

**Collana CERGAS**

Centro di Ricerche sulla Gestione dell'Assistenza Sanitaria e Sociale della SDA Bocconi School of Management

## Rapporto OASI 2018

### Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano

Il rinnovamento dei sistemi sanitari è da tempo al centro del dibattito politico e scientifico nazionale e internazionale. Con l'istituzione di OASI (Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano), il CERGAS ha voluto confermarsi quale punto di riferimento per l'analisi dei cambiamenti in corso nel sistema sanitario italiano, adottando un approccio economico-aziendale. Ha inoltre creato un tavolo al quale mondo accademico e operatori del SSN possono interagire ed essere nel contempo promotori e fruitori di nuova conoscenza.

A partire dal 2000, l'attività di ricerca di OASI è stata sistematicamente raccolta in una serie di Rapporti Annuali. Il Rapporto 2018:

- presenta l'assetto complessivo del SSN (profili istituzionali, struttura, attività, spesa, esiti) e del settore sanitario italiano, inquadrandolo anche in ottica comparativa internazionale. Sono inclusi approfondimenti sui consumi privati di salute, sugli erogatori privati accreditati e sul sistema sociosanitario e sociale;
- approfondisce questioni di policy rilevanti per il sistema sanitario e le sue aziende, quali l'evoluzione dei profili professionali (*skill mix*) del personale SSN; la centralizzazione degli acquisti, con un approfondimento sulle politiche di acquisto nel comparto farmaceutico; l'introduzione di prezzi di riferimento per i dispositivi medici; i modelli per la segmentazione dei pazienti e il *Population Health Management*;
- a livello aziendale, si focalizza sui processi attuativi di certificabilità dei bilanci, sull'evoluzione dei sistemi di programmazione e controllo alla luce delle accresciute dimensioni aziendali, sugli strumenti per la gestione del sapere professionale, sulla diffusione di una funzione strutturata di gestione operativa.

*Il CERGAS (Centro di Ricerche sulla Gestione dell'Assistenza Sanitaria e Sociale) dell'Università Bocconi, oggi parte della SDA Bocconi School of Management, è stato istituito nel 1978 con lo scopo di sviluppare studi e ricerche sul sistema sanitario. Le principali aree di studio e ricerca sono: confronto tra sistemi sanitari e di Welfare e analisi delle politiche pubbliche in tali ambiti; valutazioni economiche in sanità; logiche manageriali nelle organizzazioni sanitarie; modelli organizzativi e sistemi gestionali per aziende sanitarie pubbliche e private; impatto sui settori industriali e di servizi collegati (farmaceutico e tecnologie biomediche) e sul settore socio-assistenziale. Quest'anno, inoltre, il CERGAS celebra il suo 40° anniversario, di pari passo con il SSN.*

Questo volume è stato realizzato grazie al contributo incondizionato di



ISBN 978-88-238-5156-6



9 788823 851566

[www.egeaeditore.it](http://www.egeaeditore.it)

Rapporto OASI 2018



CERGAS & SSN  
40 ANNI INSIEME

CERGAS - Bocconi



CERGAS & SSN  
40 ANNI INSIEME

# Rapporto OASI 2018

## Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano

a cura di  
CERGAS - Bocconi



Università  
Bocconi

CERGAS  
Centro di ricerche sulla Gestione  
dell'Assistenza Sanitaria e Sociale

SDA Bocconi  
School of Management



**Collana CERGAS**

Centro di Ricerche sulla Gestione dell'Assistenza Sanitaria e Sociale della SDA Bocconi School of Management



**CER GAS & SSN  
40 ANNI INSIEME**

# Rapporto OASI 2018

## **Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano**

a cura di  
**CER GAS - Bocconi**



**Università  
Bocconi**

**CER GAS**  
Centro di ricerche sulla Gestione  
dell'Assistenza Sanitaria e Sociale

**SDA Bocconi**  
School of Management



Tutti i contributi del Rapporto OASI sono stati sottoposti al processo di doppio referaggio prima della pubblicazione.

*Impaginazione:* Corpo4 Team, Milano

Copyright © 2018 EGEA S.p.A.  
Via Salasco, 5 – 20136 Milano  
Tel. 02/5836.5751 – Fax 02/5836.5753  
egea.edizioni@unibocconi.it – www.egeaeditore.it

Tutti i diritti sono riservati, compresi la traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione, la comunicazione al pubblico e la messa a disposizione con qualsiasi mezzo e/o su qualunque supporto (ivi compresi i microfilm, i film, le fotocopie, i supporti elettronici o digitali), nonché la memorizzazione elettronica e qualsiasi sistema di immagazzinamento e recupero di informazioni.

Date le caratteristiche di Internet, l'Editore non è responsabile per eventuali variazioni di indirizzi e contenuti dei siti Internet menzionati.

Prima edizione: novembre 2018

ISBN 978-88-238-5156-6

Stampa: Geca Industrie Grafiche, San Giuliano Milanese (Mi)



*Questo volume è stampato su carta FSC® proveniente da foreste gestite in maniera responsabile secondo rigorosi standard ambientali, economici e sociali definiti dal Forest Stewardship Council®*

# 9 I sistemi di programmazione e controllo alla luce delle accresciute dimensioni aziendali: stato dell'arte e prospettive<sup>1</sup>

di Alessandro Furnari, Francesca Lecci, Alberto Ricci  
e Andrea Rotolo<sup>2</sup>

## 9.1 Introduzione e obiettivi di ricerca

Gli ultimi contributi sul tema del cambiamento connesso agli strumenti di programmazione e controllo (P&C) nel contesto sanitario italiano (ad es. Lecci e Morelli, 2014) invitano ad approfondire dei casi studio per comprendere in profondità le dinamiche del processo di *budgeting* e i possibili margini di miglioramento. Il presente capitolo si propone di approfondire ruoli e caratteristiche dei sistemi di P&C, con una particolare attenzione a quanto sta avvenendo all'interno delle «nuove» aziende del SSN, contraddistinte da un dimensionamento decisamente maggiore rispetto al passato. Aspetto, quest'ultimo, che appare ancor più rilevante se si considera che le aziende in cui tali sistemi sono tenuti a operare si caratterizzano per un costante dinamismo, anche in relazione alle sperimentazioni di nuovi modelli assistenziali e di nuovi approcci di cura.

Il contributo si pone quindi l'obiettivo di investigare i cambiamenti intervenuti e potenziali nelle caratteristiche, nelle finalità e nei livelli di efficacia dei sistemi di programmazione e controllo delle aziende sanitarie pubbliche italiane,

---

<sup>1</sup> Gli autori ringraziano per le interviste e per il prezioso contributo nel reperimento delle informazioni necessarie alla strutturazione dei casi: per l'ASST Fatebenefratelli-Sacco, la responsabile del Controllo di Gestione e Flussi dott.ssa Tatiana Dezi; per l'AUSL di Reggio Emilia, la responsabile dello Staff Programmazione e Controllo dott.ssa Maria Elena Costa, la dott.ssa Cecilia Biliardi e la dott.ssa Barbara Filippini; per l'AUSL Toscana Centro, la responsabile dell'Area Pianificazione e Controllo dott.ssa Daniela Favata, il dott. Massimo Fondi, la dott.ssa Claudia Galanti, la dott.ssa Chiara Gherardeschi, il dott. Antonio Guarracino, il dott. Fabio Haag, il dott. Alessandro Serpi, il dott. Sandro Signorini e la dott.ssa Valeria Zaccarelli; per l'ATS Sardegna, la responsabile del Controllo di gestione dott.ssa Maria Dolores Soddu, il Direttore Amministrativo dott. Stefano Lorusso e il Direttore ASSL Cagliari dott. Paolo Tecleme. Si ringrazia il dott. Mattia Olive per il supporto nella raccolta e nell'analisi dei dati.

<sup>2</sup> Sebbene il lavoro sia frutto di un lavoro congiunto degli autori, i §§ 9.1, 9.2, 9.4.3 e 9.6 sono attribuiti a Francesca Lecci; i §§ 9.3 e 9.4.4 ad Alberto Ricci; il § 9.4.1 ad Alessandro Furnari; il § 9.4.2 ad Andrea Rotolo; il § 9.5 a tutti gli autori congiuntamente.

con particolare attenzione alle novità introdotte dalla recente stagione di riforme istituzionali dei diversi SSR. Gli elementi oggetto di approfondimento riguardano: (i) la collocazione della funzione di P&C all'interno dei nuovi assetti organizzativi, che potenzialmente portano anche a una ridefinizione dei soggetti coinvolti, del loro ruolo e del loro potere all'interno dei processi (ad esempio, quello di *budgeting*); (ii) le caratteristiche intrinseche ed estrinseche che interessano i sistemi di programmazione e controllo alla luce dei cambiamenti intervenuti; (iii) il ruolo che i sistemi di P&C possono svolgere nel contesto di trasformazione aziendale, eventualmente anche come strumento di «facilitazione» del cambiamento; (iv) le potenzialità e le criticità che la funzione di P&C può evidenziare in termini di valorizzazione e articolazione dei programmi strategici, responsabilizzazione, motivazione, valutazione, apprendimento; (v) il ruolo degli strumenti e dei processi di programmazione e controllo a supporto dell'introduzione in azienda di innovazioni scientifiche, tecnologiche e manageriali.

Per inquadrare meglio il tema, si propone nel prossimo paragrafo (9.2) un approfondimento sulla letteratura di riferimento e sulle principali teorie che riguardano il collegamento tra caratteristiche dei sistemi di controllo e il ciclo di vita di un'azienda; nel paragrafo 9.3 saranno illustrati nel dettaglio obiettivi e metodo della ricerca che ha coinvolto quattro aziende per altrettanti casi studio; i quattro casi studio sono quindi descritti all'interno del paragrafo 9.4, mentre nel successivo paragrafo 9.5 viene proposta una lettura comparata; infine, nel paragrafo 9.6 si mettono in luce le principali lezioni apprese dallo studio condotto.

## 9.2 Richiami alla letteratura di riferimento

I sistemi di programmazione e controllo (P&C) sono stati tradizionalmente interpretati come uno dei principali veicoli di aziendalizzazione nel settore sanitario (Casati, 2000; Anessi Pessina e Pinelli, 2003; Lecci e Longo, 2004). Il loro ruolo nell'ambito delle aziende di servizi sanitari si è consolidato nel tempo in relazione alla loro efficacia a supportare processi di cambiamento e di miglioramento delle performance (Lawson *et al.*, 2003, De Bruijn, 2002). In ambito sanitario, i sistemi di P&C sono stati studiati soprattutto in relazione alle loro caratteristiche generali, agli strumenti impiegati e alla loro capacità di indurre un cambiamento culturale (Lecci e Vendramini, 2011, Campanale e Cinquini 2013). La letteratura sul tema ha anche evidenziato l'importanza di progettare tali sistemi in maniera coerente con gli elementi qualificanti il modello di business delle organizzazioni (Lynch and Cross, 1991), nonché il loro contesto organizzativo e strategico (Waggoner *et al.*, 1999). Negli anni, i sistemi di P&C delle aziende sanitarie pubbliche (e, spesso, private accreditate) hanno progressivamente ampliato il proprio focus: se in una prima fase (anni '90), gli sforzi

erano prevalentemente diretti alla costruzione del piano dei centri di costo e all'implementazione della contabilità analitica al fine di monitorare il consumo delle risorse per unità operativa, successivamente si è assistito alla progressiva diffusione di veri e propri budget per unità operativa. Di fatto, proprio la disponibilità di dati di costo e di valorizzazione dei servizi erogati ha svolto un ruolo cruciale nella penetrazione della cultura economico-aziendale nel SSN. Allo stesso tempo, la sempre maggiore capillarità degli strumenti di P&C ha posto le basi per la successiva stagione di razionamento degli input a cui sono state sottoposte le aziende del SSN (Francesconi *et al.*, 2016). Tali strumenti (in termini di modalità di utilizzo e/o eventuali processi di cambiamento) dipendono fortemente dagli equilibri di potere interni, mutevoli e spesso legati all'anzianità professionale dei clinici: è pressoché impossibile introdurre innovazioni gestionali e organizzative attraverso i sistemi di P&C senza un coinvolgimento formale e informale della componente clinica e un *commitment* forte e autorevole del vertice aziendale (Lecci e Morelli, 2014).

In aggiunta a tali considerazioni, è noto come le condizioni ambientali (*constraints* economico-finanziari e rimodulazione degli assetti istituzionali) hanno imposto e stanno imponendo alle aziende di servizi sanitari di riorientare sia i rapporti con l'ambiente esterno (definizione del portafoglio di servizi e cambiamenti nelle modalità di offerta), sia la progettazione della struttura organizzativa interna (maggiore orientamento all'integrazione ospedale-territorio, focalizzazione sui percorsi e sui processi assistenziali in maniera integrata). Superare la logica dei costi e misurare attraverso l'analisi dei processi che attraversano l'organizzazione implica indirizzare i sistemi di misurazione delle performance verso l'arricchimento delle dimensioni di attenzione; si tratta di rappresentare un fenomeno rilevante ed emergente che ormai caratterizza le aziende del SSN, ma ancora relativamente poco analizzato. A questo si aggiungono alcuni cambiamenti che investono il SSN e che concorrono a sfidare i modelli organizzativi, sia storici sia emergenti: da un lato, si tratta di modifiche degli assetti istituzionali che hanno condotto alla fusione o trasformazione per incorporazione di aziende sanitarie in diversi contesti regionali del Centro e del Nord Italia<sup>3</sup>; dall'altro, di importanti discontinuità esterne e interne alle aziende: si pensi alla frammentazione organizzativa dovuta all'estrema specializzazione di alcuni saperi medici che si traducono in ulteriori UU.OO. di piccole dimensioni e autonome; o ancora, alla maggiore rilevanza acquisita dalla gestione operativa, che «sottrae» le piattaforme produttive al governo delle singole UU.OO. e dei *professionals* (Del Vecchio *et al.*, 2017). Con specifico riferimento al primo pun-

<sup>3</sup> In particolare, tra 2015 e 2017, le seguenti regioni sono state interessate da riassetti istituzionali: Piemonte, Lazio, Lombardia, Toscana, Friuli Venezia Giulia, Veneto, Sardegna, Emilia Romagna. Per approfondimenti sulla tipologia degli interventi promossi, si rimanda al capitolo 2 del presente Rapporto.

to, la progressiva tendenza all'aumento delle dimensioni aziendali si è tradotta in una contrazione del numero di ASL/AO e in un conseguente aumento della loro dimensione media, con una crescente spinta verso una logica di sistema regionale e di autosufficienza rispetto ai propri cittadini. La grande azienda, del resto, non è assimilabile a una «piccola azienda in scala più ampia». La grande azienda cambia profondamente gli assetti organizzativi. In primis non è più possibile il *management by walking around* basato sulla conoscenza diretta da parte del top management delle UO e dei loro dirigenti, criticità e performance. Nella grande azienda l'attenzione è rivolta ai numeri: si lavora prevalentemente attraverso i sistemi operativi, che acquisiscono centralità, e pochissimo attraverso le relazioni dirette personali.

Considerando come la diffusione degli strumenti di programmazione e controllo (P&C) negli enti del SSN sia stato uno degli elementi trainanti dell'aziendalizzazione della sanità italiana (Lecci e Longo, 2004), ne consegue l'importanza di definirne l'ambito di azione e lavoro all'interno di contesti aziendali «nuovi», dalle accresciute dimensioni e che sperimentano una discontinuità nel loro ciclo di vita.

Le teorizzazioni sul collegamento tra caratteristiche dei sistemi di controllo e ciclo di vita di un'azienda derivano dal superamento del più tradizionale approccio della *contingency theory*. Tale filone, basato sullo studio dell'influenza di diverse variabili di contesto sulle scelte di progettazione dei sistemi di controllo manageriale, ha come assunto di base che, essendo i sistemi di controllo finalizzati ad assistere i manager nel raggiungimento degli obiettivi specifici di ogni organizzazione, una corretta progettazione degli stessi non può prescindere dall'analisi del particolare contesto in cui questi devono operare (Gordon e Miller, 1976; Waterhouse e Tiessen, 1978; Amigoni, 1978; Otley, 1980). Tra le variabili di contesto in grado di influenzare le scelte relative ai sistemi di controllo, è possibile annoverare l'ambiente esterno, la tecnologia, la struttura organizzativa, la dimensione, la strategia e la cultura nazionale (Chenhall, 2003 e 2007).

Nonostante il notevole successo nell'ambito della letteratura di *management accounting*, la teoria suscita perplessità con riferimento alla capacità di progettare sistemi di controllo che (i) sappiano adattarsi alle modificazioni ambientali e (ii) riescano ad attivare percorsi di crescita coerenti con i mutamenti del contesto, siano essi derivanti dal percorso di un'azienda lungo il suo ciclo di vita o da eventi di natura straordinaria. Criticità, questa, superata da Moores e Yuen (2001), che giungono a una concezione dinamica della *contingency theory* nel tentativo di individuare la corrispondenza tra caratteristiche dei sistemi di controllo e ciclo di vita dell'azienda: l'assunto di base è che ad ogni stadio del ciclo di vita vi sia coerenza tra le variabili di contesto e i sistemi di controllo, in modo che questi ultimi assicurino informazioni sempre rilevanti, affidabili e puntuali, in grado di fornire adeguato supporto al processo decisionale.

In questo quadro, sono diversi i contributi che hanno cercato di indagare la relazione tra momenti di discontinuità nel ciclo di vita di un'azienda e attributi dei sistemi di controllo. Tuttavia, sebbene le operazioni di fusione configurino dei momenti significativi di rottura del ciclo di vita aziendale (Jones, 1985b), esiste una limitata letteratura sugli effetti di tali operazioni sulla dimensione tecnica e sociale dei sistemi di controllo (Granlund, 2003). Le fusioni, infatti, sono state quasi esclusivamente studiate dal punto di vista economico e finanziario, focalizzando l'attenzione sui loro effetti in termini di efficienza, assetti proprietari e valore generato. Gli unici tentativi di collegare l'avvio di operazioni di fusione e acquisizione e gli effetti indotti sui sistemi di controllo possono essere ricondotti ai seguenti contributi:

- ▶ Jones (1985a,b) ha cercato di applicare la *contingency theory* all'analisi dell'implementazione dei sistemi di controllo nelle aziende acquisite (con riferimento specifico al rapporto tra acquirente ed acquisita in termini di integrazione dei sistemi di controllo), senza tuttavia indagare le motivazioni delle scelte effettuate;
- ▶ Roberts (1990) ha ricostruito in termini generali le problematiche strategiche e di controllo in un processo di fusione. L'autore, in particolare, analizza fenomeni come *individual domination*, *power games* e introduzione di nuove regole organizzative, norme e valori nel periodo post-fusione, senza tuttavia valutare l'evoluzione dei sistemi di controllo nelle aziende coinvolte nell'operazione;
- ▶ Granlund (2003) ha indagato il processo di integrazione dei sistemi di controllo di due aziende coinvolte in un'operazione di fusione, collocando il proprio contributo all'interno della letteratura su *management accounting change* (Burns e Scapens, 2000). Lo studio approfondisce i risultati delle ricerche precedenti, mettendo in evidenza il ruolo nel processo di integrazione di fenomeni quali: *goal ambiguity*, conflitti culturali, effetti non previsti, *dominant individuals*. L'autore si concentra, pertanto, prevalentemente sugli *aspetti organizzativi* di gestione del processo di integrazione, tralasciando l'analisi degli aspetti più tecnici degli strumenti di controllo manageriale.

I tre contributi riportati utilizzano come metodologia di ricerca l'analisi di un caso specifico: l'unico tentativo di estensione del campo di indagine e di generalizzazione dei risultati è quello di Jones (1985b) e Goold *et al.* (1994), che analizzano le difformità dei sistemi di controllo a partire dalla classificazione delle operazioni di fusione per settore di appartenenza.

In ambito sanitario, il ruolo dei sistemi di controllo nell'ambito dei processi di fusione in strutture private accreditate è stato analizzato da Dossi *et al.* (2017), che hanno evidenziato come il sistema di controllo sia profondamente influenzato dallo stile manageriale dell'azienda «capogruppo» e dalle finalità

perseguite attraverso l'operazione di fusione e acquisizione. Non si rileva letteratura, invece, con riferimento alle aziende sanitarie pubbliche. Pertanto il presente studio si pone l'obiettivo di approfondire alcuni degli aspetti evidenziati dai contributi sintetizzati in questo paragrafo per individuare elementi caratterizzanti il ruolo dei sistemi di programmazione e controllo all'interno dei mutamenti che stanno interessando le aziende sanitarie pubbliche italiane.

In termini di principali criticità dovute all'aumento della scala dimensionale aziendale, si possono rilevare:

- ▶ l'aumento dei livelli gerarchici (cfr. Del Vecchio *et al.*, 2017), con la necessità di far maturare un middle management dedicato full time e riconosciuto, ad oggi assente nel SSN;
- ▶ l'acuirsi delle contese di potere sul controllo delle piattaforme produttive e UO cliniche, ma anche delle frizioni tra dimensione geografica (distretti) e materia/disciplina (dipartimenti);
- ▶ il modificarsi del livello di autonomia aziendale rispetto alla regione. L'autonomia potrebbe aumentare, grazie alla maggiore rilevanza economico-istituzionale e ai maggiori spazi di opacità interna che le maggiori dimensioni consentono. D'altra parte, il diminuire delle aziende regionali, la «catena di comando» abbreviata (Fattore *et al.*, 2016) e la conseguente maggiore visibilità potrebbe determinare un calo dell'autonomia aziendale.

Il lavoro approfondirà l'ipotesi che le caratteristiche strutturali e di processo del sistema di programmazione e controllo influiscano sul governo di tali discontinuità, operando da volano di progettazione organizzativa.

### 9.3 Metodologia

La ricerca ha applicato il metodo dell'analisi dei casi multipli (Yin, 2013). Tale metodo è particolarmente adatto nel rispondere a domande di ricerca che prevedano la spiegazione o la descrizione dettagliata di processi aziendali e di *outcome* difficilmente misurabili. Ciò è tanto più valido in realtà aziendali complesse a causa della presenza di categorie professionali, di logiche istituzionali plurime e di molteplici *stakeholder*, come nel caso delle aziende sanitarie pubbliche che attraversano un periodo di riassetto istituzionale e di revisione dei sistemi operativi (Cappellaro *et al.*, 2015).

Il campione dei casi è stato selezionato *in primis* su base cronologica. Sono stati infatti presi in considerazione i sistemi regionali e/o le aziende che hanno avviato il percorso di riordino istituzionale tra il 2016 e i primi sei mesi del 2017, dunque almeno un anno prima della raccolta dei dati. Un anno appare il lasso temporale minimo per osservare gli impatti delle riforme istituzionali sulla

conformazione e sulle modalità di utilizzo dei sistemi operativi aziendali. Allo stesso tempo, il fatto di non risalire ad accorpamenti precedenti al 2016 permette di interpellare in maniera efficace gli attori del cambiamento gestionale, che nella maggior parte dei casi operano ancora nel *setting* organizzativo oggetto di analisi e possono riportare dati ed esperienze recenti.

Nell'ambito dei riordini istituzionali avviati tra il 2016 e il 2017, i quattro casi sono stati selezionati secondo il criterio della massima diversificazione geografica. Inoltre, nel campione sono presenti aziende che si differenziano in termini di (i) stabilità del contesto istituzionale regionale; (ii) tipologie delle (pre-esistenti) aziende coinvolte nel ridisegno istituzionale: ospedaliera o territoriali; (iii) attuali funzioni svolte: esclusivamente produzione o anche committenza; (iv) ampiezza e caratteristiche del territorio di riferimento; (v) popolazione del territorio di riferimento. Sono state quindi selezionate quattro aziende:

- ▶ l'ASST (Azienda Socio-Sanitaria Territoriale) Fatebenefratelli-Sacco, localizzata a Milano;
- ▶ l'AUSL (Azienda USL) di Reggio Emilia;
- ▶ l'AUSL (Azienda USL) Toscana Centro, con sede a Firenze;
- ▶ l'ATS (Azienda Tutela della Salute) della Sardegna, con sede a Sassari.

Per il quadro dettagliato delle caratteristiche aziendali, si può fare riferimento alla Tabella 9.1.

Per quanto riguarda l'analisi di documenti utili a inquadrare il contesto istituzionale e organizzativo, sono stati raccolti e visionati gli Atti aziendali e i Piani delle performance delle quattro Aziende.

Le evidenze relative all'evoluzione dei sistemi di programmazione e controllo sono state raccolte principalmente attraverso interviste semi-strutturate. Con riferimento a ogni caso analizzato è stato intervistato almeno il Responsabile della funzione Controllo di Gestione, variamente inquadrato dal punto di vista terminologico e organizzativo, il quale ha coinvolto nelle interviste un numero variabile di colleghi in grado di arricchire la raccolta dei dati.<sup>4</sup> In totale sono stati intervistati 17 professionisti.

Nel corso delle interviste semi-strutturate, è stato chiesto ai professionisti di trattare gli argomenti presentati nella Tabella 9.2.

<sup>4</sup> Presso l'ATS Sardegna sono stati intervistati anche il Direttore Amministrativo e il Direttore della Programmazione Sanitaria e Strategica; presso l'AUSL di Reggio Emilia, sono stati intervistati tre componenti dello Staff Controllo di Gestione; presso l'AUSL di Firenze, sono stati intervistati anche otto professionisti del Dipartimento Amministrazione, pianificazione e controllo di gestione e della Direzione Sanitaria.

Tabella 9.1 **Profilo dei casi analizzati: tipo di procedura e principali servizi inclusi nel contratto**

Denominazione azienda	ASST Fatebenefratelli-Sacco	AUSL di Reggio Emilia	AUSL Toscana Centro	ATS Sardegna
<b>Macro-area geografica</b>	Nord	Nord	Centro	Mezzogiorno
<b>Regione</b>	Lombardia	Emilia-Romagna	Toscana	Sardegna
<b>Contesto istituzionale regionale</b>	Ridisegno del SSR (LR 23/2015)	Sostanziale stabilità	Ridisegno del SSR (LR 84/2015)	Ridisegno del SSR (LR 17/2016)
<b>Tipologia delle aziende coinvolte nel riassetto</b>	Ospedaliere e territoriali (AO Fatebenefratelli, AO Sacco, ASL Milano, AO ICP)	Ospedaliere e territoriali (AUSL Reggio Emilia, AO Reggio Emilia)	Territoriali (AUSL Firenze, AUSL Prato, AUSL Pistoia, AUSL Empoli)	Territoriali (ASL Cagliari, ASL Sassari, ASL Sanluri, ASL Olbia, ASL Nuoro, ASL Oristano, ASL Carbonia, ASL Lanusei)
<b>Attuali funzioni svolte</b>	Erogazione diretta di servizi	Committenza ed erogazione diretta di servizi	Committenza ed erogazione diretta di servizi	Committenza ed erogazione diretta di servizi
<b>Territorio di riferimento</b>	Municipi 1,2,3,4 e 8 del Comune di Milano	(Ex) Provincia di Reggio Emilia	(Ex) Province di Firenze, Prato, Lucca, Pistoia.	Regione Sardegna
<b>Popolazione servita di riferimento</b>	0,7 mln	0,5 mln	1,5 mln	1,6 mln

Fonti: siti istituzionali, ISTAT 2018 per i dati demografici.

Tabella 9.2 **Schema di riferimento delle interviste semi-strutturate condotte**

Area d'indagine	Dimensioni presidiate
Processo di riordino istituzionale	Principali caratteristiche delle aziende coinvolte
	Motivazioni
	Obiettivi
	Tempistiche
Caratteristiche dell'attuale funzione aziendale «Controllo di Gestione»	Collocazione organizzativa
	Dotazione di personale
	Attività svolte
Processo di revisione e stato dell'arte degli strumenti tipici della funzione	Contabilità Generale
	Contabilità Analitica
	Budgeting operativo e degli investimenti
	Reporting
	Collegamento ai meccanismi premiali

## 9.4 I casi aziendali/I risultati dell'analisi

### 9.4.1 L'ASST Fatebenefratelli-Sacco

In Regione Lombardia, la Legge Regionale n. 23 del 2015 ha profondamente modificato gli assetti istituzionali e organizzativi del servizio sanitario regionale, prevedendo la creazione di nuove forme istituzionali: 8 Agenzie di Tutela della Salute (ATS) e 27 Aziende Sociosanitarie Territoriali (ASST). La riforma conferma la netta separazione tra le funzioni di «Programmazione, Acquisto e Controllo», in capo alle ATS, e quella di erogazione, attribuita alle ASST, alle quali viene assegnato un ruolo centrale nell'integrazione tra rete ospedaliera e servizi territoriali. Esse, infatti, sono articolate in due settori aziendali (polo ospedaliero e rete territoriale), disegnati con il fine ultimo di superare la tradizionale suddivisione istituzionale tra le due aree (Fattore *et al.*, 2016). Le neo-istituite ASST, in pratica, sono subentrate alle precedenti AO in tutte le loro funzioni, re-integrando anche i servizi territoriali che erano rimasti sotto la gestione diretta delle ASL, anch'esse soppresse con la LR 23/2015. Nell'area metropolitana milanese, alcune ASST sono il risultato della fusione di due precedenti AO. Tra queste, l'ASST Fatebenefratelli-Sacco, nata (i) dalla fusione tra le Aziende Ospedaliere Fatebenefratelli (Fbf – che contava tra i propri presidi anche l'Ospedale Melloni) e Sacco, (ii) dall'incorporazione del presidio ospedaliero Buzzi e (iii) dall'integrazione di una parte della rete territoriale in precedenza in capo all'ASL Milano. La costituzione di questo nuovo polo è formalmente avvenuta l'1 gennaio 2016. Sul lato ospedaliero, si contano quattro stabilimenti, per un totale di quasi 1.100 posti letto nel 2016 (324 al Fbf, 470 al Sacco, 176 al Buzzi e 114 al Melloni – Ministero della Salute, 2017). In due casi, Fatebenefratelli e Sacco, si tratta di presidi dotati di DEA con una rilevante vocazione generalista a cui si aggiunge un Pronto Soccorso oftalmico al Fbf. Il presidio Buzzi e il presidio Melloni sono invece specializzati nell'area materno-infantile: il primo eroga attività chirurgico-pediatria, il secondo riunisce l'ostetricia, la ginecologia e la terapia intensiva neonatale. Sul lato territoriale, l'offerta dell'ASST è piuttosto articolata e conta, tra gli altri, il servizio di Continuità Assistenziale, le Comunità Protette, i Centri Diurni, l'ADI, il Centro Vaccinale e i SERD.

In questo quadro, la funzione di programmazione e controllo (P&C) aziendale è stata affidata alla «U.O.C. Controllo di gestione e flussi», che, oltre al controllo di gestione (CdG), ingloba anche la gestione dei flussi informativi sanitari. L'unità operativa è stata formalmente inserita in staff alla Direzione Generale, sulla falsariga di quanto previsto anche precedentemente alla costituzione dell'ASST nei due presidi di maggiori dimensioni, con la differenza che da struttura semplice è divenuta struttura complessa. Essa opera su due sedi fisiche separate: si contano sette addetti nello stabilimento Fatebenefratelli e tre

addetti al presidio Sacco, coordinate dal responsabile della struttura complessa. Sotto questo profilo, si è registrato un aumento di due unità nella funzione di P&C in seguito alla fusione (una in più in ciascuno dei due stabilimenti). Tale aumento ha riguardato la gestione dei flussi sanitari, mentre se si guarda al controllo di gestione in senso stretto, non si registrano di fatto modifiche sostanziali al precedente organico, con tre addetti di istanza al Fbf e due al Sacco. Come indicato dal Piano di Organizzazione Aziendale Strategico (di seguito anche POAS) 2016-2018, si delineano dunque due distinte linee funzionali, che svolgono la loro attività in stretta sinergia ma con articolazione organizzativa e operativa proprie e con funzioni e compiti distinti. Da un lato, infatti, il controllo di gestione supporta la Direzione Generale nella formulazione e nell'articolazione degli obiettivi, nel presidio dell'economicità aziendale e nell'inquadramento delle scelte strategiche. Dall'altro lato, l'articolazione organizzativa che si occupa dei Flussi Informativi Sanitari rappresenta un punto di riferimento e raccordo per l'intera ASST in termini di risposta ai debiti informativi verso Regione, ATS e Ministero, oltre che fungere da collegamento con la «SC Qualità Rischio Clinico e Accreditamento» per la verifica interna e validazione delle informazioni di matrice sanitaria (es. ricoveri, prestazioni ambulatoriali, psichiatria, file F, dispositivi medici). In questo quadro, nei primi due anni di vita della nuova organizzazione, gli sforzi sono stati perlopiù orientati all'individuazione di linee di attività coerenti alla struttura organizzativa prevista dal POAS 2016-2018.

Se si considera il processo di integrazione del CdG, nel momento in cui si procede a una fusione o accorpamento di aziende, esso deve fronteggiare una serie di passaggi di omogeneizzazione e di raccordo non sempre immediati. Tra questi, il primo è tradizionalmente rappresentato dall'armonizzazione del piano dei conti della contabilità generale. Sotto questo profilo, l'ASST Fbf-Sacco poteva vantare una certa omogeneità tra le aziende già al momento della fusione, sebbene fossero presenti alcuni elementi di differenziazione: da un lato, Fbf e Sacco vantavano un medesimo fornitore, ma lo strumento informatico era stato configurato in maniera profondamente diversa; dall'altro lato, il Buzzi, alla luce della precedente articolazione della sanità lombarda, fruiva di sistemi informativi basati sulla configurazione dell'attuale ASST Nord Milano. Nel corso del 2016 il Buzzi ha adottato lo schema del piano dei conti del Sacco, mentre le due configurazioni di Fbf e Sacco sono state mantenute separate nel primo biennio (2016 e 2017), seppur con una progressiva tendenza all'armonizzazione. Dal 1° gennaio 2018 il piano dei conti è stato unificato sulla gerarchia regionale (anagrafica unica per le aziende). Con riferimento al software gestionale, si è invece proceduto a eliminare le eterogeneità riscontrate e le due istanze sono state ricondotte a un unico server con la medesima configurazione. A due anni dalla costituzione del nuovo soggetto giuridico, dunque, l'ASST Fbf-Sacco può vantare un gestionale amministrativo e contabile unico, con un'anagrafica dei conti omogenea.

Altro aspetto rilevante nella fase di integrazione aziendale che ha direttamente visto coinvolto il CdG ha riguardato l'attività di omogeneizzazione del modello di contabilità analitica, con particolare riferimento al piano dei fattori produttivi e al piano dei centri di costo. Per quanto riguarda il modello di analitica nel suo complesso, la Regione ha predisposto un modello aggiornato al 2016 con modifiche incrementalmente nell'impostazione di alcuni servizi o funzioni (es. la gestione dei laboratori sul modello di gestione *hub&spoke*) promosse nel corso dei due anni successivi: l'impianto generale utilizzato dall'ASST deriva pertanto dalle linee guida regionali, per quanto se ne discosti per molteplici aspetti. Si configura pertanto un doppio binario di rilevazione, differenziato in base al destinatario: da un lato l'interlocutore regionale, con rettifiche all'uopo predisposte per la quadratura con i CE trimestrali e l'invio alla Regione; dall'altro i direttori di struttura complessa dell'Azienda. Con riferimento al piano dei fattori produttivi, la sua articolazione nelle aziende prima della costituzione dell'ASST era piuttosto differenziata. Nonostante tale criticità, il percorso di omogeneizzazione è stato abbastanza rapido: la concomitante scadenza della fornitura del gestionale utilizzato dal presidio Sacco ha fatto sì che si estendesse l'utilizzo del gestionale del Fbf (il medesimo era utilizzato al Buzzi) all'intera ASST già nel corso del 2016, con un periodo di armonizzazione complessivo durato circa un anno. In termini di contenuto, i due piani erano abbastanza eterogenei, con il Fbf che si caratterizzava per una maggiore granularità delle informazioni, mentre il Sacco riportava valori a un livello più aggregato e più vicino alle richieste della Regione. Sotto questo profilo, per ridurre il livello di complessità nella migrazione dei dati e facilitare l'armonizzazione delle anagrafiche, si è scelto di disegnare un piano che «ibridasse» i due preesistenti: meno granulare rispetto alla precedente AO Fatebenefratelli, ma più dettagliato rispetto all'AO Sacco e alle richieste della Regione. Con riferimento alle articolazioni organizzative, invece, si segnala che i centri di responsabilità sono differenziati per l'area amministrativa (CdR unici trans-presidio) e per quella sanitaria (CdR intra-presidio). Nel primo caso, dunque, sono state unificate le tre direzioni di presidio preesistenti. In quest'ambito si inserisce il piano dei centri di costo, disegnato ex-novo per riflettere il nuovo assetto organizzativo e realizzato nel corso del 2017, radicalmente differente rispetto al piano dei centri di costo adottato dai presidi prima della fusione.

Anche il processo di *budgeting* è stato fortemente influenzato dal processo di integrazione aziendale.

In termini di tempistica, date le accresciute dimensioni aziendali, si è registrato un importante allungamento della prima fase di negoziazione. Più nel dettaglio, nel mese di dicembre, quando la Regione pubblica le linee guida per l'esercizio successivo, si recuperano le prime indicazioni per il budget dell'anno seguente. A gennaio, il CdG realizza una pre-chiusura dell'anno precedente e inizia a ragionare sulle assegnazioni per l'anno in corso. Gli incontri ufficiali

vengono poi svolti tra fine marzo e aprile, coinvolgendo i direttori di struttura complessa alla presenza del direttore di dipartimento di afferenza, oltre al direttore sanitario, il CdG, le farmacie e il SITRA. A differenza di quanto accadeva prima della fusione, il direttore di dipartimento risulta ancora sprovvisto di una responsabilizzazione diretta, alla luce delle nuove responsabilità di cui è investito, su cui si costruirà un'apposita scheda di dipartimento con obiettivi prettamente di natura organizzativa. La chiusura di questa fase necessita di due ulteriori passaggi formali: (i) la comunicazione da parte della Regione degli obiettivi di mandato del DG; (ii) il rapporto contrattuale con l'ATS Milano, che definisce il budget a disposizione dell'ASST per la parte relativa a ricoveri e prestazioni ambulatoriali dell'area psichiatrica. L'assegnazione ufficiale del budget tende quindi a ritenersi conclusa a seguito di tali passaggi, a cavallo dei mesi di maggio e giugno. Nel mese di settembre si procede quindi a verificare lo stato avanzamento lavori, con la possibilità di inserire correttivi alle precedenti assegnazioni, così come accadeva nei singoli presidi ospedalieri prima dell'integrazione aziendale. Tale prassi organizzativa è di fatto stata integrata dall'ASST in un orizzonte temporale contenuto (un anno e mezzo circa), sebbene il processo non sia ancora stato del tutto ultimato. Il ciclo di *budgeting* operativo si conclude infine con la sua consuntivazione nel corso del mese di gennaio dell'anno successivo. In sintesi, dunque, il processo di *budgeting* segue un approccio formalmente *top-down* (assegnazione iniziale), con successivi passaggi *bottom up* (revisione degli obiettivi assegnati).

In termini di contenuti, all'interno delle schede di budget vengono inseriti prevalentemente parametri gestionali delle attività, informazioni di costo con attribuzione perlopiù diretta (si dà anche evidenza della parte di attribuzione indiretta delle prestazioni per interni, che però non costituisce oggetto di responsabilizzazione per i CdR) e informazioni di natura clinica o di processo. Tale visione si riflette nella struttura della scheda, articolata in due distinte sezioni: (i) economica e (ii) sanitaria/organizzativa (con indicatori di processo, qualità, organizzazione). Il processo di elaborazione della nuova scheda di budget aziendale è ancora *in itinere*, specialmente con riferimento alla seconda sezione. In questa prima fase, tuttavia, il budget ha rappresentato un'importante leva conoscitiva inter-presidio (si consideri che al momento della fusione esistevano tre configurazioni distinte in termini di regole e protocolli interni), dando l'opportunità ai responsabili dei CdR, attraverso le informazioni inserite nella scheda, di «conoscersi» gradualmente (in termini di approccio professionale e prassi organizzativa): per questo motivo, si è scelto di procrastinare l'inserimento di una maggiore granularità delle informazioni nella seconda sezione della scheda. Ne deriva che a due anni dall'integrazione aziendale, il rationale del processo di budget è più orientato alla creazione di sinergie, piuttosto che al confronto su singoli indicatori. Il *budgeting* diventa in questo caso un driver di integrazione e un mezzo per facilitare il cambiamento organizzativo.

L'ASST prevede poi un budget degli investimenti nella forma di un «piano degli investimenti», appendice al bilancio previsionale inviato alla Regione. La strutturazione della procedura di richiesta e la responsabilizzazione in termini di compiti e analisi necessarie per avallare la proposta di inserimento nel piano derivano da prassi organizzative presenti in entrambi i principali presidi oggetto di fusione, con annesse criticità in fase attuativa. Queste ultime sono perlopiù collegate alle risorse disponibili, in termini di entità (limitate) e di certezza sulle tempistiche di erogazione del finanziamento. La risposta a tali criticità, mantenuta anche con la costituzione dell'ASST, prevede l'identificazione e l'aggiornamento ciclico delle priorità inserite nel piano. Sotto questo profilo, la fusione da un lato e il Piano Attuativo della Certificabilità dei Bilanci dall'altro, hanno avviato un importante lavoro di revisione della composizione e organizzazione del budget degli investimenti in ottica congiunta e integrata.

Con riferimento al sistema di reporting aziendale, esso è fondato su tre livelli:

- ▶ un report annuale, condiviso a seguito della chiusura della valutazione delle schede di budget con il direttore di dipartimento e i responsabili dei CdR per via telematica, senza prevedere un momento di confronto strutturato;
- ▶ un report intermedio, condiviso con i responsabili dei CdR nel mese di settembre, che costituisce la base per l'eventuale inserimento di correttivi cui si accennava in sede di descrizione del *budgeting* operativo;
- ▶ un sistema destrutturato di reportistica mensile: i responsabili dei CdR di I e II livello hanno l'opportunità di accedere a una piattaforma interna per la consultazione delle informazioni relative a ricoveri, prestazioni ambulatoriali, consumi e assegnazione del personale per il proprio CdR.

L'approccio nel suo complesso era in uso al presidio Fatebenefratelli prima della fusione ed è stato riproposto anche nell'ASST. La transizione che la fusione ha portato con sé ha tuttavia contribuito a ridurre la ricchezza di informazioni fruibili dai responsabili dei CdR, alla luce dell'ancora non piena omogeneità inter-presidio delle informazioni. In termini di condivisione collegiale, soprattutto con riferimento ai report annuale e intermedio, sono i direttori di dipartimento a promuovere degli incontri a cui partecipano i direttori di struttura (è altresì possibile che venga coinvolto anche il CdG). Le dimensioni aziendali e la separazione fisica dei punti di erogazione hanno dunque portato il CdG a optare per soluzioni che prevedano un ridimensionamento dei momenti effettivi di confronto. Il processo di condivisione all'interno delle singole unità operative è invece piuttosto strutturato, sebbene manchi un'effettiva formalizzazione del rito organizzativo.

Il raccordo tra obiettivi di budget e meccanismi premiali è invece un processo ancora *in itinere*, alla luce delle differenze che contraddistinguevano i singoli

presidi prima della fusione, e che ha visto delle evoluzioni differenti tra comparto e dirigenza. Le tre aziende, infatti, si erano dotate di regolamenti contrattuali distinti, che con la fusione hanno richiesto un importante sforzo di omogeneizzazione. Dopo due anni di transizione, dal 2018 esiste un regolamento unico. Fino al 2017, invece, è valsa la distinzione dei fondi e delle competenze economiche, mantenendo regole diverse tra presidi. Sul comparto, il processo ha visto una maggiore celerità d'esecuzione, seppur mantenendo diversificati i fondi di riferimento, mentre per la componente dirigenziale il percorso è stato più tortuoso e lungo.

In sintesi, il processo di integrazione aziendale della funzione di P&C dell'ASST Fatebenefratelli-Sacco ha vissuto vicende alterne rispetto agli strumenti indagati, con una tendenziale maggiore organicità raggiunta a due anni dalla sua costituzione. Si registrano alcuni aspetti positivi: (i) l'unificazione in un'unica struttura complessa delle funzioni relative a flussi sanitari e controllo di gestione, che rende più strutturato il processo di diffusione e coerenza delle informazioni, oltre a semplificare il processo di *budgeting*; (ii) il piano dei conti della contabilità generale è stato omogeneizzato in tempi ragionevoli; (iii) il modello di contabilità analitica è ad oggi pressoché a regime, avendo peraltro subito una forte influenza dal modello regionale, da cui però il gestionale interno si discosta (sebbene duplicando le attività); (iv) il processo di *budgeting* si è costituito come driver di condivisione di pratiche e conoscenza all'interno dell'azienda. Su altri aspetti, invece, si registrano delle tempistiche più lunghe: (i) la seconda sezione della scheda di budget (sanitaria/organizzativa) andrà maggiormente focalizzata e il sistema di *budgeting* operativo è nel complesso ancora in fase di predisposizione e approfondimento (si pensi alla non ancora avvenuta responsabilizzazione dei direttori di dipartimento); (ii) reporting (parzialmente) e momento di discussione dei risultati non seguono processi strutturati, anche a causa delle dimensioni aziendali e delle diverse sedi fisiche di erogazione dei servizi, che rendono poco agevole la strutturazione di riti organizzativi; (iii) l'incorporazione del territorio nel ciclo di programmazione e controllo è stata solo parzialmente affrontata, anche a causa della logica contingente che ha caratterizzato l'ASST nei primi due anni di vita.

Quest'ultima considerazione può peraltro essere estesa all'assetto organizzativo emergente nel suo complesso, nella misura in cui le due aree considerate (ospedale e territorio) sono state solo istituzionalmente accostate, senza un'adeguata riflessione o tentativo pratico in termini di processo di integrazione. Sempre con riferimento all'assetto organizzativo emergente, sebbene sarà comunque necessario attendere gli sviluppi futuri e valutare gli esiti in un arco di tempo più esteso (5-7 anni – soprattutto a seguito del rinnovo della *governance*, che opererà su un'azienda già fusa), si evidenziano altresì ulteriori fattori qualificanti:

- ▶ è stato possibile unificare le funzioni amministrative e di staff;
- ▶ non si è riusciti a sviluppare un livello clinico intermedio, il cui risultato è stato il semplice «allargamento» del perimetro aziendale. Inevitabilmente, come conseguenza, è stato necessario semplificare gli indicatori, rendendo il processo di integrazione aziendale più lungo e complesso;
- ▶ prevale una forte esigenza di *compliance* agli obiettivi regionali, con importanti ripercussioni sulla gestione: l'autonomia non è aumentata e l'assetto organizzativo profondo dell'azienda non è stato modificato.

#### 9.4.2 L'AUSL di Reggio Emilia

L'idea di unificare l'Azienda USL e l'Azienda Ospedaliera di Reggio Emilia nasce su impulso della Conferenza Territoriale Sociale e Sanitaria per incentivare l'integrazione e la sinergia tra le due aziende. Esistevano tuttavia già alcuni servizi «interaziendali» che avevano di fatto gettato le basi per l'operazione. Un ulteriore incentivo e, allo stesso tempo, obiettivo dell'operazione era rappresentato dalla possibilità di garantire una maggiore sostenibilità economica delle attività e delle prestazioni erogate all'interno del sistema tariffario della Regione Emilia-Romagna.

Dell'unificazione si è parlato per molti anni, ma l'accelerazione decisiva si è avuta nel corso del 2016: a metà 2017 è diventata realtà su spinta del livello regionale, sebbene inizialmente si fosse ipotizzato di portare a termine l'operazione a fine 2017. Formalmente si è trattato di una «unificazione per incorporazione»: l'azienda ospedaliera è diventata uno stabilimento inglobato nell'azienda USL.

Nella «nuova» azienda sono dunque confluite le due funzioni del Controllo di Gestione di Azienda Ospedaliera e AUSL che fanno parte oggi della struttura denominata «Staff Programmazione & Controllo», all'interno della quale si collocano Controllo di Gestione, Recupero Crediti e Libera Professione. All'interno della funzione Controllo di Gestione sono impiegate oggi sette persone tra cui tre che gestiscono in particolare il processo di budget, due persone focalizzate sulla contabilità analitica ed altre due a supporto del sistema di reportistica direzionale.

L'unificazione dei due modelli di contabilità, economica e analitica, non ha presentato particolari criticità in quanto tutte le aziende sono tenute a seguire un modello integrato predefinito dalla Regione.

Il maggior impatto in termini di processo si è riscontrato nell'attività di omogeneizzazione della contabilità analitica e, in particolare, del piano dei fattori produttivi e del piano dei centri di costo. Essi riflettevano il disegno organizzativo delle aziende prima dell'unificazione e rispondevano a fabbisogni informativi differenti. Questo ha imposto un lavoro che è consistito nel ridefinire l'anagrafica dei fattori produttivi e dei centri di costo. Tale processo ha occupa-

to buona parte della seconda metà 2017, anche alla luce delle difficoltà nel leggere la nuova organizzazione, non ancora del tutto sedimentata e che, in alcuni casi, presentava ancora delle funzioni duplicate. Dal punto di vista del metodo, si è cercato di partire dai documenti a disposizione per cercare di ricostruire la struttura dei centri di costo in una logica gerarchica, vale a dire per aree, dipartimenti, sotto-dipartimenti, centri di responsabilità; tuttavia, i documenti molto raramente definivano i dettagli organizzativi, per cui non solo si è reso necessario un lavoro di ricostruzione, ma anche l'assunzione di scelte operative in assenza di chiarezza del disegno organizzativo di dettaglio (questo conferma il ruolo di disegno organizzativo dei sistemi di programmazione e controllo nei processi di trasformazione aziendale). Si è quindi lavorato sulla riduzione dei centri di costo, che con la nascita dell'azienda unitaria erano proliferati. Il processo ha previsto poi un approfondimento continuo con i responsabili delle diverse strutture, durato complessivamente circa sei mesi, nel quale è confluita anche una parallela rilettura della riallocazione del personale nella nuova organizzazione. I Centri di Responsabilità, infatti, sono rimasti legati all'unità operativa (e non vengono definiti per *setting* assistenziale o intensità di cura), senza quindi una trasformazione dell'assetto organizzativo.

Un aiuto in questa fase di transizione è stato fornito, da un lato, dalla partecipazione dell'azienda ai gruppi di lavoro regionali che stanno predisponendo il sistema unico di contabilità analitica che dovrebbe entrare in funzione nel 2020: in questo modo è stato possibile avere un modello di riferimento per riarticolare i fattori produttivi. Dall'altro lato, un fattore facilitante è stato anche l'utilizzo di due applicativi identici nelle due aziende, che ha reso possibile concentrarsi unicamente sui contenuti e non dover investire nella compatibilità dell'architettura informatica e informativa.

Più in generale, ha inciso nella fase di armonizzazione la presenza di filosofie diverse legate alla natura differente dell'azienda ospedaliera da quella sanitaria locale: la prima, infatti, è per DNA molto più orientata al concetto di «produzione», da cui deriva una più solida strutturazione dei centri di costo, e ha guidato in molti casi la definizione del nuovo piano. Questo conferma, nella tradizionale dialettica tra funzioni di committenza e di produzione in sanità, una maggiore solidità cognitiva e familiarità operativa da parte delle logiche di governo della produzione, mentre logiche di governo dei consumi sono più complesse da concepire e critiche da implementare.

Il processo fin qui descritto ha permesso di avere un nuovo e unico piano dell'analitica già a fine del 2017. Al momento invece non esiste un manuale dell'analitica aggiornato e unificato, anche perché le due aziende prima dell'unificazione non ne disponevano. Si avrà un documento regionale comune a tutte le aziende con l'entrata in vigore del sistema unico previsto a partire dal 2020.

Per quanto concerne il processo di budget, anche in questo caso il passaggio al nuovo sistema unificato è avvenuto in tempi brevi ed è stato dunque pos-

sibile completare il primo ciclo già durante il 2017. Il punto di partenza non era però armonico, dal momento che Azienda Ospedaliera e Azienda USL seguivano filosofie diverse fra loro. L'azienda ospedaliera aveva sempre gestito il budget focalizzandosi poco sul tema dei costi e in modo più rilevante su indicatori di performance, di produzione, del progetto "Bersaglio", del Piano Nazionale Esiti. In Azienda USL venivano invece riportati nella scheda di budget tutti i costi derivati dal sistema di contabilità analitica, perché, soprattutto, i servizi territoriali, sono ancora nazionalmente sprovvisti di una metrica e di evidenze routinarie solide sul tema della performance. Tuttavia, il peso dell'incentivazione veniva posto soprattutto su altri aspetti, legati a dimensioni di processo. Nel momento del passaggio al nuovo assetto unitario la scelta è stata quella di adottare come modello di riferimento la scheda che veniva utilizzata dall'azienda ospedaliera, ritenuta più coerente e solida rispetto alla nuova organizzazione. A partire dalla struttura di scheda di budget già esistente si è innestato un processo di affinamento che ha portato ad avere circa venti indicatori di performance, semplificandola dunque rispetto allo schema di partenza. Nel primo anno di funzionamento dell'azienda unitaria, infatti, la priorità era rappresentata dall'individuare obiettivi e misure che permettessero di collegare il budget ai meccanismi premiali. Nel corso dell'anno 2018 si è poi lavorato per rappresentare nella scheda di budget anche altre componenti di progettazione e programmazione. A oggi la scheda di budget prevede la presenza di 9 aree: beni sanitari, produzione, gestione dei posti letto, tempi di attesa, indicatori di performance, appropriatezza utilizzo farmaci e dispositivi medici, rischio clinico e qualità dell'assistenza, anticorruzione e trasparenza, altri obiettivi correlati alla programmazione aziendale e regionale.

Da un punto di vista logico, il processo di *budgeting* si origina dalla stesura delle linee di indirizzo di budget, un documento di programmazione che definisce tutti gli obiettivi dell'azienda, facendo sintesi tra quanto indicato dalla programmazione strategica regionale e da quella aziendale. All'interno di questa cornice, le strutture possono definire alcuni progetti strategici da portare avanti con orizzonte biennale. Nell'anno successivo, di conseguenza, il processo di budget sarà incentrato solo in parte residuale sulla verifica e sul riposizionamento rispetto ai progetti strategici individuati con orizzonte biennale nel corso dell'anno precedente, mentre il focus principale sarà solo sugli indicatori di performance. Si crea così un doppio canale parallelo che prevede un ciclo di budget con orizzonte più strategico che si svolge ogni due anni, con una negoziazione più approfondita, a cui si affianca un ciclo di budget operativo con cadenza annuale, ovviamente integrato a quello strategico.

A livello di processo, dopo la definizione delle linee di indirizzo, i Direttori di Dipartimento e di Struttura Complessa ricevono le schede di budget, su cui hanno circa un mese per elaborare proposte da condividere all'interno del Dipartimento. L'approvazione formale in questa fase spetta al Direttore di Di-

partimento, che autorizza in questo modo il passaggio alla fase di prevalutazione che viene svolta dal Controllo di Gestione. Successivamente avvengono gli incontri, all'interno di ciascun Dipartimento, per discutere le schede di budget; partecipano in questa fase il Direttore di Dipartimento, i Direttori di Struttura Complessa, i Coordinatori delle Professioni Sanitarie, il Controllo di Gestione e la Direzione Strategica Aziendale. Successivamente, in via definitiva, si approvano le schede di budget, dopo una valutazione fatta con la Direzione Strategica.

Il sistema di reporting ha presentato maggiori criticità nella sua messa in funzione a seguito dell'unificazione. Esistevano infatti due modelli e strumenti informatici diversi. Il lavoro di armonizzazione ha richiesto buona parte del 2017 e ha consentito di avere una reportistica comune di base informatizzata sulla maggior parte delle fonti già nel corso del 2018. La reportistica consente di avere informazioni su molti aspetti dell'attività aziendale, come la degenza, la specialistica ambulatoriale, il magazzino, l'attività delle sale operatorie, i dati sul personale. L'aggiornamento può avvenire mensilmente per alcuni di questi dati, mentre per altri può avvenire anche con cadenza più ampia. Non esiste un processo formalizzato di discussione e condivisione dell'andamento dell'attività basato sulla reportistica: dipende principalmente dallo stile della Direzione di Dipartimento.

I meccanismi premiali sono collegati al ciclo di budget annuale, dunque si tratta di obiettivi legati all'andamento delle performance delle singole Strutture.

La valutazione e la corresponsione della retribuzione di risultato è fortemente influenzata dagli accordi sindacali che erano già in vigore nelle due aziende prima dell'unificazione, con possibili differenze tra le due realtà che possono portare a conseguenze economiche diverse all'interno dello stesso Dipartimento. Questa situazione ha portato l'azienda ad essere in questa prima fase di transizione più flessibile sull'accoglimento delle giustificazioni per il mancato raggiungimento degli obiettivi, con l'auspicio di riuscire a raggiungere entro la fine del 2018 un accordo sindacale unico che permetta di valutare la performance in maniera uniforme per tutta l'azienda. La mancanza di un accordo sindacale unitario ha determinato anche l'assenza di obiettivi per i Direttori di Dipartimento.

Il processo di unificazione all'interno dell'AUSL di Reggio Emilia si trova oggi in una fase molto avanzata, soprattutto considerando che è trascorso circa un anno dalla formalizzazione della nuova azienda unitaria. Gli strumenti e i processi di programmazione e controllo sono stati allineati fin dai primi mesi nelle loro componenti di base per permettere all'azienda di funzionare regolarmente ed è previsto che nei prossimi mesi strumenti e processi siano ulteriormente uniformati, arricchiti e rifiniti. Hanno influito, sia in termini positivi sia in termini negativi, gli impulsi del contesto istituzionale ed esterno in cui opera l'azienda: ad esempio le indicazioni regionali in favore di un'uniformità di strumenti tra aziende del SSR hanno velocizzato alcuni aspetti in questa transizio-

ne, mentre gli accordi sindacali differenti stanno ostacolando alcuni processi, come quello del *budgeting*.

Nonostante la tradizionale forte vocazione territoriale dei servizi sanitari della RER, e nonostante l'inclusione dell'ospedale nella AUSL, la solidità dei sistemi di misurazione e rendicontazione produttivi specialistici sono risultati trainanti nel processo di unificazione. Entrambe le aziende avevano già una tradizione organizzativa a tre livelli, che è stata confermata, rafforzando il ruolo del dipartimento. Il processo di fusione è molto recente e molti aspetti micro-organizzativi sono ancora incompiuti, anche a causa di una ambivalenza tra forze centrifughe locali (es. sindacali) e logiche di omogeneizzazione e standardizzazione regionale. In particolare, quando l'organizzazione delle interdipendenze riesce a generare valore e surplus, rimane difficile il processo di riallocazione dei relativi fattori produttivi liberati.

### 9.4.3 L'AUSL Toscana Centro

Il riordino del SSR Toscano, approvato con la proposta di legge 396 del 5 marzo del 2014, ha previsto l'accorpamento delle esistenti 12 aziende di tipo provinciale in 3 aziende USL, una per ciascuna delle aree vaste già istituite in ambito regionale:

- ▶ Azienda USL Toscana Centro (istituita mediante la fusione delle aziende USL 10 di Firenze, USL 4 di Prato, USL 3 Pistoia e USL 11 Empoli);
- ▶ Azienda USL Toscana Nord Ovest (istituita mediante la fusione delle aziende USL 2 di Lucca, USL 1 di Massa e Carrara, USL 12 Versilia, USL 5 di Pisa e USL 6 Livorno);
- ▶ Azienda USL Toscana Sud Est (istituita mediante la fusione delle aziende USL 7 di Siena, USL 8 di Arezzo e USL 9 di Grosseto).

Si tratta quindi di un processo di fusione con qualche anno di gestione alle spalle, quindi potenzialmente più consolidato. D'altra parte si tratta del processo di fusione dalle più ampie dimensioni nel panorama del SSN e quindi il più articolato e complesso, soprattutto rispetto alla numerosità degli stakeholder da presidiare, afferenti a diverse province e quindi a distinte tradizioni culturali e istituzionali. I principali risultati ricercati attraverso la fusione hanno riguardato l'ottimizzazione delle risorse economiche, eliminando la duplicazione di apparati burocratici ed amministrativi, l'uniformità di tutti i sistemi e i percorsi sanitari fino all'unificazione dei processi informatici e di acquisto e, soprattutto, la possibilità di rendere omogenea ed equamente accessibile l'offerta dei servizi, attraverso una lettura unica e coerente dei bisogni di salute, garantendo risposte appropriate su più livelli di complessità, sempre attenta alle peculiarità e alle problematiche locali.

Nello specifico la fusione delle aziende USL 10 di Firenze, USL 4 di Prato, USL 3 Pistoia e USL 11 Empoli, effettiva dal 01 gennaio 2016, ha interessato un milione e mezzo di abitanti e 14.700 dipendenti, di cui oltre 2.700 tra medici, veterinari e dirigenti sanitari e oltre 7.000 tra infermieri, operatori sanitari e tecnici.

Complessivamente le 4 Aziende sanitarie hanno portato in dote alla nuova ASL oltre 220 strutture territoriali e 13 ospedali, a cui vanno sommate 16 Case di cura accreditate, 9 zone distretto e 8 Case della Salute su un territorio di un'estensione di 5.000 chilometri quadrati.

In questo quadro, il controllo di gestione (CdG) del nuovo soggetto giuridico è stato formalmente inserito in line alla Direzione Amministrativa, ed opera nell'ambito del «Dipartimento Amministrazione, pianificazione e controllo di gestione». Nello specifico, il Dipartimento si compone di due Aree: (i) l'*Area Amministrazione, bilancio e finanza*, cui afferiscono le Strutture complesse di Contabilità Generale, Fornitori e Clienti e le Strutture Semplici Fiscale e Bilancio e contabilità conto terzi; (ii) l'*Area Pianificazione e Controllo*, cui afferiscono le Strutture Complesse di Budget e monitoraggio costi, Controlling e Analisi dati attività sanitaria e programmazione operativa e la Struttura Semplice di Contabilità Analitica. La struttura organizzativa descritta è il risultato combinato di due tensori: il disegno desiderato e le professionalità che già operavano all'interno dell'azienda e che, pur essendo tutte funzionali al CdG, erano portatrici di *skill* diverse. L'obiettivo perseguito è stato quello di potenziare, vista l'estensione geografica, il ruolo di una funzione che è chiamata a costituire un ponte tra il dato, chi lo produce e il mondo esterno e per assicurare il colloquio e lo scambio continuo con i professionisti.

Passando in rassegna i processi più rilevanti conseguenti alla fusione, per quanto riguarda l'armonizzazione del piano dei conti della contabilità generale i lavori di integrazione erano stati avviati già durante il periodo di commissariamento precedente alla fusione, nel corso del 2015. Per rendere operativo il sistema sono state definite una serie di transcodifiche, seguendo le indicazioni previste per il piano dei conti definito dal Ministero della Salute. Nelle 4 aziende di partenza i piani dei conti erano diversi, ma non in maniera significativa. Tuttavia, per quanto il processo dal punto di vista concettuale sia di fatto concluso, nel software unico elaborato per le necessità della nuova azienda, l'unica transcodifica completa è quella relativa all'ex USL 10 di Firenze. Ciò implica che, allo stato attuale, esiste un piano dei conti pressoché autonomo per ognuna delle 4 aziende originarie e la chiusura del bilancio avviene ancora manualmente extrasistema.

Un altro aspetto rilevante nella fase di integrazione aziendale che ha direttamente visto coinvolto il CdG ha riguardato l'attività di omogeneizzazione del modello di contabilità analitica, con particolare riferimento al piano dei fattori produttivi e al piano dei centri di costo. Per quanto riguarda il modello di ana-

litica nel suo complesso, a livello di struttura si è attesa la formalizzazione del nuovo organigramma che è arrivata nel giugno 2016, sei mesi dopo la nascita della nuova azienda. Nell'intervallo tra la fusione e l'adozione del nuovo atto aziendale, il CdG ha provveduto a disegnare il nuovo modello del sistema operativo, a scegliere il nuovo software e a mappare i vincoli informativi da dover presidiare, oltre alle specifiche tecniche sulla base delle quali impostare il nuovo piano. In questo momento il sistema di contabilità analitica gira su 4 gestionali diversi, ma di fatto le regole di funzionamento sono le stesse per tutte le aziende e vengono svolte extrasistema le operazioni di chiusura che dovrebbero essere gestite dal sistema integrato. Di fatto ci sono 3 livelli di gestione del sistema di contabilità analitica:

- ▶ il livello più aggregato è costituito dal centro di responsabilità, che in genere coincide con il reparto in senso tradizionale (ad esempio l'Ortopedia), o dal *setting* (ad esempio la piastra chirurgica), sulla base del modello dell'intensità assistenziale adottato da tutte le aziende della Regione Toscana (il *setting* non ha un responsabile e costituisce una piattaforma logica di passaggio);
- ▶ il centro di costo, che costituisce il primo livello di *drill down* all'interno del Centro di Responsabilità o del *setting* (ad esempio chirurgia ambulatoriale);
- ▶ il centro di prelievo (costituisce il secondo livello di *drill down* del centro di costo e identifica il polo fisico di localizzazione dei fattori produttivi, ad esempio chirurgia ambulatoriale presidio della località X). I punti di prelievo non sono stati modificati perché costituiscono il riferimento fisico-geografico per chi consegna i beni (ESTAR).

La Regione non ha fornito indicazioni su come articolare il sistema di Contabilità Analitica, anche se è in discussione l'adozione di un software unico di contabilità industriale per tutte le aziende della Toscana. Sebbene le quattro aziende originarie fossero piuttosto diverse, non c'erano grandissime differenze concettuali sui centri di costo. Più che sulla struttura del piano, c'erano divergenze sull'utilizzo degli stessi. Per esempio, nell'ex USL 10, a parità di CdC, si era lavorato intensamente per costruire una numerosità di centri di prelievo che consentisse una localizzazione dei costi il più possibile precisa. A seguito della fusione è stato necessario procedere ad una decisa semplificazione, riducendo il numero dei centri di prelievo, che in questo momento costituiscono il perno su cui sono allocati i cespiti (nonostante la manutenzione dell'inventario sia non completa) e il personale (soprattutto quello medico; la mappatura del personale infermieristico è ancora in corso). Il sistema di contabilità analitica in essere, che ancora non è stato codificato formalmente in un manuale, è dunque il risultato di due diverse determinanti: il processo di fusione stesso e l'adozione di un modello di funzionamento per intensità assistenziale (deciso centralmente come modello di riferimento per tutte le aziende della Regione Toscana). Il

sistema di contabilità analitica è stato dunque disegnato in maniera tale da riuscire a rappresentare un'azienda in cui le equipe chirurgiche si muovono ininterrottamente su 13 differenti poli ospedalieri e, a parità di presidio ospedaliero, le unità operative si spostano di piano in piano, generando una condivisione orizzontale delle risorse e non più verticale.

Il processo di sviluppo degli obiettivi strategici avviene mediante un meccanismo *top-down*, nell'ambito del quale i macro-obiettivi vengono capillarmente presentati ai direttori di articolazione organizzativa, che, operando con un meccanismo a cascata, provvedono alla loro diffusione a tutti gli operatori. Successiva a questa fase vi è un passaggio *bottom-up*, nell'ambito della quale gli operatori selezionano i macro-obiettivi che, grazie ad un processo di negoziazione, vengono declinati in obiettivi specifici che prevedono la definizione delle azioni coerenti al loro perseguimento, gli indicatori e gli standard.

Il processo di declinazione del budget si è articolato sin dai primi momenti dopo la fusione lungo le seguenti fasi:

- ▶ attribuzione obiettivi attraverso meccanismo *top down* e *bottom up*;
- ▶ definizione azioni con logica sistemica e coerente agli obiettivi specifici negoziati;
- ▶ pianificazione azioni;
- ▶ definizione di indicatori e standard, sia su sistemi di rilevazioni aziendali interni, sia tramite l'adozione di indicatori e standard che derivano da organismi ed enti esterni quali Regione Toscana, MeS, ARS e AGENAS.

Con riferimento al processo di *budgeting*, l'AUSL Toscana Centro prevede tre livelli di responsabilizzazione:

- ▶ Il Dipartimento è l'articolazione organizzativa di coordinamento a valenza aziendale, sovraordinata rispetto alle Strutture Organizzative ed è costituito da Strutture omogenee, affini o complementari che perseguono comuni finalità, tra loro indipendenti, mantenendo la propria autonomia e responsabilità riguardo agli aspetti clinico assistenziali e/o di supporto a tali percorsi. Il Dipartimento aggrega una pluralità di risorse professionali e articolazioni funzionali integrate, a garanzia della gestione unitaria e orientata ai processi ed all'integrazione delle competenze coinvolte. È il modulo ordinario di gestione operativa di tutte le attività aziendali, sia di tipo tecnico-amministrativo sia di tipo professionale-sanitario, con la finalità di assicurare la buona gestione amministrativa finanziaria e di governo clinico. Esso presenta una dimensione minima di almeno tre strutture organizzative complesse. Nella nuova AUSL Toscana Centro è stato definito un numero piuttosto ridotto di dipartimenti, in modo da contenere il numero di dirigenti apicali e consentire una linea di comando agile tra vertice strategico e strutture intermedie. Que-

sto ha determinato, logicamente, dipartimenti molto articolati e complessi, dotati di numerose unità organizzative, al punto da necessitare ulteriori mattoni organizzativi in cui articolare il dipartimento stesso (vedi *infra*).

- ▶ Le Aree dipartimentali sono costituite da più strutture organizzative omogenee, con particolare riferimento all'affinità di patologie, di casistiche o di attività, alla specialità dell'organo, apparato o distretto anatomico; o ancora, strutture raggruppate secondo il criterio dell'intensità o della rapidità della cura o per specifici ambiti di responsabilità legata a complessità e innovazione tecnologica. Le Aree difficilmente hanno natura territoriale e sono finalizzate alla migliore organizzazione dei percorsi diagnostico terapeutico assistenziali. Costituiscono una risposta alla complessità gestionale dei Dipartimenti in termini di trasversalità delle funzioni, ambiti di responsabilità, numero di strutture, risorse gestite e volumi di attività.
- ▶ Le strutture organizzative (Centri di Responsabilità di primo livello) rappresentano l'articolazione di base dell'Azienda USL Toscana Centro e aggregano risorse e competenze professionali al fine di assicurare definite funzioni che possono essere di diversa natura: produzione di prestazioni sanitarie assistenziali, amministrative, di programmazione, di controllo. Le strutture organizzative possono essere di diversa complessità riguardo alle funzioni da svolgere, all'entità delle risorse assegnate, alle dimensioni e costi di produzione, alla valenza strategica ed autonomia.

Più nel dettaglio, nel mese di novembre/dicembre, quando la Regione pubblica le linee guida per l'esercizio successivo, si recuperano le prime indicazioni per il budget dell'anno seguente. All'inizio il CdG si interfaccia con i responsabili di Dipartimento e i responsabili di Area. Sulla base degli esiti dell'anno precedente e sulla base delle linee guida della Regione, si elaborano delle ipotesi di obiettivi economici e si avvia la discussione a livello di dipartimento e area, discutendo sia il livello aggregato di area e dipartimento sia il livello disaggregato per singola struttura. I responsabili delle strutture organizzative non sono fisicamente presenti alla negoziazione, ma i valori discussi sono a livello di CdR e la somma delle schede presentate costituiscono il budget dell'Area o del Dipartimento.

Il budget è declinato a livello di «centri di responsabilità» che riflettono, in coerenza con il disegno organizzativo, unità operative di rilevanza aziendale dotate di autonomia decisionale a cui sono affidate precise responsabilità gestionali e professionali; il grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati è soggetto ad un monitoraggio periodico durante l'anno ed è collegato al sistema premiante. Mentre per le attività afferenti le strutture ospedaliere e della prevenzione il budget assegnato a singoli centri di responsabilità viene aggregato e quindi negoziato con il Direttore di Area prima e con il Direttore di Dipartimento poi, per le attività di assistenza sanitaria territoriale, socio-sanitaria e

assistenziale sono definiti specifici budget di ambito territoriale corrispondenti alle Zone Distretto. Una volta presentato il budget a Dipartimenti e Aree o Zone Distretto, si apre un livello di negoziazione nell'ambito di questi ultimi, che coinvolge i responsabili di CdR di primo livello. In questa fase possono essere necessari dei cambiamenti e il CdG interviene su richiesta. Trascorso il tempo per eventuali modifiche, viene calendarizzata una riunione plenaria di budget, che costituisce il momento in cui tutti (direttori di struttura, area, dipartimenti, zone distretto) partecipano alla presentazione del contesto di riferimento e degli obiettivi assegnati dalla Regione e alla concertazione e condivisione complessiva delle schede, che vengono firmate dai CdR di primo livello. Questo metodo era in uso presso l'USL 10 di Firenze ed è stato scelto in quanto, pur decentrando un livello di negoziazione, consente il massimo livello di condivisione possibile.

In questo contesto, per scheda di budget, s'intende appunto il documento previsionale all'interno del quale vengono raccolti e formalizzati gli obiettivi attribuiti ad ogni singolo centro di responsabilità con riferimento ad un determinato lasso temporale.

La scheda di budget si compone di tre sezioni:

- ▶ Sezione economico-finanziaria (Scheda A), a cura del Controllo di Gestione;
- ▶ Sezione degli obiettivi di attività quali/quantitativi (Scheda B), a cura della Direzione Sanitaria. La scheda in questione incorpora numerosi indicatori legati all'ottimizzazione e all'efficacia dei processi;
- ▶ Sezione progettuale (Scheda C).

La somma degli obiettivi economici dei singoli centri di responsabilità va a comporre il budget aziendale generale riferito all'intero esercizio; esso costituisce il tetto massimo di autorizzazione alla spesa per ciascun assegnatario di budget. L'AUSL Toscana Centro adotta anche un budget degli investimenti nella forma di un «piano degli investimenti», che ha validità triennale. È a cura della direzione aziendale e non è oggetto di responsabilizzazione decentrata. Il primo ciclo di budget negoziato nella nuova realtà ha avuto vita nel 2017 (un anno dopo la fusione), seppure con modalità semplificate. Dal 2018 il processo è, di fatto, a regime.

Il sistema di reporting aziendale è fondato su tre livelli: un report annuale (sulle tre schede), un report intermedio a cadenza trimestrale (che raggruppa la scheda A e la scheda B) e un sistema di reportistica mensile sui soli dati economici (scheda A).

Al termine della fase di primo impianto, con la messa a regime del nuovo assetto organizzativo mediante l'assegnazione degli incarichi di struttura, nel 2018 è stata inoltre riattivata la valutazione individuale. La valutazione si sviluppa e indaga tre dimensioni:

- ▶ obiettivi di natura economico finanziaria (scheda A) tenuto conto anche degli obiettivi di attività assegnati a livello di struttura;
- ▶ obiettivi di qualità e sicurezza, di attività e progettuali (Scheda B) comprendenti anche obiettivi individuali;
- ▶ competenze trasversali (Scheda C).

In particolare, tali competenze, utili anche al fine di valorizzare le competenze gestionali e professionali finalizzate ai percorsi di carriera, riguardano la sensibilità economica, il rapporto con i cittadini utenti, i rapporti interni all'equipe, la consapevolezza organizzativa. A partire dal questionario sulle competenze trasversali già adottato nell'ex Azienda 10 di Firenze, è stata inserita nella programmazione annuale del 2018 la contrattazione con le organizzazioni sindacali della nuova scheda C mediante una semplificazione del questionario ed una differenziazione tra i dirigenti con incarico gestionale rispetto a quelli con incarico professionale. Ogni operatore è valutato, in prima istanza, dal responsabile diretto, in merito alle competenze trasversali. La valutazione di seconda istanza rappresenta il momento di verifica della coerenza e della correttezza metodologica della valutazione di prima istanza.

In sintesi, il Controllo di Gestione dell'AUSL Toscana Centro ha affrontato il processo di fusione cercando, già in fase preparatoria, di ricercare le sinergie che il nuovo soggetto giuridico poteva fornire. La testimonianza è data dal fatto che non si fa riferimento alla dimensione geografica nella definizione dei dipartimenti ospedalieri. Il fatto di aver scelto di ridisegnare l'azienda per specialità indipendentemente da dove il servizio è svolto ha proprio l'obiettivo di sfruttare le sinergie che la fusione ha portato. Per ottenere in maniera il più possibile completa questo risultato ha deciso di incorporare in line alla direzione amministrativa la gestione operativa aziendale, internalizzando, di fatto, l'ottimizzazione dei processi produttivi.

In questo caso aziendale il disegno della struttura organizzativa è stato molto chiaro e preliminare allo sviluppo del sistema di programmazione e controllo. È stato quest'ultimo a recepire l'assetto organizzativo disegnato e a operare come sistema operativo di conferma e rafforzamento. Le dimensioni delle nuove aziende toscane è tale che fisiologicamente necessitano di un forte livello di governo intermedio, se non addirittura due: dipartimenti e aree. La dimostrazione che, anche in contesti dove il livello intermedio sia imprescindibile, rimane difficile da sviluppare è data dalla constatazione che il CdG lavora le schede per CdR. Il livello intermedio rimane quindi ancora un ibrido tra un vettore organizzativo di trasmissione tra centro e periferia aziendale o il rappresentante dei CdR e il tentativo di renderlo un vero livello intermedio di responsabilità. In questo caso le premesse tecniche sono tutte impostate, si tratta di osservare nel tempo i reali processi di decentramento dei poteri gestionali.

#### 9.4.4 L'ATS Sardegna

L'Azienda Tutela della Salute (ATS) della Sardegna viene istituita con la LR 17 del 27 luglio 2016 che riorganizza l'intero SSR. L'ATS nasce dall'incorporazione nell'ASL di Sassari delle altre sette ASL della regione: Cagliari, Sanluri, Olbia, Nuoro, Oristano, Carbonia, Lanusei. Rimangono autonome le tre AO della regione (AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari), mentre viene scorporata l'Azienda Regionale per l'Emergenza-Urgenza Sarda (AREUS).

La nuova Azienda regionale ha l'obiettivo strategico di «creare un sistema efficiente, snello e in grado di risposte assistenziali uniformi, in grado di produrre economie e ottimizzazioni al fine di garantire la compatibilità e la sostenibilità del sistema sanitario della Sardegna» (cfr. Atto Aziendale ATS, p. 4). Dunque, l'Azienda nasce come strumento di regia unitaria per favorire da un lato un livellamento verso l'alto dell'accessibilità e della qualità, dall'altro un recupero di efficienza, particolarmente necessario dopo i marcati disequilibri economici<sup>5</sup> registrati dal SSR sardo nel triennio 2014-16. Questi obiettivi si ritrovano scorrendo le funzioni affidate alla nuova Azienda. Oltre alla programmazione, alla committenza e alla gestione diretta dei servizi sanitari in precedenza affidati alle 8 aziende territoriali, l'ATS ha l'incarico esplicito di omogeneizzare e armonizzare i processi gestionali, in coordinamento con le Aziende Ospedaliere e l'AREUS. Inoltre, è responsabile della gestione accentrata regionale di molte funzioni di supporto, come i magazzini, la logistica, le procedure concorsuali, l'erogazione dei trattamenti economici, la gestione immobiliare e dei sistemi informativi. Infine, l'ATS accentra le attività di aggregazione della domanda di beni e servizi, di approvvigionamento e di formazione ECM.

In termini di configurazione interna, i territori delle preesistenti aziende corrispondono alle nuove aree socio-sanitarie locali (ASSL) dell'ATS, cioè le articolazioni organizzative incaricate della programmazione territoriale dei servizi sanitari e socio sanitari, in stretto coordinamento con gli enti locali e la cittadinanza. I direttori delle ASSL sono nominati dalla Direzione aziendale.

La nuova Azienda diviene operativa il 1 gennaio 2017, ma, con l'eccezione della Direzione strategica e di alcune specifiche funzioni, l'organizzazione e le attività delle preesistenti ASL si conservano pressoché invariate per i primi nove mesi del 2017. Si tratta quindi di un processo di fusione molto recente, ancora nella propria fase iniziale. L'atto aziendale dell'ATS approvato con la DGR 42 dell'11/09/2017 avvia la vera e propria ristrutturazione organizzativa e gestionale dell'azienda. Tale documento identifica e definisce le funzioni:

<sup>5</sup> Rispettivamente 216, 339 e 297 milioni di Euro (cfr. capitolo5 Rapporto OASI 2017, p. 244).

- ▶ della Direzione Aziendale e del relativo staff, definita dallo stesso Atto aziendale «tecnostuttura» a supporto della formulazione degli indirizzi strategici, della programmazione e del controllo. Gran parte della tecnostuttura è compresa nel c.d. Dipartimento di staff, ad eccezione di alcune strutture e servizi ben specifici (servizi ispettivi, responsabile anticorruzione);
- ▶ dei dipartimenti strutturali nei quali è organizzata l'Area tecnico-amministrativa direzionale, deputati a gestire le funzioni accentrate dalla ATS: Affari Generali e Committenza, Personale, Logistica e Acquisti, ecc;
- ▶ delle già citate ASSL, che vanno a costituire la «linea intermedia» aziendale;
- ▶ dei dipartimenti ospedalieri e territoriali, dei distretti e dei presidi ospedalieri unici, del dipartimento delle professioni sanitarie, che costituiscono il «nucleo operativo» aziendale. Tali articolazioni sono a loro volta organizzate in strutture complesse (SC), semplici dipartimentali (SSD) e semplici (SS).

Si costituisce quindi una matrice organizzativa tra ASSL che presidiano la dimensione territoriale e i dipartimenti che sono responsabili per materie e discipline. Da settembre 2017 a marzo 2018 è stata nominata la maggior parte dei responsabili delle strutture in staff alla direzione strategica e ricomprese nell'area tecnico-amministrativa aziendale; le nomine di molti responsabili delle strutture di nucleo operativo sono avvenute da aprile 2018, con l'obiettivo di individuare la gran parte dei direttori di distretto, dipartimento e struttura entro l'anno o nei primi mesi del 2019. Dunque, in ATS il disegno della nuova, complessa e ampia struttura organizzativa si può dire appena concluso sul versante tecnico-amministrativo, mentre è ancora in corso sul versante clinico.

L'Atto Aziendale assegna al Controllo di Gestione (CdG) l'importante obiettivo di integrazione e raccordo strategico, associato a quella di sviluppo organizzativo e del personale (p. 8). Il controllo budgetario è esplicitamente riconosciuto come «lo strumento fondamentale di responsabilizzazione sugli obiettivi, sui risultati e sull'adeguato impiego delle risorse». La funzione CdG è svolta dall'omonima Struttura Complessa, collocata nel Dipartimento di Staff, localizzato presso la sede ATS di Sassari. Nel dettaglio, la SC CdG si occupa della tenuta sia della contabilità generale che della contabilità analitica, del *budgeting* e del reporting aziendale e della gestione dei flussi sanitari (SDO, ambulatoriale, PS). A luglio 2018, nella SC CdG lavorano 7 persone, di cui 5 provenienti dai CdG delle precedenti ASL e due neoassunti. Appartiene al Dipartimento di staff anche la SC «Programmazione sanitaria e strategica», che si focalizza sugli aspetti di analisi del fabbisogno, elaborazione degli indirizzi strategici per il ciclo della performance e il ciclo di budget, gestione dello stesso ciclo di performance, pianificazione, supervisione e monitoraggio dei progetti strategici (come i Piani di investimento); tutti aspetti sui quali si sviluppa una collaborazione costante con il Controllo di Gestione.

La SC CdG a supporto della Direzione Aziendale lavora in stretto contatto con i professionisti in staff alla Direzione delle ASSL, il c.d. Servizio Programmazione e Controllo di Area. Tali servizi, a seconda delle ASSL, impiegano tra le 5 e le 10 persone. In totale, in ATS la funzione Controllo di Gestione coinvolge una cinquantina di professionisti. Si tratta quindi di una funzione aziendale diffusa a rete, diversamente dagli altri casi studiati, che hanno optato per soluzioni più accentrate e unificate. Coerentemente con l'Atto aziendale, dunque, si tratta di un ambito gestionale sul quale l'ATS sta investendo, sia in termini di chiara definizione organizzativa della funzione, che di dotazione organica.

La transizione al nuovo sistema di programmazione e controllo aziendale è stata facilitata dalla condivisione dello stesso sistema unico integrato COGECOAN in tutte le aziende sarde: il relativo software era stato acquisito prima della fusione attraverso una gara regionale. I maggiori sforzi sono stati e sono tuttora diretti a uniformare l'utilizzo degli strumenti, per garantire l'omogeneità del dato proveniente dai CdG delle ASSL. Nel dettaglio, il Piano dei conti della contabilità generale era già comune a tutte le aziende, anche se negli anni i sotto-conti erano stati differenziati nelle diverse realtà, con logiche di alimentazione del dato molto diverse. Per l'esercizio 2017 sono stati di fatto redatti e consolidati gli 8 bilanci delle precedenti ASL, ma dalla creazione dell'ATS si è fortemente lavorato nell'ottica di una sistematica omogeneizzazione delle modalità di alimentazione del dato contabile, che può dirsi ormai conclusa.

Essendo il sistema integrato, prima della fusione le aziende condividevano anche il Piano dei conti della contabilità analitica. In questo ambito, il processo più rilevante attualmente in corso assieme ai CdG delle ASSL è l'attivazione completa del *workflow* del ciclo passivo in tutte le aree, aspetto che permetterà di ottenere dati di analitica di qualità soddisfacente da tutto il territorio regionale e di monitorare in maniera efficace i processi di liquidazione dei fornitori.

Ad oggi, né in regione Sardegna né in ATS sono disponibili organiche linee guida o manuali per la tenuta della COAN.

Il nuovo piano dei Centri di Responsabilità (CdR) è stato rimodellato sulla base della nuova organizzazione introdotta con l'Atto aziendale. In generale, i Centri di Responsabilità corrispondono ai Dipartimenti strutturali e alle Strutture, come indicato dall'Atto. I Centri di Costo (CdC), salvo pochi accorpamenti, non sono variati molto in termini di numerosità e abbinamento alle articolazioni organizzative di base: la contabilità analitica ha come massimo livello di dettaglio i singoli servizi o reparti localizzati in un presidio ospedaliero, con la possibilità di riaggregare il dato per presidio, distretto e ASSL. Sul versante della struttura dei CdC, il principale intervento in corso dal 2017 è una sistematica ricodifica dei Centri. In parallelo, la tecnostruttura aziendale ha accentuato l'attenzione allo strumento della contabilità analitica, che prima dell'accorpamento era ef-

fettivamente utilizzato solo da alcune Direzioni aziendali, con comprensibili negativi impatti sul controllo dei costi. A tendere, invece, la contabilità analitica dovrebbe consentire di responsabilizzare i CdR sui costi diretti e sui costi indiretti più facilmente ribaltabili sulle strutture organizzative.

Il processo di *budgeting* operativo e di *reporting* aziendale, strettamente connesso con il ciclo della performance e con le premialità individuali, è stato delineato, ma di fatto non è ancora stato implementato. Sulla base del Regolamento aziendale del Sistema di misurazione e valutazione della Performance, il processo multilivello di *budgeting e reporting* dovrebbe svilupparsi come segue.

- ▶ Dopo l'adozione del Piano della Performance aziendale, una quota di risorse è assegnata dall'ATS alle ASSL. Tale budget, completo di risorse e obiettivi, viene negoziato tra la Direzione ATS e i Direttori ASSL sulla base della popolazione residente pesata.
- ▶ Il budget delle ASSL è negoziato con i responsabili dei CdR Dipartimenti e a cascata con le Strutture Complesse. Tutto il processo di *budgeting* dovrebbe concludersi entro il mese di gennaio dell'anno di riferimento del budget stesso.
- ▶ La reportistica intermedia per tutti i Responsabili di CdR dovrebbe essere (almeno) trimestrale.
- ▶ La valutazione dei risultati raggiunti dovrebbe concludersi entro il maggio successivo a quello dell'anno di riferimento, con la delibera di attribuzione dei premi di risultato nel mese di luglio.

Ad oggi, tenendo presente che gli obiettivi fissati dalla Regione Sardegna per l'ATS sono stati formalizzati in aprile, il processo di budget evidenzia tempistiche molto dilatate: si prevede di concludere la fase di attribuzione di obiettivi e risorse entro giugno-luglio 2018. Il sistema di reporting aziendale è tuttora in costruzione, benché in alcune ASSL i CdG siano in grado di fornire report Excel di ottima qualità e con cadenza regolare.

Lo strumento utilizzato ad oggi per il processo di *budgeting* è molto semplice: la scheda di budget prevede, da una parte, l'esplicitazione degli obiettivi della Struttura e degli obiettivi della ASSL sui quali si viene responsabilizzati; dall'altra, delle risorse economiche assegnate in termini di beni e servizi acquistati, manutenzioni, godimento di beni di terzi, personale, ammortamenti; inoltre, sono elencati entità e profilo delle risorse umane assegnate.

La valutazione dei responsabili dei CdR avviene parzialmente sulla base della performance organizzativa (della ASSL, della Struttura o del Dipartimento) e in piccola parte sulla base della performance individuale (contributo alla performance e comportamento professionale e manageriale, espresso dai superiori in linea strutturale o funzionale). La quota di performance organizzativa, sem-

pre rilevante, aumenta con il livello gerarchico: passa dal 75% dei Responsabili di struttura semplice fino a raggiungere il 100% nel caso del Direttore di ASSL.

Un altro processo avviato dalla ATS Sardegna è il sistematico censimento dei beni mobili e immobili, con la conseguente realizzazione di un unico registro cespiti aziendale. Tale processo è il prerequisito per la formalizzazione del futuro budget degli investimenti a livello di ATS.

L'integrazione dei sistemi di P&C all'interno della nuova ATS Sardegna evidenzia un buon livello di avanzamento in relazione alla complessità potenziale data dalla fusione di otto aziende, alcune delle quali storicamente poco inclini all'utilizzo dei sistemi di contabilità industriale. A un anno e mezzo dalla nascita dell'ATS, il «pacchetto» degli strumenti di P&C della nuova azienda appare quasi completato: sono stati formalizzati i piani dei conti, dei fattori produttivi (questi già unificati prima della fusione), dei CdC e dei CdR, ed è disponibile una nuova scheda di budget; risultano ancora da elaborare gli strumenti che permetteranno di attivare il budget degli investimenti. Sul piano della piena operatività di questi strumenti, il processo appare ancora fisiologicamente lungo, complesso e sfidante, soprattutto con riferimento al ciclo di *budgeting* e reporting aziendale «multilivello» (ATS-ASSL-CdR) che, di fatto, ingloba sia l'allocazione delle risorse ai diversi territori, sia l'assegnazione degli obiettivi ai dipartimenti e alle unità organizzative. Tuttavia, il processo di messa a regime degli strumenti appare impostato in maniera razionale. Esso è infatti basato sulla diffusione dal CdG «centrale aziendale» verso i CdG di Area di standard e migliori pratiche in termini di alimentazione degli strumenti e attivazione delle potenzialità dei sistemi informativi. Questo intento è dichiarato esplicitamente dall'Atto Aziendale come priorità strategica, confermato dalla collocazione organizzativa della funzione in staff alla Direzione aziendale e rafforzato dalla scelta non comune di incrementare l'organico della funzione.

L'assetto organizzativo che emerge, coerentemente con le caratteristiche di una fusione che abbraccia una intera regione, storicamente con rappresentanze di stakeholder molto frammentate, è quella di una struttura di holding, che negozia con le strutture organizzative territoriali su base di popolazione, sottolineando soprattutto gli aspetti di equità distributiva, piuttosto che di concentrazione delle casistiche. Si tratta quindi di una azienda almeno a tre livelli, ma che per questa complessità deve ancora sviluppare i necessari strumenti di corredo. Il CdG, come già nel caso toscano, segue il riassetto organizzativo e funziona come sistema operativo di conferma e rafforzamento. La complessità del processo di fusione in corso e il ritardo storico delle pre-esistenti aziende sarde nello sviluppo del CdG, spiegano un processo molto focalizzato a fotografare e riflettere i servizi storicamente stratificati, senza grandi ridisegni. Inoltre appare ragionevole la forte enfasi a sviluppare le condizioni tecniche preliminari allo sviluppo di un sistema operativo compiuto (contabilità analitica, set di obiettivi, ecc.).

## 9.5 Confronto dei casi studio

Il presente paragrafo sintetizza le quattro esperienze analizzate e le rilegge sulla base:

- ▶ delle caratteristiche delle aziende indagate (Tabella 9.3);
- ▶ del grado di avanzamento dell'integrazione degli strumenti di controllo (Tabella 9.4);
- ▶ del livello di coordinamento degli strumenti di P&C nell'ambito del *management control package* (Tabella 9.5).

Le quattro esperienze analizzate sono profondamente differenti in termini di dimensione e numerosità delle *legal entity* interessate dalla fusione (Tabella 9.3).

In Toscana e Sardegna, la rilevanza delle dimensioni assunte dall'azienda oggetto della fusione ha determinato l'integrazione del ciclo di controllo con il ciclo di bilancio; in Toscana, anche il riconoscimento di dignità dipartimentale all'unità di P&C. In Lombardia ed Emilia Romagna, il CdG rimane slegato dal bilancio e si colloca in staff alla direzione aziendale, assumendo dimensioni decisamente più ridotte.

Tabella 9.3 **Descrizione delle principali caratteristiche delle aziende indagate**

	ASST Fbf-Sacco	AUSL Reggio Emilia	AUSL Toscana Centro	ATS Sardegna
<b>Numero dipendenti azienda</b>	≈ 4.100	6.800	≈ 14.700	16.619
<b>Numero PL ospedalieri</b>	≈ 1.100	1.517	≈ 2.300	2.691
<b>Presenza dipartimento/area di coordinamento di P&amp;C</b>	No	No	Si	No
<b>N. di unità operative dedicate alla funzione</b>	1	1	2 Aree e 8 Unità Operative (tra Semplici e Complesse)	2
<b>Collocazione organizzativa P&amp;C</b>	Staff DG	Staff DG	Dipartimento in line alla Direzione Amministrativa	Dipartimento di Staff della Direzione aziendale
<b>Contenuti principali della funzione</b>	Controllo di gestione e flussi sanitari	Controllo di gestione, budget e contabilità analitica	Amministrazione, Pianificazione, Controllo di Gestione e Gestione Operativa	Controllo di gestione, bilancio, flussi sanitari, programmazione strategica, performance management
<b>Organico della funzione</b>	11	8	≈ 40	≈ 50

In termini di processo di integrazione (Tabella 9.4) tutte le aziende sembrano ormai a buon punto. Più che nel disegno degli strumenti, gli eventuali ritardi sembrano essere determinati da problematiche di natura tecnica e tecnologica o dipendenti da indicazioni regionali. Il mandato della Regione condiziona in tutti i casi i sistemi di contabilità economico-patrimoniale e in quasi tutti (ad eccezione dell'AUSL Toscana Centro) quelli di contabilità analitica. Non esistono condizionamenti a livello di budget, reporting e meccanismi premiali.

Tabella 9.4 **Grado di avanzamento dell'integrazione degli strumenti di P&C**

	ASST Fbf-Sacco	AUSL Reggio	AUSL Toscana Centro	ATS Sardegna
<b>Anno della fusione</b>	Gennaio 2016	Giugno 2017	Gennaio 2016	Gennaio 2017
<b>Co.Ge.</b>	Completo, sulla base di linee guida regionali, dal 2018	Completo, sulla base di linee guida regionali dal giugno 2017	Completo, sulla base delle linee guida regionali (ma non ancora a sistema)	Completo sulla base di piano dei conti unico regionale presente prima della fusione
<b>Co.An.</b>	Completo, sulla base di linee guida regionali dal 2018	Completo, sulla base di linee guida regionali dal 2018	Completo, ma non esiste un manuale codificato	Completo sulla base di piano dei conti unico regionale presente prima della fusione
<b>Budget</b>	In itinere: da dettagliare sezione sanitaria/organizzativa e da strutturare scheda del direttore di dipartimento	Completo, a regime dal 2018	Completo, a regime dal 2018	Completo, ma con scheda di budget in fase di perfezionamento, dal 2018
<b>Reporting</b>	Completo, dal 2017	Completo, dal 2018	Completo dal 2017, ma gestito parzialmente extrasistema	In corso
<b>Meccanismi premiali</b>	Completo, dal 2018	In corso	Completo dal 2018	Definito per l'anno 2018, ma non ancora applicato

In termini di coordinamento degli strumenti di P&C nell'ambito del *management control package* (Tabella 9.5), sebbene ancora in fase di set-up, tutte le aziende stanno lavorando nella direzione di collegare e allineare tra loro i vari strumenti, per migliorarne la coerenza e le potenzialità di influenzare i comportamenti organizzativi.

Inoltre, si segnala come, in tutte le realtà analizzate, i Dipartimenti costituiscano un interlocutore primario nell'ambito dei processi *core* che coinvolgono il CdG.

## 9.6 Conclusioni

I sistemi di programmazione e controllo costituiscono un importante veicolo di orientamento dei comportamenti organizzativi e assumono un ruolo di rilievo

Tabella 9.5 **Evoluzione degli strumenti di P&C**

	ASST Fbf-Sacco	AUSL Reggio	AUSL Toscana Centro	ATS Sardegna
<b>Integrazione tra Co.Ge. e Co.An.</b>	Integrati	Integrati	Integrati, ma ancora gestiti extrasistema	Sistema unico
<b>Collegamento del budget alla pianificazione strategica</b>	In corso di definizione	Sì, attraverso le linee di indirizzo al budget	Sì, attraverso il Piano della Performance	Sì, attraverso la pianificazione triennale inserita nel Piano della Performance
<b>Configurazione di costo per la responsabilizzazione dei CdR</b>	Costo diretto	Costo diretto	Costo diretto	Costo diretto
<b>Attori coinvolti nel processo di budget</b>	CdG, Direttore Sanitario, Direttore Dipartimento, Direttori UO, farmacie, SITRA	CdG, Direzione Strategica, Direttore Dipartimento, Direttori UO, SITRA	CdG, Direzione Strategica, Direttori Dipartimento, Direttori di Area, Direttori di Zona Distratto, Direttori UO	Direzione ATS, i Direttori ASL, responsabili dei CdR (Dipartimenti, Strutture)
<b>Contenuti della scheda di budget</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Economica</li> <li>– Sanitaria e organizzativa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beni sanitari</li> <li>– Produzione</li> <li>– Gestione PL</li> <li>– Tempi di attesa</li> <li>– Indicatori di performance</li> <li>– Appropriately utilizzo farmaci e dispositivi medici</li> <li>– Rischio clinico e qualità dell'assistenza</li> <li>– Anticorruzione e trasparenza</li> <li>– Altri obiettivi correlati alla programmazione aziendale regionale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Sezione economico-finanziaria (Scheda A),</li> <li>– Sezione degli obiettivi di attività quali/quantitativi (Scheda B),</li> <li>– Sezione progettuale (Scheda C).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Obiettivi della Struttura e obiettivi della ASL</li> <li>– Parte economica (fattori di costo, risorse umane assegnate)</li> </ul>
<b>Modalità di utilizzo reportistica</b>	Individuale	Individuale	Individuale	Individuale
<b>Cadenza reportistica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Annuale</li> <li>– Semestrale</li> <li>– Mensile</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Annuale</li> <li>– Semestrale</li> <li>– Mensile</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Annuale</li> <li>– Trimestrale</li> <li>– Mensile</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Annuale</li> <li>– In prospettiva trimestrale</li> </ul>
<b>Destinatari reportistica</b>	Direttori di Dipartimento e Direttori di UO	Direttori di Dipartimento	Direttori di Dipartimento, Direttori di Area, Direttori di Zona Distratto, Direttori di CdR di primo livello	In prospettiva, i Direttori ASL, responsabili dei CdR (Dipartimenti, Strutture)
<b>Evoluzione meccanismi premiali</b>	Il collegamento ai risultati conseguiti in via di definizione (recente chiusura della revisione degli accordi sindacali)	Meccanismi temporaneamente semplificati, in attesa di revisione degli accordi sindacali	Completa (si integra premialità organizzativa ed individuale)	In prospettiva, premialità connesse a performance organizzativa e (in misura minore) individuale

nel supportare la funzionalità aziendale in momenti particolari di discontinuità del ciclo di vita dell'azienda.

L'analisi dei quattro casi riportati nel capitolo fa emergere alcuni elementi comuni. L'adattamento dei sistemi operativi alla realtà delle nuove aziende appare facilitato da molti elementi esogeni ed endogeni:

- ▶ l'esistenza di indicazioni regionali in merito alla configurazione e alle modalità di alimentazione degli strumenti;
- ▶ l'avvio di forme di integrazione organizzativa e gestionale precedenti alla fusione, che spinge fisiologicamente all'omogeneizzazione dei sistemi operativi;
- ▶ l'utilizzo degli stessi software nelle aziende coinvolte nella fusione, dovuto a gare uniche regionali o alla scelta di un medesimo fornitore;
- ▶ la presenza di sistemi contabili integrati, caratterizzati da un'unica alimentazione per contabilità analitica e contabilità generale, aspetto che tende ad abbreviare i tempi di revisione degli strumenti;
- ▶ l'utilizzo del sistema operativo per il disegno o per il rafforzamento del disegno organizzativo;
- ▶ la chiara definizione del mandato strategico e dei compiti assegnati all'unità organizzativa che si occupa di P&C, accompagnata dall'assegnazione di adeguate risorse umane;
- ▶ la possibilità di giungere in tempi brevi ad accordi sindacali che permettano l'unificazione completa del ciclo di responsabilizzazione dei professionisti, fino ad una liquidazione della retribuzione di risultato basata su criteri uniformi di valutazione della performance.

L'analisi ha permesso di evidenziare anche alcuni tratti di differenziazione. Nonostante i quattro casi indagati siano tutti nell'ambito sanitario, il ruolo assegnato ai sistemi di P&C assume caratteristiche diverse nelle quattro aziende: dal presidio delle tradizionali funzioni di controllo e di produzione del dato (ASST Fbf-Sacco), all'incorporazione del governo delle componenti positive di reddito auto-generate (AUSL RE), al bilancio e alla programmazione sanitaria e socio-sanitaria territoriale (ATS Sardegna), al bilancio e alla gestione operativa (AUSL Toscana Centro). Questa evidenza contrasta con quanto definito da Jones (1985b) e Goold *et al.* (1994), nonché dagli studiosi appartenenti al filone neo-istituzionalista che suggeriscono che i sistemi di controllo siano una variabile dipendente del settore e delle pressioni istituzionali esterne.

Un'ulteriore considerazione riguarda l'ipotesi che le fusioni possano contribuire al miglioramento nella qualità degli strumenti gestionali o nell'efficacia del loro impiego. Ciò appare molto probabile in contesti, come quello sardo, in cui alcune aziende evidenziavano carenze nell'utilizzo dei sistemi di contabilità analitica e nella mappatura del patrimonio aziendale. In tali casi, la diffusione

di strumenti e standard di utilizzo veicolati da un CdG aziendale fortemente legittimato dalla direzione strategica può portare a veloci miglioramenti nell'efficacia gestionale. In contesti in cui i sistemi di P&C evidenziano un grado di sviluppo simile, i miglioramenti e le positive ricadute gestionali non sono da escludere, ma sono certamente meno evidenti nel breve periodo. Inoltre, i miglioramenti dipendono anche dal parallelo sviluppo ed *empowerment* di nuovi livelli organizzativi intermedi, la cui efficacia e incisività si riflette sul valore potenzialmente producibile dal sistema operativo di gestione.

Dal punto di vista manageriale, il capitolo suggerisce che non è possibile analizzare il cambiamento nei sistemi di controllo a seguito dei processi di fusione a livello di singolo strumento operativo, ma come *package* integrato. Infatti, i sistemi di controllo devono essere internamente consistenti, oltre che coerenti con gli altri meccanismi operativi aziendali, per supportare efficacemente la discontinuità nel ciclo di vita aziendale e le strategie perseguite attraverso i processi di fusione.

I quattro casi indagati, da questo punto di vista, presentano un'importante evidenza: i sistemi di controllo della nascente realtà non sono mai né la semplice trasposizione dei sistemi di CdG di una delle aziende coinvolte nella fusione, né la sintesi delle coerenze riscontrabili dal confronto tra i sistemi di controllo adottati da ognuna delle aziende che confluiscono nella nuova realtà aziendale: in tutti i casi, la fusione è diventata il momento per cercare una nuova configurazione del pacchetto dei *management control systems*, che cerca, per aggiustamenti progressivi, di trovare la sua configurazione definitiva in coerenza alla nuova struttura organizzativa.

In questo quadro, i sistemi di contabilità analitica e il budget assumono un ruolo pivotale e i livelli organizzativi intermedi si configurano come gli interlocutori privilegiati delle analisi e dei confronti stimolati dall'esercizio delle prerogative proprie della funzione di pianificazione, programmazione e controllo.

In altri termini, la qualità dei livelli intermedi, che dipende soprattutto dall'esclusività o meno del ruolo, dalle competenze disponibili e dalle deleghe di potere ricevute, determineranno sempre più l'efficacia del CdG.

Naturalmente, la capacità di incidere efficacemente sui comportamenti organizzativi sarà tanto maggiore quanto più i sistemi di controllo saranno capaci di incorporare al loro interno il presidio dei processi operativi come variabile chiave di analisi e confronto, in una logica di massimizzazione del valore generato.

## Bibliografia

Amigoni F. (1978), «Planning Management Control Systems», *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 5(3): 279-291.

- Anessi Pessina E., Pinelli N. (2003), «L'indagine nazionale sul processo di aziendalizzazione. Sistemi di contabilità generale e di programmazione e controllo», in Anessi Pessina E., Cantù E. (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2003*, Milano, Egea.
- Burns W.J., Scapens R.W. (2000), «Conceptualizing management accounting change: an institutional framework», in *Management Accounting Research*, vol. 11, n. 1, pp. 3-25.
- Campanale C., Cinquini L. (2013), «Il cambiamento dei sistemi di P&C nel processo di adattamento al contesto sanitario: un approccio integrato-interattivo», *Mecosan*, p.11.
- Capellaro G., Longo F., Ricci A., Vecchi V. (2015), «Gli impatti del PPP nel ridisegno dell'offerta ospedaliera: esiti, determinanti, prospettive», in CER-GAS (a cura di), *Rapporto OASI 2015*, Milano, Egea.
- Casati G. (2000, a cura di), *Programmazione e controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, McGraw-Hill, Milano.
- Chenhall R.H. (2003), «Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future», *Account Organ Soc*, 28:127-168.
- Chenhall R.H. (2007), «The contingent design of performance measures», in Bhimani A. (a cura di), *Contemporary Issues in Management Accounting*, London.
- De Bruijn H. (2002), «Performance Measurement in the Public Sector: Strategies to Cope with the Risks of Performance Measurement», *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 15, n. 7, pp 578-594, Emerald Group Publishing.
- Del Vecchio M., Lega F., Prenestini A. (2017), «Nuovi modelli organizzativi e sviluppo del middle management nelle Aziende Sanitarie», in CER GAS SDA Bocconi (a cura di), *Rapporto OASI 2016*, Milano, Egea.
- Dossi A., Lecci F., Longo F., Morelli M. (2017), «Hospital acquisitions, parenting styles and management accounting change: An institutional perspective», *Health Services Management Research*, Vol. 30(1) 22-33.
- Fattore G., Gugiatti A., Longo F. (2016), «Il riordino dei servizi sanitari regionali», in CER GAS (a cura di), *Rapporto OASI 2016*, Milano, Egea.
- Francesconi A., Furnari A., Lecci F. (2016), «I sistemi di programmazione e controllo nelle aziende sanitarie pubbliche italiane», in CER GAS (a cura di), *Rapporto OASI 2016*, Milano, Egea.
- Goold M., Campbell A., Alexander M. (1994), «How Corporate Parents Add Value to The Stand-Alone Performance of Their Businesses», *Business Strategy Review*, 5(4), pp. 33-56.
- Gordon L.A., Miller D. (1976), «A contingency framework for the design of accounting information systems», *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), pp. 59-69.

- Granlund M. (2003), «Management accounting system integration in corporate mergers. A case study», *Account Audit Account J*, 16: 208-243.
- Jones C.S. (1985a), «An empirical study of the evidence for contingency theories of management accounting systems following takeover or merger», *Account Organizations and Society*, 10(2):177-200.
- Jones C.S. (1985b), «An empirical study of the evidence for contingency theories of management accounting systems in conditions of rapid change», *Account Organizations and Society*, 10(3):303-328.
- Lawson R., Stratton W., Hatch T. (2003), «The benefits of a scorecard system», *CMA Management*, 77(4), pp. 24-26.
- Lecci F., Longo F. (2004), «Strumenti e processi di programmazione e controllo attivati dalle aziende del SSN», in Anessi Pessina E., Cantù E. (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2004*, Milano, Egea.
- Lecci F., Morelli M. (2014), «Management Control Systems (MCS) change and the impact of top management characteristics. The case of healthcare organisations», *J Manage Control*, 24:267-298.
- Lecci F., Vendramini E. (2011), «Le innovazioni nei sistemi di programmazione e controllo», in Cantù E. (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2011*, Milano, Egea.
- Lynch R.L., Cross K.F. (1991), *Measure up!: Yardsticks for Continuous Improvement*, Blackwell, USA.
- Miller D., Friesen P.H. (1983), «Strategy-making and environment: The third link», *Strategic Management Journal*, 4(3), pp. 221-235.
- Ministero della Salute (2017), «Posti letto per struttura», disponibile online <http://www.dati.salute.gov.it/dati/dettaglioDataset.jsp?menu=dati&idPag=18>.
- Moores K., Yuen S. (2001), «Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective», *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), pp. 351-389.
- Otley D.T. (1980), «The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis», *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), pp. 413-428.
- Piano di Organizzazione Aziendale Strategico (POAS) 2016-2018, ASST Fatebenefratelli-Sacco, disponibile online [http://www.asst-fbf-sacco.it/uploads/default/attachments/amministrazione\\_trasparente/amministrazione\\_trasparente\\_m/103/files/allegati/219/703\\_poas\\_documento\\_descrittivo.pdf](http://www.asst-fbf-sacco.it/uploads/default/attachments/amministrazione_trasparente/amministrazione_trasparente_m/103/files/allegati/219/703_poas_documento_descrittivo.pdf).
- Roberts J. (1990), «Strategy and accounting in UK conglomerate», *Accounting, Organizations and Society* 15(1-2): 107-26.
- Waggoner B., Neely A.D., Kennerley M.P. (1999), «The forces that shape organizational performance measurement systems: An interdisciplinary review», *International Journal of Production Economics*, Vol. 60-61, pp. 53-60.

Waterhouse J.H., Tiessen P. (1978), «A contingency framework for management accounting systems research», *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), pp. 65-76.e

Yin R.K. (2013), *Case Study Research: Design and Methods*, 5th edition, Thousand Oaks, Sage Publications.