

**Collana CERGAS**

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

**Rapporto OASI 2016**

**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 il 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 2016:

- presenta l'assetto complessivo del SSN (profili istituzionali, struttura, attività e spesa) 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 i recenti riordini di molti SSR, la mappatura della rete ospedaliera alla luce dei nuovi standard, il governo dell'assistenza farmaceutica, l'implementazione del programma nazionale HTA per dispositivi medici;
- a livello aziendale, discute la trasformazione delle unità operative, confrontando le esperienze dei team multidisciplinari e delle équipes itineranti; si focalizza su percorsi di selezione del *top management* e sviluppo imprenditoriale nella sanità pubblica; descrive i differenti approcci alle cure intermedie a livello internazionale e nazionale e ne analizza i modelli organizzativi, i target di utenti e le formule di servizio; analizza i risultati preliminari della sperimentazione dei CReG; approfondisce le sfide della gestione centralizzata degli acquisti e l'impatto della crisi della finanza pubblica sui sistemi di programmazione e controllo nelle aziende del SSN.

*Il CERGAS (Centro di Ricerche sulla Gestione dell'Assistenza Sanitaria e Sociale) dell'Università Bocconi è stato istituito nel 1978 con lo scopo di sviluppare studi e ricerche sul sistema sanitario. Le principali aree di 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.*

Questo volume è stato realizzato grazie al contributo incondizionato di



Science For A Better Life

ISBN 978-88-238-5142-9



9 788823 851429

€ 65,00

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

Rapporto OASI 2016

CERGAS - Bocconi



a cura di  
CERGAS - Bocconi

# Rapporto OASI 2016

## Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano



Università Commerciale  
Luigi Bocconi

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 dell'Università Bocconi





a cura di  
CERGAS - Bocconi

# Rapporto OASI 2016

## Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano



Università Commerciale  
Luigi Bocconi

Centro di ricerche sulla  
Gestione dell'Assistenza  
Sanitaria e Sociale

SDA Bocconi  
School of Management

 Egea



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

*Impaginazione:* Compos 90, Milano

Copyright © 2016 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 2016

ISBN 978-88-238-5142-9

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®*

# 19 I sistemi di programmazione e controllo nelle aziende sanitarie pubbliche italiane. L'impatto della crisi economica sulle loro caratteristiche e finalità

di Andrea Francesconi, Alessandro Furnari e Francesca Lecci<sup>1</sup>

## 19.1 Introduzione

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). I sistemi di programmazione e controllo nelle aziende sanitarie sono stati prevalentemente oggetto di studio relativamente alle loro caratteristiche generali, agli strumenti impiegati e alla loro capacità di indurre un cambiamento culturale nelle aziende sanitarie (Lecci e Vendramini, 2011; Campanale e Cinquini, 2013). Minore rilevanza è stata attribuita alle modalità e alle dinamiche evolutive di tali sistemi nell'ambito delle aziende pubbliche di servizi sanitari italiane.

Da qui l'importanza di uno studio in grado di approfondire tali aspetti in modo critico, tenendo conto che le aziende in cui questi sistemi operano 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 l'obiettivo di investigare i cambiamenti intervenuti nelle caratteristiche, nelle finalità e nei livelli di efficacia dei sistemi di programmazione e controllo delle aziende sanitarie pubbliche italiane, con particolare attenzione ai cambiamenti indotti da un prolungato e significativo contesto di stress economico.

Il contributo, dopo aver analizzato la letteratura (§ 19.2) e descritto protocollo e metodo di ricerca utilizzati (§ 19.3), rilegge in maniera analitica i risultati dell'analisi condotta su un campione rappresentativo di aziende (§ 19.4). Il § 19.5 discute le principali implicazioni poste dalle evidenze raccolte e trae alcune conclusioni.

<sup>1</sup> Sebbene il capitolo sia frutto di un lavoro comune, i §§ 19.1, 19.2 e 19.3 e 19.5 sono attribuiti a Andrea Francesconi, i §§ 19.4.1 e 19.4.4 ad Alessandro Furnari e i §§ 19.4.2, 19.4.3 e 19.4.5 a Francesca Lecci.

## 19.2 Analisi della letteratura

Il ruolo dei sistemi di P&C 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). A venti anni, ormai, dall'avvio formale del processo di managerializzazione delle aziende del SSN, i sistemi di programmazione e controllo nelle aziende sanitarie sono stati prevalentemente indagati con riferimento alle loro caratteristiche generali, agli strumenti maggiormente adottati e alla capacità di questi ultimi di indurre un cambiamento culturale nelle aziende sanitarie (Lecci e Vendramini, 2011; Campanale e Cinquini, 2013).

Per contro, poco spazio hanno trovato contributi volti a indagare come cambino i sistemi di programmazione e controllo in contesti caratterizzati da forte stress economico, sebbene la letteratura sul tema abbia anche evidenziato l'importanza di progettare i sistemi di P&C in maniera coerente con gli elementi qualificanti il modello di business delle organizzazioni (Lynch e Cross, 1991), nonché il loro contesto organizzativo e strategico (Waggoner *et al.*, 1999).

La necessità di approfondire tale legame appare tanto più critica quanto più si rifletta sul fatto che l'adozione di sistemi di controllo innovativi e in grado di rispondere alle istanze poste dai *constraint* economico-finanziari appare un passaggio obbligato all'interno del settore sanitario, anche al fine di superare alcuni dei punti di debolezza tipici dei tradizionali sistemi finora adottati, in particolare (Francesconi e Lecci, 2014):

- ▶ una chiave di lettura di tipo verticale e un'analisi dei costi tipicamente a livello di articolazione organizzativa (centro di costo o centro di responsabilità);
- ▶ una focalizzazione verso l'interno dell'organizzazione;
- ▶ un potenziale diagnostico alquanto limitato;
- ▶ un orientamento alla gestione corrente, con evidenti inibizioni a logiche di innovazione.

In termini evolutivi, fino al 2010 le aziende sanitarie hanno privilegiato l'adozione di sistemi di P&C fondati su strumenti tradizionali di *managerial accounting*, basati su approcci di tipo analitico, fondati sulla scomposizione dei processi di impiego delle risorse in centri di costo, attorno ai quali organizzare i processi di rilevazione delle informazioni e finalizzati ad attivare meccanismi di responsabilizzazione interna sull'impatto economico della gestione (Casati, 1996; Francesconi, 2003; Vendramini, 2004). Gli strumenti utilizzati hanno, però, portato a una focalizzazione sulle singole azioni di gestione corrente piuttosto che sulle decisioni legate alla gestione futura (Doyle, 2002), generando, se del caso, tagli dei costi localizzati, di breve durata, slegati dalle strategie aziendali e spesso incapaci di generare valore nel tempo (Bergamaschi, 2008).

Tuttavia, lo scenario macroeconomico fortemente recessivo ha condizionato, a partire dal 2009, le strategie perseguite dalle aziende di servizi sanitari che hanno dovuto impostare cambiamenti nei sistemi di programmazione e controllo come risposta agli stimoli esterni provenienti dall'ambiente, che richiede sempre maggiori sforzi in termini di contenimento dei costi (*spending review* nelle sue varie declinazioni) e di orientamento alla qualità dell'outcome (progetto «Esiti» di AGENAS e altre iniziative su base regionale).

Tali condizioni ambientali 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, quali ad esempio gli orari di funzionamento), sia la progettazione della struttura organizzativa interna (maggiore orientamento all'integrazione ospedale-territorio, focalizzazione sui percorsi e sui processi assistenziali in maniera integrata, orientamento alla *value based healthcare*).

La letteratura inerente i sistemi di controllo (Anderson, 2007; Banker, 2000; Bergamaschi *et al.*, 2011; Burns e Scapens, 2000; Johansson e Siverbo, 2009; Kasurinen, 2002) ha ampiamente evidenziato come, a partire dalla fine degli anni '80, siano stati sviluppati strumenti di management idonei ad anticipare le evoluzioni ambientali esterne, a supportare la pianificazione di adeguati livelli di qualità, di funzionalità e di costo, a comprendere e anticipare le esigenze dei clienti anche alla luce delle istanze al miglioramento continuo della qualità dei processi, a operare in una logica sistemica coniugando esigenze di breve periodo con istanze di medio lungo termine, esigenze di efficienza funzionale con l'ottica interfunzionale e a presidiare sia la catena del valore interna sia quella esterna (Songini, 2004).

Metodologie quali ad esempio l'ABC, l'ABM, il *target costing*, il *life cycle costing*, il *quality costing* hanno costituito e tuttora rappresentano in molte realtà (anche sanitarie) gli approcci adottati per incrementare e/o massimizzare l'efficienza dei processi aziendali (Morelli e Lecci, 2011; Shank, 2006).

## 19.3 Protocollo di ricerca

### 19.3.1 Obiettivi di ricerca

Sembra oramai evidente che l'efficacia dei processi di programmazione e controllo non si fonda solo sulla capacità di progettare adeguatamente il processo decisionale, il ruolo degli attori coinvolti, gli strumenti e le tecniche di supporto: il pre-requisito dell'efficacia è l'individuazione di adeguate finalità e la costruzione di un efficace panel di indicatori per responsabilizzare le componenti dell'organizzazione.

Il contributo si pone l'obiettivo di investigare i cambiamenti intervenuti nelle caratteristiche, nelle finalità e nei livelli di efficacia dei sistemi di programmazio-

ne e controllo delle aziende sanitarie pubbliche italiane, indotti da un prolungato e significativo contesto di stress economico. In particolare, la ricerca mira a rispondere alle seguenti domande:

1. Qual è l'attuale collocazione organizzativa e quali sono le caratteristiche strutturali della funzione di programmazione e controllo nelle aziende di servizi sanitari italiane?
2. Sono cambiate le finalità prevalenti dei sistemi e come?
3. Quale è il focus prevalente della responsabilizzazione (oggetto della misurazione)?
4. Quali sono le principali misure utilizzate?
5. Quali sono stati i principali cambiamenti apportati agli strumenti di P&C?
6. A quali stakeholder si rivolgono prevalentemente i sistemi di P&C?

Il presupposto dello studio è che i sistemi di P&C abbiano reagito alla crisi istituzionale ed economica in atto e si siano progressivamente modificati per riuscire a sfruttare pienamente le risorse di capacità (personale e dotazione strutturale e tecnologica a disposizione), a misurare le attività, i loro impatti, a valutarne la congruenza economica e a ripensarne le caratteristiche.

Ci si attende che a parità di obiettivo, le aziende possano utilizzare strumenti diversi e agire su driver diversi per attivare sistemi idonei a garantire il perseguimento dell'economicità in un contesto istituzionale ed economico profondamente cambiato e tuttora in divenire.

### 19.3.2 Metodo di ricerca

Il lavoro focalizza l'attenzione su tutte le aziende sanitarie pubbliche presenti sul territorio nazionale al 31/12/15 (popolazione di riferimento) alle quali è stato inviato un questionario strutturato<sup>2</sup>. Lo studio si configura come una «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).

Lo studio di popolazione è sembrato il più adeguato per fotografare in modo completo le caratteristiche e l'evoluzione dei sistemi di programmazione e controllo attivati all'interno delle aziende sanitarie: l'alternativa di un'indagine campionaria, pur con un impegno meno gravoso in termini di coinvolgimento di aziende, avrebbe presentato complessità metodologiche nei criteri di selezione di un campione rappresentativo, per estendere i risultati ottenuti all'universo della popolazione.

<sup>2</sup> La popolazione di riferimento è, in particolare, composta da 139 ASL e 75 AO – cfr. Capitolo 3 del presente Rapporto.

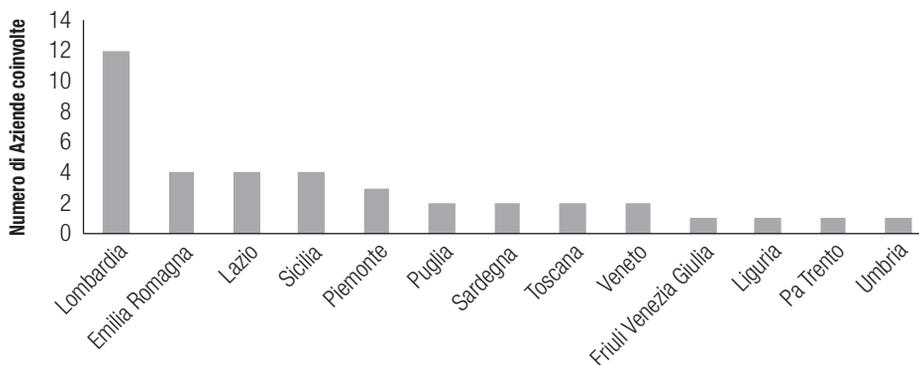
La «survey» si è basata su un questionario articolato su 52 domande. Il questionario è stato articolato in specifiche sezioni orientate ad approfondire:

- a. aspetti di ordine generale (domande da 1 a 7);
- b. l'attuale assetto organizzativo della funzione P&C (domande da 8 a 13);
- c. la struttura del sistema di P&C (domande da 14 a 42);
- d. i cambiamenti intervenuti nel sistema di P&C nel corso dell'ultimo triennio (domande da 43 a 48);
- e. la valutazione del sistema di P&C e dei cambiamenti (domande da 49 a 52).

Il questionario è stato inviato su supporto elettronico a tutti i soggetti che nelle aziende di servizi sanitari ricoprono il ruolo di responsabili del Controllo di Gestione (intesi e qualificati come «rispondenti»)³.

Al questionario, hanno risposto 39 aziende, localizzate in 13 diverse Regioni italiane, rispetto alla cui distribuzione si rimanda alla Figura 19.1. In particolare, la maggior parte delle aziende coinvolte (24; 61,5%) si trovano in Regioni settentrionali, 7 (18,0%) al Centro e 8 (20,5%) al Sud Italia.

Figura 19.1 **La distribuzione dei rispondenti per Regione (n=39)**



Fonte: elaborazioni su dati OASI

³ Si specifica che, per quanto il questionario sia stato inviato a chi ricopre il ruolo di responsabile, esso possa essere stato compilato da professionisti che all'interno del Servizio Controllo di Gestione ricoprono un ruolo diverso. Inoltre, si segnala che l'impiego del questionario elettronico consente ai rispondenti di dedicare complessivamente più tempo alle risposte rispetto ad altre possibili modalità di somministrazione quali interviste personali o telefoniche, superando il vincolo di dover rispondere a tutte le domande in una volta sola. Inoltre i rispondenti hanno la possibilità, laddove necessario, di consultare particolari documenti, di confrontarsi con colleghi o svolgere piccole ricerche prima di rispondere in modo definitivo. Tra gli aspetti più critici, tuttavia, appare evidente che, dovendosi presentare con una chiara e semplice formulazione di domande, non permette di raccogliere alcune informazioni analitiche atte ad indagare con maggiore profondità i fenomeni.

## 19.4 Analisi dei risultati

### 19.4.1 Caratteristiche strutturali e collocazione organizzativa

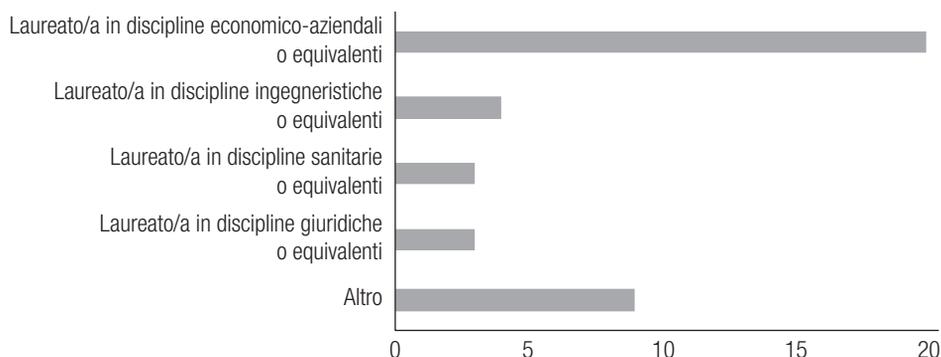
Il presente paragrafo descrive alcuni aspetti particolarmente rilevanti che caratterizzano l'assetto della funzione di P&C nelle aziende rispondenti. In particolare, da un lato, si forniscono alcuni dettagli sul profilo dei controller coinvolti e, dall'altro, si dà evidenza della collocazione organizzativa e delle caratteristiche strutturali della funzione di programmazione e controllo all'interno delle singole aziende.

Rispetto alla prima dimensione, si segnala, in primo luogo, che due terzi dei controller coinvolti sono uomini (26); complessivamente, 28 rispondenti (71,8%) hanno tra i 30 e i 50 anni. In particolare, 16 (41,0% del totale) appartengono alla fascia d'età 41-50 e 12 (30,8%) alla fascia 31-40.

Dalla Figura 19.2 emerge come poco più della metà dei rispondenti (20; 51,3%) possieda una laurea in discipline economico-aziendali o equivalenti, un quarto (10; 25,6%) in discipline sanitarie, ingegneristiche o giuridiche e poco meno di un quarto (9; 23,1%) sia diplomato (4; 10,3% del totale dei rispondenti) o laureato in altre discipline (5; 12,8%). Complessivamente, inoltre, 32 rispondenti (82,0%) ricoprono in azienda il ruolo di responsabile del controllo di gestione (23; 59% del totale) o di un suo collaboratore (9; 23%).

Le aziende indagate sono perlopiù ASL (18; 46,2%), Aziende Ospedaliere (10; 28,2%) e Aziende Ospedaliere Integrate con l'Università (6; 15,4%), le quali rappresentano quasi il 90% delle aziende rispondenti<sup>4</sup>. Quasi la metà delle aziende (18; 46,2%) presenta tra 2 e 3 stabilimenti ospedalieri, mentre sono 9 (23,1%) quelle che parimenti ne contano uno solo e tra 4 e 5. Le aziende presen-

Figura 19.2 Il titolo di studi dei rispondenti (n=39)



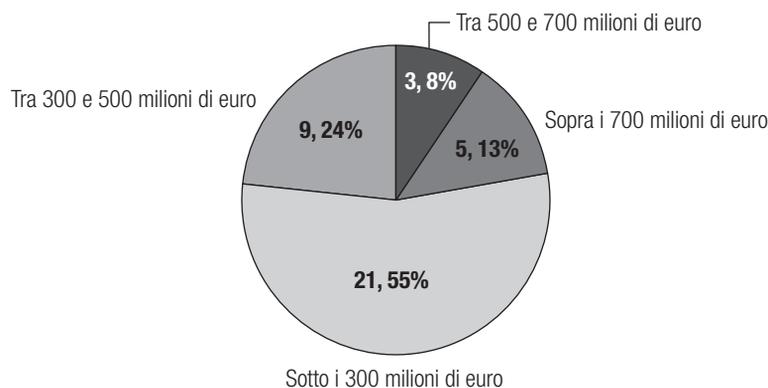
Fonte: elaborazioni su dati OASI

<sup>4</sup> Si specifica che la categoria «Altro» è composta da un'Azienda di Servizi alla Persona e un'Azienda Sanitaria Universitaria Integrata.

tano un numero eterogeneo di dipartimenti, compreso tra 3 e 36, con una media di 11 e un valore mediano di 10.

Considerata una rilevante dimensione di inquadramento strutturale, l'analisi del valore della produzione dell'esercizio 2015<sup>5</sup> (Figura 19.3) evidenzia che oltre la metà di esse (21; 55,3%) riporta un valore inferiore ai 300 milioni di euro. Nella fascia intermedia si collocano 12 aziende, di cui 9 (23,7% del totale) tra i 300 e i 500 milioni e 3 (7,9%) tra i 500 e i 700 milioni di euro, mentre sono 5 (13,2%) le aziende con un valore della produzione superiore ai 700 milioni di euro.

Figura 19.3 Il valore della produzione 2015 nelle aziende analizzate (n=38)



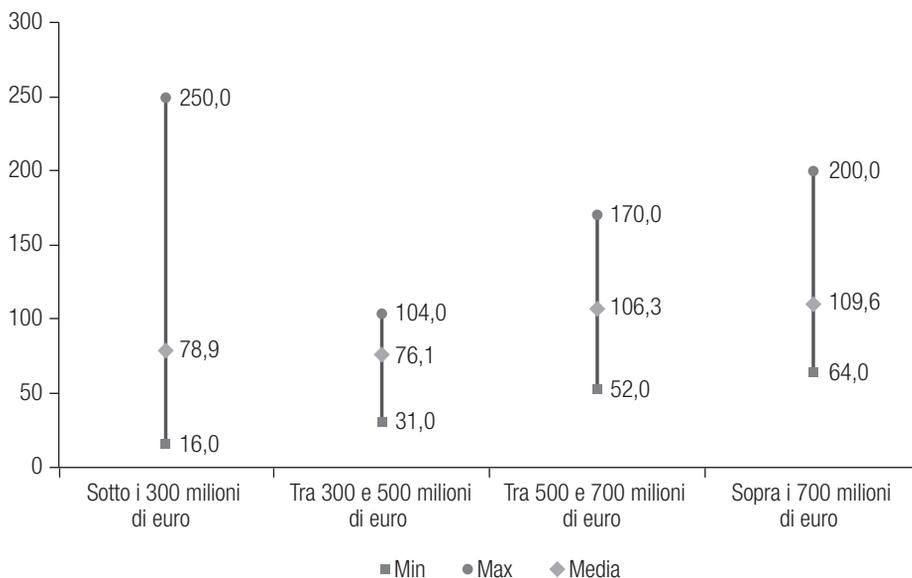
Fonte: elaborazioni su dati OASI

Incrociando il valore della produzione con il numero di Centri di Responsabilità (CdR nel resto del capitolo) di I livello emerge un quadro particolarmente interessante<sup>6</sup>: la Figura 19.4 infatti mostra come laddove si registri un fatturato più alto (sopra i 300 mln) emerga una maggiore capacità e/o spinta a ridurre la frammentazione del sistema di P&C; laddove invece il fatturato è inferiore (sotto i 300 mln), si osserva una maggiore variabilità e una media solo lievemente più bassa di Centri di Responsabilità rispetto alle aziende di maggiori dimensioni (e addirittura superiore a quelle della fascia 300-500). Tale aspetto, oltre che segnalare in diversi casi la presenza di importanti margini di riorganizzazione, nella direzione di una maggiore efficienza nella gestione dei processi interni, è in parte il frutto di una maggiore numerosità, all'interno del campione, di aziende con meno di 300 mln di euro di fatturato: ne deriva, necessariamente, una maggiore variabilità e un impatto rilevante degli *outlier* nel determinare il valore medio del

<sup>5</sup> La valorizzazione della produzione è comprensiva di volumi, mix tariffari, quote capitarie e trasferimenti correnti.

<sup>6</sup> Vengono qui considerate le 35 aziende che hanno risposto a entrambi i quesiti. In particolare: 20 sotto i 300 mln; 7 tra i 300 e i 500 mln; 3 tra i 500 e i 700 mln; 5 sopra i 700 mln.

Figura 19.4 **I Centri di Responsabilità: numero minimo, massimo e media per fascia di valore della produzione aziendale 2015 (n = 35)**



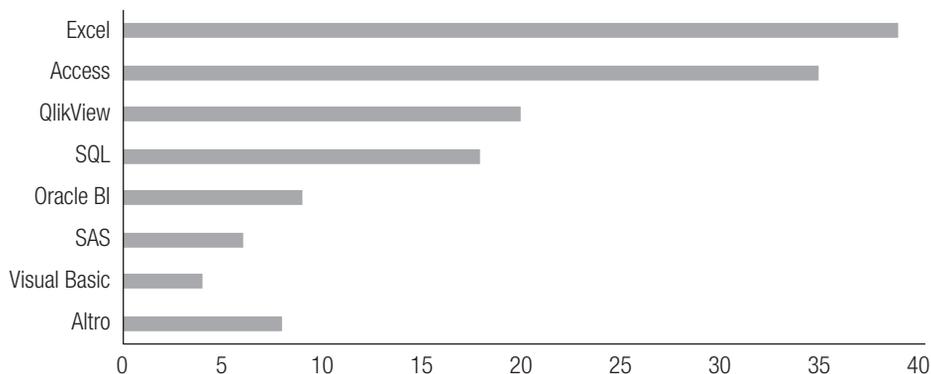
Fonte: elaborazioni su dati OASI

numero di CdR. Allo stesso tempo, la presenza di aziende con una cospicua quota di attività extraospedaliera, caratterizzate da strutture organizzative e produttive fisiologicamente frammentate, potrebbe incidere sul dato in questione.

Analizzando poi il numero di addetti, seppur in linea generale e senza considerare specificatamente variabili di contesto e di complessità organizzativa, si evidenzia un importante sottodimensionamento della funzione di P&C: la media infatti risulta pari a 4,4, spaziando da un massimo di 10 a un minimo di 1. Andando oltre gli obiettivi del presente contributo, si sottolinea che a completamento e conferma di tale giudizio, sarebbe opportuno avviare un confronto con le maggiori aziende e/o i principali gruppi sanitari privati. Inoltre, ben 8 rispondenti (20,5%) riportano un numero di addetti inferiore a 3, segnalando la presenza di alcuni casi limite in cui non è garantito né un continuativo svolgimento delle attività, né un presidio capillare degli strumenti. Ad esempio, nei casi in cui la funzione viene svolta da un solo operatore si può ragionevolmente dubitare della sua sostanziale capacità di adempiere efficacemente alle proprie finalità. Si segnala, inoltre, una contenuta associazione tra valore della produzione e numero di addetti ( $R = 0,17$ ), evidenziando come il numero di dipendenti nel Controllo di Gestione (CdG nel resto del capitolo) sembri non dipendere nemmeno dal fatturato dell'azienda.

Inoltre, la maggior parte delle aziende rispondenti (28; 71,8%) collocano il CdG in staff alla Direzione Generale, sottolineando la rilevanza strategica attri-

Figura 19.5 **Competenze informatiche presenti e utilizzate dal Controllo di Gestione (n = 39)**



Fonte: elaborazioni su dati OASI

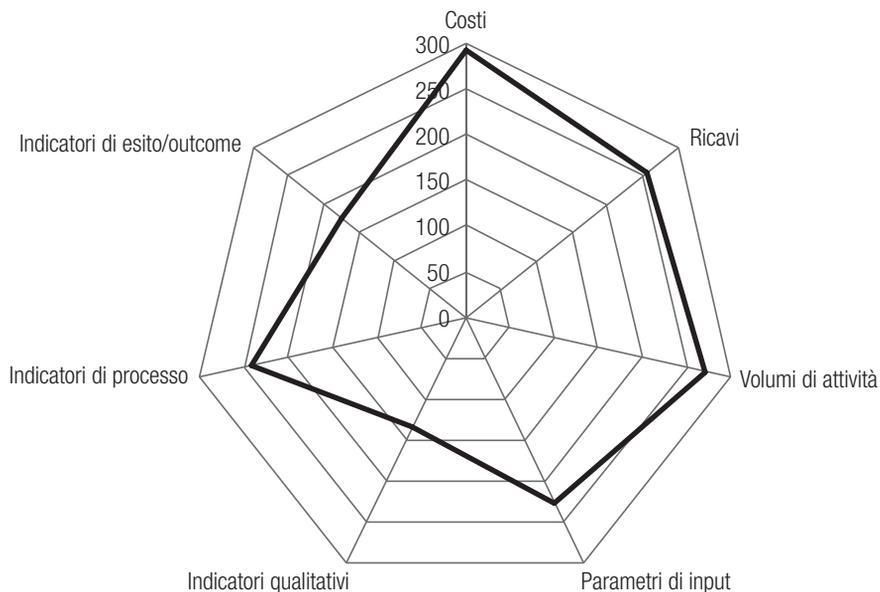
buita al sistema di P&C; residuale, invece, sembra essere la collocazione del CdG *in line* al Servizio Economico-Finanziario (5; 12,8%) e al Dipartimento Amministrativo (2; 5,1%).

La funzione di P&C non sembra essere oggetto di significativi investimenti nemmeno sul fronte della dotazione tecnologica. La Figura 19.5 mostra come gli strumenti informatici a supporto della funzione siano, nella maggior parte dei casi, software di base personalizzati sulle esigenze delle singole realtà aziendali: Excel (39; 100%) e Access (35; 89,7%) sono, infatti, i software più largamente utilizzati.

#### 19.4.2 Focus principale e finalità dei sistemi di P&C

Rispetto all'oggetto, il sistema di contabilità aziendale appare fortemente polarizzato: quasi la totalità dei rispondenti (35; 92,1%) indica le Articolazioni organizzative/Aree di Responsabilità aziendali come principale oggetto del sistema; solo 2 aziende (5,3%) lo individuano nei gruppi di prestazioni omogenee e nessuno fa riferimento ai processi. Particolarmente significativo appare, inoltre, quanto riportato in Figura 19.6, che rappresenta l'importanza relativa assegnata alle principali informazioni rilevate dal sistema di P&C. I rispondenti hanno in questo caso espresso la propria valutazione assegnando un punteggio a ciascuna delle opzioni riportate in Figura, poi ponderato al fine di ottenere un'unità di misura omogenea che permettesse una comparazione tra i diversi fattori<sup>7</sup>. Ne è

<sup>7</sup> I rispondenti hanno espresso la propria valutazione rispetto ai record proposti, assegnando un punteggio pari a 1 alla dimensione ritenuta più rilevante e 8 a quella ritenuta meno importante. Il valore è stato poi convertito, pesando il valore espresso dai rispondenti per un punteggio preassegnato (ad esempio, a 1 corrispondeva un punteggio di 8, a 2 di 7... a 8 un punteggio di 1) e sommando i singoli addendi così ottenuti. La metodologia è stata replicata nella Figura 19.7 e nella Figura 19.9.

Figura 19.6 **Importanza assegnata alle principali informazioni rilevate (n = 38)**

Fonte: elaborazioni su dati OASI

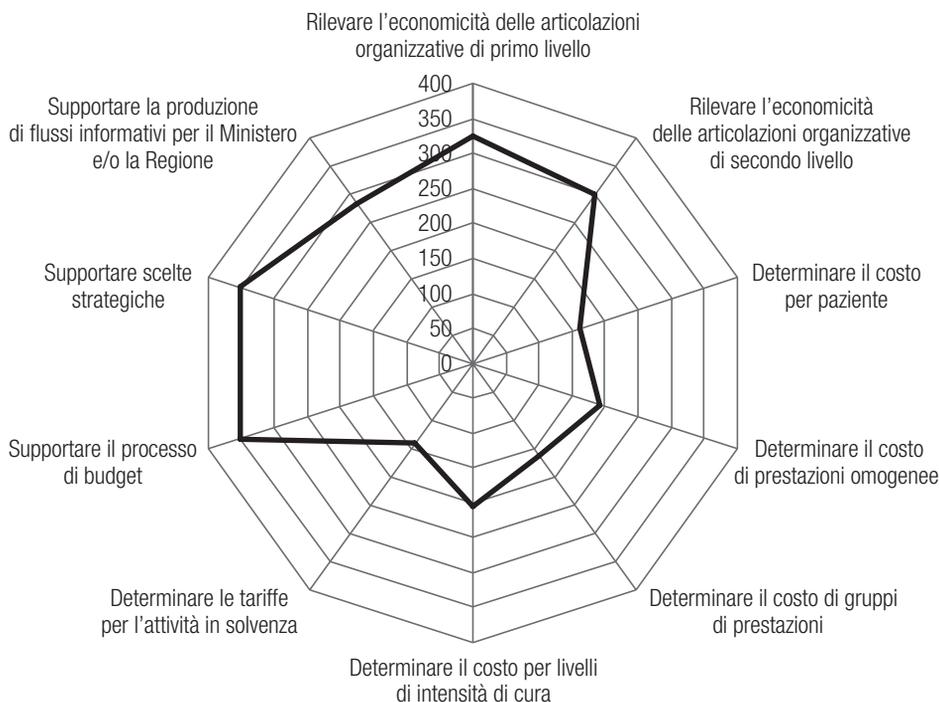
emerso un quadro nitidamente definito: gli operatori della funzione di P&C individuano le principali informazioni rilevate in ricavi (valore pesato: 256), volumi di attività (271) e, soprattutto, costi (293), minimizzando invece la rilevanza di indicatori qualitativi di performance (134) e di outcome/esito (173).

Se si sposta l'attenzione sul livello di dettaglio delle informazioni rilevate e detenute dalle aziende per singolo CdR, l'evidenza appena emersa rafforza significativamente il proprio valore: per costi (39; 100%), volumi di attività (36; 92,3%) e ricavi (31; 79,5%) i rispondenti dichiarano di possedere informazioni molto analitiche (a titolo esemplificativo, singolo scarico di magazzino o singola impegnativa). Di converso, si dichiarano sprovvisti o in possesso di informazioni sintetiche e poco approfondite rispetto a indicatori che esprimano la qualità delle prestazioni erogate (28; 87,5% dei rispondenti) e l'*outcome/esito* raggiunto (23; 60,5%): queste ultime rappresentano le sole due dimensioni rispetto alle quali alcuni controller non si sono espressi<sup>28</sup>. Ne discende che le informazioni prevalentemente rilevate fanno riferimento all'utilizzo dei fattori produttivi a livello di CdR.

Accanto al contenimento dei costi e della spesa, la Figura 19.7 mostra come le finalità prevalenti dei sistemi di contabilità direzionale aziendale siano perlopiù orientate a supportare il processo di budget (valore pesato: 352) e le scelte stra-

<sup>28</sup> Si segnala che rispetto agli indicatori di qualità clinica si sono espressi 32 rispondenti, mentre per gli indicatori di esito/*outcome* 38. Tuttavia, le percentuali sono state calcolate sul totale.

Figura 19.7 **Valutazione delle finalità principali del sistema di contabilità direzionale aziendale (n = 38)**

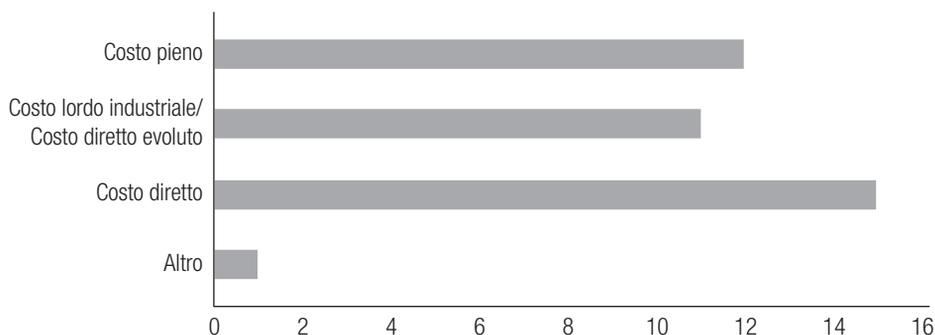


Fonte: elaborazioni su dati OASI

tegiche aziendali (351) e a rilevare l'economicità delle Unità Operative (articolazioni organizzative di primo livello, 325). Al contrario, coerentemente con quanto sostenuto rispetto all'oggetto principale del sistema di contabilità aziendale, si evidenzia la scarsa rilevanza assegnata alla determinazione delle tariffe per l'attività in solvenza (140), del costo per gruppi di prestazioni (163) e del costo per paziente (163).

Nonostante le principali finalità del sistema di contabilità aziendale siano perlopiù orientate verso le attività delle singole articolazioni organizzative, (siano esse collegati al processo di budget, frutto di scelte strategiche e/o orientati al perseguimento dell'economicità), solo nel 38,5% delle aziende (15) prevale un'articolazione della rilevazione centrata sui costi diretti controllabili: il 30,8% dei rispondenti ha indicato il ricorso al costo lordo industriale<sup>9</sup> e addi-

<sup>9</sup> La differenza tra costi diretti e costo lordo industriale è individuata nell'imputazione/riallocazione dei costi indiretti comuni a più Centri di Responsabilità, come ad esempio la riallocazione del costo del blocco operatorio sui CdR chirurgici che usufruiscono dello stesso sulla base di parametri di capacità, attività o utilizzo. Il concetto di costo lordo industriale include la riallocazione di tutti i costi indiretti intimamente collegati ai processi *core* (ad esempio lavanderia, pulizie).

Figura 19.8 **Configurazione di costo impiegata (n=39)**

Fonte: elaborazioni su dati OASI

rittura il 31,8% a configurazioni di costo pieno (Figura 19.8). Se, in linea di massima, tali configurazioni non rappresentano di per sé elementi distortivi, si sottolinea la necessità di minimizzare il rischio ad esse associate di riduzione del controllo rispetto alla governabilità e gestione dei costi diretti, fenomeno che tende a minare il potenziale di responsabilizzazione della funzione di P&C.

Stanti le finalità dichiarate dei sistemi di controllo aziendale, il questionario ha altresì indagato la capacità di questi ultimi di perseguirle efficacemente (Tabella 19.1). Rispetto al grado di raggiungimento, emerge che mediamente il sistema di controllo aziendale è in grado di conseguire tutte le finalità indagate per almeno il 50% circa, a fronte di una discreta variabilità (tra 19% e 28%), che segnala l'esistenza di una certa eterogeneità tra le aziende analizzate. Si sottolinea nuovamente il forte orientamento alla responsabilizzazione organizzativa (media pari a 75,5%), al perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario (74,1%) e al contenimento dei costi (73,2%); di converso, emerge nuovamente anche la scarsa predilezione per il governo dei processi (50,2%) e per la programmazione dell'innovazione tecnologica (49,6%).

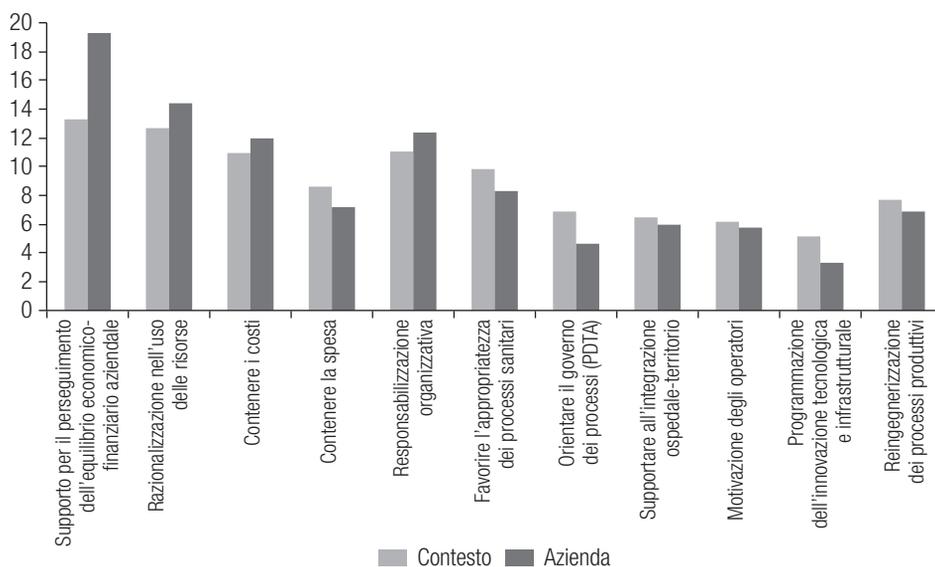
Le finalità appena discusse, sono state analizzate in termini di rilevanza complessiva rispetto all'attuale contesto evolutivo che caratterizza il SSN e a livello aziendale (Figura 19.9)<sup>10</sup>. Per farlo, è stato chiesto ai rispondenti, da un lato, di ordinare le finalità alla luce del contesto per ordine di rilevanza e, dall'altro, di assegnare loro un peso specifico guardando alla singola realtà aziendale. Si è poi uniformato l'ordine di grandezza per rendere confrontabili i valori (la somma

<sup>10</sup> Rispetto alla realtà aziendale si è provveduto a eliminare *missing values* e risposte fornite da chi aveva erroneamente interpretato la domanda: sui 28 restanti è stata applicata la media per singola finalità. Poi, rispetto al contesto, per omogeneizzare i dati e renderli confrontabili, si è resa necessaria la costruzione di un indice ponderato sulle 28 risposte precedentemente individuate: dopo aver pesato il valore di ciascuna finalità come espresso in nota 7, ne è stato calcolato il totale e valutata l'incidenza percentuale di ogni singola componente.

Tabella 19.1 **Capacità del sistema di controllo aziendale di soddisfare le principali finalità (valori espressi in %)**

	Minimo	Massimo	Media	Dev. Std
Responsabilizzazione organizzativa	30	100	75,55	19,18
Supporto per il perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario aziendale	15	100	74,13	20,26
Contenere i costi	20	100	73,24	20,44
Razionalizzazione nell'uso delle risorse	0	100	70,64	23,25
Reingegnerizzazione dei processi produttivi	10	100	63,91	23,79
Contenere la spesa	0	100	62,56	25,87
Favorire l'appropriatezza dei processi sanitari	5	100	62,24	24,37
Motivazione degli operatori	1	100	60,03	25,51
Supportare l'integrazione ospedale-territorio	3	100	53,06	25,33
Orientare il governo dei processi (PDTA)	5	100	50,23	27,92
Programmazione dell'innovazione tecnologica e infrastrutturale	10	100	49,63	21,42
Altro	5	100	52,5	47,5

Fonte: elaborazioni su dati OASI

Figura 19.9 **Rilevanza complessiva delle finalità attribuite alla luce del contesto (SSN) e della singola realtà aziendale (n = 28)**

Fonte: elaborazioni su dati OASI

delle singole componenti per le due dimensioni è pari a 100). In entrambi i casi il sistema di controllo risulta: (i) prioritario per il presidio della dimensione economico-finanziaria e di efficienza operativa, (ii) solo parzialmente utilizzabile per razionalizzare e riconnettere i processi produttivi; (iii) scarsamente funzionale alla motivazione del personale. Le quattro principali finalità individuate sono le medesime a livello di SSN e aziendale e rappresentano circa la metà dei punti assegnabili (rispettivamente, 47,9 e 58,0). In entrambi i casi, inoltre, esse rappresentano singolarmente più del 10% dei punti attribuiti per ciascuna dimensione. Lo scostamento più rilevante tra SSN e realtà aziendale riguardano in particolar modo il supporto al perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario (rispettivamente, 13,3 e 19,3: +6,0). Viceversa, a livello di singola realtà aziendale, si attribuisce in maniera significativa meno rilevanza relativa al contenimento della spesa (-1,4), alla promozione dell'appropriatezza dei processi sanitari (-1,5), al governo dei processi (-2,3) e alla programmazione dell'innovazione tecnologica e infrastrutturale (-1,9).

Tali risultanze appaiono in qualche misura contraddittorie, dal momento che un efficace governo delle risorse non può che derivare da un intervento sistematico sui processi. Lo scarso peso assegnato ai sistemi di controllo in termini di programmazione dell'innovazione tecnologica e infrastrutturale è probabilmente il frutto di un contesto di sistema e aziendale eccessivamente focalizzato sull'attività operativa/corrente e scarsamente orientato a presidiare leve strategiche in grado di attivare cambiamenti nel medio o lungo periodo.

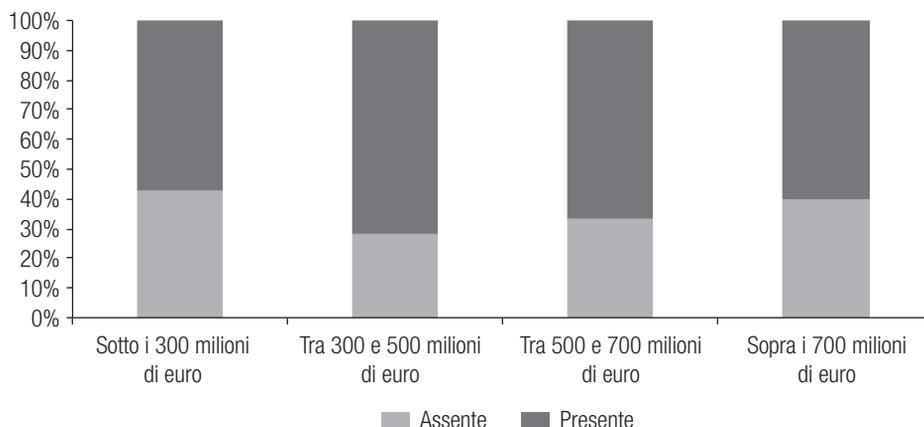
### 19.4.3 Le caratteristiche del package dei sistemi di P&C

Il questionario ha indagato la composizione e le caratteristiche del *management accounting systems package*<sup>11</sup>.

In termini di contabilità direzionale, si segnala che nel 15,4% dei casi viene riportata un'assoluta coincidenza tra il piano dei fattori produttivi della Co.An. e quello della contabilità economico-patrimoniale (Co.Ge.). Il 64,1% dei rispondenti riferisce di un allineamento tra il piano dei conti dei due sotto-sistemi contabili, ma con un livello di dettaglio evidentemente più elevato nel sistema di contabilità analitica. Nei casi rimanenti (20,5%) i due piani ri-

<sup>11</sup> Malmi e Brown (2008) efficacemente sintetizzano il pacchetto dei *management accounting systems*, definendolo un insieme dei seguenti strumenti: «(i) planning, that is, an ex ante form of control (Flamholtz et al., 1985). It defines the goals of organizational units, provides the standards to be achieved in relation to the goals and clarifies the level of effort and behaviour that is expected from organisation members (Malmi and Brown, 2008); (ii) cybernetic control, that is, 'a process in which a feedback loop is represented by using standards of performance, measuring system performance, comparing that performance to standards, feeding back information about unwanted variances in the systems, and modifying the system's comportment; and (iii) reward and compensation systems, which focus on motivating and increasing the performance of individuals and groups within organisations».

Figura 19.10 **Esistenza (espressa in %) di un bilancio consolidato aziendale per fasce di fatturato (n = 36)**



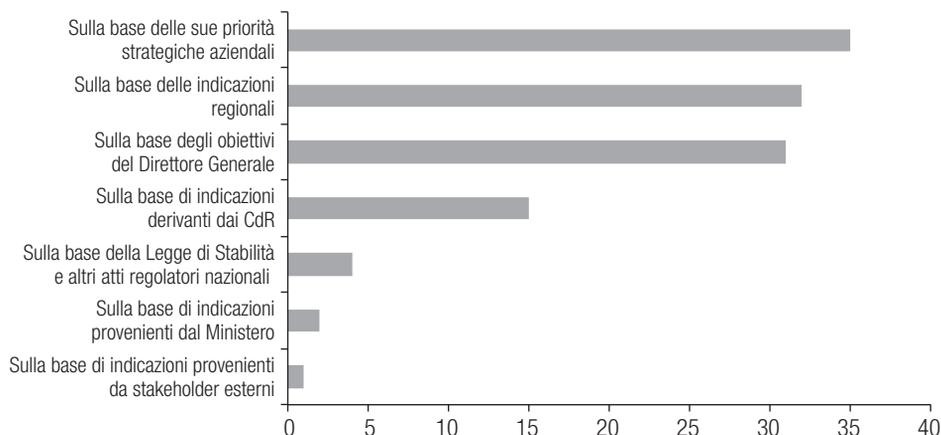
Fonte: elaborazioni su dati OASI

sultano disallineati. Il chiaro legame tra i due piani dei conti (quello di Co.Ge. e quello di Co.An) facilita l'utilizzo di meccanismi di quadratura tra i due sottosistemi contabili. Tipicamente l'operazione di quadratura è effettuata manualmente extra-sistema, a partire da note gestionali che vengono registrate nel sottosistema di Co.An. Di frequente la quadratura avviene attraverso meccanismi definiti a livello regionale o ministeriale (ad esempio a partire dai modelli LA), come verrà discusso nel § 19.4.4. In generale la struttura della Co.An. appare sufficientemente aggiornata: nel 20% dei casi l'aggiornamento annuale è sistematico, negli altri casi l'ultimo aggiornamento è avvenuto nel triennio 2014-2016 e solo in pochi casi l'ultima revisione utile è antecedente al 2013.

In termini di budget, l'87% dei rispondenti ha affermato che lo stesso si inserisce in un più ampio contesto di programmazione generale aziendale pluriennale e l'85% che è stato chiaramente definito il contenuto di responsabilità di ogni CdR. Tuttavia, solo in 2/3 dei casi la chiusura del budget si accompagna alla predisposizione di un consolidato aziendale (Figura 19.10). Se l'assenza di un consolidato di budget può apparire poco problematica per aziende di medie dimensioni (sotto i 300 milioni di fatturato), certamente la significatività di questo aspetto aumenta in contesti particolarmente grandi.

I criteri e i parametri di formulazione degli obiettivi di budget seguono un percorso tipicamente top-down e discendono da un combinato disposto di indicazioni contenute nei documenti di pianificazione strategica aziendale (35; 89,8% dei casi), di indicazioni regionali (32; 82,1%) e dagli obiettivi annuali e/o di mandato degli stessi direttori generali (31; 79,5%) (Figura 19.11).

Figura 19.11 **Base di definizione di criteri e parametri di formulazione degli obiettivi di budget**



Fonte: elaborazioni su dati OASI

Il processo di definizione degli obiettivi e indicatori di budget ha sicuramente un impatto sulla tempistica di negoziazione e approvazione del budget stesso. Solo nell'8% dei casi, il budget 2015 è stato approvato nel corso del 2014 (tra luglio 2014 e novembre 2014). Nel 18% dei casi il documento è stato licenziato nel corso del primo trimestre 2015. In tutti gli altri casi il processo si è concluso tardivamente, tendenzialmente prima dell'estate e solo in un caso si segnala un'approvazione registrata nel mese di novembre 2015. Il 92% delle aziende collega totalmente il sistema premiante al budget (il 100% degli obiettivi di budget sono collegati a una retribuzione di risultato), mentre il restante 8% lo collega solo parzialmente. Indipendentemente dall'ampiezza del collegamento, si rilevano percentuali medie elevate di raggiungimento degli obiettivi di budget (Tabella 19.2). Si evidenzia un livello di raggiungimento omogeneamente più

Tabella 19.2 **Percentuale media di raggiungimento degli obiettivi di budget**

Area	Minimo	Media	Massimo	Dev. Standard
Centro	80,00%	86,75%	92,00%	0,054
Nord	15,00%	87,13%	100,00%	0,193
Sud	70,00%	78,00%	80,00%	0,045
Italia	15,00%	85,44%	100,00%	0,163

Fonte: elaborazioni su dati OASI

basso nelle Regioni del Sud, probabilmente come effetto delle misure collegate ai piani di rientro. Nelle Regioni del Nord, a gradi di raggiungimento più elevati corrispondono livelli di eterogeneità interaziendali più elevati (come testimoniato dal valore della deviazione standard).

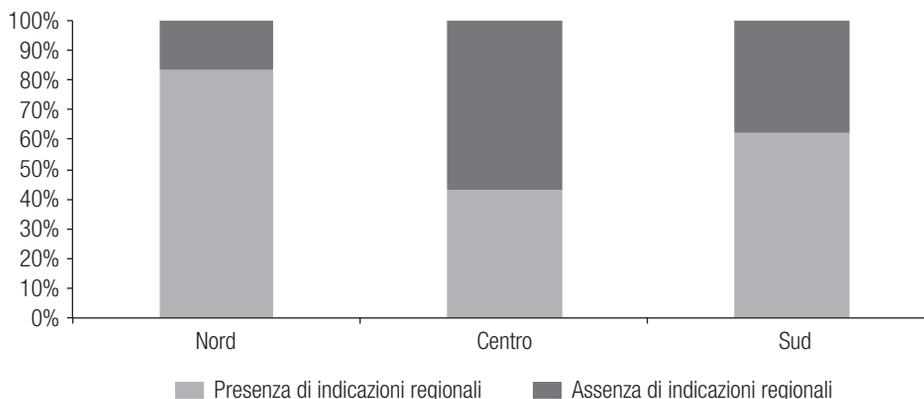
#### 19.4.4 Gli stakeholder di riferimento

L'azione e l'operato di un singolo soggetto necessitano di una valutazione che tenga conto, da un lato, delle dinamiche e dei meccanismi di funzionamento interni e, dall'altro, di aspetti più esogeni. In questo senso, l'analisi della composizione e della rilevanza degli stakeholder esterni cui si è chiamati a rispondere in termini di *accountability* assume un ruolo centrale.

Nel complesso, il sistema di contabilità aziendale appare caratterizzato da una forte influenza del livello regionale. Il 72% (28) delle aziende investigate dichiara di ricevere indicazioni regionali specifiche in merito alla strutturazione del sistema di contabilità direzionale, con importanti differenze territoriali (Figura 19.12): se al Nord tale valore si attesta oltre l'80%, al Sud si registra una percentuale pari a 62,5 e al Centro pari al 42,9. Ne discende la centralità del ruolo della Regione in fase di definizione del budget: nel 57,8% dei casi (22)<sup>12</sup>, il budget aziendale viene infatti negoziato con i rappresentanti regionali.

Il livello regionale, in generale, rappresenta anche il principale destinatario del report periodico di Co.An., come segnalato dal 62,1% (18) dei risponden-

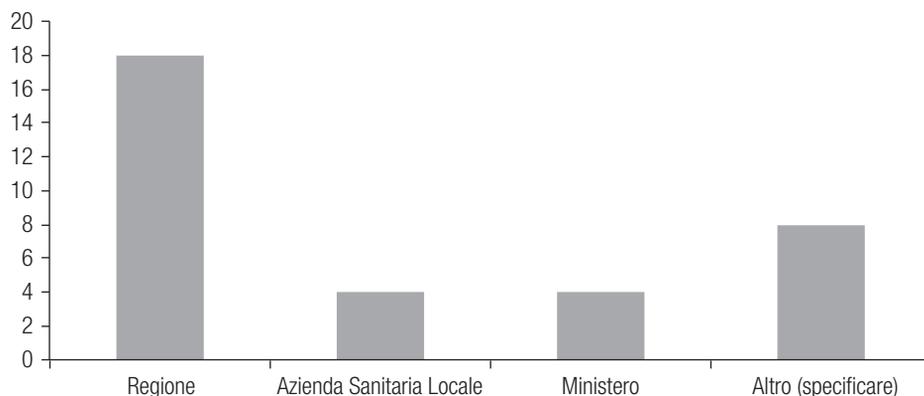
Figura 19.12 **Esistenza (espressa in %) di indicazioni regionali specifiche per la strutturazione del sistema di contabilità direzionale – suddivisione per macroarea geografica (n = 39)**



Fonte: elaborazioni su dati OASI

<sup>12</sup> Sono, in questo caso, state raccolte 38 risposte.

Figura 19.13 **Destinatari esterni del report periodico di Contabilità Analitica (n = 28)**

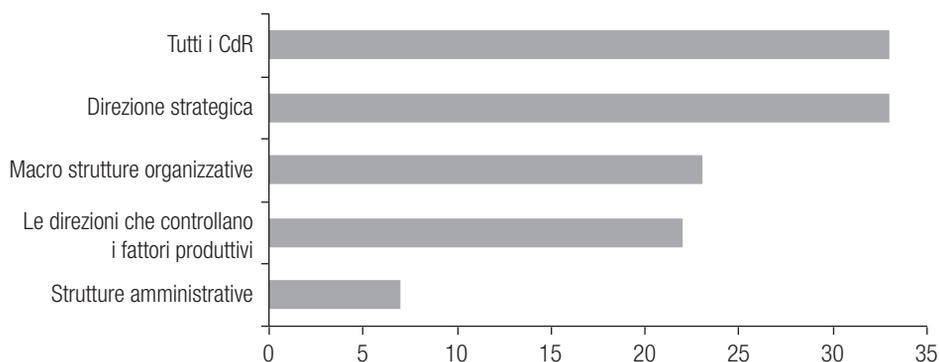


Fonte: elaborazioni su dati OASI

ti<sup>13</sup> (Figura 19.13), mentre meno frequente risulta l'invio ad ASL (4; 13,8% dei rispondenti) e Ministero (4; 13,8%). Si segnala, inoltre, una rilevante differenza interregionale: il 77,8% dei controller che hanno indicato la Regione tra i principali destinatari del report di Co.An. si trovano al Nord; al Sud, invece, prevale l'invio alle ASL di riferimento (2; 40% delle preferenze indicate nell'area). Rispetto alla categoria «Altro», la maggior parte (7; 87,5%) segnalano l'assenza di destinatari esterni, mentre in un solo caso si sottolinea come il report venga inviato alla Provincia. Nessuno, invece, annovera tra i propri destinatari l'Associazione di Sindaci. In alcune realtà (15; 38,5%) è, inoltre, prevista la possibilità di customizzazione da parte del diretto destinatario, il quale può definire alcune specifiche informazioni o modalità di organizzazione delle stesse che il report deve contenere.

Rispetto agli *stakeholder* interni, nella maggior parte delle aziende indagate (33; 84,6%) i principali destinatari della reportistica aziendale sono rappresentati dai singoli CdR e dalla Direzione Strategica (Figura 19.14); poco rilevanti in tal senso, invece, appaiono le strutture amministrative (6; 15,4%). Tali valori sono frutto di una tendenziale uniformità a livello regionale. I report prodotti, inviati perlopiù tramite e-mail (27; 69,2% dei rispondenti) e intranet aziendale (25; 64,1%), sono soggetti a periodica discussione *de visu* con i responsabili dei singoli CdR (16; 41,0%) oppure in via straordinaria qualora si verificino gravi scostamenti rispetto ai target definiti (16; 41,0%).

<sup>13</sup> La domanda prevedeva la possibilità per i rispondenti di selezionare anche più opzioni. Complessivamente hanno risposto in 29, mentre 10 si sono astenuti.

Figura 19.14 **Principali destinatari del sistema di reporting aziendale (n = 39)**

Nota: per «Macro strutture organizzative» si intendono Dipartimenti e/o Distretti; per «Direzioni che controllano i fattori produttivi», a titolo esemplificativo, si fa riferimento a personale, farmacia, provveditorato.

Fonte: elaborazioni su dati OASI

#### 19.4.5 I cambiamenti degli ultimi anni e le funzioni prospettiche

Il sistema di controllo direzionale aziendale della maggior parte delle aziende investigate (33; 84,6%) è stato interessato dall'introduzione di cambiamenti nell'ultimo triennio. La cabina di regia di tali modifiche (Figura 19.15) viene perlopiù individuata nella direzione generale aziendale (26; 78,8%), nel livello regionale (20; 60,6%) e nel servizio Controllo di Gestione (20; 60,6%).

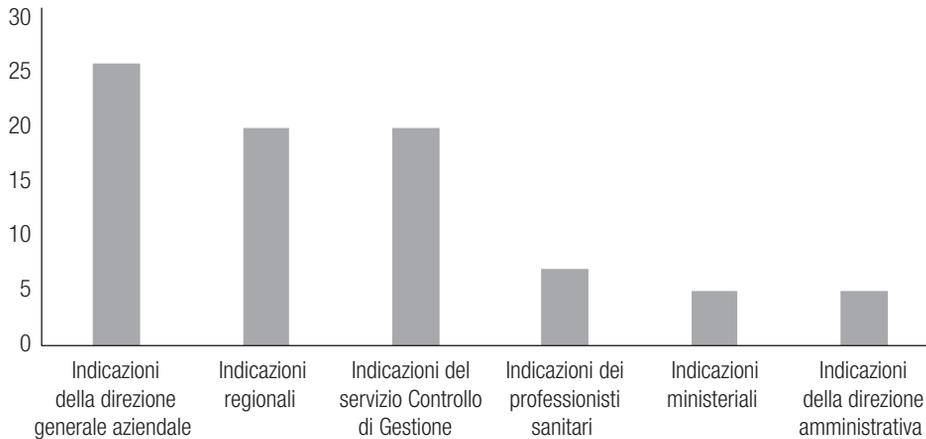
Al di là del soggetto promotore, è interessante cercare di comprendere quali ragioni abbiano motivato e sostenuto la necessità di modificare il precedente sistema di controllo aziendale. La Tabella 19.3 mostra come buona parte delle aziende indichino nell'esigenza di adeguarsi a ristrutturazioni aziendali e di incrementare l'efficacia del sistema di P&C (21; 63,6%)<sup>14</sup> le principali forze promotrici del cambiamento; meno stringenti e pressanti sono state considerate, invece, la valutazione sistematica dell'appropriatezza organizzativa delle attività (4; 12,1%) e la *compliance* a sistemi di *benchmark* di qualsiasi livello (regionali: 4, 12,1%; nazionali: 2, 6,1%).

Rispetto alle tipologie di cambiamento occorse nelle diverse aziende nel corso dell'ultimo triennio (Figura 19.16), in termini assoluti, le due soluzioni più frequenti risultano le modifiche apportate a struttura e tipologia del report da realizzare (20; 64,52%)<sup>15</sup> e agli indicatori utilizzati nel sistema di budget (18; 58,1%), mentre scarsamente utilizzata risulta la leva dei mutamenti nei destinatari e nelle modalità di ricorso ai sistemi incentivanti (in entrambi i casi, 6,

<sup>14</sup> Al quesito hanno risposto 33 controller.

<sup>15</sup> Al quesito hanno risposto 37 controller.

Figura 19.15 **Origine del cambiamento del sistema di controllo direzionale aziendale (n = 33)**



Fonte: elaborazioni su dati OASI

Tabella 19.3 **Ragioni del cambiamento del sistema di controllo direzionale nell'ultimo triennio (n = 33)**

Ragioni del cambiamento	Totale	Incidenza
Esigenze di adeguamento a cambiamenti organizzativi aziendali	21	63,6%
Esigenze di incrementare l'efficacia del sistema di controllo	21	63,6%
Esigenze di adeguamento a cambiamenti strategici aziendali	19	57,6%
Esigenze di contenimento della spesa	13	39,4%
Esigenze di adeguamento alle crescenti richieste dai flussi informativi regionali	10	30,3%
Esigenze di adeguamento a richieste di integrazione tra servizi ospedalieri e territoriali (indipendentemente dal fatto che avvengano all'interno dello stesso contenitore giuridico)	5	15,2%
Esigenze di valutare sistematicamente l'appropriatezza delle attività	4	12,1%
Esigenze di compliance a sistemi di benchmark regionali (esempio, Bersaglio)	4	12,1%
Esigenze di compliance a sistemi di benchmark nazionali (esempio Piano Nazionale Esiti)	2	6,1%

Fonte: elaborazioni su dati OASI

19,35%). Si segnala, inoltre, che solo in 1/3 dei casi<sup>16</sup> la collocazione organizzativa del Controllo di Gestione ha subito delle modifiche.

I cambiamenti, che siano esplicitati o meno, consentono di influenzare anche le finalità di una funzione aziendale. In chiave prospettica, è rilevante valutare le finalità attese del sistema di P&C nel prossimo triennio alla luce delle modifiche apportate e degli indirizzi forniti a livello aziendale e sistemico (Figura 19.17).

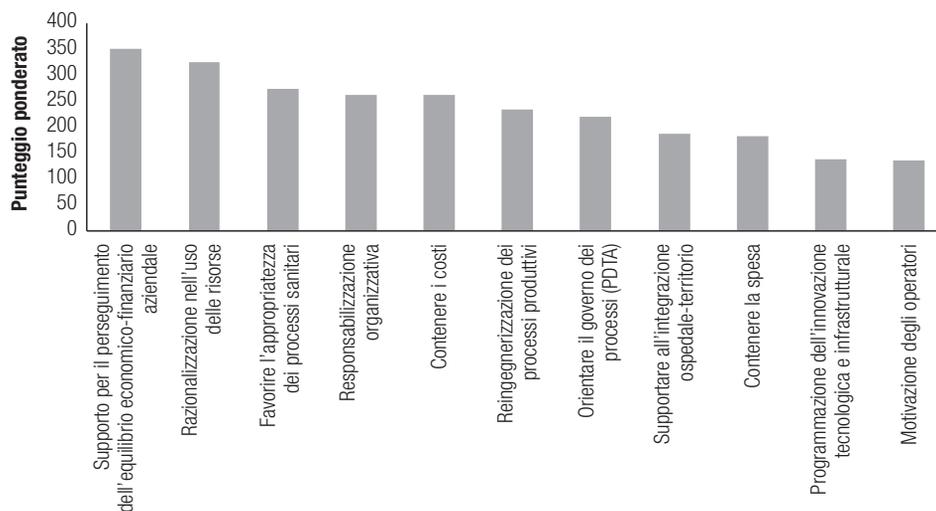
<sup>16</sup> Al quesito hanno risposto 32 controller.

Figura 19.16 **Cambiamenti introdotti nel sistema di controllo aziendale nell'ultimo triennio (n = 37)**



Fonte: elaborazioni su dati OASI

Figura 19.17 **Finalità del sistema di controllo aziendale previste per il prossimo triennio (n = 39)**



Fonte: elaborazioni su dati OASI

Dato il ridotto orizzonte temporale indagato, non stupisce che secondo i controller il perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario e la razionalizzazione nell'uso delle risorse facciano segnare nuovamente dei valori ponderati elevati (rispettivamente, 352 e 326). Tuttavia, il fatto che subito dopo si collochi la dimensione riferita all'appropriatezza dei processi sanitari (274) riflette una discreta capacità di penetrazione dei cambiamenti proposti e realizzati negli ul-

timi anni. Scarsa, invece, la fiducia riposta nella possibilità di manovrare la motivazione degli operatori (135) e, ancora una volta, di promuovere l'innovazione tecnologica (139).

## 19.5 Discussioni e conclusioni

I risultati dell'indagine condotta consentono di evidenziare in primo luogo come, attualmente, nelle aziende pubbliche di servizi sanitari italiane, la funzione di P&C sia ampiamente sottodimensionata (numero medio di addetti pari a 4,4) e, in alcuni casi, considerabili come situazioni limite, non consenta neppure un continuativo svolgimento delle attività e presidio degli strumenti. Nei casi in cui la funzione viene svolta da un solo operatore si può ragionevolmente dubitare della sua sostanziale capacità di adempiere efficacemente alle proprie finalità. La funzione di P&C non pare essere oggetto di significativi investimenti nemmeno sul fronte della dotazione tecnologica. Gli strumenti informatici a supporto della funzione, sono, infatti, spesso, software di base personalizzati sulle esigenze delle singole realtà.

Con riferimento alla collocazione organizzativa prevale la collocazione in staff alle direzioni generali, anche se in qualche caso si evidenzia una collocazione della funzione all'interno della Direzione Amministrativa e dell'Ufficio Economico Finanziario. La collocazione organizzativa evidenzia da un lato la rilevanza «strategica» attribuita al sistema di P&C, dall'altro un sostanziale orientamento al governo delle risorse economico/finanziarie e, in particolare al contenimento dei costi. Appare evidente l'integrazione tra sistemi di programmazione e strumenti di formulazione della strategia: in quasi tutti i casi analizzati si segnala come gli obiettivi di budget siano integrati e collegati con uno strumento di gestione strategica. Gli obiettivi strategici sono però definiti a livello di programmazione regionale e/o provinciale e trasmessi alle Direzioni Generali per essere poi diffusi ai diversi livelli di responsabilità organizzativa qualificanti le singole aziende. Di assoluta importanza è, di conseguenza, la regia regionale che influenza in maniera molto forte i sistemi di P&C, lasciando poco spazio all'autonomia delle direzioni aziendali. La regia regionale appare particolarmente significativa anche in relazione alle politiche di contenimento della spesa e dei costi, alle quali è attribuita una fondamentale importanza dai responsabili del Controllo di Gestione. Accanto al contenimento dei costi e della spesa, la finalità prevalente dei sistemi di P&C si conferma essere quella inerente alla responsabilizzazione economica dei dirigenti perseguita tramite un'articolazione del sistema focalizzata sui CdR e sulla rilevazione dei costi diretti controllabili. Le informazioni prevalenti sono quelle inerenti l'utilizzo dei fattori produttivi a livello di CdR, i volumi e i ricavi. Poca rilevanza è attribuita a diversi oggetti e configurazioni di costo.

I sistemi di P&C non evidenziano quindi significativi cambiamenti né nelle fi-

nalità perseguite, né nelle tipologie di informazioni rilevate, né negli oggetti di analisi come reazione al persistente periodo di crisi economica e al reale calo delle risorse economico-finanziarie a disposizione dei sistemi sanitari regionali. Si nota, peraltro, in specifiche esperienze, alcune incongruenze rispetto ai modelli teorici a supporto delle finalità in essere nelle aziende pubbliche di servizi sanitari.

Sebbene il quadro tracciato evidenzi un sostanziale immobilismo della funzione di P&C, si deve, al tempo stesso, sottolineare come tali sistemi siano continuamente sottoposti a interventi di adattamento ai mutati contesti organizzativi in cui operano le aziende pubbliche di servizi sanitari.

Cambiamenti istituzionali, modifiche negli assetti organizzativi aziendali, recepimento degli indirizzi regionali e istituzionali sembrano essere i fattori alla base dei cambiamenti nei sistemi di P&C. Si tratta di cambiamenti, che, se da un lato consentono di mantenere alto il grado di coerenza tra sistemi di controllo e contesti organizzativi in cui si collocano, rappresentano degli adattamenti più che delle vere e proprie innovazioni nelle strumentazioni a supporto della funzione di P&C. Interventi più radicali paiono confinati solo a specifiche situazioni e/o a particolari processi valutativi e decisionali che non sono, però, in grado di modificare un impianto consolidato di strumenti di management.

Tale situazione spiega alcune considerazioni sviluppate da alcuni dei rispondenti alla ricerca che evidenziano come la funzione di P&C sia da considerarsi una funzione manageriale matura non più in grado/idonea, al contrario di quanto accaduto in passato, di essere agente catalizzatore del cambiamento culturale nelle aziende pubbliche di servizi sanitari. La crisi della funzione P&C è sintomo di quella dell'autonomia aziendale? Il cambiamento di collocazione organizzativa del CdG in 1/3 delle aziende è un segnale dell'appropriarsi della funzione da parte di una direzione generale che non ha molti altri strumenti per orientarsi nella complessità del suo ruolo? Quanto è opportuno il relativo isolamento della P&C rispetto ad altri rilevanti interlocutori interni (dipartimenti clinici e soprattutto altre strutture amministrative e piattaforme di gestione dei fattori produttivi)? Queste ultime infatti potrebbero contribuire a innovare il focus della P&C riorientandolo maggiormente sui processi.

Tale visione è supportata dalla convinzione che, nel prossimo futuro, non ci saranno spazi per significative innovazioni nelle modalità di esercizio delle attività di P&C, che si ritiene dovranno, in misura ancora maggiore, focalizzarsi sul contenimento dei costi più che sulla creazione di valore.

## Bibliografia

Anderson S.W. (2007), «Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on SCM», in Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.D. (a cura di), *Handbook of management accounting research*, Elsevier, Boston MA.

- 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*, EGEA, Milano.
- 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. (2008), *Creazione del valore e organizzazione in sanità*, McGraw-Hill, Milano.
- Bergamaschi M., Lecci F. e Morelli M. (2011), «Strategic Cost Management e aziende sanitarie», *RIREA*, 1.
- Burns W.J. e 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* 86, p. 11.
- Casati G. (2000, a cura di), *Programmazione e controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, McGraw-Hill, Milano.
- Casati G., (a cura di) (1996), *Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie*, EGEA, Milano.
- 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.
- Doyle D.P. (2002), *Cost Control: a Strategic Guide*, CIMA Publishing.
- Fattore G. (2005), *Metodi di ricerca in economia aziendale*, EGEA, Milano.
- Flamholtz E., Das T., Tsui A. (1985), «Toward an integrative framework of organizational control», *Accounting Organizations and Society*, 10 (1), 35-50.
- Francesconi A. (2003), *Misurare, programmare e controllare: applicazioni alla sanità e agli enti locali*, CEDAM, Padova.
- Francesconi A. e Lecci F. (2014), «Innovazioni nei sistemi di controllo e governo dei costi: le risposte delle aziende sanitarie alla crisi economica» in CER-GAS Bocconi (a cura di), *Rapporto OASI 2014. Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano*, EGEA, Milano.
- Johansson T., Siverbo S. (2009), «Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change», in *Management Accounting Research*, vol. 20, n. 2, pp. 146-162.
- Kasurinen T. (2002), «Exploring Management Accounting Change: the Case of Balanced Scorecard Implementation», *Management Accounting Research*, 13 (3), pp. 323-343.

- 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 E. Anessi Pessina, E. Cantù (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2004*, Milano, EGEA.
- Lecci F., Vendramini E. (2011), «Le innovazioni nei sistemi di programmazione e controllo», in E. Cantù (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.
- Malmi T., Brown D.A. (2008), «Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions», *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Morelli M. e Lecci F. (2011), «Governo dei costi e cambiamento aziendale. La lunga strada verso l'integrazione», in *Mecosan*, 20 (80).
- Shank J.K. (2006), «Strategic Cost Management: Upsizing, Downsizing and Right(?) Sizing», in A. Bhimani (Ed.), *Contemporary Issues in Management Accounting*, Oxford, Oxford University Press.
- Songini L. (2004), *Target costing. Pianificazione e gestione della redditività*, Milano, EGEA.
- Vendramini E. (2004), *Il sistema di budget per le aziende sanitarie pubbliche*, McGraw Hill, Milano.
- 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.