

a cura di
Eugenio Anessi Pessina
Elena Cantù

Rapporto OASI 2006

L'aziendalizzazione della sanità in Italia

prefazione di Elio Borgonovi
e Francesco Longo

9 **Gli indirizzi regionali per le rilevazioni economiche analitiche delle aziende sanitarie: finalità, contenuti e modelli di controllo**

*di Daniele Alesani e Davide Galli**

9.1 **Introduzione**

Il capitolo propone un'analisi degli approcci utilizzati dalle regioni per indirizzare il sistema di rilevazioni analitiche delle proprie aziende sanitarie.

Il sistema di rilevazioni economiche analitiche delle aziende sanitarie è uno strumento informativo che le regioni, quali enti responsabili del proprio Servizio Sanitario Regionale (SSR), hanno interesse a promuovere e orientare, per molteplici motivazioni: la volontà di supportare la cultura manageriale nelle aziende sanitarie mediante l'introduzione di sistemi di controllo; l'esigenza di uniformare a livello metodologico i flussi informativi dalle aziende alla regione; la volontà di effettuare comparazioni tra le strutture di costo delle aziende sanitarie.

Il lavoro prende spunto da alcune dinamiche attualmente presenti nel sistema sanitario italiano, tra le quali si richiamano le seguenti:

- la maturazione della fase di regionalizzazione del sistema, che a fronte dell'autonomia nell'organizzazione dei SSR presuppone una responsabilizzazione sulla sostenibilità economica della gestione¹. Tale «maturazione» spinge gli enti capogruppo a dotarsi di strumenti finalizzati alla conoscenza della gestione delle aziende sanitarie del gruppo, alla comparazione delle performance dei responsabili delle gestioni e all'orientamento delle leve gestionali in relazione alla sostenibilità economica;
- il rinnovato interesse nel dato economico correlato alle misure extracontabili di qualità, disponibilità e accessibilità dei servizi sanitari per la popolazione. Se il controllo della spesa e il controllo degli obiettivi di salute sono stati

* Il presente contributo è il risultato del lavoro di ricerca congiunto dei due autori; la responsabilità per la stesura dei paragrafi è da attribuirsi come segue: Daniele Alesani 9.1, 9.3.2, 9.3.3, 9.3.4, 9.3.5, 9.3.7, 9.4; Davide Galli 9.2, 9.3.1, 9.3.6.

¹ Con riferimento al rapporto tra regionalizzazione e leve di governo dell'economicità si veda Muraro (2000).

spesso in passato monitorati (e in alcuni casi gestiti) come «paralleli», sembra essersi diffusa la consapevolezza dell'esigenza di interpretare in modo congiunto e interdipendente i due elementi (cfr. Anessi Pessina 2003; Lecci e Longo 2005);

- il tramonto della fase di «entusiasmo» o di eccesso di fiducia nei confronti degli strumenti di gestione aziendale. Sembra, a oggi, essere avvenuta una presa di coscienza del fatto che l'esistenza degli strumenti di per sé non garantisce l'efficace supporto alla gestione. Gli esempi di interpretazione burocratica e in chiave di adempimento dei sistemi di programmazione e controllo hanno insegnato che gli strumenti sono utili se disegnati e implementati coerentemente con le esigenze e la maturazione della cultura aziendale, se significativi per gli utilizzatori e i destinatari. Si pone dunque il problema di fare «un passo indietro» per riprogettare, migliorare o affinare gli strumenti e i sistemi esistenti al fine di renderli maggiormente utili e utilizzabili;
- la tendenza verso l'ampliamento e l'omogeneizzazione dei flussi informativi tra aziende, regioni e Stato nell'ottica della creazione di linguaggi condivisi e omogenei a tutto il Servizio Sanitario Nazionale (SSN). In tale senso l'introduzione di modelli di rilevazione dei Livelli Essenziali e uniformi di Assistenza (LEA) e l'avvio del progetto «Mattoni del SSN» rappresentano, per differenti aspetti, due importanti contributi².

A partire dall'ampia diffusione di linee guida regionali per i sistemi di contabilità analitica e dalle differenziate valenze e forme che esse hanno assunto nei differen-

² In relazione al primo strumento, nel 2001 è stato definito dalla Conferenza Stato-Regioni un modello di rilevazione dei costi dei LEA e del livello di disponibilità dei servizi in essi compresi, con obbligo di compilazione affidato a tutte le aziende, al fine di un monitoraggio a livello inter-regionale del livello di produttività e di efficienza. La prima rilevazione nazionale ha riguardato 18 regioni, rappresentative dell'89,95 per cento della popolazione italiana. Il monitoraggio dell'assistenza erogata nell'anno 2002 ha riguardato tutte le 21 regioni, mentre nell'anno successivo è stato modificato il modello di rilevazione basato su una versione modificata del modello LA e gestito direttamente dal ministero della Salute (decreto del ministero della Salute 18 giugno 2004). Il processo di rilevazione nazionale dei dati relativi all'anno 2003, non ancora concluso, ha presentato non poche difficoltà, in particolare in relazione alla capacità di acquisire, attraverso le nuove procedure, tutte le informazioni richieste, con particolare riferimento ai dati di monitoraggio extracontabili.

Il progetto «Mattoni del SSN», secondo strumento indicato, si è posto sin dal suo avvio lo scopo di supportare l'implementazione del Nuovo Sistema Informativo Sanitario (NSIS) attraverso la creazione di una serie di gruppi di lavoro che elaborassero un linguaggio comune e consentissero in tale modo lo scambio informativo tra il livello nazionale e regionale. Particolarmente significativa, ai fini del presente lavoro, appare l'esperienza del «Mattone Costi» avente per obiettivo l'omogeneizzazione a livello nazionale dei flussi informativi economici per natura e per destinazione (livello di assistenza e struttura di erogazione). Tale mattone si pone infatti l'obiettivo di pervenire all'identificazione di nuovi modelli CE e SP correlati da linee guida, di un nuovo modello CP per la rilevazione dei costi per struttura e infine di un nuovo modello LA a integrazione di quanto previsto dall'attuale linea guida ministeriale.

ti contesti, il presente capitolo presenta un'analisi delle linee guida regionali di contabilità analitica dal punto di vista delle finalità, dei contenuti, dei profili metodologici e dei modelli di controllo economico proposti. Le chiavi di lettura dell'analisi saranno le seguenti:

- l'identificazione di alcuni raggruppamenti significativi di linee guida regionali in relazione alle finalità, ai contenuti e alle scelte metodologiche rilevanti per la strutturazione e il funzionamento dei sistemi di contabilità analitica e di *reporting* direzionale;
- la definizione di alcune ipotesi esplicative per i «raggruppamenti» individuati, alla luce di fattori «contingenti» quali il modello di governo regionale, le esigenze di governo della dinamica di spesa interna ai SSR, il modello istituzionale di SSR proposto dai piani sanitari (livello di collaborazione pubblico-privato, processi di integrazione a rete tra aziende sanitarie, scorporo degli ospedali-azienda);
- la verifica del livello di coerenza tra le finalità dichiarate e le caratteristiche contenutistiche e metodologiche delle linee guida;
- l'analisi del livello di «innovatività» nella produzione delle linee guida. Tale prospettiva è motivata dalla tempistica di emanazione delle linee guida da parte delle regioni italiane: un primo gruppo vi ha ricorso all'inizio della «fase» di regionalizzazione del sistema sanitario tra il 1997 e il 1999; un secondo gruppo invece ha utilizzato lo strumento in una fase successiva, tra il 2002 e il 2006.

I risultati dello studio comparativo rappresentano uno spunto di riflessione nella prospettiva del SSN nel suo complesso, nella prospettiva regionale e in quella aziendale:

- nella prospettiva del SSN l'analisi delle differenze e delle similitudini nell'impostazione degli attuali sistemi di contabilità analitica delle aziende nelle differenti regioni può essere un utile punto di partenza nella fase di omogeneizzazione dei flussi che si aprirà con la conclusione del processo di definizione dei nuovi standard informativi comuni del SSN;
- nella prospettiva regionale può essere utile comprendere il «posizionamento» del proprio contesto rispetto agli altri, al fine di valutare se alcuni elementi proposti in altri contesti possano essere utilmente incorporati nel proprio o se elementi attualmente presenti nel proprio sistema debbano essere modificati o ritirati in relazione alle esigenze percepite come prioritarie;
- nella prospettiva delle singole aziende sanitarie è possibile avere un riscontro sintetico sul livello di coerenza tra le indicazioni metodologiche offerte a livello regionale e il sistema effettivamente implementato a livello aziendale, nonché valutare l'opportunità di accogliere differenti impostazioni proposte in altri contesti regionali laddove ciò rientri negli spazi di autonomia aziendale.

Il capitolo è organizzato nel modo seguente. Il successivo paragrafo presenta una mappatura sistematica degli approcci regionali al tema, mentre il terzo paragrafo si focalizza sulle linee guida di nove regioni, selezionate in base alla significatività per gli obiettivi del confronto. L'ultimo paragrafo propone le considerazioni finali sulle tendenze comuni a livello di sistema, sugli elementi di originalità emergenti e sui modelli di controllo prevalenti negli strumenti di indirizzo regionale.

9.2 Gli approcci regionali al tema della contabilità analitica delle aziende sanitarie: una panoramica

In relazione alla definizione di linee guida per la redazione e gestione del sistema di contabilità analitica, le regioni possono essere classificate in tre gruppi (Tab. 9.1).

Anzitutto regioni che non hanno proceduto all'emanazione di linee guida formalizzate per il sistema di rilevazioni analitiche, lasciando l'iniziativa alle singole aziende. In tale fattispecie si ritrovano casi tra loro differenti. Nel caso della provincia autonoma di Trento e della Valle d'Aosta è presente un'unica ASL. L'azienda si è dotata di un sistema di contabilità analitica e ha quindi definito criteri, che tuttavia non sono stati formalizzati in un atto della regione, mentre

Tabella 9.1 **Gli approcci regionali alla regolazione del sistema di rilevazioni analitiche aziendali**

Regioni che non hanno emanato linee guida			
Campania	Marche	Molise	Sardegna
Provincia di Trento	Umbria	Valle d'Aosta	Veneto
Regioni che hanno emanato linee tra il 1997 e il 1999			
Calabria	Friuli Venezia Giulia	Piemonte	1997
Basilicata	Sicilia		1998
Emilia Romagna			1999
Regioni che hanno emanato linee dopo il 1999			
Liguria			2001
Lombardia			2002
Abruzzo	Toscana	Provincia di Bolzano	2004
Lazio			2005
Puglia			2006

nella compilazione dei flussi informativi destinati alla regione prevalgono i modelli ministeriali. Caso a sé sono anche le Marche. In tale contesto il Dipartimento regionale servizi alla persona e alla comunità si era dotato a partire dal 1999 di alcuni strumenti di indirizzo e omogeneizzazione delle informazioni contabili ed extracontabili analitiche da parte delle aziende. L'attuale processo di riforma dell'assetto istituzionale vede affermarsi un modello di contabilità analitica valido per l'ASUR, ma non esteso alle AO. Il caso delle Marche consente quindi di evidenziare la tendenza alla differenziazione degli assetti istituzionali e conseguentemente dei sistemi operativi fra ASL e AO: anticipando quanto analizzato in seguito, i sistemi di contabilità analitica più evoluti si muovono infatti nella direzione di una crescente differenziazione in relazione al tipo di azienda considerata. Altro caso emblematico da segnalare è quello dell'Umbria, che si sta concentrando sulla progettazione e implementazione di un sistema informativo e informatico regionale unitario prima di procedere all'esplicitazione formale di linee guida. Completano il quadro delle regioni che non si sono dotate di linee guida per il sistema di contabilità analitica: Campania, Molise, Sardegna e Veneto. Pur in mancanza di indirizzi regionali, in quest'ultimo contesto si nota la generale introduzione da parte delle aziende di sistemi di contabilità analitica, talvolta anche evoluti.

La seconda fattispecie è data dalle regioni che hanno emanato le linee guida durante la prima fase del processo di «regionalizzazione» del SSN, senza tuttavia procedere a una revisione complessiva e riedizione delle medesime. Si tratta di esperienze in taluni casi anche complete dal punto di vista dell'architettura suggerita e metodologicamente innovative, che tuttavia non sono sfociate, almeno a livello formale, in un percorso di adeguamento dei criteri adottati. Così è particolarmente nel caso del Piemonte. Alcune regioni di questo gruppo hanno al contrario introdotto una normativa di riferimento meno specifica e legata ancora a logiche di contabilità generale, quindi più orientata alla rilevazione puntuale che al supporto alla gestione.

È il caso delle linee guida definite dalla regione Friuli Venezia Giulia nel 1997 e integrate nel 2005 in relazione alla riclassificazione dei soli costi delle attività distrettuali. Analogo è il caso della Sicilia che ha promulgato le linee guida nel 1998³. Vi sono poi la Calabria e la Basilicata, che hanno proceduto a definire l'insieme delle linee guida per la contabilità analitica rispettivamente nel 1997 e nel 1998 in un corposo insieme di norme comprendenti anche la disciplina del sistema di contabilità generale. Completa il quadro l'Emilia Romagna, che ha emanato le «Indicazioni operative per il controllo di gestione» nel 1999 e durante gli anni successivi ha provveduto a un'integrazione/modifica incrementale dei modelli inizialmente introdotti (modello COA01).

³ Le disposizioni della delibera regionale prevedevano peraltro la costituzione di un «Gruppo di coordinamento» che procedesse all'esplicitazione di criteri di dettaglio e all'aggiornamento delle linee guida medesime, tuttavia il documento ufficiale non è stato a oggi integrato.

La terza fattispecie ricomprende le regioni che hanno emanato linee guida successivamente al 1999 o che, avendo prodotto una prima edizione del documento in anni precedenti, hanno proceduto a una revisione e riedizione delle medesime. In ordine temporale è possibile citare anzitutto l'esperienza della Liguria, che ha pubblicato nel 2001 linee guida per la contabilità analitica procedendo a successive revisioni delle medesime, e quella della Lombardia, che ha ridefinito le «linee guida per il controllo di gestione nelle aziende sanitarie» già nel 2002, approvando in seguito, nel 2004, un documento integrativo relativo al controllo di gestione nelle aziende ospedaliere. Nel 2004 Abruzzo e provincia autonoma di Bolzano hanno pubblicato le proprie linee guida sul controllo di gestione. Sempre nel 2004 anche la Toscana è intervenuta a sistematizzare i processi di rilevazione di contabilità analitica attraverso la predisposizione di un «Manuale per la rilevazione dei costi».

Le esperienze più recenti sono rappresentate dal documento introdotto dal Lazio nel 2005 e dalla Puglia nel 2006. Nel primo caso, in linea con Lombardia e Abruzzo, il documento ha un'impostazione ampia, volta a cogliere complessivamente gli aspetti legati al controllo di gestione. L'esperienza pugliese al contrario si concentra preminentemente sull'articolazione e il funzionamento della contabilità analitica per centri di costo.

La selezione dei casi di studio finalizzata all'analisi comparativa delle linee guida si è basata sui seguenti criteri:

- identificazione di linee guida significative e complete dal punto di vista contenutistico;
- bilanciamento dei casi oggetto di analisi rispetto ai due gruppi di regioni identificati (pre e post 1999).

Tali criteri hanno portato a selezionare nove regioni (Tab. 9.2).

9.3 Le linee guida regionali a confronto: finalità, contenuto e metodo

Gli strumenti adottati dalle regioni per la regolazione e l'indirizzo dei sistemi di contabilità analitica e di controllo di gestione delle aziende sanitarie sono documenti articolati e tecnicamente sofisticati. Ciò ha richiesto l'individuazione di una molteplicità di piani di indagine, che rappresentano anche i paragrafi nei quali viene sviluppata l'analisi:

- le caratteristiche «formali» degli strumenti, anno di emanazione, organo regionale emanante, denominazione e forma dell'atto con cui sono redatti i documenti;
- le finalità dichiarate delle linee guida;

Tabella 9.2 **Le linee guida regionali analizzate: anno di emanazione e denominazione**

Regioni	Anno*	Denominazione
Piemonte	1997	La contabilità analitica
Friuli Venezia Giulia	1997	Regolamento di contabilità analitica delle AS regionali e dell'Agenzia regionale della Sanità
	2005	Distretti: schema unificato di rilevazione dei costi
Sicilia	1998	Linee guida sulla contabilità analitica per centri di costo
Emilia Romagna	1999	Indicazioni operative per il controllo di gestione
	2004	Indicazioni per la compilazione del modello COA01 regionale e COA01-LA
Lombardia	2002	Linee guida sul controllo di gestione nelle ASL della Regione Lombardia
	2004	Linee guida integrative per il controllo di gestione nelle AO della Regione Lombardia
Abruzzo	2003	Linee guida sul controllo di gestione
Toscana	2004	Manuale per la rilevazione dei costi
Lazio	2005	Linee guida di programmazione e controllo – Manuale operativo a uso delle aziende sanitarie e ospedaliere
Puglia	2006	Linee guida di contabilità analitica – Metodologia operativa

* Si assume come anno di riferimento quello in cui è stata adottata la versione più recente delle linee guida in uso.

- il contenuto delle linee guida, ovvero gli ambiti del sistema di contabilità analitica e di *reporting* direzionale regolati dalle stesse;
- le scelte di metodo e il livello di prescrittività delle linee guida;
- il modello di *reporting*, la rilevanza degli elementi non contabili e l'importanza data all'integrazione con le rilevazioni contabili analitiche.

Ogni piano di indagine può essere commentato in modo a sé stante, ma al contempo concorre alla definizione di alcuni «giudizi sintetici» sull'identità delle singole linee guida.

9.3.1 Le caratteristiche formali dei documenti

Le caratteristiche formali dei documenti costituiscono un importante fattore per l'interpretazione del contesto in cui sono state definite le linee guida.

Come già anticipato, in relazione all'anno di emanazione si distinguono due fattispecie principali: documenti emanati tra il 1997 e il 1999; documenti più recenti o frutto di una rielaborazione di precedenti linee guida fra il 2002 e il 2006. In merito a tale aspetto, l'analisi evidenzia che alcuni tra i documenti meno

recenti (Emilia Romagna e Sicilia) sono stati nel tempo più volte parzialmente integrati. Lazio, Abruzzo e Puglia hanno impostato *ex novo* le linee guida in maniera unitaria e organica. Nel caso della Lombardia, della Toscana e del Friuli Venezia Giulia le linee guida originali sono state successivamente ampliate e integrate in appositi documenti.

La denominazione delle linee guida è differenziata (da qui la scelta di procedere nel resto del capitolo con la denominazione generica di «linee guida») e offre indicazioni sull'approccio regolatorio adottato (Tab. 9.2). In molti tra i documenti di più recente emanazione (Abruzzo, Emilia Romagna, Lombardia e Lazio) il tema della contabilità analitica trova collocazione in un documento più generalmente riferito ai sistemi di programmazione e controllo. Le linee guida emanate prima del 2002 fanno invece esplicito riferimento, nella loro denominazione, al sistema di contabilità analitica e spesso significativamente sono promulgate assieme a documenti riferiti al sistema di contabilità generale (Sicilia e Friuli Venezia Giulia).

Va infine segnalata anche la tipologia di organo emanante e la natura formale del documento contenente le linee guida. Prevale in tale senso l'emanazione da parte degli Assessorati regionali alla sanità con alcune eccezioni. In Toscana le linee guida sono state definite da un «Osservatorio regionale dei costi delle aziende sanitarie», appositamente creato all'interno dell'Assessorato e composto dai rappresentanti di tutte le aziende sanitarie. In Emilia Romagna il compito di definire tali linee guida è stato affidato all'ASR. Analogamente in Friuli Venezia Giulia l'Agenzia ha realizzato l'integrazione alla prima versione delle linee guida emanate dall'Assessorato regionale nel 1999. Nei restanti casi è direttamente l'Assessorato a predisporre il documento, ma anche qui è possibile differenziare due esperienze: da un lato, Sicilia, Friuli Venezia Giulia e Abruzzo inseriscono le linee guida in una delibera della Giunta regionale, dall'altro, Piemonte, Lombardia, Lazio e Puglia hanno emanato documenti di altra natura, come circolari o rapporti di studio.

In linea teorica si potrebbe ritenere che l'evoluzione da una disciplina di principi generali a una di dettaglio corrisponda al passaggio dall'assunzione di un atto formale (D.G.R.) alla redazione di documenti più «informali». Tuttavia, le esperienze più recenti non confermano tale ipotesi, suggerendo che l'aspetto formale delle linee guida non sia del tutto correlato ai contenuti sostanziali delle stesse.

9.3.2 Le finalità dichiarate dei documenti

Le finalità richiamate dai documenti di indirizzo possono essere classificate in due macrocategorie:

- il supporto allo sviluppo del sistema di contabilità analitica e più in generale del sistema di controllo di gestione nelle aziende sanitarie;

- l'omogeneizzazione delle logiche e dei metodi di rilevazione economica analitica delle aziende.

Nel primo caso, le linee guida rappresentano la risposta all'esigenza di offrire principi, orientamenti e alternative metodologiche non vincolanti o parzialmente vincolanti, che le singole aziende possono sviluppare nell'ambito della propria autonomia.

Nel secondo caso lo strumento delle linee guida tende all'uniformazione dei dati economici analitici, in combinazione o meno con i dati extracontabili, prodotti dalle aziende ai fini del *reporting* esterno. Le finalità ultime in questo caso possono essere:

1. il *benchmarking* tra le strutture di costo delle aziende e l'analisi del consumo per destinazione;
2. il *reporting* regionale su aspetti relativi alle performance analitiche delle aziende (produttività, equilibri economici parziali e livello di efficienza);
3. la produzione di flussi informativi metodologicamente omogenei per i livelli superiori di governo; per esempio, i dati sui costi dei LEA.

Le due finalità individuate non devono essere interpretate come alternative, ma almeno in parte complementari tra loro.

Tra le linee guida analizzate, quelle di Friuli Venezia Giulia e Sicilia si posizionano nettamente nel primo modello, mentre quelle di Emilia Romagna e Toscana altrettanto nettamente nel secondo modello. Le altre linee guida – Abruzzo, Lazio, Lombardia, Piemonte e Puglia – si dichiarano ambivalenti, con alcune sfumature che le posizionano in un modello o nell'altro su specifici aspetti (si veda il seguito dell'analisi). In particolare, tutte le linee guida dichiarano la volontà di fornire una visione completa e integrata delle modalità operative con cui può essere tenuta la contabilità analitica, dalle rilevazioni contabili alla struttura dei centri di rilevazione, ma in alcuni casi si presentano indicazioni obbligatorie su elementi strutturali e metodologici puntuali finalizzati all'«omogeneità a livello regionale», anche forzando rispetto agli assetti organizzativi delle singole aziende.

9.3.3 Il contenuto delle linee guida

In premessa è necessario argomentare brevemente le «componenti» entro cui si è inteso analizzare il contenuto delle linee guida regionali:

- 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:

- sui criteri di valorizzazione e allocazione ai centri di rilevazione e ai periodi infrannuali dei fattori produttivi consumati;
- sui criteri di determinazione e allocazione ai centri di rilevazione e ai periodi infrannuali dei valori economici positivi;
- sulle configurazioni di costo ottenibili dal sistema di contabilità analitica mediante il meccanismo dei «ribaltamenti»; sulla scorta della letteratura (cfr. Burch 2000) si individuano tre configurazioni di costo principali: costo diretto, costo di produzione e costo pieno⁴;
- struttura e processo di *reporting* aziendale, indicazioni finalizzate all'individuazione dei *report* direzionali periodici. La «struttura» del *reporting* fa capo all'individuazione di un «piano» di *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* e ai meccanismi di *feedback* nel corso dell'anno;
- struttura e processo di *budgeting*, indicazioni relative:
 - alla «struttura contabile» dei budget;
 - alla struttura dei centri di responsabilità;
 - al processo di budget in termini di livelli organizzativi coinvolti, fasi e tempistica.

È necessario chiarire preventivamente che la presenza o l'assenza di determinati contenuti nelle linee guida regionali va interpretata non nel senso della completezza della funzione di indirizzo esercitata dalla regione, vista la presenza di altri documenti che regolano in modo ausiliario la materia, ma come indicazione sugli elementi di maggiore focalizzazione. Essa deve invece essere messa in relazione con il modo in cui le regioni hanno utilizzato lo strumento, con le finalità e il modello di controllo proposto. La Tab. 9.3. sintetizza i contenuti delle linee guida analizzate lungo le quattro componenti di analisi richiamate.

La presenza di indicazioni relative agli elementi strutturali del sistema di contabilità analitica è elemento comune a tutte le linee guida analizzate, con l'eccezione della Sicilia, anche se i documenti si differenziano in modo rilevante in relazione all'analiticità, all'obbligatorietà e all'ambito di applicazione degli elementi proposti.

⁴ 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 e ai servizi di supporto a carattere generale.

Tabella 9.3 I contenuti delle linee guida

	Piemonte	Friuli Venezia Giulia	Sicilia	Emilia Romagna	Lombardia	Abruzzo	Toscana	Lazio	Puglia
<i>Elementi «strutturali» del sistema di COAN</i>									
Impostazione del piano dei centri di rilevazione	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓
Impostazione del piano dei fattori produttivi	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Elementi di «funzionamento» del sistema di COAN</i>									
Criteri di valorizzazione e allocazione dei fattori produttivi	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓
Criteri di determinazione e allocazione dei valori economici positivi	✓		✓		✓	✓		✓	✓
Configurazioni di costo ottenibili dal sistema di COAN	✓	✓			✓	✓	✓	✓	✓
<i>Struttura e processo di reporting aziendale</i>									
Indicazioni sul sistema di reporting	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
<i>Struttura e processo di budgeting</i>									
Indicazioni sulla struttura e sul processo di budgeting					✓	✓		✓	

Per quanto riguarda gli elementi di funzionamento della contabilità analitica, la generalità delle linee guida tratta i criteri di allocazione dei costi ai centri di rilevazione, mentre solo una parte – Piemonte, Sicilia, Lazio, Abruzzo, Lombardia e Puglia – tratta esplicitamente la valorizzazione e allocazione interna dei ricavi.

L'identificazione di metodologie per la determinazione delle configurazioni di costo utilizzate nel *reporting* contabile risulta piuttosto generalizzata: tutte le regioni a eccezione di Sicilia ed Emilia Romagna forniscono infatti indicazioni in tale senso.

Tutte le linee guida a eccezione della Puglia presentano indicazioni riguardanti la forma e i contenuti del *reporting*. Questi ultimi possono essere analizzate in relazione alle componenti, contabili o extracontabili, o alla focalizzazione (*reporting* direzionale o regionale; par. 9.3.6). Secondo le aspettative, generalmente è trattato il *reporting* verso la regione di tipo contabile. Peraltro, alcune regioni si focalizzano soprattutto sul controllo direzionale; in particolare Abruzzo, Lazio e Lombardia presentano criteri o indicazioni per l'identificazione da parte delle aziende di un vero e proprio «piano» di *reporting* che tenga conto delle specifiche categorie di destinatari interni, dei rispettivi elementi di responsabilizzazione e delle relative esigenze informative. I primi due documenti forniscono anche indicazioni sugli elementi fondamentali del processo di *reporting*: fasi, tempi, attori e dinamica di confronto.

La struttura e il processo di budget sono totalmente assenti nella maggioran-

za dei casi; solo in tre – Abruzzo, Lazio e Lombardia – esistono indicazioni specifiche e particolarmente dettagliate, che si focalizzano in parte sui contenuti e le fasi di negoziazione del budget (Lazio e Lombardia), in parte sul processo di controllo *in itinere* del rispetto del budget stesso (Abruzzo), in tutti i casi citati le linee guida si focalizzano sulla struttura e l'articolazione dei *report* relativi agli indicatori di budget.

In sintesi, le linee guida analizzate presentano un nucleo di contenuti comuni (piani di conti e di centri di rilevazione di contabilità analitica, modalità di allocazione dei valori economici ai centri di rilevazione, principi di *reporting*) e una serie di ulteriori elementi presenti in un numero limitato di documenti. Ciò sembra dovuto in parte alla presenza di altri documenti di origine regionale o nazionale su temi specifici (per esempio, sui criteri di valorizzazione dei fattori produttivi o sul modello di monitoraggio dei LEA); in parte alla scelta di preservare l'autonomia delle aziende sanitarie su determinati elementi del sistema di controllo (piani dei *report*, processo e struttura di *budgeting*, processo di *reporting* direzionale), anche in relazione alle differenze esistenti nei sistemi informativi e di programmazione e controllo; in parte, infine, alla differente enfasi sulla finalità di supporto allo sviluppo del controllo piuttosto che di omogeneizzazione intraregionale.

9.3.4 Le scelte di metodo

Si è notato che, pur in presenza di omogeneità nei temi trattati, i singoli strumenti si differenziano talvolta in modo significativo a livello di scelte metodologiche. Pertanto, è necessario analizzare in modo specifico i contenuti delle linee guida sotto l'aspetto del metodo. Nel presente paragrafo e nel successivo si seguiranno in particolare due linee di analisi:

- le principali «scelte» di tipo metodologico (par. 9.3.4), alla luce dei loro impatti in termini di significatività dei dati della contabilità analitica e di orientamento dei comportamenti dei destinatari;
- il livello di «prescrittività» delle indicazioni metodologiche (par. 9.3.5); mentre alcuni documenti sono impostati secondo un modello che tende a offrire alternative metodologiche e a consigliare alcuni posizionamenti, altri danno valenza obbligatoria alle proprie indicazioni.

Dalla lettura delle linee guida regionali si sono isolate alcune «scelte» metodologiche particolarmente significative, che saranno individualmente trattate nel paragrafo:

- la strutturazione del piano dei centri di rilevazione;
- l'articolazione del piano dei fattori produttivi;

- l'allocazione dei valori economici espressivi di consumi di periodo comuni ai singoli centri di rilevazione;
- la valorizzazione e l'allocazione dei ricavi (esterni e «interni») ai centri di rilevazione;
- le configurazioni di costo e le metodologie per ottenerle.

La strutturazione del piano dei centri di rilevazione (Tab. 9.4) – Tutte le linee guida individuano un piano dei centri di rilevazione, a eccezione della Sicilia. In quest'ultimo documento sono invece indicati una serie di principi di progettazione che dovrebbero guidare le aziende nello sviluppo di un insieme di centri di rilevazione. Tra i principi citati in quest'ultimo documento si ricordano i seguenti, ritenuti maggiormente significativi:

1. la rilevanza e la significatività ai fini del controllo dei valori economici imputabili ai centri, nonché dell'attività o dei servizi erogati;
2. l'esistenza di risorse allocabili in modo esclusivo;
3. il rapporto costi-benefici connesso all'apertura di uno specifico centro di rilevazione;
4. l'esistenza di una base omogenea di ripartizione dei valori economici, ovvero di uno o più parametri omogenei espressivi dell'attività svolta dal centro;
5. l'unicità del soggetto cui è attribuibile la responsabilità del centro di rilevazione;
6. la presenza di centri finalizzati all'allocazione dei valori economici residuali o non allocabili in altri centri.

Il documento siciliano chiarisce inoltre la necessità di sottoporre a periodica revisione il piano dei centri in relazione alla configurazione delle responsabilità gestionali e professionali.

Tra le linee che individuano un piano di centri di rilevazione, in alcuni casi il rispetto di tale elemento è obbligatorio per le aziende esclusivamente nella prospettiva del *reporting* regionale (Emilia Romagna, Toscana e Abruzzo). In questa situazione il piano è generalmente disallineato rispetto agli assetti organizzativi reali delle aziende, in modo tanto più rilevante quanto più il piano dei centri di rilevazione regionale si presenta dettagliato. Al fine di agevolare le aziende nell'adozione o nel mantenimento di propri piani dei centri per le rilevazioni ai fini interni, la linea guida abruzzese predispone un apposito sistema di transcodifica tra il piano regionale e i piani delle singole aziende.

Negli altri casi (Piemonte, Friuli Venezia Giulia, Lazio, Lombardia e Puglia) il piano dei centri di rilevazione indicato nelle linee guida rappresenta un «minimo comune denominatore» a partire dal quale le singole aziende devono sviluppare un sistema compiuto e specifico in relazione ai propri assetti organizzativi. Tale impostazione è coerente con l'esigenza, da un lato, di consentire la comparabilità tra le aziende, dall'altro, di evitare che le aziende si dotino di due piani distinti, uno per le rilevazioni a valenza interna e uno per le rilevazioni a carattere regionale.

Tabella 9.4 La strutturazione del piano dei centri di rilevazione

	Piemonte	Friuli Venezia Giulia	Sicilia	Emilia Romagna	Lombardia	Abruzzo	Toscana	Lazio	Puglia
<i>Strutturazione del piano dei centri di rilevazione</i>									
Tipologie di centri di rilevazione (centri di rilevazione: CdRil, centri di responsabilità: CdR; centri di profitto: CdPr, centri di ricavo: CdRic, centri di costo: CdC)	CdR, CdC	CdR (di attività o di risorsa)	CdC	CdC	CdR, CdRic, CdC	CdR, CdPr, CdC	CdC	CdRil, CdRic, CdC	CdR, CdC
Gerarchia interna al piano dei centri di rilevazione	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Tipologie di centri di costo in relazione al contributo alla produzione/all'attività gestita	<ul style="list-style-type: none"> • generali • funzionali • ausiliari • misti • finali 		<ul style="list-style-type: none"> • comuni • intermedi • ausiliari • finali 	<ul style="list-style-type: none"> • generali • comuni • di macro-struttura • intermedi • finali 	<ul style="list-style-type: none"> • di supporto • intermedi • finali 	<ul style="list-style-type: none"> • generali/ di supporto • intermedi • finali 	<ul style="list-style-type: none"> • generali • intermedi • finali 	<ul style="list-style-type: none"> • di coordinamento • di servizio • di struttura • di servizio ausiliari • virtuali • di produzione 	<ul style="list-style-type: none"> • generali • ausiliari • misti • finali
<i>Relazione tra mappa dei centri di rilevazione e assetti organizzativi effettivi delle aziende</i>									
Mappe obbligatorie solo per i flussi informativi regionali –disallineamento con assetti organizzativi reali			✓			✓		✓	
Mappe minimo comune denominatore da sviluppare coerentemente con assetti organizzativi aziendali	✓	✓			✓			✓	✓

Nei casi in cui alle aziende sia lasciato in tutto o almeno in parte il compito di sviluppare un proprio piano, le linee guida indicano come riferimento principale la struttura organizzativa reale. In alcuni casi sono presentati criteri alternativi o integrativi, riconducibili al paradigma dell'*activity based management*, che fanno corrispondere i centri di rilevazione elementari con fasi omogenee dei processi di produzione o con attività omogenee all'interno delle unità organizzative⁵. Tali suggerimenti sono generalmente poco esemplificati, se non nell'area ospedaliera.

Con riferimento alla tipologia di centri di rilevazione, la maggioranza delle linee guida che presentano un piano dei centri minimo o obbligatorio propone un insieme di Centri di Costo (CdC), organizzati gerarchicamente in relazione ai livelli organizzativi (a eccezione dell'Emilia Romagna). Alcune differenze metodologiche sono riscontrabili anche nella classificazione dei CdC. La classificazione basilare presente nella maggioranza delle linee guida è tra centri «generali», centri «intermedi» e centri «finali». Nella prima categoria rientrano i costi afferenti all'area amministrativa, alla direzione generale e ai relativi organi di staff. Nel caso di Piemonte e Puglia sono individuate due categorie, i centri cosiddetti «ausiliari» e quelli «misti»: la prima categoria è composta da centri che offrono prestazioni di supporto di tipo economale (magazzini, mense, pulizie ecc.) e sanitario (centrali di sterilizzazioni, blocco operatorio, farmacia); la seconda è rappresentata dai centri che producono prestazioni sanitarie finite per utenti interni (per esempio, pazienti ricoverati) e per utenti esterni (per esempio, in regime ambulatoriale). In tale categoria rientrano tutti i centri diagnostici, quali il laboratorio analisi o la radiologia. La suddetta distinzione ha rilevanza nel *costing* – nell'ambito della determinazione del costo «di produzione» dei servizi finali – e guida l'individuazione di *driver* di ribaltamento adeguati alla tipologia di attività svolta dai centri di rilevazione. Il Lazio presenta due peculiarità: all'interno della categoria dei centri intermedi distingue tra centri di servizio «ausiliari» e centri di servizio «di struttura», che raccolgono i costi dei servizi gestionali e amministrativi localizzati nelle macrostrutture. Rappresenta un'ulteriore particolarità l'individuazione di una specifica categoria di CdC cosiddetti «virtuali», finalizzata alla raccolta dei costi imputabili a progetti temporalmente definiti o di altri costi non allocabili correttamente a centri di rilevazione collegati con la struttura organizzativa reale dell'azienda. Casi a sé sono la Lombardia e l'Abruzzo, che individuano come centri intermedi esclusivamente i servizi diagnostico-terapeutici, definendo una categoria più ampia di CdC «di supporto» comprendente sia i CdC «generali» sia quelli che offrono prestazioni di supporto di tipo economale e sanitario.

Solo alcune linee guida – Abruzzo, Lombardia, Piemonte e Puglia – parlano esplicitamente di Centri di Responsabilità (CdR), la cui articolazione è lasciata

⁵ Con riferimento alle metodologie di *activity based costing* in ambito ospedaliero si veda, in particolare, Casati e Vichi (2002).

alle singole aziende o alternativamente è fatta corrispondere con determinate aggregazioni di CdC in relazione alle strutture organizzative semplici o complesse, ai dipartimenti o alle cosiddette macrostrutture aziendali (presidi ospedalieri, distretti territoriali, direzioni, area amministrativa). In questo senso il Friuli Venezia Giulia rappresenta un caso particolare; i CdR sono infatti articolati in due tipologie, i centri «di attività» e i centri «di risorsa», a seconda che l'elemento di responsabilizzazione principale consista nella realizzazione di prestazioni e servizi o nel presidio dei processi di approvvigionamento di singoli fattori produttivi⁶.

La linea guida dell'Abruzzo è l'unica a fare specificamente riferimento alla categoria dei cosiddetti «centri di profitto», responsabilizzati sul conseguimento di un risultato economico parziale o sulla produzione di determinati «margini» di contribuzione. Altre linee guida – Lazio, Lombardia, Piemonte e Puglia – identificano inoltre la categoria dei «centri di ricavo» come centri erogatori di prestazioni finali a utenti interni o esterni titolari di ricavi esterni e interni (figurativi) allocati, spesso riferendosi peraltro implicitamente alla logica del centro di profitto sopra riportata.

L'attenzione ai dipartimenti come elemento del piano dei centri di rilevazione è molto differenziata: in alcuni casi, per esempio, il Piemonte, tale dimensione organizzativa è esplicitamente esclusa in ragione della differente valenza assunta nelle varie aziende e del diverso livello di maturazione raggiunto. In altri casi, per esempio, l'Abruzzo, il dipartimento è elemento fondamentale del sistema delle rilevazioni e particolarmente nell'ambito ospedaliero coincide con la categoria dei centri di ricavo o di profitto.

I criteri adottati per l'articolazione del piano dei fattori produttivi (Tab. 9.5) – Le linee guida regionali si differenziano fortemente in relazione all'identificazione e all'obbligatorietà di un piano dei fattori produttivi per il sistema di contabilità analitica.

Una parte dei documenti (Abruzzo, Lazio, Lombardia e Toscana) presentano un piano completo dei fattori che diventa obbligatorio per la tenuta della contabilità analitica delle singole aziende e generalmente anche per la rendicontazione periodica alla regione. Altri documenti (Emilia Romagna e Piemonte) presentano un piano non analitico ma «aggregante» rispetto al piano dei conti di contabilità generale, con la finalità di regolare il *reporting* regionale sul consumo di macrocategorie di fattori produttivi.

Le linee guida del Friuli Venezia Giulia adottano il criterio della corrispondenza con il piano dei conti di contabilità generale. Infine, le linee guida di

⁶ Un esempio del primo tipo di CdR è rappresentato da un dipartimento ospedaliero, mentre un esempio del secondo tipo è rappresentato dall'economato o dalla farmacia; al secondo tipo di centri è affidato anche il compito di controllare nel corso del periodo il consumo dei fattori produttivi in relazione al budget.

Tabella 9.5 L'articolazione del piano dei fattori produttivi

	Piemonte	Friuli Venezia Giulia	Sicilia	Emilia Romagna	Lombardia	Abruzzo	Toscana	Lazio	Puglia
<i>Personale</i>									
Componenti di costo		✓			✓	✓	✓	✓	
Ruolo (r), categoria (c), profilo professionale (p)	r, c	r, c		r	r, c, p	r, c, p	r, c, p	r, c, p	
<i>Prestazioni sanitarie</i>									
Pubblico/privato	✓	✓		✓			✓	✓	
In/extraregione	✓	✓					✓	✓	
Tipologia convenzione				✓					
Tipologia prestazione	✓				✓	✓	✓	✓	

Puglia e Sicilia presentano alcuni principi di ordine generale che le aziende devono seguire:

1. il buon livello di analiticità ai fini del controllo delle responsabilità sull'acquisizione e l'utilizzo dei fattori;
2. la flessibilità di utilizzo;
3. l'aderenza e interfacciabilità con il piano dei conti della contabilità generale, rispetto al quale il piano dei fattori di produzione rappresenta una disaggregazione secondo criteri definiti.

Con riferimento alle linee guida che esplicitano un piano di fattori produttivi indicativo o obbligatorio, per linearità della trattazione si è scelto di focalizzare la comparazione sui criteri di articolazione di due fattori: i costi del personale e i costi per l'acquisto di prestazioni sanitarie.

Con riferimento al personale, esclusivamente le linee guida di Friuli Venezia Giulia, Lombardia, Lazio e Toscana presentano una classificazione delle voci in base alle componenti stipendiali e alle altre componenti di costo (contributi aziendali, IRAP). Il riferimento alla tipologia di personale dipendente è differenziato: la maggioranza delle linee guida presenta una classificazione successiva in base al ruolo, alla categoria e al profilo professionale, mentre Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia e Piemonte si limitano alla prima o alle prime due articolazioni.

Ancora più differenziato è il comportamento in relazione al fattore produttivo prestazioni sanitarie. Tre linee guida – Lazio, Piemonte e Toscana – seguono

una classificazione «esaustiva» in base alla tipologia di prestazioni acquistate (di ricovero, semiresidenziali o residenziali⁷, ambulatoriali, consulenze ecc.), alla tipologia di soggetto erogatore (azienda pubblica o privata) e alla collocazione geografica dello stesso (nel territorio dell'ASL, in regione o in area vasta, nel caso toscano, fuori regione). Le altre linee scelgono classificazioni meno articolate, basate alternativamente sulla tipologia di prestazione o di soggetto erogatore. Il caso dell'Emilia Romagna è peculiare in quanto presenta un'articolazione basata anche sulla tipologia di «convenzione» che lega l'erogatore all'azienda sanitaria.

Anche nei posizionamenti relativi a questo elemento metodologico si scorgono due impostazioni complementari: un gruppo di linee guida punta alla completezza del piano dei fattori produttivi prevedendo la sua massima articolazione; un altro gruppo identifica dei precisi interessi informativi regionali e indirizza gli strumenti di rilevazione in tale direzione.

L'allocazione dei valori economici espressivi di consumi di periodo comuni a più centri di rilevazione (Tab. 9.6) – L'imputazione diretta in contabilità analitica della maggior parte dei valori economici ai singoli centri di rilevazione può essere effettuata sulla base di documenti contabili a rilevanza esterna (per esempio, fatture) o di appositi sistemi informativi interni (contabilità di magazzino, registro cespiti). Per alcuni costi, comuni a più centri di rilevazione, l'imputazione ai centri deve essere invece effettuata sulla base di apposite congetture.

I fattori di produzione maggiormente considerati dalle linee guida regionali sotto questo aspetto sono il personale dipendente o collaboratore e le risorse strumentali, con particolare riferimento alle attrezzature sanitarie. Il criterio maggiormente utilizzato per la ripartizione tra i CdC – Lazio, Lombardia, Piemonte e Puglia – consiste nella percentuale di assorbimento da parte dei centri utilizzatori, che viene quantificata su base programmata, sulla base di apposite stime in corso d'anno effettuate dai responsabili dei CdR o dal personale stesso. In due casi – Emilia Romagna e Toscana – è invece consigliato il criterio della prevalenza nell'utilizzo della risorsa da parte dei centri. Nelle altre regioni l'aspetto non è esplicitamente considerato dalle linee guida.

Altro fattore regolato sotto l'aspetto in analisi è il costo delle utenze, dei servizi appaltati o esternalizzati a terzi. Anche in questo caso sono utilizzati i due criteri sopra identificati; a essi se ne aggiunge un terzo, che consiste nell'allocazione dei valori economici ad appositi CdC intestati alle singole categorie di servizi (mensa, riscaldamento, pulizie ecc.), che accolgono eventualmente anche tutti i costi relativi alle attività svolte direttamente dall'azienda. Le regioni che accolgono tale impostazione sono Lazio, Lombardia e Piemonte. La differenza tra i primi due metodi proposti e il terzo risulta significativa soprattutto in termini di *costing*: infatti nei primi due casi i servizi appaltati compaiono come costi diretti dei centri

⁷ Esclusivamente nel caso di linee guida indirizzate alle ASL.

Tabella 9.6 **Criteri di allocazione dei costi comuni ai centri di rilevazione**

	Piemonte	Friuli Venezia Giulia	Sicilia	Emilia Romagna	Lombardia	Abruzzo	Toscana	Lazio	Puglia
<i>Personale e beni strumentali o immobili in condivisione</i>									
In relazione ad assorbimento programmato	✓				✓			✓	✓
Allocato per prevalenza				✓			✓		
Aspetto non considerato dalle linee guida		✓	✓			✓			
<i>Utenze, servizi appaltati o esternalizzati a terzi</i>									
In relazione ad assorbimento programmato o stimato		✓	✓			✓	✓		✓
Allocato per prevalenza				✓					
Allocato in centri virtuali o di supporto che erogano anche servizi direttamente	✓				✓			✓	

utilizzatori, mentre nel terzo caso essi sono costi indiretti che vengono eventualmente ribaltati sui centri utilizzatori nella configurazione del costo «di produzione» e del costo «pieno».

La valorizzazione e l'allocazione dei ricavi «esterni» e «interni» ai centri di rilevazione (Tab. 9.7) – La presenza di indicazioni sull'allocazione interna dei ricavi riflette un modello di controllo finalizzato alla valutazione dell'equilibrio economico di specifici centri di rilevazione finali, intermedi o di macrostrutture aziendali. Tale elemento metodologico è organicamente trattato da un gruppo di linee guida – Piemonte, Abruzzo, Lazio, Lombardia e Puglia – mentre è completamente o quasi assente dalle altre.

I ricavi «esterni» hanno corrispettivi finanziari reali e comprendono i finanziamenti a quota capitaria, i ricavi da prestazioni effettuate a pazienti paganti, la mobilità attiva e i finanziamenti straordinari o accessori (ASL), i finanziamenti finalizzati per specifiche funzioni o progetti speciali o centri regionali (ASL e AO) le tariffe per le prestazioni erogate (AO).

Per quanto riguarda le ASL, la quota capitaria può essere non ripartita (Lazio), assegnata a un centro generale (Puglia) o venire ripartita sui distretti in base alla popolazione residente (Piemonte e Abruzzo). La ripartizione dei proventi per prestazioni per pazienti paganti ai centri finali e intermedi eroganti avviene negli ultimi tre casi citati (Puglia, Piemonte e Abruzzo).

Il valore della mobilità attiva è allocato ai centri erogatori nei casi di Piemonte, Abruzzo e Lombardia (ASL); nel caso del Lazio tale valore non è invece allocato internamente.

Tabella 9.7 I criteri di valorizzazione e allocazione dei componenti positivi di reddito

	Piemonte	Friuli Venezia Giulia	Sicilia	Emilia Romagna	Lombardia	Abruzzo	Toscana	Lazio	Puglia
<i>Allocazione tra i centri di rilevazione dei ricavi «esterni»</i>									
Quota capitaria	✓					✓			✓*
Prestazioni a paganti ASL	✓					✓			✓
Mobilità attiva	✓				✓	✓			
Finanziamenti finalizzati	✓				✓	✓		✓	
Prestazioni a esterni (AO)					✓	✓		✓	✓
Valorizzazione e allocazione dei ricavi «figurativi» per servizi a soggetti esterni residenti (ASL)	✓				✓	✓		✓	
Valorizzazione e allocazione dei ricavi «figurativi» per servizi a centri «interni» (servizi intermedi)	✓				✓	✓		✓	

* Allocato a un centro generale aziendale

Il valore dei finanziamenti straordinari/accessori è escluso dalla ripartizione interna in tutti i casi considerati. Infine, i finanziamenti finalizzati sono solitamente attribuiti ai CdC più direttamente identificabili come utilizzatori delle risorse (centri di ricerca, progetti, dipartimento di emergenza-urgenza).

Nelle linee guida che offrono indicazioni specifiche sulle AO – Abruzzo⁸, Lombardia, Lazio e Puglia – i ricavi da prestazioni finali per utenti esterni sono allocati ai CdC finali e intermedi titolari delle prestazioni e in particolare ai reparti ospedalieri dimettenti e ai servizi diagnostico-terapeutici che erogano prestazioni.

Gli «abbattimenti» dei ricavi in relazione a target di volumi e di spesa sono un elemento potenzialmente significativo per il sistema di contabilità analitica⁹, ma completamente assente dalle linee guida.

Meritano attenzione a sé i ricavi «interni». Rientrano in questa categoria, da un

⁸ Nel SSR abruzzese al momento della redazione delle linee guida non erano presenti aziende ospedaliere, ma le indicazioni tengono conto dell'eventualità di una creazione delle stesse da parte della regione.

⁹ L'inclusione di tale elemento potrebbe essere coerente in linee guida ispirate a un modello di controllo sull'economicità dei centri di erogazione delle aziende e utile in termini di orientamento sostanziale dei comportamenti dei responsabili della gestione, ma andrebbe attentamente gestito sul piano culturale e del processo di *reporting*, al fine di evitare impatti distorsivi nei comportamenti.

lato, i ricavi «figurativi» relativi alle prestazioni di ricovero, ambulatoriali, diagnostiche o territoriali erogate dalle strutture dell'ASL ai propri residenti, dall'altro, le prestazioni «intermedie» erogate agli utenti «interni», ovvero ricoverati nelle strutture ospedaliere.

Le linee guida di Abruzzo, Lazio, Lombardia e Piemonte presentano indicazioni sulla prima tipologia di ricavo «interno» citata. Nell'ambito delle ASL, ai ricavi interni imputati ai centri erogatori di prestazioni a residenti corrispondono dei costi imputati ai distretti di provenienza in relazione all'entità di servizi fruita. In questo senso, i distretti sono visti nella propria funzione di committenza, a fronte dell'allocazione dei finanziamenti a quota capitaria su di essi. Può essere interessante precisare che le linee guida regolano anche gli scambi di prestazioni territoriali tra distretti, nel caso in cui l'utente residente in uno di essi fruisca prestazioni nelle strutture di erogazione afferenti a un differente distretto.

Le quattro linee guida precedentemente citate presentano indicazioni in merito alla seconda tipologia di ricavo; il centro intermedio erogante è titolare dei ricavi mentre il centro finale dimettente sostiene i costi relativi alla prestazione diagnostica o terapeutica richiesta.

Considerando ora trasversalmente le due tipologie di ricavi interni, la generalità delle linee guida indica la tariffa DRG o da nomenclatore tariffario come criteri per la valorizzazione delle prestazioni finali ospedaliere di ricovero, ambulatoriali, residenziali e semiresidenziali, nonché delle prestazioni ospedaliere diagnostiche fornite a centri interni all'azienda. Sono invece quasi completamente eluse le indicazioni sui criteri per la valorizzazione delle prestazioni finali «non tariffabili» (per esempio, prestazioni dell'area della prevenzione, come le vaccinazioni) e intermedie nell'ambito territoriale e della prevenzione. Le poche indicazioni esistenti (Lazio) consigliano la determinazione di un prezzo di trasferimento, da configurare come costo standard più margine, condiviso tra i centri produttori e i centri destinatari.

Le configurazioni di costo (Tab. 9.8) – Considerazione preliminare è che in tutte le linee guida regionali la determinazione del «costo» (detta anche operazione di *costing*) ha a oggetto un determinato centro di rilevazione, in quanto titolare di una serie di attività identificabili o erogatore di una serie di servizi o prestazioni di supporto, intermedie o finali.

Tutte le linee guida dettano indicazioni per l'identificazione del costo primo o diretto di tutte le categorie di centri di costo presenti nel piano.

Le indicazioni per il calcolo del costo «di produzione» e del «costo pieno» fanno riferimento al processo di ribaltamento cosiddetto «a cascata» dei valori economici in un primo tempo allocati direttamente alle varie categorie di centri di rilevazione verso i CdC erogatori di prestazioni intermedie e finali. Tale tendenza è evidente dal fatto che a tali categorie di centri possono essere fatti corrispondere un insieme di servizi e di prestazioni determinabile nel numero e nella tipologia e con utenti identificabili.

Tabella 9.8 Configurazioni e metodologie di costing

	Piemonte	Friuli Venezia Giulia	Sicilia	Emilia Romagna	Lombardia	Abruzzo	Toscana	Lazio	Puglia
<i>Configurazioni di costo adottate</i>									
Costo primo/diretto	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Costo di produzione	✓				✓	✓	✓	✓	✓
Costo «pieno»		✓	✓	*	✓	✓	✓	✓	✓
<i>Metodologia di costo di produzione</i>									
Tipologie di centri «intermedi» considerati	• centri ausiliari (sanitari ed economici) normici • servizi diagnostico-terapeutici	(Non esplicitata)	(Non esplicitata)	(Non esplicitata)	servizi diagnostico-terapeutici	servizi diagnostico-terapeutici	• centri di supporto sanitario ed economici • servizi diagnostico-terapeutici	• centri ausiliari (sanitari ed economici) normici • servizi diagnostico-terapeutici	• centri ausiliari (sanitari ed economici) normici • servizi diagnostico-terapeutici
Criterio di ribaltamento: c.eff (costo effettivo) c.std (costo standard) p.trasf (prezzo di trasferimento)	Scelta tra c.eff, c.std e p.trasf**	(Non esplicitati)	c.eff	*	Fasi evolutive: da c.eff a p.trasf	Alternative: c.eff, c.std p.trasf	Scelta tra c.eff e p.trasf***	Alternative: c.eff, c.std p.trasf	c.eff
<i>Metodologia di costo pieno</i>									
Percorso di ribaltamento suggerito	✓	*	✓	✓	✓	✓			✓
Basi per il ribaltamento dei costi dei CdC generali		Unica (i centri dei distretti)		Unica	Alternative: unica o multiple	Multiple	Unica	Unica o multiple	Multiple
Tipologia di base utilizzata (centro destinatario)		Costo del personale		Costi diretti	Di costo, fisico-tecniche	Di costo assorbito, fisico-tecniche, di ricavo	Costi diretti	Di costo, fisico-tecniche e di risultato	Basi di costo, fisico-tecniche

* Solo ai fini della determinazione del costo dei LEA. ** Criterio del costo effettivo utilizzato negli scambi all'interno della medesima macrostruttura aziendale; criterio del prezzo di trasferimento utilizzato negli scambi tra differenti macrostrutture (per esempio, prestazioni interdirezionali o tra ospedale e distretto). *** Criterio del costo effettivo utilizzato per gli scambi di prestazioni non tariffabili, criterio del prezzo di trasferimento utilizzato negli scambi di prestazioni tariffabili e coincidente con la tariffa da nomenclatore regionale.

I documenti di Abruzzo e Piemonte rappresentano in questo senso un'eccezione, in quanto indicano la determinazione del costo di produzione e pieno anche per i centri di rilevazione «generali» ai fini della responsabilizzazione sull'entità di risorse indirettamente assorbite.

In alcune linee guida il costo di produzione non è considerato come avente una dignità propria nel sistema delle rilevazioni (Friuli Venezia Giulia, Sicilia ed Emilia Romagna), mentre nel documento piemontese è il costo pieno a essere «trascurato»¹⁰. Negli altri casi entrambe le configurazioni sono regolate ai fini del controllo di gestione interno aziendale o del *reporting* regionale.

Entrando nel merito delle specifiche procedure di *costing*, nella determinazione del costo di produzione vengono a rilevanza due spunti di riflessione:

- l'identificazione delle categorie di CdC «intermedi» considerati rilevanti per la determinazione del costo di produzione;
- il criterio utilizzato per il ribaltamento.

In alcuni casi – Lombardia e Abruzzo – esclusivamente i valori dei centri erogatori di prestazioni sanitarie intermedie in ambito ospedaliero (servizi diagnostici) sono oggetto di ribaltamento. In questo caso il costo di produzione viene determinato esclusivamente per i centri erogatori di prestazioni finali a utenti esterni, per esempio, i reparti ospedalieri. Altri documenti – Piemonte, Toscana, Lazio e Puglia – allargano la tipologia di centri considerati nel ribaltamento ai servizi ausiliari e di supporto sanitari ed economici, e determinano il costo di produzione sia per i centri erogatori di prestazioni sanitarie a utenti interni sia per i centri erogatori finali. A parità di altre condizioni, le due impostazioni pervengono dunque a differenti quantificazioni dei costi di produzione e implicano differenze nella responsabilizzazione interna dei centri erogatori. Le restanti linee guida non si esprimono esplicitamente su tale punto.

Con riferimento al secondo elemento richiamato, l'impostazione prevalente (Piemonte, Abruzzo, Lazio, Lombardia, Puglia e Toscana) è quella della ripartizione del costo effettivo del centro intermedio in relazione a un *driver* espressivo delle risorse assorbite dal centro destinatario. Per i centri erogatori di prestazioni tariffabili tale parametro coincide, in tutti i casi analizzati, con l'entità delle singole tipologie di prestazioni richieste dal destinatario «pesata» in relazione al valore della tariffa della prestazione. Peraltro, molte linee guida tra quelle precedentemente citate – Piemonte, Toscana, Abruzzo, Lazio e Lombardia – interpretano il criterio del costo effettivo come una delle possibili alternative che le singole aziende possono adottare e propongono altri possibili criteri quali il costo standard delle prestazioni erogate o il prezzo di trasferimento (solitamente identifica-

¹⁰ Il documento dell'Emilia Romagna rappresenta in questo senso una particolarità in quanto la determinazione del costo pieno viene a rilevanza esclusivamente ai fini del controllo economico sull'erogazione dei LEA.

to come costo standard più margine). Le linee guida che propongono dei criteri alternativi ne espongono i relativi vantaggi e svantaggi. Se da un lato il criterio del costo effettivo si presenta più semplice, esso tuttavia esclude una parte rilevante di servizi intermedi non tariffabili e inoltre trasferisce sui centri finali eventuali inefficienze o efficienze prodotte nel centro intermedio dal momento che considera appunto i costi effettivamente sostenuti da questo senza considerare i processi di produzione realizzati. Il criterio del costo standard ha dalla sua parte la sofisticatezza metodologica, ma comporta una maggiore difficoltà nell'identificazione di standard condivisi e uniformi, così come la fissazione di prezzi di trasferimento interni. In alcuni documenti i criteri di scelta tra le alternative metodologiche sono esplicitamente indicati: nel caso del Piemonte il costo effettivo è utilizzato negli scambi interni alle macrostrutture aziendali e il prezzo di trasferimento (coincidente con la tariffa piena) negli scambi tra macrostrutture diverse; nel caso della Toscana il criterio del prezzo di trasferimento deve essere utilizzato per tutte le prestazioni «tariffabili»; la Lombardia interpreta in linea generale il passaggio dal costo effettivo al costo standard come un'auspicata evoluzione tecnica del sistema di rilevazione interno.

Anche la determinazione del «costo pieno» offre interessanti spunti di confronto metodologico:

1. l'esistenza e la configurazione del percorso di ribaltamento suggerito;
2. le caratteristiche delle basi di ripartizione utilizzate.

La maggioranza delle linee guida presenta un percorso compiuto di ribaltamento, a eccezione di Friuli Venezia Giulia e Sicilia. Le differenze più rilevanti tra i percorsi suggeriti si riferiscono all'identificazione e alla tipologia delle relazioni di ribaltamento tra differenti categorie di centri «generali» e tra i centri generali e i centri intermedi ausiliari e di supporto sanitari e non sanitari.

Alcune linee guida – Emilia Romagna, Puglia e Toscana – si limitano a indicare che i valori di ogni CdC generale sono ribaltati su tutti i centri intermedi e finali e che successivamente i valori dei centri intermedi sono ribaltati su quelli finali. Altri documenti, specificamente quelli che individuano una classificazione più dettagliata di CdC, teorizzano in modo più sistematico le relazioni tra i centri. A titolo di esempio si riporta la metodologia proposta dalla Lombardia con riferimento alla macrostruttura ospedaliera, che risulta anche in linea generale molto più normata ed esemplificata rispetto alle altre aree di attività:

- a) ribaltamento dei servizi alberghieri su centri generali, di supporto e finali;
- b) ribaltamento dei costi relativi ai servizi economici e sanitari di supporto sui centri diagnostico-terapeutici e finali;
- c) ribaltamento dei costi dei servizi generali aziendali e dei costi comuni di macrostruttura o di dipartimento sui centri diagnostico-terapeutici e finali;

d) attribuzione dei valori economici relativi alle prestazioni sanitarie intermedie (esami diagnostici) ai centri finali.

I rapporti di ribaltamento tra i centri generali che «scambiano» tra loro e tra questi e gli altri centri rappresentano l'aspetto metodologico relativamente meno trattato.

Con riferimento alle basi di ripartizione dei valori economici dei centri generali, la scelta fondamentale è tra una base «unica» e una base «multipla», che comporta la fissazione di una serie di parametri per la ripartizione da applicare alternativamente in relazione al centro ribaltante o alla natura del costo ribaltato. Ciò ripropone anche la scelta tra una metodologia più semplice e una maggiormente espressiva dell'entità di risorse dei centri generali assorbita dai centri destinatari intermedi e finali.

Al riguardo si nota una tripartizione delle scelte: Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia e Toscana propongono esclusivamente la base unica, corrispondente con l'entità dei costi diretti complessivi o relativi al fattore personale dei CdC destinatari; Lazio e Lombardia propongono l'alternativa tra base unica e base multipla; Puglia e Abruzzo impongono obbligatoriamente quest'ultima scelta. I documenti che propongono la metodologia della base multipla utilizzano, oltre al parametro del costo, parametri di tipo fisico-tecnico (metri quadri occupati, entità del personale, dotazioni di attrezzature sanitarie, allacciamenti di utenze) e in casi più rari parametri di risultato (numero di prestazioni erogate, ricavi esterni e interni imputabili).

9.3.5 Il livello di prescrittività metodologica

Nel precedente paragrafo si sono prese in considerazione le scelte metodologiche dal punto di vista del merito; vale peraltro soffermarsi brevemente sul livello di prescrittività delle indicazioni metodologiche (Tab. 9.9). Contrariamente a quanto ci si poteva attendere, le linee guida che risultano maggiormente prescrittive non corrispondono del tutto ai documenti che dichiarano l'omogeneizzazione delle rilevazioni analitiche al fine del *benchmarking* e del *reporting* regionale tra le finalità principali. In questi ultimi casi – per esempio, nel documento toscano o in quello friulano – si nota la presenza di alternative metodologiche per l'allocazione dei fattori produttivi ai CdC e per il *costing*, motivate dalla consapevolezza delle differenze nei livelli di avanzamento del sistema di contabilità analitica nei singoli contesti aziendali. Le linee guida maggiormente prescrittive, in relazione ai contenuti trattati, sono quelle di Piemonte, Emilia Romagna, Abruzzo e Lombardia, mentre i documenti di Lazio e Toscana, pur avendo un livello di dettaglio contenutistico paragonabile alle precedenti, si dimostrano maggiormente aperte a valutazioni comparative piuttosto che a indicazioni metodologicamente puntuali. I documenti di Puglia, Sicilia e Friuli Venezia Giulia presentano un livello di prescrittività più basso, coerentemente con il contenuto relativamente meno dettagliato.

Gli elementi metodologici rispetto ai quali sono più spesso date indicazioni

Tabella 9.9 Il livello di prescrittività metodologica delle linee guida

	Piemonte	Friuli Venezia Giulia	Sicilia	Emilia Romagna	Lombardia	Abruzzo	Toscana	Lazio	Puglia
<i>Identificazione di un piano dei centri di rilevazione «obbligatorio» per le aziende sanitarie</i>									
Per il reporting regionale	✓	✓		✓		✓	✓		
Per la tenuta della contabilità analitica	✓	✓			✓				
<i>Identificazione di un piano dei fattori produttivi «obbligatorio»</i>									
Per il reporting regionale	✓			✓	✓	✓	✓		
Per la tenuta della co.an. aziendale					✓	✓	✓	✓	
<i>Identificazione di «metodologie» obbligatorie per</i>									
Valorizzazione dei valori economici «di periodo» (costi)	✓	✓	✓		✓			✓	
Allocazione diretta dei valori economici ai centri di rilevazione	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Ottenimento configurazioni di costo di centri di rilevazione/ servizio/livello assistenziale	✓			✓	✓	✓	✓	✓	✓

di carattere obbligatorio sono le modalità di allocazione diretta dei valori economici positivi e negativi ai CdC; indicazioni generalmente meno prescrittive riguardano l'identificazione del piano dei centri di rilevazione per la tenuta della contabilità analitica e l'impostazione del piano dei fattori produttivi con valenza aziendale.

9.3.6 Il reporting aziendale e l'integrazione fra elementi contabili ed extracontabili

I criteri e principi per la definizione di un sistema di *reporting* aziendale sono elementi strettamente correlati, ma autonomi rispetto al sistema di rilevazione contabile analitico (Tab. 9.10). La maggior parte delle linee guida analizzate, in particolare quelle del periodo 1997-1999, si focalizzano sulla struttura dei prospetti contabili analitici da trasmettere periodicamente alla regione di riferimento. Ciò vale in particolare per le linee guida definite da Piemonte, Friuli Venezia Giulia, Sicilia ed Emilia Romagna. Tali linee guida infatti, anche laddove introducono il tema del *reporting* aziendale, si limitano a dare indicazioni generali. Per esempio, nel caso della Sicilia sono identificati i principi che devono ispirare la definizione dei modelli di reportistica:

1. adozione di diversi livelli di sintesi o di analiticità dei dati per i diversi livelli di responsabilità;

Tabella 9.10 Le indicazioni sul reporting regionale e aziendale

	Piemonte	Friuli Venezia Giulia	Sicilia	Emilia Romagna	Lombardia	Toscana	Abruzzo	Lazio	Puglia
<i>Indicazioni per il reporting</i>									
Regionale	✓	✓	✓	✓		✓			
Aziendale	*	✓	*		✓	**	✓	✓	
Monitoraggio costi LEA	✓			✓					
<i>Definizione degli elementi del sistema di reporting</i>									
Conti economici di dettaglio	✓	✓			✓		✓	✓	
Margini di contribuzione di centro di rilevazione	✓				✓		✓	✓	
Consumi per centro di rilevazione e altri indicatori economici	✓	✓			✓	✓	✓		
Extracontabili					✓	✓	✓	✓	

* Non definisce una configurazione formale del *reporting*, ma dà una serie di orientamenti per la costruzione dello stesso.

** Le indicazioni per il *reporting* regionale contabile ed extracontabile sono finalizzate anche all'orientamento e arricchimento del *reporting* aziendale.

2. personalizzazione dei *report* per la parte attinente gli indici di attività e di efficienza;
3. chiara evidenziazione degli scostamenti rispetto alle previsioni o al periodo precedente;
4. gradualità di implementazione del sistema e progressivo raffinamento dello stesso.

Simile impostazione si riscontra nel caso del Piemonte che dà indicazioni di dettaglio per il sistema di *report* regionale mentre lascia ampi spazi di autonomia per la definizione del sistema di *report* aziendale.

La Toscana può essere considerata un caso a sé stante: pur focalizzandosi prevalentemente sul *reporting* regionale di tipo contabile, presenta un insieme di indicatori economici e reali di misurazione della performance, finalizzati a promuovere il *benchmarking* tra le aziende e a orientare e arricchire il *reporting* aziendale.

Le indicazioni più puntuali sul *reporting* aziendale sono contenute nelle linee guida più recenti. Significative in tal senso appaiono le esperienze di Lombardia, Lazio e Abruzzo.

Secondo le linee guida lombarde, tale mezzo rappresenta uno strumento di

gestione basato su criteri di rilevanza delle informazioni, selettività e tempestività. Di qui l'introduzione del principio del *segmental reporting* aziendale; le informazioni elementari possono essere rielaborate secondo livelli differenti di aggregazione al fine di produrre informazioni adatte a diverse e mutevoli esigenze conoscitive, utilizzando i seguenti documenti di *reporting* per CdR: il conto economico, la scheda delle variabili produttive (che rappresenta l'entità dei fattori produttivi in termini reali) e la scheda delle attività e dei servizi realizzati.

Le linee guida abruzzesi compiono un ulteriore passo in termini di prescrittività: sulla base delle esigenze cui deve rispondere il *reporting* (conoscere i programmi e i piani di attività, individuare gli standard di riferimento, misurare i risultati di gestione, disporre di un'indicazione parametrica della produttività dei servizi, monitorare le cause degli scostamenti onde attivare interventi correttivi, mantenere un riferimento costante agli scostamenti di budget) impostano in maniera puntuale il sistema di reportistica aziendale in relazione alle differenti tipologie di centri di rilevazione (reparto ospedaliero, dipartimento salute mentale, dipartimento prevenzione, strutture distrettuali).

In posizione intermedia rispetto a Lombardia e Abruzzo si colloca il Lazio: sono definiti criteri per la progettazione di un «piano di *report*» in relazione ai destinatari, alle aree di rilevazione, ai contenuti, alla forma e alla periodicità di produzione e di distribuzione. In particolare sono individuate tre tipologie di *report*:

1. il *report* di routine, «di andamento» (consumo di fattori produttivi, attività, altre variabili elementari) e «di controllo» (scostamento rispetto ai parametri di budget);
2. il *report* di approfondimento, informazioni di dettaglio richieste dai destinatari rispetto ai *report* di routine (seguono struttura e frequenza dei *report* di routine);
3. il *report* «non strutturato», prodotto sulla base di specifici processi decisionali, su indicazione dei destinatari, con forma e tempistica non prevedibili.

Altro aspetto che accomuna le tre linee guida di Lombardia, Abruzzo e Lazio è la previsione di inserire tra le grandezze riportate periodicamente dai *report* il margine di contribuzione definito per ogni centro di rilevazione. Tale previsione, come si preciserà nel paragrafo successivo, testimonia l'attenzione che complessivamente tali linee guida prestano al tema dell'economicità e al monitoraggio dell'equilibrio economico generale e di quelli parziali. Anche nel caso del Piemonte è prevista la rilevazione periodica del margine di contribuzione per centro di rilevazione; tale dato è richiesto dal sistema dei *report* per la regione mentre è lasciata alle singole aziende la facoltà di decidere se inserirlo o meno nei *report* aziendali.

Analizzando più in dettaglio le indicazioni sulla componente extracontabile del *reporting* aziendale, le esperienze più significative sono ancora quelle di Lombardia, Abruzzo e Lazio.

Nel caso lombardo le linee guida si differenziano nettamente in relazione alla natura dell'azienda considerata. Per le ASL viene suggerita la distinzione fra indicatori espressivi dell'entità delle risorse umane e strumentali utilizzate, delle attività realizzate, della domanda o del bisogno da gestire e della qualità di assistenza garantita.

Le linee guida lombarde per le aziende ospedaliere, similmente al documento abruzzese, propongono indicatori di monitoraggio specifici per i differenti centri erogatori di prestazioni intermedie e finali all'interno di categorie omogenee per tutti i centri di rilevazione.

La Lombardia distingue in particolare tra indicatori di capacità produttiva, di output, di utilizzo delle risorse, di mix, di personale, di costo; l'Abruzzo distingue indicatori di governo clinico (composizione della produzione, complessità, appropriatezza), di governo dei processi (indici di efficienza, saturazione della capacità produttiva, rendimento/produttività dei fattori produttivi, dimensionamento delle risorse) e di governo economico (costo medio per prestazione, assorbimento dei ricavi).

L'attenzione per la definizione di criteri di *reporting* aziendale e per la dimensione extracontabile appare dunque prevalente in quelle linee guida che si propongono di essere di riferimento non solo per l'impostazione del sistema di contabilità analitica, ma più in generale per l'orientamento del sistema di controllo di gestione delle aziende sanitarie.

Sempre in tema di *reporting*, si evidenzia che, sotto prospettive differenti («istitutiva» o «integrativa» delle linee guida ministeriali), le linee guida di Piemonte ed Emilia Romagna presentano indicazioni specifiche finalizzate al monitoraggio del costo di erogazione dei LEA.

9.3.7 Gli orientamenti prevalenti delle linee guida analizzate

Considerazione preliminare è che l'obiettivo comune a tutte le linee guida è l'introduzione di uno strumento di controllo e governo dei costi aziendali. All'interno di tale obiettivo generale sembrano, peraltro, emergere orientamenti specifici e differenziati in relazione al modello di controllo proposto¹¹:

- l'equilibrio economico delle macrostrutture aziendali e dei CdR, inteso come capacità di conseguire un accettabile equilibrio economico, misurato attraverso conti economici di dettaglio e margini definiti per CdC¹²;
- l'efficienza delle macrostrutture, dei CdR e dei CdC, misurata attraverso il confronto fra fattori produttivi impiegati, attività realizzate e prestazioni prodotte;

¹¹ Classificazione effettuata a partire dalla letteratura di riferimento, Casati (1996 e 2000).

¹² Il concetto di «accettabilità» si riferisce al fatto che l'equilibrio economico dei singoli CdR consenta di ottenere un equilibrio economico aziendale complessivo.

Tabella 9.11 **Gli orientamenti prevalenti nel modello di controllo proposto dalle linee guida regionali**

	Equilibrio economico	Efficienza	Produttività
Piemonte	✓	✓	✓
Friuli Venezia Giulia		✓	
Sicilia		✓	
Emilia Romagna		✓	
Lombardia	✓	✓	
Abruzzo	✓	✓	✓
Toscana		✓	✓
Lazio	✓	✓	✓
Puglia		✓	

- la produttività di CdR e CdC, misurata in termini di rapporto fra produzione realizzata e capacità produttiva posta in essere in termini di risorse umane e strumentali.

Tali dimensioni non devono peraltro considerarsi alternative, ma piuttosto complementari e potenzialmente compresenti. La Tab. 9.11 riassume i posizionamenti riscontrati dai curatori del presente capitolo.

Tutte le linee guida analizzate presentano un orientamento verso l'efficienza. Ciò appare coerente con le finalità complessive attribuite alla contabilità analitica quale sistema di riclassificazione dei valori economici di periodo per destinazione.

Le linee guida di più recente definizione (Lombardia, Abruzzo e Lazio) e quella del Piemonte integrano questa impostazione con un orientamento all'equilibrio economico.

Le tre ultime linee guida citate presentano inoltre un focus specifico sulla produttività, coerentemente con l'elevata ampiezza dell'ambito di regolazione dei documenti.

Le linee guida della Lombardia appaiono invece orientate all'efficienza e all'equilibrio economico, ad aspetti quindi maggiormente legati ai consumi piuttosto che alla produzione.

Le linee guida della Toscana, infine, integrano la focalizzazione all'efficienza (coerentemente con l'obiettivo di regolare le metodologie di *costing*) con la dimensione della produttività, che si concretizza nella già evidenziata attenzione per la dimensione extracontabile.

9.4 Conclusioni

Le conclusioni dell'analisi svolta si traggono a partire da uno schema di valutazione sintetica delle linee guida considerate, finalizzato a comprendere il significato della comparazione fra le diverse esperienze e cogliere gli aspetti salienti di ciascuna (Tab. 9.12). Le dimensioni di valutazione sintetiche sono le seguenti: carattere vincolante; ampiezza dell'ambito di regolazione; sofisticatezza metodologica; operatività e analiticità; innovatività.

Il *carattere vincolante* delle linee guida è dato dalla quantità relativa di indicazioni avente carattere obbligatorio per le aziende sanitarie rispetto al contenuto complessivo delle linee guida.

L'*ampiezza* è data dall'estensione del contenuto in relazione alle dimensioni proposte nel par. 9.3.4.

La *sofisticatezza metodologica* è valutata in relazione alla presenza dei seguenti elementi:

1. tensione al *full costing* e dettaglio nella definizione dei criteri di ribaltamento dei costi indiretti e generali sui CdC finali;
2. misurazione e allocazione dei ricavi interni o «figurativi» per prestazioni per «esterni» e per «interni»;
3. identificazione di piani di *report* o completezza delle indicazioni sul *reporting*.

L'*operatività* è stata valutata in termini di presenza di indicazioni immediatamente fruibili per la tenuta del sistema di contabilità analitica aziendale e per il

Tabella 9.12 **Le valutazioni sintetiche sul contenuto delle linee guida regionali**

	Carattere vincolante	Ampiezza	Sofisticatezza metodologica	Operatività/ analiticità	Innovatività
Piemonte	Alta	Alta	Medio-alta	Medio-alta	Medio-alta
Friuli Venezia Giulia	Media	Media	Media	Medio-bassa	Medio-bassa
Sicilia	Bassa	Bassa	Bassa	Bassa	Bassa
Emilia Romagna	Alta	Bassa	Medio-bassa	Alta	Bassa
Lombardia	Medio-alta	Alta	Alta	Alta	Alta
Abruzzo	Alta	Alta	Alta	Medio-alta	Medio-alta
Toscana	Alta	Media	Medio-alta	Alta	Media
Lazio	Media	Alta	Alta	Alta	Alta
Puglia	Media	Media	Media	Media	Media

sistema di *reporting* aziendale o regionale. In tale senso si è assunto che il livello fosse alto per quelle linee guida che regolano direttamente i flussi informativi mentre fosse medio o basso per quelle linee guida che si focalizzano su un insieme di «principi».

Un elevato livello di *analiticità* delle linee guida è stato considerato indice di maggiore operatività; la disciplina di dettaglio dei sistemi di contabilità analitica si traduce in un'immediata applicabilità a livello operativo dei medesimi.

Infine il livello di *innovatività* è stato valutato principalmente in base ai seguenti parametri:

1. orientamento del sistema di rilevazione ai processi, configurazione degli oggetti di rilevazione non esclusivamente legata alle strutture organizzative;
2. orientamento all'integrazione e all'unitarietà tra le rilevazioni contabili ed extracontabili;
3. considerazione degli aspetti di rilevazione meno «consolidati», le rilevazioni nelle strutture territoriali e di prevenzione (ASL);
4. presenza di indicazioni in merito alla gestione dei processi amministrativi e contabili sottesi alle rilevazioni analitiche.

I contenuti emersi nel corso dell'analisi e le valutazioni sintetiche espresse nella Tab. 9.12. consentono di raggruppare le linee guida analizzate secondo la seguente classificazione:

- linee guida «manualistiche», che puntano a definire la configurazione e il funzionamento complessivi del sistema di controllo di gestione, integrando aspetti contabili ed extracontabili. I documenti di questa classe affiancano a indicazioni «strutturali» sul sistema di rilevazioni analitiche elementi relativi al funzionamento e al processo di controllo. Rientrano in tale classe le linee guida del Piemonte, della Lombardia, dell'Abruzzo, del Lazio e della Puglia. All'interno di tale classe si nota che Piemonte e Puglia prestano relativamente minore attenzione agli aspetti generali di controllo;
- linee guida «regolamentative» dei flussi informativi regionali, contraddistinte da una prevalente finalità di comparabilità dei dati analitici tra differenti aziende sanitarie. Rientrano in tale classe Emilia Romagna e Toscana;
- linee guida a contenuto prevalentemente contabile, contraddistinte da una forte attenzione agli elementi «strutturali» del sistema di contabilità analitica e agli aspetti di collegamento con la contabilità generale. Rientrano in tale classe le linee guida di Friuli Venezia Giulia e Sicilia.

La classificazione proposta rappresenta un'utile chiave di lettura delle valutazioni di sintesi sopra proposte.

Si nota anzitutto che il carattere vincolante delle linee guida è significativamente influenzato dalla finalità delle stesse: in particolare, i documenti che si propon-

gono di regolare i flussi informativi tra aziende e regione presentano un carattere marcatamente vincolante. Tale carattere non sembra invece essere legato alla natura formale degli atti con cui le linee guida sono state emanate, come si potrebbe invece presupporre.

L'ampiezza dei contenuti trattati è maggiore nei documenti di tipo manualistico, mentre nei documenti regolamentativi si nota una focalizzazione su determinati fabbisogni informativi di carattere regionale.

Inoltre, le linee manualistiche presentano in generale un maggiore livello di sofisticatezza metodologica rispetto alle altre. Si segnalano peraltro alcune eccezioni: la Puglia si contraddistingue per un livello di completezza informativa inferiore dovuto alla mancanza di indicazioni sul *reporting*, mentre la Toscana assume un livello elevato di sofisticatezza esclusivamente in relazione alle metodologie di *costing*.

Il livello di operatività è generalmente più elevato nelle linee regolamentative, coerentemente con la finalità di fornire indicazioni immediatamente applicabili dalle aziende, anche se tale carattere è evidenziabile anche in alcuni documenti manualistici (Lombardia e Lazio).

Il livello di innovatività non sembra direttamente correlabile con l'appartenenza a una delle classi individuate. Esso sembra piuttosto legato alla tempistica di produzione delle linee guida, in particolare le linee guida più recenti mostrano un maggiore orientamento ai processi, almeno in linea di principio (Lazio e Lombardia) e un livello di sofisticatezza metodologica mediamente più elevata. Il Piemonte rappresenta in tal caso un'eccezione significativa.

In conclusione, sono possibili due considerazioni di carattere generale: le linee guida appartenenti a una specifica classe presentano caratteri omogenei in relazione alle dimensioni di analisi considerate; le linee guida emanate più recentemente presentano mediamente valori più elevati in relazione a tutte le dimensioni di analisi. In questo senso, la regolazione regionale per i sistemi di contabilità analitica sembra muovere verso linee guida maggiormente manualistiche, contraddistinte da un'elevata ampiezza contenutistica, sofisticatezza metodologica e livelli crescenti di innovatività.

Bibliografia

- Anessi Pessina E. (2003), «I sistemi di programmazione e controllo: lo stato dell'arte», in E. Anessi Pessina, E. Cantù (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2003*, Milano, Egea.
- Burch J.G. (2000), *Contabilità direzionale e controllo di gestione*, Milano, Egea.
- Casati G. (a cura di) (1996), *Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie*, Milano, Egea.
- Casati G. (2000), *Programmazione e controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, Milano, McGraw-Hill.

Casati G., Vichi M.C. (2002), *Il percorso assistenziale del paziente in ospedale*, Milano, McGraw-Hill.

Lecci F., Longo F. (2005), «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.

Muraro G. (2000), «Sanità e federalismo fiscale», *Politiche Sanitarie*, n. 1.