

Collana CERGAS

Centro di Ricerche sulla Gestione dell'Assistenza Sanitaria e Sociale dell'Università Bocconi

Rapporto OASI 2010**L'aziendalizzazione della sanità in Italia**

Il rinnovamento dei sistemi sanitari è da tempo al centro del dibattito politico e scientifico nazionale e internazionale. Con l'istituzione di OASI (Osservatorio sulla funzionalità delle Aziende Sanitarie Italiane), il CERGAS ha voluto confermarci quale punto di riferimento per l'analisi dei cambiamenti in atto nel sistema sanitario italiano secondo l'approccio economico-aziendale. Ha, inoltre, creato un tavolo comune dove 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 2010:

- presenta l'assetto complessivo del SSN e i principali dati che lo caratterizzano (dati di struttura, di attività, di spesa e disavanzo).
- a livello regionale, indaga le determinanti dei risultati economico-finanziari; analizza i documenti di programmazione (Piani Sanitari Regionali e Piani di Rientro) e le caratteristiche dei sistemi di governo degli erogatori privati accreditati; presenta lo stato dell'arte sulle reti cliniche oncologiche; propone alcune considerazioni sull'equità interregionale.
- a livello aziendale, prosegue l'indagine sugli assetti istituzionali, attraverso l'analisi dei possibili sistemi di *governance* delle aziende ospedaliero-universitarie e del ruolo attribuibile al Direttore Sociosanitario nelle ASL; dedica ampio spazio al tema delle relazioni con gli utenti, in termini di utilizzo delle risorse web istituzionali per lo sviluppo del *patient empowerment*, di gestione delle relazioni con la stampa, di ruolo e utilizzo della Carta dei Servizi; riapre il fronte degli strumenti per la valutazione dei medici del SSN; presenta un'indagine sulle modalità con cui le aziende ricercano l'integrazione ospedale-territorio; offre nuovi approfondimenti sui sistemi di contabilità analitica e sulle esperienze di *project finance*.

Elena Cantù si è laureata in *Economia Aziendale* presso l'Università Bocconi. Ha successivamente conseguito il Dottorato di ricerca in *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche* presso l'Università degli Studi di Parma. Attualmente è *lecturer* presso l'Università Bocconi. È coordinatrice di OASI.

Publicato con il contributo di

 **Boehringer
Ingelheim**

ISBN 978-88-238-5106-1



9 788823 851061

www.egeaonline.it

Rapporto OASI 2010

a cura di
Elena Cantù

Rapporto OASI 2010

L'aziendalizzazione della sanità in Italia

Prefazione di Elio Borgonovi e Francesco Longo

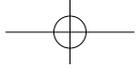
Elena Cantù

SDA Bocconi



CERGAS
CENTRO DI RICERCHE
SULLA GESTIONE
DELL'ASSISTENZA SANITARIA E SOCIALE
DELL'UNIVERSITÀ BOCCONI

 **Egea**



17 Le caratteristiche dei sistemi di contabilità analitica nelle aziende sanitarie¹

di Francesca Lecci e Emanuele Vendramini²

17.1 Inquadramento concettuale e rilevanza nell'attuale dibattito SSN

Le possibilità di governo economico di un'azienda si fondano sulla capacità di controllare, attraverso l'esame dei risultati conseguiti, il grado di raggiungimento degli obiettivi definiti. Per questo motivo è indispensabile avere a disposizione una pluralità di strumenti operativi per la misurazione, l'analisi e l'interpretazione delle attività svolte (Ferretti e Zangrandi, 2009).

L'indagine sugli effetti economici delle decisioni e delle operazioni aziendali avviene tramite il sistema delle rilevazioni economiche d'azienda, che si propone di osservare come gli atti di gestione si trasformano in valori (economici) e come questi, a loro volta, si trasformano in atti di gestione in ragione della loro capacità di evidenziare il grado di conseguimento dei fini dell'azienda e dei fini ultimi di istituto (Borgonovi, 2004).

Nella loro interpretazione più autentica, i sistemi di programmazione e controllo si configurano come «le routine e le procedure formali basate sulle informazioni che i manager utilizzano per mantenere o modificare le modalità di comportamento dell'organizzazione nello svolgimento dell'attività» (Simons, 1995: p.5).

Secondo tale interpretazione i sistemi di programmazione e controllo costituiscono un modello di comportamento gestionale, rappresentano quindi variabili organizzative che influenzano direttamente il comportamento dei diversi attori all'interno di un'azienda (Airoidi et al., 1994).

Le finalità che la letteratura assegna ai sistemi di programmazione e controllo possono essere molteplici e almeno in parte conflittuali (Anton, 1964; Amigoni,

¹ Il presente contributo è frutto di un lavoro di ricerca sviluppato nell'ambito del *Club dei Controller delle Aziende Sanitarie* dal CERGAS Bocconi.

² Gli autori hanno condiviso l'ideazione, lo sviluppo e la realizzazione del progetto di ricerca da cui deriva il presente capitolo. In termini di stesura finale i §§ 17.1 e 17.5 sono da attribuirsi a Emanuele Vendramini, i §§ 17.2, 17.3 e 17.4 a Francesca Lecci.

1995; Casati, 2000): (i) valorizzazione e articolazione dei programmi strategici; (ii) responsabilizzazione; (iii) guida e motivazione dei manager; (iv) coordinamento ed integrazione; (v) comunicazione; (vi) valutazione e controllo; (vii) apprendimento e formazione.

Il sistema di controllo di gestione nelle aziende pubbliche che erogano servizi ad alto contenuto professionale e gli strumenti di concreta attuazione del sistema di controllo sono stato spesso sottovalutati, ma, a partire dall'inizio degli anni novanta, il SSN è stato oggetto di una complessa serie di interventi di riforma, la cui attuazione, a livello aziendale, si è tradotta nell'introduzione e nello sviluppo di un insieme di strumenti «manageriali» per il governo delle aziende (Lecci e Longo, 2004).

È a quel periodo, infatti, che risale il maggior numero di sperimentazioni e introduzioni di strumenti di programmazione e controllo (sistemi di *budget*, contabilità analitica e *reporting*) ed è sempre in quell'epoca che le aziende sanitarie hanno avviato una politica di sviluppo di risorse professionali e tecnologiche finalizzata a supportare le nuove logiche di governo (Vendramini, 2004).

Il sistema di contabilità dei costi per le aziende sanitarie per un certo periodo di tempo (anni 90) è stato essenzialmente inteso come l'attività di determinazione dei costi di produzione³, cioè alla prima fase del processo di attribuzione dei costi ai centri di responsabilità, al fine di controllo sulle implicazioni economiche delle attività in essi svolti⁴.

Alcuni tratti distintivi presenti nelle aziende sanitarie (Bergamaschi, 2004), rendono del tutto peculiare l'applicazione di questi strumenti in sanità, in particolare le aziende sanitarie pubbliche (Anessi Pessina, 2002; Young, 1993):

- ▶ hanno finalità di soddisfacimento dei bisogni di salute della popolazione, anche se in condizioni di sostenibilità economica;
- ▶ operano in un contesto diverso dal mercato e cedono, quindi, i loro servizi attraverso operazioni diverse dallo scambio tipico;
- ▶ sono caratterizzate da processi non standardizzabili, anche a fronte della rilevante autonomia professionale dei medici e della necessaria personalizzazione delle prestazioni;

³ In particolare Gottlieb J.A. (1989: 13) scrive «whereas cost accounting covers a wide range of subjects, the cost accounting objectives of most hospitals today are limited to «cost finding». The cost finding simply described, is: the study of cost behaviour and the identification of total (full) costs and those components that comprise total cost. It should be noted that cost finding is only a initial step. Costing should not be performed solely to identify the cost of services and products so as to achieve a business objective».

⁴ Alcune considerazioni sui termini e le metodologie più importanti sono riportate in Horngren C. e Foster G. (1987).

- ▶ sono caratterizzate da una forte differenziazione di attività e da elevati gradi di specializzazione, che determinano rilevanti fabbisogni di integrazione al fine di rispondere ai bisogni degli utenti;
- ▶ sono inserite in un Servizio Sanitario Nazionale e quindi fanno parte di un gruppo più complesso, la cui holding è chiaramente identificabile con la Regione.

Malgrado gli aspetti positivi sopra descritti, i sistemi di controllo direzionale delle aziende sanitarie pubbliche sono ancora in fase di evoluzione e presentano tuttora significativi elementi di criticità (Bergamaschi e Lecci, 2008; Devine et al., 2000). Una delle prime esigenze in termini di controllo, infatti, è rappresentata dalla comprensione delle logiche di formazione del risultato complessivo aziendale. Muovendo dal conto economico di sintesi, il sistema di controllo deve consentire la comprensione delle cause che hanno portato alla formazione di un determinato risultato (Doyle, 2002), poiché solo la conoscenza delle cause determina la capacità di guida e dominio dei fenomeni che sottendono al risultato complessivo. In altri termini, la complessità aziendale sottolinea l'esigenza di affiancare, ai sistemi di misurazioni sintetiche, analisi articolate delle modalità di formazione del risultato economico. Attraverso l'individuazione di aree di attività per le quali assuma significato la misurazione di risultati parziali, attraverso il collegamento tra modalità di impiego delle risorse e qualità dei risultati economici conseguiti, attraverso la definizione di obiettivi e l'assegnazione di responsabilità di risultato economico, il comportamento delle aziende complesse viene orientato e guidato.

La misurazione sintetica esaurisce i bisogni di analisi economica delle aziende di produzione, nelle quali attraverso un unico processo produttivo, che conduce ad ottenere prodotti semplici, si soddisfano bisogni omogenei di una ben definita classe di utenti. Al moltiplicarsi delle tecnologie impiegate, delle prestazioni erogate, delle categorie di utenti serviti, la misurazione sintetica non consente di governare distintamente le diverse combinazioni economiche parziali. La misurazione analitica, concentrandosi sulle singole combinazioni economiche, consente di misurare il contributo offerto alla formazione del risultato economico e agevola il governo dei livelli di efficacia e di efficienza propri di ciascuna combinazione (Chambers, 1965).

La complessità di ciascuna combinazione rende poi spesso difficile cogliere con chiarezza le relazioni fra risorse impegnate (costi), output ottenuti (prestazioni) e outcome generati (fabbisogni soddisfatti). Da qui discende l'esigenza di sviluppare specifici meccanismi di rilevazione che diano evidenza a tutti i processi di trasformazione interna. La presenza di fenomeni di comunanza di risorse rispetto a diverse combinazioni economiche rende impossibile il collegamento oggettivo fra determinati costi e le attività prodotte. Tali difficoltà vengono superate attraverso il ricorso a valori congetturati quali il costo di produzione e il risultato economico parziale, oggetti tipici di misurazioni parziali.

In sintesi, la misurazione analitica risponde a bisogni di supporto del processo decisionale nella gestione di aziende complesse (Porter, 1985). Un buon sistema di controllo deve rappresentare tempestivamente risultati, causali e leve di intervento sulle quali agire per migliorare i risultati nelle diverse aree di attività, ossia essere un imprescindibile strumento di guida dei processi decisionali e di responsabilizzazione delle diverse unità organizzative coinvolte (Maggi, 2003).

L'analisi della letteratura evidenzia come nella progettazione di un sistema di misurazione dei risultati per area di risultato, appare essenziale definire gli elementi portanti del sistema, ovvero:

- ▶ Individuare le aree di risultato rispetto alle quali articolare l'analisi;
- ▶ Supportare i processi decisionali e i giudizi in merito all'efficacia ed all'efficienza di conduzione delle diverse combinazioni parziali;
- ▶ Costituire il fondamento dei processi di delega organizzativa (Casati, 2000; Francesconi, 2003).

La progettazione di un sistema di misurazione dei costi si articola in due momenti e dimensioni fondamentali:

- ▶ la struttura del sistema di misurazione;
- ▶ le modalità di funzionamento del sistema di misurazione (flussi di alimentazione).

Ragionare in termini di struttura significa individuare le modalità attraverso le quali riaggregare i costi classificati per natura nella contabilità generale: in particolare è necessario determinare come tali costi possono essere collegati a dimensioni espressive delle modalità di funzionamento aziendale (Banker e Johnston, 2007). La scelta degli oggetti con riferimento ai quali aggregare le informazioni di costo e attività deriva dalla necessità di rappresentare le logiche di formazione dei risultati aziendali sotto due profili primari: (i) il profilo competitivo (tipologia di prestazioni); (ii) il profilo organizzativo (Centri di Costo).

I flussi di alimentazione fanno invece riferimento più nello specifico ai problemi connessi al funzionamento del sistema: in tale prospettiva è necessario individuare i metodi di rilevazione da adottare, i criteri di collegamento tra i dati della contabilità generale e il sistema di contabilità analitica, le caratteristiche dei dati elementari di costo con cui alimentare il sistema di misurazione.

Nella definizione del sistema di contabilità analitica, le ultime indagini realizzate sul tema, seppure ormai datate (Casati e Frosini, 2002), evidenziavano soluzioni adottate dalle diverse aziende sanitarie molto eterogenee, riflettendo la presenza di sistemi ancora sperimentali, ma anche la volontà e la capacità di andare oltre una mera applicazione formalistica delle logiche e degli strumenti aziendali (Anessi Pessina e Pinelli, 2003). Risultava, tuttavia, come la presenza

di un sistema di controllo direzionale fosse ormai sufficientemente accettata da tutti gli attori coinvolti, anche se spesso più per necessità che con entusiasmo. «Vi è la consapevolezza che il processo di programmazione [...] fa parte integrante dei compiti e delle funzioni di un dirigente responsabile di struttura. Parallelamente è diffusa, anche a livello di direzione strategica, la consapevolezza dei limiti del sistema in essere e l'esigenza di progettare ed attuare affinamenti ulteriori, anche se non sempre è chiara la direzione da assumere in questo senso» (Casati e Frosini 2002: 771).

Tuttavia, dopo le indagini del 2002 e del 2003, non sono stati sviluppati approfondimenti sistematici sul tema, lasciando aperta un'area di ricerca ancora poco esplorata (Canby, 1995) ed evidenziando la necessità di comprendere come si siano evoluti i sistemi di contabilità analitica nel corso dell'ultimo decennio.

17.2 Obiettivi del progetto di ricerca

Il capitolo presenta i risultati di una ricerca che ha investigato le caratteristiche del sistema di contabilità analitica adottato dalle aziende sanitarie italiane. Più in particolare, sono stati indagati i seguenti aspetti:

- ▶ elementi «strutturali» del sistema di contabilità analitica: indicazioni sull'articolazione del piano dei centri di rilevazione e del piano dei fattori produttivi analitico;
- ▶ elementi «di funzionamento» del sistema di contabilità analitica: indicazioni (i) sui criteri di valorizzazione e allocazione ai centri di rilevazione e ai periodi infrannuali dei fattori produttivi consumati; (ii) sui criteri di determinazione e allocazione ai centri di rilevazione e ai periodi infrannuali dei valori economici positivi; (iii) sulle configurazioni di costo ottenibili dal sistema di contabilità analitica mediante il meccanismo dei «ribaltamenti» (costo diretto, costo di produzione e costo pieno)⁵;

⁵ La letteratura (Burch, 2000) evidenzia che le configurazioni di costo sono sinteticamente descrivibili come segue:

- costo diretto: sommatoria dei valori economici direttamente imputabili al centro di rilevazione;
- costo di produzione: sommatoria dei valori economici direttamente imputabili al centro di rilevazione e dei valori economici ripartiti da altri centri in quanto direttamente collegati all'attività di produzione/ erogazione dei servizi sanitari del centro principale;
- costo pieno: sommatoria dei valori economici direttamente imputabili al centro di rilevazione, dei valori ripartiti da altri centri di rilevazione e collegabili all'attività di produzione del centro principale e dei valori ripartiti da altri centri e relativi alle attività direzionali ed ai servizi di supporto a carattere generale.

- ▶ collegamento del sistema di contabilità analitica con la struttura e il processo di reporting direzionale. La «struttura» del reporting fa capo all'individuazione di un «piano» i report con determinate caratteristiche informative, di forma e di periodicità, destinati a interlocutori definiti; sotto il «processo» di reporting ricadono le indicazioni relative alle procedure realizzative, alla tempistica di produzione dei report ed ai meccanismi di feedback nel corso dell'anno;
- ▶ collegamento del sistema di contabilità analitica con la struttura e il processo di budgeting.

Si tratta di caratteristiche che non possono essere viste solo sul piano strettamente tecnico, ma vanno sempre considerate come strumenti utili al funzionamento e al governo o autogoverno di sistemi complessi (Anthony e Young, 1992; Casati, 1996).

Ciò significa che i sistemi di programmazione e controllo devono essere configurati — e di conseguenza la loro validità può essere giudicata — solo in relazione a ciò che essi si prefiggono di ottenere, allo scopo per cui essi vengono posti in essere e alla loro capacità di perseguire tale scopo. Tale capacità dipende fondamentalmente dalla coerenza tra configurazione prescelta, priorità perseguite e caratteristiche delle aziende di cui si intende guidare il comportamento.

Le diverse scelte in termini di contabilità analitica verranno quindi analizzate in relazione all'area di funzionamento alla quale si riferiscono o al particolare aspetto che intendono misurare, oltre che, qualora possibile, sono direttamente collegate alle caratteristiche e alla natura dell'azienda e alle caratteristiche del sistema istituzionale al quale l'azienda stessa fa riferimento (ambito regionale di appartenenza).

17.3 Metodi di ricerca

Seguendo la metodologia propria della ricerca in campo sociale (Bailey, 1991), il processo di ricerca è stato concepito secondo una sequenza circolare.

Nella fase preliminare, è stato costituito il gruppo di ricerca composto dagli autori di questa pubblicazione, a cui potranno essere affiancati in momenti successivi altri ricercatori con contributi specifici. In questa fase sono stati definiti i temi di studio ed è stata svolta l'analisi della letteratura sul tema dei sistemi di contabilità analitica nelle aziende sanitarie.

Queste attività preliminari hanno contribuito a formalizzare le intuizioni dei ricercatori, a sviluppare uno schema concettuale teorico d'inquadramento dei temi e a definire in modo più puntuale l'obiettivo della ricerca.

La popolazione obiettivo di questo lavoro è costituita da tutte le aziende sanitarie aderenti al Club dei Controller delle Aziende Sanitarie al 15 giugno 2009. Il disegno dello studio è stato concepito come *survey*, vale a dire una rilevazione

diretta mediante questionari o interviste, in cui il ricercatore attinge direttamente le informazioni presso le unità che costituiscono il suo campo d'osservazione (Fattore, 2005).

La *survey* effettuata nel corso del 2009 ha consentito di sottoporre un certo numero di domande, mediante un questionario in formato elettronico, a tutti i soggetti che nelle singole aziende sanitarie ricoprono il ruolo di responsabili del Controllo di Gestione. Questa è stata la definizione di «rispondente» prevista dal disegno dello studio.

Con il questionario elettronico il referente aziendale ha anche avuto l'opportunità di dedicare complessivamente più tempo alle risposte rispetto all'alternativa di un'intervista personale o telefonica, dato che non è stato costretto a rispondere a tutte le domande in una volta sola.

L'assenza dell'intervistatore, infine, ha consentito di evitare l'interazione di questi nella conduzione dell'intervista ed eventuali errori nel riportare le risposte (Fattore, 2005). Di conseguenza i confronti tra le risposte sono facilitati dal fatto che ciascun interpellato si trovava di fronte una stessa formulazione delle domande. Questo vantaggio può, tuttavia, essere attenuato dalla mancanza di flessibilità: la presenza di un intervistatore in alcune situazioni può permettere di ottenere una risposta altrimenti non data e di far comprendere meglio una domanda fraintesa.

Appare evidente che il questionario elettronico, dovendosi presentare con una chiara e semplice formulazione di domande, non ha permesso di raccogliere alcune informazioni analitiche atte ad indagare con maggiore profondità i fenomeni: tuttavia il livello d'approfondimento richiesto dal questionario, condiviso con i curatori del Rapporto OASI e con alcuni significativi operatori del settore, ha consentito di inquadrare in maniera adeguata il problema e rilevare un numero particolarmente esteso di informazioni.

Inoltre, l'invio del questionario è stato accompagnato dalla richiesta ai destinatari di inviare una serie di documenti, ovvero:

1. Manuale di contabilità analitica;
2. Eventuale documentazione che illustri prezzi interni di trasferimento, configurazioni di costo adottate e regole di allocazione/imputazione dei costi;
3. Piano dei centri di costo;
4. Piano dei fattori produttivi;
5. Matrice di contabilità analitica, ovvero lo schema di abbinamento delle voci del piano dei fattori produttivi all'elenco del piano dei centri di costo;
6. Esempio di *report* di contabilità analitica.

Il questionario è stato compilato da 24 aziende, in prevalenza ASL, ma nel campione trovano rappresentazione quasi tutte le tipologie di strutture sanitarie pubbliche e private (ad eccezione dei policlinici pubblici e privati, degli istituti qualificati presidio di ASL e delle case di cura private non accreditate) (Figura

Figura 17.1 **Tipologia di aziende che hanno risposto al questionario**

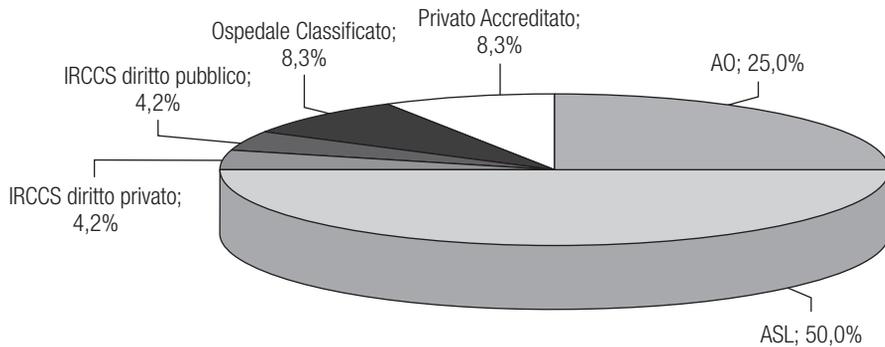
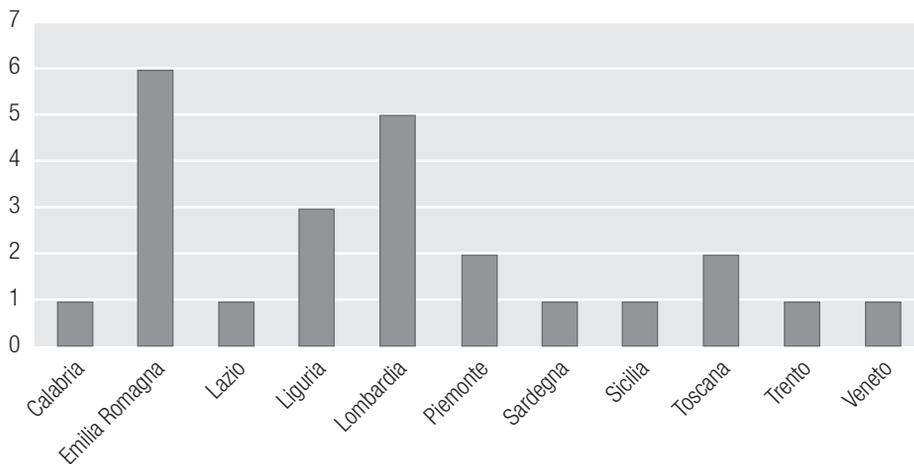


Figura 17.2 **Le regioni rappresentate dalle aziende del campione**



17.1). Le strutture rappresentano 10 differenti regioni e la provincia autonoma di Trento: più della metà delle aziende del campione appartengono alle regioni settentrionali, ma trovano rappresentazione anche aziende delle regioni meridionali e insulari e dell'Italia centrale (Figura 17.2).

17.4 I risultati

17.4.1 L'infrastruttura del sistema di contabilità analitica

Le aziende rispondenti fanno registrare un'anzianità più che decennale del sistema di programmazione e controllo, introdotto, in media, a partire dal 1998, con un intervallo di variazione che va dal 1995 al 2006.

Tabella 17.1 **Esistenza del manuale di contabilità analitica**

Esistenza Manuale Co.An	SI	NO
A0	1	5
ASL	7	5
IRCCS diritto privato	1	
IRCCS diritto pubblico		1
Ospedale Classificato	2	
Privato Accreditato	1	1
Totale	11	13

La parte iniziale del questionario era finalizzata a ricostruire, oltre all'anagrafica delle aziende, anche l'esistenza o meno di un'infrastruttura formalizzata per il sistema di contabilità analitica. Nel campione in esame poco più della metà delle aziende (13 su 24) dichiarano di non aver prodotto alcun manuale di contabilità analitica (Tabella 17.1), ma 2/3 delle aziende fanno riferimento ad indicazioni regionali più o meno cogenti e dettagliate sul tema (Tabella 17.2) per definire la struttura e i meccanismi di funzionamento del proprio sistema di analitica.

Questo aspetto rappresenta ormai una costante nelle rilevazioni sui sistemi di programmazione e controllo: Bergamaschi e Lecci (2008; 2009) avevano rilevato come l'interlocutore regionale tenda ad inserirsi con una significativa frequenza all'interno dei processi gestionali aziendali, condizionandone la finalità, la struttura e, aspetto ancor più delicato, il livello di funzionalità. Inoltre, in Alessani e Galli (2006) si riscontrava la crescente rilevanza della regolazione regionale per i sistemi di contabilità analitica, caratterizzati dalla produzione di linee

Tabella 17.2 **Aziende che fanno riferimento ad indicazioni regionali per l'impostazione della Co.An: tipologia di documenti regionali assunti a riferimento**

Ricorso a indicazioni regionali		%
Tipologia di indicazioni regionali per l'impostazione della Co.An.	Solo linee guida	25,0%
	Linee guida e contratti	4,2%
	Solo manuale	20,8%
	Manuale e linee guida	16,7%
	Linee guida e regolamenti	8,3%
	Direttive	4,2%
Nessuna indicazione		20,8%

guida sempre più manualistiche e contraddistinte da un'elevata ampiezza contenutistica.

Tuttavia, sebbene orientate al recepimento delle indicazioni regionali, le aziende hanno dichiarato dei livelli costanti di aggiornamento dei manuali di Co.An., qualora presenti, quanto meno con riferimento all'architettura del piano delle unità di rilevazione.

17.4.2 Le finalità del sistema di contabilità analitica

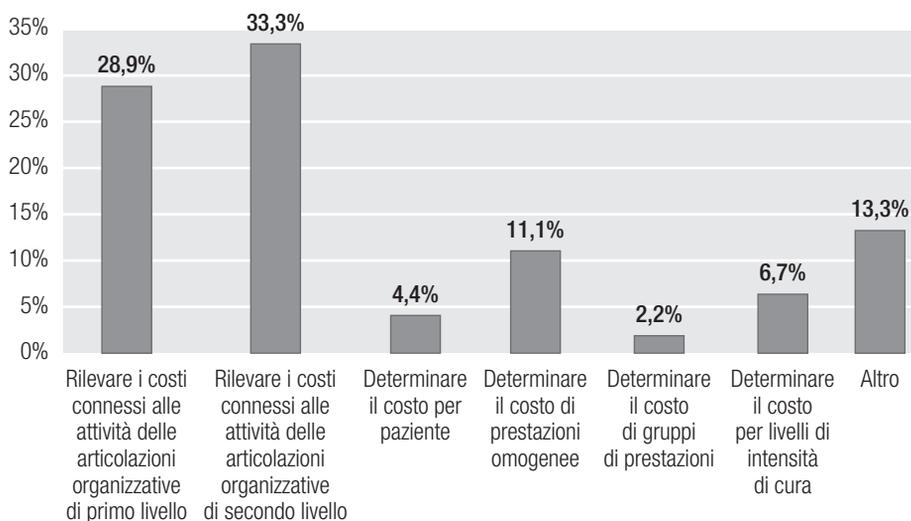
La seconda parte del questionario è stata finalizzata ad indagare le finalità del sistema di contabilità analitica nelle aziende sanitarie.

Tutte le aziende (ad eccezione di un ospedale privato accreditato) hanno dichiarato che il focus prevalente dell'analitica sono le diverse articolazioni organizzative e/o aree di responsabilità aziendale.

Tuttavia, sebbene costi ed eventuali ricavi siano localizzati a livello di unità organizzativa, quasi un terzo delle aziende dichiara che il sistema di contabilità analitica aziendale è in grado di supportare il processo di determinazione dei costi delle prestazioni finali, intese sia singolarmente, sia come gruppi di prestazioni omogenee, sia come insiemi di prestazioni per diversi livelli di assistenza (Figura 17.3).

Si rileva, peraltro, che tipologie di aziende diverse tendono a trovare nel sistema la risposta a un numero di fabbisogni differenti: prevalentemente uno o due nel caso di aziende ospedaliere e IRCCS (pubblici e privati), fino a quattro nel caso delle ASL.

Figura 17.3 I fabbisogni che trovano risposta nel sistema di Co.An. aziendale



Se le finalità soddisfatte sono fino a due, tendenzialmente si tratta della rilevazione dei costi connessi alle attività delle articolazioni organizzative di primo livello e di quelli delle articolazioni organizzative di secondo livello.

Se le finalità soddisfatte sono più di due, si aggiungono, a quelle appena descritte, in genere il fabbisogno di determinare il costo per livello di intensità di cura o di prestazioni omogenee.

Con riferimento alle ASL, infine, si rileva come una quota significativa di aziende (13%) assegna al sistema di contabilità il compito di rispondere a fabbisogni differenti rispetto a quelli della responsabilizzazione economica dei CdR di primo e secondo livello e del calcolo del costo delle prestazioni e che derivano dalla necessità di produrre una reportistica dettagliata su aspetti particolari per far fronte alle richieste di diversi interlocutori istituzionali, in primis la regione.

17.4.3 La strutturazione del sistema

Con riferimento alla strutturazione del sistema di contabilità analitica aziendale, un primo delicato passaggio riguarda il criterio rispetto a cui vengono rilevati i fattori produttivi all'interno dei centri di costo. Le scelte possibili, in questo senso, si collocano lungo un *continuum* che vede, ai due estremi, la valorizzazione a costo effettivo e quella a costo standard. Se sulla prima opzione non esistono particolari difficoltà, la seconda risulta tecnicamente più complessa, poiché, dal punto di vista teorico, uno standard richiederebbe la contestuale definizione di tre parametri finalizzati alla determinazione del costo:

- ▶ Uno standard di prezzo di acquisizione dei fattori produttivi;
- ▶ Uno standard di volume e di tipologia di attività da erogare;
- ▶ Uno standard di efficienza nell'utilizzo dei fattori produttivi a parità di volume e mix di attività.

Se il primo punto appare agevole da soddisfare, gli altri due sono quanto mai problematici in relazione all'impossibilità di standardizzare il *mix* di attività e, a parità di *mix*, il processo di produzione delle prestazioni sanitarie (per definizione personalizzate) e i connessi livelli di efficienza.

Tra i due estremi del continuum, possono essere identificate una pluralità di soluzioni, basate sul ricorso a medie, semplici o ponderate, costruire a partire dai risultati degli esercizi precedenti.

La Tabella 17.3 riassume le scelte di valorizzazione effettuate dalle aziende del campione per i fattori produttivi specifici di unità organizzativa:

- ▶ Emerge una quasi totale predominanza del ricorso al costo effettivo come criterio di valorizzazione dei fattori produttivi localizzati nei CdC;
- ▶ Per farmaci e materiali di consumo si rileva una quota significativa di ricorso

Tabella 17.3 **Criteri di valorizzazione dei fattori produttivi localizzati nei centri di costo**

	Person. dipend.	Person. non dipend.	Consul.	Farmaci e altri beni sanitari di consumo	Materiale di consumo non sanitario	Acquisto di servizi	Ammort. attrezzat.	Locazioni e canoni di leasing attrezzat.	Manutenz. attrezzat.
Costo effettivo	95,8%	95,8%	91,7%	79,2%	79,2%	87,5%	95,8%	87,5%	91,7%
Costo standard	4,2%	0,0%	4,2%	8,3%	8,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Costo medio ponderato	0,0%	0,0%	0,0%	12,5%	12,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Fattore produttivo non localizzato	0,0%	4,2%	4,2%	0,0%	0,0%	12,5%	4,2%	12,5%	8,3%

al costo medio ponderato (che pure rappresenta una forma standardizzazione dei costi);

- ▶ L'acquisto di servizi e i leasing sono tra i fattori produttivi che sfuggono maggiormente a un corretto processo di localizzazione.

Attraverso il processo di localizzazione, le aziende riescono a collocare una quota variabile di costi nei CdC che erogano prestazioni finali (definiti «produttivi»): da un massimo di 80,1% nelle ASL a un minimo del 30% nell'IRCCS di diritto pubblico (Tabella 17.4).

Tabella 17.4 **Ammontare medio dei costi che sono localizzati direttamente nei CdC produttivi**

Tipologia di azienda	Valore medio %
A0	70,8
ASL	80,1
IRCCS diritto privato	70,0
IRCCS diritto pubblico	30,0
Ospedale Classificato	57,5
Privato Accreditato	65,0
Totale	72,5

Rispetto a quest'ultimo aspetto, le verifiche effettuate sui documenti aziendali e il confronto con le aziende del campione hanno consentito di apprezzare come queste percentuali siano, in molti casi, sovrastimate ed includano quote di costi che non vengono localizzate nei CdC produttivi, ma agli stessi vengono allocate a seguito di un processo di ribaltamento di costi comuni e/o di addebito di quote di costi per fruizione di prestazioni intermedie.

La Tabella 17.5 sintetizza le scelte di valorizzazione e riaddebito delle prestazioni intermedie ai CdC «produttivi» da parte delle aziende del campione: ad eccezione delle prestazioni di laboratorio e diagnostica per immagini per pazienti ricoverati, le aziende non rilevano o non valorizzano eventuali altre prestazioni intermedie ricevute da altri reparti (ad esempio pazienti trasferiti) o da servizi sanitari (ad esempio anestesia, sala operatoria e terapia intensiva).

Laddove si proceda ad una valorizzazione, si ricorre a tariffari già esistenti (ad esempio i nomenclatori regionali/nazionali) per le prestazioni di laboratorio e diagnostica e a un costo interno imposto negli altri casi.

La Tabella 17.6 sintetizza, per categorie di costi comuni: il driver più frequentemente utilizzato dalle diverse aziende e la percentuale con cui lo stesso ricorre nel campione; il numero di criteri differenti riportati nei questionari; l'incidenza percentuale delle aziende che scelgono di non riallocare i costi comuni.

Emerge, inoltre, un comportamento difforme, a parità di azienda, rispetto al trattamento di diverse tipologie di costi comuni: ad esempio lavanderia, pulizia, utenze elettriche, mensa e riscaldamento vengono quasi sempre riallocati ai CdC

Tabella 17.5 **Criteri di definizione del prezzo interno di trasferimento di prestazioni effettuate da alcuni centri di costo in favore di altri centri di costo**

	Paziente trasferito da/in altro reparto	Diagnostica per pazienti ricoverati	Laboratorio per pazienti ricoverati	Sala Operatoria	Terapia Intensiva	Anestesia
Costo interno imposto	16,7%	4,2%	4,2%	12,5%	16,7%	8,3%
Costo interno negoziato	0,0%	0,0%	0,0%	4,2%	0,0%	8,3%
Tariffario nazionale	0,0%	58,3%	58,3%	0,0%	0,0%	0,0%
Tariffario regionale	0,0%	12,5%	12,5%	0,0%	0,0%	0,0%
Altri criteri	8,3%	4,2%	4,2%	29,2%	16,7%	29,2%
Nessuna valorizzazione	75,0%	20,8%	20,8%	54,2%	66,7%	54,2%

Tabella 17.6 I driver di riallocazione dei costi comuni

	Criterio prevalente		Numero di criteri differenti utilizzati	Nessun criterio (% incidenza)
	Tipologia	% di utilizzo		
Lavanderia	Giornate di degenza	25,0%	9	8,3%
Pulizia	Metri quadri	66,7%	6	8,3%
Mensa	Numero pasti	25,0%	10	16,7%
Riscaldamento	Numero ricoverati	25,0%	10	16,7%
Smaltimento rifiuti	Kg rifiuti	20,8%	8	25,0%
Utenze telefoniche	Numero dipendenti	20,8%	8	25,0%
Utenze elettriche	Metri quadri	54,2%	8	12,5%
Altre utenze	Metri quadri	29,2%	7	29,2%
Servizi sanitari di supporto	% costi diretti	12,5%	5	62,5%
Premi di assicurazione	Numero dipendenti	16,7%	5	66,7%

produttivi, mentre quasi mai vengono ribaltati i costi assicurativi o dei servizi sanitari di supporto (ad esempio la farmacia ospedaliera).

Il questionario ha, altresì, rilevato come le aziende tendano a non assegnare quote di costi generali (ad esempio quelli sostenuti per gli uffici amministrativi, per la direzione aziendale, ecc.) ai CdC erogatori di prestazioni finali.

17.4.4 I rapporti tra Co.An, sistemi contabili e meccanismi operativi aziendali

L'ultima parte del questionario ha indagato il rapporto tra la contabilità analitica e gli altri meccanismi operativi aziendali.

Con riferimento alla relazione tra Co.Ge e Co.An., la Figura 17.4 evidenzia come le aziende tendano quasi sempre ad utilizzare per la contabilità analitica un piano dei conti che origina da quello della contabilità generale, ma prevede un livello di dettaglio più elevato. Si rileva una quota importante, tuttavia, di aziende nelle quali i due piani dei conti coincidono in maniera assoluta. La Tabella 17.7 mostra come quasi nell'80% dei casi le aziende prevedano dei meccanismi di quadratura tra dati di contabilità generale e dati di contabilità analitica, tuttavia tali meccanismi sono quasi sempre gestiti extrasistema, ovvero attraverso rilevazioni manuali, con il rischio di incorrere nella probabilità di commettere degli errori.

Con riferimento al rapporto tra Co.An. e sistemi di reporting direzionale, emerge come le informazioni generate dalla contabilità analitica abbiano una pluralità di destinatari (Figura 17.5), che di fatto coincidono con i diversi livelli

Figura 17.4 **Relazione tra piano dei fattori produttivi della Contabilità Analitica e piano dei conti della Contabilità Generale**

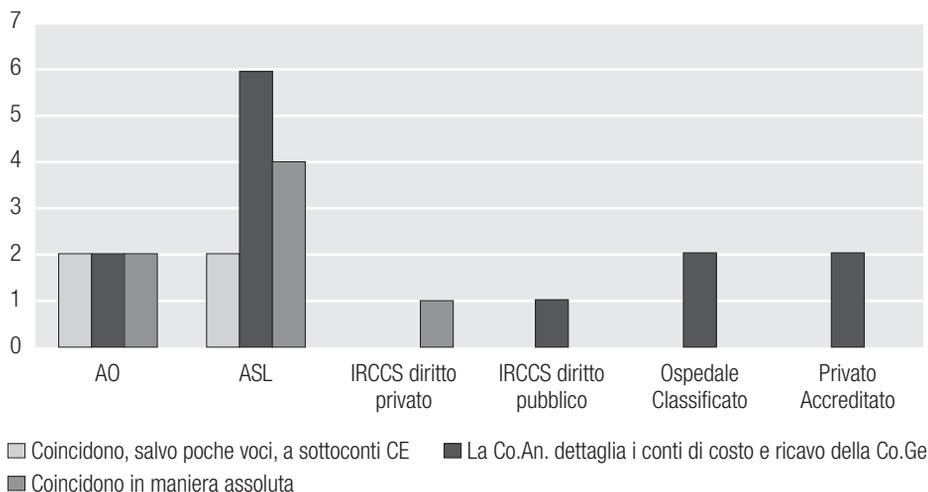


Tabella 17.7 **Elementi di quadratura Co.Ge-Co.An**

	SI	NO
Esistenza di meccanismi di quadratura Co.Ge-Co.An	79,2%	20,8%
Utilizzo di software automatici per la quadratura Co.Ge-Co.An	20,8%	79,2%

Figura 17.5 **Destinatari informazioni Co.An**

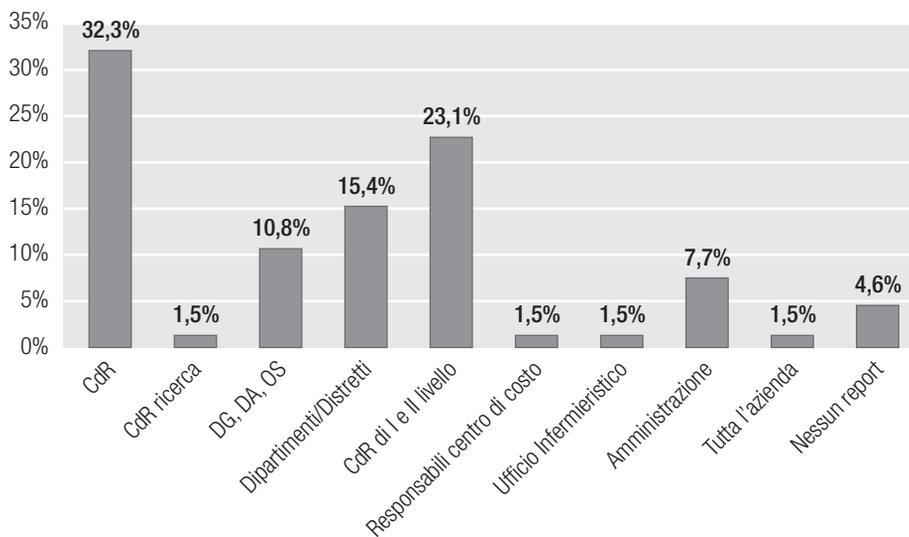
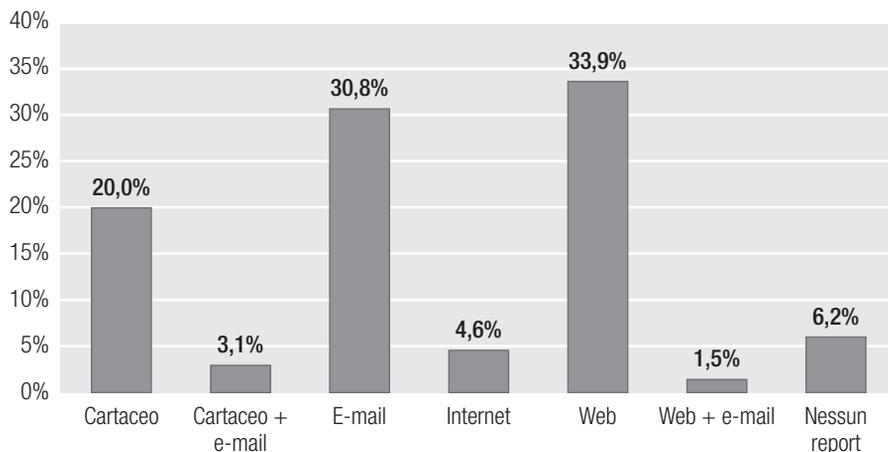


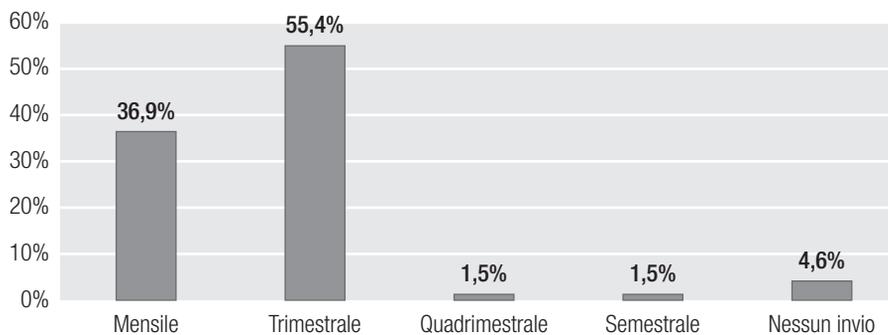
Figura 17.6 **Modalità utilizzata per l'invio dei report**

di responsabilità organizzativa aziendale e solo in un numero limitato di casi o non vengono comunicati (4,6%) o diventano un'informazione utilizzata dalla sola area amministrativa (7,7%).

I report derivanti dai dati di contabilità analitica in un terzo dei casi vengono trasmessi in modalità solo cartacea, ma in tutti gli altri casi abbinano o prevedono una diffusione in maniera elettronica (*e-mail*, intranet, *web*, ecc.).

I report così prodotti in oltre la metà dei casi (Figura 17.7) vengono trasmessi con cadenza trimestrale e, in più di un terzo dei casi, con cadenza mensile: questo indica un discreto livello di frequenza nella produzione e diffusione delle informazioni di contabilità analitica a supporto del processo decisionale.

I dati di Co.An. diventano nella quasi totalità dei casi (83,3%) un utile strumento informativo per la direzione aziendale che li riceve prevalentemente su supporto cartaceo (50%).

Figura 17.7 **Cadenza definita per l'invio dei report**

L'ultima parte del questionario ha indagato il rapporto tra contabilità analitica e sistemi di *budget*. La Figura 17.8 mostra come nel 4% dei casi le informazioni prodotte dalla contabilità analitica non sono oggetto di responsabilizzazione dei CdR e in un ulteriore 4,2% di aziende vi rientrano in maniera molto marginale. Quasi l'80% delle aziende dichiara, tuttavia, che il *budget* è costruito sulla base di informazioni di costo e ricavo, ma recepisce anche indicatori di altra na-

Figura 17.8 **Utilizzo della Co.An nel processo di *budget***

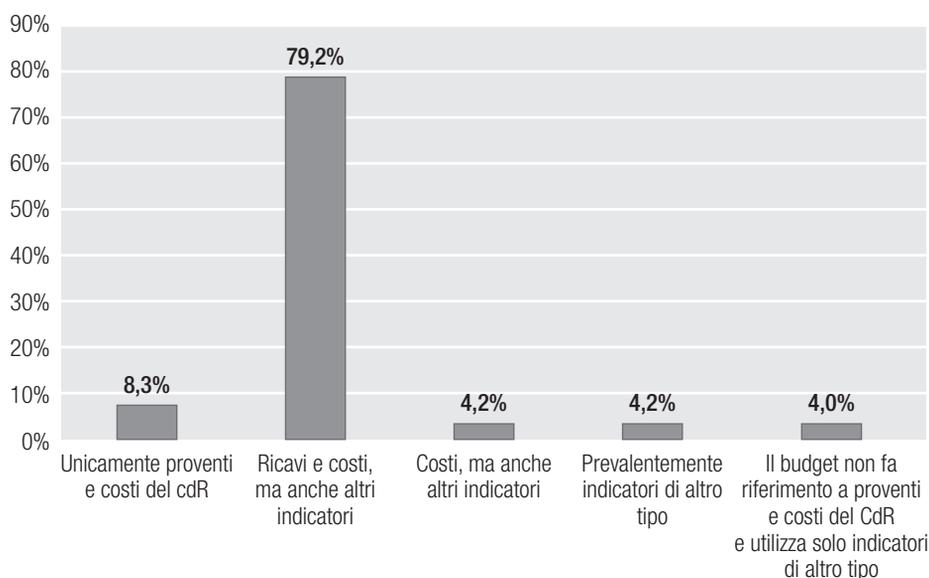


Tabella 17.8 **Indicatori provenienti dalla Co.An. inclusi nelle schede di *budget***

Tipologia di configurazione di costo	%
Beni sanitari per punto DRG	7,7%
Beni sanitari per seduta di emodialisi	7,7%
Costi diretti	7,7%
Costi diretti e indiretti	7,7%
Costo farmaci per paziente	7,7%
Costo laboratorio per paziente	7,7%
Costo per giornata di degenza	7,7%
Costo per punto DRG	15,4%
Costo per unità di prodotto	15,4%
Costo primo variabile/costo controllabile	15,4%

tura, come più volte rilevato da analisi specifiche sui sistemi di programmazione e controllo nelle aziende sanitarie (Bergamaschi e Lecci, 2008; Bergamaschi e Lecci, 2009).

La Tabella 17.8 mostra gli indicatori prodotti dai flussi di Co.An. più frequentemente inclusi nelle schede di *budget* delle aziende sanitarie.

Appare evidente che si tratta esclusivamente di indicatori di costo medio per fattore produttivo o di costo medio per diverse tipologie di output (punto DRG, giornata di degenza, paziente, prestazione, ecc.).

17.5 Conclusioni

Dall'analisi dei dati e dalla discussione con le aziende è possibile esplicitare i punti di forza e di debolezza dei sistemi di contabilità analitica e, quindi, cercare di trarre delle possibili conclusioni. Tra i punti di forza evidenziati dalle aziende e dal dibattito è possibile indicare:

- ▶ Elevato livello di analiticità delle informazioni;
- ▶ Buona qualità e attendibilità dei dati;
- ▶ Rispetto dei tempi «gestionali» interni e delle tempistiche «esterne» (regionali);
- ▶ Possibilità di rilevare i costi delle articolazioni organizzative;
- ▶ Importante leva per la creazione di «cultura» manageriale.

Allo stesso modo le aziende hanno evidenziato i seguenti punti di debolezza dei propri sistemi di contabilità analitica:

- ▶ Informazioni troppo dettagliate;
- ▶ Pluralità di fonti di provenienza dei dati;
- ▶ Manutenzione del sistema difficile ed onerosa;
- ▶ Incapacità del sistema di calcolare il costo delle attività;
- ▶ Eccessiva frequenza di modifiche organizzative da recepire a sistema;
- ▶ Le informazioni di costo per unità organizzativa non sono rappresentative dei processi produttivi attivati e non consentono di esplicitare le leve sulle quali è possibile agire per incrementare i livelli di efficienza.

Queste riflessioni, che emergono dalle singole aziende, evidenziano come le stesse percepiscano la sostanziale differenza tra dati ed informazioni. In particolare modo i sistemi aziendali sono in grado di produrre dati anche di buona qualità (questo sfata il mito che le aziende sanitarie non abbiano i numeri), ma il problema è rappresentato dalle informazioni, troppo dettagliate e non sempre in grado di veicolare il potenziale informativo che racchiudono. Le informa-

zioni, infatti, rappresentano la componente soggettiva del dato, cioè quello che il lettore «intende», percepisce.

Avere, quindi, un efficace sistema di contabilità analitica comporta non solo un appropriato sistema di ribaltamento dei costi comuni ed un correlato sistema di prezzi di trasferimento, ma anche essere in grado di veicolare il corretto messaggio tra differenti parti dell'azienda.

Un altro aspetto che viene evidenziato è legato alla limitata diffusione dei sistemi di *activity based costing*, che impedisce di quantificare la dimensione economica dei Percorsi Diagnostico Terapeutici Assistenziali.

Un terzo e molto significativo aspetto che rende critico il sistema di contabilità analitica aziendale è dato dalla propensione delle aziende a modificare di frequente il proprio assetto organizzativo, dovendo, quindi, ricorrere a meccanismi di manutenzione frequenti.

In sintesi, alla luce dell'analisi dei dati ed alla esplicitazione dei punti di forza e di debolezza del sistema di contabilità analitica, cinque sembrano essere le possibili conclusioni ed in particolare:

► Conoscere vs Governare;

Le aziende hanno la possibilità di conoscere le implicazioni economiche di molti accadimenti aziendali ma questo non vuol dire che siano poi in grado di governare il fenomeno. Il passaggio successivo sarebbe, infatti, quello di utilizzare questi dati per un efficace processo di responsabilizzazione dei professionisti che hanno in mano le leve del fenomeno (esempio la richiesta di prestazioni intermedie);

► Analiticità del sistema di Co.An;

Il beneficio di passare da un livello di imputazione dei costi del 72,5% al 100% deve sempre eccedere il costo relativo. Non sempre quindi un sistema che è in grado di misurare tutto risulta poi essere maggiormente efficace.

► Correlazione tra dimensioni (passaggio da logiche di governo economico a logiche di governo clinico);

L'attenzione che viene posta dai sistemi di programmazione e controllo sulla dimensione economica dovrebbe iniziare a prendere in considerazione una molteplicità di dimensioni (di cui quella economica è una). In futuro, infatti, le migliori aziende saranno quelle che massimizzeranno la qualità, l'efficacia e l'appropriatezza della propria azione e non solo la parte economica⁶

⁶ Scally e Donaldson (1998) scrivono, a tal proposito «In the future, well managed organisations will be those in which financial control, service performance, and clinical quality are fully integrated at every level».

- Come coniugare esigenze informative interne ed esigenze informative esterne attraverso un unico strumento?

Le esigenze informative stante la complessità dell'ambiente di riferimento non riguardano più solo la dimensione dei fenomeni interni alle aziende ma anche con la totalità degli *stakeholder*, con particolare riferimento alle Regioni. Un aspetto da sviluppare da parte delle aziende riguarda quindi le modalità di correlazione tra queste due dimensioni al fine di poter trovare economie di scopo.

Bibliografia

- Airoldi G., Brunetti G. e Coda V. (1994), *Economia Aziendale*, Il Mulino, Bologna
- Alesani D. e Galli D. (2006), «Gli indirizzi regionali per le rilevazioni economiche analitiche delle aziende sanitarie: finalità, contenuti e modelli di controllo», in Anessi Pessina E., Cantù E. (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2006*, Milano, EGEA.
- Amigoni F. (1995), *Misurazioni d'azienda: programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano.
- Anessi Pessina E. (2002) «I sistemi di programmazione e controllo: lo stato dell'arte», in Anessi Pessina E., Cantù E. (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2002*, Milano, EGEA.
- Anessi Pessina E. 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.
- Anthony R. N. e Young D.W. (1992), *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, Mc Graw Hill, Milano.
- Anton H.R. (1964), «Some aspects of measurement and accounting», in *Journal of Accounting Research*, 2, Spring, pp.1-10.
- Bailey K.P. (1991), *Metodi della ricerca sociale*, Il Mulino, Bologna.
- Banker R.D. e Johnston H.H. (2007), «Cost and profit driver research», in Chapman C. S., Hopwood A. G., Shields M. D. (a cura di), *Handbook of management accounting research*, Elsevier, Boston MA
- Bergamaschi M. e Lecci F. (2008), «La misurazione delle performance nei processi di programmazione e controllo in Sanità», in Anessi Pessina E., Cantù E. (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2008*, Milano, EGEA.
- Bergamaschi M. e Lecci F. (2009), «Le caratteristiche degli indicatori utilizzati nei sistemi di programmazione e controllo in sanità», in Cantù E. (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2009*, Milano, EGEA.

- Bergamaschi M. (2004), «Logiche e strumenti emergenti di programmazione e controllo», in *Economia e Management*, n. 5.
- Borgonovi E. (2004), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, EGEA.
- Burch J.G. (2000), *Contabilità direzionale e controllo di gestione*, EGEA, Milano.
- Canby J. B. (1995), «Applying Activity-Based Costing to Healthcare Settings», in *Healthcare Financial Management*, February.
- Casati G. (1996), *Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie*, EGEA, Milano.
- Casati G. (2000), *Programmazione e controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, Mc Graw Hill, Milano.
- Casati G. e Frosini F. (2002), «La gestione del budget nelle aziende sanitarie: aspetti critici», in Anessi Pessina E., Cantù E. (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2001*, Milano, EGEA.
- Chambers R.J. (1965), «Measurement in accounting», in *Journal of Accounting Research*, 3(1), Spring: pp.32-62.
- Devine K., O'Clock P. e Lyons D. (2000), «Health-care Financial Management in a Changing Environment», in *Journal of Business Research*, 48: pp.183-191.
- Doyle D.P. (2002), *Cost Control: a Strategic Guide*, CIMA Publishing.
- Fattore G. (2005), *Metodi di ricerca in economia aziendale*, Milano, EGEA.
- Ferretti M. e Zangrandi A. (2009), *Le misurazioni economiche negli enti pubblici*, Milano, EGEA.
- Francesconi A. (2003), *Misurare, programmare e controllare: applicazioni alla sanità e agli enti locali*, Cedam, Padova.
- Scally G e Donaldson L J (1998), «Clinical governance and the drive for quality improvement in the new NHS in England», *BMJ*, pp.61-65
- Gottlieb J. A. (1989), *Healthcare Cost Accounting: practice and applications*, Healthcare Financial Management Association, Illinois.
- Horngren C. e Foster G. (1987), *Cost accounting: a managerial emphasis*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Lecci F. e 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.
- Maggi D. (2003), *Sistemi di controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, Giuffrè, Milano.
- Porter M. E. (1985), *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*, The Free Press, New York.
- Simons R. (2004), *Sistemi di controllo e misure di performance*, Milano, EGEA.
- Vendramini E. (2004), *Il sistema di budget per le aziende sanitarie pubbliche*, Mc Graw Hill, Milano.
- Young D. W. (1993), «Managing the stages of hospital cost accounting», *Healthcare Financial Management*, April.