

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

FACOLTA' DI SCIENZE STATISTICHE

CORSO DI LAUREA IN STATISTICA E GESTIONE DELLE IMPRESE



Tesi di Laurea

**PROGRAMMAZIONE E PIANIFICAZIONE DI UN' AZIENDA
SANITARIA LOCALE**

Relatore: Ch.mo Prof. SAVERIO BOZZOLAN

Laureanda: SILVIA PADOVAN

Matr. 553864/GEI

ANNO ACCADEMICO 2008-2009

*Un particolare ringraziamento a coloro che hanno
reso possibile questa realizzazione.*

INDICE:

INTRODUZIONE E PREMESSA	<i>pag. 7</i>
1. UN MODELLO DI PIANIFICAZIONE E PROGRAMMAZIONE NELLE ORGANIZZAZIONI NON ORIENTATE AL PROFITTO	<i>pag. 11</i>
2. PRESENTAZIONE DI UN’AZIENDA SANITARIA LOCALE	<i>pag. 15</i>
2.1. MISSION E VISION	<i>pag. 16</i>
2.2. STRUTTURA ORGANIZZATIVA DI RIFERIMENTO	<i>pag. 17</i>
2.3. ULTIME NORME SULL’ASSETTO CONTABILE, GESTIONALE E DI CONTROLLO	<i>pag. 21</i>
2.3.1. Sistema di contabilità	<i>pag. 24</i>
2.3.2. Controllo di Gestione	<i>pag. 25</i>
2.4. PROGRAMMAZIONE DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE	<i>pag. 26</i>
2.4.1. Piano Sanitario Nazionale	<i>pag. 27</i>
2.4.2. Piano Sanitario Regionale	<i>pag. 28</i>
3. STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE E PIANIFICAZIONE UTILIZZATI NELL’AZIENDA SANITARIA LOCALE	<i>pag. 29</i>
3.1. PIANI, PROGRAMMI E PROGETTI	<i>pag. 29</i>
3.2. METODICA DI BUDGET	<i>pag. 31</i>
3.2.1. Definizione	<i>pag. 31</i>
3.2.2. Budget nell’Azienda Sanitaria	<i>pag. 32</i>
3.2.3. Metodica di budget	<i>pag. 34</i>

3.3.	BILANCIO D'ESERCIZIO	<i>pag. 35</i>
3.3.1.	Definizione	<i>pag. 35</i>
3.3.2.	Bilancio di previsione	<i>pag. 37</i>
3.3.3.	Normativa sui bilanci dell'Azienda Sanitaria	<i>pag. 39</i>
3.3.4.	Principi contabili	<i>pag. 40</i>
4.	PROCEDURE OPERATIVE PER LA REDAZIONE DEGLI STRUMENTI	<i>pag. 43</i>
4.1.	PROCEDURA OPERATIVA PER LA FORMULAZIONE DEI BUDGET	<i>pag. 43</i>
4.1.1.	Processo di budget	<i>pag. 43</i>
4.1.2.	Esempio di una scheda di budget	<i>pag. 46</i>
4.2.	PROCEDURA OPERATIVA PER LA FORMULAZIONE DEI CONTI ECONOMICI PREVENTIVI	<i>pag. 53</i>
4.2.1.	Bilancio economico preventivo d'esercizio (BEP)	<i>pag. 53</i>
4.2.2.	Rendiconti economici trimestrali (CEPA)	<i>pag. 53</i>
4.2.3.	Procedura operativa per la formulazione del BEP e dei CEPA	<i>pag. 54</i>
4.2.4.	Esempio del foglio di lavoro per l'elaborazione dei Conti Economici Preventivi	<i>pag. 58</i>
4.3.	PROCEDURA OPERATIVA PER L'ASSEGNAZIONE E IL MONITORAGGIO DEL BUDGET FINANZIARIO AZIENDALE E DEL BUDGET DI STRUTTURA	<i>pag. 61</i>
	CONCLUSIONI	<i>pag. 63</i>
	BIBLIOGRAFIA	<i>pag. 65</i>

INTRODUZIONE E PREMESSA

Dopo gli anni '60, nel corso della storia economica d'impresa, si assiste ad un graduale sviluppo di studi inerenti gli strumenti ed i processi di pianificazione, programmazione e controllo economico-finanziario della gestione aziendale.

Questo maggiore interesse verso le materie economiche fu la conseguenza di una sempre maggior complessità che aumentava il rischio d'impresa.

In una tale situazione le imprese iniziarono ad adottare una gestione più programmata per essere vincenti sul mercato.

Programmare significa anticipare, mettendo per iscritto, le decisioni future, fissare gli obiettivi da raggiungere e dare espressione monetaria a tali obiettivi.

In particolare la pianificazione aziendale può essere definita come il sistema operativo attraverso il quale l'azienda fissa i suoi obiettivi e le azioni per conseguirli. Gli obiettivi, a loro volta, sono i risultati futuri, misurabili, che si prevede di conseguire entro un determinato tempo (il loro orizzonte temporale).

Il sistema di pianificazione è normalmente connesso al sistema di controllo di gestione, il quale ha lo scopo di guidare la gestione aziendale verso il conseguimento degli obiettivi pianificati, evidenziando gli scostamenti tra questi ultimi e i risultati della gestione. Tale stretta integrazione fa sì che normalmente, sia a livello teorico che pratico, si parli di "sistema di pianificazione e controllo".

La pianificazione si può distinguere in base alla dimensione temporale cui fa riferimento, abbiamo perciò:

- Pianificazione strategica, che traduce i fini aziendali (la mission) in obiettivi strategici, aventi un orizzonte temporale di lungo termine, pluriennale;
- Pianificazione tattica, che traduce gli obiettivi strategici in obiettivi tattici (obiettivi intermedi tra quelli precedenti e i budget annuali), aventi un orizzonte temporale di medio termine (indicativamente da 1 a 3-5 anni);
- Pianificazione operativa, che traduce gli obiettivi tattici in obiettivi operativi (o gestionali) aventi un orizzonte temporale di breve termine (indicativamente non superiore all'anno, budget annuali).

Correlativamente si parla di piani strategici, tattici e operativi. Si usano anche i termini programmazione e programma quali sinonimo di pianificazione e piano in generale o, più frequentemente, di pianificazione operativa e piano operativo.

L'andamento dell'attuazione dei piani va verificato nel tempo, giungendo anche alla revisione o all'aggiornamento degli stessi in caso d'eventi rilevanti, quali forti scostamenti non recuperabili, mutamento delle condizioni al contorno, variazioni di strategia. Per i piani a breve termine può essere formalizzata anche un'attività di verifica ed aggiornamento periodica, ad esempio trimestrale.

Nelle fasi di controllo, nel caso di scostamenti, si possono utilizzare due importanti strumenti per correggere eventuali problemi rilevati:

- o operazioni Feed Back è uno strumento utilizzato per il controllo del comportamento dinamico di un sistema; consiste nella capacità di tenere conto del valore della variabile in uscita da un'operazione per modificare l'operazione in ingresso del sistema stesso;
- o operazioni Feed Forward è uno strumento di controllo in contrasto con il feed back in quanto, non va a modificare le operazioni, ma svolge una rivisitazione degli obiettivi di partenza.

Nell'ambito della programmazione e pianificazione aziendale l'attività di previsione è indispensabile per attuare il processo di direzione e controllo della gestione. Per questo è utile disporre di dati precisi sull'attività passata, che consentono di valutare il comportamento in relazione alle variabili future che si dovranno affrontare, ottenendo delle previsioni più precise.

Schema logico:



Gli scopi essenziali della pianificazione sono:

- permettere all'azienda il miglior sfruttamento possibile delle sue potenzialità, per raggiungere i risultati che sono indicati come obiettivi, compatibilmente con i mezzi di cui si dispone;
- consentire di gestire l'azienda osservando i principi d'efficienza, efficacia ed economicità;
- confrontare i risultati consuntivi con i valori di budget effettuando un'analisi degli eventuali scostamenti per individuare cause e responsabilità, mettendo in atto eventuali azioni correttive.

Premessa

Questa relazione vuole focalizzarsi principalmente sulla pianificazione e programmazione operativa di un'Azienda Sanitaria Locale, facendo riferimento all'U.L.SS. n. 6 di Vicenza, concentrandosi essenzialmente sugli strumenti di pianificazione operativi ovvero: budget annuali e bilanci di previsione.

Il primo capitolo vuole introdurre l'argomento base del lavoro con l'utilizzo di un modello teorico di programmazione a livello di azienda non profit come lo è quella sanitaria.

Dal secondo capitolo in poi l'attenzione è riservata all'Azienda Sanitaria U.L.SS. n. 6 con una breve descrizione delle caratteristiche principali di quest'azienda. Sono evidenziati i suoi scopi e la sua organizzazione, per rendere più agevole la comprensione dei concetti e delle definizioni richiamate nei capitoli successivi.

Infine nel terzo e quarto capitolo sono illustrati i principali strumenti di programmazione, in particolare di breve termine, con lo studio delle rispettive procedure operative per la loro gestione.

1. UN MODELLO DI PIANIFICAZIONE E PROGRAMMAZIONE NELLE ORGANIZZAZIONI NON ORIENTATE AL PROFITTO

In ogni azienda il criterio generale e unificante consiste nella migliore combinazione delle risorse, disponibili in maniera limitata, per il raggiungimento di un dato obiettivo: il criterio dell'economicità.

Quest'ultima deve combinarsi con le condizioni di:

- efficacia dell'azione, intesa come grado di raggiungimento degli obiettivi istituzionali, in altre parole stimare l'utilità effettivamente prodotta per i beneficiari, come coerenza tra quantità e qualità dei benefici generati;
- efficienza nell'impiego delle risorse, intesa come rapporto tra quantità e qualità delle risorse utilizzate e dei beni prodotti.

Un'azienda non profit segue i principi d'efficacia della risposta ai bisogni, efficienza nell'impiego delle risorse ed economicità della gestione; deve strutturarsi, perciò, con funzioni di gestione simili a quelle tradizionali e deve anche innescare un meccanismo d'autoalimentazione finanziaria.

Il termine *non profit* è una locuzione giuridica di derivazione inglese a sua volta derivata dal latino che significa senza scopo di lucro e si applica ad organizzazioni i cui avanzi di gestione, utili, sono interamente reinvestiti per gli scopi organizzativi. In italiano si traduce generalmente con non lucrativo o non a scopo di lucro.

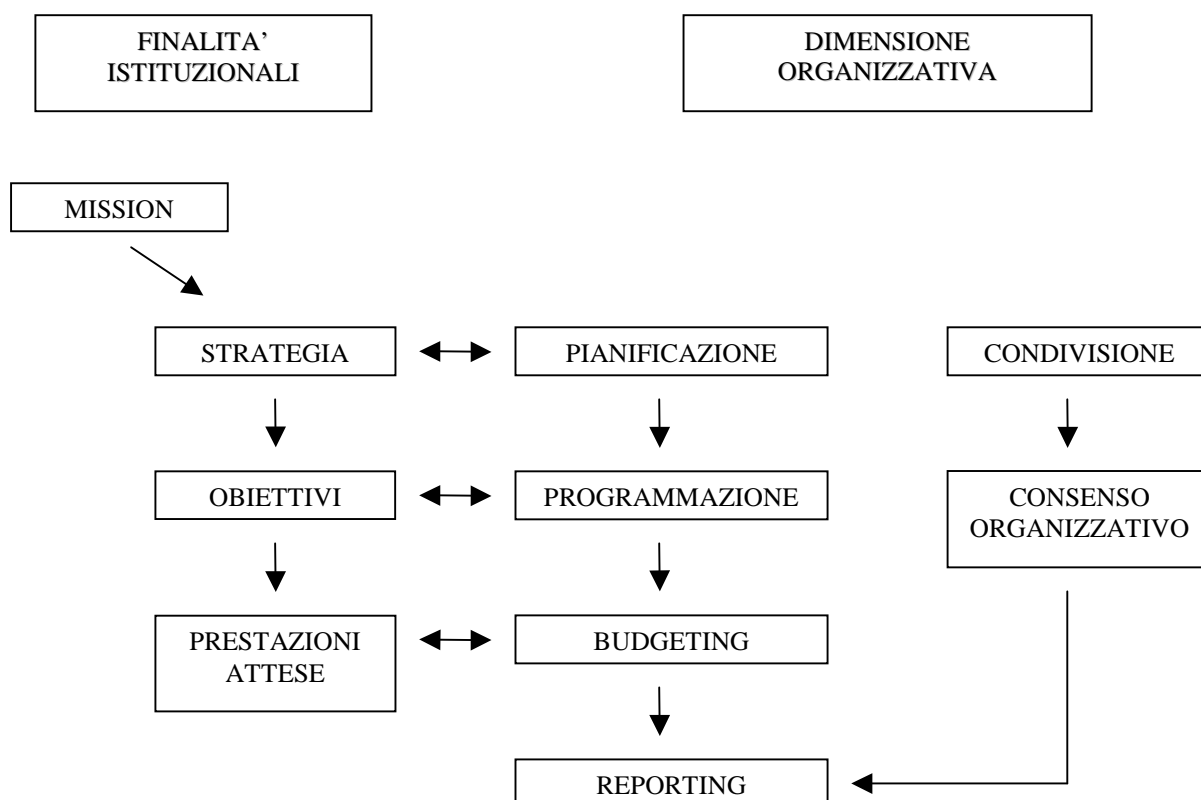
Gli elementi che accomunano queste forme possono essere ricondotti ai seguenti:

- Costituzione formale: l'ente deve avere uno statuto o un atto costitutivo o un altro documento che regoli i rapporti tra i membri, in modo da configurare una struttura organizzata e stabile nel tempo (assicurare la continuità);
- Natura giuridica privata: l'organizzazione non deve appartenere al settore pubblico;
- Assenza di distribuzione di profitti: l'azienda non deve distribuire ai propri soci né in forma diretta né indiretta, i profitti derivanti dalla propria attività;
- Erogazione di servizi d'utilità sociale: l'ente deve produrre ed erogare servizi a favore della collettività o parte di essa.

Seppur le Aziende Sanitarie si costituiscono in aziende con personalità giuridica pubblica e quindi mancano di un elemento delle aziende non profit esse si accomunano per tutte le altre caratteristiche.

Il seguente modello di pianificazione e programmazione è facilmente adattabile alla realtà di un'Azienda Sanitaria sia per gli elementi che la compongono sia per il consenso organizzativo, fattore essenziale nelle organizzazioni.

I sistemi di pianificazione e controllo nelle organizzazioni non orientate al profitto:



Illustriamo ora i diversi elementi che compongono il modello e le relazioni che li caratterizzano.

Le finalità istituzionali sono suddivise in quattro livelli d'analisi:

- Mission
- Strategia
- Obiettivi
- Prestazioni attese

Mission: rappresenta gli scopi fondamentali di un'organizzazione, nella giustificazione stessa della sua esistenza. Può essere formalizzata o meno ma deve essere condivisa e comunicata a

tutti i membri dell'organizzazione in quanto è fondamentale per orientare il processo decisionale e per crearne l'identità.

Spesso questo concetto è affiancato a quello di vision cioè come l'organizzazione vede se stessa nel futuro, consiste nella proiezione di mission in uno scenario futuro.

Strategia: è l'insieme delle decisioni strategiche che l'organizzazione adotta per conseguire i suoi obiettivi di lungo termine. Le decisioni riguardano le risorse necessarie al raggiungimento degli scopi.

Se l'obiettivo della mission è capire “dove l'organizzazione intende andare”, attraverso la strategia s'individua “come l'organizzazione può arrivare alla meta”.

Obiettivi: servono a rendere operative le decisioni di carattere strategico. Costituiscono l'insieme di programmi d'azione destinati ad avvicinare l'azienda verso le priorità strategiche da perseguire.

Il processo organizzativo che produce come output tali linee d'azione operative è la programmazione.

I principali aspetti di criticità relativi a questa fase riguardano:

- la definizione dei criteri mediante i quali comparare i programmi d'azione alternativi;
- l'individuazione delle grandezze idonee ad esprimere obiettivi e responsabilità per la realizzazione dei programmi;
- l'analisi dei fattori di rischio e d'incertezza connessi ai differenti programmi d'azione;
- l'individuazione delle risorse strumentali per la realizzazione dei programmi;
- la stima dei benefici derivanti dalla realizzazione dei programmi di attività prescelti.

Prestazioni attese: s'individuano gli obiettivi di carattere operativo ed i criteri di valutazione delle performance per ogni centro di responsabilità.

Infatti per il perseguimento delle finalità strategiche è necessario che gli obiettivi individuati nella fase precedente vengano ulteriormente disaggregati per ogni unità organizzativa o per singoli centri di responsabilità.

La dimensione organizzativa esprime il processo iterativo attraverso il quale un'organizzazione “si mette in movimento” verso le finalità istituzionali prescelte. I processi di cui è costituita sono:

- Pianificazione
- Programmazione
- Budgeting
- Reporting
- Condivisione

- Consenso organizzativo

Processo di pianificazione: può essere definito come uno sforzo coordinato e finalizzato a produrre decisioni ed azioni fondamentali che concorrono a definire ciò che un'organizzazione è e vuole essere.

Processo di programmazione: serve per individuare ed elaborare programmi d'azione idonei ad agevolare il raggiungimento degli obiettivi strategici in precedenza definiti, tenendo nella dovuta considerazione i fattori di contesto esterno ed interno; si tratta di individuare linee d'azione percorribili e di verificarne le implicazioni in termini di fabbisogni finanziari, di risorse umane e tecnologiche.

Questa fase ha lo scopo di definire le linee guida per il budgeting ovvero una programmazione analitica o un prospetto riassuntivo in cui risultino con chiarezza le principali caratteristiche dei programmi prescelti.

Processo di budgeting: definisce obiettivi di carattere operativo che costituiscono una sorta di tappe intermedie, da raggiungere tendenzialmente nel breve periodo, rispetto ai programmi d'azione formulati in precedenza. Grazie a questo processo non solo si procede ad una precisa allocazione delle risorse disponibili, ma consente anche di coordinare e controllare le differenti unità operative.

Processo di reporting: ha l'intento di realizzare un sistematico confronto tra gli obiettivi prefissati e i risultati conseguiti, individuare le cause cui attribuire eventuali scostamenti e suggerire le opportune azioni correttive da intraprendere.

Condivisione: nelle organizzazioni di tipo non profit costituisce un fattore di fondamentale importanza; è utile che il grado di coinvolgimento dei membri dell'organizzazione nella mission sia elevato.

Consenso organizzativo: quest'ultimo interessa principalmente i processi di budgeting e di reporting i quali dovrebbero essere realizzati in modo da sviluppare il più ampio consenso organizzativo in relazione agli obiettivi attribuiti alle singole unità organizzative e ai criteri e grandezze prescelte per la valutazione delle prestazioni ottenute dalle singole unità organizzative.

2. PRESENTAZIONE DI UN'AZIENDA SANITARIA LOCALE

Finora è sempre stato utilizzato il termine Azienda Sanitaria senza mai chiarire il suo significato. Tra le aziende pubbliche che erogano servizi sanitari e che fanno parte del Servizio Sanitario Nazionale abbiamo:

- l'Azienda Sanitaria Locale (A.S.L.) che ha come finalità primaria quella di garantire l'assistenza sanitaria alla popolazione nel proprio ambito territoriale; il suo sistema di finanziamento è costituito, principalmente, dalla quota capitaria distribuita alle A.S.L. dalla Regione;
- l'Azienda Ospedaliera (A.O.) che ha lo scopo di svolgere attività di ricerca, specializzazione e sperimentazione; il suo sistema di finanziamento, a differenza del precedente, è procurato, principalmente, mediante prestazioni erogate ed attività svolte.

Spetta alla Regione disciplinare l'articolazione del territorio regionale in Aziende Sanitarie Locali (definendone gli ambiti territoriali) e individuare gli ospedali da costituire in Aziende Ospedaliere.

Definizione: l'Azienda Sanitaria Locale (ASL) è un ente pubblico locale, precisamente è un'azienda dotata di personalità giuridica pubblica, ovvero di diritti e doveri, con autonomia imprenditoriale disciplinata con atto aziendale di diritto privato. Essa quindi, dovrà operare sempre più come azienda privata, nell'ambito della programmazione regionale.

Viene definita ente strumentale della Regione, infatti con la legge di riforma ter (D.Lgs. 229/99) la precedente Unità sanitaria locale (USL), dipendente dal Comune, è divenuta Azienda Sanitaria Locale; oggi viene indicata con il termine di Azienda U.s.l. o direttamente A.s.l.

Prima di proseguire è importante ricordare che nella regione Veneto vengono indicate con l'abbreviazione U.L.SS. ovvero Unità Locale Socio-Sanitaria. Seppur hanno mantenuto il termine di *unità* sono a tutti gli effetti aziende come prima descritto. Inoltre il termine socio-sanitaria serve ad indicare che nel Veneto le Aziende Sanitarie non hanno solo il compito di erogare prestazioni sanitarie, ma anche prestazioni di carattere sociale svolte solo su delega dei Comuni e, in tal caso, con oneri a carico dei rispettivi Comuni. Nelle altre regioni d'Italia, invece, spetta al Comune l'esercizio dei servizi sociali, tant'è vero che solo nella Regione

Veneto è tenuta una contabilità separata per quanto attiene l'area sociale rispetto alla contabilità dell'area sanitaria.

Sono esempi di servizi sociali l'assistenza agli anziani, agli handicappati e l'attività rivolta al recupero delle tossicodipendenze.

Nella Regione Veneto il territorio è stato suddiviso in 21 Unità locali socio-sanitarie (UU.LL.SS.) e sono stati individuate due Aziende Ospedaliere (Padova e Verona).

L'Azienda U.l.ss. n. 6 "Vicenza" (in seguito denominata Azienda) è una delle 21 UU.LL.SS. del Veneto ed è stata costituita con la legge regionale 56/94 con decorrenza 1 gennaio 1995.

È costituita da 39 comuni e comprende un territorio di 736 Km² ed una popolazione assistita di circa 300 mila abitanti.

Assume la ragione sociale di: AZIENDA U.L.SS. N. 6 "VICENZA" ed il logo è il seguente:



Esso si compone di una rappresentazione della statua di Sant'Antonio Abate con lo sfondo dell'antico chiostro dell'Ospedale San Bortolo risalente al XV sec..

2.1. MISSION E VISION

L'Azienda, quale ente strumentale della regione, ha come compito, nel rispetto dei livelli essenziali di assistenza nazionali, il perseguimento della salute della popolazione sul piano fisico, psichico e sociale nel proprio ambiente di vita e di lavoro, impiegando nel processo di assistenza le risorse ad esse assegnate in modo efficiente. In particolare deve realizzare le finalità del servizio socio-sanitario Regionale contenute nel rispettivo piano regionale.

Mentre, i valori che ispirano l'Azienda sono: la tutela della salute, quale bene collettivo ed individuale, e l'equità d'accesso dei cittadini ai servizi socio-sanitari.

La visione dell'Azienda consiste nell'essere e voler essere parte di un sistema diffusamente orientato al miglioramento continuo della qualità dell'assistenza per soddisfare bisogni sempre più complessi dei cittadini, avvalendosi dell'evoluzione delle tecniche e delle conoscenze.

E' perciò compito dell'Azienda mantenere elevati i livelli di qualità riducendo i costi, perseguire la soddisfazione dei reali bisogni delle comunità e dei singoli, creare un ambiente che favorisca l'espressione del potenziale professionale ed umano degli operatori.

L'assistenza è la componente fondamentale dell'Azienda, essa deve essere prestata con continuità e con criteri d'integrazione organizzativa e multidisciplinare, tenuto conto:

- del rispetto delle persone assistite e delle loro famiglie;
- delle tecniche e procedure più aggiornate, per assicurare gli standard più elevati;
- dell'assistenza la quale deve essere offerta nel contesto più appropriato;
- della formazione continua del personale.

Infine gli obiettivi aziendali, intesi come i risultati concreti che l'azienda deve raggiungere per realizzare la propria missione in un dato arco temporale, sono definiti dalla programmazione socio-sanitaria regionale e sono assegnati al Direttore Generale all'atto del conferimento dell'incarico.

Il Direttore Generale esercitando l'autonomia imprenditoriale deve raggiungere quanto gli è stato assegnato. Mentre, a sua volta, la regione deve valutare questi obiettivi accertando ed apprezzando il grado con cui sono stati raggiunti gli stessi.

2.2. STRUTTURA ORGANIZZATIVA DI RIFERIMENTO

La struttura organizzativa dell'Azienda Sanitaria di Vicenza, U.l.ss. n. 6, è definita nell'Atto Aziendale secondo i principi fissati da disposizioni regionali.

L'atto aziendale è approvato dal Direttore Generale ed individua:

- l'organizzazione dell'azienda;
- il funzionamento delle strutture;
- le modalità d'individuazione delle strutture operative dotate d'autonomia gestionale o tecnico professionale.

La legge regionale 56/94 prevede i seguenti criteri d'organizzazione delle strutture e unità operative (U.O.) di un'Azienda Sanitaria:

- a ciascuna struttura e U.O. sono assegnati compiti, obiettivi quantitativi e qualitativi e strumenti coerenti fra loro;
- ciascuna struttura e U.O. ha un unico responsabile da cui dipendono tutti gli operatori ad essa assegnati;
- ciascuna struttura e U.O. costituisce un centro di attività e di costo con un proprio budget, il responsabile risponde degli obiettivi nel rispetto del budget assegnato;

○ ciascuna struttura e U.O., benché autonoma, deve adottare procedure coordinate.

Il *centro di responsabilità (C.d.R.)* rappresenta una struttura o un'unità operativa alla quale sono assegnate, attraverso la metodica di budget, specifiche risorse per il conseguimento dei risultati assegnati. Presenta le seguenti caratteristiche:

- omogeneità delle attività svolte;
- significatività delle risorse impegnate;
- esistenza di uno specifico responsabile di gestione e di risultato.

L'Azienda, secondo il decreto legislativo 229/99, organizza tutte le attività secondo il *modello dipartimentale*, modello di organizzazione che prevale su quello dell'unità operativa.

Questo modello prevede l'accorpamento di due o più strutture semplici e/o unità operative complesse che perseguono comuni finalità e sono quindi tra di loro interconnesse, pur mantenendo la propria autonomia.

Ogni Dipartimento è diretto da un Direttore che ha a disposizione le risorse individuate sulla base di una procedura 'negoziata' con la Direzione Generale (metodica di budget).

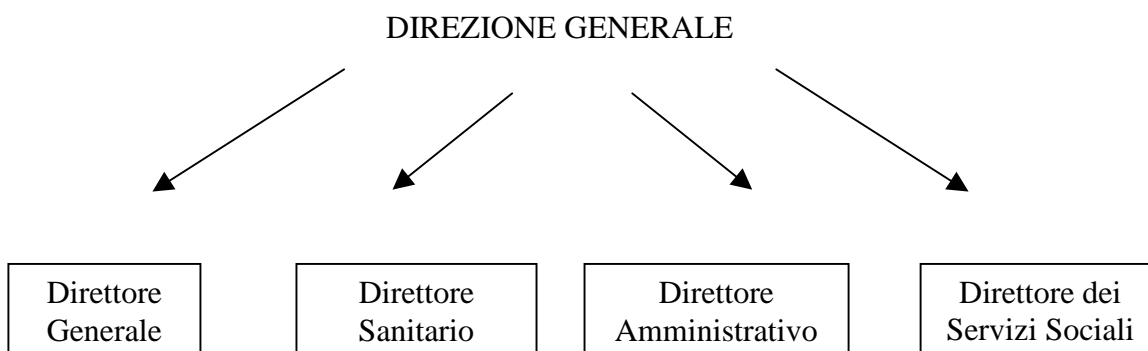
Un'organizzazione di tipo dipartimentale consente non solo una gestione più efficiente ed economica degli spazi, delle attrezzature, delle tecnologie e del personale, ma anche la possibilità di sperimentare modalità organizzative innovative e di sviluppare e coordinare attività cliniche, di ricerca e di studio.

Esistono due modelli dipartimentali:

1. Dipartimenti funzionali per obiettivi: costituiti da divisioni o servizi che concorrono ad obiettivi comuni e coordinati da un responsabile con compiti di coordinamento;
2. Dipartimenti strutturali: costituiti da divisioni o servizi omogenei sotto il profilo dell'attività e delle risorse umane e tecnologiche impiegate, diretti da un Direttore cui competono le decisioni in merito all'impiego delle risorse e alle questioni operative del dipartimento.

Prima di definire la vera e propria organizzazione dell'Azienda è utile descrivere la composizione della Direzione Generale che è l'organo di gestione e controllo.

Schema logico:



Il *Direttore Generale* (D.G.) è l'organo cui compete tutti i poteri di governo e gestione complessiva dell'azienda, di cui ha legale rappresentanza. È nominato dal Presidente della Giunta Regionale. Il rapporto che lega il D.G. alla Regione è un rapporto di fiducia, esclusivo e di diritto privato a tempo pieno e quinquennale, rinnovabile. La Regione può in ogni caso risolvere il contratto per gravi motivi, per violazione delle leggi o per la presenza di un grave disavanzo.

Egli assicura il perseguimento della missione avvalendosi dell'attività degli organi e delle strutture aziendali, coadiuvato dal Direttore Sanitario, Amministrativo e dei Servizi Sociali; questi ultimi sono nominati direttamente da lui stesso.

Infine esercita i poteri organizzativi e gestionali attribuiti dalle leggi, presidia lo svolgimento di tutte le funzioni necessarie alla direzione, all'organizzazione e all'attuazione dei compiti d'istituto nel rispetto dei principi d'imparzialità e trasparenza, nonché dei criteri d'efficacia, d'efficienza e d'economicità della gestione.

Il *Direttore Amministrativo* (D.A.) dirige i servizi amministrativi dell'U.I.ss. ed in particolare svolge attività di direzione e coordinamento nei confronti dei responsabili delle strutture con riferimento ad aspetti gestionali amministrativi avvalendosi dei dirigenti.

Il *Direttore Sanitario* (D.S.) svolge attività di direzione e coordinamento nei confronti dei responsabili delle strutture con riferimento ad aspetti igienico sanitari e ai programmi d'intervento a tutela della salute.

Il *Direttore dei Servizi Sociali* (D.S.S.) svolge attività di direzione e coordinamento nei confronti delle strutture con riferimento agli aspetti organizzativi dei servizi sociali e socio-sanitari e ai programmi d'intervento a tutela della salute.

È importante ricordare che gli organi dell'U.I.ss. sono solo due: il Direttore Generale e il Collegio Sindacale. Quest'ultimo è l'organo di controllo interno, composto da 5 revisori, che ha le seguenti competenze:

- vigila sull'osservanza della legge;
- verifica l'amministrazione economica e la contabilità;
- può effettuare ispezioni e controlli anche individualmente;
- invia alla Regione una relazione trimestrale sui risultati dell'azienda, denunciando i fatti se vi è sospetto d'irregolarità.

Schema logico sull'articolazione dell'Unità Locale Socio Sanitaria



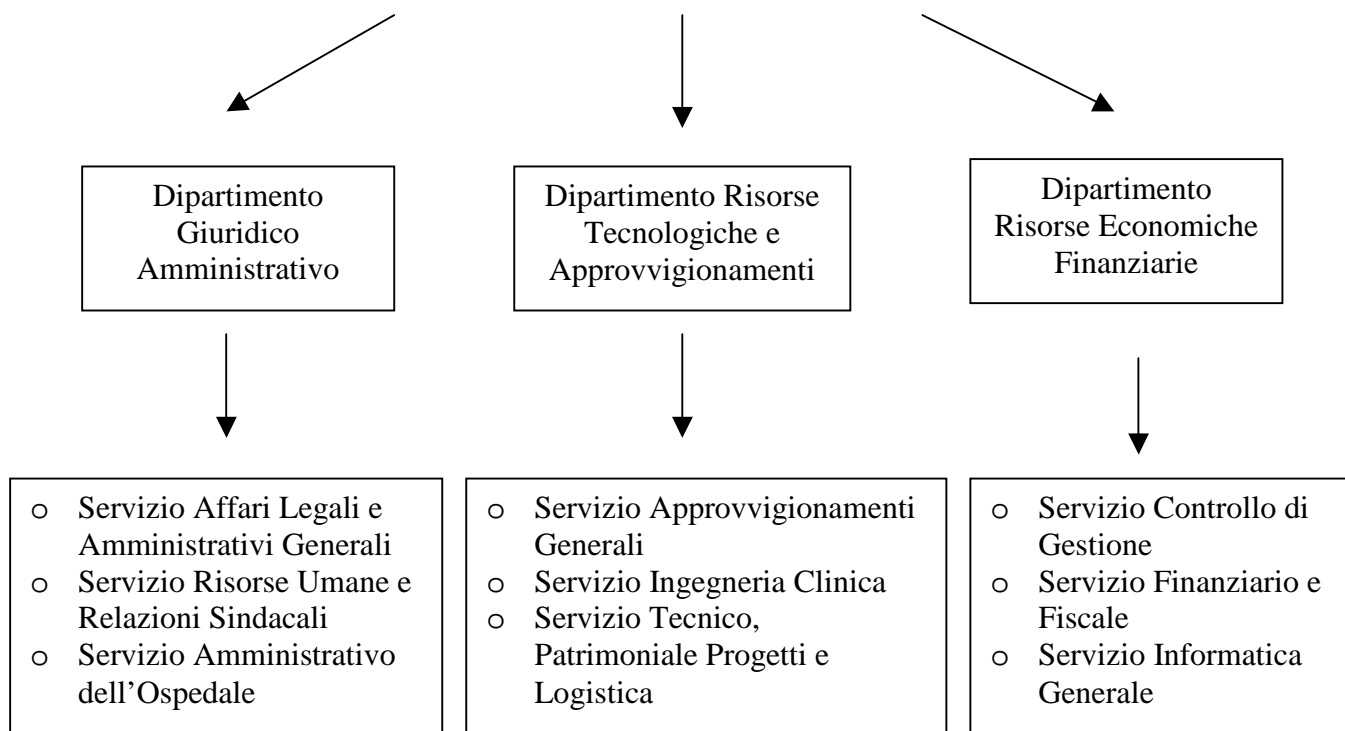
L'*Ospedale* è la struttura tecnico funzionale mediante la quale l'Azienda assicura l'assistenza ospedaliera in modo unitario ed integrato sulla base della programmazione regionale. Ogni U.l.ss. deve avere almeno un presidio ospedaliero, Vicenza ne ha due il Presidio Ospedaliero di Vicenza (San Bortolo) e il Presidio Ospedaliero di Noventa; essi sono organizzati in dipartimenti.

Il *Distretto Socio Sanitario* è la struttura dotata d'autonomia tecnico-gestionale ed economico finanziaria, con contabilità separata, mediante la quale l'Azienda assicura una risposta coordinata e continuativa ai bisogni della popolazione; ha lo scopo di portare i servizi vicino ai cittadini ed essere per loro un centro di riferimento realizzando l'integrazione tra i servizi sociali e sanitari. Al responsabile di distretto spetta la gestione del budget, nonché la direzione degli operatori assegnati dal Direttore Generale ed il coordinamento delle prestazioni in convenzione, ai fini del raggiungimento dei prefissati obiettivi qualitativi e quantitativi con particolare riferimento alle attività individuate dal piano socio-sanitario regionale.

Il budget del Distretto è costituito dalla somma dei budget assegnati alle Aree dipartimentali distrettuali, al Dipartimento cure primarie ed alle Articolazioni aziendali operanti sul territorio del Distretto.

Il *Dipartimento di Prevenzione* è la struttura tecnico funzionale preposta alla promozione della tutela della salute della popolazione. Deve garantire la tutela della salute collettiva, la prevenzione delle malattie e delle disabilità e migliorare la qualità della vita.

STRUTTURE DI SUPPORTO ALLA PRODUZIONE



La dipartimentalizzazione concerne anche i servizi professionali, tecnici e amministrativi, sopra elencati, utili per l'organizzazione, la gestione e l'acquisizione delle risorse destinate alle strutture della produzione.

L'organizzazione è improntata ai principi d'efficacia, efficienza, economicità, eticità, nonché a quello di flessibilità per rendere l'azienda funzionale al raggiungimento degli obiettivi fissati di volta in volta dal Direttore Generale.

2.3. ULTIME NORME SULL'ASSETTO CONTABILE, GESTIONALE E DI CONTROLLO

Sono trascorsi ormai 16 anni dall'approvazione della legge delega 421 del 23 ottobre 1992, con la quale il Parlamento delegava il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi con cui apportare modifiche strutturali a quattro settori cruciali della pubblica amministrazione: la sanità, il pubblico impiego, la previdenza e la finanza territoriale.

La profonda trasformazione dell'amministrazione pubblica, di cui la legge delega 421/92 delineava le direttrici portanti, rispondeva all'esigenza di riportare sotto controllo l'andamento di una spesa pubblica che agli inizi degli anni '90 risultava assolutamente incompatibile con gli

impegni internazionali che l'Italia aveva assunto sottoscrivendo il trattato di Maastricht il 7 febbraio dell'anno 1992.

Con il decreto legislativo 502 del 30 dicembre 1992 veniva successivamente delineato il quadro normativo di riferimento per il riordino del Servizio Sanitario Nazionale che fu da alcuni definito riforma della riforma (rispetto alla legge 833 del 23 dicembre 1978, che più che legge di riforma è da ritenerla a tutti gli effetti, la legge istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale). Facendo salvi i principi portanti della legge 833 (il diritto alla tutela della salute, l'unitarietà e la continuità dell'intervento sanitario, dalla prevenzione alla cura alla riabilitazione, l'universalità nell'accesso alle prestazioni sanitarie) questa riforma ridisegnava il quadro complessivo delle funzioni e delle responsabilità dei diversi livelli istituzionali di governo del sistema sanitario e introduceva criteri e strumenti di gestione di carattere aziendale.

Il decreto legislativo 502, successivamente modificato dal decreto legislativo 517 del 23 dicembre 1993 e dal decreto legislativo 229 del 19 giugno 1999, segnava di fatto l'inesco di un processo di trasformazione del Servizio Sanitario Nazionale.

Le principali innovazioni riguardarono:

- la regionalizzazione del Sistema Sanitario, per decentrare la responsabilità dell'utilizzo delle risorse economico finanziarie alle Regioni e ottenere un maggior controllo dei limiti della spesa sanitaria pubblica;
- la possibilità di incorporare gli ospedali più importanti dalle A.s.l. istituendo autonome Aziende Ospedaliere (come l'Ospedale di Padova e Verona);
- il metodo del finanziamento in base ai livelli uniformi di assistenza nazionali;
- la distinzione del momento politico (che spetta alle regioni) da quello gestionale, di competenza del Direttore Generale, cui spettano come già visto tutti i poteri di gestione e la legale rappresentanza dell'azienda;
- l'individuazione delle competenze suddivise tra Stato, Regione e Comuni;
- l'aziendalizzazione dell'U.s.l., ovvero l'innovazione più importante a livello economico.

Per *Aziendalizzazione* s'intende il cambiamento istituzionale da ente pubblico ad azienda pubblica, ovvero l'introduzione di strumenti aziendalistici e di vincoli economici per la verifica dei risultati conseguiti e le risorse utilizzate (contabilità economico-patrimoniale, controllo di gestione e budget).

Il carattere "azienda" viene pertanto collegato al concetto "autonomia", ovvero la capacità di gestire in modo autonomo, salvo i limiti generali disposti dalle normative regionali, la propria attività, sotto l'aspetto sanitario, organizzativo, gestionale e amministrativo

In particolare si disponeva che le Regioni provvedessero ad emettere norme sulla gestione economico finanziaria e patrimoniale delle Aziende Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere.

Questo cambiamento fu rilevante in quanto, per la prima volta, una tipologia di azienda pubblica abbandonava il tradizionale sistema di contabilità finanziaria per sviluppare un sistema di contabilità economico patrimoniale.

La Regione Veneto con le leggi regionali 55/1994 e 56/1994 ha provveduto a disciplinare gli aspetti organizzativi e gestionali delle UU.LL.SS. Venete secondo i nuovi principi del d.lgs. 502/92.

- La legge regionale 56/94 individua le competenze delle Regioni, delle UU.LL.SS. e dei Comuni, individua gli strumenti della programmazione ed integrazione socio sanitaria, definisce gli aspetti di organizzazione generale e le competenze degli organi di gestione e controllo e degli organismi collegiali, individua le strutture operative sanitarie e sociali nonché i criteri per il finanziamento del Servizio Sanitario Regionale.
- La legge regionale 55/94 contiene le norme sull'assetto programmatico, contabile, gestionale e di controllo delle Aziende Sanitarie. In particolare definisce gli strumenti della programmazione aziendale, i criteri per il finanziamento delle Aziende Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere nonché delle attività socio assistenziali delegate, i bilanci, la metodica di budget, le norme sulla contabilità analitica e il controllo di gestione.

Queste due leggi sono tutt'ora in vigore seppur nel 1999 fu emanato il decreto legislativo 229 cosiddetta riforma "Bindi" o III Riforma la quale modificò alcuni principi del decreto legislativo 502/92. Gli aspetti principali del d.lgs. 229/99 sono riassumibili nei seguenti punti:

- completamento della regionalizzazione;
- completamento dell'aziendalizzazione;
- nuova disciplina della dirigenza medica;
- attenzione rivolta non solo al principio dell'efficienza ma anche efficacia;
- nuova disciplina sull'autorizzazione, accreditamento e accordi contrattuali per l'erogazione delle prestazioni;
- rafforzamento dell'organizzazione dipartimentale, quale modello ordinario di gestione operativa di tutte le attività delle aziende.

I prossimi due paragrafi approfondiscono alcune norme contenute nella L.R. 55/94 riguardante l'assetto programmatico, contabile, gestionale e di controllo delle UU.LL.SS. e delle Aziende Ospedaliere del Veneto.

2.3.1. Sistema di contabilità

Con la L.R. 55/94 è stato introdotto un nuovo sistema di contabilità economico patrimoniale basato sulle prestazioni effettuate per centri di costo (centri di attività). Si è passati da una contabilità finanziaria nella quale il bilancio rappresentava un vero proprio vincolo, ad una contabilità di tipo “aziendalistico”.

Con la vecchia contabilità finanziaria il bilancio di previsione, una volta approvato dalla regione, rappresentava per l’U.I.ss. un vincolo. Le entrate e le uscite erano suddivise per capitoli ed era vietato il travaso da un capitolo di bilancio ad un altro.

Ora, invece, questa normativa conferisce al Direttore Generale autonomia nella gestione delle risorse.

Con la contabilità economico patrimoniale si sono modificati anche gli strumenti di rendicontazione: dal rendiconto finanziario al bilancio d’esercizio. Si rilevano i valori relativi ai costi, ai ricavi, e ai proventi imputabili alla competenza economica dell’esercizio e i connessi valori che misurano la consistenza e le variazioni degli elementi attivi e passivi del patrimonio con lo scopo di individuare alla fine dell’anno il risultato economico della gestione, nonché il valore del patrimonio di funzionamento.

Il risultato economico può essere positivo (utile) o negativo (perdita). Nell’ipotesi in cui la gestione si concluda con un utile lo stesso, sarà destinato ad investimenti in conto capitale, ad incentivazioni del personale (definite sindacalmente) oppure una parte può essere accantonata nel fondo di riserva.

Nell’ipotesi in cui il bilancio si chiude in disavanzo il Direttore Generale con proprio provvedimento dovrà indicare le cause della stessa, nonché proporre le modalità di copertura.

I bilanci che l’U.I.ss. ha l’obbligo di redigere sono:

- il bilancio pluriennale di previsione;
- il bilancio annuale di previsione;
- il bilancio di esercizio.

Inoltre l’U.I.ss. e l’A.O. devono applicare la contabilità analitica, vista come parte integrante del sistema informativo aziendale, con lo scopo di raggruppare i valori economici in base alle caratteristiche dei processi produttivi ed erogativi.

In questo modo si ripartiscono i valori relativi ai costi di produzione e di erogazione, ai ricavi, ai proventi, ai prezzi interni con riferimento a individuati oggetti di rilevazione.

Gli oggetti di rilevazione sono rappresentati:

- dai centri di responsabilità;
- da specifiche aree di attività semplici o complesse;

- o da beni, servizi e prestazioni destinati all'utenza esterna o da impiegare interamente all'interno dell'azienda.

I dati di base contabili ed extracontabili per l'alimentazione della contabilità analitica sono raccolti in modo informatico in particolare dalla contabilità economico-patrimoniale.

2.3.2. Controllo di Gestione

Altro argomento trattato dalla L.R. 55 è il controllo di gestione. Questo fu, tra gli strumenti innovativi introdotti dalla normativa di riordino del Servizio Sanitario Nazionale, quello più diffuso nelle Aziende Sanitarie italiane. Precisamente la sua introduzione costituisce uno specifico obbligo normativo sancito dall'articolo 4 del decreto legislativo 286 del 30 luglio 1999 (riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche).

Il controllo di gestione è definito come “insieme integrato e coordinato di criteri, strumenti, procedure finalizzato ad attivare un processo iterativo di programmazione degli obiettivi da conseguire e di verifica della rispondenza dell'andamento della gestione rispetto agli obiettivi prefissati; è diretto a consentire ad un'organizzazione di conseguire i propri obiettivi con la massima efficacia e con la massima efficienza possibili”.

La struttura organizzativa del controllo di gestione è costituita dall'insieme dei centri di responsabilità e dall'unità organizzativa preposta allo svolgimento del processo di controllo di gestione.

La struttura tecnico-contabile del controllo di gestione è, invece, costituita dall'insieme degli strumenti informativi che consentono la raccolta, l'analisi e la diffusione delle informazioni per lo svolgimento della propria attività. Si avvale della contabilità economico-patrimoniale, della contabilità analitica, della metodologia di budget.

Il controllo di gestione non è un fatto contabile, ma un processo decisionale, uno strumento di guida dell'organizzazione.

Questa complessità rende indispensabile che la progettazione e l'implementazione del sistema di programmazione e controllo siano effettuate non solo sulla base di solidi presupposti di carattere teorico-metodologico, ma anche sulla base di un'attenta e approfondita analisi della realtà aziendale; così da poter coglierne le specificità. È infine essenziale un coinvolgimento sistematico della direzione aziendale, a tutti i livelli in cui essa si articola, sin dalla fase di progettazione del sistema, che deve essere non solo accettato, ma condiviso da tutta la direzione aziendale.

Uno degli errori che più frequentemente viene commesso nelle Aziende Sanitarie è quello di legare l'unità di controllo di gestione all'area amministrativa, attribuendo ad essa funzioni di natura amministrativo-contabile piuttosto che funzioni di supporto alla Direzione Generale.

Infatti, il controllo di gestione si deve porre in posizione di staff rispetto alla Direzione Generale con l'obiettivo centrale di supportarla, nella gestione dell'intero processo di programmazione e controllo.

2.4. PROGRAMMAZIONE DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE

Il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) non è un'unica amministrazione ma un insieme di enti ed organi che concorrono al raggiungimento degli obiettivi di tutela della salute dei cittadini.

Lo compongono infatti:

- il Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali;
- il Consiglio Superiore di Sanità (CSS), l'Istituto Superiore di Sanità (ISS), l'Istituto Superiore per la Prevenzione e Sicurezza del Lavoro (ISPESL), l'Agenzia per i Servizi Sanitari Regionali (ASSR), gli Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS), gli Istituti Zooprofilattici Sperimentali e l'Agenzia italiana del farmaco e altri organi a livello nazionale;
- i servizi sanitari regionali ovvero:
 - le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano;
 - le Aziende Sanitarie Locali e le Aziende Ospedaliere, attraverso le quali le regioni e le province autonome assicurano l'assistenza sanitaria.

I principi del SSN sono:

- la dignità della persona umana;
- il bisogno della salute;
- l'equità d'accesso assistenziale;
- la qualità delle cure e loro appropriatezza per le specifiche esigenze;
- l'economicità nell'impiego delle risorse.

La programmazione Sanitaria avviene su tre livelli:

- Nazionale: Piano Sanitario Nazionale (PSN);
- Regionale: Piano Socio-Sanitario Regionale (PSSR);
- Locale: Piano attuativo locale (PAL) e il Piano di zona, i quali saranno trattati nel prossimo capitolo.

2.4.1. Piano Sanitario Nazionale

Il Piano sanitario nazionale è un atto amministrativo di durata triennale (anche se può essere modificato nel corso del triennio) predisposto dal Governo entro il 30/11, su proposta del Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali sentite le commissioni parlamentari competenti, nonché le confederazioni sindacali maggiormente rappresentative, tenendo conto delle proposte trasmesse dalle regioni. Viene approvato dal Parlamento.

È uno strumento programmatico che individua obiettivi, nonché attività e strumenti per raggiungerli in un determinato periodo.

I suoi contenuti sono rilevati tenendo conto della programmazione economica nazionale, del finanziamento riservato al SSN e degli obiettivi di tutela della salute fissati a livello internazionale.

In particolare il PSN individua:

- le aree prioritarie d'intervento, anche ai fini di una progressiva riduzione delle disuguaglianze sociali e territoriali nei confronti della salute;
- i livelli essenziali ed uniformi di assistenza sanitaria da assicurare per il triennio di validità del Piano;
- la quota capitaria di finanziamento assicurata alle regioni per ciascun anno di validità del Piano e la sua disaggregazione per livelli di assistenza;
- gli indirizzi finalizzati ad orientare il Servizio Sanitario Nazionale verso il miglioramento continuo della qualità dell'assistenza, anche attraverso la realizzazione di progetti d'interesse sovra regionale;
- i progetti-obiettivo, da realizzare anche mediante l'integrazione funzionale e operativa dei servizi sanitari e dei servizi socio-assistenziali degli enti locali;
- le finalità generali e i settori principali della ricerca biomedica e sanitaria, prevedendo altresì il relativo programma di ricerca;
- le esigenze relative alla formazione di base e gli indirizzi relativi alla formazione continua del personale, nonché al fabbisogno e alla valorizzazione delle risorse umane;
- le linee guida e i relativi percorsi diagnostico-terapeutici allo scopo di favorire, all'interno di ciascuna struttura sanitaria, lo sviluppo di modalità sistematiche di revisione e valutazione della pratica clinica e assistenziale e di assicurare l'applicazione dei livelli essenziali d'assistenza;
- i criteri e gli indicatori per la verifica dei livelli d'assistenza assicurati in rapporto a quelli previsti.

Annualmente il Ministero della sanità elabora una relazione sullo stato sanitario del Paese dove vengono indicati i risultati conseguiti rispetto agli obiettivi fissati nel PSN e i risultati conseguiti dalle regioni rispetto al PSR.

2.4.2 Piano Sanitario Regionale

Il Piano Sanitario Regionale rappresenta il piano strategico di durata triennale adottato dalla Regione per soddisfare le esigenze di salute della popolazione regionale. Per la Regione Veneto è chiamato Piano Socio-Sanitario Regionale (PSSR), per la particolare possibilità dei Comuni di delegare alle UU.LL.SS. l'erogazione dei servizi sociali.

Viene elaborato tenendo conto degli obiettivi individuati dal PSN e sentiti i Comuni, le formazioni sociali, le università e le organizzazioni sindacali degli operatori.

Le regioni, entro centocinquanta giorni dalla data di entrata in vigore del Piano Sanitario Nazionale, adottano o adeguano i Piani Sanitari Regionali. Viene predisposto dalla Giunta Regionale e sottoposto alla Conferenza Permanente per la Programmazione Socio-Sanitaria Regionale.

Il PSSR deve essere conforme ai contenuti del PSN, definire gli obiettivi del processo di programmazione regionale e gli standard dei servizi garantendo equità di accesso e di trattamento dei cittadini sul territorio regionale. Si articola in programmi di intervento di area specifica a tutela della salute per periodi non maggiori a tre anni.

3. STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE E PIANIFICAZIONE UTILIZZATI NELL'AZIENDA SANITARIA LOCALE:

3.1. PIANI, PROGRAMMI, PROGETTI

La pianificazione a livello di Azienda U.I.ss. si fonda nell'ambito dei contenuti del PSN e del PSSR e di qualsiasi altro atto di programmazione Regionale.

Si evince quindi che la gestione è vincolata dal contenuto e dagli indirizzi del PSSR.

L' Azienda U.I.ss. deve predisporre propri strumenti di programmazione: i piani, i programmi e i progetti.

Mentre i piani definiscono le finalità, gli indirizzi, gli obiettivi e le azioni programmatiche conseguenti; i programmi e i progetti sono strumenti attuativi dei piani e consistono in una o più azioni aventi lo scopo di ottenere gli obiettivi programmati.

Il documento di piano di maggior importanza è il Piano attuativo locale (PAL), tale piano ha durata triennale, è articolato per esercizio e deve essere adottato dal Direttore Generale entro il 31/12 dell'anno precedente, rispetto al triennio di riferimento, e trasmesso alla Regione per l'approvazione; viene aggiornato annualmente.

Il PAL descrive le politiche assistenziali, organizzative e le azioni che l'azienda ha intenzione di realizzare nel triennio. Esso si pone come strumento di pianificazione e programmazione che qualifica l'azione dell'azienda, descrivendone le logiche, gli obiettivi strategici e operativi, permette di tradurre i bisogni di salute e di assistenza della popolazione in azioni concrete e svolge un ruolo fondamentale di orientamento per chi opera al suo interno.

Per garantire la verifica dello stato di attuazione dalla programmazione entro il 31 ottobre d'ogni anno deve essere redatto dal Direttore Generale un rapporto che illustri lo stato di attuazione dei piani, dei programmi e dei progetti, con riferimento al 30 settembre dell'anno in corso, secondo uno schema fornito dalla Giunta Regionale.

Qualora l'Azienda U.I.ss. gestisca, su delega del Comune, anche l'assistenza socio-sanitaria, come l'U.I.ss. n. 6, il PAL recepirà, con atto del Direttore Generale, il Piano di zona dei servizi sociali. Tale piano rappresenta lo strumento con il quale il Comune delegante programma l'assistenza sociale ed è approvato dal Sindaco o dalla Conferenza dei Sindaci.

Il Piano di zona stabilisce l'ammontare del finanziamento a carico dei Comuni relativamente a:

- o attività socio-sanitarie a carico dell'Azienda;

- attività sociali di competenza dei Comuni delegate all'Azienda;
- il programma delle attività territoriali. Quest'ultimo è uno strumento operativo di programmazione del Distretto Socio-sanitario che s'inserisce nel complesso sistema programmatico socio-sanitario e si coordina con quanto previsto dal Piano di zona dei servizi alla persona relativamente agli interventi sociali e socio-sanitari.

Entro il 20 novembre d'ogni anno il PAL o i suoi aggiornamenti sono trasmessi al Sindaco o alla Conferenza dei Sindaci perché riportino le loro osservazioni. Successivamente è trasmesso alla Giunta Regionale per l'approvazione.

In tal modo anche i Comuni partecipano alla programmazione socio-sanitaria regionale.

L'espressione delle scelte economico-finanziarie e patrimoniali operate con il piano strategico costituisce il contenuto del bilancio pluriennale di previsione che evidenzia, in particolare, gli investimenti e la loro copertura finanziaria.

A questo punto è opportuno chiarire la differenza assunta dai due termini, pianificazione e programmazione, a livello di Azienda Sanitaria.

La pianificazione può essere intesa quale processo di natura politica e tecnica, attraverso il quale, partendo dall'analisi della situazione esistente, per quanto riguarda i bisogni di salute della comunità, si prevedono le politiche di tutela della salute (gli obiettivi generali) da perseguire nel medio lungo periodo e le grandi azioni per realizzarle (strategie da attuare). I documenti di pianificazione aziendale fondamentali sono quindi il P.A.L. e il Piano di zona dei servizi sociali.

La programmazione è, invece, un processo di natura prevalentemente tecnica, attraverso il quale si prevede in dettaglio come perseguire nel breve periodo un obiettivo o più obiettivi specifici. Il programma è un insieme di progetti con obiettivi omogenei.

Lo scopo principale del sistema di programmazione dell'Azienda è quello di formulare articolate e specifiche previsioni riferite agli obiettivi di salute da raggiungere, alle strategie socio sanitarie da compiere, alle modalità organizzative da implementare, alle risorse da acquistare e da distribuire, agli investimenti da realizzare.

Nel passaggio dalla pianificazione strategica di medio lungo periodo alla programmazione annuale, collegata al processo di budgeting, si può individuare uno dei momenti fondamentali della gestione aziendale.

È infatti in sede di definizione del budget generale annuale dell'U.l.ss. e delle singole strutture operative aziendali che si verifica la concreta possibilità di realizzare un obiettivo generale espresso dai documenti di pianificazione, attraverso la sua scomposizione, nei termini più analitici possibili, in obiettivi specifici.

3.2. METODICA DI BUDGET

3.2.1. Definizione

Nell'ambito dei sistemi di controllo di gestione il budget è oggi universalmente riconosciuto quale principale e irrinunciabile strumento di gestione e di governo economico dell'impresa moderna.

Esso è un documento economico e finanziario che si pone la finalità di quantificare le previsioni future in funzione dei programmi che l'azienda ha stabilito. È documento economico in quanto prende in considerazione l'attività aziendale e ne determina il risultato gestionale secondo le stime effettuate; è documento finanziario quando, dalle previsioni del conto della gestione, ricava i valori finanziari ad esso associati.

Inoltre ha una funzione interna di supporto alle decisioni, di comunicazione degli obiettivi e di motivazione. Non ha, invece, la funzione informativa esterna del bilancio, in quanto si basa su dati stimati e congetturati, su obiettivi stabiliti e non su accadimenti reali. Questa caratteristica influenza la forma del budget, la cui struttura non è predefinita, bensì varia a seconda delle esigenze conoscitive e degli obiettivi stabiliti.

Di fondamentale importanza è l'adozione di una forma di budget continuo a scorrimento, ripetendo le previsioni effettuate durante l'anno, con cadenze prestabilite; questo consente di avere una maggiore previsione ed una maggiore aderenza alla realtà, aggiornando i dati secondo il nuovo scenario più probabile.

Il governo economico di un'impresa impone di sottoporre periodicamente a controllo i risultati conseguiti in rapporto agli obiettivi predefiniti, per un apprezzamento degli stessi e l'individuazione delle aree di intervento da perseguire all'interno di una prospettiva di miglioramento continuo delle condizioni di efficienza e di efficacia gestionale.

La stesura dei budget deve partire dai programmi qualitativi e deve coinvolgere tutta l'organizzazione, anche le funzioni più operative, perché maggiormente a contatto con l'utenza.

È perciò uno strumento di governo dei risultati aziendali, infatti, poiché conduce alla definizione di obiettivi condivisi, è strumento efficace per orientare le decisioni degli operatori aziendali verso comportamenti che tendono a minimizzare lo scostamento tra obiettivi predefiniti e risultati conseguiti.

Può essere utilizzato per soddisfare in modo distinto, o congiuntamente, diverse esigenze di gestione, tra cui:

- programmazione e allocazione razionale delle risorse;
- motivazione e responsabilizzazione degli operatori aziendali;
- controllo e valutazione dei risultati conseguiti in rapporto agli obiettivi predefiniti.

In contesti caratterizzati da una delega di responsabilità organizzativa, chiara e definita a tutti i livelli della struttura aziendale, diventa relativamente semplice affiancare, al mandato organizzativo, forme di responsabilità di ordine economico. Per muoversi in questa direzione occorre avviare processi di scomposizione degli obiettivi aziendali che partendo dalla definizione delle responsabilità aziendali in capo alla direzione aziendale d'impresa, muovono verso la segmentazione degli stessi in obiettivi parziali, tanti quanti sono i responsabili delle diverse unità operative presenti nella struttura organizzativa dell'azienda.

Si identificano quindi i budget di responsabilità per ogni centro di responsabilità; il quale come già detto coincide a una o più U.O. in cui è possibile individuare e definire responsabilità di tipo organizzativo, gestionale ed economico all'interno dell'Azienda. Il responsabile sarà investito nell'onere di conseguire determinati obiettivi a fronte delle risorse disponibili attribuitegli. Inoltre ogni centro di responsabilità si articola in uno o più centri di costo, i quali sono aggregazioni di costo logiche e non corrispondono ad alcuna unità organizzativa.

3.2.2. Budget nell'Azienda Sanitaria

Nell'Azienda Sanitaria si utilizza il budget di responsabilità il quale raccoglie gli obiettivi da perseguire, le prestazioni attese e le risorse da impiegare nell'anno da ciascun centro di responsabilità. I C.d.R. sono, infatti, il punto di riferimento principale all'interno del sistema di programmazione e controllo di gestione, e sono i protagonisti del processo di budget, il quale viene coordinato all'interno dei dipartimenti.

Si configura come un documento formale, impegno sottoscritto dalle parti che, interpretando il piano strategico dell'azienda P.A.L., esprime, in termini quantitativi e qualitativi, i risultati da conseguire e le risorse necessarie e disponibili per realizzarle.

Permette di quantificare gli effetti economico-patrimoniali e finanziari delle azioni che saranno intraprese nel corso dell'esercizio per raggiungere gli obiettivi definiti. Una volta approvato diviene un atto che può essere modificato solo con la formalizzazione di eventuali nuove previsioni (budget revision) che consentono di ottenere una stima più precisa dei risultati conseguibili, in base a informazioni mancanti o incomplete nel momento della definizione.

La logica di budget è quella di collegare le risorse ai risultati da conseguire distinti per centri di responsabilità e sue aggregazioni.

La loro gestione avviene riconoscendo e attuando la divisione delle funzioni di indirizzo politico amministrativo assegnate al Direttore Generale, dalle funzioni di gestione finanziaria, tecnica ed amministrativa riservata ai dirigenti. A questi ultimi è riconosciuta autonomia gestionale ed operativa, a cui è collegata una diretta responsabilizzazione sui risultati raggiunti, valutati in relazione alle risorse impiegate.

Questa gestione si attua attraverso l'amministrazione per budget delle risorse disponibili, che vengono assegnate alle varie articolazioni aziendali per il raggiungimento delle finalità generali definite dai documenti di programmazione. Tali obiettivi vengono declinati in attività specifiche per ogni articolazione aziendale, la quale ha la responsabilità di conseguirli nel rispetto degli standard di qualità attesi.

Il budget generale d'azienda è un'attività di previsione che, riferendosi ai risultati attesi da ogni unità organizzativa, collega le attività alle risorse umane, tecnologiche, finanziarie.

Il processo per la loro creazione è un meccanismo operativo aziendale dove il Direttore Generale, sulla base delle indicazioni della programmazione generale, definisce le linee d'indirizzo relativamente a: ipotesi d'equilibrio costi e ricavi, politiche riguardanti i livelli di produzione, politiche della qualità, politica delle risorse umane, progetti d'innovazione e livelli degli investimenti.

Partendo da tali indicazioni ed in base alle linee strategiche per obiettivi qualitativi e quantitativi, si formulano le proposte di budget con il supporto del Servizio di Controllo di Gestione.

Per maggiore chiarezza sull'organizzazione dei dipartimenti e delle U.O. costituite in C.d.R., nella seguente tabella sono portati, come esempio, tre dipartimenti di Area Ospedaliera con le relative U.O. dell'U.I.ss. n. 6

ELENCO DIPARTIMENTI AREA OSPEDALIERA

DIAPRTIMENTI AREA SANITARIE	UNITA' OPERATIVE DEL DIAPRTIMENTO
Dipartimento di Chirurgia	U.O. di Chirurgia generale – Ospedale di Vicenza U.O. di Chirurgia generale- Ospedale di Noventa U.O. di Ortopedia e traumatologia U.O. di Urologia
Dipartimento di Area medica II	U.O. di Pneumologia U.O. di Geriatria U.O. di Malattie infettive
Dipartimento Cardiovascolare	U.O. di Cardiologia U.O. di Cardiochirurgia U.O. di Chirurgia Vascolare

3.2.3. Metodica di budget

Con la L.R. 55/94 la Regione Veneto ha indicato le norme per la tenuta dei budget nelle Aziende Sanitarie, introducendo l'obbligo dell'adozione della metodica di budget. Essa permette all'Azienda di pervenire, su base annuale e con riferimento alle scelte della programmazione Statale, Regionale e Locale, alla formulazione di previsioni articolate per centri di responsabilità relativamente alle risorse da impiegare ed ai risultati da perseguire.

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

- il documento di direttive;
- il budget generale;
- i budget delle strutture fondamentali;
- i budget dei centri di responsabilità.

Il documento di direttive è un documento elaborato dal Direttore Generale nel quale sono indicati gli obiettivi, i criteri ed i parametri per la formulazione dei budget.

Esso ha lo scopo di realizzare il raccordo sistematico tra gli strumenti della programmazione ed i budget.

Questo documento rappresenta il punto di partenza nell'attuazione del processo di budgeting ed illustra le linee di pianificazione e di programmazione aziendali che la direzione ha tracciato per il nuovo anno.

Il budget generale riguarda l'intera attività dell'Unità Locale Socio-Sanitaria e si articola in budget economico (che indica le attività ed i costi), in budget patrimoniale (che indica le fonti di finanziamento e gli impieghi) e in budget finanziario (che indica i flussi di entrata e di spesa).

Costituisce l'insieme dei budget di dipartimento ed è allegato necessario al bilancio economico preventivo.

Il budget delle strutture fondamentale indica le risorse relative alle principali strutture dell'Azienda ovvero i 2 ospedali, i 3 distretti socio-sanitari ed il dipartimento di prevenzione. Esso è strutturato e articolato in modo analogo al budget generale economico.

Il budget di centro di responsabilità indica le risorse dei centri di responsabilità, ovvero le unità operative che svolgono attività omogenee, nelle quali sono impiegate risorse significative e dotate di un unico responsabile. Questi budget consentono di attribuire ai responsabili la gestione dei risultati da ottenere, delle attività da svolgere e delle risorse assegnate.

Si deve sapere che nell'organizzazione dell'U.I.ss. esiste un piano dei centri di responsabilità formulato dal Controllo di Gestione dove sono elencate tutte le U.O. alle quali è stato associato un budget.

3.3. BILANCIO D'ESERCIZIO

3.3.1. Definizione

Un bilancio non è solo una pagina coperta di numeri, ma il complesso frutto di un processo che richiede tempo ed attenzione.

Il bilancio d'esercizio è un atto in cui sono esposti in via sintetica i risultati complessivi di un'impresa in un intervallo di tempo (l'esercizio amministrativo).

È un documento di derivazione contabile, redatto al termine del periodo amministrativo, con cui si rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa e il risultato economico (reddito). In altre parole è il documento che racconta cosa è successo nell'impresa nel corso dell'esercizio, qual è stato il volume dei ricavi e dei costi, se la gestione aziendale ha conseguito un utile o una perdita, qual è la situazione patrimoniale e finanziaria.

Il bilancio d'esercizio è un'insieme inscindibile formato dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

Stato patrimoniale: rappresenta la composizione quantitativa del capitale di funzionamento e la struttura è definita dall'articolo 2424 del codice civile. Lo Stato Patrimoniale fotografa dunque la situazione dei beni di proprietà dell'azienda, i suoi crediti e i suoi debiti in un determinato momento.

È definito anche quale prospetto contabile per la definizione del patrimonio aziendale alla data di riferimento vale a dire la situazione patrimoniale e finanziaria.

Per soddisfare le informazioni di natura finanziaria è necessario distinguere gli elementi dell'attivo in relazione al tempo necessario a generare liquidità (principio della liquidità) e quelli del passivo in relazione al tempo necessario ad assorbirla (principio dell'esigibilità).

Conto economico: rappresenta i proventi e gli oneri dell'esercizio; ha uno schema obbligatorio a struttura scalare presentato dall'articolo 2425 del codice civile. Questo documento di bilancio contrappone i costi ed i ricavi di competenza del periodo amministrativo e illustra il risultato economico della gestione del periodo considerato. Il risultato economico conseguito, se positivo, è detto utile e va ad incrementare il capitale netto, se negativo, è detto perdita e va a decrementare il capitale netto. Inoltre consente di determinare progressivamente il risultato economico d'esercizio attraverso l'aggregazione dei componenti positivi e negativi di ciascuna area di gestione.

Il modello proposto dal legislatore è a valore e ai costi della produzione come quello che utilizza l'Azienda Sanitaria. Fornisce un'espressiva rappresentazione e dimostrazione delle operazioni di

gestione, mediante una sintesi dei componenti positivi e negativi di reddito che hanno contribuito a determinare il risultato economico conseguito, raggruppati in modo da fornire significativi risultati intermedi.

Nota integrativa: è un documento di natura contabile, deve essere in grado di fornire elementi informativi essenziali affinché il bilancio d'esercizio possa assolvere la sua funzione di strumento d'osservazione in un'ottica patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa in funzionamento in modo da renderlo intelligibile e completo. Il contenuto, disciplinato dall'articolo 2427 del codice civile, in sintesi deve:

- o illustrare i criteri adottati per la valutazione delle poste di bilancio;
- o dettagliare alcune voci specifiche accorpate con altre più ampie;
- o agevolare la comparabilità dei bilanci;
- o fornire informazioni aggiuntive che non trovano riscontro nello SP e nel CE;
- o esplicitare quelle scelte contabili che potrebbero sembrare atteggiamenti poco trasparenti o poco prudentiali.

Infine l'articolo 2428 del codice civile disciplina la relazione sulla gestione. Quest'ultima ha lo scopo di fornire informazioni sulla strategia aziendale complessiva nel contesto economico in cui l'azienda ha svolto la sua attività. Non è elemento costitutivo del bilancio ma complementare, consente una lettura critica dei risultati raggiunti. Per meglio dire si prevede che il bilancio sia corredato da questa relazione svolta dagli amministratori sulla situazione dell'azienda e sull'andamento della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui ha operato, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti.

Anche se non è parte integrante del bilancio, la relazione sulla gestione assolve ad una funzione descrittiva ed esplicativa e completa le informazioni desunte dallo Stato Patrimoniale (SP), dal Conto Economico (CE) e dalla Nota Integrativa (NI).

Il contenuto indicato dal codice civile sulla relazione è minimale e lascia spazio alle integrazioni necessarie al perseguimento della generale finalità conoscitiva sulla situazione aziendale contingente e sulle future evoluzioni.

Finalità:

Il bilancio d'esercizio è lo strumento che assolve la funzione di mezzo di comunicazione con l'esterno e che assume, per tale motivo, un'importanza strategica considerevole.

Il primo scopo è quello di fornire un'informazione trasparente, attendibile e completa sui fatti di gestione a tutti gli utenti (bilancio quale mezzo di informazione).

Il secondo è quello d'essere strumento guida del comportamento; ovvero il bilancio trasmette un'informazione strumentale all'atteggiamento che si vuole sia adottato dai terzi interessati.

Altra finalità specifica del bilancio di un'Azienda Sanitaria:

I destinatari del bilancio delle Aziende Sanitarie sono principalmente il Ministero dell'Economia e delle Finanze e il Ministero della salute. Il bilancio d'esercizio quindi, più che strumento di informazione per tutti i portatori d'interesse, assume anche il compito di strumento di controllo di gestione e di controllo della spesa sanitaria attraverso l'uso degli stessi schemi sia per la relazione dei report trimestrali (CEPA) sia per il bilancio ordinario d'esercizio.

3.3.2. Il bilancio di previsione

Il bilancio di previsione rientra tra gli strumenti fondamentali di programmazione e controllo dell'azienda ed è un importante riferimento operativo generale sull'andamento della stessa.

Durante il suo processo di preparazione:

- obbliga tutte le aree aziendali a riflettere sulle attività di propria competenza, impostare programmi e monitorare (controllare continuamente) le attività quando i programmi diventano operativi;
- promuove (anche obbliga) la comunicazione tra le diverse aree aziendali e il confronto su fabbisogni spesso contrastanti;
- fornisce, di conseguenza, dei criteri di valutazione delle performance (necessariamente) condivisi.

Esso comprende una revisione di progetti, programmi, attività e obiettivi aziendali e rappresenta quindi una delle componenti della programmazione aziendale.

È utile a questo scopo in quattro modi diversi:

- per pianificare la strategia: in quanto collega fra loro progetti e programmi e fornisce un chiaro quadro dell'orientamento complessivo dell'azienda;
- per pianificare e coordinare gli sforzi: consente ai dirigenti di coordinare pianificazioni, acquisti o sforzi che si intersecano o si sovrappongono tra un settore e l'altro dell'azienda;
- per pianificare esigenze e risultati: dà un quadro esauriente di quali siano le risorse necessarie durante il periodo sottoposto a contabilizzazione. Consolida tali esigenze in rapporto ai vari tipi di risorse così che i dirigenti possono gestire al meglio gli acquisti, usare al massimo le attrezzature e sfruttare tutte le risorse poco utilizzate. Contemporaneamente costituisce una solida piattaforma per calcolare i risultati previsti;
- per coordinare i controlli: esso costituisce un ottimo strumento di controllo per i dirigenti, affinché possano conoscere e verificare ogni attività aziendale importante.

Il bilancio di previsione dovrebbe riflettere il passato, il presente e il futuro di un'azienda, ma in realtà contiene una serie di elementi variabili che contribuiscono a ridurre la certezza: errori umani e discrepanze fra la pianificazione e le reali voci di bilancio.

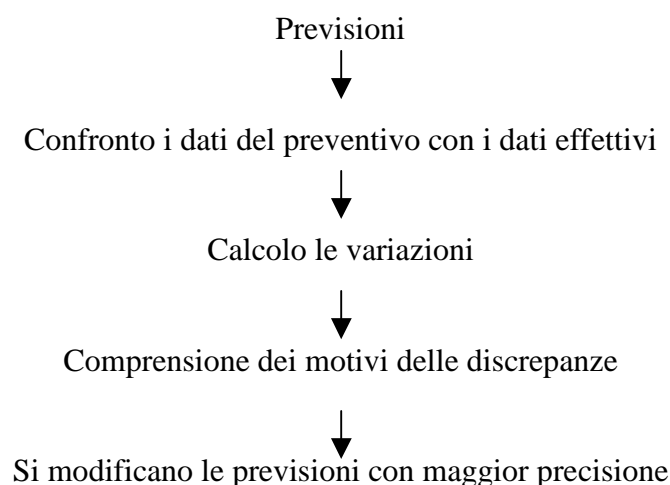
Principalmente sono fonti d'incertezza:

- l'impossibilità di poter controllare l'ambiente esterno: il bilancio descrive sia l'azienda che i suoi rapporti con il mondo esterno, compresi i consumatori, i fornitori, il governo, eventuali calamità naturali ed altro. Questi sono elementi che sfuggono al controllo di chi redige il bilancio;
- la modifica delle priorità, degli obiettivi e delle procedure organizzative: ogni azienda è in continua trasformazione, in rapporto ai cambiamenti sia interni che esterni per cui a volte i precedenti bilanci necessitano di una revisione per poter svolgere dei paragoni;
- il passaggio dal presente al futuro: i costanti mutamenti nella tecnologia, nella disponibilità delle risorse, nell'applicazione delle procedure influenzano l'operatività dell'azienda;
- l'inflazione: ovvero la crescita di anno in anno dei prezzi.

Per tutti questi motivi non è possibile controllare ogni aspetto del bilancio. Per essere in grado di fronteggiare gli imprevisti è utile tutelarsi con le previsioni impedendo che situazioni non contemplate causino un'eccessiva differenza tra preventivo e consuntivo.

Esso è uno strumento molto importante non solo per programmare la propria attività ma anche per poter svolgere dei controlli trimestralmente, con i dati contabili, e a fine anno, con il consuntivo. In questo modo sarà possibile verificare eventuali scostamenti e, una volta comprese le motivazioni, poter svolgere negli anni delle previsioni sempre più precise.

Schema logico:



3.3.3. Normativa sui bilanci dell'Azienda Sanitaria

La normativa e i principi da seguire per quanto riguarda la redazione del bilancio d'esercizio e dei bilanci di previsione sono contenuti nel titolo III e VII della L.R. 55/94.

In particolare è evidenziato che il bilancio d'esercizio deve essere articolato secondo le strutture fondamentali dell'U.I.ss. con separata evidenza dei servizi sociali (hanno contabilità separata).

Sono poi richiamati come linee guida da seguire i principi contabili del codice civile artt. 2423 e 2423-bis descritti nel prossimo paragrafo.

Fanno eccezione:

- i criteri di valutazione degli elementi del patrimonio, dove si rinvia alle disposizioni del c.c. solo nel caso in cui la Giunta Regionale non emani specifiche disposizioni in tema dei criteri di valutazione. Questo potere associato alla Regione serve per assicurare l'omogeneità, il consolidamento e la confrontabilità dei bilanci delle diverse UU.LL.SS.;
- i criteri di ammortamento, dove si prevede di ammortizzare in ogni esercizio in relazione con la residua possibilità di utilizzazione; le quote di ammortamento sono calcolate applicando al costo dei beni i coefficienti base stabiliti dalle norme fiscali per categorie di beni omogenei. Compete come prima alla Giunta Regionale individuare più specifiche categorie di beni omogenei e stabilire annualmente eventuali aumenti o diminuzioni dei coefficienti base di ammortamento.

Infine vengono sottolineati i contenuti essenziali della relazione del Direttore Generale sulla situazione dell'U.I.ss. la quale deve essere obbligatoriamente corredata al bilancio d'esercizio.

Deve evidenziare:

- le motivazioni degli scostamenti rispetto al bilancio economico preventivo;
- una sintesi dei risultati della gestione, in termini di analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centri di responsabilità;
- analisi delle specifiche cause del risultato negativo, nel caso in cui il bilancio dimostri una perdita d'esercizio.

Per quanto riguarda i bilanci di previsione sono indicate le caratteristiche del bilancio pluriennale di previsione (BPP) e del bilancio economico preventivo annuale (BEP).

Il BPP è elaborato con riferimento al piano generale e agli altri piani, programmi e progetti adottati dall'U.I.ss.; ha lo scopo di rappresentarne la traduzione in termini economici, finanziari e patrimoniali nell'arco temporale considerato.

Ha durata triennale, corrispondente a quella del piano generale, ed è aggiornato annualmente.

È suddiviso in tre parti quella economica, finanziaria e patrimoniale, ed è articolato per anno rispetto alle strutture fondamentali dell'U.I.ss., con separata evidenza dei servizi sociali.

Il BEP è redatto al fine di dare maggiore dimostrazione del grado di analisi, rispetto al BPP, del previsto risultato economico complessivo finale dell'U.I.ss.. Anch'esso deve essere articolato in base alle fondamentali strutture dell'U.I.ss. e con separata evidenza dei servizi sociali.

È corredato da una relazione illustrativa del Direttore Generale che ne costituisce parte integrante. Nella relazione vengono, tra l'altro, indicati gli investimenti da attuarsi nell'esercizio, le prestazioni che s'intendono erogare, i dati analitici relativi al personale e le articolazioni del budget con i corrispettivi obiettivi e risorse.

3.3.4. Principi contabili

Il presente paragrafo ha lo scopo di descrivere i principi di redazione del bilancio, i quali devono essere osservati anche durante lo svolgimento del bilancio di previsione.

I principi contabili sono regole di massima che aiutano i contabili a gestire particolari situazioni che si verificano nelle attività commerciali. Essi riguardano la rilevazione, la valutazione, la rappresentazione delle disponibilità liquide dell'azienda, nonché crediti e ricavi e altre poste del bilancio. È giusto precisare che le disposizioni generali più importanti sono contenute nel codice civile, ma già molti anni addietro i principi contabili statuiti dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e recepiti successivamente dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) avevano affrontato esaustivamente il tema sulla redazione dei bilanci.

I principi generali introdotti nel nostro ordinamento sono riportati negli artt. 2423 e 2423-bis del codice civile e sono coerenti con quelli previsti dalla dottrina ragionieristica.

Si fa presente che secondo l'art. 2423 c.c.:

il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

I principi contabili da osservare per la corretta redazione del bilancio sono previsti dall'art 2423-bis del c.c. e dal documento n. 11 dell'OIC. Sono elencati di seguito:

- Utilità del bilancio d'esercizio per i destinatari e completezza dell'informazione:

come è già stato anticipato in precedenza la principale finalità del bilancio è quella di fornire la più ampia informazione patrimoniale, finanziaria ed economica. Questa deve essere attendibile e intelligibile oltre che completa per poter così essere utile agli "stakeholders" destinatari del bilancio.

- Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali:

pur se le norme civilistiche impongono una rilevazione che si basa principalmente su aspetti formali, in realtà il c.c. non impedisce più di tanto che gli effetti delle operazioni possano essere trattati contabilmente anche secondo gli aspetti sostanziali.

A volte è maggiormente ragionevole dare il giusto rilievo alla sostanza di un'operazione per poter conoscere la sostanza economica e valutarne la corretta rappresentazione in termini di reale impatto finanziario ed economico.

○ Chiarezza:

s'intende il rispetto dei criteri di classificazione dello S.P. e del C.E. che ne distinguono le voci patrimoniali ed economiche vietando la compensazione di valori monetari quando riferibili a partite di diversa natura.

○ Neutralità o imparzialità:

presuppone la costanza di applicazione dei criteri di valutazione nel tempo in modo che la determinazione del reddito d'esercizio sia ininfluente sui risultati dei diversi esercizi.

○ Prudenza:

questa regola impone che i profitti non realizzati, non devono essere contabilizzati; mentre tutte le perdite, anche se non certe o non totalmente realizzate, devono essere indicate in bilancio. Ciò non deve comunque comportare situazioni di "eccesso di prudenza".

○ Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale:

gli amministratori per obbligo di legge sono chiamati a dare conto del risultato economico e dell'entità del patrimonio aziendale, con riferimento al periodo amministrativo appena decorso e sottoponendolo all'approvazione.

○ Comparibilità:

impone il mantenimento nel tempo della forma di presentazione (forme del CE e SP) e la costanza di applicazione dei criteri di valutazione (neutralità).

○ Omogeneità:

riguarda l'unità di moneta con la quale si misurano i saldi patrimoniali ed economici di bilancio la quale dev'essere unica.

○ Continuità di applicazione dei principi contabili:

è fondamentale per realizzare l'obiettivo della comparabilità dei bilanci.

○ Competenza:

l'art 2423-bis lettera 3 precisa: "si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento".

E' importante per il corretto riconoscimento della maturazione dei ricavi e della manifestazione dei relativi costi. Il principio della competenza dal lato dei costi d'esercizio comporta la relativa correlazione temporale con i ricavi e in tutti gli altri casi deve essere adottato previa considerazione del postulato della prudenza.

- Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio:

coloro che redigono il bilancio devono riflettere sull'importanza di determinati eventi e dei loro correlati effetti da indicare nel bilancio.

- Il costo quale criterio base delle valutazioni di bilancio:

è il metodo riconosciuto come più convenzionale; comunque la rilevazione dei costi d'acquisto o di produzione può essere variata nel tempo a causa di rivalutazioni o svalutazioni.

- Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai corretti principi contabili:

il processo di formazione del bilancio si uniforma a corretti principi contabili quando è idoneo a creare i necessari presupposti organizzativi per i quali i dati aziendali sono considerati analitici, verificabili e documentabili al fine di generare un bilancio d'esercizio attendibile.

- Funzione informativa e completezza della nota integrativa e delle altre informazioni necessarie:

è già stata spiegata l'importanza della nota integrativa come strumento contabile di completezza e d'informazione; non si deve però sopperire la N.I. alla funzione ordinaria delle registrazioni contabili.

- Verificabilità dell'informazione:

l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria fornita dal bilancio, deve essere verificabile sulla base dei documenti e dei fatti di gestione che li hanno generati.

4. **PROCEDURE OPERATIVE PER LA REDAZIONE DEGLI STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE:**

4.1. **PROCEDURA OPERATIVA PER LA FORMULAZIONE DEI BUDGET**

4.1.1. **Processo di budgeting**

Il processo di budget oggi, non utilizza più un approccio “top-down” dove si dimostra la sola volontà della direzione, ma viene sviluppato con la metodologia partecipativa “bottom-up” la quale prevede un ruolo propositivo dei responsabili delle Unità Operative complesse o semplici a valenza dipartimentale. Nello specifico i Direttori di Dipartimento saranno parte attiva nell’individuazione e nella specificazione degli obiettivi di budget da assegnare alle Unità Operative afferenti al Dipartimento stesso e nella valutazione dei fabbisogni riferiti alle risorse tecnologiche ed umane. È inoltre consentito ad ogni centro di responsabilità presentare una propria proposta originale. Le proposte sono esaminate dai Direttori dei dipartimenti e successivamente sono oggetto di negoziazione tra i dipartimenti, da un lato, e direzione strategica, dall’altro. Ovviamente queste proposte devono essere coerenti con le linee guida aziendali e con gli indirizzi di programmazione consegnati dalla direzione (documento delle direttive).

Si avranno perciò due livelli di negoziazione il primo a livello dipartimentale e il secondo a livello aziendale.

L’insieme dei budget di dipartimento costituisce il budget generale dell’azienda che si allega al bilancio economico preventivo.

L’approccio “bottom-up” comporta un processo più laborioso per la creazione dei budget ma consente di ottenere stime più precise.

Di seguito sono elencate le fasi principali del processo.

I: ATTIVITA’ PRELIMINARI

1. Definizione delle linee guida

Il processo di formulazione dei budget si avvia con la definizione da parte della Direzione Aziendale dei bisogni ed indirizzi generali. In questo stadio viene elaborato il documento delle direttive.

2. Presentazione e discussione

Viene illustrato ai vari Responsabili dei C.d.R. il Piano strategico aziendale contenente le linee guida espresse in termini di vincoli, opportunità e maggiori aree d'intervento per l'esercizio di riferimento. Vengono consegnate le schede budget nelle quali, in particolare, devono essere esplicitati i risultati storici, sostenuti l'anno precedente a quello di riferimento, e le stime annue relative ai dati di utilizzo dei fattori produttivi oggetto di negoziazione elaborati dal Controllo di gestione.

3. Predisposizione dei budget

In questa fase avviene l'elaborazione della proposta di budget da parte dei Responsabili dei C.d.R. ai quali si richiede particolare attenzione nella valutazione di tutti gli elementi durante la loro predisposizione.

4. Negoziazione ed accordo di budget dei C.d.R. con il Direttore di Dipartimento

Sono negoziate le proposte di budget dei Responsabili dei C.d.R. con il Direttore di Dipartimento e il Comitato di Dipartimento; questo organo è presieduto dal Direttore di Dipartimento ed è costituito principalmente dai direttori delle U.O. del dipartimento e da un dirigente medico per ogni U.O..

5. Presentazione e discussione dei Budget con la Direzione Aziendale

Vengono verificati i programmi e gli obiettivi indicati e la loro compatibilità sia con le linee guida indicate nella prima fase, sia con gli obiettivi delle diverse aree di altri dipartimenti. Inoltre viene esaminata la compatibilità delle risorse economico-finanziarie tecniche e umane richieste confrontandole con il bilancio economico preventivo. Si propongono così i budget di dipartimento.

6. Approvazione definitiva dei Budget

Infine in presenza della Direzione Aziendale, del Direttore di Macroarea e del Direttore del Dipartimento vengono approvati in modo conclusivo i budget. Il Direttore Generale entro il 31/12 deve approvare il budget generale ed i connessi budget delle fondamentali strutture e dei C.d.R..

II: CONTROLLO E ANALISI DEI RISULTATI

Queste ultime tre fasi sono separate dalla creazione dei budget, ma essenziali per lo scopo di tutto il processo, in quanto creare i budget per poi non tenerli tempestivamente sotto controllo sarebbe un lavoro inutile.

Gli obiettivi assegnati ai C.d.R. possono essere misurati mediante indicatori o sostanziati in termini di adempimenti.

7. Verifica dei budget

Ad ogni trimestre il Controllo di Gestione verifica che le risorse siano impiegate in modo efficace ed efficiente e controlla lo stato d'avanzamento del budget generale, delle fondamentali strutture e dei budget dei C.d.R.. Lo scopo è di porre in evidenza, rispetto alle previsioni originarie, gli eventuali scostamenti già avvenuti e gli elementi che possono determinare scostamenti nel prosieguo della gestione. Le valutazioni riguarderanno in particolare l'analisi tra i risultati parziali e gli obiettivi programmati ponendo attenzione a ciò che si discosta da quanto previsto. Inoltre, entro la fine di ogni mese successivo alla scadenza di ogni trimestre, viene inviata alla Giunta Regionale una relazione sullo stato di avanzamento del budget generale ponendo in evidenza gli scostamenti e le relative cause.

8. Revisione dei budget

Nel caso in cui nella fase precedente si siano rilevati elevati scostamenti è necessario adottare le misure correttive necessarie. La rinegoziazione è però prevista solo se le cause delle differenze tra costi effettivi e programmati sono giustificate. Inoltre i budget dei C.d.R. possono essere variati nel corso del periodo di vigenza (l'anno) qualora intervengono variazioni di bilancio che comportino l'esigenza di integrare o di modificare gli obiettivi rappresentati nei budget stessi (esempio: per sforo economico finanziario si riduce la spesa di un obiettivo non permettendo che questo venga conseguito).

9. Valutazione a consuntivo dei budget

A conclusione dell'esercizio il Controllo di Gestione elabora il conto consuntivo dei Centri di Responsabilità ponendo a confronto per ciascuno di questi il valore economico dei budget assegnati con quello dei costi effettivamente generati. Per quanto riguarda la valutazione dei responsabili si precisa che l'assegnazione dei punteggi conseguiti è automatica nel caso del suo raggiungimento. Quando ciò non accade il punteggio viene attribuito gradualmente per livelli in funzione della distanza tra il risultato raggiunto e l'obiettivo negoziato. Tale metodologia si applica soltanto agli obiettivi che possono essere misurati da indicatori, mentre, rispetto agli obiettivi sostanziati in termine di adempimenti, il loro raggiungimento sarà valutato in termini di un SI (assegnazione dell'intero punteggio) o di un NO (assegnazione di zero punti). Al termine d'ogni anno viene trasmesso alla Giunta Regionale, unitamente al bilancio d'esercizio, il rapporto annuo finale sul controllo di gestione dei budget.

4.1.2. Esempio di scheda budget

Per conoscere in modo più chiaro come funziona la metodica di budget all'interno dell'U.I.ss. n. 6 di seguito è presentato un esempio di scheda budget.

Innanzitutto la scheda di budget non è solo uno strumento di controllo, ma è anche uno strumento di comunicazione tra unità operative, dove si possono trovare elementi sufficienti per “capire” gli obiettivi e le azioni di ogni U.O..

Una delle caratteristiche principali che le schede di Budget devono possedere è la schematicità e l'orientamento grafico per ottenere ed evidenziare le informazioni utili molto velocemente e sinteticamente. Devono essere previste parti quantitative e parti descrittive.

Elementi che la compongono:

1. Copertina (frontespizio)

Esempio:

<p>Regione Veneto - Azienda U.L.S.S n . 6 VICENZA</p> <p>BUDGET ANNO 20XX</p> <p>Dipartimento Cardiovascolare</p> <p><i>Unità Operativa: Chirurgia Vascolare</i></p> <p><i>Responsabile ...</i></p>

È indicato il nome del C.d.R. (Unità operativa), il nome e cognome del responsabile, il dipartimento di appartenenza, l'anno di riferimento del budget.

2. Successivamente ci sono un numero di cartelle tante quanti sono gli obiettivi generici, indicati dal documento delle direttive, da realizzare. In ognuna di queste sono indicati gli obiettivi specifici, in base a quello generico, da raggiungere dal C.d.R. di riferimento.

Primo esempio: obiettivo sostanziato in termine di adempimenti

UMANIZZAZIONE/QUALIFICAZIONE DELL'OFFERTA					
UMANIZZAZIONE/QUALIFICAZIONE DELL'OFFERTA			PESO: 10%		
	Obiettivi specifici	Valore 20XX-1	Valore atteso 20XX	Tempo di realizzo	Peso
1	Carta dei servizi		collaborazione con URP per predisporre un modello aziendale da inserire in web	31/12/20XX	100%
2	...				

Secondo esempio: obiettivi misurabili da indicatori

BUDGET CONSUMO DI BENI E SERVIZI						
BUDGET CONSUMO DI BENI E SERVIZI				PESO: 10%		
	Obiettivi specifici	Valore 20XX-2	Valore 20XX-1	Valore atteso 20XX	Tempo di realizzo	Peso
1	Budget beni sanitari	501.000	571.000	620.000	31/12/20XX	80%
2	Budget servizi sanitari	2.000	2.500	2.500	31/12/20XX	20%
3						

Le due cartelle precedenti evidenziano due obiettivi generici:

- nella prima l'umanizzazione e la qualificazione dell'offerta;
- nella seconda il budget di consumo di beni e servizi.

Ad ognuno di questi due è attribuito un peso (percentuale); la somma di tutti i pesi dati agli obiettivi generici di un C.d.R. deve essere 100.

Il peso indica l'importanza del raggiungimento dell'obiettivo. Nel caso in cui per differenti motivi il responsabile del C.d.R. non riesca a raggiungere tutto quello che è stato prefissato, egli sarà interessato a raggiungere i pesi più alti per poter ottenere una valutazione maggiore, e viceversa.

Per ogni obiettivo sono fissati degli obiettivi specifici ed anche a questi ultimi è assegnato un peso e la loro somma deve essere uguale a 100 per ogni obiettivo generico.

Infine devono essere contenuti i risultati, rappresentati tramite gli indicatori, degli obiettivi rilevati negli ultimi due anni (quali termini di aiuto e confronto per i responsabili dei C.d.R.) e della situazione attesa finale. Ovviamente l'indicazione dei valori storici è possibile solo nel caso in cui negli anni precedenti ci fossero stati gli stessi scopi.

Per maggior chiarezza gli obiettivi di budget, per essere definiti "specifici", devono possedere almeno sei caratteristiche principali:

- o devono essere chiari e sintetici ossia comprensibili negli intenti e valutabili nella fattibilità;
- o devono essere quantificati quindi collegati ad indicatori di valutazione facilmente rilevabili.
In questo modo gli obiettivi specifici saranno misurabili in quanto correlati ad un indicatore che è una variabile numerica, validamente rappresentativa del risultato atteso, della situazione o del fenomeno che si vuole valutare, in grado di fornire informazioni utili. Fanno eccezione gli obiettivi sostanziati in termini di adempimenti;
- o devono essere controllabili dal C.d.R. cui sono assegnati. In assenza di controllabilità diretta non vi può essere, infatti, responsabilizzazione. In altre parole nessuno può essere chiamato a rispondere su obiettivi di cui non può controllare direttamente ed esclusivamente la realizzazione;
- o devono anche essere condivisi tra il responsabile del C.d.R. e la direzione che li affida creando quindi un impegno "bilaterale" che fa sì che il responsabile si impegni a raggiungere tali obiettivi e la direzione a riconoscere ed incentivare il lavoro che verrà eseguito;
- o devono possedere una forte coerenza con le strategie ed i mandati aziendali;
- o devono essere infine correlati alle risorse necessarie per la loro realizzazione, in modo da comprenderne la fattibilità.

3. Tutte le tabelle vengono riassunte per ogni C.d.R. in una scheda di sintesi dove sono riassunti tutti gli obiettivi generici e specifici con i relativi pesi e valori. L'ultima colonna indica la soglia minima. La soglia è il valore minimo da assicurarsi per ritenere raggiunto l'obiettivo dal responsabile.

Esempio:

Unità Operativa:

Obiettivi - Azioni	Peso	Obiettivi Specifici	Pesi Relativi	Valore 20XX-2	Valore 20XX-1	Valore atteso anno 20XX	Soglia
CONTINUITA' ASSISTENZIALE	10%	Definizione di una scheda che permetta di identificare le caratteristiche di un paziente per accedere all'RSA	100%			Valutazione del profilo del paziente per il possibile inserimento	
INNOVAZIONE	10%	Implementazione programma aziendale sui tempi d'attesa	80%	0	0	Utilizzo programma	0
		Uniformare la grafica delle UU.OO. Del dipartimento	20%	0	0	Grafica rivista e uniformata	
APPROPRIATEZZA	25%	Volume attività ambulatoriale: incremento	30%	3.280	3.431	3.774	3.700
		Attività operatoria: interventi su vasi extracranici	30%	0	106	120	110
		Obiettivo dipartimentale: Studio e proposta per la riorganizzazione dell'attività ambulatoriale	40%	0	0	Documento	0
UMANIZZAZIONE/QUALIFICAZIONE DELL'OFFERTA	10%	Carta dei servizi	100%	0	0	Collaborazione con URP per predisporre un modello aziendale da inserire in web	0
APPROPRIATEZZA E MIGLIORAMENTO DELL'ASSISTENZA INFERMIERISTICA, TECNICA E RIABILITATIVA	10%	Inserimento Operatori Sanitari	60%	0	0	Verifica e scheda di valutazione	0
		Mappatura strumenti esistenti per gestione delle varie fasi del processo	40%	0	0	Documento	0
BUDGET CONSUMO DI BENI E SERVIZI	10%	Budget beni sanitari	80%	501.000	571.000	620.000	632.400
		Budget servizi sanitari	20%	2.000	2.500	2.500	3.000
AREA VASTA	15%	Incontri con Privati accreditati e altre Aziende della Provincia per concordare due modelli di refertazione	50%	0	0	2 incontri e modelli	1 modello
		Procedura di trattamento condivisa in area vasta per traumatizzato cranico (procedure uniformate, standardizzazione percorsi e materiale)	50%	0	0	documento	
FERIE MATURATE E NON GODUTE	10%	Dirigenti	50%	0	97	87	89
		Comparto	50%	0	148	133	136
TOTALE	100%						

Il Responsabile del C.d. R dichiara che gli obiettivi negoziati sono conformi alle risorse assegnate e che il personale operante nel proprio Centro di Responsabilità è a conoscenza del contenuto della presente scheda di Budget.

Il Direttore Generale

Il Responsabile del C. d. R

Data

Il Direttore del Dipartimento

4. Infine, trimestralmente, affianco alla scheda di sintesi viene inserito un prospetto dove viene indicata la situazione dell'avanzamento delle azioni eseguite, la proiezione del valore ipotetico di fine anno, sul valore conseguito, e lo scostamento dalla soglia minima. L'ultima colonna rappresenta la valutazione del responsabile del C.d.R..

Esempio:

<u>Situazione 1° Trimestre 20XX</u>	<u>Proiezione</u>	<u>Scostamento</u>	<u>Grado di raggiungimento degli obiettivi</u>
Programma non ancora attivato			0%
			0%
1.895	3.790	16	8%
66	132	12	4%
Documento pervenuto			10%
Predisposta Carta dei Servizi in collaborazione con URP secondo il modello aziendale			10%
Verificata documentazione per certificazione sistema qualità - materiale consegnato ad UIC			6%
Documento pervenuto - materiale consegnato ad UIC			4%
450.172	600.230	19.770	10%
Realizzati due incontri per la condivisione di un modello di refertazione			3%
			0%
da verificare			0%
da verificare			0%
			55%

Nella pagina seguente è riportata la scheda budget di sintesi completa di tutti i suoi elementi.

4.2. PROCEDURA OPERATIVA PER LA FORMULAZIONE DEI CONTI ECONOMICI PREVENTIVI

Sia per il bilancio economico preventivo che per i rendiconti economici trimestrali devono essere applicati i medesimi principi contabili adottati per la redazione del bilancio d'esercizio presentati nel capitolo precedente. In particolare deve essere applicato il principio di competenza.

4.2.1. Bilancio economico preventivo d'esercizio (BEP)

Il bilancio economico preventivo d'esercizio è collegato al budget generale e per la sua realizzazione si tiene conto di quest'ultimo. Il budget generale è infatti allegato necessario al BEP.

La scadenza per la sua formulazione e presentazione alla Giunta Regionale è stabilita dalla Regione e può variare di anno in anno, normalmente è nei mesi di gennaio / febbraio.

Negli ultimi tempi l'importanza associata al BEP stà diventando sempre più una base per il risultato finale e viene consentito alle Aziende Sanitarie di discostarsi a consuntivo molto poco dalla previsione iniziale.

Sulla base della presentazione del BEP vengono stabiliti dalla Regione dei vincoli sui costi di ogni U.I.ss. da rispettare.

Per quanto sopra è necessario svolgere delle previsioni caratterizzate dal più alto grado di attendibilità e ragionevolezza possibili escludendo che ciò possa condurre a previsioni sotto o sovra stimate per ragioni opportunistiche o prudenziali.

Conseguentemente, si richiede un maggiore sforzo in sede di programmazione al fine di ridurre al minimo gli scostamenti tra valori previsti e valori che si verificheranno a consuntivo.

4.2.2. Rendiconti economici trimestrali (CEPA)

Le Aziende Sanitarie, a partire dall'anno 2001, redigono conti economici consuntivi trimestrali (CECT) e l'aggiornamento del conto economico preventivo annuale (CEPA) definendo progressivamente il conto economico annuale di bilancio. Si tratta quindi di continui aggiornamenti del BEP.

Le principali tipologie di controllo che vanno svolte trimestralmente sono così analizzate:

- confronto tra bilancio previsionale trimestrale e consuntivo economico trimestrale;
- confronto degli obiettivi trimestrali del piano di attività con i dati a consuntivo del trimestre;
- impiego di alcuni indicatori al fine del monitoraggio della qualità (appropriatezza) della prestazione erogata;

- o controllo a campione delle procedure contabili ed extra-contabili e della relativa documentazione di supporto.

Le aziende sanitarie provvedono affinché l'inserimento dei dati contabili ed extra - contabili che compongono i rendiconti sia corretto, completo ed esaustivo, condizioni necessarie a garantire una corretta valutazione della Regione sulla loro gestione.

I collegi sindacali, ai sensi dell'articolo 3-ter del decreto legislativo n. 502/92, redigono una relazione sul rendiconto trimestrale.

4.2.3. Procedura operativa per la formulazione del BEP e del CEPA

1. Scopo

Tale procedura ha lo scopo di definire le azioni necessarie per la determinazione o l'ottenimento delle previsioni di spesa, o di ricavo, indispensabili per la redazione del Bilancio Economico di Previsione e delle rendicontazioni trimestrali di aggiornamento, i cosiddetti CEPA (Conto Economico Preventivo Aggiornato), nonché del collegato sistema di verifica e controllo delle previsioni.

2. Scadenze

Le scadenze di rendicontazione e presentazione richieste dalla Regione Veneto, sono statisticamente le seguenti:

- Bilancio di Previsione tra gennaio e febbraio
- CEPA 1° Trimestre entro la fine di aprile
- CEPA 2° Trimestre entro la fine di luglio
- CEPA 3° Trimestre entro la fine di ottobre
- CEPA 4° Trimestre entro il mese di gennaio

Per poter formulare le previsioni il Servizio Finanziario e Fiscale oltre che basarsi sul budget generale deve procurarsi le informazioni necessarie dai vari servizi responsabili delle voci di costo. Questi ultimi sono anche detti centri ordinatori in quanto presiedono i processi legati all'acquisizione delle risorse umane, dei beni e dei servizi tecnici e non tecnici, alle convenzioni e ai progetti finalizzati. Queste risorse saranno utilizzate da tutti i C.d.R..

I dati raccolti riguardano sia le previsioni complessive di spesa, sia i dati dei consumi e degli ordini. Per ottenere queste informazioni si deve inviare, nei giorni immediatamente antecedenti la chiusura del trimestre, una lettera ai Servizi con la quale si chiede di formulare, o aggiornare, entro breve termine, le previsioni di spesa per l'anno corrente.

Quindi sul rispetto delle previsioni effettuate in sede di programmazione sono direttamente responsabili i Dirigenti delle Unità Operative che svolgono funzioni di centro ordinatore e che hanno effettuato la previsione.

Di seguito sono elencati i Servizi responsabili di alcune attività di spesa, o comunque di riferimento per il controllo su queste attività, ed il loro codice interno all'U.l.ss. n. 6.:

DIS	Servizio Protesi e Ausili
ECO	Servizio Approvvigionamenti Generali
FAR	Servizio Farmacia Ospedaliera
FIN	Servizio Finanziario e Fiscale
LEG	Servizio Affari Legali e Amministrativi Generali
PER	Servizio Risorse Umane
SAO	Servizio Amministrativo Ospedaliero
SFP	Servizio Formazione del Personale
SIA	Servizio per la non autosufficienza – Ufficio Anziani
SER	Servizio per le Tossicodipendenze
SFA	Servizio Farmaceutico Territoriale
SOC	Servizio Sociale – Ufficio disabilità
SPC	Servizio Personale Convenzionato
TEC	Servizio Tecnico Patrimoniale
UAS	Unità Amministrativa per i rapporti con le Strutture Private
UFA	Ufficio Farmaceutico Territoriale per la Distribuzione Per Conto

3. Modalità utilizzabili per la definizione delle previsioni

Per la determinazione delle previsioni di spesa o ricavo il Servizio Finanziario e Fiscale utilizza 5 diverse modalità elencate di seguito:

○ Criterio della previsione dell'ufficio responsabile

Con questo criterio ci si affida completamente alla previsione effettuata dal servizio che gestisce la spesa in oggetto. Il vantaggio risiede nella maggiore conoscenza delle caratteristiche della spesa, e dei fattori che la influenzano, da parte di chi è a stretto contatto con essa. Lo svantaggio risiede nell'essere legata alle capacità previsionali di un soggetto terzo.

Per questo motivo trimestralmente sono aggiornate una serie di tabelle, ognuna riferita ad un diverso centro ordinatore, dove vengono inserite le diverse previsioni. Lo scopo di questo lavoro

è quello di tenere sotto controllo gli scostamenti dai risultati consuntivi e poter avere una più chiara idea sulla capacità dei diversi uffici di svolgere accurate previsioni.

Esempio: centro ordinatore UFA e SFA

SERVIZIO FARMACEUTICO TERRITORIALE							
Conto	Descrizione	Preventivo	1_CEPA	2_CEPA	3_CEPA	4_CEPA	Consuntivo
	UFA						
52 02 45	Ricavi da altre ASL per DPC						
54 02 11	Prodotti farmaceutici per DPC						
55 07 260	Rimborsi farmacie						
	SFA						
54 02 10	Prodotti farmaceutici per progetto disabili						
55 04 30	Assistenza farmaceutica						
55 04 170	Assistenza integrativa da farmacie						
55 05 20	Prestazioni da ASL						
	TOTALE	0	0	0	0	0	0

o Criterio della serie storica

Per ottenere la previsione della spesa si confronta l'evoluzione della stessa nel corso dei vari esercizi, evidenziandone gli andamenti temporali. I vantaggi risiedono nella semplicità del metodo e nell'individuazione immediata delle dimensioni quantitative della previsione. Lo svantaggio principale di questa metodologia è che non considera l'effetto causato dalle variazioni straordinarie o da quelle che alterano la composizione della spesa rispetto agli esercizi precedenti.

o Criterio della contabilità analitica

Si fonda sulla stima della spesa partendo dall'analisi dell'andamento dei consumi o dei volumi di attività. Ha il vantaggio di spingere l'indagine molto nel dettaglio del costo e di evidenziare in tempo reale scostamenti minimi nei consumi o nelle attività delle varie Unità Operative, sia rispetto agli anni precedenti ma anche tra mese e mese. Lo svantaggio principale è che non può essere applicata a tutte le tipologie di costo o di ricavo, ma solo a quelle attività che sono oggetto di rilevazione da parte della contabilità analitica. Inoltre è legata alla precisione e tempestività di

chi, nelle varie U.O., effettua le registrazioni di carico e scarico dei beni consegnati o delle attività svolte.

- Criterio della contabilità generale

Si fonda sulla verifica di quanto registrato ad una determinata data in contabilità generale e sulla proiezione di questo dato su base annua, tenendo conto delle competenza di quanto registrato. Ha il vantaggio di riferirsi ad un dato certo: le fatture pervenute. Un miglioramento di questo criterio si ottiene incrociando tale fattore con la serie storica, rapportando l'importo delle fatture registrate nel medesimo periodo di altri esercizi al relativo importo di fine anno. Ha lo svantaggio di non contemplare eventuali variazioni che potrebbero intervenire nella composizione della spesa.

- Criterio del budget utilizzato

Consiste nella valutazione dell'impiego dei budget di spesa, in pratica non è altro che una previsione sulla base degli ordini emessi. Infatti con le attuali procedure informatiche ogni emissione ordini consuma il budget assegnato per la spesa. Rispetto alla previsione sulla base della contabilità generale ha il vantaggio di coprire un maggior arco temporale perché gli ordini si riferiscono anche a beni non ancora consegnati (e quindi nemmeno fatturati). Gli svantaggi di questa metodologia sono legati ad una difficoltà nello stabilire il periodo di fornitura che l'ordine copre.

Ovviamente, a seconda della tipologia dell'oggetto della previsione, possono essere utilizzati uno o più criteri. Per alcune tipologie, come ad esempio l'acquisto di prestazioni di assistenza ospedaliera e diagnostica, il criterio utilizzabile non può che essere uno soltanto (nel caso specifico, data la complessità e la numerosità delle variabili in questione, la previsione dell'ufficio responsabile); in altri casi, ad esempio nell'acquisto di beni, si possono utilizzare addirittura tutti e cinque.

4. Scelta della modalità più efficiente

Sebbene per una determinata previsione possano essere utilizzati più criteri, non è detto che siano tutti ugualmente efficaci; a seconda della tipologia di costo i vari metodi precedentemente individuati presentano una diversa qualità. Se ve ne sono più d'uno utilizzabili contemporaneamente si tratta di stabilire quale di questi sia il migliore. Naturalmente anche nel caso vi sia un solo criterio utilizzabile (che nella maggior parte dei casi è la previsione dell'ufficio responsabile) questo dovrà essere valutato nella sua efficacia. E non vi è altro metodo per effettuare questo tipo di valutazione che confrontare le previsioni ottenute con i vari criteri con il risultato reale al termine dell'esercizio. In pratica la

formulazione delle previsioni è una tecnica in continuo perfezionamento con la quale, anno dopo anno, si calibrano, in maniera sempre più precisa, l'esattezza e l'affidabilità delle operazioni di previsione.

5. Formulazione del CEPA

Si intuisce, da quanto fin qui esposto, che per la formulazione del preventivo, e dei suoi aggiornamenti, ottenere le previsioni dagli uffici responsabili è solo il primo passo. Una volta procurati questi dati, li si dovrà incrociare tra di loro tenendo ben presente quale sia, per quello specifico conto, il criterio più efficace al fine di ottenere valori il più possibile congruenti e veritieri. Il processo di confronto dei dati si attua, come prima specificato, incrociando i dati disponibili per le varie tipologie di conto sulla scorta di quanto avvenuto negli esercizi precedenti. Infatti, il raffronto con i criteri utilizzati per le previsioni negli anni precedenti, ed i relativi importi di chiusura a fine anno, contribuiscono a fornire un ordine di attendibilità dei criteri utilizzati.

6. Formulazione del BEP

Mentre per la formulazione del CEPA si possono utilizzare tutte e 5 le modalità di previsione per il BEP ci si può basare principalmente solo sul criterio della previsione dell'ufficio responsabile e sul criterio della serie storica, oltre che sul budget generale. Questo perché ad inizio anno ci sono troppi pochi dati registrati in contabilità generale e analitica, così come gli ordini effettuati sono pochi, per poter svolgere delle accurate previsioni in conformità a questi dati.

7. Presentazione ed invio alla Regione del BEP o CEPA

Le fasi per l'elaborazione dei Conti Economici Preventivi devono essere svolte in tempo utile per poterli presentare alla Direzione Generale e al Collegio Sindacale prima della scadenza. Viene così innanzitutto prospettato alla Direzione Generale, la quale può inserire alcune variazioni, successivamente è presentato al Collegio Sindacale.

Sia il Direttore Generale che il Collegio Sindacale devono preparare delle relazioni che saranno inviate assieme ai Conti economici preventivi alla Regione.

4.1.4. Esempio del foglio di lavoro utilizzato per l'elaborazione dei Conti Economici Preventivi:

Lo schema riportato rappresenta un foglio di lavoro utilizzato internamente dall'U.I.ss. n. 6 per facilitare la redazione dei Conti economici Trimestrali.

L'esempio si riferisce al CEPA del terzo trimestre di un ipotetico anno.

Gli elementi che lo compongono sono:

1° colonna:

riproduce lo schema di bilancio del conto economico ministeriale con evidenza delle voci che rappresentano macro classi di raggruppamenti con i relativi codici d'identificazione;

2° colonna:

rappresenta le previsioni svolte dal servizio finanziario sulla base della propria esperienza ma soprattutto attraverso proiezioni dei dati di contabilità generale;

3° colonna:

contiene la somma delle previsioni effettuate da ogni centro ordinatore nella rispettiva voce di costo o ricavo;

4° colonna:

verranno inseriti sulla base delle diverse considerazioni sviluppate su tutte le modalità di previsioni i valori da presentare alla Direzione Generale sul CEPA che si sta elaborando;

5° - 6° colonna:

si riferiscono ai valori inseriti in contabilità generale alla fine del trimestre di riferimento, in questo caso terzo trimestre, dell'anno in corso e del precedente per confrontare la crescita spesso derivante dall'inflazione o da nuovi obiettivi intrapresi;

7° - 8° - 9° colonna:

sono riportati i valori inseriti nei CEPA precedenti e nel preventivo dell'anno in corso per osservare gli scostamenti;

10°-11° colonna:

si riportano i valori a consuntivo dei due anni precedenti, utili per studiare il trend storico.

4.3. PROCEDURA OPERATIVA PER L'ASSEGNAZIONE E IL MONITORAGGIO DEL BUDGET FINANZIARIO AZIENDALE E DEL BUDGET DI STRUTTURA

Per riuscire a controllare la spesa di un'Azienda Sanitaria si deve prestare attenzione a non lasciare totale libertà di gestione ai vari servizi responsabili delle voci di costo (centri ordinatori). Spetta al Servizio Finanziario e Fiscale la responsabilità per la ripartizione del budget annuale aziendale attraverso l'assegnazione dei singoli budget alle corrispondenti strutture che

presiedono i processi legati all'acquisizione di tutte le risorse di cui l'Azienda Sanitaria necessita.

La procedura per l'assegnazione dei budget individua i seguenti stadi:

1. Assegnazione del budget iniziale

A seguito della negoziazione di budget l'Unità di Controllo di Gestione trasmette ad inizio anno al Servizio finanziario e Fiscale i documenti di Budget. Attraverso questi documenti il Servizio Finanziario articola i singoli budget di struttura per ogni servizio che presiede un processo d'acquisizione.

Per ognuno di questi viene predisposta una scheda budget strutturata per conto di assegnazione con l'importo previsto per l'anno considerato .

Il Servizio Finanziario e fiscale provvede ad assegnare operativamente, attraverso la procedura informatica, il cinquanta per cento circa dei singoli budget ai centri ordinatori ripartiti per conto di assegnazione.

2. Utilizzo dei budget da parte dei centri ordinatori

Per poter utilizzare i budget i centri ordinatori necessitano di un'ulteriore abilitazione informatica in quanto l'utilizzo degli stessi avviene attraverso diverse codifiche (chiamate Cdel) a seconda che l'impegno di spesa sia: con deliberazione del D.G. (Cdel: anno DL n° della delibera), con provvedimento (Cdel: anno PR n° del provvedimento) oppure collegata a spese in economia.

3. Monitoraggio trimestrale

Periodicamente il Controllo di Gestione esamina l'effettivo andamento degli ordini in percentuale per il periodo considerato rispetto al budget previsto annuale, per verificare eventuali scostamenti dalla media periodica. In caso di scostamenti rilevanti innanzi tutto informa il centro ordinatore chiedendo spiegazioni e in seguito comunica queste variazioni al Servizio Finanziario.

4. Assegnazione della rimanente parte di budget

Il Servizio Finanziario provvede durante l'anno ad aumentare i budget in base alla spesa prevista dagli stessi centri ordinatori sia nel momento del BEP che per i successivi i rendiconti trimestrali CEPA.

Nel corso dell'anno il budget potrà comunque essere modificato alla luce di eventi imprevedibili o incontrollabili non previsti.

CONCLUSIONI

Le Aziende Sanitarie, negli ultimi anni, sono continuamente controllate a livello Regionale e Statale non più solo per un miglioramento dei servizi che offrono, ma anche a causa della necessità da parte dello Stato di ridurre la spesa pubblica.

Oltre a questi controlli sono costantemente stabiliti nuovi vincoli sui costi e sugli obiettivi da raggiungere che non permettono un'assoluta libertà di gestione interna.

Di conseguenza si potrebbe pensare che una programmazione interna all'azienda risulti scontata e pressoché inutile. Scontata in quanto collegata ai vincoli imposti e inutile perché continui controlli sono svolti anche dalla Regione.

Questo modo di riflettere potrebbe valere a livello di Aziende di piccole dimensioni dove i dipendenti sono di numero limitato e la conoscenza di nuove norme Regionali o Statali sarebbero immediatamente rese note all'intero personale e facilmente gestibili.

Mentre, a livello di una grande Azienda, e tanto più di un'Azienda Sanitaria, è assolutamente impossibile pensare che il raggiungimento di obiettivi e il rientro nei vincoli sia possibile senza un adeguato processo di programmazione aziendale.

Un sistema d'informazione interno all'azienda è indispensabile per comunicare all'intero personale quanto imposto ed affrontare le problematiche che si presentano.

Nello stesso modo sono necessari servizi competenti a:

- ripartire gli obiettivi all'interno delle diverse strutture aziendali;
- svolgere processi di controllo continui a scadenze prestabilite;
- accertare il raggiungimento degli obiettivi stabiliti dalla Regione e il rientro nei vincoli.

A dimostrazione dell'importanza associata negli ultimi anni al processo di programmazione, sono state emanate riforme sempre più mirate. Ne sono esempi l'introduzione del Servizio di Controllo di Gestione obbligatorio nelle P.A. e della metodologia di budget.

Il futuro si prospetta con Piani Sanitari Statali e Piani Socio Sanitari Regionali sempre più esigenti. Richiederanno una maggiore qualità degli interventi della sanità a favore del pubblico cittadino e il miglioramento dell'assistenza ospedaliera distrettuale. Inoltre saranno integrati i livelli minimi di assistenza.

Tutto questo sarà accompagnato da una crescente competitività con le aziende private che renderà sempre più complicato l'ambiente esterno con cui le aziende sanitarie si troveranno ad operare.

Per affrontare questo nuovo quadro globale le UU.LL.SS. dovranno dedicare più tempo e maggiore attenzione agli strumenti di programmazione e creare nuove procedure che aumentino l'efficacia e l'efficienza dell'azienda.

Grazie anche alla maggior esperienza maturata dai responsabili, si potranno ottenere previsioni più accurate, minori scostamenti e in questo modo anche il raggiungimento degli obiettivi programmati.

Tutto questo permetterà al cittadino di poter usufruire, con spese limitate, della stessa assistenza e dei medesimi tempi di attesa di una struttura privata e alle Aziende Sanitarie di continuare ad essere competitive.

BIBLIOGRAFIA

Cilione G., *Diritto Sanitario*, Maggioli Editore, Repubblica di San Marino, 2003

Amatucci F., *La gestione finanziaria delle aziende non profit*, Etas, 2000

Arcari A. M., *Il controllo direzionale*, McGraw-Hill, Milano, 2007

Martinelli M., *La contabilità e il bilancio nelle Aziende Sanitarie*, Il Sole 24 Ore, 2001

Generici di AA.VV., *La redazione del bilancio d'esercizio 2008*, Il Sole 24 Ore, 2008

Martinelli M., *Programmazione e controllo dei flussi finanziari nella Sanità*, Franco Angeli, 2008

Grant R. M., *L'analisi strategica per le decisi aziendali*, Il Mulino, Bologna, 2006

Favotto F., *Economia Aziendale. Modelli, misure, casi*, McGraw Hill, Milano, 2007

Fontana F., Caroli M., *Economia e gestione delle imprese*, McGraw-Hill, Milano, 2006

Astolfi, Barale e Ricci, *Entriamo in azienda 3*, Tramontana, Milano, 2004