



**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI  
“M.FANNO”**

**CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA E COMMERCIO**

**PROVA FINALE**

**Programmazione e controllo nelle Aziende Sanitarie:**

**Il caso Azienda Ospedaliera di Padova**

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. Antonella Cugini**

**LAUREANDO/A: Eleonora Zangarini**

**MATRICOLA N. 536610**

**ANNO ACCADEMICO 2015 – 2016**



*A me stessa*



# Indice

Premessa.....	7
<b>CAPITOLO 1. Il processo di aziendalizzazione del Servizio Sanitario Nazionale in Italia.....</b>	<b>9</b>
1.1) La nascita del S.S.N.: Legge n.833/1978 .....	9
1.2) La c.d. “Riforma bis”: D.Lgs. n.502/1992 .....	10
1.3) L’ultima fase della revisione normativa: D.Lgs. n.229/1999.....	12
<b>CAPITOLO 2. Pianificazione, programmazione e controllo in Sanità.....</b>	<b>15</b>
2.1) Le esigenze di programmazione e controllo di un’Azienda Ospedaliera.....	15
2.2) Gli strumenti previsti dalla normativa nazionale e della Regione Veneto.....	19
2.2.1. <i>Sistema informativo aziendale e contabilità</i> .....	21
2.2.2 <i>Bilancio d’esercizio</i> .....	24
2.2.3 <i>Pianificazione regionale</i> .....	26
2.2.4 <i>Pianificazione locale</i> .....	27
2.2.5 <i>Programmazione</i> .....	28
2.2.6 <i>Controllo di gestione (CdG)</i> .....	31
<b>CAPITOLO 3. L’implementazione della programmazione e del controllo di gestione nell’Azienda Ospedaliera di Padova.....</b>	<b>35</b>
3.1) Presentazione dell’Azienda Ospedaliera di Padova.....	35
3.2) Pianificazione, programmazione e controllo: una sintesi .....	37
3.3) La pianificazione aziendale.....	38
3.3.1 <i>Atti preparatori e piano di mandato</i> .....	38
3.3.1 <i>Il Piano Triennale delle Performance</i> .....	39
3.4) Il processo di budget.....	45
3.4.1 <i>Piano dei Centri di Responsabilità</i> .....	46
3.4.2 <i>Definizione ed assegnazione obiettivi</i> .....	48
3.4.3 <i>Monitoraggio infrannuale degli obiettivi</i> .....	51
3.4.4 <i>Valutazione finale</i> .....	51

<b>3.5) I conti economici preventivi: BEP, CEPA, CECT .....</b>	<b>52</b>
<b>3.6) La contabilità analitica a supporto dei CdR .....</b>	<b>56</b>
<b>Conclusioni .....</b>	<b>61</b>
<b>Bibliografia .....</b>	<b>63</b>
<b>Fonti ulteriori .....</b>	<b>64</b>
<b>Ringraziamenti .....</b>	<b>65</b>

## Premessa

Da ormai più di vent'anni la sanità italiana continua ad essere al centro di importanti riforme che hanno portato all'introduzione di logiche gestionali e contabili ispirate al modello privatistico, sulla scia di un processo di aziendalizzazione avviato con la finalità di contenere una spesa sanitaria in rapida espansione. Ma se, da un lato, l'esigenza di valutare in maniera critica l'economicità delle Aziende Sanitarie è divenuto concetto imprescindibile per una moderna gestione manageriale, dall'altro, l'attivazione del processo di controllo di gestione in un contesto complesso quale è quello dei servizi sanitari si è concretizzata attraverso un percorso non sempre privo di ostacoli. Non da ultimi, i vincoli che limitano l'operare dell'autonomia imprenditoriale, derivanti dall'importante funzione sociale di tutela della salute che le Aziende Sanitarie svolgono.

Scopo della presente trattazione è quello di verificare come le procedure di *programmazione* e di *controllo di gestione*, benché di stampo prettamente privatistico, si rivelino indispensabili anche nella loro applicazione ad un ambito pubblico, andando ad analizzarne scopi e benefici con riferimento ad una delle maggiori realtà della sanità veneta: l'*Azienda Ospedaliera di Padova*.

Lo studio fornisce, al capitolo uno, una panoramica della situazione nazionale, con l'evoluzione normativa che ha portato all'aziendalizzazione delle strutture sanitarie pubbliche, per comprendere meglio il mutato contesto organizzativo all'interno del quale si innescano le esigenze aziendali che hanno spinto ad adottare il controllo di gestione per la verifica dei risultati.

Il secondo capitolo è strutturato allo scopo di illustrare quali siano le esigenze di controllo di un'Azienda Ospedaliera e di verificare come in Italia, e in particolare nella Regione Veneto, siano stati regolamentati gli aspetti contabili e di programmazione nell'ambito della sanità. Vengono, quindi, descritti in maniera analitica gli strumenti di programmazione e controllo e le tenute della contabilità previsti dalla Legge Regionale n.55/1994 e dalle altre disposizioni in materia.

Infine, l'ultimo capitolo è mirato all'esame dell'esperienza dell'Azienda Ospedaliera di Padova e consentirà di vedere come, nel concreto, vengano costruiti gli strumenti di *programmazione e controllo* previsti dalla normativa vigente.

Perché un caso aziendale? Pur nell'abbondanza di indicazioni aventi ad oggetto le linee guida da seguire, nessuna nota regionale fornisce istruzioni tecniche dettagliate in merito alla tenuta degli strumenti deputati alle fasi di programmazione e controllo: per quanto riguarda piani, budget, valutazione della performance, ogni Azienda deve provvedere in autonomia per stabilire schemi ed impostare processi utili a fornire il dato di

output richiesto in ogni fase. L'analisi empirica si rivela, quindi, indispensabile per la comprensione dell'oggetto del nostro studio.



## CAPITOLO 1. Il processo di aziendalizzazione del Servizio Sanitario Nazionale in Italia<sup>1</sup>

### 1.1) La nascita del S.S.N.: Legge n.833/1978

La Legge n.833/1978 rappresenta il primo passo verso una radicale ristrutturazione del sistema sanitario italiano, che abbandona il vecchio apparato mutualistico-ospedaliero, caratterizzato da assistenza sanitaria differenziata per categorie sociali e per enti di erogazione delle prestazioni assistenziali a matrice assicurativa, per procedere all'attivazione del Servizio Sanitario Nazionale (SSN). Il **SSN** viene definito, all'art.1, quale *“complesso delle funzioni, delle strutture, dei servizi e delle attività destinati alla promozione, al mantenimento ed al recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione senza distinzione di condizioni individuali o sociali e secondo modalità che assicurino l'eguaglianza dei cittadini nei confronti del servizio”*. In questo modo viene finalmente creato lo strumento operativo di attuazione dell'art.32 della Costituzione, che può essere certamente classificata come il principale provvedimento legislativo preparatorio della riforma:

*“La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure agli indigenti.*

*Nessuno può essere obbligato a un determinato trattamento sanitario se non per disposizione di legge. La legge non può in nessun caso violare i limiti imposti dal rispetto della persona umana.”*

Oltre a focalizzarsi sulla soddisfazione del bisogno di tutela della salute come diritto della persona, la Legge n.833/1978 prevede che l'attuazione del SSN sia di competenza:

- ↳ dello Stato, cui vengono attribuite funzioni di indirizzo e coordinamento del SSN;
- ↳ delle Regioni, cui è delegata la funzione legislativa in materia sanitaria ospedaliera;
- ↳ degli Enti Locali, che possono esercitare le funzioni amministrative non espressamente riservate allo Stato ed alle Regioni in forma singola o associata.

---

<sup>1</sup> Capasso, Coppola, Russo, *Profili evolutivi del SSN italiano: analisi e sintesi della produzione normativa dal 1978 ad oggi*, 2008, Società italiana di economia pubblica – Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale - Università di Pavia.

Gianani, Parisi, *Il controllo di gestione nelle aziende ospedaliere e nelle aziende sanitarie locali*, 2000, ASI, Capitoli 1,2.

Podesva, *Manuale di legislazione sanitaria*, 2005, Simone Editore.

Ricciarelli, Soldati, *Manuale per i concorsi nel ruolo amministrativo delle aziende sanitarie pubbliche*, 2003, Maggioli Editore.

Per l'esercizio associato delle funzioni riservate ai Comuni, viene istituita la figura dell'**Unità Sanitaria Locale** (USL), individuata come "*complesso dei presidi, degli uffici e dei servizi dei comuni singoli o associati e delle comunità montane i quali in ambito territoriale determinato assolvono ai compiti del SSN*" provvedendo ad erogare le prestazioni di prevenzione, cura, riabilitazione e medicina legale.

Dal punto di vista contabile, gli enti strumentali del SSN mantengono in adozione la contabilità finanziaria, che rileva le entrate e le spese di un determinato periodo, suddividendole in capitoli di bilancio fondati sull'oggetto della spesa, ossia sull'aggregato di spesa per tipologia. Il bilancio di previsione ha unicamente una funzione di tipo autorizzatorio, teso ad assicurare la legalità dell'effettuazione delle spese accordate, attraverso l'osservanza delle procedure formali di erogazione.

La Legge n.833/1978, pur restando valida dal punto di vista legislativo, fallisce decisamente nella fase di messa in opera, spingendo il legislatore a lavorare in vista di una seconda riforma sanitaria. Già dopo i primi anni dalla sua entrata in vigore, infatti, appare chiaro come la mancata realizzazione dell'autonomia delle Regioni e della programmazione nazionale abbiano reso il sistema totalmente incontrollabile dal punto di vista dei costi e della qualità delle prestazioni. La crescita esponenziale della spesa sanitaria e l'insoddisfazione dell'utenza mettono in luce la necessità di rivedere l'organizzazione del SSN, indirizzando il sistema verso una conduzione di stampo manageriale, per limitarne l'eccessiva burocratizzazione e responsabilizzare gli attori coinvolti grazie ad una necessaria attività di monitoraggio costi. Per implementare un modello aziendale basato sul controllo di gestione anche i metodi di tenuta della contabilità devono essere rivisti: la contabilità finanziaria mostra, infatti, evidenti limiti nella sua incapacità di collegare obiettivi, risorse, risultati e responsabilità. Non essendo rilevate le variazioni economiche di costi e ricavi e dato che le spese sono collegate a capitoli di bilancio, non è possibile attribuire la spesa ad una specifica funzione o unità operativa. In questo modo risulta impossibile per le UU.SS.LL. determinare, ad esempio, il costo delle prestazioni erogate, dei servizi attivati, dei programmi e dei progetti. È indubbio, quindi, che anche la scarsa considerazione relativamente all'aspetto economico della gestione sia da annoverare tra le cause dell'inefficienza economica delle Unità Sanitarie Locali.

## **1.2) La c.d. "Riforma bis": D.Lgs. n.502/1992**

In attuazione della Legge Delega n.421/1992, il Governo emana nello stesso anno il D.Lgs. n.502, successivamente modificato ed integrato dal D.Lgs. n.517/1993, con il

quale prende avvio un decisivo processo di riassetto istituzionale del SSN. Vengono mantenuti inalterati gli obiettivi di fondo già chiaramente delineati con la Legge n.833/1978, ma si introducono importanti punti di riordino volti a modificare la natura giuridica delle Unità Sanitarie Locali e ad impostare nuove modalità gestionali.

Il legislatore dedica i primi due articoli alla regolamentazione della pianificazione sanitaria e all'implementazione dell'autonomia regionale.

Innanzitutto (art.1), viene statuita la fondamentale importanza dello strumento di programmazione sanitaria del Paese: il **Piano Sanitario Nazionale (PSN)**. Con esso il Governo determina le priorità in materia di salute per tradurle poi in obiettivi, correlati alle risorse finanziarie, da raggiungere attraverso l'individuazione di attività e strategie strumentali alla realizzazione delle prestazioni del SSN.

Seguendo il principio di sussidiarietà verticale, inoltre, l'art.2 del D.Lgs. n.502/1992 chiarisce e potenzia le competenze riservate alla **Regione**, che diventa:

- ↳ titolare delle funzioni legislative ed amministrative in materia di assistenza sanitaria ed ospedaliera;
- ↳ responsabile della programmazione sanitaria regionale;
- ↳ soggetto incaricato della determinazione dei criteri di organizzazione, finanziamento, indirizzo e controllo.

Uno dei fondamentali cambiamenti apportati dalla riforma riguarda, però, la decisiva svolta verso l'**aziendalizzazione** del SSN. L'**USL** (art.3) si trasforma da struttura operativa dei Comuni in azienda con personalità giuridica pubblica e autonomia patrimoniale, contabile, gestionale, tecnica ed organizzativa. Anche le aree di elevata specializzazione e di rilievo nazionale vengono valorizzate, attribuendo la natura di **Azienda Ospedaliera** ai presidi ospedalieri con almeno tre strutture di alta specialità ed un'organizzazione di tipo dipartimentale. Come le UU.SS.LL., così anche le AA.OO. si costituiscono in aziende con personalità giuridica pubblica e con autonomia patrimoniale, contabile, gestionale, tecnica ed organizzativa.

Coerentemente con la nuova natura giuridica degli enti del SSN., l'art.5 statuisce l'epocale transizione verso un modello di contabilità più prettamente privatistico, informato ai principi del codice civile, che prevede la tenuta della **contabilità economico – patrimoniale**, della **contabilità analitica per centri di costo** e della gestione per **budget**. Inizialmente introdotti in via sperimentale, a fianco della tradizionale contabilità finanziaria, i nuovi strumenti contabili si mostrano decisamente più adeguati alle finalità di incremento di efficienza ed efficacia del governo aziendale.

Contestualmente alla riforma sanitaria si realizza una profonda innovazione nel ruolo della dirigenza pubblica che, con il D.Lgs. n.29/93, acquista autonomia gestionale ed

operativa e, conseguentemente, la diretta responsabilizzazione delle risorse gestite e dei risultati raggiunti.

### 1.3) L'ultima fase della revisione normativa: D.Lgs. n.229/1999.

Con il D.Lgs n.229/1999, in attuazione della Legge Delega n.419/1998, prende avvio l'ultimo importante processo di riforma del SSN. Il Governo procede ad una rivisitazione critica del riordino attuato con il D.Lgs. n.502/1992, allo scopo di allargare il concetto di aziendalizzazione nella prospettiva della qualificazione e dell'umanizzazione dell'assistenza, *“nel convincimento che non ha senso garantire l'efficienza senza contestuale garanzia dell'efficacia dei servizi sanitari e della loro capacità di ottimizzare la risposta alla migliore soddisfazione del bisogno del paziente”*<sup>2</sup>.

Il D.Lgs. n.502/1992 viene così modificato ed integrato in tutti gli aspetti che riguardano partecipazione dei cittadini, accreditamento istituzionale, istituzione di fondi integrativi, integrazione sociosanitaria, formazione continua del personale, riforma della dirigenza sanitaria.

In linea con il processo di decentramento amministrativo portato avanti dal D.Lgs. n.112/1998, che conferisce alle Regioni la generalità delle funzioni in materia sanitaria, viene, inoltre, ampiamente rafforzata ed articolata l'**autonomia regionale**, al punto da definire il S.S.N. come *complesso delle funzioni e delle attività dei servizi sanitari regionali e degli enti e istituzioni di rilievo nazionale*<sup>3</sup>. Le Aziende ULSS vengono configurate all'interno di questo sistema come lo strumento con cui la Regione garantisce i livelli essenziali di assistenza previsti dalla programmazione regionale. Importanti novità sono introdotte anche per quanto riguarda la contabilità analitica, che deve essere redatta non solo per centri di costo ma anche per **centri di responsabilità**, per consentire la valutazione economica dei servizi e delle attività attraverso il collegamento fra risorse umane, finanziarie e strumentali.

Uno dei punti più significativamente innovativi dell'intervento del legislatore, però, riguarda la formale acquisizione dell'**autonomia imprenditoriale** da parte delle Aziende ULSS e la riconduzione dell'organizzazione delle stesse ad una dimensione più privatistica. Oltre ad efficacia (grado di raggiungimento degli obiettivi) ed efficienza (grado di utilizzo delle risorse a disposizione), anche le Aziende Sanitarie sono tenute ad operare

---

<sup>2</sup> Ricciarelli, Soldati, *Manuale per i concorsi nel ruolo amministrativo delle aziende sanitarie pubbliche*, 2003, Maggioli Editore, pag. 145.

<sup>3</sup> D.Lgs. n.229/1999, art.1 (che riscrive completamente l'art. 1 del D.Lgs. 502/1992).

secondo criteri di **economicità** (capacità di perseguire le finalità istituzionali impiegando in maniera efficiente le proprie risorse per raggiungere in modo efficace i propri obiettivi) e a sottostare al vincolo di bilancio. L'autonomia imprenditoriale incrementa il raggio d'azione del management dell'Azienda Sanitaria, consentendo l'implementazione di una pianificazione strategica organica: gli obsoleti controlli burocratici vengono definitivamente rimpiazzati da strumenti adeguati a *“verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (controllo di gestione)”*.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup>D.Lgs. n.286/1999, art. 1, lett.b).



## CAPITOLO 2. Pianificazione, programmazione e controllo in Sanità

### 2.1) Le esigenze di programmazione e controllo di un'Azienda Ospedaliera

Le complesse fasi di riforma della sanità italiana, trasformando gli enti coinvolti in aziende ed attribuendo loro un'autonomia di tipo imprenditoriale, hanno stravolto completamente il panorama organizzativo preesistente e le necessità contabili, di programmazione e controllo delle Aziende ULSS ed Ospedaliere.

Occorre premettere che a livello di singola Azienda Sanitaria l'attività di programmazione non è totalmente esente da limitazioni. In ragione dell'importante funzione di interesse pubblico svolta, infatti, la normativa prevede che gli obiettivi aziendali debbano essere in linea con le prescrizioni imposte sia a livello nazionale che regionale. Per l'ambito nazionale, ogni tre anni, il Governo, tenendo conto anche delle proposte trasmesse dalle Regioni con riferimento alle esigenze del livello territoriale considerato, adotta il **Piano Sanitario Nazionale**, ossia lo strumento della programmazione sanitaria che definisce gli obiettivi fondamentali di prevenzione, di diagnosi e cura, i livelli uniformi ed essenziali di assistenza e l'entità del finanziamento assicurato al SSN. In seguito, le Regioni, entro centocinquanta giorni dalla data di entrata in vigore del PSN ed in riferimento agli obiettivi da esso delineati, devono elaborare il **Piano Sanitario Regionale**, che rappresenta il piano strategico degli interventi per gli obiettivi di salute e il funzionamento dei servizi per soddisfare le esigenze specifiche della popolazione regionale.

Nonostante i vincoli imposti dal PSN e dalla programmazione regionale, però, l'**autonomia imprenditoriale** sancita dalla riforma permette a ciascun manager di assumere le scelte strategiche di volta in volta ritenute più idonee al fine di raggiungere gli obiettivi assegnati. È questa autonomia che caratterizza ogni azienda, consentendole di perseguire in modo efficace i diversi interessi pubblici locali andando a soddisfare il complesso sistema del bisogno di salute avvertito dalla comunità amministrata.

Per guidare l'azienda verso gli obiettivi predeterminati, si è reso essenziale, anche all'interno dell'amministrazione pubblica, ricorrere alle attività di pianificazione e di programmazione ed impostare un sistema per il controllo di gestione che fosse strettamente interconnesso alle prime due fasi. Ovviamente questa innovazione non è stata indolore: se è vero, infatti, che nell'impresa privata la stesura di un business plan e le successive fasi di sua implementazione e controllo sono sempre state percepite come essenziali nella vita aziendale (pur in assenza di specifica prescrizione normativa, e ciò a sottolinearne l'importanza), è vero anche che all'interno delle amministrazioni pubbliche si

è reso necessario intraprendere un difficile cammino di cambiamento, soprattutto a livello di mentalità e di comportamento amministrativo. Si è dovuta, infatti, affrontare l'imprescindibile esigenza di mettere da parte le tradizionali logiche burocratiche, che "ingabbiavano" il dinamico procedere dei fenomeni reali e dei bisogni dell'utenza in categorie predefinite<sup>5</sup>, per iniziare ad operare in maniera più dinamica, in modo da rispondere adeguatamente alle mutevoli esigenze ambientali circostanti. Inoltre, per assicurare la buona riuscita dell'impianto di questa metodologia, si è rivelato strettamente indispensabile che le sue impostazioni venissero condivise e sostenute da tutta la dirigenza, in modo tale che lo sforzo comune fosse incanalato nella stessa direzione, ossia verso il perseguimento degli obiettivi delineati dal vertice aziendale.

Ma in che maniera si è riusciti ad adattare una pratica di stampo prettamente privatistico all'interno di una amministrazione pubblica, dove la libertà di azione del management è sottoposta a limiti ed eccezioni imposti dalla normativa, oltre che dal fine stesso dell'attività?

Partiamo analizzando le differenze tra le due diverse situazioni. Nel settore privato è l'imprenditore che stabilisce quali siano gli obiettivi della propria azienda e in che modo intende perseguirli mediante lo svolgimento della propria attività. Per le aziende del SSN, invece, come già accennato, gli obiettivi sono fissati da PSN e PSR: l'autonomia imprenditoriale, in questo caso, non è totale, ma si traduce nella possibilità di scegliere la strategia aziendale da porre in essere per raggiungere gli obiettivi di salute determinati a livello statale e regionale. L'adozione di una **strategia aziendale**, per entrambe le gestioni, consente di creare costantemente nuovo **valore** economico, perseguendo in tal modo il fine istituzionale di ogni impresa.<sup>6</sup> Mentre per le aziende profit questo valore economico si concretizza nel fatto di acquisire e mantenere un vantaggio competitivo sulla concorrenza, nelle Aziende Sanitarie<sup>7</sup> lo scopo è quello di garantire l'economicità della gestione, nel rispetto dei vincoli di obiettivi e di costo assegnati. Una volta evidenziate tali sostanziali divergenze, si può affermare che l'impostazione degli strumenti che rendono possibile la realizzazione della strategia aziendale in una Azienda Sanitaria non si discosta poi tanto rispetto alle modalità adottate da qualsiasi impresa a scopo di lucro. Sono gli scopi e i vincoli a differire nei due diversi casi.

Il primo passo per rendere operativi i piani strategici, in un'Azienda Sanitaria, è costituito dalla **pianificazione aziendale**, il processo col quale si stabiliscono le azioni e gli

---

<sup>5</sup> AA.VV., *Manuale operativo per il controllo di gestione*, 2001, Rubbettino, pag.21.

<sup>6</sup> Astolfi, Barale, Ricci, *Entriamo in Azienda 3*, 2001, Tramontana.

<sup>7</sup> Le aziende sanitarie sono aziende di erogazione, ovvero senza scopo di lucro.



strumenti necessari per realizzare la strategia aziendale predefinita. I piani pluriennali consentono di implementare le strategie a livello di medio/lungo periodo, formalizzando gli obiettivi prefissati, individuando le politiche più idonee alla loro realizzazione e stabilendo le modalità di verifica dei risultati ottenuti. Quanto contenuto nei piani aziendali deve essere poi concretizzato in riferimento ai vari periodi amministrativi tramite una coerente **programmazione** di breve periodo e la stesura del **budget**. Infine, è fondamentale verificare il conseguimento degli obiettivi, per capire se l'azienda sta "marciando" nel verso giusto, o se devono essere impostate delle azioni correttive per riportarne l'azione sulla retta via. Ecco, quindi, che a fianco di un'attenta pianificazione strategica, diventa assolutamente necessario impostare un processo di **controllo di gestione** (CdG), mirato alla verifica dei risultati raggiunti grazie al confronto fra quanto programmato e quanto effettivamente eseguito. Tale attività, peraltro, non esaurisce la sua utilità in una mera analisi degli scostamenti, ma si rivela capace di influenzare i risultati aziendali grazie alle sue molteplici funzionalità:

- ↳ spinge verso il miglioramento costante, grazie a meccanismi di feed-back (controllo al termine della gestione) e feed-forward (controllo in itinere), che danno modo di poter rivedere il processo di programmazione, ove necessario, e di individuare le cause degli eventuali malfunzionamenti aziendali;
- ↳ utilizza le informazioni attinte dalla contabilità direzionale<sup>8</sup> per generare a sua volta informazioni di ritorno, che vengono immesse nel sistema informativo al fine di supportare le decisioni aziendali;
- ↳ è uno strumento di motivazione e di responsabilizzazione per i dipendenti, in quanto consente di collegare la misurazione dei risultati ottenuti ad un sistema di ricompense che incide sul comportamento del personale, premiando i comportamenti che hanno consentito il raggiungimento di tali obiettivi;
- ↳ consente ai dipendenti di "imparare dai propri errori", ponendosi come base per l'apprendimento organizzativo orientato al miglioramento.

La parola "controllo", perciò, deve essere intesa nell'accezione anglosassone del termine *control*, che la identifica non come ispezione o verifica formale, quanto piuttosto come "guida", "orientamento".<sup>9</sup> Si può definire il CdG come quel sistema operativo aziendale "il

---

<sup>8</sup> Contabilità analitica, contabilità generale, sistema di budgeting, sistema di reporting.

<sup>9</sup> AA.VV., *Manuale operativo per il controllo di gestione*, 2001, Rubbettino, pag.26;

Barbiero, *Corso in preparazione al concorso per amministrativi – Assetto programmatico, contabile, gestionale e di controllo delle Aziende sanitarie pubbliche*, 2008, CISL FP, slide 64;

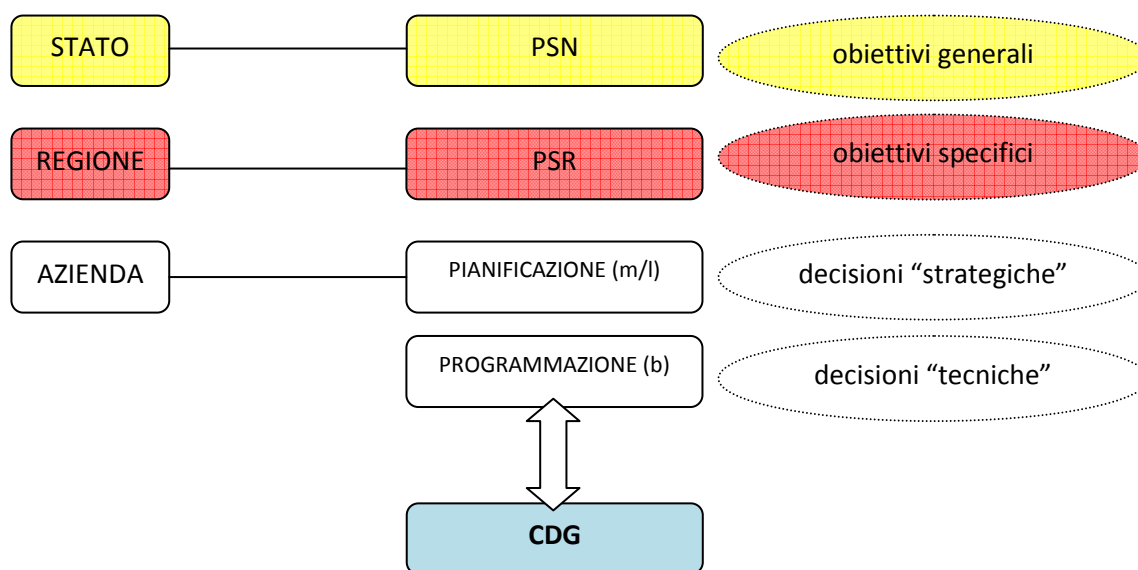
Binci, Giusepponi, *Il controllo di gestione in sanità: aree di sviluppo e ipotesi di miglioramento*, 2008, EUM – pag.21.

cui scopo è orientare e motivare i comportamenti dei decisori verso il raggiungimento efficace ed efficiente di obiettivi coerenti con quelli aziendali”.<sup>10</sup>

Quest’ultima fase è sicuramente fondamentale per la gestione strategica, ma non si deve mai perdere di vista la sua stretta connessione con la fase di pianificazione. Senza “un’attendibile attività di pianificazione, capace di orientare l’amministrazione oltre il breve termine, il processo del CdG perde la sua “guida” e non riesce a svolgere la sua funzione di “correzione di rotta” alla quale è specificamente deputato”<sup>11</sup>.

Se è vero, quindi, che il CdG, nel settore pubblico è stato applicato in quanto previsto da normativa, in particolare dal D.Lgs. n.286/99, è anche vero che non se ne può assolutamente trascurare la valenza operativa. Esso, infatti, si rivela di fondamentale supporto alla direzione, perché non tratta tanto l’effettuazione di meri controlli formali e burocratici, quanto un’attività di effettivo sostegno all’implementazione di una corretta gestione strategica.

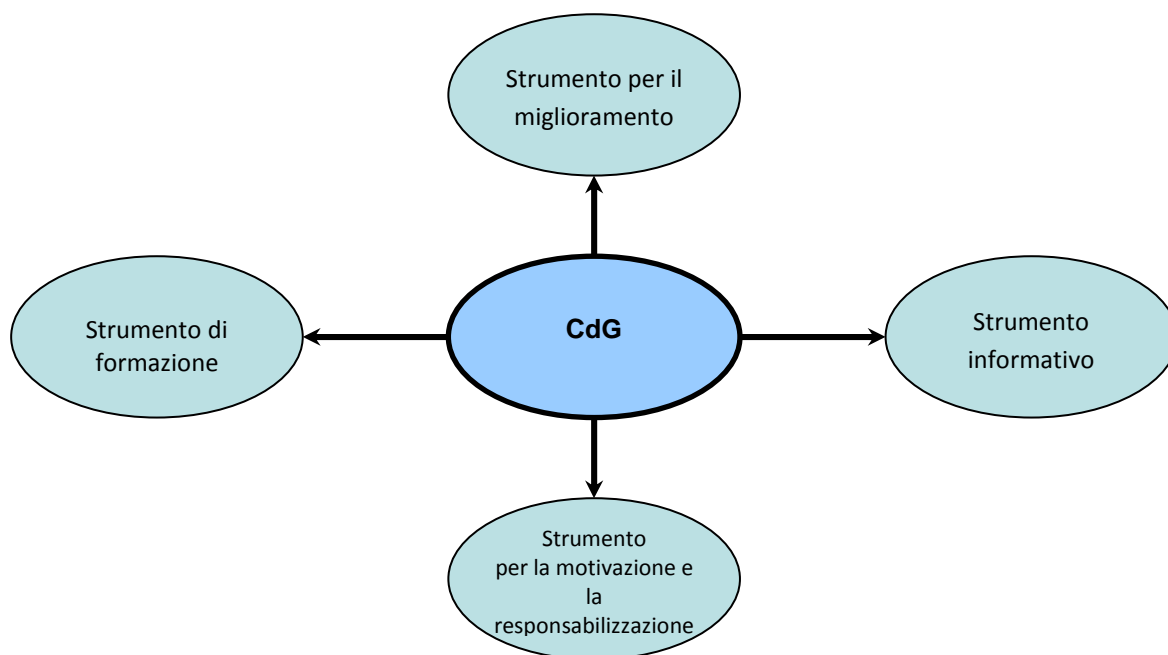
Figura 1 - Pianificazione e programmazione sanitaria



<sup>10</sup> Barbiero, Corso in preparazione al concorso per amministrativi – Assetto programmatico, contabile, gestionale e di controllo delle Aziende sanitarie pubbliche, 2008, CISL FP, slide 64.

<sup>11</sup> AA.VV., Manuale operativo per il controllo di gestione, 2001, Rubbettino, pag.41.

Figura 2 - Funzionalità del controllo di gestione



## 2.2) Gli strumenti previsti dalla normativa nazionale e della Regione Veneto

Il D.Lgs. n.502/1992 e s.m.i. prevede che siano le Regioni i soggetti detentori delle funzioni amministrative e legislative in materia di assistenza sanitaria. Tra le diverse Regioni (e province autonome) d'Italia, perciò, possono esistere delle differenze nell'ambito della gestione delle Aziende Sanitarie, anche per quello che concerne l'assetto contabile e patrimoniale. In questa sede, l'analisi sarà mirata all'esperienza della Regione del Veneto.

Considerata la rilevanza dell'assetto programmatico e di controllo all'interno dell'Azienda Sanitaria, e in ossequio all'art.5 comma 5 del D.Lgs. n.502/1992, la Regione Veneto ha provveduto ad emanare le norme per la gestione economico finanziaria e patrimoniale delle Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere con la Legge Regionale n.55/1994.

In attuazione del D.Lgs. n.502/1992 e s.m.i., inoltre, la stessa Regione ha emanato anche un'ulteriore Legge Regionale, la n.56/1994, contenente i principi per il riordino del SSR, definendo<sup>12</sup>:

- ↳ il quadro istituzionale e di ordinamento del SSR;
- ↳ gli ambiti territoriali delle Aziende UU.LL.SS.;

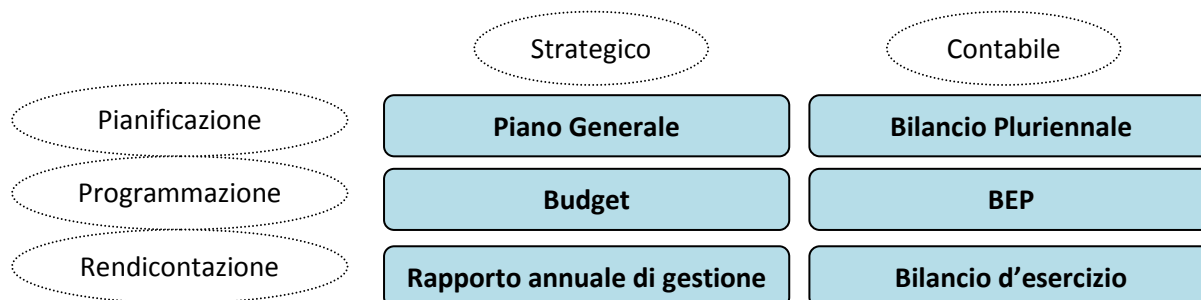
<sup>12</sup> L.R. n.56/1994, art. 1, comma 2.

- ↪ gli ospedali da costituire in Azienda Ospedaliera;
- ↪ le principali modalità organizzative e di funzionamento delle Aziende Sanitarie.

Ovviamente, in aggiunta a queste due leggi, sono numerosissimi gli altri interventi effettuati dalla Regione allo scopo di fornire linee guida da seguire per uniformare la gestione degli enti del SSR, incrementandone allo stesso tempo l'efficienza e l'efficacia. Solitamente, la Regione agisce con circolari o delibere di Giunta Regionale (DGRV), che rendono possibile un adeguamento rapido delle disposizioni alle mutate esigenze o normative nazionali.

Le due citate Leggi Regionali rappresentano, in ogni caso, il primo punto di riferimento per la sanità veneta immediatamente successivo alle fasi di riforma, in quanto ne delineano l'assetto istituzionale e prevedono gli specifici strumenti che ogni azienda dovrebbe implementare al fine di soddisfare le esigenze di programmazione e successivo monitoraggio strategico/contabile (vedi sintesi in *Figura 3*).

*Figura 3 – Sintesi degli strumenti di programmazione e monitoraggio contabile da L.R. 55/1994.*



Occorre rilevare, però, che nonostante la presenza di una legislazione contabile regionale, a livello pratico l'effettiva attuazione di molti strumenti ivi contemplati non è mai stata esplicitamente disciplinata. In qualche occasione, gli strumenti previsti a livello regionale sono stati rimpiazzati da prescrizioni normative nazionali: è il caso, ad esempio del Piano delle Performance, che ha, di fatto, sostituito il Piano Generale, o del D.Lgs. n.118/2011, che, al fine di armonizzare i sistemi contabili, ha normato principi, schemi e struttura da seguire per l'impostazione del bilancio consuntivo e del bilancio economico preventivo. In qualche altro caso, le Aziende Sanitarie non sono state in grado di garantirne la sistematica predisposizione (ne è un esempio il monitoraggio mensile degli obiettivi di breve periodo).

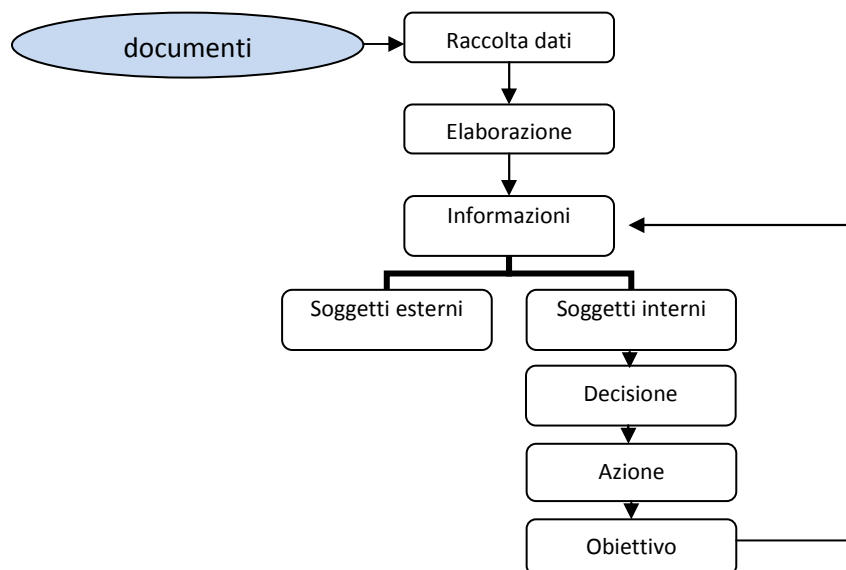
### 2.2.1. Sistema informativo aziendale e contabilità<sup>13</sup>

Come già visto al capitolo 1 della presente trattazione, una dei capisaldi della riforma sanitaria è stata la revisione del sistema informativo aziendale, con l'introduzione della contabilità economico patrimoniale e della contabilità analitica.

Il **sistema informativo aziendale** è costituito dall'insieme coordinato delle procedure e dei mezzi tecnici attraverso i quali vengono raccolti, memorizzati ed elaborati i *dati* al fine di produrre e distribuire *informazioni* ai soggetti interessati alla vita aziendale:

- ↳ i soggetti *interni* hanno bisogno di una quantità adeguata di informazioni sulla vita aziendale per poter effettuare razionali scelte di gestione e per attuare il controllo dell'azienda stessa;
- ↳ i soggetti *esterni* (ad esempio Regione, Ministero della Salute, Corte dei Conti) devono ricevere i rendiconti dell'attività aziendale imposti dalla normativa civilistica, fiscale e dalle altre prescrizioni di legge cui le Aziende Sanitarie sono assoggettate.

Figura 4 – Il sistema informativo aziendale



Il fulcro del sistema informativo è costituito dai documenti originari, compilati al momento dell'effettuazione delle operazioni di gestione. Essi possono essere emessi dall'azienda nei confronti di terzi (ad esempio le fatture emesse) o dai terzi nei confronti dell'impresa (ad esempio le fatture d'acquisto) e comprovano i fatti esterni di gestione (contratti, fatture) e i fatti interni di gestione (è il caso, ad esempio, delle bolle di carico e di

<sup>13</sup> L.R. n.55/1994 – Titolo VI;

Astolfi, Barale, Ricci, *Entriamo in Azienda 1*, 2001, Tramontana.

scarico che sono usate quando gli strumenti sanitari sono prelevati dal magazzino centrale per essere consegnati in un determinato reparto). I dati presenti in tali documenti sono poi ripresi ed annotati in schede e registri dando vita alle *rilevazioni* aziendali. Il termine rilevazione è usato per indicare la determinazione qualitativa e quantitativa, la classificazione, l'elaborazione, la rappresentazione e l'interpretazione dei dati relativi all'azienda e ai mercati nei quali essa opera.

La **contabilità generale** (Co.Ge.) è quella parte del sistema informativo che si riferisce ai *fatti esterni di gestione* e il cui scopo è la determinazione del risultato economico d'esercizio e del patrimonio di funzionamento. Deve essere tenuta obbligatoriamente e seguendo i principi contabili desunti dalle leggi del codice civile. Le rilevazioni vengono effettuate utilizzando il *metodo della partita doppia*, grazie al quale ogni operazione viene esaminata secondo due aspetti diversi (aspetto originario e aspetto derivato o economico) e registrata in due o più conti (numerari ed economici) in modo che si attui sempre l'uguaglianza tra addebitamenti ed accreditamenti.

Il *conto* è l'unità elementare di registrazione e costituisce un sistema ordinato di scritture, raggruppato per oggetto, rilevate al fine di evidenziarne la misura in un certo momento e l'andamento nel corso del tempo. Come visto sopra, si distinguono:

- ↳ costi numerari, che rilevano attività e passività;
- ↳ conti economici che si suddividono in conti di reddito e conti di capitale

I conti numerari ed economici, divisi in due sezioni, dare e avere, funzionano in modi opposti:

- ↳ i conti numerari rilevano in dare le variazioni numerarie attive e in avere le variazioni numerarie passive;
- ↳ i conti economici (di reddito/di capitale) rilevano in dare le variazioni economiche negative (costi/diminuzioni di capitale) e in avere le variazioni economiche positive (ricavi/aumenti di capitale).

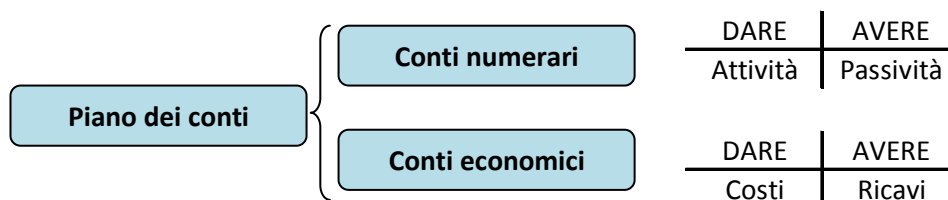
L'insieme dei conti costituisce il *piano dei conti*, che è formulato in conformità allo schema fornito dalla Regione.

Oltre che nei conti di mastro, dove vengono riportate in ordine sistematico, le scritture della contabilità generale si redigono in ordine cronologico anche sul *libro giornale*, la cui tenuta è obbligatoria.

Il grande vantaggio di questo sistema, se raffrontato al precedente metodo di contabilità finanziaria, è che esso, pur non tralasciando l'aspetto finanziario, sottolinea l'aspetto economico della gestione, in quanto espressione della necessità del conseguimento dell'equilibrio economico. Rilevando, infatti, costi e ricavi imputabili alla

competenza economica dell'esercizio, permette di valutare i risultati conseguiti in rapporto agli sforzi economici compiuti e di comprendere il grado di efficienza ed efficacia della gestione aziendale.

Figura 5 – Contabilità economico patrimoniale



La **contabilità analitica** (Co.An.), o gestionale, è un sistema di rilevazione dei costi che mira ad indagare le modalità di svolgimento del processo produttivo ed erogativo, allo scopo di orientare le decisioni correnti, controllare l'efficienza dei fattori produttivi e realizzare la programmazione aziendale.

I dati di base per la sua gestione sono tratti dalla contabilità economico – patrimoniale, ma le rilevazioni vengono estese ai *fatti interni di gestione* e raggruppate in riferimento a determinati oggetti di rilevazione, in maniera da individuare analiticamente i componenti di costo ed attribuirli alle prestazioni in modo equo, responsabilizzando nello stesso tempo tutti gli operatori coinvolti. Per questo motivo, le fonti informative cui attinge la Co.An. non sono circoscritte alle scritture di Co.Ge., ma vanno ad includere le informazioni tratte da applicativi aziendali ulteriori, che registrano anche variazioni diverse da quelle economiche-patrimoniali (ad esempio, la contabilità di magazzino, che registra carichi e scarichi, e il gestionale dei ricoveri e delle prestazioni, che registra anche i volumi di attività).

Normalmente le informazioni di Co.An. vengono utilizzate dai soggetti interni all'azienda (principalmente, la direzione strategica ed il management) e, diversamente dalla contabilità generale, la modalità di rilevazione del dato può essere diversa da azienda a azienda. Vista la peculiarità delle aziende oggetto d'analisi, in realtà, la Regione gioca un ruolo importante in quest'ambito, sia per quanto riguarda le modalità di implementazione della Co.An., sia per ciò che concerne la consultazione dei dati frutto delle sue elaborazioni. Un progetto volto ad uniformare i principi e i criteri contabili sui quali si basano i sistemi della contabilità analitica, infatti, è stato avviato con la DGRV n.1529/2013 ed ha preso forma con la successiva DGRV n.2270/2013. Sostanzialmente, con esso la Regione si propone di definire un sistema regionale di analisi dei costi che sia di supporto per l'attività di monitoraggio del SSR, con lo scopo di incrementarne l'efficienza e di *“far convergere tutte le Aziende Sanitarie della rete regionale verso i modelli*

*organizzativi che rappresentano le best practices regionali*<sup>14</sup>. Considerato che gli oggetti di rilevazione cui si fa riferimento nella Co.An. sono essenzialmente centri di responsabilità e centri di costo, le linee guida del progetto regionale hanno provveduto a definire il piano regionale dei centri di costo.

Un **centro di costo** (CdC) è una specifica attività svolta presso un *centro di responsabilità* sotto il controllo e la responsabilità di un dirigente e alla quale è possibile attribuire i costi dei fattori produttivi impiegati.

Anche il piano dei fattori produttivi è stato fornito dalla Regione con le sue linee guida: in buona parte, esso coincide con il piano dei conti del modello di Conto Economico di bilancio, il quale presenta un grado di dettaglio ritenuto sufficientemente analitico per riuscire a soddisfare anche le esigenze di questa parte del sistema informativo.

Volendo, infine, definire anche l'altro oggetto di rilevazione citato, possiamo dire che un **centro di responsabilità** (CdR) è un'unità organizzativa formata da un gruppo di persone che operano per raggiungere un determinato obiettivo aziendale, con l'assegnazione di determinate risorse e sotto la direzione di un responsabile. Nel settore sanitario esso solitamente è costituito da un'unità operativa e può coincidere con un centro di costo o comprenderne più di uno (un esempio potrebbe essere quello di un'unità operativa alla quale siano assegnate risorse distinte per attività al fine di ottenere risultati specifici). La definizione di CdR sarà meglio specificata nel paragrafo 2.2.6.

### **2.2.2 Bilancio d'esercizio**<sup>15</sup>

Il **bilancio d'esercizio** è il prodotto finale risultante dalla contabilità generale, ossia il documento che sintetizza le operazioni compiute dall'Azienda Sanitaria nell'esercizio amministrativo considerato. Viene redatto al termine dell'esercizio e rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria dell'azienda e il risultato economico dell'anno considerato.

Oltre che un'innegabile funzione conoscitiva svolta a consuntivo, e di pubblicità dei risultati ottenuti (viene, infatti, pubblicato sul Bollettino Ufficiale della Regione – BUR), esso costituisce uno dei documenti sul quale la Regione si basa per giudicare l'operato del Direttore Generale, valutando lo stato di raggiungimento degli obiettivi prefissati ed il corretto utilizzo delle risorse assegnate.

---

<sup>14</sup> DGRV n.2270/2013, allegato A, pag.2, che riprende quanto stabilito nel PSSR 2012-2016 (L.R. n.23/2012)

<sup>15</sup> L.R. n.55/1994 – Titolo VII e D.Lgs. n.118/2011



La norma di riferimento per la redazione dei bilanci delle Aziende Sanitarie è il D.Lgs. n.118/2011, che è intervenuto con lo scopo di garantire uniformità negli schemi di bilancio e nei sistemi contabili adottati nei diversi enti. In particolare, esso si è espresso in merito a:

↳ **principi contabili**, ampliati dal legislatore, rispetto a quelli contenuti nel Codice Civile, e descritti analiticamente nell'allegato 1 al predetto decreto:

1. Principio dell'annualità
2. Principio dell'unità
3. Principio dell'universalità
4. Principio dell'integrità
5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità
6. Principio della significatività e rilevanza
7. Principio della flessibilità
8. Principio della congruità
9. Principio della prudenza
10. Principio della coerenza
11. Principio della continuità e della costanza
12. Principio della comparabilità e della verificabilità
13. Principio della neutralità
14. Principio della pubblicità
15. Principio dell'equilibrio di bilancio
16. Principio della competenza finanziaria
17. Principio della competenza economica
18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

↳ **struttura del bilancio**

- *stato patrimoniale*, che dimostra la situazione patrimoniale (attività, passività, patrimonio netto) alla fine dell'esercizio;
- *conto economico*, che rappresenta gli elementi positivi e negativi che incidono sul risultato economico d'esercizio;
- *nota integrativa*, che consente di rendere più completi e leggibili i dati che risultano dallo stato patrimoniale e dal conto economico, specificando i criteri contabili applicati e la composizione e le variazioni delle voci più significative (movimenti delle immobilizzazioni, composizione attivo e passivo);

- *rendiconto finanziario*, che espone i dati relativi alla generazione e al consumo delle risorse finanziarie ricondotte nelle diverse aree gestionali.<sup>16</sup>

↪ **schemi obbligatori da utilizzare**, fornendone esplicita indicazione nell'allegato 2.

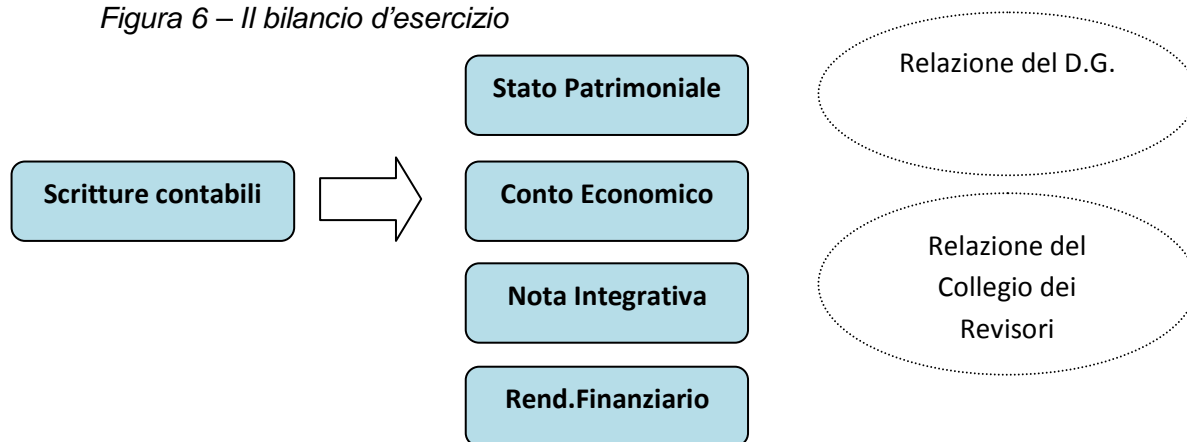
Il Decreto, inoltre, ha confermato che il bilancio deve essere corredato dalle relazioni predisposte dai due organi dell'Azienda Sanitaria, ossia il Direttore Generale e il Collegio dei Revisori. La *relazione del Direttore Generale* è redatta allo scopo di:

- ↪ motivare gli scostamenti dei risultati rispetto al bilancio economico preventivo;
- ↪ sintetizzare i risultati della gestione, in termini di analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centro di responsabilità;
- ↪ evidenziare le cause di eventuali perdite di esercizio, indicando le modalità per il loro ripianamento.

Il *Collegio dei Revisori*, invece, espone le proprie valutazioni per quel che riguarda l'andamento della gestione, i risultati conseguiti, la corrispondenza tra scritture contabili e bilancio e il rispetto dei principi da seguire per la redazione del documento in parola.<sup>17</sup>

Il bilancio d'esercizio viene approvato dal Direttore Generale entro il 30.04 dell'anno successivo a quello cui si riferisce, e successivamente trasmesso entro 10 giorni alla Giunta Regionale corredato dalle due relazioni.

Figura 6 – Il bilancio d'esercizio



### 2.2.3 Pianificazione regionale

Come previsto dalla normativa nazionale, titolare delle funzioni di programmazione, indirizzo, controllo e coordinamento nei confronti delle Aziende Sanitarie è la **Regione**.<sup>18</sup> In

<sup>16</sup> Favotto, *Economia Aziendale - Modelli, Misure, Casi*, 2001, McGraw-Hill, pag. 230.

<sup>17</sup> L.R. n.55/1994, art. 43, comma 2.

<sup>18</sup> L.R. n.56/1994, art. 2, comma 1.

particolare, la programmazione sanitaria, sociale e socio-sanitaria regionale è di competenza del Consiglio regionale, che vi provvede, su proposta della Giunta regionale<sup>19</sup>, mediante l'approvazione del **Piano Socio Sanitario Regionale (PSSR)**. Tale piano:<sup>20</sup>

- a) definisce gli obiettivi della programmazione regionale e gli standard dei servizi, garantendo equità di accesso e di trattamento dei cittadini sul territorio regionale;
- b) si articola in programmi di intervento di area specifica a tutela della salute ed in piani settoriali che attuano gli obiettivi previsti dal PSSR per periodi non superiori al quinquennio.

Il PSSR attualmente in vigore (2012-2016) è stato approvato con L.R. n.23/2012.

Condizione essenziale per l'efficacia del processo di programmazione è, fra l'altro, lo sviluppo del **sistema informativo socio-sanitario**, articolato in due aree<sup>21</sup>:

- a) area del sistema informativo di governo, finalizzata alla programmazione ed al controllo di gestione;
- b) area del sistema informativo di gestione, finalizzata all'organizzazione ed allo sviluppo tecnologico del sistema stesso.

È grazie a questo sistema che la Regione è in grado di ricevere dagli enti del SSR tutti gli indicatori di sintesi che le sono necessari per la sua attività di controllo.

#### **2.2.4 Pianificazione locale**

A livello di singolo ente, per la programmazione di **medio/lungo periodo**, la normativa regionale prevede l'adozione di due strumenti tra loro sinergici e altamente correlati, che consentono di pianificare l'azione sia dal punto di vista strategico, che dal punto di vista contabile: il piano generale e il bilancio pluriennale di previsione. Per la loro efficacia, e per l'esercizio della funzione di controllo regionale, questi strumenti devono essere approvati con provvedimento del Direttore Generale, e successivamente trasmessi alla Giunta Regionale entro 10 giorni.

Il **piano generale** rappresenta il documento utilizzato dai manager della sanità per impostare la propria linea strategica, in conformità ai contenuti del PSSR. Con esso vengono, infatti, definite le finalità, gli indirizzi, gli obiettivi, le politiche di gestione dell'attività dell'Azienda Sanitaria e individuate le azioni programmatiche conseguenti. Tali azioni devono essere articolate almeno per anno e, in quest'ambito, distinte per le

---

<sup>19</sup> L.R. n.23/2012, art. 8 bis.

<sup>20</sup> L.R. n.56/1994, art. 6, comma 2 .

<sup>21</sup> L.R. n.56/1994, art. 7, comma 2, lett.a) e comma 4 .

fondamentali strutture dell'azienda stessa.<sup>22</sup> Quale modalità di monitoraggio, la normativa prevede che, entro il 31 ottobre di ogni anno, il Direttore Generale debba redigere un **rapporto** che illustri lo stato di attuazione di quanto pianificato, con riferimento ai primi tre trimestri dell'anno.<sup>23</sup> Questo rapporto, oltre ad essere necessario per il controllo regionale, è utile anche alla direzione generale, in quanto consente all'azienda di adeguarsi tempestivamente alle mutevoli esigenze interne ed esterne, realizzando in tal modo quella gestione dinamica tanto auspicata dal processo di aziendalizzazione.<sup>24</sup>

Il **bilancio pluriennale di previsione** è il documento contabile che traduce quanto prefissato mediante il piano generale in termini economici, finanziari e patrimoniali. Ha durata corrispondente a quella del piano generale e presenta anch'esso la medesima articolazione, ovvero per anno e per macrostruttura. Lo schema da seguire per la sua redazione viene fornito dalla Giunta regionale, in modo da consentire la rappresentazione degli equilibri economici, finanziari e patrimoniali. Anch'esso viene aggiornato annualmente.<sup>25</sup>

Come citato nella premessa iniziale di questo paragrafo, in realtà, attualmente le funzioni di pianificazione vengono svolte dal **Piano delle Performance**: questo documento ha, di fatto, sostituito la redazione del piano triennale (che, peraltro, nella realtà non era mai stato adottato all'interno delle Aziende ULSS Venete). La DGRV n.2205/2012, redatta in applicazione della L.R. n.9/2011, che recepisce per il SSR le disposizioni contenute nel D.Lgs. n.150/2009 (c.d. "*riforma Brunetta*"), fornisce le indicazioni tecniche per la stesura di tale piano, che è un documento di pianificazione triennale avente valenza strategica. Esso contiene l'analisi di contesto necessaria alla formulazione delle strategie e le conseguenti strategie per il triennio, ma anche le istruzioni operative sulle successive fasi di assegnazione di obiettivi e risorse (rese operative attraverso la metodologia di budget).

### **2.2.5 Programmazione**

Per ciò che concerne il **breve periodo**, la normativa rende obbligatoria l'adozione della **metodica di budget**.<sup>26</sup>

---

<sup>22</sup> L.R. n.55/1994, art. 3, comma 1; L.R. n.56/1994, art. 6, comma 3, lett.a).

<sup>23</sup> L.R. n.55/1994, art. 4.

<sup>24</sup> Si veda paragrafo 2.1, pag. 8, fine del terzo capoverso.

<sup>25</sup> L.R. n.55/1994, art. 10.

<sup>26</sup> L.R. n.55/1994, art.13, comma 1.

Il *budgeting* è il *processo* attraverso il quale viene formalizzata l'assegnazione di risorse ed obiettivi a tutti i livelli organizzativi e, in particolare, a tutti i CdR. Il *budget* è lo *strumento* utilizzato per la formalizzazione di questo accordo.

Attraverso il budget, gli obiettivi generali, individuati nella fase di pianificazione strategica, vengono esplicitati per mezzo di quelli particolari e resi noti in modo da creare un canale di comunicazione tra i vari responsabili. In seguito, spetta ai referenti dei vari CdR la formulazione delle proposte di budget inerenti i CdC di propria competenza, intendendo per proposte di budget tutte quelle attività da porre in essere allo scopo di raggiungere gli obiettivi assegnati. Si tende, cioè, almeno in questa fase, a preferire un approccio bottom-up, anziché top-down, considerato che l'intero processo si pone alla base del meccanismo di delega e di responsabilizzazione ed è chiaramente connotato con una valenza organizzativa e motivazionale, più che contabile. Il budgeting, quindi, è sostanzialmente un processo di negoziazione tra la direzione generale ed i responsabili dei CdR e il suo risultato finale è un documento con il quale i diversi manager si impegnano a conseguire determinati risultati sulla base di un determinato ammontare di risorse.

La metodica di budget si sviluppa secondo una struttura che comprende:

1. il documento di direttive;
2. il budget generale;
3. i budget delle strutture;
4. i budget di CdR.<sup>27</sup>

Il **documento di direttive** rappresenta il mezzo di raccordo tra gli strumenti della pianificazione pluriennale e il sistema di budget, in aderenza alle scelte e ai contenuti dei piani, programmi e progetti adottati dall'Azienda. Esso indica obiettivi, linee guida, criteri, vincoli e parametri da seguire per la formulazione del budget.<sup>28</sup>

Il **budget generale** costituisce il programma globale, che definisce gli obiettivi aziendali nel breve periodo, espressi in termini di risultati da conseguire e di risorse disponibili. Si articola in:

- a) budget economico, che indica costi e ricavi;
- b) budget finanziario, che indica i flussi di entrata e di spesa;
- c) budget patrimoniale, che indica le fonti di finanziamento e gli impieghi, con separata evidenza tra gestione corrente e gestione degli investimenti.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> L.R. n.55/1994, art.13, comma 2.

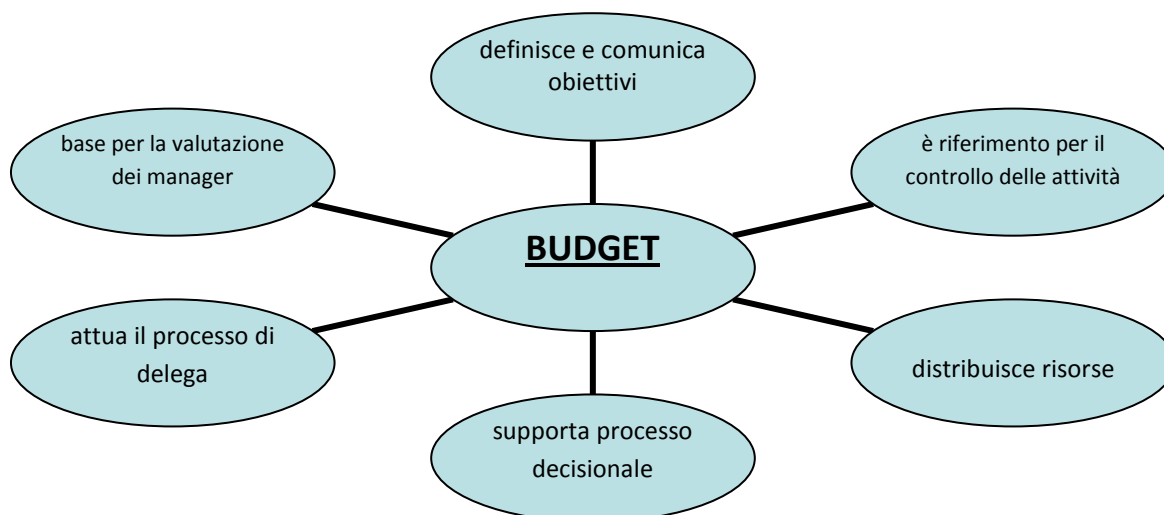
<sup>28</sup> L.R. n.55/1994, art. 14.

<sup>29</sup> L.R. n.55/1994, art. 15.

I **budget delle strutture** sono formulati in riferimento alle fondamentali strutture dell'Azienda Sanitaria, come indicate nel piano generale.<sup>30</sup>

I **budget di CdR** vengono elaborati con riguardo alle unità organizzative aziendali inserite nel piano dei centri di responsabilità e strutturati in modo da rendere possibile l'attribuzione della responsabilità di gestione e di risultato mediante l'individuazione dei risultati da conseguire, delle attività da svolgere e delle risorse assegnate.<sup>31</sup>

Figura 7 - Funzionalità del budget



Secondo quanto previsto dalla Legge Regionale il monitoraggio del budget dovrebbe essere effettuato sia mensilmente, verificandone lo stato di avanzamento e gli eventuali scostamenti, sia trimestralmente, mediante l'invio alla Giunta Regionale di un'apposita relazione relativa agli scostamenti. Anche in questo caso, si tratta di una norma di difficile realizzazione pratica, e questo perché, affinché il controllo abbia un senso, è necessario che sia riferito ad un periodo di tempo abbastanza ampio da permettere il verificarsi di cambiamenti significativi. Un ritorno regionale con frequenza trimestrale o, addirittura mensile, rischia di essere inefficiente dal punto di vista del rapporto costi e benefici: in questo caso, secondo il parere degli addetti ai lavori<sup>32</sup>, il costo (in termini di impiego di risorse) sostenuto per la loro produzione sarebbe di sicuro superiore rispetto all'effettivo beneficio che se ne ricaverebbe.

<sup>30</sup> L.R. n.55/1994, art. 16.

<sup>31</sup> L.R. n.55/1994, art. 17.

<sup>32</sup> Intervista realizzata a cura dell'autore al sostituto responsabile dell'U.O.Programmazione e Controllo di Gestione dell'Azienda Ospedaliera di Padova.

Così come per il piano generale, anche per il budget è previsto un documento che ne costituisca la traduzione in termini economici: il **bilancio economico preventivo** (BEP), che dà dimostrazione del previsto risultato economico complessivo finale per l'anno considerato.<sup>33</sup>

La L.R. n.55/1994 prevede che entrambi i documenti siano approvati dal Direttore Generale entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui si riferiscono. Il BEP deve anche essere corredato da una relazione del Direttore Generale, la quale analizzi più in dettaglio il risultato economico previsto, anche alla luce del quadro di riferimento normativo, della gestione precedente e della gestione futura.

Il monitoraggio del conto economico preventivo, non previsto esplicitamente nella L.R. 55/1994, è stato disciplinato successivamente con provvedimenti della Giunta regionale. Ad oggi, esso viene messo in atto con cadenza trimestrale attraverso un duplice strumento di controllo:

- ↳ *CECT (Conto Economico Consuntivo Trimestrale)*, che verifica lo stato di avanzamento della spesa al trimestre di interesse;
- ↳ *CEPA (Conto Economico Preventivo Aggiornato)*, che aggiorna il dato esposto nel BEP.

### **2.2.6 Controllo di gestione (CdG)**

La L.R. n.56/1994, all'art.20, prevede la nomina di un'unità che operi alle dirette dipendenze del Direttore Generale<sup>34</sup> e che sia preposta all'applicazione del CdG allo scopo di assicurare efficienza ed efficacia ai processi di acquisizione ed impiego delle risorse.

Il processo di CdG pone le sue basi nella definizione del piano dei Centri di Responsabilità (CdR), che ne costituiscono la **struttura organizzativa**.<sup>35</sup> Un *CdR* è un'unità organizzativa alla quale siano assegnate, mediante la metodica di budget, determinate risorse per lo svolgimento di specifiche attività volte all'ottenimento di individuati risultati. In particolare, un'unità operativa è CdR quando risponde alle seguenti caratteristiche:

- a) omogeneità delle attività svolte;

---

<sup>33</sup> L.R. n.55/1994, art.11.

<sup>34</sup> Non un'Unità Operativa amministrativa, quindi, ma una U.O. di staff che supporti la Direzione Generale nell'intero processo di programmazione e controllo.

<sup>35</sup> L.R. n.55/1994, art.37, comma 1, lett.a).

- b) significatività delle risorse impiegate;
- c) esistenza di uno specifico responsabile di gestione e di risultato.<sup>36</sup>

La definizione della mappa delle responsabilità è fondamentale perché, come abbiamo visto al paragrafo precedente, la programmazione aziendale è basata sull'assegnazione di obiettivi ai vari responsabili.

Il secondo step richiesto per l'applicazione del CdG è la definizione della sua **struttura tecnico-contabile**<sup>37</sup>, ovvero l'insieme degli strumenti informativi che consentono la raccolta, l'analisi e la diffusione delle informazioni. Oltre ai dati desumibili da contabilità generale, contabilità analitica, applicativi informativi aziendali e metodologia di budget, tale struttura si fonda sulla rilevazione analitica degli scostamenti effettuata mediante confronto tra dati di budget e dati consuntivi.<sup>38</sup> L'*analisi degli scostamenti* è un momento fondamentale del processo di programmazione e controllo, sia perché consente di verificare la permanenza della validità delle scelte operate in fase di budget, sia perché essa costituisce un mezzo con cui valutare la performance dei diversi responsabili. Questo strumento di controllo retroattivo si articola in più fasi:<sup>39</sup>

- ↪ individuazione dello *scostamento globale*, mediante confronto tra dati di budget e dati di consuntivo (budgetary control);
- ↪ scomposizione dello scostamento globale in *scostamenti elementari*;
- ↪ individuazione delle *cause* degli scostamenti, siano esse interne od esterne;
- ↪ adozione di *azioni correttive*, che possono consistere nella revisione degli obiettivi strategici e di budget (cause esterne) o nell'individuazione del responsabile (cause interne).

I dati così raccolti ed elaborati vengono schematizzati in *report*, che costituiscono lo strumento di comunicazione sul quale poi si baseranno le decisioni strategiche assunte dalla direzione generale. Proprio per questi motivi, un buon report di controllo dovrebbe avere le seguenti caratteristiche<sup>40</sup>:

- ↪ *chiarezza*: deve essere di facile lettura e comprensione. I report sono documenti interni per i quali non esiste alcun requisito di forma. Generalmente essi assumono

---

<sup>36</sup> L.R. n.55/1994, art.35, comma 2 e comma 3.

<sup>37</sup> L.R. n.55/1994, art.37, comma 1, lett.b).

<sup>38</sup> L.R. n.55/1994, art.36.

<sup>39</sup> Astolfi, Barale, Ricci, *Entriamo in Azienda 3*, 2001, Tramontana, pag.214.

<sup>40</sup> Astolfi, Barale, Ricci, *Entriamo in Azienda 3*, 2001, Tramontana, pag.220 e pag. 223;

Vagnoni, Giornata di studio su "Budgeting, reporting e valutazione della performance", 2005, Università di Ferrara/Azienda USL 19 di Adria (RO), slide 25-29.



forma tabellare e possono essere corredati da grafici che facilitano la lettura e l'analisi delle informazioni;

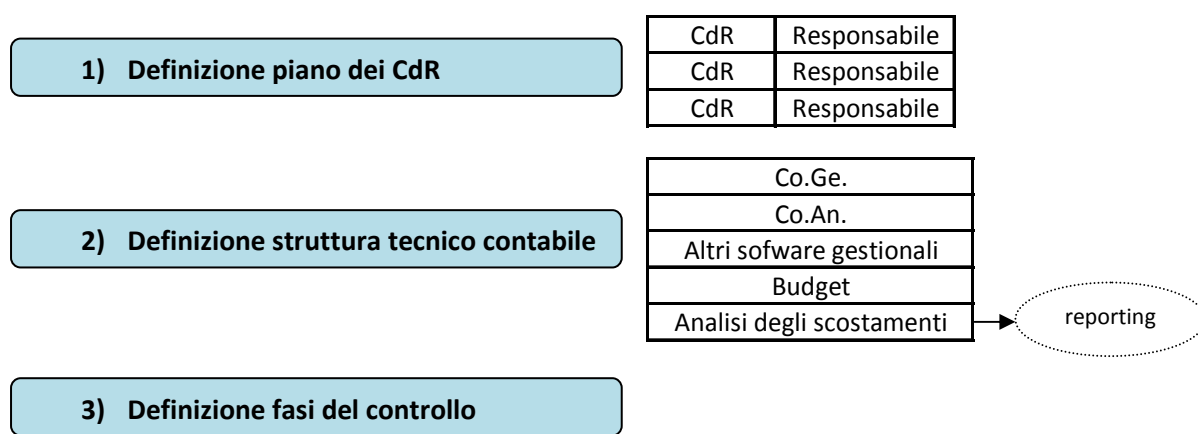
- ↳ *sintesi ed affidabilità*: deve porre in luce informazioni attendibili e significative per il soggetto utilizzatore;
- ↳ *frequenza e tempestività*: deve aver a riferimento un adeguato periodo (abbastanza ampio affinché al suo interno si possano verificare cambiamenti significativi) ed essere reso disponibile con una periodicità ed un'immediatezza utili ai fini del processo decisionale;
- ↳ *specificità*: deve avere a riferimento specifiche responsabilità individuali.

Inoltre, partendo dal presupposto che ogni manager necessiti solo delle informazioni relative a ciò che non funziona nel suo CdR, un report di controllo viene solitamente redatto seguendo il *principio del management per eccezioni*, ossia indirizzando l'attenzione del management sugli elementi rispetto ai quali la prestazione è risultata significativamente diversa da quella programmata.<sup>41</sup>

L'ultima fase del processo di CdG è la definizione delle **fasi del processo di controllo**, con l'individuazione dei soggetti che devono partecipare ad ognuna di esse<sup>42</sup>.

Il compito dell'U.O. deputata al controllo di gestione è quello di gestire il processo nel suo insieme, provvedendo, in particolare, alla raccolta e all'analisi dei dati, alla redazione dei rapporti di gestione sullo stato di avanzamento del budget, alla redazione del rapporto annuale finale che confronta il dato di consuntivo con il dato di budget.<sup>43</sup>

Figura 8 – Processo di controllo di gestione



<sup>41</sup> Astolfi, Barale, Ricci, *Entriamo in Azienda 3*, 2001, Tramontana, pag.223;

Vagnoni, Giornata di studio su "Budgeting, reporting e valutazione della performance", 2005, Università di Ferrara/Azienda USL 19 di Adria (RO), slide 33;

<sup>42</sup> L.R. n.55/1994, art.37, comma 1, lett.c).

<sup>43</sup> L.R. n.55/1994, art.37, comma 2. Il rapporto annuale viene trasmesso in Giunta Regionale unitamente al bilancio di esercizio.



### CAPITOLO 3. L'implementazione della programmazione e del controllo di gestione nell'Azienda Ospedaliera di Padova

#### 3.1) Presentazione dell'Azienda Ospedaliera di Padova<sup>44</sup>

L'Azienda Ospedaliera di Padova (AOP) è stata istituita in applicazione della L.R. n.56/1994, che, all'art.9 comma 2, *“individua quali ospedali da costituire in azienda gli ospedali di Padova e Verona su cui insiste la prevalenza del percorso formativo del triennio clinico delle facoltà di medicina”*.

Il primo aspetto qualificante per l'Azienda, pertanto, è il fatto di essere il punto di riferimento in ambito assistenziale per la Scuola di Medicina e Chirurgia dell'Università di Padova, garantendo, in questo modo, un alto livello di integrazione tra le attività di assistenza al paziente e quelle didattiche e di ricerca.

In secondo luogo, oltre ad essere stata riconosciuta come Ospedale di Rilievo Nazionale e di Alta Specializzazione con D.P.C.M. del 08.1.1999, l'AOP è stata designata dall'ultimo Piano Socio Sanitario Regionale (PSSR 2012-2016) quale centro hub per la Provincia di Padova e Centro di Riferimento Regionale per diverse funzioni, quali, ad esempio, la gestione dei trapianti (Coordinamento Regionale Trapianti) e delle malattie rare (Centro Regionale Malattie Rare).

Come previsto dalla normativa nazionale, l'AOP è dotata di personalità giuridica pubblica ed autonomia imprenditoriale, che viene esercitata per il raggiungimento degli obiettivi aziendali definiti dalla programmazione socio-sanitaria regionale.

Uno degli strumenti dell'autonomia imprenditoriale è l'atto aziendale, ossia l'atto di autogoverno dell'azienda, che ne disciplina organizzazione e funzionamento e ne individua le strutture operative complesse fondamentali.

Con l'atto aziendale l'AOP ha, innanzitutto, definito la propria **missione**<sup>45</sup> *“L'AOP quale ente strumentale del Servizio Socio Sanitario Regionale (SSSR) e in coerenza agli indirizzi del PSSR, concorre a garantire l'assistenza di base per le comunità del territorio padovano e garantisce l'assistenza ad alta complessità ed alto contenuto tecnologico in ambito provinciale, regionale, nazionale ed internazionale in quanto hub per la Provincia di Padova e Centro di Riferimento Regionale per le funzioni determinate dalla programmazione regionale.*

---

<sup>44</sup> AOP, Atto Aziendale ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)).

<sup>45</sup> Individuazione degli obiettivi principali che si vogliono raggiungere attraverso il processo di pianificazione.

L'AOP, in quanto sede di riferimento per la Scuola di Medicina e Chirurgia dell'UNIPD, garantisce l'integrazione delle attività di assistenza, didattica e ricerca concorrendo al raggiungimento delle finalità proprie dell'Università anche attraverso la valorizzazione del personale in formazione.

L'AOP organizza e gestisce le attività assistenziali e di ricerca clinica sia direttamente che attraverso il governo delle reti cliniche integrate previste dalla programmazione regionale, favorendo il trasferimento nell'attività assistenziale delle conoscenze acquisite con la ricerca clinica, la valutazione ed adozione di nuove tecnologie nonché l'implementazione di modelli gestionali innovativi”.

Sempre con l'atto aziendale è stata definita anche la **visione**<sup>46</sup>:

“La **visione** strategica dell'AOP è quella di un'azienda orientata a:

- ↳ realizzare la piena integrazione nel SSSR, concorrendo con le altre Aziende Sanitarie, nonché con gli altri soggetti istituzionali e non, all'erogazione dell'assistenza ai singoli, alle famiglie e alle comunità;
- ↳ ricoprire il ruolo istituzionale, assegnato dal PSSR, di "Azienda di riferimento regionale", declinato nell'ambito dell'alta specialità, della didattica, della ricerca e dell'innovazione gestionale e tecnologica. Ciò è garantito dal sistema integrato di competenze avanzate consentito dalla sinergia con l'Università e presuppone, a livello di programmazione annuale regionale, la definizione delle attività e di nuovi modelli di finanziamento coerenti con la funzione assegnata;
- ↳ consolidare e sviluppare il ruolo dell'AOP come nodo della rete assistenziale e scientifica nazionale ed internazionale al fine di confrontare e trasferire esperienze, nonché di rappresentare un polo di attrazione per pazienti e professionisti;
- ↳ promuovere la crescita e lo sviluppo di altre realtà sanitarie, specie in aree disagiate del mondo;
- ↳ sviluppare, in coerenza con quanto previsto dal PSSR, in sinergia con l'UNIPD e con la Regione del Veneto, un nuovo modello di integrazione fra AOP e Università.”

---

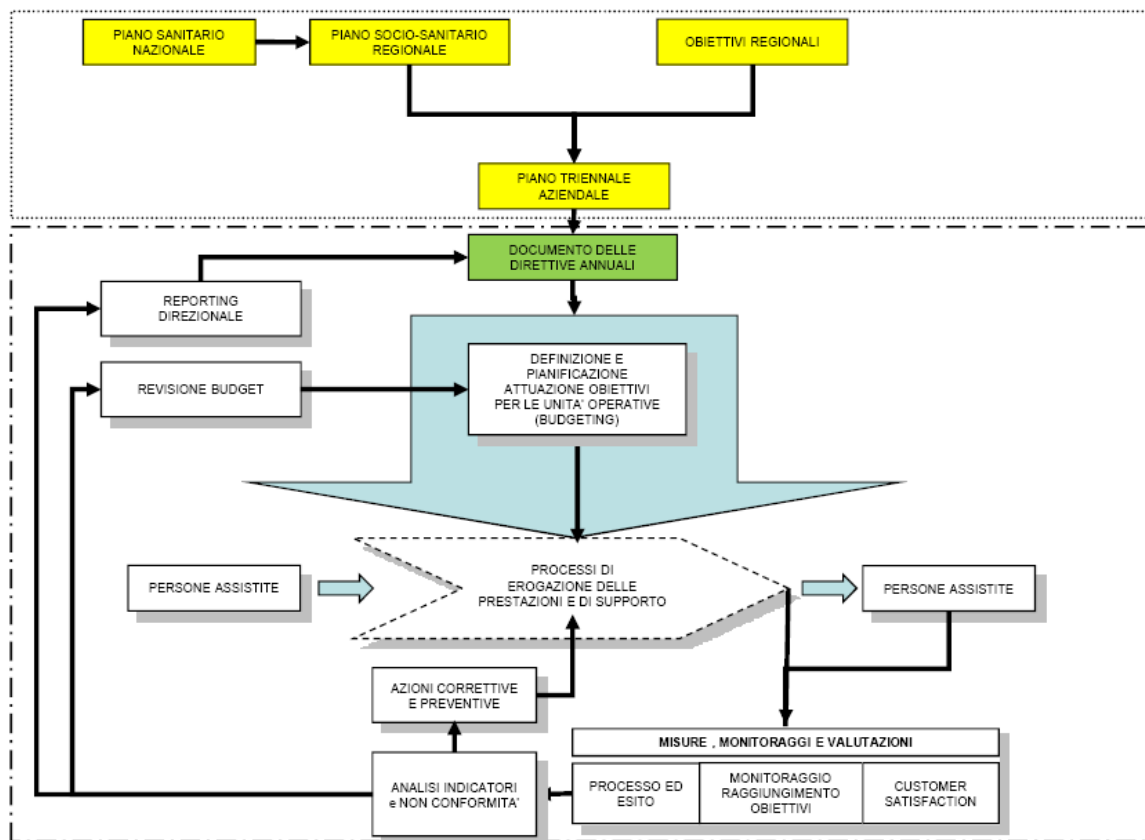
<sup>46</sup> Individuazione di ciò che l'Azienda vuole diventare, osservando i propri valori e perseguendo la propria missione, in considerazione anche della visione generale del contesto in cui si trova ad operare .

Figura 9 – L’AOP in numeri<sup>47</sup>

<b>Posti letto:</b> Ordinari: 1.400 Day Hospital: 172	<b>Strutture:</b> Dipartimenti di Area Ospedaliera (strutturali e funzionali): 12 Dipartimenti di Area Non Ospedaliera: 4 Unità Operative Complesse Area Sanitaria: 74 Unità Operative Semplici Dipartimentali Area Sanitaria: 35 Unità Operative Complesse Area Amministrativa e di Staff: 16	<b>Attività quotidiane:</b> Pazienti ricoverati: 1.067 Dimissioni ricoveri ordinari: 125 Dimissioni ricovero diurno: 55 Pazienti Operati: 143 Accessi in Pronto Soccorso Centrale: 231 Accessi in Pronto Soccorso Pediatrico: 63 Visite Specialistiche: 1.346 Esami di laboratorio: 34.690 Prelievi: 497 Esami di Radiologia: 768 Bambini nati: 9 Trapianti: 1
<b>Personale:</b> Dipendenti: 4.733 Personale Universitario in convenzione: 495		

### 3.2) Pianificazione, programmazione e controllo: una sintesi

Figura 10 – La programmazione aziendale<sup>48</sup>



Lo schema sopra esposto riassume gli step seguiti nel processo di pianificazione, programmazione e controllo di gestione all’interno dell’Azienda Ospedaliera di Padova.

<sup>47</sup> Fonte: [www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)

<sup>48</sup> AOP, Atto Aziendale ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag.30.

Per la gestione di queste attività il Direttore Generale dell'AOP è coadiuvato da un'Unità Operativa di Staff, denominata Programmazione e Controllo di Gestione.

Nel seguito del capitolo cercheremo di entrare nel merito delle singole fasi, per capire come, nella realtà, le logiche aziendali di programmazione e controllo vengano coniugate con i vincoli normativi derivanti dalle peculiarità di un'Azienda Ospedaliera.

### **3.3) La pianificazione aziendale**

#### **3.3.1 Atti preparatori e piano di mandato**

Il mandato dei Direttori Generali appena concluso ha avuto inizio nel 2013, con la nomina del Dott. Claudio Dario a guida dell'AO padovana. Un po' come per un imprenditore che decida di avviare una nuova attività, anche per un Direttore Generale che si trovi a dover dirigere per la prima volta un'Azienda Sanitaria è necessaria una preliminare fase di studio delle condizioni aziendali e ambientali nelle quali ci si trova a dover operare. Per tale motivo, ad inizio mandato, la direzione strategica, in collaborazione con i livelli operativi dell'AOP ha gettato le basi per la programmazione aziendale attraverso la redazione di diversi documenti (il Master Plan aziendale ed il Libro Bianco), che si sono rivelati indispensabili per avere un quadro sulla situazione di fatto presente in Azienda e valutare, nel contempo, le priorità di azione. Successivamente, è stato predisposto un Piano Triennale Aziendale<sup>49</sup> 2013-2015, una sorta di piano di mandato dove il Direttore Generale ha voluto tracciare le linee strategiche da seguire per il triennio. Al fine di formulare una strategia efficace, la direzione generale ha tenuto conto in primis degli obiettivi regionali di salute contenuti nella programmazione regionale e in tutti gli atti di indirizzo emanati dalla Regione stessa, ma non ha tralasciato gli input derivanti dall'interno e dall'utenza esterna, fondamentali per adattare l'operato aziendale alle mutevoli esigenze sanitarie e aziendali. Il Piano, infatti, è stato sviluppato con la partecipazione di soggetti interni all'organizzazione, che, operando quotidianamente in Azienda, hanno apportato il loro valore aggiunto consentendo di individuare punti di forza e opportunità di miglioramento.

Il percorso di pianificazione si è concretizzato nelle seguenti fasi:

- ↳ analisi del contesto normativo e ambientale;
- ↳ individuazione obiettivi strategici sintetici;

---

<sup>49</sup> AOP, Piano Triennale Aziendale 2013-2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)).

- ↳ articolazione in obiettivi operativi dettagliati;
- ↳ suddivisione degli obiettivi operativi per anno;

ed ha avuto come naturale seguito l'impostazione del processo di budgeting per assegnare gli obiettivi di breve periodo.

Figura 11 - Percorso di pianificazione e programmazione<sup>50</sup>

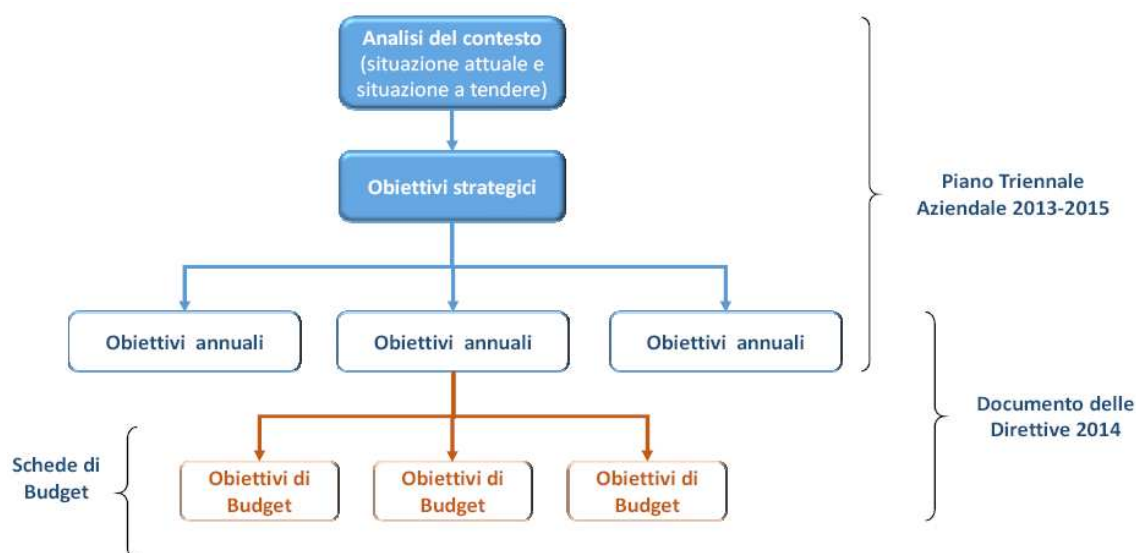


Figura 12 - Esempio scheda di definizione obiettivi strategici

Obiettivo strategico n.1			
Articolazione dell'obiettivo strategico	Obiettivi aziendali 2013	Obiettivi aziendali 2014	Obiettivi aziendali 2015
Obiettivo operativo a)			
Obiettivo operativo b)			
Obiettivo operativo c)			

### 3.3.1 Il Piano Triennale delle Performance

Il principale strumento di pianificazione triennale a valenza strategica che l'AOP ha adottato è il **Piano delle Performance**<sup>51</sup>, un documento programmatico triennale,

<sup>50</sup> AOP, Piano Triennale Aziendale 2013-2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)) - pag.31.

<sup>51</sup> AOP, Piano delle Performance 2015-2017 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)).

aggiornato ogni anno a scorrimento entro il 31 gennaio, che, oltre ad riprendere gli obiettivi strategici del triennio, specifica gli indicatori per la valutazione della performance individuale del personale dipendente (collegando, in questo modo, obiettivi e valutazione).<sup>52</sup> La fonte normativa di riferimento del predetto Piano è il D.Lgs. n.150/2009, vale a dire la famigerata “riforma Brunetta”, imperniata sulla valorizzazione del merito quale fattore imprescindibile per l’ottimizzazione della produttività e il miglioramento della qualità dei servizi. In particolar modo, ricordiamo come il principale auspicio del Decreto fosse quello di debellare uno dei fenomeni tipici delle aziende pubbliche, ossia “*l’appiattimento delle valutazioni interne, incapaci di differenziare contributi e meriti*”.<sup>53</sup> A livello regionale, il suo recepimento è stato attuato prima con la L.R. n.9/2011 e successivamente con la DGRV n.2205/2012, che ne ha fornito le indicazioni applicative.

Per il triennio 2015-2017, anche alla luce degli obiettivi di salute assegnati con DGRV n.2525/2014, l’AOP ha confermato le mire strategiche definite con il Piano Triennale. Per quel che riguarda i risultati individuali, nel Piano delle Performance 2015-2017 ha descritto le metodologie ed i criteri adottati per la valutazione delle prestazioni del personale dipendente, riprendendo quanto stabilito in sede di contrattazione integrativa aziendale per i diversi comparti. Consapevole dell’importanza di questa fase del processo di programmazione, infatti, già da tempo l’AOP ha adottato per la valutazione del proprio personale il DIV – Documento Individuale di Valorizzazione, che analizzando diversi elementi, consente di stabilire il contributo del singolo all’interno del contesto generale. Congiuntamente ai fattori presenza in servizio, qualifica e tipologia di rapporto di lavoro (part time, full time), i DIV costituiscono, in tal modo, un indicatore della performance individuale.

I modelli di DIV predisposti sono tre, diversificati a seconda della qualifica (Dirigenza Medica e Sanitaria, Dirigenza Professionale – Tecnica - Amministrativa, Comparto). Come possiamo vedere nelle *Figure* successive<sup>54</sup>, che riportano i tre modelli di DIV citati, la differenza principale è da ricercarsi nell’oggetto di valutazione:

- ↳ grado di raggiungimento degli obiettivi per il personale dirigente (il dirigente ha o non ha raggiunto gli obiettivi prefissati in sede di budget?);
- ↳ capacità e conoscenza per il personale del comparto (come e quanto il soggetto ha contribuito alla realizzazione degli obiettivi assegnati al proprio CdR?).

I soggetti deputati alla valutazione sono:

---

<sup>52</sup> D.Lgs. n.150/2009 art.10.

<sup>53</sup> Cantù (a cura di), *Rapporto OASI 2010 – L’Aziendalizzazione della sanità in Italia*, 2010, EGEA.

<sup>54</sup> Fac-simili di DIV forniti dall’U.O.C. Risorse Umane dell’AOP.



- ↪ per il personale del comparto il Direttore di Dipartimento e il Dirigente di U.O.(o il Coordinatore di reparto/Dirigente del Servizio Professioni Sanitarie);
- ↪ per il personale dirigente il Direttore di Struttura Complessa (o il Direttore di Dipartimento o il Direttore Amministrativo o Sanitario, a seconda dell'area di appartenenza).

Al momento di valutazione è legato il sistema di premialità relativo all'erogazione della quota di trattamento economico correlata agli incentivi al risultato (dirigenza) e alla produttività (comparto): "il punteggio desumibile dal DIV determina un riproporzionamento della quota individuale di incentivo/risultato".<sup>55</sup>

Secondo l'art.19, comma 2 del D.Lgs. n.150/2009, le valutazioni del personale dovrebbero essere tali da garantirne la distribuzione in differenti livelli di performance in modo tale che siano assicurate almeno tre fasce di valutazione e che:

- ↪ il 25% sia collocato nella fascia di merito alta, cui corrisponde l'attribuzione del 50% delle risorse economiche destinate al trattamento economico;
- ↪ il 50% sia collocato nella fascia di merito intermedia, cui corrisponde l'attribuzione del 50% delle risorse destinate al trattamento economico;
- ↪ il 25% sia collocato nella fascia di merito bassa, alla quale non corrisponde l'attribuzione di alcun trattamento accessorio.

In realtà, l'andamento delle valutazioni rilevato nell'ultimo anno disponibile (2014) è stato quello rappresentato in Figura 13.

Figura 13 - Collocazione delle valutazioni<sup>56</sup>

<b>Punteggio complessivo</b>	<b>totale DIV</b>		<b>Punteggio complessivo area capacità</b>	<b>totale DIV</b>	
punteggio inferiore al 50%	3	0,28%	3<21	134	2,78%
punteggio tra il 50% e la "performance attesa"	10	0,95%	21	279	5,79%
punteggio "performance attesa"	19	1,80%	24	243	5,04%
punteggio intermedio	203	19,22%	27	489	10,14%
punteggio massimo	793	75,09%	30	3.555	73,72%
non valutati	28	2,65%	non valutati	122	2,53%
<b>totale</b>	<b>1.056</b>		<b>totale</b>	<b>4.822</b>	

<sup>55</sup> AOP, Relazione sulla performance 2014 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag.23

<sup>56</sup> AOP, Relazione sulla performance 2014 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag.25 e pag.27.

Figura 14 - DIV per personale Dirigente Medico e Dirigente Sanitario non Medico



**REGIONE DEL VENETO**

DIPARTIMENTO SERVIZI AMM. GENERALI  
U.O.C. AMMINISTRAZIONE E GESTIONE DEL PERSONALE

<b>DOCUMENTO DI VALUTAZIONE AREA DIRIGENZA MEDICA E SANITARIA</b>				
Matr.	Cognome e Nome			
Profilo professionale				
Ente	Cod. U.O.	Unità Operativa		
Periodo dal	al			
<b>CRITERI PER L'EROGAZIONE DEL RISULTATO RAGGIUNGIMENTO DEGLI OBIETTIVI AZIENDALI</b>				
1. Relazioni	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
2. Autonomia e Responsabilità	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
3. Impegno, Partecipazione e Livello di complessità	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
4. Attività scientifica, Didattica e Aggiornamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
<b>PUNTEGGIO MASSIMO</b>				<b>100</b>
Firma del Valutatore				
Firma del Dipendente				

**FONDO RETRIBUZIONE DI RISULTATO**

**Data stampa**

Figura 15 - DIV per personale Dirigente Professionale, Tecnico, Amministrativo



**REGIONE DEL VENETO**

DIPARTIMENTO SERVIZI AMM. GENERALI  
U.O.C. AMMINISTRAZIONE E GESTIONE DEL PERSONALE

<b>DOCUMENTO DI VALUTAZIONE</b> <b>AREA DIRIGENZA PROFESSIONALE, TECNICA E AMMINISTRATIVA</b>				
Matr.	Cognome e Nome			
Profilo professionale				
Ente	Cod. U.O.	Unità Operativa		
Periodo dal	al			
<b>CRITERI PER L'EROGAZIONE DEL RISULTATO</b> <b>RAGGIUNGIMENTO DEGLI OBIETTIVI AZIENDALI</b>				
1. Relazioni	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
2. Autonomia e Responsabilità	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
3. Impegno, Partecipazione e Livello di complessità	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
<b>PUNTEGGIO MASSIMO</b>				<b>100</b>
Firma del Valutatore				
Firma del Dipendente				

**FONDO RETRIBUZIONE DI RISULTATO**

**Data stampa**

Figura 16 - DIV per personale Comparto



**REGIONE DEL VENETO  
AZIENDA OSPEDALIERA DI PADOVA**

DIPARTIMENTO SERVIZI AMM. GENERALI  
U.O.C. AMMINISTRAZIONE E GESTIONE DEL PERSONALE

**DOCUMENTO DI VALORIZZAZIONE INDIVIDUALE**

Matr.	Cognome e Nome		Cat.
Qualifica professionale	Cod. U.O.	Unità Operativa	
Ente			
Periodo dal	al		

**INCENTIVI**  
**CAPACITÀ Criteri per l'erogazione della Produttività Individuale**

1. Orientamento al risultato				
2. Impegno, partecipazione e qualità delle prestazioni				
3. Adattabilità				

**PROGRESSIONE ORIZZONTALE**  
**CONOSCENZA - Criteri per la valutazione della Professionalità**

1. Responsabilità				
2. Relazioni				
3. Autonomia				

Firma dei Valutatori	
Firma del Dipendente (per presa visione)	
Data	

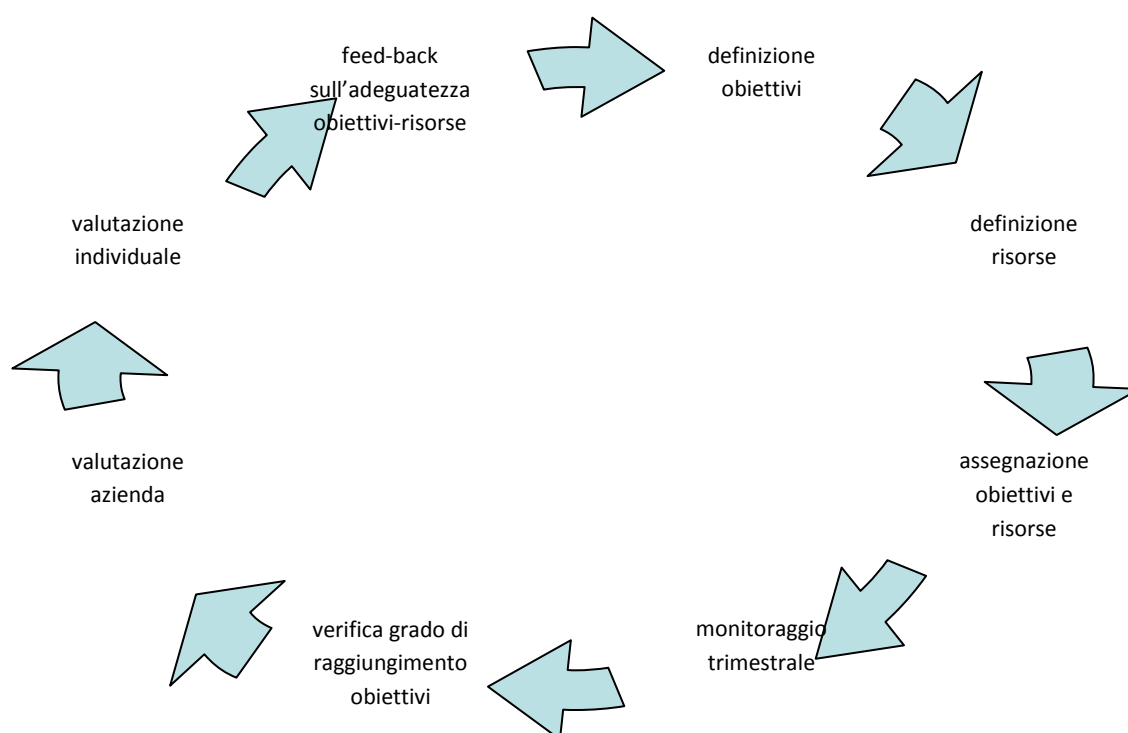
**Data stampa**

### 3.4) Il processo di budget

Il processo di budget in AOP si è sviluppato secondo un *percorso circolare*<sup>57</sup> mirato a:

- ↳ definire gli obiettivi annuali;
- ↳ definire le risorse disponibili per l'attuazione degli obiettivi definiti;
- ↳ assegnare obiettivi e risorse ai CdR;
- ↳ monitorare trimestralmente il grado di raggiungimento degli obiettivi;
- ↳ verificare a fine anno il grado di raggiungimento degli obiettivi;
- ↳ valutare l'azienda nel complesso;
- ↳ valutare i singoli individui in riferimento agli obiettivi raggiunti;
- ↳ ottenere un feed-back sull'adeguatezza di obiettivi e risorse, in modo da poter, eventualmente procedere alla loro riformulazione per l'anno successivo.

Figura 17 - Processo di budget

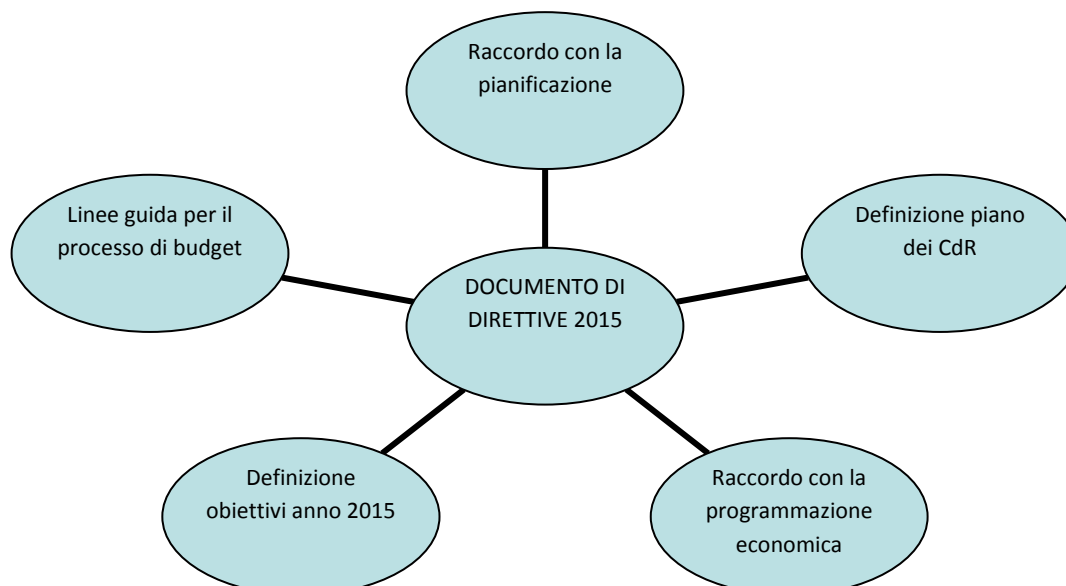


Per l'anno 2015, il **Documento di Direttive** previsto dalla L.R. n.55/1994 è stato in AOP il fondamentale raccordo tra pianificazione e programmazione ed ha permesso di determinare risultati, attività e risorse in riferimento ad ogni Centro di Responsabilità. Al

<sup>57</sup> Maggi, *Sistemi di controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, 2003, Giuffrè, pag.123.

suo interno sono state anche delineate le fasi da seguire per l'impostazione del processo di budget: assegnazione, monitoraggio e valutazione.<sup>58</sup>

Figura 18 - Il Documento di Direttive 2015 in AOP



Successivamente, le schede di budget, prodotto del processo di assegnazione e negoziazione, sono state formalizzate mediante provvedimento del Direttore Generale, andando a costituire il documento di Budget per l'anno in corso.

### 3.4.1 Piano dei Centri di Responsabilità

Il Documento di Direttive 2015 ha individuato, innanzitutto, la struttura organizzativa del controllo di gestione<sup>59</sup>, mediante la definizione del **piano dei CdR**. Nonostante l'organizzazione dipartimentale<sup>60</sup> dell'Azienda, i CdR sono stati individuati a livello di Unità Operativa perché all'interno di una realtà complessa come quella sanitaria, è conveniente scomporre l'attività in un numero congruo di CdR, per facilitare l'identificazione di

<sup>58</sup> AOP, Documento di Direttive 2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)).

<sup>59</sup> Si veda paragrafo 2.2.6.

<sup>60</sup> Art. 20 Atto Aziendale AOP ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)): "il Dipartimento si configura come struttura di coordinamento aziendale, sovraordinata rispetto all'unità operativa rispetto agli aspetti gestionali, che aggrega più UOC oltre ad eventuali UOSD omogenee, affini o complementari che, pur mantenendo la loro autonomia, indipendenza e responsabilità, attraverso l'integrazione funzionale e organizzativa delle risorse complessivamente assegnate, sono orientate a perseguire obiettivi comuni assegnati dalla Direzione Generale".

responsabilità, obiettivi e risorse.<sup>61</sup> A titolo esemplificativo, in *Figura 19* si può vedere come il Dipartimento Strutturale Aziendale di Emergenza-Urgenza venga suddiviso in UU.OO., ciascuna delle quali rappresenta un CdR.

*Figura 19 – Estratto dal piano dei CdR dell’AOP*<sup>62</sup>

DIPARTIMENTO STRUTTURALE	DIRETTORE DIPARTIMENTO	CODICE	DESCRIZIONE	RESPONSABILE
Dip. Strutt. Az. Emergenza-Urgenza	Prof. Carlo Ori	012700	ANESTESIA E RIANIMAZIONE	Dott.ssa Giuseppina Bonaccorso
		013100	ACCETTAZIONE E PRONTO SOCCORSO	Dott. Franco Tosato
		015800	ISTITUTO ANESTESIA E RIANIMAZIONE	Prof. Carlo Ori
		019501	OSSERVAZIONE BREVE INTENSIVA	Dr.ssa Gianna Vettore
		801500	SUEM 118	Dr. Andrea Spagna

Al fine di evitare il rischio di dilatazione eccessiva dei tempi dedicati alla negoziazione, comunque, la direzione ha previsto il supporto del Comitato di Budget e del Nucleo Dipartimentale di Budget per l’area sanitaria, che coniugano *“le esigenze dei singoli CdR e la necessità di una visione complessiva ed integrata dell’azienda”*.<sup>63</sup> In particolare, quest’ultimo è una figura peculiare dell’AOP, attivata in forma sperimentale per cercare di garantire una corretta mediazione tra le attività di reparto e gli obiettivi strategici centrali.

Il Comitato di Budget è *“composto da: Direttore Amministrativo, Direttore Sanitario, Programmazione e Controllo di Gestione, Direzione Medica Ospedaliera – Area Adulto, Direzione Medica Ospedaliera – Area Materno-Infantile, Direzione Medica Ospedaliera – CUP Manager, Farmacia Ospedaliera, Servizio per le Professioni Sanitarie, Qualità, UVTA, Informatica, Ufficio Prestazioni Sanitarie, Risorse Umane e Provveditorato”*<sup>64</sup>.

Il Nucleo Dipartimentale di Budget, attivato solo per l’area sanitaria<sup>65</sup>, è composto da *“Direzione Medica Area Adulto o Area Materno-Infantile, per competenza, con funzione di coordinamento; Direttore di Dipartimento; Programmazione e Controllo di Gestione; Direzione delle Professioni Sanitarie; Farmacia Ospedaliera; Farmacia Territoriale”*.<sup>66</sup>

<sup>61</sup> Vendramini, *Il sistema di budget per le aziende sanitarie pubbliche*, 2004, McGraw Hill, pag. 34.

<sup>62</sup> AOP, Documento di Direttive 2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag.15.

<sup>63</sup> Vendramini E., *Il sistema di budget per le aziende sanitarie pubbliche*, 2004, McGraw Hill, pag. 53.

<sup>64</sup> AOP, Documento di Direttive 2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag.22.

<sup>65</sup> Intervista realizzata a cura dell’autore al sostituto responsabile dell’U.O.Programmazione e Controllo di Gestione dell’Azienda Ospedaliera di Padova.

<sup>66</sup> AOP, Documento di Direttive 2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag.23.

Per ciascun obiettivo aziendale, inoltre, è stato individuato un referente col compito di monitorare trimestralmente lo stato di avanzamento degli obiettivi assegnati.<sup>67</sup> Per garantire la terzietà del giudizio nel momento di valutazione, il sistema di budget è stato strutturato in modo che responsabile di CdR e referente di obiettivo fossero, nella maggior parte dei casi, due soggetti distinti.

Facciamo un esempio concreto. All'interno dell'AOP abbiamo il seguente obiettivo strategico aziendale: *“Aumentare l'efficacia e l'efficienza della produzione attraverso la revisione dei modelli organizzativi”*. Tra le varie sottoarticolazioni di questo obiettivo strategico vi è il seguente: *“Ridurre del 5% le ferie non godute degli anni precedenti, dopo aver consumato tutte le ferie dell'anno in corso”*. Prendiamo l'U.O. di Radiologia: chi deve monitorare l'andamento delle ferie godute? Certamente non il reparto: questa attività viene svolta a livello centralizzato dall'U.O. Risorse Umane, che verifica il grado di raggiungimento dell'obiettivo per ogni singolo CdR, trasmettendone poi i risultati all'U.O. Programmazione e Controllo di Gestione, la quale, a sua volta, provvede a rendere disponibili tali risultati ai CdR.

### **3.4.2 Definizione ed assegnazione obiettivi**

Per la definizione degli obiettivi 2015 l'AOP, pur dovendo necessariamente tener conto degli obiettivi e dei vincoli regionali assegnati e degli obiettivi strategici (approccio top-down), ha dato estrema rilevanza anche a tutte le proposte formulate dai Direttori di Dipartimento (approccio bottom-up).<sup>68</sup> Quest'ultimo aspetto è fondamentale all'interno di una struttura aziendale altamente professionalizzata, quale è l'AOP, dove l'autonomia clinica del personale medico costituisce una peculiarità gestionale.<sup>69</sup> La *“stima della domanda dei servizi sanitari”*<sup>70</sup>, attività preventiva necessaria alla formulazione di una coerente programmazione, può, infatti, ricevere un considerevole supporto se affiancata dall'analisi di un Direttore di Dipartimento, figura che, trovandosi ad un livello più vicino alle UU.OO., riesce ad avere una visione più specifica relativamente agli obiettivi e alle attività poste in essere nella parte d'Azienda diretta.

Avendo a disposizione le proposte di budget così formulate, il Nucleo Operativo di Budget e la Direzione hanno provveduto all'assegnazione degli obiettivi a tutti i CdR.

---

<sup>67</sup> AOP, Documento di Direttive 2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag.23.

<sup>68</sup> AOP, Documento di Direttive 2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag.13.

<sup>69</sup> Maggi, *Sistemi di controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, 2003, Giuffrè, pag.125.

<sup>70</sup> Maggi, *Sistemi di controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, 2003, Giuffrè, pag.128.



Inoltre, per ciascun obiettivo, hanno individuato il valore soglia per l'anno di riferimento e il valore di pesatura.<sup>71</sup> Il valore soglia può differire a seconda degli obiettivi, configurandosi come una percentuale di raggiungimento da conseguire entro l'anno, un valore economico imposto da normativa regionale, una data prevista per l'ultimazione dei lavori. Il valore di pesatura misura (su base 100) il grado di rilevanza del singolo obiettivo per l'U.O. e incide nell'ambito del sistema premiale, quando si determina la quota di retribuzione di risultato aggiuntiva spettante al Dirigente. Tutti questi numeri sono stati formalizzati nelle **schede di budget**.

Le schede di budget sono state oggetto di discussione e negoziazione durante appositi incontri tra Direzione e CdR. In questo contesto la figura del Direttore di Dipartimento è servita come linea d'unione tra la direzione generale e i livelli operativi, che hanno tradotto in attività concreta gli obiettivi strategici, garantendo così un coinvolgimento capillare all'interno del processo di budget. Successivamente, esse sono state firmate e formalizzate con un provvedimento del Direttore Generale, che ha costituito l'approvazione del budget relativo all'esercizio 2015.

Il processo di budget è ben rappresentato nella *Figura 20*, dove risultano chiari anche i ruoli del Comitato di Budget e del Nucleo Operativo di Budget, fondamentali per snellire il procedimento senza, peraltro, svilire l'importanza della partecipazione e della condivisione degli obiettivi. Importanza che è ancor più sottolineata dal fatto che il Documento di Direttive 2015 stabilisca esplicitamente per i Direttori di U.O. il dovere di mettere a conoscenza degli obiettivi assegnati tutto il personale afferente alla propria U.O.

*Figura 20 - Processo di budget<sup>72</sup>*



<sup>71</sup> AOP, Documento di Direttive 2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag. 24.

<sup>72</sup> AOP, Documento di Direttive 2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag. 24.

Figura 21 - Scheda di budget<sup>73</sup>

**Obiettivo strategico aziendale: Aumentare l'efficacia e l'efficienza della produzione attraverso la revisione dei modelli organizzativi**

Obiettivo	Indicatore	Val. 2014	Soglia 2015	Peso	Note
2.39	Rispetto del tetto di costo: Farmaceutica Ospedaliera (R)	359.411	<= 359.000	10	
2.42	Rispetto del tetto di costo: DM (R) a parità di prestazioni	694.570	<=694.000	10	
2.54	% di referti di Radiologia firmati rispetto al totale		100%		
2.57	Ridurre del 5% le ferie non godute degli anni precedenti, dopo aver consumato tutte le ferie dell'anno in corso	4501	- 5%		Per il raggiungimento dell'obiettivo, ciascun dipendente deve contribuire all'abbattimento
2.61	Gestione integrata del politrauma dell'adulto		Entro il 31.12.2015	10	
2.91	Incremento attività	7.167.728 €	>= anno 2014	10	

**Obiettivo strategico aziendale: Definire il Posizionamento dell'Azienda**

Obiettivo	Indicatore	Val. 2014	Soglia 2015	Peso	Note
1.15	Apertura degli ambulatori e delle diagnostiche in orario serale e nei giorni di sabato e domenica		SI	10	
1.17	Rispetto Tempi d'attesa classe A		>=90%	10	
1.18	Rispetto Tempi d'attesa classe B		>=90%	10	
1.19	Rispetto Tempi d'attesa classe C		100%	10	
1.3	Condivisione percorsi con centri spoke		Entro il 31.12.2015		

<sup>73</sup> Scheda di budget fornita da U.O.C. Programmazione e Controllo di Gestione dell'AOP.

### **3.4.3 Monitoraggio infrannuale degli obiettivi<sup>74</sup>**

Una volta formulato il budget dell'anno, il suo monitoraggio periodico rappresenta una fase fondamentale: senza la relativa implementazione l'intero processo perde di significato. A cosa serve, infatti, programmare se poi non si verifica l'effettivo andamento dei propri piani?

Nel 2015, in seguito all'approvazione del budget, con periodicità trimestrale, l'U.O. Programmazione e Controllo di Gestione ha chiesto ai referenti di obiettivo un ritorno in merito allo stato di avanzamento delle attività poste in essere, mediante l'implementazione della di un foglio di calcolo (Ms Excel), dove indicare, nella colonna relativa al trimestre di riferimento, il grado di raggiungimento dell'obiettivo (nell'esempio visto al paragrafo 3.4.2, ciò significa che l'U.O. Risorse Umane ha inviato un rendiconto relativo allo stato di fruizione delle ferie residue distinto per CdR). Tutte queste risultanze sono state pubblicate in un portale intranet a ciò dedicato (Reportmed), per soddisfare la funzione di comunicazione cui il budget è deputato e per consapevolizzare i responsabili di CdR relativamente all'andamento degli obiettivi di propria competenza.

### **3.4.4 Valutazione finale<sup>75</sup>**

Coerentemente con le fasi del *ciclo di gestione della performance*, previste dall'art.4 del D.Lgs. n.150/2009, attualmente è in corso di svolgimento la fase di valutazione finale del raggiungimento degli obiettivi di budget. Con le stesse modalità previste per il monitoraggio trimestrale, i referenti di obiettivo hanno implementato i report con gli obiettivi budget in base ai risultati conseguiti a fine anno. Successivamente, l'Organismo Indipendente di Valutazione<sup>76</sup>, dovrà procedere a valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi riferito alle UU.OO. nel loro complesso.

Infine la valutazione verrà spostata anche a livello individuale, e si darà corso alla compilazione delle DIV e alla determinazione della performance del personale dirigenziale e non dirigenziale, seguendo i principi contenuti nel Piano delle Performance.

Come stabilito dall'art.10, comma 1, lett.b) del D.Lgs n.150/2009, entro il mese di giugno, infine, l'Organismo Indipendente di Valutazione stilerà un documento, denominato "Relazione sulla performance" o "Relazione sugli obiettivi" che evidenzierà *i risultati organizzativi e individuali raggiunti*, a garanzia del principio di trasparenza.

---

<sup>74</sup> AOP, Documento di Direttive 2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag. 25.

<sup>75</sup> AOP, Documento di Direttive 2015 ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)), pag. 25.

<sup>76</sup> D.Lgs. n.150/2009, art. 14, comma 1.

### 3.5) I conti economici preventivi: BEP, CEPA, CECT

Sotto il punto di vista della gestione di costi e ricavi, in AOP il dato viene aggiornato in diversi momenti dell'anno, dando vita ai seguenti documenti:

- ↪ ad inizio anno BEP (Bilancio Economico Preventivo);
- ↪ a fine di ogni trimestre *CECT (Conto Economico Consuntivo Trimestrale)* e *CEPA (Conto Economico Preventivo Aggiornato)*;
- ↪ a fine anno CE (Conto Economico), parte del bilancio consuntivo.

Lo schema utilizzato per la redazione di questi documenti è quello definito dalla Regione Veneto con la DGR n.998/2012, in recepimento del D.Lgs. n.118/2011. Stante la stretta correlazione tra questi documenti ed il bilancio di esercizio, la loro redazione è curata dall'U.O. Contabilità e Bilancio, che prende parte, quindi, al processo di controllo di gestione tramite l'analisi degli scostamenti periodica effettuata a riguardo dei diversi conti economici.

Il **BEP** costituisce la traduzione economica di quanto programmato a livello di budget. Contrariamente a quanto previsto dalla L.R. n.55/1994, solitamente la Regione ne richiede la compilazione e l'invio nel mese di febbraio dell'anno di riferimento: la formulazione della previsione può, in tal maniera, essere eseguita tenendo conto del dato disponibile al quarto trimestre dell'anno precedente (preconsuntivo) ed apportando ad esso le modifiche derivanti dalle variazioni di costo/ricavo che si prevede di conseguire. Per l'anno 2016, invece, l'invio è stato richiesto nel mese di dicembre, anticipando, di fatto, la scadenza convenzionale di oltre due mesi e costringendo ad effettuare previsioni di costo partendo dal raffronto con il terzo trimestre.

Per la nostra analisi, terremo conto, come fatto finora, dell'anno 2015. Per quest'annualità la Regione ha emanato la circolare n.79874 del 24 febbraio 2015, contenente le indicazioni relative all'invio del BEP e la DGRV n.2718/2014 che definisce l'assegnazione provvisoria delle risorse per l'erogazione dei livelli di assistenza e i limiti di costo per l'anno 2015. Operativamente, per la stesura del BEP sono state coinvolte tutte le UU.OO. responsabili del monitoraggio di una determinata spesa, richiedendo ad ogni gestore l'invio della previsione di costo/ricavo aggiornata con riferimento ai conti economici di propria competenza e di una nota analitica allo scopo di riassumere le cause degli scostamenti rilevati rispetto al dato relativo al quarto trimestre dell'anno precedente. Questa modalità di azione ha consentito di pervenire ad elaborazioni di previsione più attendibili possibile, in quanto stilate da chi aveva a disposizione informazioni più specifiche e dettagliate in merito all'oggetto da misurare. Oltretutto, ha avuto anche la

funzione di sensibilizzare i vari gestori al rispetto dei limiti di costo imposti dalla normativa regionale.

Vediamo, allora, un esempio relativamente al percorso seguito da un gestore per l'elaborazione del costo 2015. Abbiamo scelto come riferimento il costo del personale, in considerazione della sua rilevanza nell'ambito del BEP (sul totale costi del BEP 2015 AOP, il costo del personale ha inciso per il 35%, confermandosi, insieme al costo per l'acquisto di beni sanitari, come la principale voce di spesa del bilancio aziendale).<sup>77</sup> Nella figura seguente è riportato un estratto del BEP, in forma regionale, pubblicato nel sito internet dell'AOP (vedi nota 76), che espone i conti economici aventi ad oggetto il costo del personale.

Figura 22 - Estratto del BEP

<b>SCHEMA REGIONALE</b>	
<b>BA2080 (Totale Costo del personale)</b>	210.671.489,47
<b>BA2090 (B.5) Personale del ruolo sanitario)</b>	166.665.225,35
<b>BA2100 (B.5.A) Costo del personale dirigente ruolo sanitario)</b>	63.704.398,35
<b>BA2110 (B.5.A.1) Costo del personale dirigente medico)</b>	58.479.790,36
BA2120 (B.5.A.1.1) Costo del personale dirigente medico - tempo indeterminato)	56.414.504,92
BA2130 (B.5.A.1.2) Costo del personale dirigente medico - tempo determinato)	2.065.285,44
BA2140 (B.5.A.1.3) Costo del personale dirigente medico - altro)	0,00
<b>BA2150 (B.5.A.2) Costo del personale dirigente non medico)</b>	5.224.607,99
BA2160 (B.5.A.2.1) Costo del personale dirigente non medico - tempo indeterminato)	4.896.013,05
BA2170 (B.5.A.2.2) Costo del personale dirigente non medico - tempo determinato)	328.594,94
BA2180 (B.5.A.2.3) Costo del personale dirigente non medico - altro)	0,00
<b>BA2190 (B.5.B) Costo del personale comparto ruolo sanitario)</b>	102.960.827,00
BA2200 (B.5.B.1) Costo del personale comparto ruolo sanitario - tempo indeterminato)	102.685.436,76
BA2210 (B.5.B.2) Costo del personale comparto ruolo sanitario - tempo determinato)	275.390,24
BA2220 (B.5.B.3) Costo del personale comparto ruolo sanitario - altro)	0,00
<b>BA2230 (B.6) Personale del ruolo professionale)</b>	1.036.758,15
<b>BA2240 (B.6.A) Costo del personale dirigente ruolo professionale)</b>	1.003.335,65
BA2250 (B.6.A.1) Costo del personale dirigente ruolo professionale - tempo indeterminato)	683.829,09
BA2260 (B.6.A.2) Costo del personale dirigente ruolo professionale - tempo determinato)	319.506,56
BA2270 (B.6.A.3) Costo del personale dirigente ruolo professionale - altro)	0,00
<b>BA2280 (B.6.B) Costo del personale comparto ruolo professionale)</b>	33.422,50
BA2290 (B.6.B.1) Costo del personale comparto ruolo professionale - tempo indeterminato)	33.422,50
BA2300 (B.6.B.2) Costo del personale comparto ruolo professionale - tempo determinato)	0,00
BA2310 (B.6.B.3) Costo del personale comparto ruolo professionale - altro)	0,00
<b>BA2320 (B.7) Personale del ruolo tecnico)</b>	28.032.028,96
<b>BA2330 (B.7.A) Costo del personale dirigente ruolo tecnico)</b>	551.348,06
BA2340 (B.7.A.1) Costo del personale dirigente ruolo tecnico - tempo indeterminato)	310.228,99
BA2350 (B.7.A.2) Costo del personale dirigente ruolo tecnico - tempo determinato)	241.119,07
BA2360 (B.7.A.3) Costo del personale dirigente ruolo tecnico - altro)	0,00
<b>BA2370 (B.7.B) Costo del personale comparto ruolo tecnico)</b>	27.480.680,90
BA2380 (B.7.B.1) Costo del personale comparto ruolo tecnico - tempo indeterminato)	27.316.557,91
BA2390 (B.7.B.2) Costo del personale comparto ruolo tecnico - tempo determinato)	164.122,99
BA2400 (B.7.B.3) Costo del personale comparto ruolo tecnico - altro)	0,00
<b>BA2410 (B.8) Personale del ruolo amministrativo)</b>	14.937.477,01
<b>BA2420 (B.8.A) Costo del personale dirigente ruolo amministrativo)</b>	1.572.145,74
BA2430 (B.8.A.1) Costo del personale dirigente ruolo amministrativo - tempo indeterminato)	1.017.992,13
BA2440 (B.8.A.2) Costo del personale dirigente ruolo amministrativo - tempo determinato)	554.153,61
BA2450 (B.8.A.3) Costo del personale dirigente ruolo amministrativo - altro)	0,00
<b>BA2460 (B.8.B) Costo del personale comparto ruolo amministrativo)</b>	13.365.331,27
BA2470 (B.8.B.1) Costo del personale comparto ruolo amministrativo - tempo indeterminato)	13.027.916,99
BA2480 (B.8.B.2) Costo del personale comparto ruolo amministrativo - tempo determinato)	337.414,28
BA2490 (B.8.B.3) Costo del personale comparto ruolo amministrativo - altro)	0,00

<sup>77</sup> AOP, Bilancio Economico Preventivo ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it)).

Se l'elaborazione del costo fosse stata lasciata all'Unità che si occupa dell'aggregazione e dell'invio del BEP, la sua previsione non sarebbe riuscita a tener conto dell'andamento dinamico della spesa, che, nel caso del costo del personale, può essere giustificato come segue:

- ↪ turnover dell'anno, con previsione di assunzioni e cessazioni;
- ↪ assenze che abbattano lo stipendio, come le aspettative non retribuite;
- ↪ corresponsione di voci con liquidazione non regolare, come, ad esempio, la corresponsione di indennità di mancato preavviso nel caso di decessi, la remunerazione di specifiche attività progettuali, l'assegnazione del beneficio dell'assegno al nucleo familiare per i richiedenti;
- ↪ l'andamento dei fondi aziendali per i diversi comparti, le cui variazioni in seguito all'applicazione della normativa vigente in materia sono gestite direttamente dall'U.O. Risorse Umane;
- ↪ la quota assicurativa INAIL da versare per la competenza dell'anno, che varia in base all'imponibile e all'aliquota da applicare (comunicata di anno in anno dall'Istituto);
- ↪ processi di trasferimento di ramo d'azienda (ad esempio, nel corso dell'anno 2015 l'AOP ha acquisito dall'Azienda ULSS 16 di Padova la Centrale Operativa 118 – SUEM e l'Unità Operativa Clinica Geriatrica).

Tutti questi aspetti, infatti, sono usualmente conosciuti dal gestore del costo, ossia l'U.O. Risorse Umane, che, oltretutto, può contare sul supporto delle proiezioni economiche fornite dal software in uso per l'elaborazione degli stipendi del personale dipendente. È chiaro, quindi, che la modalità seguita si è rivelata efficace, in quanto ha permesso di tenere in considerazione tutti i fattori di dinamismo sovra esposti. L'ufficio che si occupa della redazione del BEP per i conti di costo del personale si è dotato di un prospetto analitico che, per ogni conto economico, somma algebricamente i fattori di cambiamento andando a comporre il costo del personale totale. In *Figura 23* si riporta uno schema utile ad identificare la modalità operativa seguita. Si tratta, peraltro, unicamente di uno schema concettuale, in quanto il prospetto realmente utilizzato viene ulteriormente dettagliato a livello di riga distinguendo tra competenze ed oneri a carico ente, ed esploso all'interno delle competenze andando a differenziarne la diversa natura (fisse, accessorie, produttività).

Figura 23 Schema di concetto utilizzato per l'elaborazione del costo del personale

CONTI ECONOMICI DISTINTI PER RUOLO	ASPETTO X	ASPETTO Y	ASPETTO Z	TOTALE COSTO DEL PERSONALE

Il dato elaborato in maniera così analitica è stato comunicato all'ufficio deputato alla formazione dei conti economici preventivi mediante l'inserimento all'interno di un database (Ms Access), condiviso nella rete intranet aziendale, dove tutti i conti sono collegati ad un gestore, che ne identifica l'U.O. responsabile. La nota giustificativa degli scostamenti, invece, è stata trasmessa a mezzo mail.

Tutti i dati sono stati infine raccolti ed aggregati nel documento del BEP e nella Relazione al BEP, che sono stati adottati con delibera e trasmessi in Regione per l'approvazione.

Nell'arco dell'anno e con cadenza trimestrale, la previsione di conto economico è stata aggiornata con la presentazione del **CEPA** (Conto Economico Preventivo Aggiornato) e del **CECT** (Conto Economico Consuntivo Trimestrale). La Regione ha richiesto l'informazione mediamente entro la quindicina successiva alla chiusura del trimestre, mediante l'emissione di una circolare che enunciava i principi da seguire per l'aggiornamento del dato e le scadenze da rispettare. A livello operativo, gli step seguiti sono stati i medesimi già visti per l'elaborazione del BEP: costi e ricavi sono stati rivisti alla luce della situazione in essere a fine trimestre e per la loro proiezione è stato necessario tener conto dell'andamento dinamico della gestione. L'aggiornamento del dato, anche in questo caso, è stato, quindi, demandato ai vari gestori, i quali hanno proceduto elaborando il costo/ricavo e popolando le colonne di CEPA e CECT relative ai conti di propria competenza nel database in intranet.

L'ultimo **conto economico** elaborato in relazione all'anno 2015 sarà quello di consuntivo, che andrà a costituire parte del bilancio d'esercizio. I lavori per la sua redazione in AOP sono attualmente in fase di esecuzione. Anche se la Regione non ha ancora emanato la circolare relativa al bilancio consuntivo (che l'anno scorso è stata emessa in data 9 aprile), tutti i gestori hanno già ricevuto dall'U.O.C. Contabilità e Bilancio la richiesta di invio dei dati di propria competenza e stanno provvedendo ad elaborare il costo/ricavo di competenza 2015 a consuntivo. Il lavoro da fare, in questa sede, è molto più vasto rispetto ai monitoraggi trimestrali, perché imperniato anche sulle variazioni dello stato patrimoniale e sulle revisioni delle poste imputate a debito/credito negli anni precedenti.

Per gli aspetti che rilevano ai fini della presente ricerca, di quest'ultima elaborazione possiamo segnalare la duplice importanza sia dal punto di vista contabile che dal punto di vista della programmazione. Il bilancio d'esercizio, infatti, viene considerato come uno dei principale strumenti utili all'interno del processo di programmazione dell'Azienda: il dato economico in esso esposto viene raffrontato con il valore di previsione (inserito in sede di BEP) e gli scostamenti sono analizzati e dettagliati nel rapporto annuale di fine anno e nella relazione del Direttore Generale allegata al bilancio consuntivo Tale relazione, peraltro, così come quella redatta in fase di BEP, ha lo scopo di guidare il lettore oltre la dimensione economica e finanziaria della gestione. In un'Azienda Sanitaria, infatti, le finalità istituzionali sono diverse da quelle di una qualsiasi azienda profit, pertanto il risultato d'esercizio non è l'unico indicatore rilevante per i soggetti tenuti a valutare l'operato della direzione. Esso *“assume il significato di indicatore solo parziale dell'economicità, da integrare con altri elementi di giudizio tipicamente extra-contabili, spesso non espressi in termini monetari, e di conseguenza non sintetizzabili in un unico indicatore”*.<sup>78</sup>

### **3.6) La contabilità analitica a supporto dei CdR**

Come riportato nel paragrafo 2.2.6, il controllo di gestione è un sottosistema costituito da una struttura organizzativa, una struttura tecnico-contabile ed un processo. Nella nostra trattazione abbiamo visto come questo processo permei tutte le fasi della pianificazione e della programmazione aziendale, nei momenti in cui si tratta di andare a verificare l'effettivo andamento delle variabili economiche e non: budgetary control, analisi degli scostamenti, valutazione della performance.

Uno strumento importante a supporto del processo di controllo di gestione è la contabilità analitica. Nell'AOP la Co.An. ha come scopo principale quello di produrre informazioni utili al processo decisionale, ma la complessità di questa parte della struttura tecnico-contabile del CdG meriterebbe una trattazione a sé. In questa sede, decidiamo, pertanto, di approfondire nel dettaglio una funzionalità che ci sembra particolarmente interessante ai fini della nostra ricerca: vedremo, quindi, in che modo la contabilità analitica supporta i responsabili dei CdR nel monitoraggio delle risorse loro assegnate tramite il processo di budget. Ricordiamo dal paragrafo 3.4, infatti, che il budgeting non prevede solo l'assegnazione di obiettivi, ma anche quella di risorse: al pari degli obiettivi anche la

---

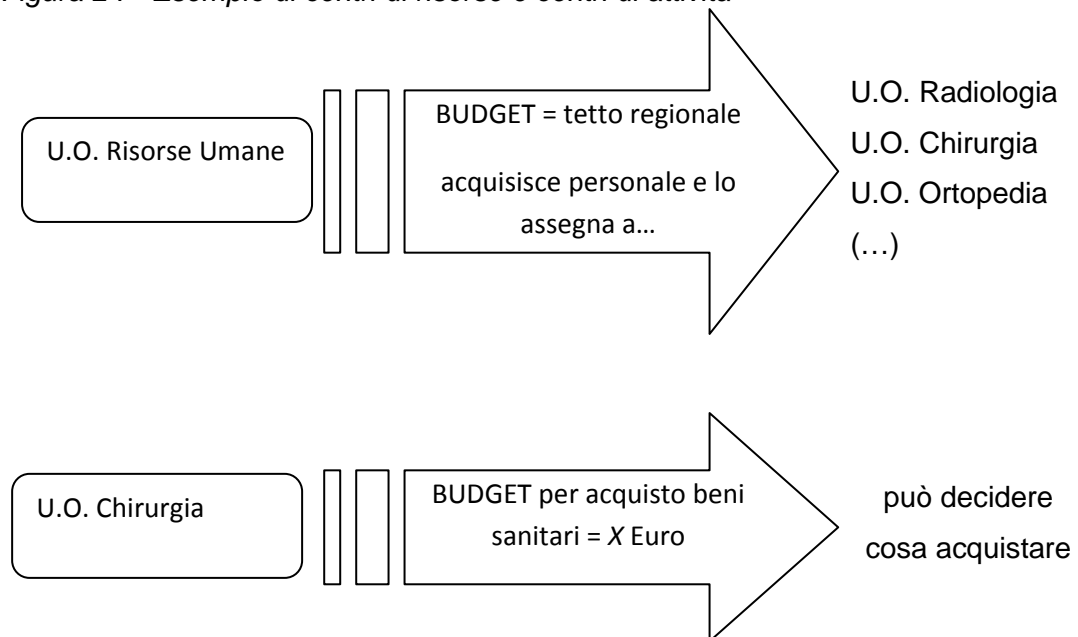
<sup>78</sup> Anessi Pessina, 1995: 414-415 citato in Maggi, *Controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, 2003, Giuffrè, pag. 60.



gestione delle risorse assegnate viene posta sotto la responsabilità del CdR. Ma che tipo di risorse si trovano a gestire i CdR? Quali costi devono monitorare? Essenzialmente, le risorse poste sotto la responsabilità dei Centri sono rappresentate da costi diretti, tipicamente costituiti da beni sanitari. La gestione dei costi indiretti del CdR, almeno in questa sede, viene tenuta separata e affidata al monitoraggio dei diversi servizi centralizzati. A questo livello, infatti, l'Azienda ha scelto di distinguere due tipologie di centri di responsabilità:

- ↳ i *centri di risorse*, responsabili della gestione centralizzata di tutte quelle risorse che costituiscono costo indiretto per le U.O. (si tratta principalmente dei servizi tecnico – amministrativi: personale, contabilità e bilancio, logistica, e così via);
- ↳ i *centri di attività*, che rappresentano il core business dell'attività ospedaliera e sono costituiti dai reparti, i quali hanno la responsabilità delle risorse assegnate per l'acquisto dei beni sanitari.

Figura 24 - Esempio di centri di risorse e centri di attività



Mentre il monitoraggio dei centri di risorse trova la sua massima espressione nell'analisi degli scostamenti effettuata in sede di redazione dei CEPA, per i centri di attività i dati di Co.Ge. non sono sufficienti a realizzare il grado di dettaglio necessario, pertanto il controllo relativo ad essi viene effettuato attraverso report di contabilità analitica.

La Co.An. arricchisce il dato rilevato in contabilità generale, in quanto attinge anche dal software che gestisce ricoveri e prestazioni sanitarie (SSI) e dal data-warehouse aziendale (Qlik). Qlik è una piattaforma informatica all'interno della quale i dati aziendali, memorizzati nei diversi database (magazzino, CUP, pronto soccorso, personale, visite

specialistiche, logistica e servizio mensa, e così via), vengono collegati e messi in relazione tra loro per fornire una vista unificata del patrimonio informativo aziendale.

I dati così raccolti vengono gestiti attraverso il gestionale di Co.An. Reportmed. In esso, accessibile dall'area intranet aziendale, le informazioni sono organizzate in report e rese disponibili ai responsabili di ogni Centro di Responsabilità, ciascuno per la propria parte di competenza. I report vengono gestiti attraverso il foglio di calcolo e visualizzati come tabelle pivot, la cui origine dei dati è rappresentata dalle fonti informative sopraccitate. Ciascun report ha una struttura standard che si mostra comunque flessibile, in quanto l'utente può modificare il layout della tabella pivot per visualizzare ed esportare in locale i dati di proprio interesse.

Figura 25 - Struttura dei report di Co.An. per i costi dei beni

Centro di responsabilità		Valori		
Centro di costo	Fattore produttivo	Somma di Costo 2014	Somma di Costo 2015	Somma di Delta
"cdc 1"	bene x	15	16	1
	bene y	4	6	2
<b>"cdc 1" Totale</b>		<b>19</b>	<b>22</b>	<b>3</b>
"cdc 2"	bene x	8	5	-3
<b>"cdc 2" Totale</b>		<b>8</b>	<b>5</b>	<b>-3</b>
<b>Totale complessivo</b>		<b>27</b>	<b>27</b>	<b>0</b>

Figura 26 - Struttura dei report di Co.An. per i ricavi (ricoveri/prestazioni)

Centro di responsabilità		Valori		
Centro di costo	Fattore produttivo	Somma di Volumi 2014	Somma di Volumi 2015	Somma di Delta
"cdc 1"	prestazione alfa	5	7	2
	prestazione beta	10	9	-1
	ricovero gamma	4	6	2
<b>"cdc 1" Totale</b>		<b>19</b>	<b>22</b>	<b>3</b>
"cdc 2"	ricovero gamma	8	5	-3
<b>"cdc 2" Totale</b>		<b>8</b>	<b>5</b>	<b>-3</b>
<b>Totale complessivo</b>		<b>27</b>	<b>27</b>	<b>0</b>

Come si può dedurre dall'analisi dei due report sopra esposti, appare chiaro che per l'implementazione del proprio sistema di contabilità analitica, l'AOP si è basata su:

- ↳ piano dei centri di responsabilità (approvato in sede di budget);
- ↳ piano dei centri di costo (modello regionale);

↳ piano dei fattori produttivi (modello regionale).

Inoltre, si può notare come, in aggiunta a alle risorse impiegate (costi), vengano rilevati anche i flussi relativi alle attività del CdR, che ne costituiscono la principale fonte di ricavo: ricoveri e prestazioni (mobilità, attività in fatturazione e attività libero professionale).

I report forniti attraverso Reportmed, quindi, rappresentano un valido supporto nel processo di responsabilizzazione e delega, in quanto permettono l'indispensabile ritorno di notizie relative a:

- ↳ andamento obiettivi assegnati da scheda di budget;
- ↳ utilizzo risorse assegnate;
- ↳ flusso delle prestazioni e dei ricoveri nel proprio ambito di competenza.

Grazie ai risultati del processo di controllo di gestione sul budget, i responsabili dei vari CdR hanno a disposizione tutte le informazioni che sono loro necessarie per acquisire la massima consapevolezza rispetto all'andamento della gestione relativa al settore di propria competenza.



## Conclusioni

Nonostante l'attivazione dei sistemi di programmazione e controllo stia conoscendo un periodo di ampia valorizzazione, a conclusione di questa ricerca appaiono ancora diversi i fattori critici sui quali è necessario lavorare.

Di sicuro non aiuta il fatto che il contesto normativo e ambientale in cui le Aziende Sanitarie si trovano a dover vivere sia sempre più complesso, caratterizzato da una continua evoluzione, una crescente competitività e, soprattutto, continui tagli di risorse a cui dover far fronte. Anche l'iniziale enfasi verso l'autonomia imprenditoriale incontra oggi restrizioni sempre più incisive, che si traducono nell'assegnazione di obiettivi predefiniti e nella determinazione di tetti di spesa imposti dall'alto e con i quali è necessario fare i conti.

Lo sforzo richiesto per l'implementazione di una gestione efficiente ed efficace cresce di anno in anno, perché i manager hanno il difficile compito di bilanciare l'esigenza di rispettare gli obiettivi di salute assegnati attingendo alle risorse economiche attribuite, sempre più scarse. In questo scenario, l'importanza delle fasi di pianificazione, programmazione e controllo emerge ancor più prepotentemente, confermandole a parte fondamentale della gestione strategica dell'Azienda. Ma l'attivazione degli strumenti di controllo di gestione richiede la presenza di professionalità altamente specializzate e competenti: da qui la chiara necessità di disporre di procedure di selezione del personale più mirate e di formazione continua, anche per le risorse tecnico-amministrative. Occorre sottolineare, peraltro, come quello dell'ottimale allocazione delle risorse umane sia un tema rilevante, che coinvolge tutta l'Azienda: manca infatti, nell'attuale sistema, un metodo di valorizzazione delle naturali capacità, aspirazioni ed esperienze professionali degli addetti ai lavori. Le assunzioni vengono effettuate tramite l'espletamento di procedure concorsuali, che permettono di valutare le competenze generiche, ma tralasciano quelle specifiche, andando a perdere, ad avviso dell'autore, la parte di valore aggiunto che un nuovo soggetto potrebbe portare in Azienda, nel caso di un'assegnazione mirata.

Un altro aspetto critico è rappresentato dal momento di valutazione del personale. La Relazione sulla Performance riferita al 2014 evidenzia che solo il 2,78% del personale del comparto ha avuto una valutazione inferiore a 21/30 e appena l'1,23% dei Dirigenti ha avuto un punteggio inferiore al rispettivo punteggio della performance attesa. Si tratta, evidentemente, di percentuali molto basse, rispetto a quanto auspicato dalla riforma Brunetta. Questo significa che, per quanto il sistema di valutazione imperniato sulle DIV possa apparire idoneo, emerge anche in AOP la difficoltà a sviluppare valutazioni obiettive, perché *“vi è la preoccupazione che eventuali valutazioni differenziate non*

*stimolino più impegno da parte di chi già contribuisce, ma al contrario possano produrre ulteriore abbandono e frustrazione in coloro che ottengono una valutazione negativa”.*<sup>79</sup>

Guardando, invece, al futuro con spirito positivo, una potenziale occasione di crescita va ricercata nella volontà, da parte della Regione, di implementare un sistema di contabilità analitica a livello regionale, che consentirà di definire un sistema di benchmark grazie al quale sarà possibile incrementare l'efficienza dell'intero SSR.

Inoltre, per l'Azienda Ospedaliera di Padova, una delle prossime sfide da affrontare potrebbe essere uno studio mirato ad introdurre un sistema sperimentale di *indicatori finanziari, patrimoniali, di equilibrio economico, di efficienza e di efficacia gestionale*,<sup>80</sup> nell'ottica di implementare ulteriormente il processo di controllo di gestione. Bisogna sempre tenere a mente che il fine ultimo deve essere quello della soddisfazione dei bisogni di salute del cittadino/utente, e che, quindi, l'analisi deve essere multidimensionale e non fermarsi solo agli aspetti contabili. In ogni caso, nell'attuale contesto, un'analisi per indici da affiancare ai report direzionali già testati potrebbe essere un valido aiuto per garantire prestazioni con standard sempre più elevati e tempi di attesa maggiormente accettabili.

---

<sup>79</sup> Cantù E.(a cura di), *Rapporto OASI 2010 – L'Aziendalizzazione della sanità in Italia*, 2010, EGEA, pag.497.

<sup>80</sup> Maggi, *Sistemi di controllo di gestione nelle Aziende Sanitarie*, 2003, Giuffrè.

## Bibliografia

- AA.VV. – (a cura della Presidenza del Consiglio dei Ministri), *Manuale operativo per il controllo di gestione*, 2001, Rubbettino – Capitoli 1 – 2 ([www.funzionepubblica.gov.it](http://www.funzionepubblica.gov.it)).
- Anthony, Hawkins, Macri, Merchant, *Sistemi di controllo. Analisi economiche per le decisioni aziendali*, 2005, McGraw-Hill.
- Astolfi, Barale, Ricci, *Entriamo in Azienda 3*, 2001, Tramontana.
- Astolfi, Barale, Ricci, *Entriamo in Azienda 1*, 2001, Tramontana.
- Azienda Ospedaliera di Padova ([www.sanita.padova.it](http://www.sanita.padova.it) – sezione: Azienda – Documenti):
  - *Piano Triennale Aziendale 2013-2015*;
  - *Piano delle Performance 2015-2017*;
  - *Documento di Direttive 2015*;
  - *Relazione sulla Performance 2014*;
  - *Bilancio Economico Preventivo 2015*;
  - *Atto Aziendale*.
- Barbiero, *Corso in preparazione al concorso per amministrativi – Assetto programmatico, contabile, gestionale e di controllo delle Aziende Sanitarie pubbliche*, 2008, CISL FP.
- Binci, Giusepponi (a cura di) *Il controllo di gestione in sanità: aree di sviluppo e ipotesi di miglioramento*, 2008, EUM – Capitoli 1, 5, 6, 8.
- Capasso, Coppola, Russo, *Profili evolutivi del SSN italiano: analisi e sintesi della produzione normativa dal 1978 ad oggi*, 2008, Società italiana di economia pubblica – Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale - Università di Pavia ([www.siepweb.it](http://www.siepweb.it)).
- Cantù (a cura di), *Rapporto OASI 2010 – L'Aziendalizzazione della sanità in Italia*, 2010, EGEA, capitoli 15 e 17.
- Favotto, *Economia Aziendale - Modelli, Misure, Casi*, 2001, McGraw-Hill.
- Gianani, Parisi, *Il controllo di gestione nelle aziende ospedaliere e nelle Aziende Sanitarie Locali*, 2000, ASI, Capitoli 1,2.
- Maggi, *Sistemi di controllo di gestione nelle Aziende Sanitarie*, 2003, Giuffrè.
- Normattiva ([www.normattiva.it](http://www.normattiva.it)):
  - *Legge n.833/1978* a testo originale;
  - *D.Lgs. n.502/1992* a testo originale e vigente;

- *D.Lgs. n.517/1993* a testo originale;
- *D.Lgs. n.229/1999* a testo originale;
- *D.Lgs. n.150/2009* a testo vigente;
- *D.Lgs. n.118/2011* a testo vigente.
- Podesva, *Manuale di legislazione sanitaria*, 2005, Simone Editore.
- Regione Veneto ([www.regioneveneto.it](http://www.regioneveneto.it)):
  - *Legge Regionale n.55/1994*;
  - *Legge Regionale n.56/1994*;
  - *Legge Regionale n.9/2011*;
  - *Legge Regionale n.23/2012*;
  - *DGRV n.1529/2013*;
  - *DGRV n.2270/2013*.
- Ricciarelli, Soldati, *Manuale per i concorsi nel ruolo amministrativo delle Aziende Sanitarie pubbliche*, 2003, Maggioli Editore.
- Vagnoni, Giornata di studio su “*Principi di pianificazione, programmazione e controllo nelle Aziende Sanitarie*”, 2005, Università di Ferrara/Azienda USL 19 di Adria (RO).
- Vagnoni, Giornata di studio su “*Budgeting, reporting e valutazione della performance*”, 2005, Università di Ferrara/Azienda USL 19 di Adria (RO).
- Vendramini, *Il sistema di budget per le Aziende Sanitarie pubbliche*, 2004, McGraw Hill.

## Fonti ulteriori

*Incontro con l'esperto: Intervista realizzata a cura dell'autore al sostituto responsabile dell'U.O.Programmazione e Controllo di Gestione dell'Azienda Ospedaliera di Padova – Dott.ssa Giulia Zumerle.*