ed è proprio partendo dall'attività di pianificazione, atta a definire piani a medio e lungo termine, poi declinati nei Budget annuali, che assegnano risorse ed obiettivi ad ogni singola area, che entra in gioco il controllo di gestione, il quale mediante la contabilità analitica permette al manager di assicurarsi l'acquisizione e l'impiego delle risorse in modo efficace ed efficiente al fine di conseguire gli obiettivi prestabiliti<sup>2</sup>.

La contabilità analitica inoltre è determinante anche nella fase di “decision making” nell'effettuazione cioè di decisioni che determinano prezzi di beni o di servizi offerti, nel miglioramento delle prestazioni in relazione al grado di innovazione e soddisfazione del cliente, attraverso l'individuazione di percorsi migliorativi delle attività giornaliere mediante la misurazione di tempi e qualità del servizio offerto. La misurazione di quest'ultimo aspetto, in realtà come le Ipab ove è prevalente la componente di costo data dalla “prestazione” di ogni specifica figura professionale, deve essere attenta e quanto più possibile precisa.

---

<sup>1</sup> Cinquini L.( 2013) Strumenti per l'analisi dei costi.

<sup>2</sup> Brunetti G.(1992) “Il controllo di gestione in condizioni aziendali perturbate”

Della contabilità direzionale fanno parte quindi la contabilità generale e la contabilità analitica e le peculiari differenze fra questi due sistemi sono brevemente riassunte nella Tabella n. 1 <sup>3</sup>

**Tabella 1 differenze principali tra contabilità generale e contabilità analitica**

|                                   | <b>Contabilità generale</b>                                      | <b>Contabilità analitica</b>                                                               |
|-----------------------------------|------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>SCOPO</b>                      | Misurazione del reddito e del capitale di funzionamento          | Rielaborazione di dati di costo e di ricavo per l'attività decisionale e di controllo      |
| <b>Momento rilevazione</b>        | Manifestazione di variazione numeraria                           | Utilizzazione dei fattori produttivi                                                       |
| <b>Ampiezza rilevazioni</b>       | Tutti i costi e i ricavi                                         | Solo i costi e i ricavi relativi alla gestione caratteristica                              |
| <b>Classificazione</b>            | Costi e ricavi per natura                                        | Costi e ricavi per natura, per destinazione e secondo altri criteri utili per le decisioni |
| <b>Destinatari</b>                | Principalmente soggetti esterni (bilancio civilistico e fiscale) | Management                                                                                 |
| <b>Metodologia di rilevazione</b> | Contabile in partita doppia                                      | Contabile ed extracontabile                                                                |

Le funzioni fondamentali della contabilità analitica possono essere quindi raggruppate in:

- Misurazione dell'efficienza
- Supporto informativo nelle scelte aziendali
- Supporto informativo nella programmazione e controllo di gestione

<sup>3</sup> Cinquini L. (2013), "Strumenti per l'analisi dei costi"

- Valutazioni di bilancio

Nei sottoelencati tre casi il piano dei conti definito per la contabilità p.d. trova corrispondenza nel piano di contabilità analitica:<sup>4</sup>

- Quando ad un conto in co.ge corrisponde un conto in co.an;
- Quando il valore assegnato ad un conto in co.ge viene ripartito su diversi conti di co.an;
- Quando più conti di co.ge confluiscono in un unico conto di co.an..

E' evidente quindi che i due sistemi risultano collegati tra loro, seppure con finalità diverse ed i sistemi di correlazione fra gli stessi sono tre:<sup>5</sup>

- a) Sistema duplice misto
- b) Sistema duplice contabile
- c) Sistema unico contabile

Sistema duplice misto: i due sistemi contabili sono separati e le informazioni sono alimentate separatamente; in co.ge le transazioni vengono registrate in partita doppia, mentre in forma extracontabile in co.an.

Sistema duplice contabile: con questa sistema pur conservando entrambi i sistemi la propria autonomia sono collegati attraverso le relazioni del piano dei conti di analitica. Operativamente la registrazione avviene dapprima in co.ge e successivamente ripresa, per quanto di competenza, in co.an., realizzando sempre una quadratura automatica dei due sistemi.

Sistema unico contabile: la contabilità analitica viene inglobata nella contabilità generale, in pratica i due sistemi contabili si integrano in un unico sistema all'interno del quale automaticamente si determina la quadratura. Le registrazioni contabili vengono elaborate e raggruppate secondo diversi sistemi di rendicontazione in risposta alle diverse esigenze conoscitive. Oggi è il criterio adottato dagli applicativi software più quotati, anche se in confronto al sistema misto è meno flessibile in quanto non è sempre in grado di rispondere alle svariate esigenze informative, a cui ad oggi si può sopperire con forme on site di personalizzazioni.

<sup>4</sup> Bartoli F. (2004) "Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese"

<sup>5</sup> Bartoli F. (2004) "Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese"

Il rapporto che lega la co.ge alla co.an. è a doppia mandata, i dati della prima sono necessari per la seconda e alcuni dati elaborati dalla seconda, (vedi a tale titolo i valori delle rimanenze) sono necessari ad elaborazioni di fine anno della prima.

L'aver introdotto questo tipo di contabilità nelle IPAB permetterà di conoscere il costo per il servizio reso ad ogni singolo paziente, il punto di break even point (punto di pareggio) di ogni singola attività resa nei diversi livelli assistenziali riconosciuti ed inoltre poter contare di quei dati necessari per optare in scelte di “make or buy” fra diversi processi presi in esame.

### 3.2 Tipologia di costi

Prima di definire le varie tipologie di costo è necessario, secondo quanto dettato dalla teoria economica definire i tre concetti fondamentali di costo:

- **Costo Tecnico** rappresentato dal costo sostenuto per acquisire materie prime, manodopera.
- **Costo psicologico** rappresentato dalla mancata remunerazione della componente monetaria impiegata.
- **Costo monetario** che costituisce la vera e propria spesa sostenuta per l'acquisto dei fattori produttivi; è questo il valore che nasce dallo scambio con terze economie e viene rilevato dalla contabilità generale, mentre è configurato nell'onere rapportato alle quantità o livelli consumati per ciascuna unità prodotto o servizio all'interno del centro di costo.

Va chiarito che esistono costi comuni ad entrambe le contabilità generale (co.ge) ed analitica (co.an), ad esempio prendendo come riferimento la struttura residenziale per anziani che più avanti sarà oggetto di esame, tali costi sono costituiti da: spese del personale ivi compresi gli oneri riflessi, l'acquisto di generi alimentari diversi per il confezionamento interno dei pasti, ogni singola spesa sostenuta per i servizi contrattualizzati, ecc...., mentre altri costi sono propri o figurativi, costituiti da mancati ricavi (interessi figurativi, fitti figurativi) specifici

della co.an. e minusvalenze ad esempio, per quanto concerne la co.ge..

Tracciate quindi le macro categorie di costi, si prendono ora in esame, le specifiche classificazioni degli stessi, che risultano così distinte:

**Costi fissi o costanti** : quei costi che non variano al variare del volume delle attività.

**Costi variabili**: quei costi il cui variare è legato all'oscillazione del volume di produzione o del servizio offerto. I costi variabili possono essere proporzionali, progressivi o regressivi.

**Costi misti**: sono quei costi che comprendono i semi-variabili ed i costi misti; i primi sono costituiti da quegli oneri la cui componente è per una parte fissa ed una parte variabile (esempio tipico le spese telefoniche composte da un canone bimestrale e la componente variabile determinata dagli scatti/minuti di telefonate), i secondi invece sono quei costi che all'interno di una determinata area di rilevanza subiscono incrementi per intervalli. Esempio calzante a tale proposito, che si verifica nella componente costi di una R.S.A. è costituito dal costo derivante per esternalizzazione del servizio paghe: fino ad un determinato numero di cedolini (dipendenti) un determinato prezzo, oltre il quale scattano oneri maggiori/minori a secondo dalle modalità stabilite in contratto.

Ciò che è importante definire per una corretta Contabilità Analitica è il **cost driver**, ossia il fattore rispetto al quale il costo è studiato. Determinare preventivamente il driver, costituisce il punto di partenza per il manager che intende effettuare l'analisi dei costi; il costo driver classico è rappresentato dai valori di produzione, ma altri e diversi cost driver possono essere presi in considerazione: ad esempio per il costo del personale il numero delle ore di manodopera, per l'energia elettrica i kwh consumati.

E' certo che un altro elemento da prendere in considerazione è **l'arco temporale**, in quanto è fondamentale per l'analisi della variabilità; nel lungo periodo tutti i costi diventano variabili. Prendendo come esempio un comune

canone, esso è fisso se analizzato un unico esercizio, diventa variabile, se consideriamo ad esempio un triennio, per effetto dell'indicizzazione o della revisione del prezzo in fase di ripetizione o nuovo contratto (D. Lgs n.163/2006 – codice appalti).

Ulteriore classificazione per analizzare il comportamento dei costi è data dalla suddivisione tra costi speciali e comuni:

**Costi speciali** sono rappresentati da quegli oneri riferibili in modo “oggettivo” all'oggetto del costo (esempio costo/giornaliero ricoverato per presidi per l'incontinenza);

**Costi comuni** sono rappresentati da quei costi non imputabili direttamente ad un oggetto di costo, ma per determinare l'incidenza dello stesso è necessario adottare/stabilire dei criteri di ripartizione in relazione al grado di assorbimento dell'onere.

Risulta evidente che, secondo questa classificazione, tanto maggiori saranno gli oggetti di costo preventivamente determinati, minori saranno i costi speciali a ciascuno imputabili in relazione ai costi comuni, riducendo gli oggetti di costo, cresce l'entità dei costi speciali sempre più, fino a giungere ad un unico costo speciale, se viene considerata un'intera struttura/azienda.

Esiste comunque in realtà una certa relatività della comunanza e della specialità dei costi speciali, spesso le scelte aziendali sono orientate nel classificare come comuni i costi speciali; pochi in realtà sono i costi che non presentano la qualità della specializzazione, la difficoltà sta nell'indagare la corretta ed idonea misura per rilevare la specializzazione.<sup>6</sup>

Continuando nell'analisi secondo le modalità di attribuzione all'oggetto di costo, abbiamo i costi diretti ed indiretti, che sono così definiti:

**Costi diretti:** attribuibili all'oggetto di costo secondo criteri di specialità (rapporto tra quantità impiegate e prezzo unitario)

**Costi indiretti:** attribuibili all'oggetto di costo soltanto attraverso procedure di calcolo (ribaltamento) stabilite a priori.

---

<sup>6</sup> De Minico L. (1946) “Lezioni di ragioneria generale”

I criteri di allocazione dei costi indiretti sono scelti in funzione degli obiettivi aziendali, esistono comunque delle linee guida per la loro adozione:<sup>7</sup>

- a) **Causa –effetto** viene identificata la variabile in relazione al consumo di risorse;
- b) **Benefici ricevuti:** il costo viene ripartito in relazione all'utilità/beneficio che l'oggetto dell'output riceve (l'esempio può essere dato dalla conduzione di una sperimentazione sull'utilizzo di determinati presidi innovativi, il costo della stessa può essere ripartito in relazione all'utilità riscontrata per ospite nel reparto);
- c) **Correttezza ed equità:** criterio utilizzato per determinare un prezzo ragionevole ed equo di vendita a giudizio delle parti contraenti.
- d) **Capacità di assorbimento:** secondo questo criterio l'allocazione va attuata in relazione alla capacità dell'oggetto di costo di sopportarla, in buona sostanza in virtù della capacità del reparto, se riconduciamo l'esempio ad una struttura per anziani.

### 3.3 Classificazione dei costi nell'azienda

Secondo l'impiego dei fattori produttivi generatori di costi, la classificazione sottoelencata, può rappresentare supporto nelle decisioni e nell'assunzioni di possibili alternative nelle scelte fra più strategie aziendali<sup>8</sup>, tali suddivisioni ci conducono a ripartire in costi in:

**Costi rilevanti o eliminabili** quando gli stessi differiscono tra diverse alternative di scelta, influenzando il risultato economico finale, per un giudizio di convenienza.

**Costi irrilevanti o ineliminabili** sono sempre presenti nelle diverse opzioni, pertanto la loro considerazione non influenza il risultato dell'analisi.

**Costi differenziali:** dati dalla scelta tra la differenziazione di costi, di alternative diverse.

**Costi opportunità o figurativi:** misurano la perdita, in termini di mancato guadagno in ipotesi di impiego alternativo dei fattori produttivi rispetto a quello

---

<sup>7</sup> Horngreen C.T., Foster G. e Datar S. (1998) "Contabilità per la Direzione" - Utet

<sup>8</sup> Cinquini L. (2013) Strumenti per l'analisi dei costi"

utilizzato; misurano in sostanza quel guadagno a cui si rinuncia qualora si effettui una scelta economica.

**Costi preventivi** sono costi stimati o probabili su ipotesi future elaborate sulla realtà aziendale, strumento di valutazione per scelte di convenienza economica.

Un'ultima classificazione dei costi, sotto il profilo dell'impiego nel controllo di gestione è data da:

- Costi consuntivi
- Costi standard
- Costi controllabili
- Costi non controllabili

### **3.4 Sistemi di calcolo costo prodotto/servizio**

All'interno di questa parte dell'elaborato, verranno brevemente descritti i vari sistemi di calcolo del costo del prodotto/servizio, ma data la successiva trattazione di rilevazione di costi all'interno di un reparto del C.S.A, maggiormente puntuale sarà la descrizione del criterio attualmente adottato nel sistema di contabilità analitica interna.

#### **3.4.1 Full costing**

La determinazione del costo prodotto *“si fonda sul principio dell'assorbimento integrale dei costi, secondo il quale il costo di tutti i fattori impiegati, deve concorrere alla determinazione del costo totale oggetto di calcolo”*.<sup>9</sup>

Attraverso questo criterio il costo del prodotto/servizio assorbe integralmente tutti i costi registrati all'interno dell'attività, rendendo altresì possibile, attraverso delle analisi e disgregazioni parziali, l'ottenimento di informazioni aggiuntive che potrebbero essere utili in caso ad esempio di **calcolo di un risultato differenziale** di un servizio rispetto ad un altro, nella scelta di

---

<sup>9</sup> Cinquini L.(2013) “Strumenti per l'analisi dei costi”

Make or Buy di prestazioni scomponibili.

Il F.C. necessita quindi di una rilevazione integrale dei costi, rilevazione che differirà da azienda ad azienda in virtù non solo del settore di appartenenza, ma in relazione ai processi interni: ogni realtà produttiva per ogni singolo processo individuerà i **costi diretti**, cioè immediatamente riconducibili ad uno specifico processo e gli **overhead cost**, ossia i costi indiretti comuni, attribuibili secondo criteri di riparto a più processi differenti. Ed è proprio sulla scelta del criterio che ogni azienda determina la migliore misurazione dei costi.

Si possono distinguere due grandi categorie di calcolo del F.C.:

- a base unica
- a base multipla

Nel calcolo dei F.C. a base unica è necessario operare secondo le sotto indicate fasi:

- Individuazione dei costi indiretti, inserimento degli stessi all'interno di un unico "contenitore" di costi di tale tipologia, cost pool, su cui applicare il criterio di riparto.

- Scelta della base di riparto: in funzione del grado di assorbimento dell'oggetto di costo in analisi; è in questa fase che si gioca il risultato finale, l'allocazione del costo deve essere la più attendibile possibile.

- Determinazione del coefficiente, dato dal rapporto tra

**Totale Costi industriali**

**Base di riparto**

Tale coefficiente sarà utilizzato per allocare ad ogni singolo oggetto di costo la quota di competenza.

La differenza rispetto al F.C. a base unica, che caratterizza il F.C. a base multipla è rappresentata dal fatto che la ripartizione dei costi indiretti è effettuata con criteri differenti, qualitativi e di valore, delle diverse aggregazioni di costi indiretti. Questo criterio si pone nell'ottica di una migliore determinazione del costo prodotto, in quanto non sussiste una allocazione per così dire "generalizzata", ma il più possibile mirata in relazione al livello di assorbimento

per ciascun oggetto di costo. Questo criterio ha avuto ampia applicazione negli ultimi anni soprattutto per l'apporto che la tecnologia (applicativi software) ha saputo fornire in questo contesto. Qualora un'azienda decida di adottare questa metodologia è fondamentale fare proprie tre importanti linee guida:<sup>10</sup>

1. *Attribuzione dei costi indiretti*: occorre classificare quanti più costi possibili come diretti, sempre nei limiti della convenienza economica.

2. *Aggregazione dei costi indiretti*: occorre aumentare quanto più possibile il numero delle aggregazioni, sempre in funzione dell'omogeneità; in causa-effetto con la base di allocazione dei costi.

3. *Occorre identificare un appropriato determinante di costi* per ciascuna aggregazione. Adottando questo criterio è evidente che non è sufficiente la identificazione di più aggregazioni di costi generali seppur per classi omogenee, ma per una definizione più attendibile del costo prodotto/servizio, è importante studiare e valutare attentamente la natura di ogni singolo costo ed i vari driver (cioè l'oggetto di ripartizione) che possono essere utilizzati.

Per attuare il F.C. è necessario strutturare la realtà aziendale in “unità operative”<sup>11</sup>, in “gruppi di operazioni o di processi”<sup>12</sup>, in “centri di responsabilità a cui al titolare, il sistema di controllo assegna la responsabilità primaria di **ottimizzare** i costi delle risorse impiegate nell'esercizio della propria attività”<sup>13</sup>, sono queste le varie definizioni espresse da illustri studiosi in materia circa i CENTRI DI COSTO, dove confluiscono le aggregazioni di costi indiretti. Il metodo dei centri di costo fu messo a punto sul finire degli anni '20 in Francia ed importato in Italia da una società di consulenza<sup>14</sup> e si basa su tre principi:

➤ Qualsiasi processo operativo di un'azienda contribuisce in modo diretto ed indiretto alla formazione del prodotto finito;

➤ E' sempre quantificabile in specifiche unità di misura il contributo di ogni singolo processo;

---

<sup>10</sup> Horngree, Foster e Datar “Contabilità per la Direzione” 1998

<sup>11</sup> Coda V. (1968) “I costi di produzione”

<sup>12</sup> Selleri L. (1999) “Contabilità dei costi e contabilità analitica”

<sup>13</sup> Brusa L. (2000) “Sistemi manageriali di programmazione e controllo”

<sup>14</sup> Manfrin M. Forza C. 2002

➤ Il costo finale complessivo è dato dal contributo dei costi diretti (materie prime, manodopera diretta ecc...) e da quote di costi generali comuni sopportati all'interno dell'azienda.

Per attuare una contabilità per centri di costo è necessario procedere seguendo le seguenti fasi:

1. Definire un Piano dei Centri di Costo;
2. Scegliere i costi da includere nel calcolo ed i criteri di assegnazione dei costi a ciascun centro;
3. Definire i criteri di assegnazione dei costi ai centri intermedi e definizione delle basi di ribaltamento ai centri di costo finale;
4. Definire i costi ottenuti all'oggetto di costo preso in considerazione.

### **3.4.2 Piano dei centri di costo**

Quando viene definito, da parte dell'ufficio finanziario e di controllo gestione, un piano dei centri di costo, la scelta deve essere condotta determinandolo in relazione all'omogeneità delle operazioni interne compiute, per una comune unità di OUTPUT, rendendo quindi una classificazione finale in base ai contenuti ed oggetti della loro attività. Devono altresì essere considerati la componente di omogeneità dei fattori produttivi di cui il centro è dotato, come pure la significatività sul totale delle spese sostenute da ciascun centro, per valutare la convenienza economica ad una loro creazione. Per ultima, ma non affatto secondaria, è l'individuazione di un responsabile di centro, per un impiego delle risorse nel rispetto dell'efficienza e dell'efficacia. Quest'ultima caratteristica può risultare molto importante nella valutazione dei risultati da parte del Responsabile del controllo di gestione (responsability accounting).

Nella creazione del piano dei centri di costo, dato da ogni azienda, si possono distinguere:

- a) Centri di costo produttivi;
- b) Centri di costo ausiliari;

- c) Centri di costo comuni.

### 3.4.3 Analisi delle differenti caratteristiche dei centri di costo

**Centri di costo produttivi:** operano per la trasformazione delle materie prime in prodotto finito, attività quindi strettamente legata all'output aziendale.

**Centri di costo ausiliari:** operano con attività di supporto alla produzione di output (beni/servizi); questi di fatto non sono centri produttivi, prendendo come esempio sempre una residenza per anziani, i centri ausiliari sono dati da: Centro Amministrazione, lavanderia/stireria, cucina, ecc... Tali centri non determinano una produzione, ma la loro attività, sempre misurabile, è strettamente collegata all'attività di produzione.

**Centri comuni:** sono quei centri la cui attività non è direttamente riferibile alla produzione, ma a quest'ultima è complementare, esempio dato dal centro Amministrazione, area commerciale, ecc.

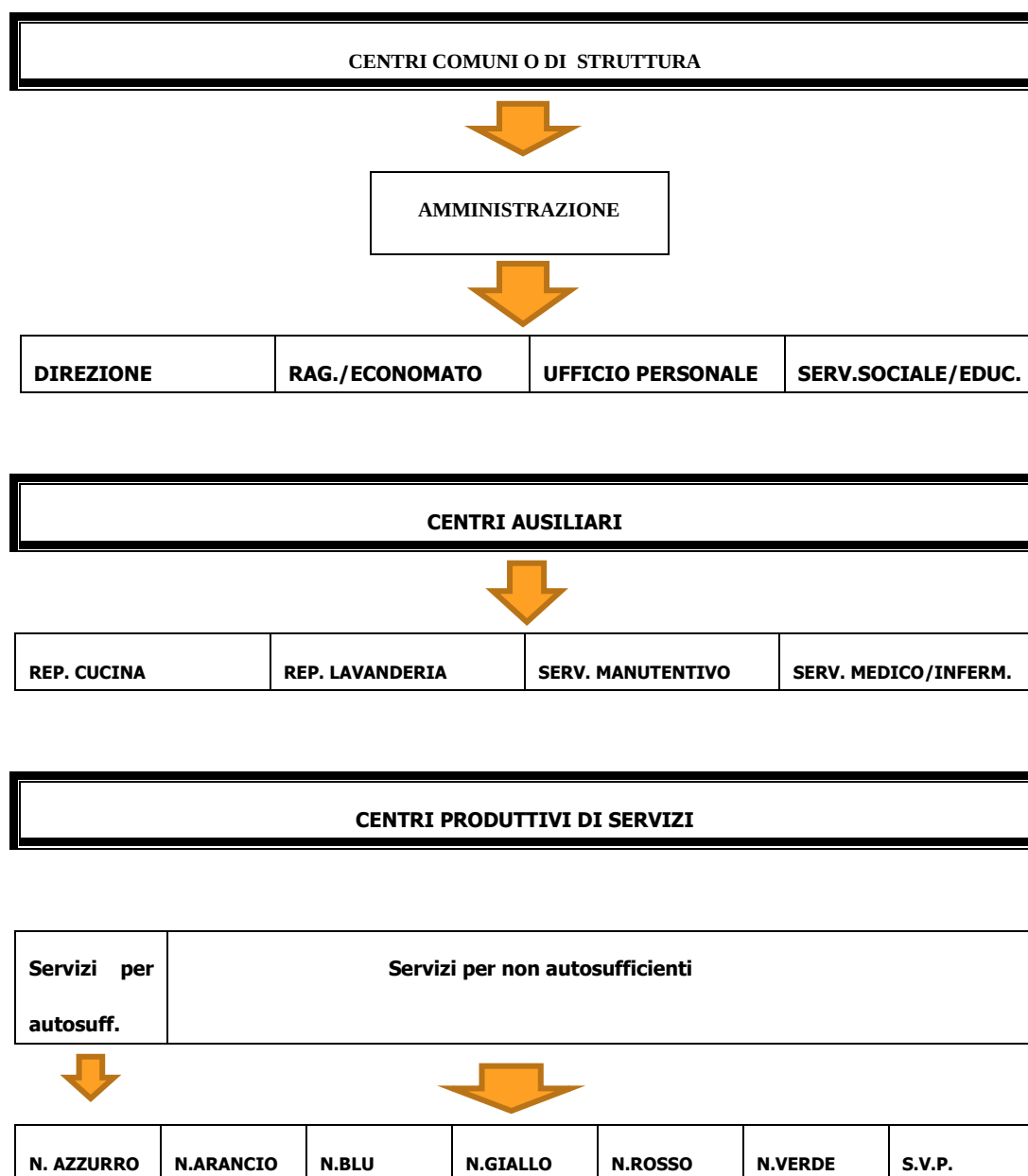
### 3.5 Localizzazione dei costi nei centri di costo

Una volta individuati i centri attraverso il piano dei centri di costo, è necessario attribuire a ciascuno di essi ogni specifico costo. Per i costi diretti l'attribuzione avviene in modo diretto ai centri produttivi, mentre per i costi indiretti, l'attribuzione avviene mediante opportuni parametri di localizzazione.

**Tabella 2: alcune modalità di localizzazione nei centri di alcuni costi**

| COSTO                                | MODALITA' DI LOCALIZZAZIONE                                                 |
|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| Manodopera diretta                   | n. persone/n. ore retribuite                                                |
| Materie di consumo                   | Imputazione diretta al c.c. di produzione                                   |
| Energia/forza motrice                | Kwh consumati/ m <sup>3</sup> consumati                                     |
| Pulizie e vigilanza                  | Mq. Coperti dal servizio                                                    |
| Ammortamenti                         | Localizzazione diretta o indiretta in base alla tipologia dell'attrezzatura |
| Servizi/consulenze da terze economie | in base al centro fruitore                                                  |

**Tabella 3 Classificazione centri di costo in una struttura per anziani - C.S.A  
Adria (RO)**



Per ottenere un sistema funzionale è necessario stabilire a priori regole ed individuare quei documenti determinanti per l’allocazione dei costi; ogni azienda, più o meno strutturata, elabora un proprio protocollo operativo per le rilevazioni e stabilisce la documentazione da utilizzarsi per rilevare i costi indiretti (bolle di lavoro, rapportini di intervento).

### 3.6 Terza fase: ribaltamento dei costi

In questa fase si realizza l'imputazione dei costi totali dei centri intermedi agli altri che hanno usufruito di prestazioni dagli stessi prodotte. Questa fase, oltre alla contribuzione al costo del prodotto finale, fornisce ulteriori informazioni da consentire eventuali comparazioni tra costo dei servizi offerti da terzi e l'identico servizio prodotto in house, come pure rivelare un efficiente o inefficiente impiego delle risorse del centro ausiliario da parte del responsabile diretto.

Nella fase di chiusura dei centri intermedi, sia ausiliari che di struttura, il problema si pone quando gli stessi rendono servizi non solo ai centri finali, ma anche ad altri centri intermedi, come ad esempio il servizio manutentivo rispetto al centro amministrativo, in questo caso possono essere scelte due strade:

- non considerare la reciprocità dei rapporti tra centri intermedi, **(metodo diretto di allocazione)**;
- considerare la reciprocità dei rapporti, chiudendo dapprima i centri intermedi che assorbono la maggior parte di quote di servizio, e via via a susseguirsi con tale criterio per tutti gli altri **(metodo a cascata)**;
- considerare la reciprocità includendo i costi relativi alle prestazioni reciproche mediante l'impostazione di equazioni lineari **(metodo di allocazione reciproca)**.
- 

### 3.7 Direct Costing ed il margine di contribuzione

In questa metodologia di calcolo vanno considerati soltanto i costi indiretti. La classificazione dei costi prevede due grandi categorie:

- COSTI FISSI (anche detti costi di capacità);
- COSTI VARIABILI (rappresentati da tutti i costi che si sostengono per input legati ad un certo livello di produzione/servizi).

Nel D.C. si rileva il Margine di Contribuzione dato dalla differenza tra ricavi e costi variabili, il cui risultato misura, in seno alla specifica analisi presa in esame, la capacità dell'unità operativa di remunerare i costi fissi.

Questo criterio è utilizzato per effettuare analisi nel breve periodo di

comparazione tra i rendimenti di differenti produzioni di beni o servizi, infatti laddove il M.C. risulta negativo, ciò significa che quella produzione contribuisce ad incrementare la perdita, in quanto non sarà in grado di remunerare la quota afferente di costi fissi.

Due sono gli sviluppi operativi per il D.C. : ***semplice ed evoluto***.

**Semplice:** si considerano per il M.C. solo la differenza tra ricavi e costi variabili;

**Evoluto:** in questo processo contabile si rileva dapprima il M.C. semplice, con le operazioni sopra descritte e successivamente si giunge alla determinazione del M.C. semilordo (sottraendo al M.C. Semplice la quota di costi fissi rilevabili solo in virtù di quella specifica produzione, secondo quei volumi considerati, in sostanza è rappresentata da quella quota di costi fissi che può essere eliminabile qualora non si addivenga più alla produzione stessa).

Utilizzabile questo metodo per un'analisi differenziale, classifica nell'ambito del novero di tutti i costi due grandi categorie: **rilevanti e non rilevanti**, mentre i secondi sono non eliminabili, i costi rilevanti, variabili, sono generalmente eliminabili, in relazione alle scelte opzionali aziendali; esempio di riferimento è rappresentato dal costo del personale, che in caso di riduzione della produzione non sempre può essere adeguato ai fabbisogni rapportati ai nuovi volumi, in quanto sussistono norme giuridiche di tutela del lavoro, che per i contratti a tempo indeterminato, stabiliscono l'impossibilità al licenziamento se non con i presupposti stabiliti per legge.

### **3.8 Difficoltà di creare Centri di Costo omogenei**

Ai fini della determinazione del costo prodotto, il metodo dei centri di costo può rappresentare il criterio più appropriato; l'anello debole del sistema è comunque rappresentato dalla difficoltà nella realtà di creare centri di costo omogenei, come pure i criteri di ripartizione, non sempre sono oggettivi, in quanto rilevare con esattezza la corretta imputazione può comportare considerevoli investimenti per ottenere quelle informazioni utili ad un oggettivo riparto,

rivelandosi pertanto conveniente economicamente sopportare eventuali distorsioni nella lettura dei dati elaborati.

In un contesto produttivo in continua evoluzione, ove vede ai giorni nostri un sempre maggior apporto all'interno dell'azienda dei costi sopportati dai centri ausiliari, di struttura (indiretti), il metodo del Full Costing per centri di costo tende a diventare anacronistico e soprattutto rischia di fornire distorsioni rilevanti nei risultati.<sup>15</sup>

Nei contesti produttivi recenti, ove la pressione concorrenziale comporta una costante competitività con conseguente diversa modalità di organizzazione aziendale, può essere più utile adottare un sistema di calcolo, l'ABC (Activity Based Costing), ove l'oggetto di analisi non è il consumo dei comuni fattori produttivi (materie prime, manodopera), ma le attività di analisi e ricerca, profilando così un "declassamento" di quella componente di costo fino ad oggi considerata di primaria importanza. Le moderne produzioni sono alimentate da una forte differenziazione di prodotto che rendono necessarie costanti modifiche dei processi produttivi, l'attivazione di azioni commerciali o di marketing, comportando di fatto un costante incremento dei costi di ingegnerizzazione, spese di ricerca e pubblicità. La "componente spesa" dei giorni nostri, oramai più importante è rappresentata da:

- a) Servizi aggiuntivi al prodotto/servizio;
- b) Elementi di sicurezza, definizione di un brand di linea, ecc....

Tutto questo costituisce il "sistema prodotto" che è oggi componente non trascurabile dell'elemento "oneri di produzione".

---

<sup>15</sup> Manfrin – Forza 2002

## **CAPITOLO QUARTO**

### **CONFRONTO FRA I RISULTATI DI DUE METODI**

### **GESTIONALI DIFFERENTI**

#### **4.1 Criteri di valutazione**

Criteri di valutazione per la redazione della situazione patrimoniale iniziale, sono quelli previsti dal codice civile ai sensi dell'art. 2423, 2423 bis e 2426 nonché dai principi contabili nazionali formulati dall'O.I.C (Organismo Italiano di Contabilità). Riconosciuta dal legislatore regionale l'effettiva difficoltà per molti enti nel ricostruire l'articolato patrimonio immobiliare indisponibile da iscrivere nel bilancio 2014, è stata concessa l'opzione di calcolare tale valore attraverso valori IMU (rendita catastale + 5% x 140 (moltiplicatore per la cat. Catastale B). L'ammortamento del patrimonio immobiliare strumentale si calcola per 33 anni al 3%, mentre il terreno su cui insiste il fabbricato, il cui valore o è risultante da atto certo oppure viene determinato nella misura del 20% della rendita catastale rivalutata ai fini IMU, non è soggetto ad alcun ammortamento. Tutti gli altri beni mobili, sia materiali che immateriali, hanno differenziate percentuali e differenti tempi di ammortamento, ai sensi del DM 31/12/1988 – Gruppo XXIII – altre attività.

#### **4.2 Determinazione degli utili/perdite d'esercizio dal 2008 al 2013**

Per poter iniziare a strutturare il progetto di questo elaborato, che vede l'analisi economico-finanziaria dei bilanci di sei annualità, dal 2008 al 2013 del Centro Servizi Anziani di Adria, è necessario porre al vaglio le varie voci di spesa e di entrata, dettagliate nei conti consuntivi degli esercizi stessi, i quali ad eccezione dell'esercizio 2008, hanno sempre dato dal punto di vista finanziario, risultati positivi, mediante il realizzo di cospicui avanzi di amministrazione. Fra le due gestioni contabili, oltre all'aspetto di registrazione costi/ricavi ampiamente descritto nel primo capitolo, sussistono considerevoli differenze nella rilevazione

degli ammortamenti e delle rimanenze, che non compaiono nel documento finale redatto secondo il metodo finanziario; pertanto, ai fini di un confronto il più attendibile possibile fra i risultati riferibili ai due differenti criteri, dovranno essere inserite, mediante l'individuazione di un adeguato metodo di calcolo, le rispettive voci assenti. Partendo dal presupposto che l'attività dell'ente non ha subito negli ultimi anni particolari trasformazioni, si suppone che il valore delle rimanenze (prodotti per l'igiene, per l'incontinenza, per guardaroba e lavanderia, alimentari ecc..) non discosti significativamente negli anni dal valore iscritto a rimanenza iniziale nel bilancio 2014, prodotto attraverso un inventario fisico e rispettiva valorizzazione di tutti i beni presenti in magazzino alla data del 31/12/2013, pari alla somma di €. 38.727,89.

Prendendo in considerazione i coefficienti di rivalutazione monetaria dell'indice FOI Istat<sup>1</sup>, si è ricostruito l'ipotetico valore delle rimanenze finali e iniziali da iscrivere nello Stato Patrimoniale di ogni anno. Analisi a parte è stata formulata per il calcolo degli ammortamenti, che con il precedente impianto contabile non venivano iscritti in bilancio (gli interventi strutturali ed acquisto di beni ammortizzabili costituivano infatti un costo sopportato nell'anno di realizzo) e, che a partire dal 2014, attraverso una ricostruzione del patrimonio immobiliare e l'inventario del patrimonio mobiliare, sono stati valorizzati.

Ai fini di una rapida determinazione degli importi degli ammortamenti, si è ricostruito, attraverso le Tabelle n.1-2-3-4-5-6 e 7,( Appendice G) l'ammontare da iscrivere fra i costi per ciascuna delle annualità prese in esame, frutto di un'analisi condotta sui vari incrementi degli ultimi sei anni delle tipologie di beni durevoli (materiali ed immateriali).

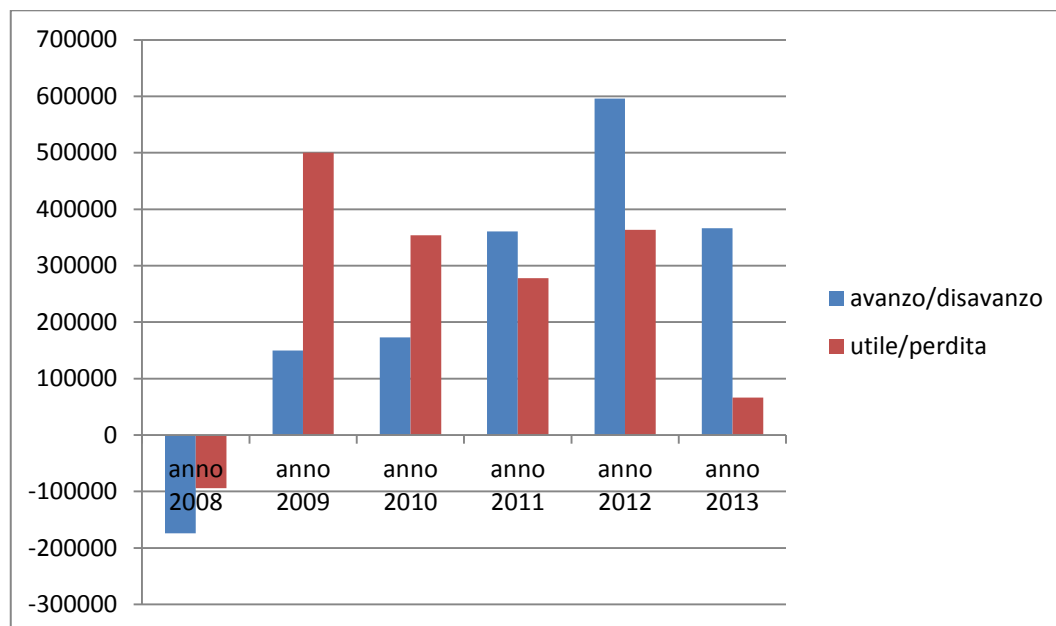
#### **4.3 Sviluppo ed analisi dei risultati ottenuti**

Dopo la rielaborazione delle singole voci di costo e ricavo, come riportato nelle Appendice H (per le annualità 2008-2009-2010-2011-2012 e 2013), i risultati fra le due contabilità sono messi a confronto nel Grafico n. 1.

---

<sup>1</sup> [www.istat.it/it/archivio/30440](http://www.istat.it/it/archivio/30440)

GRAFICO 1 CONFRONTO RISULTATI ECONOMICI



FONTE: 1 - PRODOTTO DA MIA ELABORAZIONE

Da una prima lettura è facilmente intuibile una simmetria di risultati fra i due metodi contabili, ove ad un avanzo corrisponde sempre un utile, come pure con il disavanzo il risultato ottenuto è la perdita. Ciò che invece va letto in maniera più approfondita è la portata di tali risultati, in quanto non assumono sempre lo stesso rapporto, pur rispettando lo stesso segno.

Analizzando dettagliatamente ogni singolo esercizio risulta evidente quanto segue:

- **anno 2008** per entrambi gli impianti contabili si configura un segno negativo, ma con la patrimoniale lo stesso assume proporzioni minori rispetto al disavanzo da finanziaria, in quanto, seppur rilevando ammortamenti e rimanenze, i costi per interventi strutturali ed acquisti di attrezzature diverse, essendo oneri totalmente sostenuti nell'anno, nell'impianto finanziario ne determinano un risultato maggiormente negativo.
- **Anno 2009 e 2010** vengono analizzati unitariamente in quanto presentano sostanzialmente la stessa peculiarità: l'utile maggiore dell'avanzo. Per meglio comprendere le motivazioni di tali risultati è necessario vagliare la

portata degli investimenti effettuati in questi esercizi. In questo biennio infatti l'Ente ha effettuato investimenti per acquisti arredi, per la messa a norma degli impianti, interventi di manutenzione straordinaria ad un'ala del fabbricato, oltre all'acquisto di attrezzatura sanitaria diversa per i reparti di degenza, per la cucina e gli uffici, una serie di altre acquisizioni di beni durevoli, tutti costi imputati totalmente nell'esercizio di riferimento, con conseguente riduzione della "possibile" entità dell'avanzo, il tutto inoltre accompagnato da contenuti incrementi delle rette di ospitalità.

- **Anni 2011-2012 e 2013** dalla lettura del grafico citato per queste annualità si inverte il rapporto avanzo – utile, in quanto a differenza dei precedenti esercizi, la portata dell'avanzo è nettamente superiore dell'utile, con un picco significativo per l'anno 2012. La spiegazione di tali risultati va ricondotta ai progetti al vaglio per la costruzione di una nuova struttura, che hanno indotto l'Amministrazione ad accantonare buona parte delle somme per poter poi essere impiegate nella prima fase di costruzione/ristrutturazione, alleggerendo il ricorso al credito. La minore entità dell'utile raffrontata con le altre annualità trova spiegazione nelle spese affrontate per la preparazione alla nuova contabilità, formazione del personale ed incarico redazione inventario beni mobili.

## **CAPITOLO QUINTO**

### **CONFRONTO COSTI E RICAVI FRA DUE MODELLI ORGANIZZATIVI DEL NUCLEO ROSSO DEL C.S.A.**

#### **5.1     Analisi costi e ricavi del Nucleo Rosso per non autosufficienti.**

Attualmente il reparto denominato “Nucleo Rosso” che ospita anziani non autosufficienti è costituito da 25 posti letto occupati, alla data del 31/8/2014, da 18 ospiti titolari di impegnativa di residenzialità di 1<sup>^</sup> livello (€ 49,00/gg. di quota sanitaria) e 7 ospiti titolari di impegnativa di residenzialità di 2<sup>^</sup> livello (€ 56,00/gg. di quota sanitaria); tale reparto può essere definito “protetto” in quanto sono installati sistemi di sicurezza, ad impedimento di fughe involontarie da parte degli ospiti ricoverati che presentano, con diverso grado di gravità, per lo più patologia di demenza senile. Attualmente sono occupate specificatamente presso il reparto 16 operatori socio sanitari: di cui 13 a full time, n. 1 p.t. al 50% (18 h/sett.), n. 1 p.t. al 55.55% (20 h/sett.) e n. 1 p.t. al 33,33% ( 12 h/ settimanali). L’obiettivo di questa parte dell’elaborato, consiste nel calcolare ed analizzare i risultati economici del Nucleo mettendo a confronto l’attuale organizzazione del reparto stesso e una diversa strutturazione, ove, date le peculiarità strutturali sopra descritte, vengano ricoverati presso lo stesso soltanto ospiti di 2<sup>^</sup> livello (l’ente è autorizzato per un nucleo di maggiore intensità per 24 unità).

#### **5.2     Confronto costi e ricavi fra due modelli organizzativi**

Come anticipato al capitolo terzo al punto cinque, l’oggetto di studio di questa parte è volto a valutare le varie tipologie di costi (fissi e variabili) e ricavi rilevabili con l’attuale modello organizzativo, in contrapposizione con una proposta gestionale del reparto di tipo omogeneo per la parte assistenziale (la presenza di soli ospiti di 2<sup>^</sup> livello), posta in relazione all’effettiva applicazione degli standard del personale come risultanti dai dati prodotti dalla Tabella n. 3/A (Appendice E) e all’ammontare complessivo delle entrate, per quota alberghiera e sanitaria, come da Tabella 2/A (Appendice D).

### 5.3 Analisi dei dati rilevati

Iniziando l'analisi dei costi su base previsionale 2014, ripartiti in fissi e variabili, si rileva che gli stessi riferibili al reparto "Nucleo Rosso", sia con l'attuale assetto, che con l'applicazione del progetto di riorganizzazione, sono determinati come da Tabella n. 1

**Tabella n.1 Confronto costi e ricavi**

| Attuale organizzazione |            | Nuova organizzazione |            |
|------------------------|------------|----------------------|------------|
| Costi variabili        | 805.953,22 | Costi variabili      | 749.618,25 |
| Costi fissi            | 37.615,90  | Costi fissi          | 37.615,90  |
| Ricavi                 | 906.923,33 | Ricavi               | 940.644,78 |

Fonte: elaborazione personale

**Tabella n. 2 Incidenza costo personale su costi variabili e fissi attuale modello gestionale**

|                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------|
| RAPPORTO PERCENTUALE COSTO PERSONALE E COSTI COMPLESSIVI VARIABILI |
|--------------------------------------------------------------------|

**Dati come da Tabella 1/A - Appendice C**

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| Costi variabili totali          | 805.953,22 |
| Costi fissi                     | 37.615,90  |
| Costi del personale del reparto | 561.394,19 |

**CALCOLO RAPPORTO COSTI PERSONALE REPARTO CON COSTI VARIABILI TOTALI E COMPLESSIVI DI REPARTO**

|                                 |   |               |
|---------------------------------|---|---------------|
| $\frac{561.394,19}{805.953,22}$ | = | <b>69,66%</b> |
| $\frac{561.394,19}{843.569,12}$ | = | <b>66,55%</b> |

Come si può desumere dalla Tabella 2, con dati ricavati dal modello gestionale attuale, dei costi variabili complessivi il 69,66% è rappresentato da quelli del personale, che nel contempo costituiscono anche il 66,55% dei costi complessivi.

La gestione di un nucleo fondato su ospiti appartenenti alla medesima categoria, comporta il disegno di una struttura organizzativa in cui risultano omogenee le funzioni e figure professionali e il loro numero, calcolato con gli standard normativi, risulta ridotto rispetto all'attuale modello operativo, pur nel rispetto del dettato regionale di cui alla Tabella 3/A , Appendice E.

Nella definizione del fabbisogno complessivo di personale, per le figure professionali più numerose (addetti all'Ass.za ed infermieri), si è applicata, come nell'attuale modello in uso, la percentuale dell'1,2% in più sugli standard, a copertura delle assenze per malattia ed altri permessi contrattuali; tale indice serve a garantire una costante presenza operativa per il completo svolgimento delle operazioni quotidiane di attività per gli ospiti (alzata, igiene, imbocco, ecc....); per le altre figure professionali, la cui assenza non comporta carenze giornaliere vitali, il dato risultante da standard non è incrementato.

Nella Tabella n. 3 viene riportata, per tipologia professionale, il fabbisogno professionale per garantire un servizio efficiente, nel rispetto degli standard, con la nuova organizzazione del Nucleo Rosso;

**Tabella n. 3 Sviluppo costo del personale nuova organizzazione nucleo rosso**

| <b>Tipologia professionale</b> | <b>costo medio per figura F.T.</b> | <b>standard di rifer.to</b> | <b>N. operatori da impiegare</b> | <b>costo complessivo</b> |
|--------------------------------|------------------------------------|-----------------------------|----------------------------------|--------------------------|
| Addetti all'Assi.za OSS        | 29.969,80                          | 1/2,40                      | 12                               | 359.637,60               |
| Infermieri                     | 37.366,00                          | 1/12                        | 2,40                             | 89.678,40                |
| Coordinatore                   | 44.019,52                          | 1/90                        | 0,27                             | 11.885,27                |
| Educ./animatore                | 31.118,48                          | 1/60                        | 0,40                             | 12.447,39                |
| Psicologo                      | 31.923,00                          | 1/120                       | 0,20                             | 6.384,60                 |
| Ass. sociale                   | 45.970,72                          | 1/90                        | 0,27                             | 12.412,09                |
| Fisioterapista                 | 31.534,70                          | 1/60                        | 0,40                             | 12.613,88                |
| Logopedista                    |                                    | 1/150                       |                                  |                          |
|                                |                                    | <b>totale spesa</b>         |                                  | <b>505.059,24</b>        |

Il valore complessivo di costo calcolato rileva un'economia di spesa rispetto al modello attualmente in uso di ben **€. 56.334,97**, riferibili in maggior

misura al minor impiego di addetti all'assistenza: nell'attuale modello sono impiegate complessivamente 16 unità (paramtrate a 14 unità F.T. e 1 unità P.T.al 38,88%) a come dettagliato al paragrafo 5.1, rispetto alle 12 F.T. unità risultanti, mentre per tutte le altre figure nel modello di progetto si fa riferimento all'impiego ed al costo effettivi riferiti allo standard, a differenza della rilevazione dei costi variabili per la gestione attuale, il cui ribaltamento del costo complessivo di tutte le altre figure è rapportato al numero degli ospiti che usufruiscono delle prestazioni rese ( V. Tabella 1/A e 1/B Appendice C).

**Tabella n. 4 Incidenza costo del personale su costi variabili e fissi nuovo modello gestionale**

| RAPPORTO PERCENTUALE COSTO PERSONALE E COSTI COMPLESSIVI VARIABILI                                  |   |               |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---------------|
| <b>Dati come da Tabella 1/B - Appendice C</b>                                                       |   |               |
| Costi variabili totali                                                                              |   | 749.618,25    |
| Costi fissi                                                                                         |   | 37.615,90     |
| Costi del personale del reparto                                                                     |   | 505.059,22    |
| Costi complessivi                                                                                   |   | 787.234,15    |
| <b>CALCOLO RAPPORTO COSTI PERSONALE REPARTO CON COSTI VARIABILI TOTALI E COMPLESSIVI DI REPARTO</b> |   |               |
| $\frac{505.059,22}{749.618,25}$                                                                     | = | <b>67,37%</b> |
| $\frac{505.059,22}{787.234,15}$                                                                     | = | <b>64,16%</b> |

E' evidente che con un minor costo complessivo del personale, a parità di tutti gli altri oneri, che si continua a considerare invariati anche nel nuovo modello, i rapporti percentuali risultano ridotti rispettivamente di 2,29 punti percentuali in relazione ai costi variabili totali e di 2,39 punti percentuali per il rapporto con in costi complessivi.

Il vantaggio di tale impostazione organizzativa, non si traduce solo ed esclusivamente nel contenimento dei costi variabili, con conseguente riflesso sul risultato finale di esercizio, ma anche nella quotidiana gestione del personale (organizzazione turni, sostituzione per malattie od altro, ecc...) data la più immediata misurabilità al fabbisogno normativo da standard, essendo il dato relativo al personale non inquinato da parametri appartenenti ad altra tipologia assistenziale; quest'ultimo vantaggio, individuato con tale progetto sulla gestione del Nucleo Rosso, si ribalta, di riflesso, su tutti gli altri reparti per non auto, esclusi il nucleo per SVP ed il reparto per autosufficienti, con proprie caratteristiche gestionali.

E' intuibile, che si realizzerebbero economie sul costo del personale riferibile agli altri reparti, dalla resa più semplice dell'attuazione degli standard "adeguati" alla tipologia assistenziale unica.

Mentre i costi fissi rimangono invariati nella qualità e nell'ammontare, come si evince dall'estratto delle Tabelle 2/A e 2/B, Appendice D, la diversa qualità degli ospiti, tutti appartenenti al 2° livello, genera un livello di ricavi superiori rispetto al modello in essere, **pari ad €. 33.721,45**, in quanto è maggiore il rimborso giornaliero riconosciuto per l'intensità di secondo livello, mentre rimangono invariati i ricavi della retta alberghiera.

#### Estratto Tabella n. 2/A Appendice D

##### TOTALE PRESENZE ED ELABORAZIONE RICAVI - ATTUALE ORGANIZZAZIONE

| descrizione                           | retta giornal. | quota sanitaria | n. ospiti | totale quota alberghiera | totale quota sanitaria | totale ricavi |
|---------------------------------------|----------------|-----------------|-----------|--------------------------|------------------------|---------------|
| non autosuff. Singola int. 1^ livello | 51,50          | 49,00           | 3         | 56.335,85                | 53.520,25              | 109.856,10    |
| non autosuff. Doppia int. 1^ livello  | 48,25          | 49,00           | 15        | 263.083,13               | 266.768,25             | 529.851,38    |
| non autosuff. singola int. 2^ livello | 51,50          | 56,00           | 2         | 37.558,95                | 40.782,00              | 78.340,95     |
| non autosuff. doppia int. 2^ livello  | 48,25          | 56,00           | 5         | 87.486,90                | 101.388,00             | 188.874,90    |
| retta a libero mercato                | 72,00          |                 |           |                          |                        |               |
| TOTALI                                |                |                 |           | 444.464,83               | 462.458,50             | 906.923,33    |
| TOT. GIORN. RENDICONTABILI            | 9.098          |                 |           |                          |                        |               |

## Estratto Tabella 2/B Appendice D

### TOTALE PRESENZE ED ELABORAZIONE RICAVI - NUOVO ASSETTO ORGANIZZATIVO - UNICO PROFILO ASSISTENZIALE

| descrizione                           | retta giornal. | quota sanitaria | n. ospiti | totale quota albergh. | totale quota sanitaria | totale ricavi |
|---------------------------------------|----------------|-----------------|-----------|-----------------------|------------------------|---------------|
| non autosuff. Singola int. 2^ livello | 51,50          | 56,00           | 3         | 56.335,85             | 61.166,00              | 117.501,85    |
| non autosuff. Doppia int. 2^ livello  | 48,25          | 56,00           | 15        | 263.083,13            | 304.878,00             | 567.961,13    |
| non autosuff. singola int. 2^ livello | 51,50          | 56,00           | 2         | 37.558,95             | 40.782,00              | 78.340,95     |
| non autosuff. doppia int. 2^ livello  | 48,25          | 56,00           | 4         | 69.875,65             | 80.948,00              | 150.823,65    |
| retta a libero mercato                | 72,00          |                 | 1         | 26.017,20             | 0,00                   | 26.017,20     |
| TOTALI                                |                |                 |           | 452.870,78            | 487.774,00             | 940.644,78    |
| TOT. GIORN. RENDICONTABILI            | 9.098          |                 |           |                       |                        |               |

Nell'ambito del progetto di riorganizzazione, dato atto che i posti letto disponibili al Nucleo Rosso sono 25, a fronte di un nucleo RSA di intensità di 2^ livello autorizzato per 24 utenti, per non lasciare "improduttivo" un posto letto, si ipotizza di destinarlo ad un ospite con retta a libero mercato, dato che, negli ultimi anni, per effetto della "carenza" di impegnative, le cui cause sono state illustrate al paragrafo primo del Capitolo primo, è presente un'intensa richiesta da parte dell'utenza esterna, tale da ipotizzare una permanente occupazione di tale posto letto.

#### 5.4 Risultati finali a confronto

Rielaborando i dati di costo desunti dal previsionale 2014 e calcolando il totale dell'entrata in entrambe le modalità gestionali, i rispettivi risultati di esercizio, al lordo delle imposte, sono racchiusi nella Tabella n. 5

**Tabella n. 5 – risultati finali**

| Risultato finale attuale organizzazione | Risultato finale nuova organizzazione |
|-----------------------------------------|---------------------------------------|
| <b>+ €. 63.354,21</b>                   | <b>+ €. 153.410,63</b>                |

Fonte: elaborazione personale

La rilevante differenza (+ 90.056,42) è generata esclusivamente dalla minore spesa del personale assistenziale (-€ 56.334,97) e dal maggior ricavo (+€ 33.721,45).

Tali somme rappresentano valori al lordo delle imposte, (IRES, IRAP) che nel controllo di gestione, rimangono sempre a margine, in quanto dettate da norme legislative.

Il controllo di gestione, pertanto, concentra il proprio sforzo nello studio della razionalizzazione di costi e ricavi che presentano la caratteristica della modularità e della flessibilità.



## CAPITOLO SESTO

### CONCLUSIONI

#### **6.1 Applicazione nuovo impianto contabile: conclusioni**

Dopo aver operato moltissimi anni con un diverso impianto contabile, con i risultati ottenuti risulta naturale porsi l'interrogativo quale delle due gestioni sia il miglior strumento per amministrare realtà simili al Centro Servizi Anziani. Prima di trarre le conclusioni, non dobbiamo però scordare che tale "contabilità" è stato l'unico strumento permesso ed utilizzato per più di 150 anni per amministrare anche realtà complesse, senza rappresentare impedimento o limite alla loro crescita.

Ponendo a confronto i due sistemi è evidente che le sole rilevazioni ammesse per competenza della patrimoniale ribaltano alla chiusura dell'anno la reale portata del risultato realizzato nell'esercizio, mentre i residui passivi rappresentavano di fatto, sulla base dell'impegno deliberato, un debito v/fornitori, con somme che così accantonate, alteravano il risultato finale. Quante volte, in termini prudenziali, si deliberava per accantonare somme, sulle disponibilità di capitolo/articolo, giustificando un'ipotetica spesa? Tali effetti, ora ottenibili attraverso la costituzione di appropriati fondi rischi, risultano di più difficile realizzo, in quanto più severa e dettagliata è la norma che regola tali situazioni. Considerazioni a parte devono essere fatte circa il risultato positivo o "avanzo di amministrazione" che, come sopra dimostrato si realizza utilizzando le medesime informazioni, anche con il sistema a "partita doppia"; ciò che costituisce limite all'entità "avanzo" è che senza il suo totale reinvestimento o utilizzo nell'anno successivo al realizzo, si determina che alla successiva chiusura il risultato prodotto non sarà frutto dell'analisi delle spese ed entrate dell'esercizio in esame, ma sarà alterato dalla misura del mancato utilizzo, risultando ingannevole a chi da lettura dei meri risultati del conto consuntivo, senza possibilità di confronti con gli anni precedenti e con le dettagliate voci di spesa.

Con la contabilità patrimoniale, oltre che la caratteristica dell'uniformità ed omogeneità fra tutti i bilanci, si realizza un principio fondamentale ed utile nell'ambito economico: la trasparenza; caratteristica che non può più essere disattesa in un sistema così globale come quello che, anche per le strutture assistenziali, si sta delineando. L'oramai inderogabilità nella sua adozione anche per le I.P.AB., seppur abbia rappresentato per molti fonte di difficoltà e costi considerevoli, fornirà quelle informazioni di utilizzo trasversale: per il management, per la gestione pubblica e soprattutto per il cittadino che potrà così confrontare i bilanci delle varie realtà per conoscenza e vigilanza sui livelli di efficienza ed efficacia, nonché di corretto ed appropriato utilizzo delle risorse pubbliche. In ultima analisi, riallacciandomi a quanto affermato inizialmente, circa la appropriatezza nel passato della "contabilità Crispi" per le IPAB, mi sento di affermare, che seppur la nuova contabilità rispetto alla precedente porta con sé maggior garanzie e tutele, è sempre la QUALITA' dell'UOMO e la sua ONESTA' ed integrità la migliore garanzia.

L'obbligo normativo della Legge Regionale n. 43/2012 ha indotto il C.S.A. a dotarsi di un controllo di gestione interno, facendo emergere così, già dai primi dati parziali, la necessità in un futuro prossimo di valutare sempre ogni specificità dei livelli assistenziali offerti secondo criteri di economicità.

L'elaborazione dei vari dati, resi disponibili dal C.S.A., secondo un'ottica improntata all'ottimizzazione dei servizi, ha evidenziato, ad esempio, che l'omogeneità delle prestazioni rese comporta un conseguente contenimento dei costi. Il progetto sin qui esaminato dal punto di vista economico, rappresenta uno dei possibili interventi che l'Amministrazione potrebbe porre in essere, interpretando i dati forniti dal controllo di gestione, per l'abbattimento dei costi, senza venir meno alla qualità dei servizi offerti.

Le scelte occupazionali del passato non sono messe in discussione in questo contesto, ma il contenimento necessario di tale spesa, senza provocare bruschi traumi, potrebbe essere improntato in un processo riorganizzativo di più ampio respiro posto in essere dall'Amministrazione in un intervento pluriennale.

Le aree di intervento oggetto di riorganizzazione e maggiore razionalizzazione nell'utilizzo dei fattori di produzione non si identificano esclusivamente nel contenimento del costo del personale, che emerso essere particolarmente gravoso ed il più incisivo sul valore globale della produzione ma anche nell'individuazione di altre voci: come ad esempio la fornitura di ossigeno utilizzata totalmente dai pazienti del nucleo SVP, che pur rappresentando per gli stessi un farmaco, non è riconosciuto come tale dall'Azienda Ulss locale, con conseguente onere (circa €. 20.000,0 annui) a totale carico dell'ente; oppure l'acquisto di varia minuteria idraulica od elettrica, acquistata al bisogno nei negozi locali, ma che se oggetto di fornitura razionalizzata o gestita attraverso una regolare gara d'appalto comporterebbe certamente un'economia di spesa.

L'obiettivo futuro degli Amministratori e del Direttore dovrà essere quello di gestire l'ente C.S.A con criteri di prudenza e di economicità senza dimenticare che il loro ente è chiamato a svolgere una funzione sociale importante in quanto rivolta ad assistere soggetti in particolari situazioni di debolezza e precarietà fisica ed economica non classificabili in dinamiche "produttive" di tipo industriale

Vi è pertanto in questo complesso processo una finalità non solo di equilibrio tra costi e ricavi e realizzo di un utile, ma anche sociale, **nel rendere cioè il servizio accessibile ai più e non un "lusso" per pochi.**



APPENDICE C

TABELLA 1/A COSTI FISSI E VARIABILI DEL NUCLEO ROSSO SU BASE PREVISIONALE

| DRIVER DI RIPARTO       | NUCLEO ROSSO |  |                                        |      |                                       |        |                        |    |           |     |
|-------------------------|--------------|--|----------------------------------------|------|---------------------------------------|--------|------------------------|----|-----------|-----|
|                         |              |  | superficie tot.mq (al netto mq teatro) |      | superficie totale del nucleo rosso mq |        | Superf. Non comune mq. |    | mq magaz. |     |
| totale ospiti struttura | 202          |  |                                        | 8108 |                                       | 513,24 |                        | 70 |           | 185 |
| tot. Ospiti 1^ livello  | 123          |  |                                        |      | n. totale dipendenti                  | 103,5  |                        |    |           |     |
| TOT. Ospiti 2^ livello  | 24           |  |                                        |      | n dip. (teste) in reparto             | 18     |                        |    |           |     |
| SVP                     | 4            |  |                                        |      |                                       |        |                        |    |           |     |

| RIMANENZE INIZIALI E FINALI |           | Costo personale OSS totale                 |              | COSTO PERS.:Inferm., psicologo e fisioterapisti |            | COSTO PERS.SERV.COMUNI (Portineria, Lavand., manut. e amm.vi e vitto) |            |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------------------|--------------|-------------------------------------------------|------------|-----------------------------------------------------------------------|------------|
| alimentari                  | 4.677,47  | pers.oss di ruolo                          | 1.792.679,30 |                                                 |            |                                                                       |            |
| materiale pulizie           | 3.519,72  | pers.oss Straord.(posti vac.)              | 825.054,25   |                                                 |            |                                                                       |            |
| mat. Lavast/lavanderia      | 3.963,85  | pers. Oss per malattia                     | 107.794,00   | Infermieri                                      | 393.388,86 | Pers. Amm.vo                                                          | 229.269,77 |
| cancelleria                 | 650,00    | pers. OSS per maternità                    | 46.360,12    | psicologo                                       | 31.922,22  | Pers. Cucina                                                          | 212.688,83 |
| materiale sanitario         | 7.643,00  | TOT. COSTO COMPLESSIVO                     | 2.771.887,67 | fisioterapisti                                  | 89.347,26  | Serv. Gen.li                                                          | 289.787,12 |
| materiale manutenzione      | 997,26    | Totale costo oss operanti nel nucleo rosso | 445.645,36   | tot.                                            | 514.658,34 | tot.                                                                  | 731.745,72 |
| materiale guardaroba        | 12.700,36 |                                            |              |                                                 |            |                                                                       |            |

APPENDICE C

TABELLA 1/A COSTI FISSI E VARIABILI DEL NUCLEO ROSSO SU BASE PREVISIONALE

| COSTI VARIABILI             |        |                 |                             | COSTI FISSI              |        |                 |                             |
|-----------------------------|--------|-----------------|-----------------------------|--------------------------|--------|-----------------|-----------------------------|
| TIPOLOGIA COSTO             | DRIVER | importo globale | importo per il nucleo rosso | TIPOLOGIA COSTO          | DRIVER | importo globale | importo per centro di costo |
| personale servizi comuni    | 202    | 731.745,72      | 90.562,59                   | servizi amm.vi p. elett  | 202    | 200,00          | 24,75                       |
| personale oss reparto       |        | 2.771.887,67    | 445.645,36                  | spese per analisi        | 202    | 3.500,00        | 433,17                      |
| Inf.+psicologo+fisioter.    | 151    | 514.658,34      | 85.208,33                   | smaltimento rif.spec.    | 202    | 5.500,00        | 680,69                      |
| coordinatore                | 151    | 44.019,52       | 7.288,00                    | terzo responsabile       | 202    | 3.500,00        | 433,17                      |
| ass. soc. + animazione      | 198    | 184.159,80      | 23.252,50                   | compen. nucleo valut.    | 202    | 1.500,00        | 185,64                      |
| alimentari                  | 198    | 264.822,53      | 33.437,19                   | compensi revisori        | 202    | 8.500,00        | 1.051,98                    |
| materiale di consumo        | 198    | 9.500,00        | 1.199,49                    | indennità amm.ri         | 202    | 30.650,00       | 3.793,32                    |
| mat.cura pers. Ed igiene    | 198    | 10.000,00       | 1.262,63                    | assicurazioni diverse    | 202    | 30.911,38       | 3.825,67                    |
| materiale pulizie           | 202    | 13.500,00       | 1.670,79                    | noleggi + lic. D'uso     | 202    | 4.400,00        | 544,55                      |
| mat.le per lavastoviglie    | 198    | 10.000,00       | 1.262,63                    | amm.to fabbricati        | 8108   | 128.933,12      | 8.161,52                    |
| mat.le lavanderia           | 202    | 14.000,00       | 1.732,67                    | amm.ti diversi           | 202    | 67.374,45       | 8.338,42                    |
| cancelleria                 | 202    | 7.800,00        | 965,35                      | fondo rischi             | 202    | 54.000,00       | 6.683,17                    |
| mat.le sanit. (presidi)     | 151    | 97.000,00       | 16.059,60                   | imposte e tassa circ     | 202    | 1.000,00        | 123,76                      |
| materiale sanitario         | 202    | 19.750,00       | 2.444,31                    | tassa rifiuti            | 8108   | 31.000,00       | 1.962,31                    |
| mat.manut. Fabbric.         | 8108   | 5.000,00        | 316,50                      | contributi ad assoc.cat. | 202    | 1.600,00        | 198,02                      |
| materiale manut, gener.     | 202    | 2.550,00        | 315,59                      | oneri per interessi      | 202    | 9.500,00        | 1.175,74                    |
| materiale di guardaroba     | 202    | 11.340,00       | 1.403,47                    |                          |        |                 |                             |
| carburanti                  | 202    | 1.500,00        | 185,64                      |                          |        |                 |                             |
| serv. Pulizie               | 8108   | 215.000,00      | 13.609,60                   | totale                   |        |                 | 37.615,90                   |
| servizio derat. Disinfest.  | 202    | 3.000,00        | 371,29                      |                          |        |                 |                             |
| servizio lavanolo           | 202    | 155.000,00      | 19.183,17                   |                          |        |                 |                             |
| servizi sanit.(logopedia)   | 151    | 9.000,00        | 1.490,07                    |                          |        |                 |                             |
| servizi religiosi           | 202    | 7.000,00        | 866,34                      |                          |        |                 |                             |
| parrucchiere e pedicure     | 202    | 25.000,00       | 3.094,06                    |                          |        |                 |                             |
| servizi attività ricreativa | 198    | 3.000,00        | 378,79                      |                          |        |                 |                             |
| servizi amministrativi      | 202    | 2.000,00        | 247,52                      |                          |        |                 |                             |
| serviz. Amm. (visite fisc)  | 103,5  | 500,00          | 86,96                       |                          |        |                 |                             |
| medico competente           | 103,5  | 4.800,00        | 834,78                      |                          |        |                 |                             |
| spese cons.e amm.ve         | 202    | 6.450,00        | 798,27                      |                          |        |                 |                             |
| Responsabile rspp           | 8108   | 14.000,00       | 886,21                      |                          |        |                 |                             |
| consul. Tecniche-legali     | 202    | 23.000,00       | 2.846,53                    |                          |        |                 |                             |
| spese pubbl.rappre.         | 202    | 11.000,00       | 1.361,39                    |                          |        |                 |                             |

APPENDICE C

TABELLA 1/A COSTI FISSI E VARIABILI DEL NUCLEO ROSSO SU BASE PREVISIONALE

| TIPOLOGIA COSTO          | DRIVER | importo globale | importo per il nucleo rosso |
|--------------------------|--------|-----------------|-----------------------------|
| spese trasferte          | 103,5  | 10.000,00       | 1.739,13                    |
| energia elettrica        | 202    | 115.000,00      | 14.232,67                   |
| spese telefoniche        | 202    | 4.500,00        | 556,93                      |
| riscaldamento            | 8108   | 142.000,00      | 8.988,66                    |
| acqua                    | 202    | 45.000,00       | 5.569,31                    |
| postali e bancarie       | 202    | 3.306,20        | 409,18                      |
| manut. Fabbricati        | 8108   | 8.000,00        | 506,40                      |
| manut.imp.diversi        | 202    | 35.200,00       | 4.356,44                    |
| canoni manutenzione      | 202    | 18.085,00       | 2.238,24                    |
| compensi lavori occas.   | 202    | 1.910,00        | 236,39                      |
| formazione personale     | 103,5  | 35.700,00       | 6.208,70                    |
| altre spese e serv. Div. | 202    | 3.200,00        | 396,04                      |
| abbonamenti              | 202    | 2.000,00        | 247,52                      |
| totale                   |        |                 | 805.953,22                  |

APPENDICE C

TABELLA 1/B COSTI FISSI E VARIABILI DEL NUCLEO ROSSO SU BASE PREVISIONALE

| DRIVER DI RIPARTO       | NUCLEO ROSSO |  |                                                 |      |                           |        |                           |    |              |     |
|-------------------------|--------------|--|-------------------------------------------------|------|---------------------------|--------|---------------------------|----|--------------|-----|
|                         |              |  | superficie<br>tot.mq (al<br>netto mq<br>teatro) |      | superficie di rep. mq     |        | Superf. Non<br>comune mq. |    | mq<br>magaz. |     |
| totale ospiti struttura | 202          |  |                                                 | 8108 |                           | 513,24 |                           | 70 |              | 185 |
| tot. Ospiti 1^ livello  | 123          |  |                                                 |      | n. totale dipendenti      | 103,5  |                           |    |              |     |
| TOT. Ospiti 2^ livello  | 24           |  |                                                 |      | n dip. (teste) in reparto | 18     |                           |    |              |     |
| SVP                     | 4            |  |                                                 |      |                           |        |                           |    |              |     |

| SVILUPPO COSTO DEL PERSONALE NUOVA ORGANIZZAZIONE NUCLEO ROSSO |                                |                             |                              |                   |                                                                                                                                                                                                                                   |  |
|----------------------------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------|------------------------------|-------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| Tipologia professionale                                        | costo medio<br>per figura F.T. | standard di<br>riferimento. | N. operatori<br>da impiegare | costo complessivo |                                                                                                                                                                                                                                   |  |
| oss (12 operatori)                                             | 29.969,80                      | 1/2,40                      | 12                           | 359.637,60        | Per il calcolo degli OSS e degli Infermieri (gruppo più nutrito) da assegnare al servizio, il valore risultante dal rapporto standard e n. ospiti, è stato incrementato dell'1,2% a copertura di ferie e malattie e permessi vari |  |
| infermieri (2,40)                                              | 37.366,00                      | 1/12                        | 2,40                         | 89.678,40         |                                                                                                                                                                                                                                   |  |
| coordinatore (0,27)                                            | 44.019,52                      | 1/90                        | 0,27                         | 11.885,27         |                                                                                                                                                                                                                                   |  |
| educ./anim.(0,40)                                              | 31.118,48                      | 1/60                        | 0,40                         | 12.447,39         |                                                                                                                                                                                                                                   |  |
| psicologo (0,20)                                               | 31.923,00                      | 1/120                       | 0,20                         | 6.384,60          |                                                                                                                                                                                                                                   |  |
| ass. sociale (0,27)                                            | 45.970,72                      | 1/90                        | 0,27                         | 12.412,09         |                                                                                                                                                                                                                                   |  |
| fisioterapista (0,40)                                          | 31.534,70                      | 1/60                        | 0,40                         | 12.613,88         | non incluso in quanto attualmente in essere un contratto a libera professione                                                                                                                                                     |  |
| logopedista                                                    |                                | 1/150                       |                              |                   |                                                                                                                                                                                                                                   |  |
| totale spesa                                                   |                                |                             |                              | 505.059,24        |                                                                                                                                                                                                                                   |  |

| RIMANENZE INIZIALI E FINALI |           | Costo person. su nucleo riorg. da stand. |                   | COSTO PERS.SERV.COMUNI (Portineria, Lavand., manut. e amm.vi e vitto) |                   |
|-----------------------------|-----------|------------------------------------------|-------------------|-----------------------------------------------------------------------|-------------------|
| alimentari                  | 4.677,47  | oss (12 operatori)                       | 359.637,59        |                                                                       |                   |
| materiale pulizie           | 3.519,72  | infermieri (2,40)                        | 89.678,40         |                                                                       |                   |
| mat. Lavast/lavanderia      | 3.963,85  | coordinatore (0,27)                      | 11.885,27         | Pers. Amm.vo                                                          | 229.269,77        |
| cancelleria                 | 650,00    | educ./anim.(0,40)                        | 12.447,39         | Pers. Cucina                                                          | 212.688,83        |
| materiale sanitario         | 7.643,00  | psicologo (0,20)                         | 6.384,60          | Serv. Gen.li                                                          | 289.787,12        |
| materiale manutenzione      | 997,26    | ass. sociale (0,27)                      | 12.412,09         |                                                                       |                   |
| materiale guardaroba        | 12.700,36 | fisioterapista (0,40)                    | 12.613,88         |                                                                       |                   |
|                             |           | <b>totale</b>                            | <b>505.059,22</b> | <b>tot.</b>                                                           | <b>731.745,72</b> |

APPENDICE C

TABELLA 1/B COSTI FISSI E VARIABILI DEL NUCLEO ROSSO SU BASE PREVISIONALE

| COSTI VARIABILI             |        |                             |            | COSTI FISSI              |        |                             |           |
|-----------------------------|--------|-----------------------------|------------|--------------------------|--------|-----------------------------|-----------|
| TIPOLOGIA COSTO             | DRIVER | importo per centro di costo |            | TIPOLOGIA COSTO          | DRIVER | importo per centro di costo |           |
|                             |        | importo globale             |            |                          |        | importo globale             |           |
| personale servizi comuni    | 202    | 731.745,72                  | 90.562,59  | servizi amm.vi p. elett  | 202    | 200,00                      | 24,75     |
| personale oss reparto       |        |                             | 359.637,59 | spese per analisi        | 202    | 3.500,00                    | 433,17    |
| Inf.+fisiot.+psicologo      |        |                             | 108.676,88 | smaltimento rif.spec.    | 202    | 5.500,00                    | 680,69    |
| coordinatore                |        |                             | 11.885,27  | terzo responsabile       | 202    | 3.500,00                    | 433,17    |
| ass. soc. + animazione      |        |                             | 24.859,48  | compen. nucleo valut.    | 202    | 1.500,00                    | 185,64    |
| alimentari                  | 198    | 264.822,53                  | 33.437,19  | compensi revisori        | 202    | 8.500,00                    | 1.051,98  |
| materiale di consumo        | 198    | 9.500,00                    | 1.199,49   | indennità amm.ri         | 202    | 30.650,00                   | 3.793,32  |
| mat.cura pers. Ed igiene    | 198    | 10.000,00                   | 1.262,63   | assicurazioni diverse    | 202    | 30.911,38                   | 3.825,67  |
| materiale pulizie           | 202    | 13.500,00                   | 1.670,79   | noleggi + lic. D'uso     | 202    | 4.400,00                    | 544,55    |
| mat.le per lavastoviglie    | 198    | 10.000,00                   | 1.262,63   | amm.to fabbricati        | 8108   | 128.933,12                  | 8.161,52  |
| mat.le lavanderia           | 202    | 14.000,00                   | 1.732,67   | amm.ti diversi           | 202    | 67.374,45                   | 8.338,42  |
| cancelleria                 | 202    | 7.800,00                    | 965,35     | fondo rischi             | 202    | 54.000,00                   | 6.683,17  |
| mat.le sanit. (presidi)     | 151    | 97.000,00                   | 16.059,60  | imposte e tassa circ     | 202    | 1.000,00                    | 123,76    |
| materiale sanitario         | 202    | 19.750,00                   | 2.444,31   | tassa rifiuti            | 8108   | 31.000,00                   | 1.962,31  |
| mat.manut. Fabbri.          | 8108   | 5.000,00                    | 316,50     | contributi ad assoc.cat. | 202    | 1.600,00                    | 198,02    |
| materiale manut, gener.     | 202    | 2.550,00                    | 315,59     | oneri per interessi      | 202    | 9.500,00                    | 1.175,74  |
| materiale di guardaroba     | 202    | 11.340,00                   | 1.403,47   |                          |        |                             |           |
| carburanti                  | 202    | 1.500,00                    | 185,64     |                          |        |                             |           |
| serv. Pulizie               | 8108   | 215.000,00                  | 13.609,60  | TOTALE                   |        |                             | 37.615,90 |
| servizio derat. Disinfest.  | 202    | 3.000,00                    | 371,29     |                          |        |                             |           |
| servizio lavanolo           | 202    | 155.000,00                  | 19.183,17  |                          |        |                             |           |
| servizi sanit.(logopedia)   | 151    | 9.000,00                    | 1.490,07   |                          |        |                             |           |
| servizi religiosi           | 202    | 7.000,00                    | 866,34     |                          |        |                             |           |
| parruchiere e pedicure      | 202    | 25.000,00                   | 3.094,06   |                          |        |                             |           |
| servizi attività ricreativa | 198    | 3.000,00                    | 378,79     |                          |        |                             |           |
| servizi amministrativi      | 202    | 2.000,00                    | 247,52     |                          |        |                             |           |
| serviz. Amm. (visite fisc)  | 103,5  | 500,00                      | 86,96      |                          |        |                             |           |
| medico competente           | 103,5  | 4.800,00                    | 834,78     |                          |        |                             |           |
| spese cons.e amm.ve         | 202    | 6.450,00                    | 798,27     |                          |        |                             |           |
| Responsabile rspp           | 8108   | 14.000,00                   | 886,21     |                          |        |                             |           |
| consul. Tecniche-legali     | 202    | 23.000,00                   | 2.846,53   |                          |        |                             |           |

APPENDICE C

**TABELLA 1/B** COSTI FISSI E VARIABILI DEL NUCLEO ROSSO SU BASE PREVISIONALE

**COSTI VARIABILI**

|                          |       |            |                   |
|--------------------------|-------|------------|-------------------|
| spese pubbl.rappre.      | 202   | 11.000,00  | 1.361,39          |
| spese trasferte          | 103,5 | 10.000,00  | 1.739,13          |
| energia elettrica        | 202   | 115.000,00 | 14.232,67         |
| spese telefoniche        | 202   | 4.500,00   | 556,93            |
| riscaldamento            | 8108  | 142.000,00 | 8.988,66          |
| acqua                    | 202   | 45.000,00  | 5.569,31          |
| postali e bancarie       | 202   | 3.306,20   | 409,18            |
| manut. Fabbricati        | 8108  | 8.000,00   | 506,40            |
| manut.imp.diversi        | 202   | 35.200,00  | 4.356,44          |
| canoni manutenzione      | 202   | 18.085,00  | 2.238,24          |
| compensi lavori occas.   | 202   | 1.910,00   | 236,39            |
| formazione personale     | 103,5 | 35.700,00  | 6.208,70          |
| altre spese e serv. Div. | 202   | 3.200,00   | 396,04            |
| abbonamenti              | 202   | 2.000,00   | 247,52            |
| <b>TOTALE</b>            |       |            | <b>749.618,25</b> |

APPENDICE D  
TABELLA N. 2 /A

**TOTALE PRESENZE ED ELABORAZIONE RICAVI - ATTUALE ORGANIZZAZIONE**

| descrizione                           | retta giornaliera | quota sanitaria | n. ospiti | totale presenze | giornate medie turn-over | giornate di assenza 1% pres. | totale quota alberghiera | totale quota sanitaria | totale ricavi |
|---------------------------------------|-------------------|-----------------|-----------|-----------------|--------------------------|------------------------------|--------------------------|------------------------|---------------|
| non autosuff. Singola int. 1^ livello | 51,50             | 49,00           | 3         | 1095            | 0                        | 11                           | 56.335,85                | 53.520,25              | 109.856,10    |
| non autosuff. Doppia int. 1^ livello  | 48,25             | 49,00           | 15        | 5475            | 17                       | 55                           | 263.083,13               | 266.768,25             | 529.851,38    |
| non autosuff. singola int. 2^ livello | 51,50             | 56,00           | 2         | 730             |                          | 7                            | 37.558,95                | 40.782,00              | 78.340,95     |
| non autosuff. doppia int. 2^ livello  | 48,25             | 56,00           | 5         | 1825            | 10                       | 18                           | 87.486,90                | 101.388,00             | 188.874,90    |
| retta a libero mercato                | 72,00             |                 |           |                 |                          |                              |                          |                        |               |
| TOTALI                                |                   |                 |           | 9125            | 27                       | 91                           | 444.464,83               | 462.458,50             | 906.923,33    |
| TOT. GIORN. RENDICONTABILI            | 9.098,00          |                 |           |                 |                          |                              |                          |                        |               |

APPENDICE D  
TABELLA N.2 /B

**TOTALE PRESENZE ED ELABORAZIONE RICAVI - NUOVO ASSETTO ORGANIZZATIVO - UNICO PROFILO ASSISTENZIALE**

| descrizione                           | retta giornaliera | quota sanitaria | n. ospiti | totale presenze | giornate medie turn-over | giornate di assenza 1% pres. | totale quota alberghiera | totale quota sanitaria | totale ricavi |
|---------------------------------------|-------------------|-----------------|-----------|-----------------|--------------------------|------------------------------|--------------------------|------------------------|---------------|
| non autosuff. Singola int. 2^ livello | 51,50             | 56,00           | 3         | 1095            | 0                        | 11                           | 56.335,85                | 61.166,00              | 117.501,85    |
| non autosuff. Doppia int. 2^ livello  | 48,25             | 56,00           | 15        | 5475            | 17                       | 55                           | 263.083,13               | 304.878,00             | 567.961,13    |
| non autosuff. singola int. 2^ livello | 51,50             | 56,00           | 2         | 730             |                          | 7                            | 37.558,95                | 40.782,00              | 78.340,95     |
| non autosuff. doppia int. 2^ livello  | 48,25             | 56,00           | 4         | 1460            | 10                       | 18                           | 69.875,65                | 80.948,00              | 150.823,65    |
| retta a libero mercato                | 72,00             |                 | 1         | 365             | 0                        | 4                            | 26.017,20                | 0,00                   | 26.017,20     |
| TOTALI                                |                   |                 |           | 9125            | 27                       | 94,65                        | 452.870,78               | 487.774,00             | 940.644,78    |
| TOT. GIORN. RENDICONTABILI            | 9.098,00          |                 |           |                 |                          |                              |                          |                        |               |

**TOTALE PRESENZE ED ELABORAZIONE RICAVI SECONDO PROGETTO UNICO LIVELLO ASSISTENZIALE**

| descrizione                           | retta giornaliera | quota sanitaria | n. ospiti | tale presen | giornate medie turn-over | giornate di assenza | totale quota alberghiera |  | totale ricavi |
|---------------------------------------|-------------------|-----------------|-----------|-------------|--------------------------|---------------------|--------------------------|--|---------------|
| non autosuff. singola int. 2^ livello | 51,50             | 56,00           |           |             |                          |                     |                          |  |               |
| non autosuff. doppia int. 2^ livello  | 48,25             | 56,00           |           |             |                          |                     |                          |  |               |
| retta a libero mercato                | 72,00             |                 | 1         |             |                          |                     |                          |  |               |

APPENDICE E

Tabella n. 3/A sviluppo standard per profilo e costo - confronto con il reale

| OSPITI                                                                    | NON AUTO INT. 1^ LIVELLO |                                    | INTENSITA' 2^ LIVELLO             |  | STATO VEGETATIVO PERMANENTE                                              | AUTOSUFFICIENTI |
|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------|------------------------------------|-----------------------------------|--|--------------------------------------------------------------------------|-----------------|
|                                                                           | 123                      |                                    | 24                                |  | 4                                                                        | 51              |
| ore teoriche 1872 /ore effettive 1560 1,20                                |                          |                                    |                                   |  |                                                                          |                 |
| Tipologia ospiti                                                          | figura professionale     | standard regionale rapporto di 1 a | pers. necessario secondo standard |  | punti 1,2 per incremento sostituzione ferie e altre assenze contrattuali |                 |
| AUTOSUFFICIENTI                                                           | Addetto all'ass.za       | 12,50                              | 4,08                              |  | 4,90                                                                     |                 |
|                                                                           | Infermiere               | 90                                 | 0,57                              |  | 0,68                                                                     |                 |
|                                                                           | Coordinatore             | 90                                 | 0,57                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Educ./animatore          | 90                                 | 0,57                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Assistente Sociale       | 90                                 | 0,57                              |  |                                                                          |                 |
| Non Auto 1^ livello                                                       | Addetto all'ass.za       | 2,50                               | 49,20                             |  | 59,04                                                                    |                 |
|                                                                           | Infermiere               | 15                                 | 8,20                              |  | 9,84                                                                     |                 |
|                                                                           | Coordinatore             | 90                                 | 1,37                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Educ./animatore          | 90                                 | 1,37                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Psicologo                | 120                                | 1,03                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Assistente Sociale       | 120                                | 1,03                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Logopedista              | 200                                | 0,62                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Fisioterapista           | 60                                 | 2,05                              |  |                                                                          |                 |
| Non Auto 2^ livello                                                       | Addetto all'ass.za       | 2,40                               | 10,00                             |  | 12,00                                                                    |                 |
|                                                                           | Infermiere               | 12                                 | 2,00                              |  | 2,40                                                                     |                 |
|                                                                           | Coordinatore             | 90                                 | 0,27                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Educ./animatore          | 60                                 | 0,40                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Psicologo                | 120                                | 0,20                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Assistente Sociale       | 90                                 | 0,27                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Logopedista              | 150                                | 0,16                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Fisioterapista           | 60                                 | 0,40                              |  |                                                                          |                 |
| S.V.P.<br>qui il personale è<br>riferito all'intera<br>sezione di 4 posti | Addetto all'ass.za       | 1,80                               | 1,80                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Infermiere               | 0,93                               | 0,93                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Psicologo                | 0,08                               | 0,08                              |  |                                                                          |                 |
|                                                                           | Fisioterapista           | 0,35                               | 0,35                              |  |                                                                          |                 |

| profilo professionale | personale effettivamente impiegato | totale personale da standard | COSTO MEDIO ANNUO PER PROFILO | TOTALE SPESA TEORICA (senza IRAP) | TOTALE SPESA REALE ( senza irap) | differenze ente/standard per profilo | differ. costi standard ed effettivo |
|-----------------------|------------------------------------|------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|
| Addetto all'ass.za    | 83                                 | 77,74                        | 30.592,24                     | 2.378.240,74                      | 2.539.155,92                     | 5,26                                 | 160.915,18                          |
| Infermiere            | 12                                 | 13,85                        | 38.154,24                     | 528.436,22                        | 457.850,88                       | -1,85                                | -70.585,34                          |
| Coordinatore          | 1                                  | 2,20                         | 44.089,42                     | 96.996,72                         | 44.089,42                        | -1,20                                | -52.907,30                          |
| Educ./animatore       | 2,33                               | 2,33                         | 31.118,48                     | 72.506,06                         | 72.506,06                        | 0,00                                 | 0,00                                |
| Psicologo             | 1                                  | 1,31                         | 31.922,22                     | 41.818,11                         | 31.922,22                        | -0,31                                | -9.895,89                           |
| Assistente Sociale    | 2                                  | 1,86                         | 50.205,29                     | 93.381,84                         | 100.410,58                       | 0,14                                 | 7.028,74                            |
| Logopedista           | 0,16                               | 0,78                         | 6.912,00                      | 5.391,36                          | 1.105,92                         | -0,62                                | -4.285,44                           |
| Fisioterapista        | 2,83                               | 2,80                         | 31.534,70                     | 88.297,16                         | 89.243,20                        | 0,03                                 | 946,04                              |
| TOTALE SPESA ANNUA    |                                    |                              |                               | 3.305.068,21                      | 3.336.284,20                     |                                      | 31.215,99                           |

|                     |               |                 |
|---------------------|---------------|-----------------|
| tipologia ass.le    | n. max ospiti | totale gg annue |
| autosufficienti     | 51            | 18.615          |
| non auto 1^ livello | 123           | 44.895          |
| non auto 2^ livello | 24            | 8.760           |
| svp                 | 4             | 1.460           |

|                        |               |
|------------------------|---------------|
| <b>totale giornate</b> | <b>73.730</b> |
|------------------------|---------------|

|                           |                                                     |
|---------------------------|-----------------------------------------------------|
| costo gg. sanitaria medio | dato dal costo globale reale: totale giornate annue |
| 45,25                     |                                                     |

## APPENDICE F

### Legge Regionale n. 43/2012

#### Art. 8 - Disposizioni in materia di contabilità delle IPAB. Legge

1. Le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB) adottano la contabilità economico-patrimoniale, con particolare riguardo ai sistemi di controllo di gestione, all'individuazione di centri di costo e di responsabilità e di analisi dei costi e dei benefici.
2. Le IPAB adottano un regolamento di contabilità e provvedono all'organizzazione contabile attenendosi alle disposizioni ed ai principi di cui al codice civile, nel rispetto dei criteri contabili indicati nello schema di bilancio elaborato dalla Giunta regionale entro novanta giorni dall'entrata in vigore della presente legge. La gestione economico patrimoniale delle IPAB si basa sul principio del pareggio di bilancio.
3. Nel regolamento di cui al comma 2 le IPAB prevedono l'articolazione della propria organizzazione per centri di costo che consentano la programmazione e la rendicontazione della gestione economica e amministrativa nonché delle risorse umane e strumentali. Il regime di contabilità analitica per centri di costo e di responsabilità consente verifiche periodiche dei risultati raggiunti, compiute anche dai revisori.
4. Il bilancio di esercizio, che comprende anche l'inventario del patrimonio aggiornato, viene approvato dal consiglio di amministrazione entro quattro mesi successivi alla chiusura dell'esercizio annuale fissata al 31 dicembre dell'anno precedente, e viene trasmesso, entro trenta giorni dall'approvazione, alla struttura regionale competente in materia di servizi sociali e contestualmente pubblicato per almeno quindici giorni nell'albo dell'IPAB. Il documento di programmazione economico-finanziaria di durata triennale, redatto rispettando gli schemi del bilancio di esercizio, contiene, altresì, la relazione riguardante il patrimonio e il relativo piano di valorizzazione.
5. Al bilancio di esercizio e al documento di programmazione economico-finanziaria è allegata la relazione dell'organo di governo dell'IPAB e la relazione del collegio dei revisori.
6. Le IPAB sono tenute ad utilizzare eventuali utili unicamente per la riduzione dei costi delle prestazioni, lo sviluppo delle attività istituzionali indicate dallo statuto, la conservazione e l'incremento del patrimonio dell'ente, in applicazione dei principi di qualità e rispetto degli standard dei servizi erogati.
7. La presenza di una perdita di esercizio nonché la mancata esecuzione del piano di valorizzazione del patrimonio di cui al comma 4 sono presupposti per l'avvio delle procedure di cui all'[articolo 3 della legge regionale 16 agosto 2007, n. 23](#) "Disposizioni di riordino e semplificazione normativa - collegato alla legge finanziaria 2006 in materia di sociale, sanità e prevenzione" e successive modificazioni, fatta salva l'adequata giustificazione allegata al bilancio.
8. Sono beni del patrimonio indisponibile delle IPAB tutti i beni mobili ed immobili destinati allo svolgimento delle attività statutarie, purché l'utilizzo del singolo immobile riguardi la maggior parte dello stabile. Gli stessi non possono essere sottratti alla loro destinazione se non attraverso la dismissione dal patrimonio indisponibile, a seguito di sostituzione con altro bene idoneo al perseguimento delle medesime finalità. Tutti gli investimenti sul patrimonio indisponibile sono compiuti nel rispetto della programmazione regionale e locale in materia di servizi sociali, in relazione all'erogazione dei rispettivi servizi.
9. Le IPAB, su istanza corredata da parere dei revisori, possono alienare e acquistare il patrimonio disponibile unicamente con l'autorizzazione della Giunta regionale, allo scopo di incrementarne la redditività e la resa economica ai fini di un miglioramento economico-gestionale dell'ente, nonché per conseguire i mezzi finanziari necessari a ristrutturare o incrementare i beni immobili e la loro dotazione iniziale, destinati a produrre i servizi socio-sanitari. Alle IPAB è fatto divieto di alienare il patrimonio disponibile per eventuali esigenze di equilibrio di bilancio, fatte salve l'ipotesi di adeguata giustificazione allegata al bilancio di cui al comma 7 e l'ipotesi di gestione commissariale prevista dall'[articolo 3 della legge regionale 16 agosto 2007, n. 23](#). L'istanza di alienazione è corredata con un analitico piano di risanamento risolutivo, riferito alla gestione corrente e allo stato patrimoniale, con i relativi tempi di attuazione.

APPENDICE G

Tabella n.1 Ammortamenti Anno 2014

| categoria                    | tipologia bene                              | valore iniziale                             | incredm.annuo<br>previsto | % di<br>amm.to<br>applicata | ammo.to                        | f.do amm.to al<br>31/12/2013 | valore residuo |
|------------------------------|---------------------------------------------|---------------------------------------------|---------------------------|-----------------------------|--------------------------------|------------------------------|----------------|
| IMMOBILIZZAZIONI             | Immobile strumentale                        | 4.294.270,81                                | 3.500,00                  | 3                           | 128.933,12                     | 2.190.743,62                 | 1.978.094,07   |
|                              | Terreno strumentale                         | 970.476,65                                  |                           |                             |                                |                              |                |
|                              | fabbricato e terreno e non<br>strumentale   | 190.393,00                                  |                           |                             |                                |                              |                |
|                              | Immobile non strumentale                    | 258.228,45                                  |                           |                             |                                |                              |                |
|                              |                                             | amm.ti per beni<br>esistenti al<br>01012014 | incremento amm.to         | % di<br>amm.to<br>applicata | totale amm.tol<br>31/12/2014   |                              |                |
| immobilizzazioni immateriali | licenze d'uso software a<br>t.indeterminato | 3.295,41                                    | 1.252,53                  |                             | 4.547,94                       |                              |                |
|                              |                                             | amm.ti per beni<br>esistenti al<br>01012014 | incremento amm.to         | % di<br>amm.to<br>applicata | totale amm.to al<br>31/12/2014 |                              |                |
| PATRIM. MOBILIARE            | Impianti generici                           | 0,00                                        | 6.000,00                  | 15                          | 6.000,00                       |                              |                |
|                              | impianti specifici                          | 8.908,40                                    |                           | 15                          | 8.908,40                       |                              |                |
|                              | macchinari                                  | 0,00                                        | 750,00                    |                             | 750,00                         |                              |                |
|                              | attrezzature varie                          | 12.799,78                                   | 4.050,00                  | 15                          | 16.849,78                      |                              |                |
|                              | attrezzature sanitarie                      | 4.918,98                                    | 2.602,20                  | 15                          | 7.521,18                       |                              |                |
|                              | mobili ed arredi                            | 14.471,15                                   | 7.861,05                  | 15                          | 22.332,20                      |                              |                |
|                              | mobili d'uff. e macch. ordinarie            | 860,49                                      | 840,00                    | 12                          | 1.700,49                       |                              |                |
|                              | macch. uff. elettr.                         | 2.375,76                                    | 936,64                    | 20                          | 3.312,40                       |                              |                |
|                              | <b>TOTALE AMMORTAMENTO</b>                  |                                             |                           |                             | <b>200.855,51</b>              |                              |                |

Fonte: mia elaborazione sulla base dei risultati contabili

Note: Il valore iniziale per le immobilizzazioni (per tutte le tabelle) include già la decurtazione del contributo a fondo perduto (£. 39.000.000) a partire dal 1981

**APPENDICE G**
**Tabella n. 2 Ammortamenti Anno 2013**

| categoria                           | tipologia bene                           | Valore iniziale netto                   | incredm.annuo     | % di amm.to applicata | ammo.to                     | f.do amm.to al 31/12/2012 | valore residuo |
|-------------------------------------|------------------------------------------|-----------------------------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------------|---------------------------|----------------|
| <b>IMMOBILIZZAZIONI</b>             | Immobile strumentale                     | 4.100.533,32                            | 193.737,49        | 3                     | 128.828,12                  | 2.061.915,50              | 2.103.527,19   |
|                                     | Terreno strumentale                      | 970.476,65                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                                     | fabbricato e terreno e non strumentale   | 190.393,00                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                                     | Immobile non strumentale                 | 258.228,45                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                                     |                                          | amm.ti per beni esistenti al 01/01/2014 | incremento amm.to | % di amm.to applicata | totale amm.to al 31/12/2013 |                           |                |
| <b>immobilizzazioni immateriali</b> | licenze d'uso software a t.indeterminato | 0,00                                    | 3.295,41          | 33,33                 | 3.295,41                    |                           |                |
|                                     |                                          | amm.ti per beni esistenti al 01/01/2013 | incremento amm.to | % di amm.to applicata | totale amm.to al 31/12/2013 |                           |                |
| <b>PATRIM. MOBILIARE</b>            | Impianti generici                        | 0,00                                    | 0,00              | 15                    | 0,00                        |                           |                |
|                                     | impianti specifici                       | 7.746,43                                | 0,00              | 15                    | 8.908,40                    |                           |                |
|                                     | macchinari                               | 0,00                                    | 0,00              | 15                    | 0,00                        |                           |                |
|                                     | attrezzature varie                       | 10.882,00                               | 248,25            | 15                    | 12.799,78                   |                           |                |
|                                     | attrezzature sanitarie                   | 3.624,71                                | 652,66            | 15                    | 4.918,98                    |                           |                |
|                                     | mobili ed arredi                         | 7.979,30                                | 4.604,31          | 15                    | 14.471,15                   |                           |                |
|                                     | mobili d'uff. e macch. ordinarie         | 725,35                                  | 42,95             | 12                    | 860,49                      |                           |                |
|                                     | macch. uff. elettr.                      | 1.012,04                                | 967,76            | 20                    | 2.375,76                    |                           |                |
| <b>TOTALE AMMORTAMENTO</b>          |                                          |                                         |                   |                       | <b>176.458,09</b>           |                           |                |

**Fonte: mia elaborazione sulla base dei risultati contabili**

Note:

incremento patrimonio per adeguamento alla norme strutturali (nuovo ascensore nucleo azzurro) L. 22/2002

APPENDICE G

Tabella n. 3 Ammortamenti Anno 2012

| categoria               | tipologia bene                         | Valore iniziale netto                   | increm.annuo      | % di amm.to applicata | ammo.to                     | f.do amm.to al 31/12/2011 | valore residuo |
|-------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------------|---------------------------|----------------|
| <b>IMMOBILIZZAZIONI</b> | Immobile strumentale                   | 4.100.533,20                            | 0,00              | 3                     | 123.016,00                  | 1.938.899,50              | 2.038.617,70   |
|                         | Terreno strumentale                    | 970.476,65                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                         | fabbricato e terreno e non strumentale | 190.393,00                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                         | Immobile non strumentale               | 258.228,45                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                         |                                        | amm.ti per beni esistenti al 01/01/2012 | incremento amm.to | % di amm.to applicata | totale amm.to al 31/12/2012 |                           |                |
| <b>PATRIM MOBILIARE</b> | Impianti generici                      | 0,00                                    | 0,00              | 15                    | 0,00                        |                           |                |
|                         | impianti specifici                     | 4.973,00                                | 1.763,03          | 15                    | 7.746,43                    |                           |                |
|                         | macchinari                             | 0,00                                    | 0,00              |                       | 0,00                        |                           |                |
|                         | attrezzature varie                     | 8.211,97                                | 1.250,64          | 15                    | 10.882,00                   |                           |                |
|                         | attrezzature sanitarie                 | 2.444,34                                | 707,58            | 15                    | 3.624,71                    |                           |                |
|                         | mobili ed arredi                       | 5.173,37                                | 1.765,15          | 15                    | 7.979,30                    |                           |                |
|                         | mobili d'uff. e macch. ordinarie       | 647,63                                  | 0,00              | 12                    | 725,35                      |                           |                |
|                         | macch. uff. elettr.                    | 745,62                                  | 97,74             | 20                    | 1.012,04                    |                           |                |
|                         | <b>TOTALE AMMORTAMENTO</b>             |                                         |                   |                       | <b>154.985,83</b>           |                           |                |

APPENDICE G

Tabella n. 4 Ammortamenti Anno 2011

| categoria                  | tipologia bene                         | Valore iniziale netto                   | increm.annuo      | % di amm.to applicata | ammo.to                     | f.do amm.to al 31/12/2010 | valore residuo |
|----------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------------|---------------------------|----------------|
| <b>IMMOBILIZZAZIONI</b>    | Immobile strumentale                   | 4.100.533,20                            | 0,00              | 3                     | 123.016,00                  | 1.815.883,50              | 2.161.633,70   |
|                            | Terreno strumentale                    | 970.476,65                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                            | fabbricato e terreno e non strumentale | 190.393,00                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                            | Immobile non strumentale               | 258.228,45                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                            |                                        | amm.ti per beni esistenti al 01/01/2011 | incremento amm.to | % di amm.to applicata | totale amm.to al 31/12/2011 |                           |                |
| <b>PATRIM MOBILIARE</b>    | Impianti generici                      | 0,00                                    | 0,00              | 15                    | 0,00                        |                           |                |
|                            | impianti specifici                     | 4.324,35                                | 0,00              | 15                    | 4.973,00                    |                           |                |
|                            | macchinari                             | 0,00                                    | 0,00              |                       | 0,00                        |                           |                |
|                            | attrezzature varie                     | 7.027,54                                | 113,30            | 15                    | 8.211,97                    |                           |                |
|                            | attrezzature sanitarie                 | 1.751,11                                | 374,40            | 15                    | 2.444,34                    |                           |                |
|                            | mobili ed arredi                       | 4.498,58                                | 0,00              | 15                    | 5.173,37                    |                           |                |
|                            | mobili d'uff. e macch. ordinarie       | 566,72                                  | 11,52             | 12                    | 647,63                      |                           |                |
|                            | macch. uff. elettr.                    | 621,35                                  | 0,00              | 20                    | 745,62                      |                           |                |
| <b>TOTALE AMMORTAMENTO</b> |                                        |                                         |                   |                       | <b>145.211,93</b>           |                           |                |

Note: acquisto sedia ufficio, materasso antidecubito svp, carrelli reparto

APPENDICE G

Tabella n. 5 Ammortamenti Anno 2010

| categoria               | tipologia bene                         | Valore iniziale netto                   | increm.annuo      | % di amm.to applicata | amm.to                      | f.do amm.to al 31/12/2009 | valore residuo |
|-------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------------|---------------------------|----------------|
| <b>IMMOBILIZZAZIONI</b> | Immobile strumentale                   | 4.100.533,20                            | 0,00              | 3                     | 123.016,00                  | 1.692.867,50              | 2.284.649,70   |
|                         | Terreno strumentale                    | 970.476,65                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                         | fabbricato e terreno e non strumentale | 190.393,00                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                         | Immobile non strumentale               | 258.228,45                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                         |                                        | amm.ti per beni esistenti al 01/01/2010 | incremento amm.to | % di amm.to applicata | totale amm.to al 31/12/2010 |                           |                |
| <b>PATRIM MOBILIARE</b> | Impianti generici                      |                                         | 0,00              | 15                    | 0,00                        |                           |                |
|                         | impianti specifici                     | 3.294,01                                | 466,29            | 15                    | 4.324,35                    |                           |                |
|                         | macchinari                             | 0,00                                    | 0,00              |                       | 0,00                        |                           |                |
|                         | attrezzature varie                     | 4.452,80                                | 1.658,10          | 15                    | 7.027,54                    |                           |                |
|                         | attrezzature sanitarie                 | 173,30                                  | 1.349,40          | 15                    | 1.751,11                    |                           |                |
|                         | mobili ed arredi                       | 3.846,29                                | 65,52             | 15                    | 4.498,58                    |                           |                |
|                         | mobili d'uff. e macch. ordinarie       | 506,00                                  | 0,00              | 12                    | 566,72                      |                           |                |
|                         | macch. uff. elettr.                    | 22,48                                   | 598,87            | 20                    | 745,62                      |                           |                |
|                         | <b>TOTALE AMMORTAMENTO</b>             |                                         |                   |                       | <b>141.929,92</b>           |                           |                |

APPENDICE G

Tabella n. 6 Ammortamenti Anno 2009

| categoria                  | tipologia bene                         | Valore iniziale netto                   | increm.annuo      | % di amm.to applicata | ammo.to                     | f.do amm.to al 31/12/2008 | valore residuo |
|----------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------------|---------------------------|----------------|
| <b>IMMOBILIZZAZIONI</b>    | Immobile strumentale                   | 4.100.533,20                            | 25.000,00         | 3                     | 123.766,00                  | 1.569.851,50              | 2.431.915,70   |
|                            | Terreno strumentale                    | 970.476,65                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                            | fabbricato e terreno e non strumentale | 190.393,00                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                            | Immobile non strumentale               | 258.228,45                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                            |                                        | amm.ti per beni esistenti al 01/01/2009 | incremento amm.to | % di amm.to applicata | totale amm.to al 31/12/2009 |                           |                |
| <b>PATRIM MOBILIARE</b>    | Impianti generici                      |                                         |                   | 15                    | 0,00                        |                           |                |
|                            | impianti specifici                     | 2.864,36                                |                   | 15                    | 3.294,01                    |                           |                |
|                            | macchinari                             |                                         |                   |                       |                             |                           |                |
|                            | attrezzature varie                     | 345,23                                  | 3.526,78          | 15                    | 4.452,80                    |                           |                |
|                            | attrezzature sanitarie                 |                                         |                   | 15                    | 173,30                      |                           |                |
|                            | mobili ed arredi                       | 344,60                                  | 3.000,00          | 15                    | 3.846,29                    |                           |                |
|                            | mobili d'uff. e macch. ordinarie       | 440,00                                  |                   | 12                    | 506,00                      |                           |                |
|                            | macch. uff. elettr.                    | 19,55                                   |                   | 20                    | 22,48                       |                           |                |
| <b>TOTALE AMMORTAMENTO</b> |                                        |                                         |                   |                       | <b>136.060,88</b>           |                           |                |

Note: Patrimonio immobiliare: sostituzione caldaia

APPENDICE G

Tabella n. 7 Ammortamenti Anno 2008

| categoria                  | tipologia bene                         | Valore iniziale netto                   | increm.annuo      | % di amm.to applicata | ammo.to                     | f.do amm.to al 31/12/2007 | valore residuo |
|----------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------------|---------------------------|----------------|
| <b>IMMOBILIZZAZIONI</b>    | Immobile strumentale                   | 3.738.895,77                            | 336.637,55        | 3                     | 122.266,00                  | 1.447.585,50              | 2.505.681,82   |
|                            | Terreno strumentale                    | 970.476,65                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                            | fabbricato e terreno e non strumentale | 190.393,00                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                            | Immobile non strumentale               | 258.228,45                              |                   |                       |                             |                           |                |
|                            |                                        | amm.ti per beni esistenti al 01/01/2008 | incremento amm.to | % di amm.to applicata | totale amm.to al 31/12/2008 |                           |                |
| <b>PATRIM MOBILIARE</b>    | Impianti generici                      |                                         |                   | 15                    | 0,00                        |                           |                |
|                            | impianti specifici                     | 2.490,75                                | 610,50            | 15                    | 2.864,36                    |                           |                |
|                            | macchinari                             | 0,00                                    |                   |                       | 0,00                        |                           |                |
|                            | attrezzature varie                     | 300,20                                  |                   | 15                    | 345,23                      |                           |                |
|                            | attrezzature sanitarie                 | -45,87                                  | 0,00              | 15                    | 173,30                      |                           |                |
|                            | mobili ed arredi                       | 299,65                                  | 196,57            | 15                    | 344,60                      |                           |                |
|                            | mobili d'uff. e macch. ordinarie       | 392,86                                  | 0,00              | 12                    | 440,00                      |                           |                |
|                            | macch. uff. elettr.                    | 16,29                                   | 0,00              | 20                    | 19,55                       |                           |                |
| <b>TOTALE AMMORTAMENTO</b> |                                        |                                         |                   |                       | <b>126.453,04</b>           |                           |                |

NOTE:

PATRIM. MOBILIARE: incremento determinato da : acquisti di condizionatori, frigoriferi, lavastoviglie di reparto, armadietti e sostituzione bollitore.

PATRIMONIO IMMOBILIARE: incremento per rifacimento cucina , acquisto caldaia, rifacimento tetto struttura centrale



| Tabella n. 1 riclassificazione anno 2008 - Appendice H |                     | ( Pag. 90)                                     |                     |
|--------------------------------------------------------|---------------------|------------------------------------------------|---------------------|
| Valore della produzione caratteristica                 | importi             | Costo della prod. caratteristica               | importi             |
| ricavi rette e quote reg.li                            | 6.132.530,21        | Alimentari c/acquisti                          | 245.437,61          |
| ricavi ass.za dom. (pasti)                             | 50.906,50           | materiale di cons.c/acquisti                   | 23.889,90           |
|                                                        |                     | Materiale di puliz.c/acquisti                  | 22.503,69           |
| contributi c/esercizio                                 |                     | materiale lavand./lavast.                      | 7.395,44            |
| <b>Altri ricavi e proventi</b>                         |                     | cancelleria                                    | 6.320,76            |
| altri ricavi e oblazioni                               | 4.498,00            | materiale sanitario c/acqu.                    | 85.321,66           |
| proventi fabbricati strum.li                           | 0,00                | materiale di guardaroba                        | 6.889,19            |
|                                                        |                     | materiale di manut.c/acquisti                  | 19.847,85           |
| recup. Sinistri e rimb. Inail                          |                     | carburanti/lubrificanti                        | 843,29              |
| recupero su pers.le distac.                            |                     | Servizio di pulizia sanif.                     | 216.063,05          |
| rimborsi conv. Diverse                                 | 88.431,63           | servizi att.tà animativa ricr.                 |                     |
| rimborsi vari                                          | 51.445,31           | serv. Deratt.disinf                            | 1.263,60            |
| <b>contributi personale</b>                            |                     | servizi lavanderia lavanolo                    | 161.430,43          |
| contributi ex finanziaria                              | 317.593,37          | Serv. Sanitari                                 | 20.755,76           |
| <b>proventi finanziari</b>                             |                     | servizio religioso                             | 6.792,00            |
| interessi atti ccp e ccb                               | 9.767,79            | altri servizi appaltati                        | 39.600,00           |
|                                                        |                     | Servizi amministrativi                         | 16.784,73           |
|                                                        |                     | spese medico competente                        | 3.500,00            |
|                                                        |                     | spese consul.fiscali ed amm.ve                 | 4.870,00            |
|                                                        |                     | Spese consulenza d.legvo 81/08                 | 18.360,00           |
|                                                        |                     | spese legali e notarili                        | 250,00              |
|                                                        |                     | consulenze tecniche                            | 6.769,61            |
|                                                        |                     | spese per analisi                              | 2.394,00            |
|                                                        |                     | serv. Smaltimento rifiuti spec.                | 3.435,71            |
|                                                        |                     | spese per viaggi e trasferte                   | 509,20              |
|                                                        |                     | spese di rappresentanza                        | 0,00                |
|                                                        |                     | spese per energia elettrica                    | 91.213,85           |
|                                                        |                     | spese telefoniche                              | 6.487,30            |
|                                                        |                     | gas e riscaldamento                            | 95.000,00           |
|                                                        |                     | fornitura acqua                                | 36.816,00           |
|                                                        |                     | spese postali                                  | 2.567,57            |
|                                                        |                     | spese serv.bancari di tesoreria                | 135,21              |
|                                                        |                     | manut. Fabbricati                              | 6.883,53            |
|                                                        |                     | manut. Impianti                                | 3.360,00            |
|                                                        |                     | altre manutenzioni                             | 12.849,29           |
|                                                        |                     | canoni manutenzione periodica                  | 33.046,79           |
|                                                        |                     | compensi nucleo di valutazione                 | 0,00                |
|                                                        |                     | compensi revisori dei conti                    | 7.289,21            |
|                                                        |                     | compensi lavori occasionali                    | 0,00                |
|                                                        |                     | contributi inps gestione separ.                | 0,00                |
|                                                        |                     | indennità amm.ri                               | 23.943,07           |
|                                                        |                     | formazione del personale                       | 6.297,24            |
|                                                        |                     | assicurazioni                                  | 17.924,04           |
|                                                        |                     | altre spese servizi vari                       | 3.345,69            |
|                                                        |                     | <b>COSTI DEL PERSONALE</b>                     |                     |
|                                                        |                     | Stipendi personale dipendente                  | 3.460.414,87        |
|                                                        |                     | fondo di produttività                          | 385.441,73          |
|                                                        |                     | contributi inps ex inpdap                      | 994.975,11          |
|                                                        |                     | contributi inps ex inadel                      | 136.882,91          |
|                                                        |                     | contributi inail                               | 32.374,07           |
|                                                        |                     | contributi inps                                | 5.304,89            |
|                                                        |                     | irap                                           | 276.307,96          |
|                                                        |                     | <b>AMMORTAMENTI</b>                            |                     |
|                                                        |                     | <b>valore complessivo come da tabella n. 7</b> | 126.453,04          |
|                                                        |                     | <b>Rimanenze iniziali</b>                      |                     |
|                                                        |                     | <b>rimanenze finali</b>                        |                     |
|                                                        |                     | <b>Oneri diversi di gestione</b>               |                     |
|                                                        |                     | tassa circolazione                             | 180,19              |
|                                                        |                     | tassa rifiuti                                  | 22.717,00           |
|                                                        |                     | tributi locali                                 |                     |
|                                                        |                     | imposta immobili                               |                     |
|                                                        |                     | altre imposte e tasse                          | 2.578,45            |
|                                                        |                     | contributi ass. di categoria                   | 1.396,00            |
|                                                        |                     | abbonamenti riviste/giornali                   | 1.368,25            |
|                                                        |                     | <b>ONERI FINANZIARI</b>                        |                     |
|                                                        |                     | interessi passivi su debiti                    | 0,00                |
|                                                        |                     | interessi passivi su mutui                     | 28.330,24           |
|                                                        |                     | <b>IMPOSTE SUL REDDITO</b>                     |                     |
|                                                        |                     | ires                                           | 6.238,00            |
| <b>totale</b>                                          | <b>6.655.172,81</b> | <b>totale costi</b>                            | <b>6.749.348,98</b> |
| <b>perdita</b>                                         | <b>-94.176,17</b>   |                                                |                     |

| Valore della produzione caratteristica | Importi             | Costo della prod. caratteristica               | Importi             |
|----------------------------------------|---------------------|------------------------------------------------|---------------------|
| ricavi rette e quote reg.li            | 6.455.903,11        | Alimentari c/acquisti                          | 249.353,96          |
| ricavi ass.za dom. (pasti)             | 61.320,00           | materiale di cons.c/acquisti                   | 14.327,81           |
| contributi c/esercizio                 |                     | Materiale di puliz.c/acquisti                  | 7.726,20            |
| <b>Altri ricavi e proventi</b>         |                     | materiale lavand./lavast.                      | 15.151,78           |
| altri ricavi e oblazioni               |                     | cancelleria                                    | 6.760,19            |
| proventi fabbricati strum.li           | 10.416,65           | materiale sanitario c/acqu.                    | 109.578,49          |
| recup. Sinistri e rimb. Inail          |                     | materiale di guardaroba                        | 16.214,45           |
| recupero su pers.le distac.            |                     | materiale di manut.c/acquisti                  | 5.949,54            |
| rimborsi conv. Diverse                 | 94.662,72           | carburanti/lubrificanti                        | 492,63              |
| rimborsi vari                          | 30.766,28           | Servizio di pulizia sanif.                     | 214.589,03          |
| <b>contributi personale</b>            |                     | servizi att.tà animativa ricr.                 | 8.909,00            |
| contributi ex finanziaria              | 4.386,01            | serv. Deratt.disinf                            | 2.064,00            |
| <b>proventi finanziari</b>             |                     | servizi lavanderia lavanolo                    | 166.322,03          |
| interessi atti ccp e ccb               | 2.225,84            | Serv. Sanitari                                 | 22.077,74           |
|                                        |                     | servizio religioso                             | 6.792,00            |
|                                        |                     | altri servizi appaltati                        | 39.600,00           |
|                                        |                     | Servizi amministrativi                         | 8.876,40            |
|                                        |                     | spese medico competente                        | 4.000,00            |
|                                        |                     | spese consul.fiscali ed amm.ve                 | 4.867,20            |
|                                        |                     | Spese consulenza d.legvo 81/08                 | 1.830,00            |
|                                        |                     | spese legali e notarili                        | 350,04              |
|                                        |                     | consulenze tecniche                            | 3.610,00            |
|                                        |                     | spese per analisi                              | 2.476,80            |
|                                        |                     | serv. Smaltimento rifiuti spec.                | 3.248,08            |
|                                        |                     | spese per viaggi e trasferte                   | 622,41              |
|                                        |                     | spese di rappresentanza                        | 0,00                |
|                                        |                     | spese per energia elettrica                    | 87.065,82           |
|                                        |                     | spese telefoniche                              | 5.574,80            |
|                                        |                     | gas e riscaldamento                            | 100.000,00          |
|                                        |                     | fornitura acqua                                | 34.363,00           |
|                                        |                     | spese postali                                  | 3.034,19            |
|                                        |                     | spese serv.bancari di tesoreria                | 185,20              |
|                                        |                     | manut. Fabbricati                              | 1.870,00            |
|                                        |                     | manut. Impianti                                | 13.543,13           |
|                                        |                     | altre manutenzioni                             | 6.380,20            |
|                                        |                     | canoni manutenzione periodica                  | 40.561,39           |
|                                        |                     | compensi nucleo di valutazione                 | 0,00                |
|                                        |                     | compensi revisori dei conti                    | 7.776,46            |
|                                        |                     | compensi lavori occasionali                    | 625,00              |
|                                        |                     | contributi inps gestione separ.                |                     |
|                                        |                     | indennità amm.ri                               | 26.411,55           |
|                                        |                     | formazione del personale                       | 1.344,00            |
|                                        |                     | assicurazioni                                  | 18.483,70           |
|                                        |                     | altre spese servizi vari                       | 1.231,00            |
|                                        |                     | <b>COSTI DEL PERSONALE</b>                     |                     |
|                                        |                     | Stipendi personale dipendente                  | 3.059.300,31        |
|                                        |                     | fondo di produttività                          | 400.000,00          |
|                                        |                     | contributi inps ex inpdap                      | 809.622,13          |
|                                        |                     | contributi inps ex inadel                      | 108.648,10          |
|                                        |                     | contributi inail                               | 33.089,79           |
|                                        |                     | contributi inps                                | 11.888,48           |
|                                        |                     | irap                                           | 284.484,43          |
|                                        |                     | <b>AMMORTAMENTI</b>                            |                     |
|                                        |                     | <b>valore complessivo come da tabella n. 6</b> | 136.060,88          |
|                                        |                     | <b>Rimanenze iniziali</b>                      |                     |
|                                        |                     | <b>rimanenze finali</b>                        |                     |
|                                        |                     | <b>Oneri diversi di gestione</b>               |                     |
|                                        |                     | tassa circolazione                             | 180,19              |
|                                        |                     | tassa rifiuti                                  | 23.314,00           |
|                                        |                     | tributi locali                                 | 285,60              |
|                                        |                     | imposta immobili                               |                     |
|                                        |                     | altre imposte e tasse                          | 2.660,67            |
|                                        |                     | contributi ass. di categoria                   | 1.396,00            |
|                                        |                     | abbonamenti riviste/giornali                   | 770,00              |
|                                        |                     | <b>ONERI FINANZIARI</b>                        |                     |
|                                        |                     | interessi passivi su debiti                    | 116,09              |
|                                        |                     | interessi passivi su mutui                     | 19.217,33           |
|                                        |                     | <b>IMPOSTE SUL REDDITO</b>                     |                     |
|                                        |                     | ires                                           | 4.144,00            |
| <b>totale ricavi</b>                   | <b>6.659.680,61</b> | <b>totale costi</b>                            | <b>6.159.417,22</b> |
|                                        |                     | <b>utile</b>                                   | <b>500.263,39</b>   |

| Valore della produzione caratteristica | Importi             | Costo della prod. caratteristica               | Importi             |
|----------------------------------------|---------------------|------------------------------------------------|---------------------|
| ricavi rette e quote reg.li            | 6.534.827,69        | Alimentari c/acquisti                          | 246.798,44          |
| ricavi ass.za dom. (pasti)             | 57.192,00           | materiale di cons.c/acquisti                   | 11.238,60           |
| contributi c/esercizio                 |                     | Materiale di puliz.c/acquisti                  | 16.852,88           |
| <b>Altri ricavi e proventi</b>         |                     | materiale lavand./lavast.                      | 18.426,04           |
| altri ricavi e oblazioni               | 9.710,38            | cancelleria                                    | 7.091,41            |
| proventi fabbricati strum.li           | 24.999,98           | materiale sanitario c/acqu.                    | 118.038,67          |
| recup. Sinistri e rimb. Inail          |                     | materiale di guardaroba                        | 3.801,10            |
| recupero su pers.le distac.            |                     | materiale di manut.c/acquisti                  | 10.483,55           |
| rimborsi conv. Diverse                 | 93.082,15           | carburanti/lubrificanti                        | 559,76              |
| rimborsi vari                          | 27.386,80           | Servizio di pulizia sanif.                     | 198.809,24          |
| <b>contributi personale</b>            |                     | servizi att.tà animativa ricr.                 | 8.824,60            |
| contributi ex finanziaria              |                     | serv. Deratt.disinf                            | 2.400,00            |
| <b>proventi finanziari</b>             |                     | servizi lavanderia lavanolo                    | 170.709,36          |
| interessi atti ccp e ccb               | 2.153,56            | Serv. Sanitari                                 | 16.094,38           |
|                                        |                     | servizio religioso                             | 5.660,00            |
|                                        |                     | altri servizi appaltati                        | 35.424,00           |
|                                        |                     | Servizi amministrativi                         | 1.364,07            |
|                                        |                     | spese medico competente                        | 4.000,00            |
|                                        |                     | spese consul.fiscali ed amm.ve                 | 4.992,00            |
|                                        |                     | Spese consulenza d.legvo 81/08                 | 18.360,00           |
|                                        |                     | spese legali e notarili                        | 1.146,82            |
|                                        |                     | consulenze tecniche                            | 11.353,17           |
|                                        |                     | spese per analisi                              | 2.476,80            |
|                                        |                     | serv. Smaltimento rifiuti spec.                | 3.279,76            |
|                                        |                     | spese per viaggi e trasferte                   | 787,64              |
|                                        |                     | spese di rappresentanza                        | 295,67              |
|                                        |                     | spese per energia elettrica                    | 77.000,00           |
|                                        |                     | spese telefoniche                              | 5.226,40            |
|                                        |                     | gas e riscaldamento                            | 105.000,00          |
|                                        |                     | fornitura acqua                                | 27.000,00           |
|                                        |                     | spese postali                                  | 3.355,27            |
|                                        |                     | spese serv.bancari di tesoreria                | 247,31              |
|                                        |                     | manut. Fabbricati                              | 6.304,54            |
|                                        |                     | manut. Impianti                                | 22.912,63           |
|                                        |                     | altre manutenzioni                             | 462,00              |
|                                        |                     | canoni manutenzione periodica                  | 40.635,73           |
|                                        |                     | compensi nucleo di valutazione                 |                     |
|                                        |                     | compensi revisori dei conti                    | 8.450,00            |
|                                        |                     | compensi lavori occasionali                    | 1.548,00            |
|                                        |                     | contributi inps gestione separ.                |                     |
|                                        |                     | indennità amm.ri                               | 30.615,72           |
|                                        |                     | formazione del personale                       | 5.859,62            |
|                                        |                     | assicurazioni                                  | 17.893,60           |
|                                        |                     | altre spese servizi vari                       | 610,00              |
|                                        |                     | <b>COSTI DEL PERSONALE</b>                     |                     |
|                                        |                     | Stipendi personale dipendente                  | 3.181.356,63        |
|                                        |                     | fondo di produttività                          | 445.324,95          |
|                                        |                     | contributi inps ex inpdap                      | 848.743,83          |
|                                        |                     | contributi inps ex inadel                      | 113.346,01          |
|                                        |                     | contributi inail                               | 35.371,69           |
|                                        |                     | contributi inps                                | 14.040,00           |
|                                        |                     | irap                                           | 294.567,30          |
|                                        |                     | <b>AMMORTAMENTI</b>                            |                     |
|                                        |                     | <b>valore complessivo come da tabella n. 5</b> | 141.929,92          |
|                                        |                     | <b>Oneri diversi di gestione</b>               |                     |
|                                        |                     | tassa circolazione                             | 180,19              |
|                                        |                     | tassa rifiuti                                  | 21.808,00           |
|                                        |                     | tributi locali                                 | 284,77              |
|                                        |                     | imposta immobili                               |                     |
|                                        |                     | altre imposte e tasse                          | 2.885,17            |
|                                        |                     | contributi ass. di categoria                   | 1.396,00            |
|                                        |                     | abbonamenti riviste/giornali                   | 875,67              |
|                                        |                     | <b>ONERI FINANZIARI</b>                        |                     |
|                                        |                     | interessi passivi su debiti                    | 0,00                |
|                                        |                     | interessi passivi su mutui                     | 13.409,54           |
|                                        |                     | <b>IMPOSTE SUL REDDITO</b>                     |                     |
|                                        |                     | ires                                           | 7.566,00            |
| <b>totale ricavi</b>                   | <b>6.749.352,56</b> | <b>totale costi</b>                            | <b>6.395.474,45</b> |
|                                        |                     | <b>Utile</b>                                   | <b>353.878,11</b>   |

| Valore della produzione caratteristica | Importi             | Costo della prod. caratteristica               | Importi             |
|----------------------------------------|---------------------|------------------------------------------------|---------------------|
| ricavi rette e quote reg.li            | 6.549.200,24        | Alimentari c/acquisti                          | 249.574,54          |
| ricavi ass.za dom. (pasti)             | 57.360,00           | materiale di cons.c/acquisti                   | 8.343,81            |
| contributi c/esercizio                 |                     | Materiale di puliz.c/acquisti                  | 17.505,64           |
| <b>Altri ricavi e proventi</b>         |                     | materiale lavand./lavast.                      | 18.621,49           |
| altri ricavi e oblazioni               | 10.433,61           | cancelleria                                    | 5.993,15            |
| proventi fabbricati strum.li           | 27.083,31           | materiale sanitario c/acqu.                    | 116.009,76          |
| recup. Sinistri e rimb. Inail          |                     | materiale di guardaroba                        | 20.815,07           |
| recupero su pers.le distac.            |                     | materiale di manut.c/acquisti                  | 43.104,65           |
| rimborsi conv. Diverse                 | 100.816,93          | carburanti/lubrificanti                        | 577,68              |
| rimborsi vari                          | 36.858,77           | Servizio di pulizia sanif.                     | 196.306,30          |
| <b>contributi personale</b>            |                     | servizi att.tà animativa ricr.                 | 6.516,46            |
| contributi ex finanziaria              |                     | serv. Deratt.disinf                            | 1.694,00            |
| <b>proventi finanziari</b>             |                     | servizi lavanderia lavanolo                    | 129.774,57          |
| interessi atti ccp e ccb               | 5.419,06            | Serv. Sanitari                                 | 18.970,64           |
|                                        |                     | servizio religioso                             | 6.792,00            |
|                                        |                     | altri servizi appaltati                        | 35.522,40           |
|                                        |                     | Servizi amministrativi                         | 2.510,13            |
|                                        |                     | spese medico competente                        | 4.000,00            |
|                                        |                     | spese consul.fiscali ed amm.ve                 | 5.002,40            |
|                                        |                     | Spese consulenza d.legvo 81/08                 | 16.289,40           |
|                                        |                     | spese legali e notarili                        | 1.741,54            |
|                                        |                     | consulenze tecniche                            | 14.298,02           |
|                                        |                     | spese per analisi                              | 3.054,86            |
|                                        |                     | serv. Smaltimento rifiuti spec.                | 5.328,67            |
|                                        |                     | spese per viaggi e trasferte                   | 1.012,86            |
|                                        |                     | spese di rappresentanza                        | 335,66              |
|                                        |                     | spese per energia elettrica                    | 93.865,94           |
|                                        |                     | spese telefoniche                              | 5.711,30            |
|                                        |                     | gas e riscaldamento                            | 121.509,47          |
|                                        |                     | fornitura acqua                                | 35.524,00           |
|                                        |                     | spese postali                                  | 3.016,18            |
|                                        |                     | spese serv.bancari di tesoreria                | 251,43              |
|                                        |                     | manut. Fabbricati                              |                     |
|                                        |                     | manut. Impianti                                | 8.600,00            |
|                                        |                     | altre manutenzioni                             | 9.995,27            |
|                                        |                     | canoni manutenzione periodica                  | 35.276,40           |
|                                        |                     | compensi nucleo di valutazione                 |                     |
|                                        |                     | compensi revisori dei conti                    | 8.470,65            |
|                                        |                     | compensi lavori occasionali                    | 2.400,00            |
|                                        |                     | contributi inps gestione separ.                |                     |
|                                        |                     | indennità amm.ri                               | 30.618,95           |
|                                        |                     | formazione del personale                       | 7.042,88            |
|                                        |                     | assicurazioni                                  | 24.586,98           |
|                                        |                     | altre spese servizi vari                       | 199,44              |
|                                        |                     | <b>COSTI DEL PERSONALE</b>                     |                     |
|                                        |                     | Stipendi personale dipendente                  | 3.236.197,89        |
|                                        |                     | fondo di produttività                          | 410.400,00          |
|                                        |                     | contributi inps ex inpdap                      | 859.998,30          |
|                                        |                     | contributi inps ex inadel                      | 118.142,47          |
|                                        |                     | contributi inail                               | 49.598,00           |
|                                        |                     | contributi inps                                | 17.104,52           |
|                                        |                     | irap                                           | 301.132,49          |
|                                        |                     | <b>AMMORTAMENTI</b>                            |                     |
|                                        |                     | <b>valore complessivo come da tabella n. 4</b> | 145.211,93          |
|                                        |                     | <b>Oneri diversi di gestione</b>               |                     |
|                                        |                     | tassa circolazione                             | 180,51              |
|                                        |                     | tassa rifiuti                                  | 22.687,00           |
|                                        |                     | tributi locali                                 | 566,75              |
|                                        |                     | imposta immobili                               |                     |
|                                        |                     | altre imposte e tasse                          | 3.463,20            |
|                                        |                     | contributi ass. di categoria                   | 1.396,00            |
|                                        |                     | abbonamenti riviste/giornali                   | 829,00              |
|                                        |                     | <b>ONERI FINANZIARI</b>                        |                     |
|                                        |                     | interessi passivi su debiti                    | 0,00                |
|                                        |                     | interessi passivi su mutui                     | 15.000,00           |
|                                        |                     | <b>IMPOSTE SUL REDDITO</b>                     |                     |
|                                        |                     | ires                                           | 10.359,00           |
| <b>totale ricavi</b>                   | <b>6.787.171,92</b> | <b>totale costi</b>                            | <b>6.509.031,65</b> |
|                                        |                     | <b>utile</b>                                   | <b>278.140,27</b>   |

| Valore della produzione caratteristica | Importi             | Costo della prod. caratteristica               | Importi             |
|----------------------------------------|---------------------|------------------------------------------------|---------------------|
| ricavi rette e quote reg.li            | 6.524.438,37        | Alimentari c/acquisti                          | 251.193,92          |
| ricavi ass.za dom. (pasti)             | 59.144,00           | materiale di cons.c/acquisti                   | 17.273,01           |
| contributi c/esercizio                 |                     | Materiale di puliz.c/acquisti                  | 11.576,24           |
| <b>Altri ricavi e proventi</b>         |                     | materiale lavand./lavast.                      | 20.309,11           |
| altri ricavi e oblazioni               | 10.373,98           | cancelleria                                    | 4.810,90            |
| proventi fabbricati strum.li           | 28.000,00           | materiale sanitario c/acqu.                    | 116.658,99          |
| recup. Sinistri e rimb. Inail          |                     | materiale di guardaroba                        | 10.863,39           |
| recupero su pers.le distac.            |                     | materiale di manut.c/acquisti                  | 16.990,14           |
| rimborsi conv. Diverse                 | 99.503,58           | carburanti/lubrificanti                        | 1.204,02            |
| rimborsi vari                          | 138.872,42          | Servizio di pulizia sanif.                     | 194.189,30          |
| <b>contributi personale</b>            |                     | servizi att.tà animativa ricr.                 | 6.930,64            |
| contributi ex finanziaria              |                     | serv. Deratt.disinf                            | 1.715,00            |
| <b>proventi finanziari</b>             |                     | servizi lavanderia lavanolo                    | 139.680,45          |
| interessi atti ccp e ccb               | 3.725,92            | Serv. Sanitari                                 | 22.818,91           |
|                                        |                     | servizio religioso                             | 6.792,00            |
|                                        |                     | altri servizi appaltati                        | 24.200,60           |
|                                        |                     | Servizi amministrativi                         | 4.741,43            |
|                                        |                     | spese medico competente                        | 3.373,81            |
|                                        |                     | spese consul.fiscali ed amm.ve                 | 5.033,60            |
|                                        |                     | Spese consulenza d.legvo 81/08                 | 13.884,76           |
|                                        |                     | spese legali e notarili                        |                     |
|                                        |                     | consulenze tecniche                            | 63.362,82           |
|                                        |                     | spese per analisi                              | 3.186,24            |
|                                        |                     | serv. Smaltimento rifiuti spec.                | 3.969,15            |
|                                        |                     | spese per viaggi e trasferte                   | 1.470,79            |
|                                        |                     | spese di rappresentanza                        | 567,53              |
|                                        |                     | spese per energia elettrica                    | 106.000,00          |
|                                        |                     | spese telefoniche                              | 5.670,66            |
|                                        |                     | gas e riscaldamento                            | 145.000,00          |
|                                        |                     | fornitura acqua                                | 38.188,00           |
|                                        |                     | spese postali                                  | 2.687,84            |
|                                        |                     | spese serv.bancari di tesoreria                | 174,33              |
|                                        |                     | manut. Fabbricati                              | 1.698,24            |
|                                        |                     | manut. Impianti                                | 16.029,86           |
|                                        |                     | altre manutenzioni                             | 11.221,00           |
|                                        |                     | canoni manutenzione periodica                  | 34.186,00           |
|                                        |                     | compensi nucleo di valutazione                 | 2.230,72            |
|                                        |                     | compensi revisori dei conti                    | 8.470,41            |
|                                        |                     | compensi lavori occasionali                    | 350,00              |
|                                        |                     | contributi inps gestione separ.                |                     |
|                                        |                     | indennità amm.ri                               | 30.357,58           |
|                                        |                     | formazione del personale                       | 2.762,80            |
|                                        |                     | assicurazioni                                  | 24.196,48           |
|                                        |                     | altre spese servizi vari                       | 1.095,76            |
|                                        |                     | <b>COSTI DEL PERSONALE</b>                     |                     |
|                                        |                     | Stipendi personale dipendente                  | 3.177.629,08        |
|                                        |                     | fondo di produttività                          | 410.400,00          |
|                                        |                     | contributi inps ex inpdap                      | 852.830,23          |
|                                        |                     | contributi inps ex inadel                      | 118.406,08          |
|                                        |                     | contributi inail                               | 49.598,00           |
|                                        |                     | contributi inps                                | 15.599,98           |
|                                        |                     | irap                                           | 292.642,02          |
|                                        |                     | <b>AMMORTAMENTI</b>                            |                     |
|                                        |                     | <b>valore complessivo come da tabella n. 3</b> | 154.985,83          |
|                                        |                     | <b>Oneri diversi di gestione</b>               |                     |
|                                        |                     | tassa circolazione                             | 180,51              |
|                                        |                     | tassa rifiuti                                  | 23.625,00           |
|                                        |                     | tributi locali                                 |                     |
|                                        |                     | imposta immobili                               |                     |
|                                        |                     | altre imposte e tasse                          | 3.259,02            |
|                                        |                     | contributi ass. di categoria                   | 1.384,00            |
|                                        |                     | abbonamenti riviste/giornali                   | 1.018,00            |
|                                        |                     | <b>ONERI FINANZIARI</b>                        |                     |
|                                        |                     | interessi passivi su debiti                    | 0,00                |
|                                        |                     | interessi passivi su mutui                     | 12.968,33           |
|                                        |                     | <b>IMPOSTE SUL REDDITO</b>                     |                     |
|                                        |                     | ires                                           | 9.138,00            |
| <b>totale ricavi</b>                   | <b>6.864.058,27</b> | <b>totale costi</b>                            | <b>6.500.780,51</b> |
|                                        |                     | <b>utile</b>                                   | <b>363.277,76</b>   |

| Valore della produzione caratteristica | Importi             | Costo della prod. caratteristica               | Importi             |
|----------------------------------------|---------------------|------------------------------------------------|---------------------|
| ricavi rette e quote reg.li            | 6.414.563,28        | Alimentari c/acquisti                          | 262.685,39          |
| ricavi ass.za dom. (pasti)             | 65.012,00           | materiale di cons.c/acquisti                   | 8.941,88            |
| contributi c/esercizio                 |                     | Materiale di puliz.c/acquisti                  | 16.825,92           |
| <b>Altri ricavi e proventi</b>         |                     | materiale lavand./lavast.                      | 21.034,90           |
| altri ricavi e oblazioni               | 10.397,56           | cancelleria                                    | 6.782,86            |
| proventi fabbricati strum.li           | 26.000,00           | materiale sanitario c/acqu.                    | 118.733,26          |
| recup. Sinistri e rimb. Inail          |                     | materiale di guardaroba                        | 8.223,66            |
| recupero su pers.le distac.            | 32.475,62           | materiale di manut.c/acquisti                  | 19.255,57           |
| rimborsi conv. Diverse                 | 120.274,59          | carburanti/lubrificanti                        | 1.271,53            |
| rimborsi vari                          | 9.748,16            | Servizio di pulizia sanif.                     | 204.283,24          |
| <b>contributi personale</b>            |                     | servizi att.tà animativa ricr.                 | 6.008,03            |
| contributi ex finanziaria              |                     | serv. Deratt.disinf                            | 1.708,00            |
| <b>proventi finanziari</b>             |                     | servizi lavanderia lavanolo                    | 155.597,32          |
| interessi atti ccp e ccb               | 1.371,92            | Serv. Sanitari                                 | 21.982,31           |
|                                        |                     | servizio religioso                             | 6.226,00            |
|                                        |                     | altri servizi appaltati                        | 6.377,65            |
|                                        |                     | Servizi amministrativi                         | 332,90              |
|                                        |                     | spese medico competente                        | 2.953,81            |
|                                        |                     | spese consul.fiscali ed amm.ve                 | 4.749,20            |
|                                        |                     | Spese consulenza d.legvo 81/08                 | 13.885,00           |
|                                        |                     | spese legali e notarili                        | 0,00                |
|                                        |                     | spese per analisi                              | 3.186,57            |
|                                        |                     | serv. Smaltimento rifiuti spec.                | 3.753,98            |
|                                        |                     | spese per viaggi e trasferte                   | 434,05              |
|                                        |                     | spese di rappresentanza                        | 885,02              |
|                                        |                     | spese per energia elettrica                    | 109.024,47          |
|                                        |                     | spese telefoniche                              | 5.423,54            |
|                                        |                     | gas e riscaldamento                            | 140.509,15          |
|                                        |                     | fornitura acqua                                | 45.000,00           |
|                                        |                     | spese postali                                  | 2.752,06            |
|                                        |                     | spese serv.bancari di tesoreria                | 133,30              |
|                                        |                     | manut. Fabbricati                              | 3.752,65            |
|                                        |                     | manut. Impianti                                | 9.566,64            |
|                                        |                     | altre manutenzioni                             | 16.849,22           |
|                                        |                     | canoni manutenzione periodica                  | 42.476,31           |
|                                        |                     | compensi nucleo di valutazione                 |                     |
|                                        |                     | compensi revisori dei conti                    | 8.490,84            |
|                                        |                     | compensi lavori occasionali                    | 250,00              |
|                                        |                     | contributi inps gestione separ.                |                     |
|                                        |                     | indennità amm.ri                               | 30.615,83           |
|                                        |                     | formazione del personale                       | 12.501,80           |
|                                        |                     | assicurazioni                                  | 25.001,83           |
|                                        |                     | altre spese servizi vari                       | 14.307,44           |
|                                        |                     | <b>COSTI DEL PERSONALE</b>                     |                     |
|                                        |                     | Stipendi personale dipendente                  | 3.256.693,77        |
|                                        |                     | fondo di produttività                          | 410.400,00          |
|                                        |                     | contributi inps ex inpdap                      | 858.599,74          |
|                                        |                     | contributi inps ex inadel                      | 119.317,50          |
|                                        |                     | contributi inail                               | 48.605,46           |
|                                        |                     | contributi inps                                | 16.635,69           |
|                                        |                     | irap                                           | 296.970,88          |
|                                        |                     | <b>AMMORTAMENTI</b>                            |                     |
|                                        |                     | <b>valore complessivo come da tabella n. 2</b> | 176.458,09          |
|                                        |                     | <b>Oneri diversi di gestione</b>               |                     |
|                                        |                     | tassa circolazione                             | 180,51              |
|                                        |                     | tassa rifiuti                                  | 27.441,00           |
|                                        |                     | tributi locali                                 | 670,02              |
|                                        |                     | imposta immobili                               | 3.537,31            |
|                                        |                     | altre imposte e tasse                          | 3.846,82            |
|                                        |                     | contributi ass. di categoria                   |                     |
|                                        |                     | abbonamenti riviste/giornali                   | 927,00              |
|                                        |                     | <b>ONERI FINANZIARI</b>                        |                     |
|                                        |                     | interessi passivi su debiti                    | 0,00                |
|                                        |                     | interessi passivi su mutui                     | 7.101,37            |
|                                        |                     | <b>IMPOSTE SUL REDDITO</b>                     |                     |
|                                        |                     | ires                                           | 11.920,76           |
| <b>totale produzione</b>               | <b>6.679.843,13</b> | <b>totale costi</b>                            | <b>6.613.550,55</b> |
|                                        |                     | <b>UTILE</b>                                   | <b>66.292,58</b>    |

## BIBLIOGRAFIA

- Sito ufficiale del Centro Servizi Anziani: [www.csaadria.it](http://www.csaadria.it)
- D-Lgs n. 81 del 9/4/2008 “Testo unico sulla tutela salute e sicurezza nei luoghi di lavoro
- Legge Regione Veneto n. 22/2002
- Estratto dalle relazioni al consuntivo anno 2010-2011-2012 del C.S.A. – Adria (RO)
- Allegato A alla DGR n. 464/2006
- Regolamento Regionale n. 8 del 17/12/1984
- Deliberazione n. 7 del 27/02/2014 del Centro Servizi Anziani di Adria
- Prospetto sviluppo costi e ricavi Bilancio di Previsione 2014 del C.S.A.
- Cinquini L. (2013) “Strumenti per l’analisi dei costi”
- Brunetti G. (1992) “Il controllo di gestione in condizioni aziendali perturbate”
- Bartoli F. (2004) “Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese”
- De Minico L. (1946) “Lezioni di ragioneria generale”
- Horngreen C. T., Foster G. e Datar S. (1998) “Contabilità per la direzione”
- Coda V. (1968) “I costi di produzioni”
- Selleri L. (1999) “Contabilità dei costi e contabilità analitica
- Brusa L. (2000) “Sistemi manageriali di programmazione e controllo”
- Manfrin M. Forza C. (2000) “I costi di produzione”



## *Ringraziamenti*

*Vorrei ringraziare il Presidente, il Direttore del C.S.A. per avermi dato la possibilità di accedere ed utilizzare dati e documenti per la stesura della mia tesi, come pure i colleghi che hanno pazientemente dato risposta ai vari quesiti a loro posti.*

*Un ringraziamento particolare al Prof. Roberto Dolcetto per la disponibilità che mi ha concesso durante la stesura dell'elaborato.*

*Desidero inoltre ringraziare la mia Famiglia, marito e figlio in particolare, che mi hanno sostenuto nella realizzazione di un sogno, uscito tardivamente dal cassetto, ma realizzato anche grazie al loro aiuto ed incoraggiamento.*