



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea Magistrale o Specialistica in  
Management Pubblico e dei Sistemi Socio-Sanitari

**“Analisi dei costi nei reparti di Medicina ASUR”**

“Cost analysis in ASUR medical departments”

Relatore: Chiar.mo

Prof. DEL BENE Luca

Tesi di Laurea di:

Vecchiarelli Emily

matricola n. 1104411

Anno Accademico 2022 – 2023



***A me stessa,  
a tutte le volte che  
ho avuto paura di non farcela.***



# INDICE

Abstract..... 1

Introduzione..... 2

## Capitolo I – Cenni sulla storia delle aziende sanitarie

1.1 Il Sistema Sanitario Italiano ..... 4

1.2 Le più importanti riforme in ambito sanitario ..... 7

1.2.1 Le norme sanitarie prima della L. 833/78..... 7

1.2.2 Legge 833/78 ..... 9

1.3 La seconda grande riforma: D.lgs. 502/92 & D. lgs. 229/99 ..... 13

1.4 Aziendalizzazione, managerializzazione e strumenti direzionali..... 20

## Capitolo II – La teoria del controllo di gestione

2.1 La riforma manageriale ..... 30

2.2 La costruzione di un sistema informativo ..... 36

2.3 La contabilità generale ..... 41

2.4 La contabilità analitica nel controllo di gestione ..... 44

2.5 Il controllo di gestione ..... 48

## Capitolo III – Il sistema dei costi

3.1 Il concetto di costo ..... 59

3.2 La contabilità analitica ..... 66

3.3 Il sistema dei costi nelle aziende sanitarie ..... 67

3.4 La contabilità analitica per centri di costo ..... 71

3.5 Il metodo ABC ..... 77

## **Capitolo IV – ASUR**

4.1 Cenni sull'ASUR .....	81
4.2 PIAO 2022-2024 .....	89
4.3 Caso Studio .....	95

Conclusioni .....	110
-------------------	-----

Bibliografia .....	113
--------------------	-----

Sitografia .....	115
------------------	-----

## **Abstract**

La contabilità analitica, la quale permette di controllare i costi, i ricavi e i risultati della produzione all'interno delle aziende sanitarie è stata un'importante innovazione; l'evento più importante è stato però l'introduzione della contabilità analitica per centri di costo poiché ha apportato una responsabilizzazione nei confronti dei decisori che prima non c'era e ha portato con sé i suoi punti di forza. La contabilità per centri di costo permetta di effettuare confronti tra i costi, tra i risultati di un'azienda e tra le unità o centri di costo dell'azienda stessa per valutare l'andamento aziendale puntando all'uso razionale delle risorse e senza mai perdere di vista l'obiettivo, la salute. Vista l'intangibilità dei prodotti/servizi erogati dalle aziende sanitarie è stata approfondita la dimensione informativa contabile ed extra-contabile tipica di un'azienda sanitaria e dei costi e di come questi vengono localizzati ed imputati.

La metodologia utilizzata è stata quella di analizzare i costi diretti di un reparto ospedaliero, più nello specifico quello della medicina interna, del Presidio Ospedaliero di Ascoli Piceno per osservare un esempio di costi imputati nella realtà.

## **Introduzione**

L'elaborato è aperto da una panoramica sulle riforme più importanti che hanno interessato la sanità italiana, a partire dalla riforma n. 833/78 sino ad arrivare alle riforme del 1992 e 1999: partendo dall'analisi delle più importanti innovazioni che sono state introdotte con il fenomeno dell'aziendalizzazione nelle aziende sanitarie, passando per l'importanza dei sistemi informativi per poi arrivare infine al cuore del lavoro, ovvero la contabilità e i costi.

La riforma manageriale segna un passaggio importante poiché oltre aspetti tecnici legati alle aziende sanitarie dove si vede il passaggio da USL ad ASL, porta all'introduzione del concetto di responsabilizzazione degli operatori, ci si focalizza su un uso efficiente delle risorse e vengono introdotti all'interno delle aziende sanitarie sia i principi economici di efficacia, efficienza, economicità e appropriatezza che gli strumenti manageriali come budget, contabilità generale e analitica.

Un tema è quello del sistema informativo e delle novità introdotte con quest'ultimo, soprattutto nelle aziende sanitarie, poiché viene messa in risalto l'importanza delle informazioni all'interno di un'azienda e di come un complesso di informazioni, interne ed esterne, sia una risorsa. Le informazioni permettono ad un'azienda di avere dati necessari alla gestione interna, di avere informazioni circa la domanda degli utenti e, nel caso delle aziende sanitarie, avere una grande mole di informazioni sia di natura contabile che extra-contabile ha aiutato molto in quello che è stato il percorso di responsabilizzazione degli operatori sanitari sulle scelte, nonché punto di partenza di generazione dei costi.

Le informazioni permettono di guidare i comportamenti, orientare le azioni e le scelte senza mai perdere di vista l'obiettivo principale di un'azienda sanitaria, ovvero la salute.

Uno dei motivi che ha spinto a adottare in questo contesto la contabilità analitica oltre quella generale è la necessità di andare oltre le semplici rilevazioni gestionali per scoprire più a fondo il comportamento dei costi. La scelta di utilizzare questa contabilità dipende dal fatto che ha diversi punti di forza come il fatto che non è sottoposta a vincoli normativi a differenza della contabilità generale, offre informazioni sia contabili che extra-contabili, analizza non solo i costi dei prodotti, dei centri di responsabilità e centri di costo della sola gestione caratteristica ma verifica la congruità tra costi previsionali e consuntivi, guardando non solo al passato ma soprattutto al futuro, comprende le cause degli scostamenti, valuta l'efficienza del personale e dei responsabili.

I costi sono utili per misurare rimanenze, risultato economico, comportamento dei costi, valutare performance. Sono uno strumento a supporto dei decisori nella definizione degli obiettivi e degli standard del sistema previsionale.

Il metodo della contabilità analitica per centri di costo può essere tenuto a costi diretti o a costi pieni; nel primo caso si imputano i costi ai diversi centri di costo in base ai singoli fattori produttivi, nel secondo caso si utilizza un sistema di ribaltamenti fra i centri di costo per arrivare al costo pieno, ovvero la somma di tutti i costi fissi, variabili, diretti e indiretti. La contabilità per centri di costo permette nel modo più efficace di rilevare quante risorse sono state assorbite da un prodotto/servizio e valutarne l'efficienza, gestionale ed economica.

Quindi sono state approfondite la contabilità analitica e la contabilità per centri di costo e l'iter di imputazione dei costi ai centri di costo, per arrivare infine all'ultimo capitolo che è quello che ha avuto ad oggetto un caso, ovvero l'osservazione da vicino dei costi di un vero reparto ospedaliero, quello di medicina interna, del Presidio Ospedaliero di Ascoli Piceno e l'imputazione ad esso dei costi diretti.

## CAPITOLO I – Cenni sulla storia delle aziende sanitarie

### 1.1 Il Sistema Sanitario Italiano

I sistemi sanitari costituiscono il presupposto<sup>1</sup> e il risultato delle politiche sanitarie; presupposto poiché rappresentano una costellazione di attori individuali e collettivi, tra cui istituzioni pubbliche, private, non profit e norme e il risultato, in quanto insieme di valori e obiettivi di salute<sup>2</sup>. Il sistema sanitario non è un mercato, è un bene pubblico a cui i cittadini hanno diritto e che lo Stato ha quindi il dovere di tutelare come cita il primo comma dell'articolo 32, che tutela il diritto alla salute:

“La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli ingenti”<sup>3</sup>

Le politiche sanitarie e i sistemi sanitari rappresentano le modalità con cui l'azione collettiva agisce per definire le proprie azioni riguardo la promozione della salute<sup>4</sup>. Nel dettaglio le politiche sanitarie rappresentano i programmi, gli interventi, i provvedimenti e misure con cui si agisce<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup>Il Sistema Sanitario Italiano inteso, secondo uno sguardo più sociologico, come il presupposto delle politiche sanitarie in quanto esso rappresenta l'insieme delle norme, istituzioni, attori, risorse umane e altre tipologie di risorse, ad esempio i materiali, che concorrono alla promozione, al recupero e al mantenimento della salute, obiettivo primario del SSN, Cardano M., Giarelli G., Vicarelli G., *Sociologia della salute e della medicina*, Bologna, il Mulino, 2020

<sup>2</sup>Cardano M., Giarelli G., Vicarelli G., *Sociologia della salute e della medicina*, Bologna, il Mulino, 2020, “*op.cit.*”

<sup>3</sup><https://www.senato.it/istituzione/la-costituzione/parte-i/titolo-ii/articolo-32>

<sup>4</sup>Secondo la definizione dell'OMS “ la promozione della salute è il processo che mette in grado le persone di aumentare il controllo sulla propria salute e di migliorarla, <https://www.salute.gov.it/>.

<sup>5</sup>Cardano M., Giarelli G., Vicarelli G., *Sociologia della salute e della medicina*, Bologna, il Mulino, 2020, “*op.cit.*”

Le caratteristiche che accomunano tutti i sistemi sanitari sono, in larga misura, le seguenti<sup>6</sup>:

- decisioni prese dalle autorità e istituzioni di governo: a livello nazionale, il Ministero della Sanità, a livello locale, le Regioni o livello sovranazionale;
- decisioni assunte tramite norme;
- garantire lo stato di buona salute;
- promuovendo e garantendo ai cittadini l'accesso e la fornitura di beni sanitari incentrati sulla prevenzione, diagnosi, trattamento e cure.

Il sistema sanitario è un sistema complesso, può essere osservato da varie prospettive, ognuna della quale ha al proprio interno un complesso di meccanismi multidisciplinari.

Gli studi degli anni '70 classificano varie tipologie di sistemi sanitari, variegati in base a variabili di natura organizzativa, politica, economica, sanitaria e socioculturale. Una delle prime classificazioni riconosce cinque tipologie di sistemi sanitari: privato (Stati Uniti nell'800), pluralistico (Stati Uniti nel '900), delle assicurazioni (Francia e Svezia), servizio sanitario nazionale (Regno Unito e Italia) e socializzato (ex Unione Sovietica). La storia del nostro sistema sanitario è stata caratterizzata da quattro periodi storici: periodo liberale, periodo fascista, primo periodo repubblicano e secondo periodo repubblicano<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup>Cardano M., Giarelli G., Vicarelli G., *Sociologia della salute e della medicina*, Bologna, il Mulino, 2020, "op.cit."

<sup>7</sup>Cardano M., Giarelli G., Vicarelli G., *Sociologia della salute e della medicina*, Bologna, il Mulino, 2020, "op.cit."

Il periodo liberale è noto come un sistema di welfare residuale, ovvero l'intervento dello Stato in campo sanitario era complementare ai soggetti che sono sempre esistiti, cioè famiglia, istituzioni religiose e società di mutuo soccorso; nel periodo fascista il sistema sanitario venne ridefinito in chiave familistico-corporativa, con l'esaltazione del ruolo della famiglia da un lato insieme al lavoro femminile indirizzato principalmente alla cura e dall'altro lato la nascita e presenza delle opere pie della chiesa cattolica; durante il primo periodo repubblicano si ebbe una transizione democratica, e con la democrazia presero vita le speranze di un cambiamento radicale nel sistema, compreso il sistema sanitario<sup>8</sup>.

Le uniche due iniziative che presero vita in questo momento storico, dove non fu possibile avviare il profondo cambiamento, furono l'istituzione del Ministero della Sanità nel 1958 e la cosiddetta Legge Mariotti nel 1968 che trasferì la gestione degli ospedali alle regioni e avviò il processo di rinnovamento del sistema sanitario. Infatti, attraverso l'ultimo passaggio, il secondo periodo repubblicano, partirono i grandi cambiamenti; come sappiamo infatti, fu nel 1978 che venne istituito il Servizio Sanitario Italiano, SSN, con la Legge di riforma sanitaria n. 833, che introdusse un modello universalistico di tutela della salute, sostituendo il vecchio sistema mutualistico fino ad allora vigente e ponendo gli oneri a carico della fiscalità generale. Le casse mutue erano gli enti assicurativi che affondano le radici nelle società operaie intorno all'800, quando i lavoratori salariati iniziarono ad associarsi e a mettere in comune risorse per assicurarsi dai rischi della vita sui luoghi di lavoro.

---

<sup>8</sup>Cardano M., Garelli G., Vicarelli G., *Sociologia della salute e della medicina*, Bologna, il Mulino, 2020, "op.cit."

## **1.2 Le più importanti riforma in ambito sanitario**

### **1.2.1 Le norme sanitarie prima della L. 833/78**

Le principali tappe evolutive che ci hanno condotto alla Riforma n. 833/1978 iniziano nel 1860 circa con le prime Leggi in materia di sanità pubblica, tra cui troviamo le Opere Pie, le prime riforme in tema di tutela della salute e dell'igiene, tra cui la cd. <<Legge Crispi>> che trasformò le Opere Pie in Ipub, ovvero Istituti pubblici di assistenza e beneficenza; permise l'istituzione di una cassa nazionale di previdenza per l'invalidità che successivamente si trasformerà e prenderà il nome di INPS, Istituto Nazionale per la Previdenza Sociale e durante il periodo fascista fu istituito un Testo Unico in materia di legislazione Sanitaria.

Il primo grande cambiamento è avvenuto nel 1958, l'anno in cui venne Istituito il Ministero della Sanità. L'evoluzione normativa più attuale ebbe inizio con la L.132/1968, definita Legge Mariotti, la quale fu il primo tentativo di creare una rete assistenziale ospedaliera pubblica; la Legge Mariotti riconobbe agli ospedali lo status giuridico di enti pubblici superando la vecchia definizione di IPAB (istituzioni di pubblica assistenza e beneficenza) e introdusse cambiamenti sia organizzativi che sul fronte istituzionale<sup>9</sup>: il riconoscimento dei diritti ai cittadini in termini di salute, a prescindere dalle condizioni sociali ed economiche, l'incremento delle attività ospedaliere e l'introduzione di una vasta gamma di attività offerte in ambito ospedaliero comprese quelle di alta specializzazione.

---

<sup>9</sup>Marinò L., La Ricerca dell'economicità nelle aziende sanitarie locali (Concetti, modelli, decisioni) Torino, G. Giappichelli, 2008

Il problema di questa legge fu, che al posto di unificare i cittadini e garantire assistenza a tutti nella stessa misura diede vita a sovraffollamento, in quanto aumentarono i ricoveri impropri e il livello di saturazione delle strutture<sup>10</sup>.

Il passaggio successivo vide quindi la necessità di riorganizzare il sistema sanitario e nacque così il Sistema Sanitario Nazionale il quale aveva l'intento di razionalizzare la spesa sanitaria, infatti vedremo come cambia il concetto di programmazione e sistema di controllo introducendo anche concetti più propri del mondo economico-aziendale come quello dell'efficienza, efficacia ed economicità.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup>Cardano M., Giarelli G., Vicarelli G., Sociologia della salute e della medicina, Bologna, il Mulino, 2020, "op.cit."

<sup>11</sup> <https://www.nurse24.it/infermiere/leggi-normative/legge-833-78-istituzione-servizio-sanitario-nazionale.html>

### 1.2.2 Legge 833/78

Con l'avvento dell'ultimo dei quattro periodi che hanno caratterizzato la storia del sistema sanitario italiano, il secondo periodo repubblicano, partirono i grandi cambiamenti. Infatti, fu nel 1978 che venne istituito il Servizio Sanitario Nazionale, SSN, con la Legge di riforma sanitaria n. 833<sup>12</sup>, che introdusse un modello universalistico di tutela della salute, sostituendo il vecchio sistema mutualistico<sup>13</sup> fino ad allora vigente, ponendo gli oneri a carico della fiscalità generale e fissando come obiettivo principale quello di superare la frammentazione fino ad allora presente nel sistema sanitario italiano.

I principi fondamentali su cui si basa il SSN dalla sua istituzione sono l'universalità, l'uguaglianza e l'equità. Il nuovo assetto si pone tra gli obiettivi quello di estendere a tutta le popolazioni, senza fare alcuna differenza, le prestazioni sanitarie. L'attuazione del servizio sanitario compete allo Stato, alle regioni e agli enti locali territoriali, garantendo la partecipazione dei cittadini<sup>14</sup>. Questo nuovo assetto persegue inoltre gli obiettivi di partecipazione democratica, globalità degli interventi, coordinamento tra le istituzioni attraverso la territorializzazione dei servizi di assistenza sanitaria con l'istituzione delle Unità Sanitarie Locali (USL) e la formazione del Distretto Sanitario di base.

---

<sup>12</sup>Marinò L., La Ricerca dell'economicità nelle aziende sanitarie locali (Concetti, modelli, decisioni) Torino, G. Giappichelli, 2008, "op.cit."

<sup>13</sup>Le casse mutue sono gli enti assicurativi che affondano le radici nelle società operaie intorno all'800, quando i lavoratori salariati iniziarono ad associarsi e a mettere in comune risorse per assicurarsi dai rischi della vita sui luoghi di lavoro.

<sup>14</sup> Marinò L., La Ricerca dell'economicità nelle aziende sanitarie locali (Concetti, modelli, decisioni) Torino, G. Giappichelli, 2008, "op.cit."

I principi guida di questo nuovo sistema sono: universalità e equità nell'accesso alle prestazioni sanitarie, la responsabilità primaria dello Stato e degli enti territoriali nella tutela della salute<sup>15</sup>. Attraverso questi obiettivi e principi guida si è cercato di raggiungere alcuni obiettivi, tra cui:

- Educazione sanitaria
- La prevenzione delle malattie e degli infortuni in ambiti sia di vita che di lavoro
- La riabilitazione degli stati di invalidità e inabilità somatica e psichica
- L'igiene degli ambienti di vita e di lavoro
- L'igiene degli alimenti
- La formazione professionale
- La sicurezza del lavoro, con la partecipazione dei lavoratori alle attività preventive
- Le scelte responsabili e consapevoli di procreazione, compresa la tutela della maternità e dell'infanzia
- La promozione della salute in età evolutiva
- La tutela della salute agli anziani
- La tutela della salute mentale

---

<sup>15</sup>Si rimanda in Marinò L., La Ricerca dell'economicità nelle aziende sanitarie locali (Concetti, modelli, decisioni) Torino, G. Giappichelli, 2008, "op.cit.", pagina 56

L'organizzazione nazionale ha previsto con questa riforma un Piano Sanitario Nazionale con cui indicare le linee generali di indirizzo e le modalità di svolgimento delle attività istituzionali del SSN, il quale viene predisposto dal Governo su proposta del Ministero della sanità, sentito il Consiglio sanitario nazionale e infine per la sua messa in opera è necessaria l'approvazione del Parlamento. In seguito, le Regioni predispongono e approvano i propri Piani Sanitari Regionali tenendo conto del riferimento nazionale<sup>16</sup>.

Tra i cambiamenti apportati dalla riforma ci sono alcune deleghe alle regioni come ad esempio: realizzazione delle attività sopra elencate, verifica della radioattività ambientale e controlli della produzione e del commercio di prodotti e alimenti, il decentramento poteri decisionali<sup>17</sup>. Inoltre, sono trasferite alle regioni funzioni di: prevenzione e cura di qualunque tipo di malattia; prevenzione delle malattie professionali; riabilitazione degli stati di invalidità; l'igiene; la tutela igienico sanitaria; l'igiene e la tutela delle attività sportive; l'educazione sanitaria; la formazione; l'assistenza veterinaria e tutti i compiti residui non riservati all'attività esclusiva dello Stato<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup>Marinò L., La Ricerca dell'economicità nelle aziende sanitarie locali (Concetti, modelli, decisioni) Torino, G. Giappichelli, 2008, "op.cit."

<sup>17</sup><https://www.nurse24.it>

<sup>18</sup>Legge n.833/78

Nel dettaglio, le innovazioni della riforma n. 833/78 sono le seguenti:

- Nascita del Consiglio Superiore di Sanità con funzioni di consulenza per la politica sanitaria nazionale e l'elaborazione e l'attuazione del piano sanitario nazionale;
- L'Istituto Superiore di Sanità diventa organo tecnico-scientifico, fornendo attività di consulenza nelle materie di competenza dello Stato;
- Nascita delle USL, in ambiti territoriali costituiti dai 50000 ai 200000 abitanti con compiti di: educazione, igiene, prevenzione, protezione e assistenza, medicina del lavoro, medicina scolastica, medicina dello sport, assistenza domiciliare, riabilitazione e assistenza farmaceutica.

Di fatto, quindi, la riforma ha disegnato un sistema articolato su tre livelli: Nazionale, Regionale e Locale e composto dai seguenti organi: Assemblea generale, il Comitato di Gestione e il Collegio dei Revisori. La nascita del Sistema Sanitario Nazionale, oltre che apportare servizi essenziali e alla portata di tutti, ha avuto anche effetti negativi e critici, poiché poco dopo tempo dalla sua istituzione, iniziarono a manifestarsi problemi dal punto di vista del governo finanziario e dal punto di vista organizzativo – qualitativo, a cui si troverà una soluzione con la cosiddetta “seconda riforma sanitaria” che prenderà forma con i decreti legislativi n. 502/1992, n. 517/93 e il n. 229/1999.

### **1.3 La seconda grande riforma: D. lgs. 502/92 & D. lgs. 229/99**

A seguito dunque della riforma del '78, ci fu una seconda grande riforma, composta da due decreti legislativi, che apportarono delle importanti modifiche al sistema sanitario: il Decreto legislativo n. 502/92 e il Decreto legislativo n. 229/99 che ad oggi rappresentano in materia sanitaria la base normativa per quanto riguarda l'organizzazione dei servizi sanitari.

Dopo aver effettuato il tentativo di avere un Sistema Sanitario unitario ed efficiente, l'assetto di governance cambiò profondamente alla volta di uno scenario che potesse presentare i caratteri dell'efficienza, della qualità in termini di servizi agli utenti, data anche la grande quota di risorse economiche che assorbe il sistema sanitario, attraverso alcune fondamentali innovazioni<sup>19</sup>:

- L'ampio decentramento delle funzioni e poteri dando maggiore responsabilità alle Regioni, secondo il principio di sussidiarietà verticale;
- La separazione del ruolo della politica dal ruolo della amministrazione;
- La trasformazione delle USL in ASL, dotate di propria autonomia gestionale, patrimoniale, economica, finanziaria, imprenditoriale e organizzativa e dotate di personalità giuridica;
- La trasformazione di alcuni ospedali, aventi alcuni requisiti, in Aziende Ospedaliere;

---

<sup>19</sup>Marinò, L., *La ricerca dell'economicità nelle aziende sanitarie locali (Concetti, modelli, decisioni)*, Torino, G. Giappichelli, 2008, "op.cit.", pagina 59

A seguito di questa riorganizzazione vennero ridefinite le competenze in materia sanitaria organizzandola su più aree; l'area centrale è rappresentata dal Ministero della salute con compiti di coordinamento e indirizzo generale; l'area territoriale con funzioni di indirizzo specifico e organizzazione e infine l'area locale con funzioni gestionali delle proprie ASL e Aziende Ospedaliere.

Con il decreto legislativo n. 502 inoltre viene introdotto il ricorso al pagamento diretto, un regime di pagamento, forfettario, per partecipare alle spese sanitarie; vengono definite le aree prioritarie di intervento; vengono introdotti i LEA<sup>20</sup>, cioè i livelli di assistenza essenziali, si ha il passaggio a un'economia di tipo economico – patrimoniale e viene istituito un organo monocratico formato da un direttore generale e un collegio di revisori.

Una delle modifiche più significative nel mondo sanitario a livello gestionale è rappresentata dal decreto legislativo n. 502/92, su citato, il quale introdusse delle rotture rispetto al passato e ai principi regolatori del sistema sanitario poiché questo decreto fu quello che diede avvio ai processi di aziendalizzazione, privatizzazione e regionalizzazione<sup>21</sup>.

L'aziendalizzazione trasformò le vecchie USL in ASL (Azienda Sanitaria Locale), con autonomia contabile, organizzativa, gestionale, economica e finanziaria propria e separò gli ospedali da quest'ultime trasformando i maggiori in Aziende Ospedaliere (AO), separando le aziende produttrici da quelle erogatrici di servizi sanitari, a seconda delle scelte e dei vari modelli adottati a livello regionale.

---

<sup>20</sup> LEA sono i livelli di assistenza essenziali, cioè i livelli minimi di assistenza che devono essere garantiti ad ogni cittadino.

<sup>21</sup><https://sbilanciamoci.info/>

Mentre con la regionalizzazione si diede un freno alla spesa sanitaria, prima di quegli anni fuori controllo, causa di numerosi problemi per il bilancio del Paese, in quanto fu data alle Regioni la responsabilità con risorse proprie per eventuali deficit, con un intervento dello Stato più residuale, e inoltre gli fu lasciato maggiore margine di azione e responsabilità in termini di organizzazione e funzionamento dei servizi. La normativa prevede un sistema complesso, una rete articolata tra questi attori, regolata con accordi, autorizzazioni e accreditamenti.

Le autorizzazioni costituiscono il requisito di base per l'apertura e l'esercizio delle attività sanitarie o sociosanitarie e affinché sia legittimata la loro attività sono richiesti standard minimi di sicurezza e qualità nelle prestazioni.

L'accreditamento istituzionale delle strutture per l'esercizio di attività sanitarie per conto del Servizio Sanitario Nazionale, previo accertamento dei requisiti, rilasciato dalla regione alle strutture autorizzate pubbliche, private lucrative e non lucrative, equiparate.

La riforma Bindi, il decreto legislativo n. 229/99 analizza più da vicino il territorio facendo una distinzione tra tre macro aree: assistenza territoriale, assistenza ospedaliera e assistenza sui luoghi di lavoro e viene attribuita una maggiore importanza al ruolo del distretto e a quali sono i suoi ruoli per quanto riguarda: assistenza primaria sanitaria e socio-sanitaria, la coordinazione delle attività insieme ai dipartimenti e presidi ospedalieri e la gestione dei bilanci delle ASL provviste quindi di autonomia tecnica- gestionale ed economica-finanziaria. Il decreto legislativo n. 229/99 ha introdotto due diverse modalità di finanziamento delle prestazioni a carico del Servizio Sanitario Nazionale: i trattamenti ospedalieri, sia in regime di ricovero sia in regime di day hospital, sono remunerati in base a tariffe predefinite (DRG: Diagnosis Related Groups)<sup>22</sup> mentre le funzioni assistenziali globali invece sono remunerate in base al costo standard di produzione del programma di assistenza, come lo era già da prima.

---

<sup>22</sup> I DRG sono una scala di tipo nominale (o per attributo) a più classi, che consente di distinguere gli individui appartenenti a classi differenti senza avere la possibilità di ordinarli in modo naturale; sono un modello clinico di tipo categorico - sviluppato da panel di clinici e verificato sulla base di ampie base di dati - che permette la individuazione di categorie o tipologie di pazienti simili per intensità di consumo di risorse e clinicamente significative a cura di <https://www.salute.gov.it/>

Il sistema dei DRG è un valido strumento di classificazione dell'attività ospedaliera in quanto è caratterizzato dalle seguenti caratteristiche<sup>23</sup>:

- Esaustività: copre l'intera casistica ospedaliera;
- Il raggruppamento è fatto su informazioni cliniche e demografiche raccolte attraverso l'analisi delle SDO;
- Le informazioni raccolte sono sia di tipo clinico, per ogni intervento e trattamento effettuato e sia su elementi soggettivi come età, modalità di dimissioni;
- La significatività clinica, ovvero le tipologie di pazienti sono simili dal punto di vista clinico.

---

<sup>23</sup><https://www.salute.gov.it/>

Al primo livello con funzioni di pianificazione strategica e indirizzo generale c'è lo Stato, che ha il compito di emanare il Piano Sanitario Nazionale, il quale copre un orizzonte temporale di tre anni definendo gli obiettivi da raggiungere con riferimento ai servizi di prevenzione, cura, riabilitazione in coerenza con le compatibilità finanziarie. In particolare, il piano deve indicare per il triennio<sup>24</sup>:

- Le aree prioritarie di intervento;
- I livelli essenziali di assistenza da assicurare su tutto il territorio;
- La quota capitaria di finanziamento per ogni anno;
- Gli indirizzi per guidare verso un miglioramento continuo della qualità assistenziale offerta, promuovendo progetti sovraregionali;
- I progetti - obiettivo realizzati secondo una logica di integrazione sociosanitaria;
- Le finalità generali e i settori principali della ricerca biomedica e sanitaria;
- Le esigenze relative alla formazione di base e continua;
- Le linee guida e i percorsi diagnostico – terapeutici orientati a un'erogazione standard;
- I criteri e gli indicatori per verificare i livelli di assistenza in coerenza con gli obiettivi programmati.

---

<sup>24</sup>Marinò, L., *La ricerca dell'economicità nelle aziende sanitarie locali (Concetti, modelli, decisioni)*, Torino, G. Giappichelli, 2008, "op.cit.", pagina 62

Il Ministro della Salute, sentita l'Agenda nazionale per i servizi sanitari regionali e la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome, con apposito decreto individua i sistemi di classificazione che definiscono l'unità di prestazione o di servizio da remunerare e determina le tariffe massime da corrispondere alle strutture accreditate<sup>25</sup>. Questi meccanismi sono stati il risultato di una riorganizzazione del sistema ispirata al New Public Management<sup>26</sup>. Adottando sistemi di direzione, tecniche di gestione e strumenti di gestione propri delle aziende anche all'interno delle organizzazioni pubbliche.

A seguito di queste riforme, dando uno sguardo agli ultimi anni, le innovazioni che troviamo sono la Legge quadro n. 328/2000, in ambito sociosanitario e l'ultima riforma è quella dell'assistenza territoriale che definisce un nuovo modello organizzativo del Sistema Sanitario Nazionale che mira a una sanità più vicina alle persone e al superamento delle disuguaglianze con l'obiettivo di conseguire standard qualitativi di cura adeguati<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup><https://www.salute.gov.it/>

<sup>26</sup>Il NPM segna una discontinuità, perché nasce da una crisi, che è quella dell'idea progressista di pubblica amministrazione come vettore di crescita sociale ed economica; si osservano costi crescenti delle amministrazioni, proliferazione di agenzie e di enti, fallimenti degli interventi e sprechi di risorse, comportamenti distortivi e opportunistici da parte degli agenti pubblici

<sup>27</sup><https://www.pnrr.salute.gov.it/>

## **1.4 Aziendalizzazione, managerializzazione e strumenti direzionali**

L'introduzione della dimensione economica con la logica manageriale è stato cruciale per la gestione del sistema informativo, poiché comportò la necessità di avere un sistema informativo più completo, data la complessità e la quantità di informazioni raccolte tanto da considerare un sistema di decision making<sup>28</sup>.

Il processo di aziendalizzazione ha favorito un arricchimento delle funzioni di governo con l'introduzione di funzioni di programmazione, organizzazione e controllo, cioè le fasi principali del processo che riguarda tutti gli attori ha introdotto nelle aziende sanitarie l'utilizzo di strumenti manageriali adottando sistemi di direzione, tecniche e strumenti di gestione più propri delle aziende private. Un contributo notevole a questo arricchimento è stato apportato dagli strumenti utilizzati<sup>29</sup>: contabilità economico – patrimoniale, sistema di bilancio, contabilità analitica, budget e sistema di reporting e dai documenti che le aziende devono redigere per rendicontare la propria attività sia quelli di natura prospettica che consuntiva: il bilancio pluriennale di previsione di durata triennale, il bilancio di previsione annuale o budget consolidato di esercizio, budget economico preventivo e budget finanziario e articolato per centri di responsabilità. Altresì importante nelle aziende sanitarie è la valutazione e il controllo delle performance con opportuni indicatori. La managerializzazione in sanità introduce gli strumenti manageriali tipici di un'azienda; questo processo è stato realizzato vista la maggiore attenzione riguardo il concetto di qualità nell'erogazione dei servizi sanitari e ancora di più nella gestione delle risorse economiche. L'applicazione

---

<sup>28</sup>Marinò, L., *La ricerca dell'economicità nelle aziende sanitarie locali (Concetti, modelli, decisioni)*, Torino, G. Giappichelli, 2008, "op.cit.", pagina 90

delle tecniche di gestione manageriali ha avuto un notevole impatto sulla professione medica, sulla 'commercializzazione' della sanità, poiché è diventata crescente l'attenzione per gli obiettivi economici; questo concetto fu inglobato anche dalle organizzazioni pubbliche poiché si ritenne opportuno dare una maggiore importanza ad aspetti come forme di controllo sull'utilizzo di risorse, economiche e non, garantendo l'appropriatezza clinica ed organizzativa con l'introduzione di standard e indicatori qualitativi nella scelta di protocolli diagnostici-terapeutici per omogeneizzare le scelte e utilizzare le risorse nel modo più efficiente e infine, per attribuire la giusta attenzione al raggiungimento degli obiettivi gestionali programmati dal vertice delle organizzazioni sanitarie in cui viene introdotta una nuova figura, il medico-manager, ovvero un professionista sanitario a cui vengono attribuiti ruoli di coordinamento e direzione con competenze gestionali e organizzative, poiché è opportuno analizzare le scelte riguardo la pianificazione del bene salute anche attraverso occhi che operano in prima linea.

A seguito di questi cenni riguardo la storia e l'evoluzione del sistema sanitario nazionale è opportuno un commento sull'aziendalizzazione del sistema sanitario, affrontato in alcuni studi aventi ad oggetto ricerche sulla gestione dell'assistenza sanitaria e sociale. In questo rapporto viene affrontato il tema dell'aziendalizzazione, la quale è stata per molto tempo al centro del dibattito politico e scientifico. Questo rapporto ha quindi il compito di analizzare i cambiamenti avvenuti nel sistema sanitario a seguito dell'introduzione dell'approccio economico-aziendale.

Il bisogno di introdurre un approccio economico-aziendale all'interno di un sistema sanitario è derivato dal fatto che le possibilità di governo di un'azienda si fondano sulle capacità di controllare, attraverso l'esame dei risultati conseguiti, il grado di raggiungimento degli obiettivi<sup>30</sup>. È opportuno avere quindi a disposizione degli strumenti economici per misurare, analizzare e interpretare le attività.

Vengono introdotti strumenti di controllo e gestione per poter rendicontare il comportamento gestionale di un'azienda, ovvero il comportamento dei diversi attori che interagiscono al suo interno. Tra le finalità che la letteratura assegna ai sistemi di programmazione e controllo infatti troviamo<sup>31</sup>:

- Valorizzazione e articolazione dei programmi strategici;
- Responsabilizzazione;
- Guida e motivazione dei manager;
- Coordinamento ed integrazione;
- Comunicazione;
- Valutazione e controllo;
- Apprendimento e formazione

---

<sup>30</sup>Cantù E., L'aziendalizzazione della sanità in Italia, Egea online, SDA Bocconi, 2010, pagina 543

<sup>31</sup>Cantù E., L'aziendalizzazione della sanità in Italia, Egea online, SDA Bocconi, 2010, "op.cit.", pagine 543-544

Poiché lo scopo di un'azienda è quello di soddisfare bisogni, nel caso delle aziende sanitarie il bene salute, attraverso una serie di operazioni che consentono di produrre beni o servizi. Le numerose riforme che hanno interessato il sistema sanitario dal 1860 circa ad oggi, hanno introdotto strumenti manageriali per affrontare i cambiamenti apportati e regolare la disciplina sanitaria.

Gli strumenti utilizzati in campo sanitario sono principalmente il budget, la contabilità analitica, il sistema di reporting.

Le aziende sappiamo essere formate da risorse umane, finanziarie e tecnologiche, un tratto peculiare di quelle sanitarie è sicuramente il fine, ovvero raggiungere l'obiettivo salute, rendono del tutto peculiare l'applicazione di questi strumenti in sanità, in particolare in quelle pubbliche dato che<sup>32</sup>:

- La finalità è il soddisfacimento dei bisogni di salute, rispettando i criteri di efficienza, efficacia ed economicità;
- Non è un'azienda che opera sul mercato, ma il contesto è più complesso;
- Non è possibile standardizzare la salute e i costi dei processi di prevenzione, diagnosi, trattamento e cura come avviene nella produzione di beni servizi da quelli sanitari;
- Le attività sono molto differenziate ed è presente una forte specializzazione ma al contempo è opportuno lavorare in maniera integrata;
- Bisogna rispettare delle linee guida regionali e statali

---

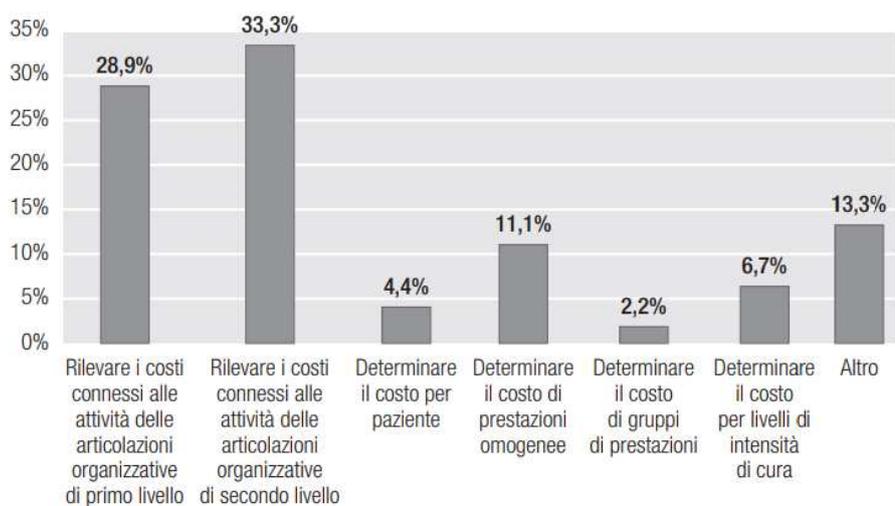
<sup>32</sup>Cantù E, L'aziendalizzazione della sanità in Italia, Egea online, SDA Bocconi, 2010, "op.cit.", pagine 544-545

Dunque, risulta importante anche per l'azienda sanitaria utilizzare strumenti manageriali in modo tale da riuscire a garantire il raggiungimento degli obiettivi nel rispetto sia del principio dell'economicità e soprattutto degli obiettivi di salute, dato che sappiamo bene essere l'obiettivo primario di una organizzazione sanitaria.

È un settore in cui è difficile, come già detto, definire con chiarezza le relazioni fra risorse impiegate, in termini di costi e output ottenuti, per cui si vedrà come è opportuno utilizzare strumenti come misurazione di costi diretti e indiretti, individuazione di centri di costo e centri di responsabilità, fare analisi delle varie tipologie di prestazioni.

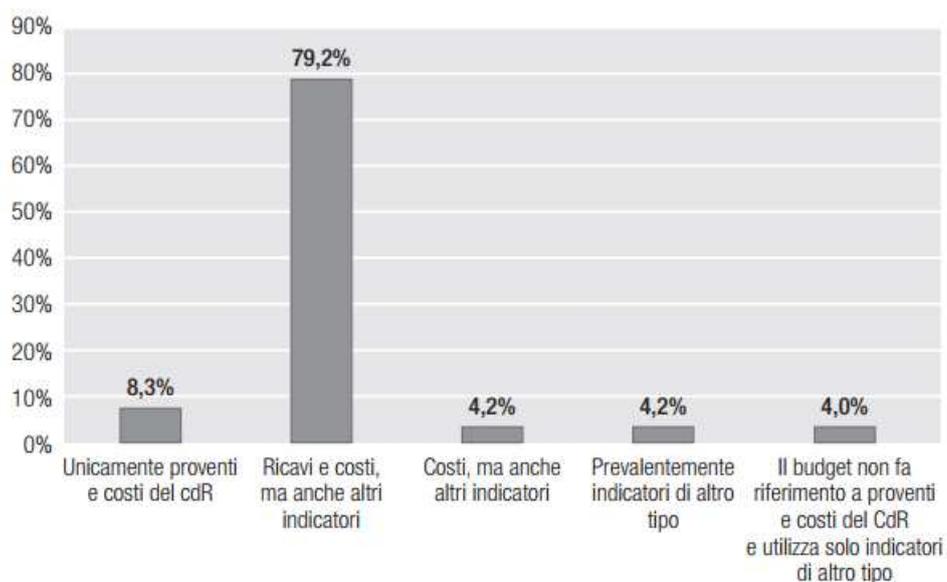
Alcuni grafici riportano alcune delle motivazioni che spingono un'azienda sanitaria ad avvalersi di strumenti economico-aziendali:

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



Cantù E, L'aziendalizzazione della sanità in Italia, Egea online, SDA Bocconi, 2010

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



Cantù E, L'aziendalizzazione della sanità in Italia, Egea online, SDA Bocconi, 2010

Un bilancio delle informazioni raccolte ci porta a dire che l'utilizzo del sistema di contabilità e degli strumenti manageriali è un punto di forza per le aziende sanitarie in quanto permette di conoscere le implicazioni economiche e utilizzare i risultati raggiunti per riuscire a responsabilizzare e programmare i prossimi obiettivi ottimizzando e potenziando l'offerta delle prestazioni sanitarie e assistenziali<sup>33</sup>.

Volendo dare uno sguardo al futuro si intravede, con un piccolo ritardo rispetto ad altri paesi, uno sviluppo digitale e tecnologico a rappresentare un valore aggiunto per il nostro sistema sanitario per poter intervenire in maniera più tempestiva su molti aspetti della vita quotidiana, ad esempio con la telemedicina e teleassistenza. Per garantire equità di accesso ai servizi sanitari è necessario definire nuovi modelli di cura che siano assicurati da una rete organizzata per intensità assistenziale, in cui siano presenti sia poli di alta specializzazione ma anche, e soprattutto, una vasta ed efficiente rete territoriale, dai centri più grandi ai centri più disagiati, per cercare di raggiungere il più alto numero di utenti. Si pensi alla robotica, alla telemedicina, all'assistenza domiciliare, alla potenza dei big data, tutti quei grandi set di dati raccolti periodicamente o automaticamente che vengono archiviati in grandi data base e che possono essere riutilizzati con lo scopo di migliorare le prestazioni del sistema sanitario.

---

<sup>33</sup>Cantù E, L'aziendalizzazione della sanità in Italia, Egea online, SDA Bocconi, 2010, "op.cit.", pagina 561

Viviamo nell'ottica di definire un modello di riferimento a livello nazionale, oggi il nostro sistema sanitario è molto frammentato, dato che ogni regione ha attuato un piano diverso, purtroppo frutto delle differenze che ci sono tra le varie regioni in termini di risorse e ricchezza; tra i vari schemi<sup>34</sup> adottati dalle regioni italiane vi sono: ASL – terzo pagatore: adottato ad esempio dalla Regione Lombardia, con cui si vuole aumentare la pressione competitiva; ASL – programmatore: adottato dalla maggior parte delle regioni, con l'intento di controllare la spesa e diminuire le pressioni competitive; ASL – sponsor: adottato da poche regioni, ma poi abbandonato, prevedeva un ruolo più attivo delle ASL nella selezione degli erogatori con riferimento alle opzioni – offerte.

---

<sup>34</sup>Marinò, L., *La ricerca dell'economicità nelle aziende sanitarie locali (Concetti, modelli, decisioni)*, Torino, G. Giappichelli, 2008, "op. cit.", pagina 154 - 155

## **CAPITOLO II – La teoria del controllo di gestione**

### **2.1 La riforma manageriale**

Il D. 502/92 segna lo spartiacque tra un modello tradizionale burocratico – amministrativo e un nuovo modello manageriale con un nuovo assetto basato sui principi dell'autonomia e della responsabilità aziendale<sup>35</sup>; questa riforma manageriale ha intrapreso una duplice direzione: da un lato la gestione delle unità sanitarie locali viene tolta agli enti locali e la funzione di governo politico – istituzionale sull'assistenza sanitaria viene ricondotta a livello regionale; dall'altro lato è segnata dal passaggio da USL ad ASL con la nomina di un Direttore generale come responsabile dovendo rispondere ad un obiettivo importante, ovvero la responsabilizzazione verso la spesa sanitaria<sup>36</sup> e inoltre, viene attribuita alla funzione manageriale il compito di garantire un uso efficiente delle risorse impiegate per raggiungere le finalità perseguite. La vera novità apportata da questa riforma non sta solo nelle modifiche a livello di principi o finalità, ma piuttosto nell'impostazione delle logiche e nelle forme di governo del sistema sanitario. In una importante rivista del 1992, Mecosan<sup>37</sup>, si legge: << la crisi dei differenti modelli del sistema sanitario (servizio pubblico generalizzato, mutualistico, assicurativo e misto), dimostra come l'elemento critico sia dato ormai dalla capacità di governare nel migliore dei modi il passaggio dalle politiche ai concreti modi di operare e come le differenze quantitative – qualitative dei livelli di assistenza reali siano spiegabili più dai differenti livelli di efficienza del

---

<sup>35</sup>Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018

<sup>36</sup>Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018, "*op.cit.*"

<sup>37</sup>Borgonovi E., Anselmi L., *Management ed economia sanitaria*, Mecosan, *Italian Quarterly of Health Care Management, Economics and Policy*, 1992

funzionamento, derivante dal management, che non dalla differenza dei modelli del sistema sanitario adottato>><sup>38</sup>. Si evince quindi che la razionalità manageriale è condizione necessaria per un governo sanitario efficiente che riconosce un diritto e garantisce i livelli effettivi di assistenza<sup>39</sup>. Il termine management, oltre a ricondurre al concetto di azienda in senso stretto, rimanda anche ad altri elementi come<sup>40</sup>:

- I contenuti specifici di una funzione tecnica non sanitaria che considera i bisogni e le priorità a cui dare una risposta, infatti la funzione manageriale rappresenta un uso efficiente delle risorse subordinata all'organizzazione delle attività;
- La responsabilità che i vertici ricoprono nei confronti di interi settori di assistenza;
- L'utilizzo di un sistema di principi, metodi e strumenti che raccontano la complessità di un'organizzazione.

---

<sup>38</sup> Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018, "op.cit.", pagina 49

<sup>39</sup> Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018, "op.cit."

<sup>40</sup> Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018, "op.cit.", pagina 50

La riforma manageriale è nata per rispondere a cambiamenti normativi e istituzionali, per modifiche organizzative e culturali data la sempre più grande complessità delle strutture sanitarie e non solo, ma sono state molteplici<sup>41</sup>: l'aziendalizzazione, la ridefinizione dei confini delle vecchie Usl, la definizione di aziende ospedaliere, nuovi sistemi di riparto del fondo sanitario nazionale e nuove modalità di finanziamento delle Asl da parte delle Regioni, l'indebolimento della funzione politica delle vecchie Usl, il regolamento regionale per disciplinare la gestione economica, finanziaria e patrimoniale delle Asl e la responsabilizzazione dei medici sulla spesa<sup>42</sup>. Così come ha portato a modifiche in termini di miglorie, la riforma è caratterizzata anche da elementi di incertezza, come gli adempimenti mancati in capo alle Regioni in assenza di tempi vista la complessità delle aziende sanitarie, tanto che alcune regioni proposero l'abrogazione della riforma. Un problema emerso non troppo tardi rispetto agli anni 90 è stato quello che ci si è resi conto che la funzione manageriale non è nata con l'aziendalizzazione ma era intrinseca nella tipologia e complessità dei servizi offerti dalle strutture sanitarie<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018, "*op.cit.*"

<sup>42</sup> Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018, "*op.cit.*"

<sup>43</sup> Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018, "*op.cit.*"

Con l'aziendalizzazione si ha una modifica dei ruoli con una richiesta di maggiore responsabilizzazione e consapevolezza sull'utilizzo delle risorse e per tutti gli anni '90 la riforma del 1992 ha avuto la sua gloria, ma nel decennio successivo è iniziato un trend negativo poiché le risorse sono diminuite, si è riscontrata difficoltà nell'individuare un equilibrio, ci sono state resistenze nei confronti dei ruoli manageriali e molti cambiamenti teorizzati non sono stati portati a compimento<sup>44</sup>. Il passaggio al modello aziendale comporta una maggiore efficienza e accountability nella gestione dell'assistenza sanitaria con meccanismi di gestione, programmazione e rendicontazione della spesa sanitaria<sup>45</sup>; lo studio aziendale è risultato necessario per capire quali e quante risorse economiche venissero impiegate in base ai risultati raggiunti con l'intenzione di migliorare il rapporto in un'ottica di efficienza di risorse utilizzate<sup>46</sup>. Il sistema aziendale è in grado di spiegare le diverse performance aziendali, la qualità dei servizi offerti, l'omogeneità tra le strutture. Il bisogno di una funzione manageriale non riguarda la forma giuridica ma la natura sostanziale dell'organizzazione sanitaria, caratterizzata dalla <<necessità di produrre output complessi in un quadro di autonomia clinica dei professionisti, per rispondere a bisogni che il più delle volte richiedono una personalizzazione delle prestazioni, con una complessità organizzativa e tecnologica considerevole>><sup>47</sup>.

---

<sup>44</sup> Tanese A., Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti, Egea, Milano, 2018, "op.cit."

<sup>45</sup> Tanese A., Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti, Egea, Milano, 2018, "op.cit."

<sup>46</sup> Tanese A., Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti, Egea, Milano, 2018, "op.cit."

<sup>47</sup> Tanese A., Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti, Egea, Milano, 2018, "op.cit.", pagina 53

Uno dei problemi più grandi è stato che la funzione manageriale richiesta doveva essere sin dall'inizio operativa, ma una nuova funzione deve essere costruita sul campo, anche perché al tempo l'incarico di Direttore generale veniva dato sulla base di scelte politiche e non per esperienza manageriale ed essendo una novità questa figura veniva caricata di grandi aspettative che in molti casi sono state 'deluse'<sup>48</sup>. Le difficoltà ci sono state anche dal punto di vista strategico, secondo Cuccurullo (2003) nei primi anni dell'aziendalizzazione <<è mancata quella percezione della propria dimensione strategica che avrebbe dovuto definire il posizionamento delle aziende nel proprio settore nei confronti delle altre aziende sanitarie pubbliche e private, ridisegnare i rapporti tra aziende e interlocutori, ma soprattutto essere quel framework logico in cui determinare le proprie caratteristiche operative>><sup>49</sup>. Anche le differenze che ci sono state a livello regionale sicuramente non hanno aiutato l'implementazione al meglio delle politiche manageriali, considerando anche che queste ultime si sono insediate in un clima di cambiamento politico e amministrativo. La verità è che questa riforma ha catapultato le organizzazioni in un sistema che non disponeva di logiche e strumenti di governance propriamente aziendali, non pronte così velocemente a mettere in atto un cambiamento così stravolgente ma che piuttosto le ha spinte a conservare le proprie logiche<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018, "op.cit."

<sup>49</sup> Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018, "op.cit.", pagina 73

<sup>50</sup> Tanese A., *Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti*, Egea, Milano, 2018, "op.cit."

I quesiti che le aziende si sono poste all'inizio degli anni '90 sono stati molteplici e sicuramente i cambiamenti contenuti nel decreto 502 sono stati sottovalutati, credendo che la managerializzazione fosse solo l'introduzione del Direttore generale con il ruolo da manager e non il coinvolgimento dell'intero sistema nel meccanismo manageriale e queste mancanze si sono trasformate in ritardi e lacune profonde che si sono presentate in alcune regioni addirittura fino ai primi anni del 2000<sup>51</sup>.

---

<sup>51</sup> Tanese A., Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti, Egea, Milano, 2018, "op.cit."

## 2.2 La costruzione di un sistema informativo

Il sistema informativo influenza le strategie aziendali, ovvero tutte le decisioni interne ed esterne che portano all'equilibrio dell'azienda e questa evoluzione dei sistemi informativi è il risultato di almeno tre necessità soddisfatte: la necessità di avere dati e informazioni, a livello qualitativo e quantitativo, per rispondere alle richieste esigenti delle varie aziende, contribuire all'affinamento delle problematiche economiche e tecniche e affrontare l'evoluzione tecnologica che ha interessato la nostra generazione<sup>52</sup>. L'output del sistema informativo comprenderà tutte le informazioni in grado di avviare il processo di responsabilizzazione degli individui preposti alla direzione<sup>53</sup> e nelle aziende sanitarie, il sistema di controllo è utile per unire il momento strategico, direzionale ed operativo<sup>54</sup>.

Il sistema informativo fa riferimento alla raccolta, selezione, classificazione ed elaborazione di tutti i dati funzionali all'attività manageriale<sup>55</sup>. Le riforme hanno apportato modifiche anche in questo campo, poiché gli strumenti che seguono una logica finanziari non erano sufficienti a rispondere a tutte le esigenze e il processo di aziendalizzazione ha implicato una revisione del sistema contabile, intraprendendo la direzione di una maggiore coerenza tra obiettivi e creazione del valore. Il decreto 502/92 segna il passaggio dalla contabilità finanziaria ad una contabilità di tipo economico – patrimoniale.

---

<sup>52</sup><https://vitolvecchia.altervista.org/evoluzione-del-sistema-informativo-aziendale/>

<sup>53</sup> Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè

<sup>54</sup> Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>55</sup> Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, "op. cit."

Il supporto informativo per il controllo di gestione si compone di tutte quelle elaborazioni, non solo contabili, con cui vengono esplicate le attività di pianificazione, di programmazione e valutazione dei risultati raggiunti<sup>56</sup>. Esso comprende la contabilità generale, la contabilità analitica, i piani, il sistema di budget, il sistema degli indicatori, l'analisi degli scostamenti e il sistema di reporting.<sup>57</sup>

L'ondata di riforme iniziata nei primi anni 90, la quale ha introdotto la logica aziendale anche all'interno delle aziende sanitarie, ha introdotto sistemi di pianificazione e controllo<sup>58</sup> che valorizzano sempre più aspetti relativi all'efficacia, all'efficienza, alla qualità, alla soddisfazione del cliente, avendo una visione trasversale dell'azienda<sup>59</sup>. L'allineamento al mondo imprenditoriale a cui ha condotto il processo di riorganizzazione avvenuto con le grandi riforme ha comportato un'applicazione importante delle scienze economiche gestionali ed organizzative nel campo sanitario<sup>60</sup>.

---

<sup>56</sup> Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>57</sup> Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>58</sup> Il concetto di controllo è assai limitativo, poiché in primo luogo considera come disgiunti il momento della definizione degli obiettivi da quello del 'controllo', inoltre afferma Marasca << In altre parole il sistema di controllo di gestione (...) ha un orizzonte temporale di breve termine, mira a guidare l'organizzazione verso obiettivi predeterminati, derivanti dalla pianificazione strategica. Marasca S., Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse, Torino, Giappichelli, 1989, pag. 20

<sup>59</sup> Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>60</sup> La Rosa M., Raboni R., Innovazione e trasformazione nelle politiche sanitarie, FrancoAngeli, Milano, 2001

La riforma del servizio sanitario derivanti dal D. lgs. 502/92 e D. lgs. 517/93, tra i cambiamenti introdotti, si sofferma sul coinvolgimento delle risorse umane e sottolinea le responsabilità della direzione sanitaria in termini di indirizzi, decisioni sulle scelte nei riguardi di interventi preventivi, clinici, diagnostici, terapeutici. Un modello di controllo utilizzabile nelle aziende sanitarie è, ad esempio, quello input – output che assume come base di riferimento l’elaborazione di Brunetti; egli vede il controllo come un meccanismo operativo che si traduce nelle attività che guidano verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali e lo descrive come un sistema formato da una struttura organizzativa, una struttura contabile ed un processo<sup>61</sup>. La prima riguarda l’attribuzione delle responsabilità economiche al controllo, la seconda è relativa alle informazioni quantitative – monetarie e insieme sono il risultato del processo di controllo. Il controllo guida le azioni, i comportamenti, fronteggia le variabili sia esterne che interne e inoltre ha molti caratteri positivi che rafforzano l’organizzazione: la multidimensionalità, in cui può essere utile per le scelte con fine informativo lo strumento del benchmarking<sup>62</sup> il coinvolgimento totale, la responsabilità, l’orientamento al futuro, il miglioramento continuo delle performance, l’enfasi sulla dimensione strategica, la diffusione di una mentalità strategica e attenzione al cliente.

---

<sup>61</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, *“op.cit.”* pag. 98

<sup>62</sup>Lo strumento del benchmarking è definibile come << tecnica di monitoraggio continuo della dinamica gestionale, finalizzata alla ricerca ed al conseguimento dell’eccellenza, che utilizza procedure istituzionalizzate di confronto con un riferimento individuato come il migliore esistente e tradotto a sua volta in standard di prestazione>>, L. Del Bene, Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, *“op.cit.”* pag. 112

Infatti, Normann, individua un nesso tra controllo e soddisfazione dei bisogni, in quanto nelle aziende prese in considerazione è abbastanza complesso creare relazioni specifiche tra risorse impiegate e risultati ottenuti<sup>63</sup>. L'aspetto di contatto tra il personale dell'azienda di servizi e la clientela è di fondamentale importanza, infatti le aziende sanitarie possono essere classificate come aziende ad alta intensità di contatto con il cliente, contatto che determina spesso la qualità percepita dal cliente<sup>64</sup>, quindi ciò implica nel controllo delle aziende sanitarie un incontro tra obiettivi dei singoli e obiettivi dell'organizzazione, in cui si considerano sia l'orientamento interno che esterno e in cui vengono messi in rilievo gli impatti delle scelte sui bisogni degli utenti che guidano la condotta decisionale in termini responsabilizzazione.

L'utilizzo della tecnologia informatica rappresenta un valore aggiunto per le aziende in quanto ha apportato cambiamenti in diversi apparati; per misurare l'impatto del sistema informativo sulle funzioni aziendali possiamo riprendere il pensiero di Marchi; Marchi ha individuato quattro livelli principali di automazione corrispondenti a quattro stadi dei sistemi informativi aziendali. Il primo stadio evolutivo riferito al sistema informativo aziendale avviene intorno agli anni '60 ed è caratterizzato dal passaggio da un sistema di rilevazioni di tipo manuale ad una prima gestione automatica, quindi vengono introdotti i sistemi automatizzati con la creazione di primi archivi comuni e comunque, seppur un piccolo inizio, ha avuto

---

<sup>63</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, "op.cit." pag. 103, Amigoni dice "È necessario allora individuare le correlazioni specifiche tra le dimensioni del processo generatrici di costo – prodotti, aree geografiche, forme distributive, punti di erogazione, ecc. ed il tipo di bisogno che spinge il cliente all'acquisto".

<sup>64</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, "op.cit.", pag. 105

dei vantaggi sia economici, poiché i costi si sono ridotti ed inoltre è aumentata l'accuratezza della rilevazione e conservazione dei dati.

Il secondo stadio inizia ad essere meno elementare del primo e la tecnologia informativa inizia a coinvolgere le procedure operative e decisionali. Vengono richieste precisione, immediatezza da parte dei sistemi nella trasmissione di dati per impiegarli nei processi produttivi e distributivi; nel terzo stadio si ha una mole maggiore di dati automatizzati, i dati vengono utilizzati come strumenti di gestione attraverso l'utilizzo di software e gestionali e infine nell'ultimo stadio, dove l'automazione riguarda più da vicino l'elaborazione di dati, interni ed esterni, opera a supporto di processi decisionali e strategici con l'implementazione di strumenti tecnologici che annullano le distanze e trasferiscono i dati in tempo reale<sup>65</sup>. La rilevazione qualitativa e quantitativa dei servizi prodotti ed erogati, è utile sia per la valutazione di alternative scelte future sia per il monitoraggio delle singole attività e del loro peso in termini di costi e assorbimento di risorse<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup><https://vitolvecchia.altervista.org/impatti-sulle-funzioni-aziendale-determinati-dallevoluzione-dei-sistemi-informativi/>

<sup>66</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, "op.cit."

## 2.3 La contabilità generale

La gestione di un'azienda presuppone un'adeguata quantità di informazioni su cui basare le proprie scelte; il fabbisogno informativo può essere definito come: "il complesso delle informazioni, di natura quantitativa e qualitativa, che il management aziendale ritiene indispensabile al fine di supportare adeguatamente i processi decisionali"<sup>67</sup>. Il prodotto informativo è composto da vari sottosistemi contabili, tra i principali vi sono<sup>68</sup>:

- la contabilità generale;
- la contabilità analitica.

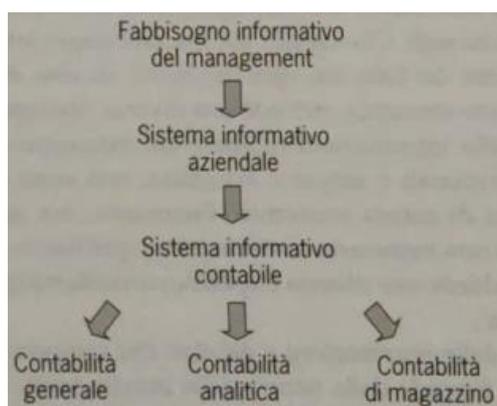


Figura 1, Iter logico processo informativo<sup>69</sup>

<sup>67</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, Gruppo 24 ore, Milano, 2009, "op.cit.", pagina 1

<sup>68</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, Gruppo 24 ore, Milano, 2009, "op.cit."

<sup>69</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, Gruppo 24 ore, Milano, 2009, "op.cit.", pagina 2

Un sistema informativo di contabilità ha diversi obiettivi, generali e non generali. Tra gli obiettivi generali o primari, c'è sicuramente la necessità di individuare una serie di dati utili per la redazione del bilancio di esercizio, come la rilevazione periodica di costi e ricavi di competenza, i quali danno informazioni sui fattori produttivi utilizzati e sulla produzione realizzata. La redazione del bilancio e la determinazione dei redditi, i quali analizzano i consumi di un determinato periodo, trovano risposta in diverse motivazioni<sup>70</sup>, tra cui:

- esigenza di tipo economico, avere dei redditi da redistribuire tra i soci oppure da reinvestire nell'attività dell'azienda;
- esigenza di tipo informativo nei confronti degli stakeholders interni ed esterni;
- strumento di controllo, confrontando preventivo e consuntivo<sup>71</sup>.

Gli obiettivi non generali o secondari fanno riferimento invece a 'dati grezzi' per altre elaborazioni come la contabilità analitica, contabilità di magazzino, ad esempio voci inerenti all'ammontare dei ricavi o alle rimanenze di magazzino<sup>72</sup>. Tutti insieme questi dati raccolgono informazioni di tipo contabile ed extra contabile.

Il sistema informativo di contabilità generale utilizza per rilevare i dati il metodo della partita doppia e il conto come strumento di rilevazione contabile con lo scopo di dare informazioni mediante il bilancio d'esercizio sulla situazione

---

<sup>70</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, Gruppo 24 ore, Milano, 2009, "op.cit."

<sup>71</sup> <https://www.denaro.it/>, Marchetti M.: " la differenza tra bilancio consuntivo e preventivo è che il primo include un riepilogo storico delle entrate, mentre il secondo le spese che si andranno ad affrontare in futuro, in un dato periodo di tempo, generalmente facente riferimento all'anno successivo."

<sup>72</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, Gruppo 24 ore, Milano, 2009, "op.cit."

economico, finanziaria e patrimoniale di un'azienda, informando sia stakeholders interni che esterni<sup>73</sup>. Il metodo della partita doppia conferisce 'ordine' alla rilevazione contabile e si basa sul principio dualistico, ovvero osserva i fatti relativi all'attività aziendale sotto due prospettive<sup>74</sup>; la partita doppia osserva un oggetto sotto un duplice aspetto dove i due aspetti, rispettivamente le due sezioni della partita doppia dare e avere, sono tra loro simultanei ed entrambi utili<sup>75</sup>.

---

<sup>73</sup> <https://www.informazionefiscale.it/>

<sup>74</sup> Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, Gruppo 24 ore, Milano, 2009, "op.cit."

<sup>75</sup> Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, Gruppo 24 ore, Milano, 2009, "op.cit."

## 2.4 La contabilità analitica nel controllo di gestione

Dopo aver fatto una panoramica sulla contabilità generale l'attenzione si sofferma sulla contabilità analitica. La contabilità analitica ha degli obiettivi differenti rispetto alla contabilità generale; mentre quest'ultima ha lo scopo di rilevare annualmente, in maniera obbligatoria, il reddito d'esercizio rispettando il principio di competenza, la contabilità analitica non è obbligatoria, rappresenta uno strumento indispensabile per integrare le conoscenze desumibili dalla contabilità generale<sup>76</sup>. Brusa definisce la contabilità analitica come «una tecnica amministrativa che riguarda la predeterminazione, la rilevazione, la localizzazione, l'imputazione, l'assegnazione, il controllo e l'analisi dei costi e dei ricavi di gestione<sup>77</sup>». La contabilità analitica è rivolta agli stakeholders interni, più nel dettaglio a coloro che prendono le decisioni e sono responsabili della gestione<sup>78</sup> dato che le informazioni che vengono richieste ed elaborate servono al controllo di gestione per rispondere ai principi di efficienza ed efficacia per educare alla razionalità economica<sup>79</sup>. Essa, rappresenta così un sistema informativo, alimentato da rilevazioni contabili ed extra-contabili, attraverso cui il controllo di gestione può monitorare l'andamento delle attività in vista della migliore realizzazione degli obiettivi perseguiti<sup>80</sup>.

---

<sup>76</sup> Brusa L., *Analisi e contabilità dei costi*, Giuffrè Editore, Milano, 2009

<sup>77</sup> Brusa L., *Contabilità dei costi*, Giuffrè Editore, Milano, 1995

<sup>78</sup> <https://www.informazionefiscale.it/>

<sup>79</sup> Orelli R.L., Visani F., *Analisi e gestione dei costi negli enti locali, Stato dell'arte, modelli e applicazioni di cost management*, FrancoAngeli, Milano, 2005

<sup>80</sup> Orelli R.L., Visani F., *Analisi e gestione dei costi negli enti locali, Stato dell'arte, modelli e applicazioni di cost management*, FrancoAngeli, Milano, 2005, "op.cit."

Come su detto, tra gli strumenti utilizzati dal controllo di gestione vi è la contabilità analitica in quanto integrazione della contabilità generale e bilancio di esercizio, che pur essendo strumenti obbligatori, non riescono da soli a rappresentare in maniera piena e consapevole l'attività svolta.

La contabilità analitica è uno strumento capace di dare informazioni di tipo economico, particolarmente su costi, costi di prodotto, costi di unità organizzative, ecc., i costi fanno riferimento chiaramente all'attività tipica dell'azienda e risponde alle informazioni di cui hanno bisogno i decisori. Le decisioni perseguono le seguenti finalità<sup>81</sup>:

- a) supporto, in fase di redazione del bilancio di esercizio, alle procedure di stima e valutazione di alcune poste di bilancio;
- b) supporto ai processi decisionali sia di gestione corrente che di gestione strategica;
- c) supporto per le valutazioni di efficienza economica della gestione.

---

<sup>81</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, Gruppo 24 ore, Milano, 2009, "op.cit.", pagine 327 - 328

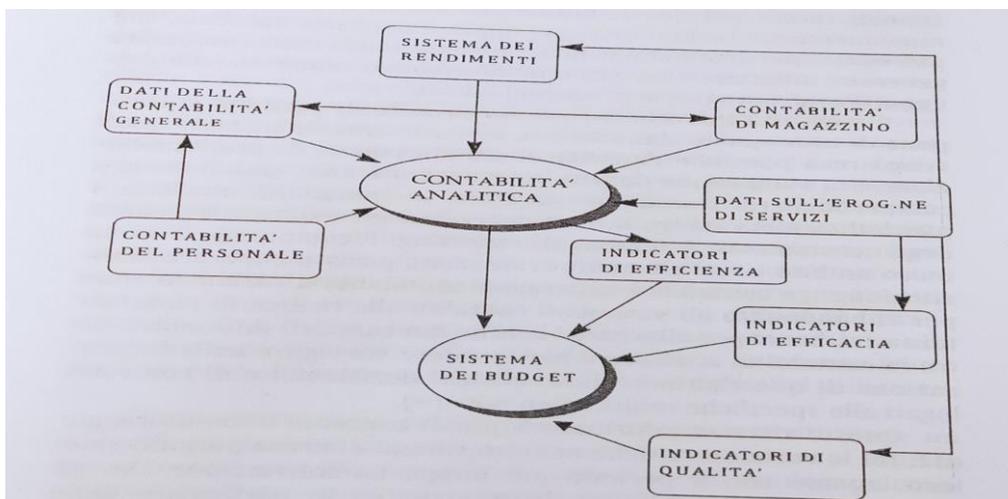


Figura 2, Il sistema di contabilità analitica<sup>82</sup>

La contabilità analitica come strumento informativo di supporto, integra la contabilità generale dato che permette di calcolare i costi riferibili a centri di responsabilità, centri di costo, reparti, servizi, divisioni e attività. La contabilità generale è la premessa, la contabilità analitica è lo strumento operativo in grado di rilevare molte informazioni importanti, basti pensare al conto economico, alle rimanenze. La contabilità analitica serve per capire meglio i risultati conseguiti, è utile per effettuare scelte razionali e tradurre i programmi in termini economici. La contabilità analitica svolge funzioni: preventive e consuntive di costo; come calcolo di costi preventivi permette di costruire il budget, mentre come calcolo di costi consuntivi imputa costi e ricavi agli oggetti<sup>83</sup>.

<sup>82</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>83</sup>Brusa L., Analisi e contabilità dei costi, Giuffrè Editore, Milano, 2009, "op.cit."

La contabilità analitica è altresì utilizzata, poiché a differenza della contabilità generale ha un complesso livello di articolazione, rispettivamente a<sup>84</sup>:

- tipo di classificazione dei valori;
- precisione nelle misurazioni;
- impiego delle informazioni raccolte;
- obbligatorietà delle rilevazioni;
- metodologie di rilevazione.

Le informazioni di natura quantitativa insieme alle informazioni qualitative costituiscono la base per le scelte decisionali; dietro la scelta di utilizzare i costi come tecnica contabile – informativa ci sono numerosi studi, tra cui Coda, il quale utilizza il calcolo dei costi poiché lo ritiene utile per definire alcune grandezze all'interno dell'azienda come rimanenze, risultato economico, comportamento dei costi in varie situazioni, rilevazione degli scostamenti. La contabilità analitica, nelle aziende sanitarie, conserva le tre finalità per cui è stata sempre utilizzata: supporto alla contabilità generale, valutazione delle performance e delle responsabilità e valutazione economica<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup>Brusa L., *Analisi e contabilità dei costi*, Giuffrè Editore, Milano, 2009, "op.cit."

<sup>85</sup>Del Bene L., *Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie*, Milano, Giuffrè, "op.cit."

## 2.5 Il controllo di gestione

Secondo il modello di Anthony, ci sono tre livelli di attività, in ordine crescente: controllo operativo, controllo strategico e pianificazione strategica<sup>86</sup>; la pianificazione strategica<sup>87</sup> è definita come "il processo di decisione sugli obiettivi della organizzazione, sui loro cambiamenti, sulle risorse da usare per il loro raggiungimento e sulle politiche che debbono informare l'acquisizione, l'uso e l'assegnazione di queste risorse"; il controllo direzionale<sup>88</sup> è "il processo attraverso il quale i dirigenti si assicurano che le risorse sono ottenute e usate efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi" e infine il controllo operativo<sup>89</sup> è "il processo che assicura che compiti specifici siano portati a termine in maniera efficace ed efficiente". Queste logiche vanno contestualizzate nel periodo in cui vengono introdotte, circa anni '50 – '60 dello scorso secolo e in un secondo momento anni '70 – '80, vengono coinvolti da fenomeni di cambiamento in cui ci si focalizza su funzioni produttive, commerciali enfatizzando efficienza ed efficacia, così con il susseguirsi di aggiustamenti avvenuti nel corso del tempo si è arrivati ad una architettura strutturale dei sistemi di controllo composta da due soli livelli, la pianificazione strategica e il controllo di gestione, dove la pianificazione strategica include il processo di output che comprende strategie e obiettivi da un lato e dall'altro politiche e piani con cui realizzare ciò.

---

<sup>86</sup> Barbato M. B., Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2, UTET, Torino, 1991

<sup>87</sup> Barbato M. B., Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2, UTET, Torino, 1991, "op.cit.", pagina 11

<sup>88</sup> Barbato M. B., Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2, UTET, Torino, 1991, "op.cit.", pagina 11

<sup>89</sup> Barbato M. B., Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2, UTET, Torino, 1991, "op.cit.", pagina 12

Mentre per controllo di gestione si intende "il processo attraverso il quale ci si assicura che le politiche ed i piani improntino effettivamente il comportamento organizzativo, risolvendosi in una acquisizione ed in un impiego efficiente ed efficace delle risorse e dando luogo alla realizzazione del disegno strategico"<sup>90</sup>. Anthony ha elaborato un modello di controllo sistemico, in cui l'autore definisce la fase di determinazione degli obiettivi dell'organizzazione e circoscrizione delle risorse necessarie per raggiungerli e delle attività connesse, come la pianificazione strategica<sup>91</sup>. Identifica nel controllo direzionale sia l'attività di pianificazione operativa di breve termine che il controllo vero e proprio, un duplice controllo quindi: ex ante, l'attività di pianificazione, la consapevolezza degli operatori, la definizione di comportamenti e il controllo consuntivo, tra prestazioni effettuate e quelle programmate<sup>92</sup>. Il modello di Anthony si avvia a studiare le caratteristiche che compongono le una un'unità organizzativa attraverso lo studio delle relazioni e sicuramente il modello di Anthony era idoneo nel periodo in cui è stato definito, però è stato criticato perché non considerava abbastanza l'aspetto umano legato ai sistemi di controllo e nemmeno l'influenza dell'ambiente esterno concentrandosi sulla variabile economico-finanziaria come primo problema.

---

<sup>90</sup> Barbato M. B., Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2, UTET, Torino, 1991, "op.cit.", pagina 13

<sup>91</sup> Barbato M. B., Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2, UTET, Torino, 1991, "op.cit."

<sup>92</sup> Barbato M. B., Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2, UTET, Torino, 1991, "op.cit."

Il modello di Anthony è stato di fondamentale importanza per la letteratura italiana che ha approfondito il controllo di gestione dal punto di vista tecnico – contabile<sup>93</sup>. Dalla critica legata all'assenza di considerazione umana nasce l'approccio comportamentistico. Ansoff definisce la strategia come <<una serie di regole decisionali che guidano il comportamento dell'organizzazione<sup>94</sup>>>. Ansoff infatti parla di strategia e la pensa come la modalità con cui l'impresa raggiunge i propri obiettivi. A differenza di Anthony, la strategia di Ansoff rappresenta un insieme di decisioni volte a raggiungere gli obiettivi che rappresentano di conseguenza un input per l'organizzazione. Il compito del management infatti non è quello di determinare gli obiettivi, ma definire i mezzi con i quali raggiungerli. In questo meccanismo, anche per Ansoff, un ruolo importante lo gioca la pianificazione strategica che permette di individuare la strategia in maniera consapevole e controllata<sup>95</sup>. Questo approccio di Ansoff è più di tipo normativo, in quanto è finalizzato all'individuazione della scelta ottimale perseguibile. La scuola comportamentistica critica Ansoff e il suo modello poiché essa ritiene la strategia un processo complesso che considera tutti gli elementi del pensiero umano, anche quelli più inconsci, presentando i caratteri simili a quelli di un processo di apprendimento.

---

<sup>93</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè, *"op.cit."*, pagina 96

<sup>94</sup>Fabbrini G., Montrone A., Economia aziendale. Aspetti evolutivi, letture e casi aziendali, Volume II, FrancoAngeli, Milano

<sup>95</sup>Fabbrini G., Montrone A., Economia aziendale. Aspetti evolutivi, letture e casi aziendali, Volume II, FrancoAngeli, Milano, *"op.cit."*

È Normann uno degli esponenti maggiori della corrente comportamentistica che critica Ansoff, poiché egli ritiene di fondamentale importanza l'interazione che l'organizzazione ha con l'ambiente.<sup>96</sup> Normann vede la strategia come il risultato di un processo di apprendimento, il noto 'learning by doing'<sup>97</sup> alla cui base c'è la concezione che ogni unità dell'organizzazione si contraddistingue ed è caratterizzata da proprie caratteristiche con cui si lega alle altre.

Sulle orme di Normann troviamo Mintzberg, che si concentra su un nuovo concetto approdato negli anni 90 nella letteratura, cioè la vision, che rappresenta "l'idea forte e facilmente comprensibile che guida l'azienda e ne determina il posizionamento sui mercati<sup>98</sup>". Il pensiero di Mintzberg analizza la differenza tra pensiero strategico e programmazione strategica; il pensiero strategico rappresenta la creatività mentre la programmazione è la base della strategia e ritiene importante non solo che ci siano efficienza ed efficacia, ma soprattutto che queste dipendono sia dalla coerenza interna che esterna. In questa prospettiva per l'organizzazione diventa importante avviare un sistema di relazioni per favorire la cooperazione; infatti negli studi, Mintzberg affronta anche il concetto di coordinamento e lui lo spiega come l'intersezione tra adattamento reciproco, supervisione diretta, standardizzazione dei processi, standardizzazione degli output e standardizzazione delle capacità dove ogni componente è legata alle altre<sup>99</sup>.

---

<sup>96</sup>Fabbrini G., Montrone A., Economia aziendale. Aspetti evolutivi, letture e casi aziendali, Volume II, FrancoAngeli, Milano, "op.cit."

<sup>97</sup>Fabbrini G., Montrone A., Economia aziendale. Aspetti evolutivi, letture e casi aziendali, Volume II, FrancoAngeli, Milano, "op.cit."

<sup>98</sup>Fabbrini G., Montrone A., Economia aziendale. Aspetti evolutivi, letture e casi aziendali, Volume II, FrancoAngeli, Milano, "op.cit.", pagina 10

<sup>99</sup>Mintzberg H., La progettazione dell'organizzazione aziendale, Englewood Cliffs, il Mulino, Bologna, 1996

A partire da tutti questi elementi, Mintzberg ha teorizzato un modello di struttura organizzativa aziendale composto da cinque componenti fondamentali: il vertice strategico, la tecnostruttura, lo staff di supporto, la linea intermedia e il nucleo operativo<sup>100</sup>. Nella prospettiva sanitaria il vertice strategico rappresenta la capacità di assolvere le finalità, rispondere ai bisogni degli utenti - pazienti, gestisce le relazioni e formula le strategie in linea con il piano sanitario nazionale e regionale; lo staff di supporto fornisce supporto alle U.O.; il nucleo operativo è uno dei responsabili dell'erogazione dei servizi, trasformazione di input in output e supporto diretto alle U.O.; la linea intermedia è il filo che unisce il vertice strategico con il nucleo operativo e infine c'è la tecnostruttura che ha funzioni di supporto tecnico e scientifico, non è coinvolta direttamente nella produzione di beni e servizi ma ha un ruolo importante nella definizione di standard e criteri di controllo per le attività delle U.O.<sup>101</sup>. L'introduzione del controllo di gestione è motivata anche dalla complessità e flessibilità crescenti dovute all'ingresso delle logiche manageriali; infatti è emerso dalla letteratura come un sistema di controllo deve prevedere l'integrazione tra azioni in grado, quando ci sono momenti di incertezza, di far mantenere un comportamento integrato<sup>102</sup>. Come rileva Bergamin Barbato, il controllo di gestione deve basarsi su obiettivi chiari e incontrovertibili nella formulazione e interpretazione; egli dice «è evidente che non tutto quello che rileva nel rapporto tra impresa e ambiente, si presta a tale esplicitazione e alla correlata responsabilizzazione ed è altrettanto evidente che,

---

<sup>100</sup>Serpelloni G., Simeoni E., (a cura di), Principi sull'organizzazione dell'azienda sociosanitaria pubblica

<sup>101</sup>Serpelloni G., Simeoni E., (a cura di), Principi sull'organizzazione dell'azienda sociosanitaria pubblica, "op.cit."

<sup>102</sup>Cecchi M., Strategie e sistemi di controllo, Uno schema di analisi, FrancoAngeli, 2001

nell'orientare il comportamento organizzativo verso quelli obiettivi, sarà necessario tenere adeguato conto>>.

Ciò sta a significare che il controllo di gestione ha una grande valenza ma anche dei limiti e il supporto gestionale va ricercato soprattutto nei meccanismi operativi. Infatti, lo stesso Bergamin Barbato attribuisce al termine <<controllo di gestione>> un significato molto ampio che include anche il Piano di Organizzazione Aziendale Strategico<sup>103</sup>, che definisce le linee guida e le trasformazioni organizzative funzionali al perseguimento delle strategie aziendali e agli obiettivi definiti per un efficace ed efficiente funzionamento della struttura aziendale, e quindi fa coincidere il controllo di gestione con il sistema di pianificazione e controllo<sup>104</sup>, attribuendo al controllo di gestione un ruolo di cerniera tra livello strategico e livello operativo, rendendo possibile la concessione di un maggiore grado di autonomia ai centri di responsabilità e una maggiore attenzione nella definizione degli obiettivi avendo una focalizzazione più chiara sul controllo dei risultati<sup>105</sup>. L'operato sanitario, in termini medici ed economici, diventa efficace se inserito in un contesto in cui ogni attore svolge il proprio compito in una logica integrata. Ciò viene spiegato anche dal fatto che in un'azienda come quella sanitaria non può essere semplicemente definito il percorso diagnostico - terapeutico più appropriato per rispondere a un bisogno ma bisogna tener conto di tutta la struttura nella sua complessità.

---

<sup>103</sup><https://www.istituto-besta.it/piano-di-organizzazione-aziendale-strategico-poas>

<sup>104</sup>Barbato M. B., Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2, UTET, Torino, 1991, "op.cit.", pagina 49

<sup>105</sup>Barbato M. B., Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2, UTET, Torino, 1991, "op.cit.", pagina 13

Infatti, la qualità della sanità e della medicina, dipende dalla sequenza di atti medici delle diverse unità organizzative e dalle decisioni circa i mezzi da utilizzare riguardo il singolo paziente<sup>106</sup>.

Gran parte della responsabilità sul risultato efficace dipende dall'operatore, però la capacità di avere un risultato efficace in termini di intervento sanitario dipende da due fattori principali<sup>107</sup>:

- la chiara definizione dell'insieme delle azioni da interpretare rispetto al caso da trattare;
- la possibilità, da parte de medico, di usufruire degli apporti necessari nel momento del bisogno nella gestione del paziente.

Definire per ogni paziente il percorso diagnostico – terapeutico più appropriato, come risposta dell'operatore responsabile, serve a<sup>108</sup>:

- fornire il miglior servizio possibile al paziente e alla famiglia attraverso l'informazione e la partecipazione;
- migliorare i rapporti di scambio interni ed esterni;
- valorizzare il ruolo del medico – manager.

---

<sup>106</sup>Quintaliani G., Cencetti S., (a cura di), Il controllo di gestione e la qualità in sanità, Wichtig Editore, 2000

<sup>107</sup>Quintaliani G., Cencetti S., (a cura di), Il controllo di gestione e la qualità in sanità, Wichtig Editore, 2000, "op.cit.", pagina 7

<sup>108</sup>Quintaliani G., Cencetti S., (a cura di), Il controllo di gestione e la qualità in sanità, Wichtig Editore, 2000, "op.cit."

La definizione dei percorsi diagnostico – terapeutici rappresenta la presa in carico del singolo paziente con le proprie caratteristiche in base all'ambiente e al contesto aziendale di riferimento, infatti c'è una continua revisione con processi di miglioramento sui percorsi diagnostico – terapeutici con l'obiettivo di migliorare la qualità dell'attività ospedaliera offerta.

Utilizzando i percorsi diagnostico – terapeutici si vogliono rispettare i seguenti obiettivi<sup>109</sup>:

- 1) rispetto al paziente: disporre di un'ipotesi di lavoro, posta all'attenzione di tutti gli operatori interessati, frutto dell'esperienza e aggiornata sulla base delle più moderne conoscenze scientifiche; coinvolgere il paziente attraverso l'informazione di quello che l'aspetta e di come lavora l'ospedale;
- 2) rispetto all'organizzazione: focalizzare l'attenzione sul singolo paziente e alla sua diagnosi e sul legame qualità attività/ risorse utilizzate; individuare i centri di responsabilità coinvolti per definirne il ruolo; descrivere le risorse utilizzate durante la degenza per valutarne l'appropriatezza, la qualità e il valore economico (costo); contribuire nel raggiungimento degli obiettivi, in termini di qualità dei servizi offerti agli utenti e resa economica per l'organizzazione;
- 3) rispetto ai professionisti: contribuire alla sistematicizzazione delle pratiche sanitarie; fornire formazione e aggiornamento; definire un codice etico a tutela degli operatori; valorizzare e riconoscere il ruolo degli operatori, soprattutto quelli in prima linea.

---

<sup>109</sup>Quintaliani G., Cencetti S., (a cura di), Il controllo di gestione e la qualità in sanità, Wichtig Editore, 2000

L'uso di protocolli standard richiede strumenti, come standard e criteri, per misurare la qualità; i criteri possono essere misurati ad esempio con i posti letto o il numero di infermieri, mentre per standard si intendono i risultati collegati ai criteri, ad esempio il numero di infermieri per pazienti ricoverati, sempre considerando l'efficienza e l'appropriatezza.

Ad oggi è ancora difficile aver risultati orientati totalmente alla massimizzazione della qualità in un'azienda sanitaria, viste le complessità delle singole aziende e viste sia le differenze all'interno delle singole regioni tra i vari ospedali; sicuramente si avvicinerà al risultato migliore chi si preoccuperà, in maniera concreta, di affrontare il problema della qualità. In generale la misura della qualità consiste nella misurazione delle caratteristiche o proprietà di una entità rispetto a quanto ci si attende; in sanità la qualità può essere attesa (le aspettative), offerta (in base alle risorse), prodotta (effettivamente erogata), percepita (ciò che arriva all'utente); la qualità va ricercata nell'appropriatezza della prevenzione, prescrizione, cure e riabilitazione erogate, nella sicurezza delle cure, nella comunicazione medico-paziente, nella tecnologia utilizzata, nel rispetto della privacy<sup>110</sup>. La qualità si può misurare se si conoscono i processi di un sistema e se si possono misurare i risultati, qual ora si possono analizzare i processi, tutti insieme, si parla di qualità totale che in sanità prende il nome di TQM o Total Quality Management cioè un "approccio manageriale centrato sulla qualità e basato sul miglioramento del processo e risultati alla ricerca di un continuo miglioramento"<sup>111</sup>.

La qualità totale è un sistema manageriale che agisce sui valori e le priorità dell'organizzazione, sulla cultura aziendale, sulle logiche di azione, sulle caratteristiche dei processi gestionali, sulla metodologia applicate, sul clima aziendale. Uno strumento per misurare la qualità totale utilizzato in sanità è il ciclo di Deming o ciclo di PDCA<sup>112</sup>: Plan-Do-Check-Act ovvero Pianificare-Fare-Verificare-Agire.

---

<sup>110</sup><https://www.youspecialist.it/qualita-in-sanita/>

<sup>111</sup><https://www.youspecialist.it/qualita-in-sanita/>

<sup>112</sup>Mantoan D., Urbani A., Cuzzolin, Total Quality Management, 2022

Il PDCA prevede un ciclo di fasi per una gestione iterativa dei processi e dei risultati partendo da: stabilire un metodo, descrivere il problema, trovare le cause, generare la soluzione, sviluppare un piano di azione, implementare il piano e infine misurare, analizzare e verificare. Non è sufficiente definire un piano di buoni comportamenti, responsabilizzazione a livello teorico utilizzando protocolli, procedure, parametri di riferimento, ma è opportuno che ognuno sia responsabile nel singolo, l'enfasi venga attribuita alla prevenzione degli errori, vengano introdotti percorsi diagnostici – terapeutici in grado di: misurare il tipo e la quantità delle prestazioni effettuate e valutarne l'opportunità clinica- economica, valutare percorsi assistenziali più efficienti/efficaci al fine di individuare percorsi più appropriati<sup>113</sup>. Però il controllo di gestione è sicuramente il mezzo migliore a disposizione dell'azienda per sapere cosa si fa, come si fa e perché lo si fa<sup>114</sup>. La responsabilizzazione sui costi permetterà di fare scelte più consapevoli per il singolo paziente che a sua volta si ripercuoterà sulla collettività. Questo lavoro di responsabilizzazione spetta ai responsabili aziendali e a cascata ai vari Centri di responsabilità<sup>115</sup> che sono impegnati al raggiungimento della qualità.

---

<sup>113</sup>Quintaliani G., Cencetti S., (a cura di), Il controllo di gestione e la qualità in sanità, Wichtig Editore, 2000

<sup>114</sup>Quintaliani G., Cencetti S., (a cura di), Il controllo di gestione e la qualità in sanità, Wichtig Editore, 2000, pagina 8

<sup>115</sup>Il centro di responsabilità è "una unità aziendale autonoma, dove si svolge lavoro organizzato e controllato da un responsabile e i compiti sono ben definiti. Gli elementi che definiscono un centro di responsabilità sono: la suddivisione dell'azienda in aree di responsabilità delimitate, la possibilità di rilevare i costi afferenti ad ogni area, personalizzati, e l'attribuzione delle responsabilità dei costi ad una persona specifica", Valentini E., Il sistema Ntg (Contabilità analitica per Organizzazione), 2016

## CAPITOLO III – Il sistema dei costi

### 3.1 Il concetto di costo

Per avere un'idea in generale del concetto di costo si può dire che: <<il costo è la valorizzazione monetaria delle risorse utilizzate per un qualche scopo>><sup>116</sup>. Questa definizione ingloba tre elementi fondamentali: il primo è il fatto che il costo misura l'impiego di risorse in termini monetari e quindi il costo misura la quantità di risorse utilizzate; il secondo riguarda la misura del costo, nel senso che la misurazione delle risorse in termini monetari permette di sommare anche quantità diverse; infine il terzo elemento è dato dall'oggetto del costo, che possono essere i prodotti, i progetti, i servizi, i clienti, i canali distributivi, le unità organizzative o altro per cui si vuole conoscere il valore monetario delle risorse<sup>117</sup>. L'oggetto del costo è il termine con cui si indica un prodotto, un progetto, un'unità o lo scopo per cui si misura il costo<sup>118</sup>.

---

<sup>116</sup>Anthony R., N., Hawkins D., F., Macrì D., M., Merchant K., A., Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali, McGraw – Hill Education, Milano, 2016

<sup>117</sup>Anthony R., N., Hawkins D., F., Macrì D., M., Merchant K., A., Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali, McGraw – Hill Education, Milano, 2016, “*op.cit.*”

<sup>118</sup>Anthony R., N., Hawkins D., F., Macrì D., M., Merchant K., A., Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali, McGraw – Hill Education, Milano, 2016, “*op.cit.*”

Tra le principali variabili<sup>119</sup> oggetto di analisi in tema di costi ci sono:

- gli oggetti di calcolo;
- i criteri di classificazione dei costi;
- le configurazioni di costo.

“Gli oggetti di calcolo sono le variabili gestionali di cui si vuole determinare il costo<sup>120</sup>”. Nelle aziende che erogano servizi è possibile individuare diverse definizioni di oggetto di costo; ad esempio in un ospedale, si potrebbero prendere in riferimento come oggetti di costo: l’ospedale nel suo complesso, un reparto, il pronto soccorso, un percorso diagnostico – terapeutico<sup>121</sup>. Un sistema di contabilità può essere impostato per determinare i costi di prodotto oppure soffermarsi sul costo a livello di unità organizzativa o centro di responsabilità<sup>122</sup>. I centri di responsabilità sono le unità organizzative che compongono l’azienda e che influenzano il risultato aziendale. Per essere considerati tali, i centri di responsabilità devono avere queste caratteristiche: una propria competenza, una propria responsabilità economica, un proprio set di risorse<sup>123</sup>.

---

<sup>119</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, “*op.cit.*”, pagine 328

<sup>120</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, “*op.cit.*”, pagine 328

<sup>121</sup> Anthony R., N., Hawkins D., F., Macrì D., M., Merchant K., A., Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali, McGraw – Hill Education, Milano, 2016, “*op.cit.*”

<sup>122</sup>Anthony ha definito il centro di responsabilità in questo modo: <<Ogni centro di responsabilità economica coincide con un’unità organizzativa al cui responsabile sono assegnati obiettivi di natura economica>>.

<sup>123</sup><https://farenumeri.it/>

Uno schema utile a capire il costo e il suo utilizzo all'interno di un sistema sanitario può essere lo schema<sup>124</sup> utilizzato da Selleri, in cui viene evidenziato il rapporto tra programma di produzione di servizi, fattori produttivi, costi e sintesi di costo.

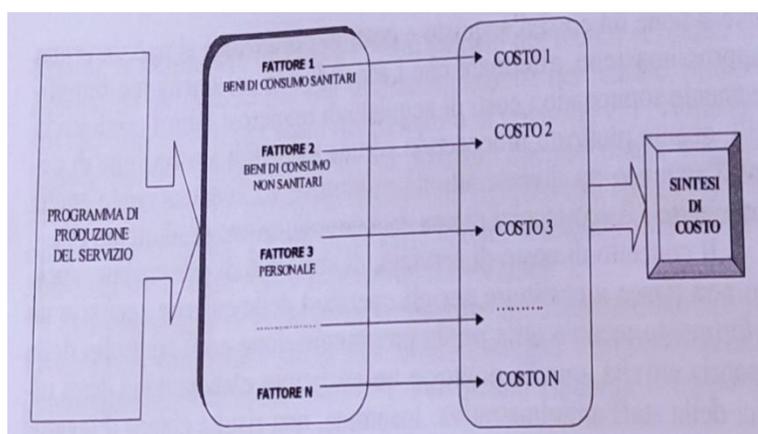


Figura 3, Selleri 1990<sup>125</sup>

Nello schema è riportato un esempio di pianificazione dei costi in ambito sanitario; a monte c'è la programmazione e a cascata troviamo i vari fattori produttivi, come possono essere beni di consumo sanitari, beni di consumo non sanitari, personale, ecc., e per ognuno di essi viene riportato il costo, la quantificazione monetaria di quanto è stato consumato, al fine di supportare controllo di gestione nelle scelte e soprattutto per dare ai professionisti sanitari la possibilità di leggere i risultati in termini economici delle scelte effettuate<sup>126</sup>.

<sup>124</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit." pagina 138

<sup>125</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>126</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit." pagina 138

Negli ultimi anni facendo riferimento alle risorse sanitarie si parla anche di tecnologia sanitaria, che nella prospettiva Hta, ovvero la metodologia che si occupa della valutazione per obiettivi di qualità e appropriatezza, è intesa come “l’insieme di componenti tangibili e intangibili che permette all’organizzazione l’erogazione dei servizi assistenziali”<sup>127</sup>. Banta e Jonsson definiscono la tecnologia in sanità come “l’insieme di farmaci, strumenti, procedure mediche e chirurgiche, la diagnosi, il trattamento e la riabilitazione”. Oggi, vista l’evoluzione e il progredire della medicina si ritiene che il concetto di tecnologia sanitaria comprenda tutto ciò che concerne prevenzione, diagnosi, trattamento e riabilitazione delle condizioni di salute<sup>128</sup>. Tutte le risorse che vengono utilizzate per un determinato oggetto di costo sono raccolte nel costo pieno<sup>129</sup>. Parlando di costo pieno distinguiamo tra le configurazioni di costo quelle piene o parziali, dove per configurazioni di costo si intende “un aggregato di voci di costo che viene determinato in base a specifici criteri, con riferimento a un oggetto di calcolo”<sup>130</sup>.

Le configurazioni di costo corrispondono a degli aggregati di voci di costo, le configurazioni di costo piene sono determinate dalla somma di tutti i costi variabili, fissi, diretti e indiretti, nessuno escluso<sup>131</sup>. La scelta delle configurazioni di costo dipende anche da ragioni di logica economica e agli scopi operativi<sup>132</sup>.

---

<sup>127</sup>Francesconi A., *Innovazione organizzativa e tecnologica in sanità, il ruolo dell’health technology assessment*, FrancoAngeli, Milano, 2007

<sup>128</sup>Francesconi A., *Innovazione organizzativa e tecnologica in sanità, il ruolo dell’health technology assessment*, FrancoAngeli, Milano, 2007, “*op.cit.*”

<sup>129</sup>Anthony R., N., Hawkins D., F., Macrì D., M., Merchant K., A., *Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali*, McGraw – Hill Education, Milano, 2016, “*op.cit.*”

<sup>130</sup>Campra M., *La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile*, “*op.cit.*”, pagina 331

<sup>131</sup>Campra M., *La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile*, “*op.cit.*”

<sup>132</sup>Brusa L., *Analisi e contabilità dei costi*, Milano, Giuffrè, 2009, “*op.cit.*”

Generalmente i criteri di classificazione più diffusi, in base ad una analisi delle voci che compongono la struttura economica dell'azienda, sono<sup>133</sup>:

- classificazione dei costi in base alla variabilità;
- classificazione dei costi in base alla modalità di imputazione;
- classificazione dei costi in base alla controllabilità.

Con la variabilità si intende il comportamento dei costi in relazione a una determinata variabile, tradizionalmente al variare dei volumi prodotti<sup>134</sup>; i costi variabili sono quei costi che variano in maniera proporzionale ai volumi di produzione mentre sono i costi fissi quei costi che, indifferentemente dal volume della produzione, restano costanti ma dipendono dalla capacità produttiva; il carattere dell'imputabilità fa invece riferimento al modo in cui i costi vengono imputati all'oggetto<sup>135</sup>, che può avvenire tramite la distinzione tra i costi diretti e costi indiretti, che rappresentano i due macro-gruppi in cui possono essere classificati i vari elementi del costo<sup>136</sup>.

---

<sup>133</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, "op.cit."

<sup>134</sup>Brusa L., Analisi e contabilità dei costi, Milano, Giuffrè, 2009, "op.cit."

<sup>135</sup>Brusa L., Analisi e contabilità dei costi, Milano, Giuffrè, 2009, "op.cit."

<sup>136</sup>Anthony R., N., Hawkins D., F., Macrì D., M., Merchant K., A., Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali, McGraw – Hill Education, Milano, 2016, "op.cit."

I costi diretti sono costi riconducibili in maniera non ambigua all'oggetto del costo e attendibilmente misurabili, in quanto da esso causati<sup>137</sup>. I costi indiretti sono elementi di costo causati congiuntamente da due o più oggetti del costo e, come tali, non riconducibili oggettivamente al singolo oggetto<sup>138</sup>. Oltre questi due criteri di classificazione ce ne sono altri: costi speciali e costi comuni; costi controllabili e non controllabili; costi parametrici, discrezionali e vincolanti; costi effettivi e ipotetici<sup>139</sup>. I costi speciali o comuni dipendono dalla possibilità di misurare per un dato oggetto la quantità di fattore produttivo utilizzato, definendo speciali i costi attribuibili all'oggetto attraverso una misurazione oggettiva, mentre i costi comuni vengono attribuiti tramite una ripartizione più o meno soggettiva, poiché non è possibile la misurazione oggettiva per ogni consumo in quanto riferibili a più oggetti di costo<sup>140</sup>. La distinzione tra costi controllabili e non controllabili è utile per la presa delle decisioni e quindi per la responsabilizzazione degli operatori poiché rappresenta il grado di efficienza economica della gestione; ci sono costi controllabili, cioè che sono in parte influenzabili dalle decisioni dei vertici aziendali e costi non controllabili, costi la cui entità non è influenzabile.<sup>141</sup>

---

<sup>137</sup>Anthony R., N., Hawkins D., F., Macrì D., M., Merchant K., A., Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali, McGraw – Hill Education, Milano, 2016, "op.cit.", pagina 69

<sup>138</sup>Anthony R., N., Hawkins D., F., Macrì D., M., Merchant K., A., Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali, McGraw – Hill Education, Milano, 2016, "op.cit.", pagina 69

<sup>139</sup>Brusa L., Analisi e contabilità dei costi, Milano, Giuffrè, 2009, "op.cit.", pagina 8

<sup>140</sup>Brusa L., Analisi e contabilità dei costi, Milano, Giuffrè, 2009, "op.cit."

<sup>141</sup>Brusa L., Analisi e contabilità dei costi, Milano, Giuffrè, 2009, "op.cit."

La distinzione tra costi parametrici, discrezionali e vincolanti riguarda più da vicino il budget; i costi parametrici o standard sono quelli di cui si può determinare l'ammontare oggettivo, cioè la quantità di risorsa per ogni unità di prodotto; i costi discrezionali, anno per anno, sono decisi in base a scelte discrezionali, non si possono sapere a priori alcune cose (esempio i costi relativi alla formazione, alla pubblicità) e infine ci sono i costi vincolanti, che a differenza dei discrezionali, non possono essere definiti in maniera operativa ma vengono definiti dal vertice.<sup>142</sup> L'ultima distinzione riguarda costi effettivi e costi ipotetici, i costi effettivi sono legati alla gestione e misurati con dati oggettivi, mentre i costi ipotetici sono il risultato di supposizioni di natura gestionale<sup>143</sup>.

---

<sup>142</sup>Brusa L., *Analisi e contabilità dei costi*, Milano, Giuffrè, 2009, "op.cit."

<sup>143</sup>Brusa L., *Analisi e contabilità dei costi*, Milano, Giuffrè, 2009, "op.cit."

### 3.2 La contabilità analitica

<<Per contabilità analitica si intende un complesso di rilevazioni sistematiche, a periodicità infrannuale, volte alla determinazione dei costi, ricavi, dei risultati analitici della produzione aziendale, in prescelte configurazioni, nonché alla formazione del risultato economico di breve periodo<sup>144</sup>>>. La contabilità dei costi è essenziale per il controllo dei costi, le decisioni sui prezzi, la pianificazione strategica, l'analisi della redditività e il suo obiettivo principale è misurare il consumo di risorse nel modo più preciso possibile per ogni servizio erogato<sup>145</sup>. La tecnica della contabilità analitica deve essere molto flessibile, poiché deve essere in grado di adattarsi ai vari contesti e finalità che contraddistinguono le aziende; La contabilità analitica, a differenza della contabilità generale è rivolta a soggetti interni, ha come oggetto principale decisioni strategiche e operative; le informazioni che raccoglie la contabilità analitica sono rilevanti e tempestive<sup>146</sup>. Questa metodologia riveste un ruolo centrale all'interno del controllo di gestione ed è un'importante pedina aziendale poiché costituisce la fonte principale della reportistica, ed è la responsabile di molte scelte aziendali, è il cuore della reportistica aziendale<sup>147</sup>.

---

<sup>144</sup>Ministero della Salute, Progetto Mattoni SSN, "Misura dei Costi del SSN", La Rilevazione dei Costi per livelli di Assistenza

<sup>145</sup>Tradotto da: Mogyorosy Z., Smith P., The main methodological issues, in costing health care services, A literature review, Centre for Health Economics, Alcuin College, University of York, 2005

<sup>146</sup> Farneti G., Economia d'Azienda, FrancoAngeli, Milano, 2007

<sup>147</sup> Farneti G., Economia d'Azienda, FrancoAngeli, Milano, 2007, "op.cit."

### 3.3 Il sistema dei costi nelle aziende sanitarie

Non è stato possibile a pieno introdurre i cambiamenti definiti con il decreto 502/92 ma ci sono stati molti blocchi che hanno visto a livello pratico un mix tra pubblico e privato ed inoltre è chiaro che non è possibile attuare dei cambiamenti se oltre alle operazioni sulle strutture non ci sono anche delle disposizioni normative<sup>148</sup>.

Un'azione che è stata messa in atto è quella dei contenimenti della spesa sanitaria muovendosi in due direzioni: incidendo sul modello di finanziamento della sanità e applicando alle strutture sanitarie un sistema contabile con caratteristiche aziendali, per l'appunto la contabilità per centri di costo<sup>149</sup>. Il tassello più grande nella sanità è occupato dalle Regioni che gestiscono il servizio sanitario sia dal punto di vista gestionale che economico per carico della spesa; loro sono responsabili di disavanzi, dei territori, l'organizzazione dei livelli essenziali di assistenza<sup>150</sup>.

---

<sup>148</sup><https://www.nurse24.it/specializzazioni/management-universita-area-forense/sistema-costi-aziende-sanitarie.html>

<sup>149</sup><https://www.nurse24.it/specializzazioni/management-universita-area-forense/sistema-costi-aziende-sanitarie.html>

<sup>150</sup><https://www.nurse24.it/specializzazioni/management-universita-area-forense/sistema-costi-aziende-sanitarie.html>

La contabilità analitica per centri di costo è stata resa obbligatoria nelle aziende sanitarie dal D. Lgs. 502/92 e ripreso dall'Intesa Stato Regioni del 23 marzo 2005 all'articolo 3, comma 7<sup>151</sup>: "Le Regioni si impegnano ad adottare una contabilità analitica per centri di costo e responsabilità, che consenta analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati in ciascuna azienda unità sanitaria locale, azienda ospedaliera universitaria, ivi compresi i policlinici universitari e gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico e ciò costituisce adempimento cui sono tenute le Regioni per l'accesso al maggior finanziamento di cui alla presente Intesa". Nelle aziende sanitarie è sempre più frequente l'utilizzo di sistemi gestionali e contabili integrati proponendo un'architettura amministrativo - gestionale, viste le difficoltà e la peculiarità dei costi che si devono analizzare nelle aziende ospedaliere, che uniscono il rispetto delle regole contabili, dei processi amministrativi e il sistema di reporting aziendale<sup>152</sup>. Questo tipo di architettura è caratterizzato dall'incrocio tra i sistemi amministrativi – contabili e i sistemi gestionali "periferici" sanitari<sup>153</sup>. L'incontro tra questi strumenti fa nascere delle relazioni necessarie a creare un unico punto informativo necessario all'azienda con flussi informativi sanitari, contabili, ecc.; dà la possibilità di accedere a dati sintetici e poterli analizzare nel dettaglio, all'occorrenza, e poter comparare dati contabili e inoltre crea l'opportunità di attivare più dimensioni di controllo contabili ed extra – contabili<sup>154</sup>.

---

<sup>151</sup><https://www.gazzettaufficiale.it/>

<sup>152</sup>Martinelli M., La contabilità analitico – gestionale nelle aziende sanitarie, Il Pervasive Accounting System in sanità, Giappichelli Editore, Torino, 2022

<sup>153</sup>Martinelli M., La contabilità analitico – gestionale nelle aziende sanitarie, Il Pervasive Accounting System in sanità, Giappichelli Editore, Torino, 2022, "op.cit."

<sup>154</sup>Martinelli M., La contabilità analitico – gestionale nelle aziende sanitarie, Il Pervasive Accounting System in sanità, Giappichelli Editore, Torino, 2022, "op.cit."

Dovendo gestire più dimensioni contabili, chiamate anche segmenti contabili, è indispensabile rispettare le disposizioni civilistiche e di bilancio e la quadratura tra contabilità generale e analitica<sup>155</sup>. In una azienda sanitaria, i segmenti contabili si traducono nel sistema di rendicontazione interno ed esterno. Ad esempio per la codifica degli esami di laboratorio nel sistema di rendicontazione esterno ci sono i vincoli Regionali o della Asl di riferimento, a seconda dell'organizzazione, nel sistema di rendicontazione interno ci sono i dati contenuti nella cartella clinica come le refertazioni dei vari esami e, questa seconda tipologia di rendicontazione, permette di determinare una parte delle rilevazioni contabili, sia appartenenti alla contabilità generale, sia le rilevazioni contabili della contabilità analitica come la valorizzazione di un esame tramite centri di costo o per singoli pazienti e infine permette le rilevazioni statistiche utili nei ribaltamenti dei costi di laboratorio sui reparti di ricovero<sup>156</sup>. Le decisioni di natura economica seguono un approccio top-down nelle aziende sanitarie, ovvero le decisioni sono prese dal vertice aziendale, a differenza dell'approccio bottom up che prevede la possibilità per più componenti dell'organizzazione di partecipare alla presa delle decisioni.

---

<sup>155</sup>Martinelli M., La contabilità analitico – gestionale nelle aziende sanitarie, Il Pervasive Accounting System in sanità, Giappichelli Editore, Torino, 2022, "op.cit."

<sup>156</sup>Martinelli M., La contabilità analitico – gestionale nelle aziende sanitarie, Il Pervasive Accounting System in sanità, Giappichelli Editore, Torino, 2022, "op.cit.", pagina 8

L'approccio top-down prevede la fissazione di un fabbisogno standard sanitario nazionale, ossia "l'ammontare di risorse necessarie per assicurare i livelli essenziali di assistenza in condizione di efficienza e appropriatezza<sup>157</sup>"; questo standard rappresenta le linee guida con la quale le Regioni, dopo aver ricevuto il volume di risorse appropriato, in base ai vincoli di finanza pubblica, determinano i valori di costo di riferimento propri. Il decreto, n. 68/2011, prevede un iter costituito da tre step, che corrispondono all'individuazione di criteri di qualità, appropriatezza ed efficienza; individuazione delle cinque migliori Regioni da parte del Ministro della Salute in ogni area d'Italia, nord, centro e sud e la determinazione dei costi standard, calcolati a livello aggregato per ognuno dei tre macro livelli di assistenza: collettiva, distrettuale e ospedaliera, rispettando le condizioni di efficienza ed appropriatezza calcolando, con medie pro-capite, i costi in maniera approssimativa, per le proprie regioni di riferimento<sup>158</sup>. I costi standard rappresentano il nuovo modello di riferimento con cui regolare le finanze pubbliche al fine di garantire l'assistenza sanitaria ai cittadini definendo il 'quantum' ideale necessario per assicurare le prestazioni essenziali.

---

<sup>157</sup>D. lgs. n. 68/2011 art 25, comma 2 e art 26

<sup>158</sup>D. lgs. n. 68/2011 art. 27 comma 6

### 3.4 La contabilità analitica per centri di costo

La modalità più utilizzata di fare contabilità analitica nella maggior parte delle aziende è la contabilità per centri di costo, la quale si basa sul seguente principio:

<<l'output aziendale viene realizzato nell'ambito dei centri di costo generando un consumo di risorse<sup>159</sup>>>.

Questa modalità di contabilità prevede un iter per l'imputazione dei costi che permette di calcolare al meglio il costo del servizio erogato, molto utile nelle aziende che erogano servizi e non beni in cui è più difficile quantificare i costi delle attività prodotte visto il carattere dell'intangibilità. La contabilità per centri di costo viene scelta, oltre che per calcolare i risultati, per responsabilizzare economicamente gli operatori, creare aggregazioni intermedie a cui poi attribuire i costi calcolati<sup>160</sup>. L'iter prevede che i costi, prima di essere imputati ai prodotti, vengono allocati ai "centri di costo"<sup>161</sup>. Il centro di costo è un "aggregazione di costi con riferimento ad aree di responsabilità in grado di influenzare in via diretta ed immediata i costi"<sup>162</sup>.

---

<sup>159</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, "op.cit.", pagina 334

<sup>160</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>161</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, "op.cit.", pagina 336

<sup>162</sup>Brusa L., Dezzani F., Budget e controllo di gestione, Milano, Giuffrè, 1983, pagina 78

La distinzione più utilizzata all'interno delle aziende, anche quelle sanitarie, con cui si distinguono i centri di costo è quella che prevede centri di costo comuni, intermedi e finali<sup>163</sup>: i centri comuni sono quelli generali dove l'attività svolta è diretta all'interno dell'organizzazione, più precisamente alle altre unità; i centri intermedi, ad esempio il laboratorio analisi in una azienda ospedaliera, operano non con il fine di scambiare il proprio prodotto ma lo cedono ad altri centri e infine ci sono i centri finali, la cui attività è destinata all'esterno dell'azienda sanitaria<sup>164</sup>. L'alternativa a questa distinzione è quella per aree funzionali che prevede invece la distinzione tra: centri produttivi, centri di costo che partecipano in maniera diretta alla produzione; centri ausiliari (o di supporto), che svolgono attività di supporto ai centri finali e centri funzionali, svolgono attività generali<sup>165</sup>.

---

<sup>163</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, "op.cit.", pagina 336

<sup>164</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>165</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

Dopo aver individuato i centri di costo, è opportuno anche fare una mappa dei centri di costo, che prende il nome di Piano dei centri di costo che distingue<sup>166</sup> in un'unità organizzativa articolata in più centri di costo oppure in più unità organizzative aggregate in unico centro di costo. Nella progettazione del Piano dei centri di costo bisogna rispettare dei principi, definiti da Brusa<sup>167</sup>:

- omogeneità delle operazioni compiute;
- omogeneità dei fattori produttivi;
- significatività delle spese sostenute;
- individuabilità di un responsabile del centro.

È opportuno che, con riferimento al centro di costo, si indichino: i compiti: direttivi ed esecutivi, la gestione, di rilevazione o organizzazione; i fattori produttivi impiegati; le modalità di svolgimento dei compiti e le relazioni con le altre unità. Utilizzare la contabilità per centri di costo permette di avere informazioni economiche relative all'attività svolta e ai processi. Nel caso di un'azienda sanitaria questa tecnica contabile dà un grande contributo nell'analisi dell'assorbimento delle risorse nel processo sanitario.

---

<sup>166</sup>Campra M., La contabilità aziendale: Contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, Contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, "op.cit.", pagina 335

<sup>167</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit.", pagina 153

Le esigenze informative richiedono uno studio, oltre che dei singoli centri di costo, anche della struttura organizzativa nel suo complesso, quindi richiedono al Piano dei centri di costo una certa flessibilità tale da soddisfare le varie richieste conoscitive<sup>168</sup>.

Le fasi generali di svolgimento della contabilità analitica sono quattro<sup>169</sup>: la definizione del piano dei centri di costo; la localizzazione dei costi nei centri di costo; la valorizzazione dei servizi offerti dai centri intermedi e l'imputazione dei costi all'oggetto finale. Un'analisi più dettagliata dei passaggi della contabilità analitica per centri di costo ci dice che dopo aver predisposto il Piano dei centri di costo, opera attraverso il seguente schema di calcolo<sup>170</sup>:

1. identificazione dei centri di costo;
2. imputazione dei fattori diretti agli oggetti di costo;
3. definizione degli elementi indiretti di costo da includere;
4. localizzazione dei fattori produttivi indiretti ai vari centri;
5. ribaltamenti dei centri intermedi sui centri finali;
6. identificazione dei legami tra output finali e costi del centro finale.

---

<sup>168</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>169</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>170</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit.", pagina 151- 152

Utilizzare i centri di costo è utile al fine di calcolare nel miglior modo, con particolar modo nelle aziende di servizi, il costo del servizio, localizzando nel modo più preciso possibile i costi in base ai prodotti offerti. Uno degli step più complessi è sicuramente il numero quattro, quello che prevede la localizzazione dei fattori produttivi per i singoli centri di costo, poiché è composto da due fasi: la creazione di un piano dei fattori produttivi, in cui per ogni centro di costo, ad esempio un reparto per un'azienda ospedaliera, si fa un piano in cui vengono elencati tutti i fattori produttivi utilizzati, sotto forma di quadro sistematico in modo da controllare la coerenza con i piani di programmazione e per poter essere utile ai fini informativi; la seconda fase congettura la chiusura dei centri finali e nel caso in cui ci sono centri intermedi bisogna operare con il metodo del ribaltamento.

Qual ora infatti ci siano centri intermedi questi devono essere ribaltati sui centri finali; la difficoltà sta nell'individuare il parametro più appropriato per ribaltare i centri intermedi, possono essere utilizzati tre tipologie di parametri<sup>171</sup>: di impiego, di attività o di capacità. La seconda difficoltà riguarda la scelta della modalità di chiusura dei centri intermedi<sup>172</sup>, può essere di tipo diretto, vengono ribaltati i centri intermedi sui centri finali direttamente senza considerare i rapporti tra i vari centri oppure può essere 'a cascata', il quale considera anche le relazioni che ci sono tra i vari centri, soprattutto i centri maggiori che opera costantemente con gli altri centri offrendo le proprie risorse e le proprie prestazioni.

---

<sup>171</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit.", pagina 168

<sup>172</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit.", pagina 171-173

È comunque importante che ci sia collaborazione tra i vari centri di costo al fine che ci sia linearità nella chiusura e ci sia coerenza con quello riportato nei budget.

È una modalità di contabilità complessa ma è la più efficace per misurare il consumo di risorse per ogni unità prodotta, soprattutto nel caso di prestazioni intangibili, al fine di correlare costi – beni/servizi erogati.

### 3.5 Il metodo ABC

L'evoluzione dei sistemi di contabilità analitica c'è stata perché non era soddisfacente la contabilità per centri di costo, soprattutto con l'imputazione dei costi indiretti<sup>173</sup>. Questo approccio permette di osservare l'operato dell'azienda dall'interno e dall'esterno, analizzando le attività che creano valore, infatti lo scopo primario di questo meccanismo è quello di individuare le attività rilevanti per l'ottenimento dei prodotti/servizi poiché sono le attività che provocano il consumo dei fattori produttivi e non i prodotti/servizi. Questo sistema è stato introdotto poiché si ritiene migliore nella gestione delle distorsioni nella quantificazione monetaria dei servizi erogati, cioè creando un legame più forte tra costi indiretti e prodotto, la probabilità di avere distorsioni è più bassa e ci si avvicina quanto più possibile ai costi veri<sup>174</sup>. I casi in cui l'utilità del metodo ABC è più evidente sono in presenza di: esistenza di produzioni su processi con uso di comportamenti standard elementari; ottenimento di linee di produzione combinando le parti elementari e dando un alto peso ai costi indiretti di prodotto<sup>175</sup>.

---

<sup>173</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>174</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>175</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

L'utilizzo del metodo ABC in sanità è stato ritenuto più appropriato poiché in grado di soddisfare esigenze informative, decisionali e di controllo; questa metodologia permette di attribuire la maggior parte del costo alla prestazione finale dato che l'ABC è caratteristico per il suo modo di concentrarsi sul processo e sul risultato finale. Calcolare i costi prevede cinque fasi principali<sup>176</sup>:

- a) descrivere il problema decisionale e stabilire obiettivi dei costi, ad esempio l'orizzonte temporale
- b) descrizione dei servizi per la determinazione dei costi (oggetti di costo)
- c) identificazione e classificazione delle risorse utilizzate, materiali o immateriali

Uno dei momenti più peculiari è la localizzazione degli scostamenti nella contabilità dei centri di costo, non solo in termini produttivi ma in termini effettivi, cioè di quantificazione monetaria. Lo scopo di questa tecnica contabile quindi è quello di produrre una serie di dati da utilizzare per scopi conoscitivi e in questo metodo, a differenza della contabilità per centri di costo in cui è il prodotto/servizio che assorbe i costi, sono le attività che assorbono i fattori produttivi<sup>177</sup>.

---

<sup>176</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>177</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

L'ABC quindi implica<sup>178</sup>: identificazione delle attività rilevanti, allocazione di risorse raggruppate nei pool di attività, identificare per ogni pool di attività i giusti parametri di imputazione. Le fasi nel dettaglio dell'Activity based costing sono: imputazione delle singole voci di costo di un certo periodo alle attività, individuazione del cost driver di ciascuna attività, quantificazione del cost driver in oggetto nel periodo considerato, determinazione del costo unitario di ogni attività, imputazione dei costi ai prodotti<sup>179</sup>. L'utilizzo di questo approccio, soprattutto con l'utilizzo dei driver, permette di avere importanti informazioni sulle varie attività permettendo così di guidare le scelte. Un esempio di driver è il numero di ore impiegate per il servizio, in ambito sanitario un esempio è il numero di infermieri per posto letto.

La particolarità che differisce gli approcci tradizionali, regolati da tariffe forfettarie e che utilizzano un'unica base di allocazione, dal metodo ABC è la costituzione di driver, come citati, poiché si ritiene che esiste una relazione di causa – effetto tra attività e costi che va oltre il volume e la quantità dei servizi/prodotti erogati, e l'assunto di base di questo metodo è che la fornitura di servizi, nel nostro caso sanitari, richiede un particolare insieme di attività, e le attività consumano risorse<sup>180</sup>.

---

<sup>178</sup>Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit.", pagina 182

<sup>179</sup>Brusa L., Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Giuffrè, 2012

<sup>180</sup> Tradotto da: Mogyorosy Z., Smith P., The main methodological issues, in costing health care services, A literature review, Centre for Health Economics, Alcuin College, University of York, 2005, "op.cit."

Secondo la letteratura l'utilizzo dell'approccio ABC è sicuramente utile in caso di prodotti/servizi erogati con diversi volumi e prodotti/servizi che differiscono per la complessità<sup>181</sup>, per la stima precisa dei costi e l'individuazione dei cost driver però allo stesso tempo è un approccio che presenta anche delle criticità. La difficoltà dell'implementazione di questa metodologia sorge dall'inizio poiché è complesso identificare le attività più rilevanti, dato che ci sono numerose attività che coinvolgono una grande quantità di risorse, basti pensare in un'azienda sanitaria al personale, ai medicinali, ai materiali sanitari e non, le spese di logistica, inoltre, in sanità le difficoltà sono amplificate poiché molte sono prestazioni e in quanto tali intangibili. L'ABC in sanità è stata criticata anche perché non si conosce e quindi sfrutta a pieno il metodo del costo pieno, meccanismo che regola il metodo dell'ABC; è difficile per cui individuare la modalità di utilizzo delle risorse<sup>182</sup>. In aggiunta, l'ABC presenta limiti in termini di tempo necessario e costi per l'implementazione delle fasi richieste dall'ABC stesso<sup>183</sup>.

---

<sup>181</sup> Brusa L., Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Giuffrè, 2012, "op.cit."

<sup>182</sup> Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie. Milano, Giuffrè, "op.cit."

<sup>183</sup> Brusa L., Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Giuffrè, 2012, "op.cit."

## Capitolo IV – ASUR

### 4.1 Cenni sull'ASUR

La mission della regione marche è quella di offrire una tutela dei cittadini costante ed uniforme e la dimensione regionale favorisce il perseguimento dell'obiettivo sull'offerta sociosanitaria omogenea ed equamente accessibile e favorisce una lettura unitaria e coerente in base ai bisogni di salute, per cui alle aree vaste sono assegnati i compiti di garantire i LEA a tutti i cittadini e l'equo accesso ai servizi sanitari e sociali su tutto il proprio territorio.

Il primo episodio di riorganizzazione del Servizio Sanitario Regionale ha previsto nel 1996, con la legge regionale n.26 l'istituzione dell'A.R.S., L'Agenda Regionale Sanitaria nella regione Marche; l'A.R.S. era un soggetto di diritto pubblico, dipendente dalla regione e dotato di personalità giuridica, di autonomia amministrativa e contabile con compiti di programmazione sanitaria guidata da un Direttore generale nominato dalla giunta regionale. Le materie di competenza dell'A.R.S. erano: l'assistenza sanitaria territoriale, l'assistenza ospedaliera, l'assistenza farmaceutica, la prevenzione e la promozione della salute nei luoghi di lavoro di vita, l'integrazione sociosanitaria e la sanità veterinaria<sup>184</sup>. Una seconda riorganizzazione del Servizio Sanitario Regionale, dopo un periodo di disequilibrio, con la legge regionale n.13 del giugno 2003 ha previsto gli enti del servizio sanitario regionale, distinguendo A.S.U.R, l'Azienda Sanitaria Unica Regionale con sede in Ancona e l'Azienda Ospedaliero-Universitaria "Ospedali Riuniti Umberto I – G.M. Lancisi – G. Salesi" sempre con sede in Ancona<sup>185</sup> dotate di personalità giuridica ed autonomia imprenditoriale.

---

<sup>184</sup><https://www.chiarini.com/sistema-sanitario-regione-marche/> - PARAGRAFO2

<sup>185</sup><https://www.chiarini.com/sistema-sanitario-regione-marche/> - PARAGRAFO2

L'A.S.U.R. inizialmente era articolata in 13 Zone Territoriali<sup>186</sup>:

- Zona Territoriale n. 1 – Pesaro;
- Zona Territoriale n. 2 – Urbino;
- Zona Territoriale n. 3 – Fano;
- Zona Territoriale n. 4 – Senigallia;
- Zona Territoriale n. 5 – Jesi;
- Zona Territoriale n. 6 – Fabriano;
- Zona Territoriale n. 7 – Ancona;
- Zona Territoriale n. 8 – Civitanova Marche;
- Zona Territoriale n. 9 – Macerata;
- Zona Territoriale n. 10 – Camerino;
- Zona Territoriale n. 11 – Fermo;
- Zona Territoriale n. 12 – San Benedetto del Tronto
- Zona Territoriale n.13 – Ascoli Piceno

---

<sup>186</sup><https://www.chiarini.com/sistema-sanitario-regione-marche/> - PARAGRAFO2

Le zone territoriali avevano autonomia gestionale e tecnico-professionale e operativa per assicurare a tutti i LEA, con compiti di programmazione e gestione dei servizi sanitari e sociali e garantendo l'equo accesso alle prestazioni. Con attenzione prevedevano<sup>187</sup>:

- Definizione obiettivi di salute secondo i Piani di attività zonali o PAZ;
- Programmazione organizzativa ed operativa per la gestione delle risorse umane e strumentali;
- Coordinamento dei diversi livelli assistenziali: distretto, ospedale e dipartimento di prevenzione;
- Analisi della domanda sociosanitaria;
- Gestione dei rapporti con la conferenza dei sindaci;
- Negoziazioni sindacali.

Ogni ZT aveva a capo un Direttore generale e un collegio di Direzione di Zona ed era presente la conferenza dei sindaci con il compito di promuovere l'integrazione sociosanitaria tra i servizi sanitari di zona e i servizi socioassistenziali e vigilava occupandosi dell'accesso ai servizi e dei tempi di attesa<sup>188</sup>. L'assetto cambia il primo gennaio 2006 quando le tredici zone territoriali perdono la personalità giuridica e diventano un'unica azienda: l'ASUR.

---

<sup>187</sup>Buzzacchi C., La Porta S., L'integrazione sociosanitaria e il diritto delle Regioni, Giappichelli, 2022

<sup>188</sup>Buzzacchi C., La Porta S., L'integrazione sociosanitaria e il diritto delle Regioni, Giappichelli, 2022, "op.cit."

L' ASUR nasce dalla fusione delle tredici aziende U.S.L. presenti sul territorio Marchigiano con funzioni di indirizzo, coordinamento e controllo a livello centralizzato dell'attività sanitaria, diviso per aree vaste e seguendo le linee guida definite a livello regionale. L'esigenza di passare ad una nuova organizzazione aziendale e all'ASUR è stata scaturita dal fatto che era presente la necessità di avere una dimensione aziendale in grado di assicurare su tutto il territorio i servizi integrandoli in un sistema a rete e perché avere un numero così elevato di ASL creava frammentazione sia al livello istituzionale che operativo, quindi si è proposta una sola azienda sanitaria, l'ASUR, credendo fosse la soluzione migliore per rispondere più velocemente alla domanda dell'utenza e poiché si è visto nell'azienda unica l'opportunità di semplificare i processi di erogazione dei servizi<sup>189</sup>.

La nuova impostazione prevede Aree Vaste territoriali, distretti e presidi ospedalieri. Ogni area vasta è dotata di autonomia gestionale, tecnico – professionale gestita da una Direzione generale con Direzione sanitaria e amministrativa che: svolge rendicontazione analitica, ha compiti di regolazione dell'accesso ai servizi, garantisce i LEA alla popolazione del territorio di riferimento, definisce gli obiettivi di salute, gestisce le risorse, promuove l'integrazione sociosanitaria.

---

<sup>189</sup>[https://www.asur.marche.it/documents/20182/21506/12923\\_atto\\_aziendale.pdf/94af308f-218f-4219-a2e5-2b7bcabee68d](https://www.asur.marche.it/documents/20182/21506/12923_atto_aziendale.pdf/94af308f-218f-4219-a2e5-2b7bcabee68d)

Le Aree Vaste presenti sul territorio sono cinque e raccolgono i seguenti territori<sup>190</sup>:

- Area Vasta Territoriale n.1: Pesaro, Urbino, Fano;
- Area Vasta Territoriale n.2: Ancona, Senigallia, Jesi, Fabriano;
- Area Vasta Territoriale n.3: Civitanova Marche, Macerata, Camerino;
- Area Vasta Territoriale n.4: Fermo;
- Area Vasta Territoriale n.5: San benedetto del Tronto, Ascoli Piceno

I distretti rappresentano l'articolazione territoriale dei servizi sanitari dove si incontrano servizi sanitari, sociosanitari e sociali<sup>191</sup>. Infine, ci sono i presidi ospedalieri che rappresentano l'articolazione organizzativa ospedaliera del distretto con autonomia gestionale; assicurano la fornitura di prestazioni specialistiche, ambulatoriali e di ricovero; sia i presidi ospedalieri che i distretti fanno capo alla giunta regionale che ne disciplina il numero presente sul territorio in base alla popolazione e rispondono a criteri di conformità e operano con le modalità definite nel piano sociosanitario regionale<sup>192</sup>.

---

<sup>190</sup><https://www.chiarini.com/sistema-sanitario-regione-marche/> - PARAGRAFO2

<sup>191</sup><https://www.chiarini.com/sistema-sanitario-regione-marche/> - PARAGRAFO2

<sup>192</sup><https://www.chiarini.com/sistema-sanitario-regione-marche/> - PARAGRAFO2

Un altro importante avvenimento, con la legge n.21 del 2009 è stata l'istituzione dell'Azienda Ospedaliero-Universitaria "Ospedali Riuniti Marche Nord", un'azienda ospedaliera autonoma con funzioni di prevenzione, diagnosi, cura e riabilitazione che ha inglobato il coordinamento delle attività dei servizi territoriali delle zone di riferimento che sono Pesaro, e Fano<sup>193</sup>. L'Azienda Ospedaliero-Universitaria delle Marche prende questo nome dall'incontro con l'Università politecnica delle Marche e si articola in due Presidi ospedalieri: l'Umberto I e G.M. Lancisi e il G. Salesi – Presidio ad alta specializzazione. L'Azienda opera secondo principi di multidisciplinarietà, raggiungimento di obiettivi assistenziali, didattici, formativi e di ricerca e punta all'evoluzione delle competenze tecniche e scientifiche.

La struttura organizzativa è composta da dipartimenti ad Attività Integrata o D.A.I; Dipartimento Regionale di Medicina trasfusionale e Struttura Organizzative Dipartimentali o S.O.D le quali possono essere semplici o complesse, istituite dal Direttore generale e definite <<in funzione di casistiche, patologie omogenee e requisiti produttivi ed organizzativi al fine di programmare, organizzare e gestire le risorse ed i fattori della produzione assegnati al fine di raggiungere gli obiettivi definiti in sede di budget>><sup>194</sup>.

---

<sup>193</sup><https://www.chiarini.com/sistema-sanitario-regione-marche/> - PARAGRAFO2

<sup>194</sup>[https://www.ospedaliriuniti.marche.it/portale/index.php?id\\_sezione=3](https://www.ospedaliriuniti.marche.it/portale/index.php?id_sezione=3)

Il sistema regionale marchigiano è da sempre caratterizzato dai seguenti tratti<sup>195</sup>:

- rilevante ed estesa copertura assistenziale in tutti gli ambiti sociosanitari;
- una dimensione aziendale in grado di ottimizzare i processi produttivi e integrarli in un sistema a rete

Oltre le funzioni su elencate del nuovo assetto regionale, un altro cambiamento proprio dell'azienda unica è il coinvolgimento dei professionisti in una logica di partecipazione e supporto ai processi decisionali con l'obiettivo di assicurare alla collettività un sistema sanitario equo e sostenibile<sup>196</sup>.

La missione dell'ASUR è garantire in modo costante ed uniforme la tutela della salute dei cittadini residenti nella regione Marche<sup>197</sup>. L'obiettivo di avere un'offerta di servizi equa e sostenibile si ricerca nella lettura unica e coerente dei bisogni garantendo risposte appropriate in base alla complessità del bisogno; la costituzione dell'ASUR trova spiegazione in un sistema efficiente, snello e capace di offrire risposte rapide, in grado di ottimizzare l'uso delle risorse e operare secondo una logica di sostenibilità economica in un'ottica sociosanitaria.

---

<sup>195</sup>[https://www.asur.marche.it/documents/20182/21506/12923\\_atto\\_aziendale.pdf/94af308f-218f-4219-a2e5-2b7bcabee68d](https://www.asur.marche.it/documents/20182/21506/12923_atto_aziendale.pdf/94af308f-218f-4219-a2e5-2b7bcabee68d)

<sup>196</sup>[https://www.asur.marche.it/documents/20182/21506/12923\\_atto\\_aziendale.pdf/94af308f-218f-4219-a2e5-2b7bcabee68d](https://www.asur.marche.it/documents/20182/21506/12923_atto_aziendale.pdf/94af308f-218f-4219-a2e5-2b7bcabee68d)

<sup>197</sup><https://www.asur.marche.it/>

La vision dell'ASUR ha come obiettivo un sistema organizzativo improntato sull'adeguatezza, continuità e qualità dei servizi offerti ai cittadini rispetto ai loro bisogni; una fase importante in un'azienda è quella dell'indagine della soddisfazione degli utenti in base al prodotto/servizio offerto per cercare di capire cosa migliorare analizzando le criticità della strategia implementata apportando le dovute correzioni<sup>198</sup>; anche nel caso di un'azienda sanitaria ci si concentra al fine di offrire un servizio che soddisfi l'utente e anche gli operatori di conseguenza in un contesto di efficiente gestione delle risorse disponibili. L'ASUR persegue obiettivi di prevenzione, clinico-assistenziali ed economico-finanziari rispettando le indicazioni contenute nel Piano Sanitario Regionale. Nel dettaglio l'ASUR è orientata alla promozione della salute e all'erogazione dei servizi ma anche alle politiche per la qualità e l'innovazione sempre in un'ottica di integrazione<sup>199</sup>.

Il piano sociosanitario 2020-2022 esprime l'idea dell'integrazione sociosanitaria attraverso obiettivi strategici unitari da applicare in maniera trasversale. L'integrazione sociosanitaria è il prodotto del piano sociosanitario 2020-2022 approvato con deliberazione n.107 nel 2020 dall'assemblea regionale. Il piano è la forma più recente di sistema sociosanitario dopo la L.13/2003.

La regione con gli strumenti di programmazione individua gli obiettivi da assegnare al servizio sanitario regionale, assegna le risorse e verifica il conseguimento degli obiettivi con criteri di controllo<sup>200</sup>.

---

<sup>198</sup>La Bella A., Battistoni E., Economia e organizzazione aziendale, Apogeo, 2008

<sup>199</sup> [https://www.asur.marche.it/documents/20182/21506/12923\\_atto\\_aziendale.pdf/94af308f-218f-4219-a2e5-2b7bcabee68d](https://www.asur.marche.it/documents/20182/21506/12923_atto_aziendale.pdf/94af308f-218f-4219-a2e5-2b7bcabee68d)

<sup>200</sup>Buzzacchi C., La Porta S., L'integrazione sociosanitaria e il diritto delle Regioni, Giappichelli, 2022

## 4.2 PIAO 2022 – 2024

Il PIAO o piano integrato di attività e organizzazione con validità triennale è suddiviso in tre schede contenenti informazioni sull'azienda sanitaria unica regionale della regione marche. La peculiarità dell'ASUR, quale unica azienda regionale rafforza l'utilizzo dei processi di performance interni alle aree vaste.

La legge n.17 del 2011 della regione marche vede l'ASUR articolata in cinque aree vaste (AAVV) le quali hanno il compito di assicurare i LEA alla popolazione residente.

Fig. 1. Le Aree Vaste

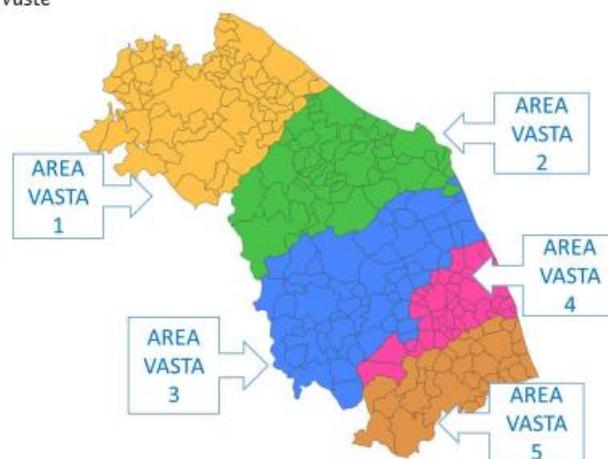


Figura 4, Aree Vaste<sup>201</sup>

---

<sup>201</sup>Piano integrato di attività e organizzazione 2022-2024

Le aree vaste definiscono gli obiettivi di salute secondo le linee guida regionali e nazionali e in base alle risorse disponibili, e promuovono l'integrazione dei servizi sanitari con quelli sociali; sono responsabili del coordinamento dei diversi livelli di assistenza (ospedaliera, distretto e prevenzione). A livello di ogni singola area vasta sono esercitate le funzioni di<sup>202</sup>:

- assistenza sanitaria e sociosanitaria;
- gestione e reclutamento del personale, valutazione dirigenza;
- rischio clinico;
- acquisizione di beni e servizi;
- gestione magazzini;
- gestione patrimonio immobiliare.

L'ASUR si estendeva su un territorio di circa 9000 kmq (3,3% del territorio nazionale), con una popolazione aggiornata al 31 dicembre 2022 di circa 1.481.717 con 227 comuni e 13 distretti.

La suddivisione per area vasta è la seguente:

AREE VASTE	TOTALE POPOLAZIONE ALL' 1-1-2021	CLASSI DI ETÀ'							
		Neonati	1-4 anni	5-14 anni	15-44 MASCHI	15-44 FEMMINE	45-64 anni	65-74 anni	≥ 75anni
AV1 PESARO	334.139	2.187	32.067	10.042	57.824	55.799	109.353	41.486	43.387
AV2 ANCONA	477.137	2.934	42.622	13.308	77.217	73.842	145.432	57.064	64.618
AV3 MACERATA	295.307	1.983	25.865	8.634	48.189	46.600	88.097	35.547	40.422
AV4 FERMO	170.248	1.080	14.447	4.674	28.078	26.668	51.507	20.728	22.965
AV5 ASCOLI PICENO	204.575	1.242	16.915	5.439	33.305	31.728	62.913	25.109	27.924
TOTALE	1.501.406	9.426	131.916	42.097	244.613	234.731	457.372	179.935	201.316

Figura 5, Popolazione per Area Vasta<sup>203</sup>

<sup>202</sup>Piano integrato di attività e organizzazione 2022-2024

<sup>203</sup>Piano integrato di attività e organizzazione 2022-2024

L'assegnazione provvisoria del budget del 2022 è stata 122.193 milioni di euro e per la regione Marche la stima del fondo sanitario risulta pari a euro 2.985.191.012 con la DGRM 1628 del 22/12/2021, autorizzazione provvisoria, è stato assegnato un tetto di spesa per l'anno 2022 pari a euro 2.384.665.872 con circa 104.037.020 destinato alla mobilità passiva.

I principali vincoli economici imposti con normativa regionale e nazionale sono<sup>204</sup>:

- Equilibrio e standard qualitativi dei presidi a gestione diretta: la Legge di stabilità 2016 prevede che i parametri relativi ai volumi, qualità ed esiti delle cure e quelli di economicità applicate alle aziende ospedaliere valgono anche per le ASL e i presidi a gestione diretta;
- LEA: con Decreto del Ministero della Salute nel Marzo 2019 è stato approvato il "Nuovo sistema di garanzia per il monitoraggio dell'assistenza sanitaria"<sup>205</sup> con cui viene assicurato a tutti i cittadini che l'erogazione dei LEA avvenga in condizioni di qualità, appropriatezza ed uniformità; inoltre sono stati stanziati a decorrere dal 2022 circa 200 milioni di euro per aggiornare la griglia dei LEA;
- Farmaci: vista la legge di Bilancio 2022, previo accordo tra Ministero della salute, Aifa, Ministero dell'economia e delle finanze, dato l'andamento del mercato dei medicinali e del fabbisogno assistenziale, il tetto della spesa farmaceutica per acquisti diretti è passato dal 2021 al 2022 dal 7,65% al 8%;
- Dispositivi medici: la Legge 125/15 prevede un tetto di spesa destinato ai dispositivi medici pari al 4,4% del fabbisogno sanitario regionale;
- Costo del personale: con il decreto-legge 183/2020 viene definito un tetto di spesa limite per il personale pari a euro 618.274.000, ripartito tra Aree Vaste;
- 

---

<sup>204</sup>Piano integrato di attività e organizzazione 2022-2024

<sup>205</sup>Piano integrato di attività e organizzazione 2022-2024

- Prestazioni sanitarie di assistenza specialistica ambulatoriale da soggetti privati accreditati: per l'acquisto di prestazioni per conto di privati la legge 124/2019 prevede che venga rispettato l'equilibrio economico-finanziario sanitario della regione interessata;
- Mobilità sanitaria: per gli accordi relativi alla mobilità sanitaria, contenuti nella L.178/2000, sono previsti un set di indicatori oggettivi e misurabili e linee guida in un programma di valutazione e miglioramento dei processi al fine di salvaguardare la mobilità "fisiologica";
- Dipendenza patologiche: il DGRM 1031 del 11/08/2021 stanziava per il triennio 2021.2023 per le prestazioni residenziali e semiresidenziali a favore di persone con dipendenze patologiche un tetto di spesa di euro 10.962.411,14;
- Trasporti: è stato stabilito con DGRM 1272 del 2020 che la funzione di trasporti sanitari è svolta mediante CCT e le spese sono comprese nei rispettivi Budget aziendali delle Aree Vaste.

Sul territorio distinguiamo presidi ospedalieri di I livello e II livello: i presidi ospedalieri di I livello, con bacino di utenza compreso tra 150.000 - 300.000 abitanti, sono dotati di. medicina interna, chirurgia generale, anestesia e rianimazione, ortopedia e traumatologia, ostetricia e ginecologia, pediatria, cardiologia con utic, neurologia, psichiatria, oncologia, oculistica, otorinolaringoiatria, urologia mentre i presidi ospedalieri di II livello che rispondono ad un bacino di utenza più grande, tra 600.000 e 1.200.000, di solito fanno riferimento alle Aziende ospedaliere, alle Aziende ospedaliere universitarie, alle IRCCS e ASL, hanno tutte le unità presenti nei presidi di I livello con l'aggiunta di cardiologia con emodinamica interventistica, neurochirurgia, cardiocirurgia e rianimazione, chirurgia vascolare, chirurgia toracica, chirurgia maxillo-facciale, chirurgia plastica, endoscopia ad elevata complessità, broncoscopia interventistica, radiologia di alta specialità, rianimazione neonatale, medicina nucleare.

### 4.3 Caso studio

L'ASUR opera attraverso cinque presidi ospedalieri unici con 14 stabilimenti ospedalieri; il presidio ospedaliero dell'Area Vasta 5 composto dallo stabilimento di San Benedetto del Tronto e Ascoli Piceno conta 42 day hospital, 13 day surgery, 10 posti letto per degenza ordinaria, riabilitazione e lungodegenza mentre per la degenza ordinaria circa 600 posti con l'affiancamento di 319 strutture territoriali a gestione diretta e 382 strutture territoriali convenzionate<sup>206</sup>. L'assistenza ospedaliera può essere erogata sia dalle Aziende Asl che dalle Aziende Ospedaliere: l'Ospedale di Ascoli opera come Presidio Ospedaliero, gestito dall'Azienda ASUR e non ha bilancio autonomo.

Con riferimento all'assistenza ospedaliera l'azienda nel 2020 ha erogato 114.473 ricoveri di cui circa l'88% ai propri residenti, il tasso di ospedalizzazione globale per acuti è pari a 116,6 con un valore pari a 89,2 per i ricoveri in regime ordinario e 27,4 per quelli in regime diurno<sup>207</sup>.

---

<sup>206</sup>Piano integrato di attività e organizzazione 2022-2024

<sup>207</sup>Piano integrato di attività e organizzazione 2022-2024

Nell'approfondimento oggetto di tesi è stato preso in considerazione un centro di costo per vedere nella realtà l'equivalente monetario delle risorse utilizzate in un reparto ospedaliero attraverso l'imputazione dei costi diretti.

A monte c'è il Centro di responsabilità che consiste nella Medicina interna al cui interno ci sono sei centri di costo: medicina generale degenze ospedale Ascoli Piceno, medicina somm. Dir. Post-ricovero ospedale Ascoli Piceno, lungodegenza ospedale Ascoli piceno, medicina somm. dir. post-visita specialistica ospedale Ascoli Piceno e medicina generale day hospital ospedale Ascoli Piceno.

Il paziente tipo del reparto di medicina interna è il "paziente complesso", cioè quel paziente fragile, cronico, affetto da più patologie, spesso destinato a lunghi percorsi di cura tra visite specialistiche, ricoveri ripetuti. La peculiarità del reparto di medicina interna è che prende in carico il paziente complesso e non si occupa di una sola patologia ma le cura tutte quante, occupandosi del paziente per tutti i bisogni di salute<sup>208</sup>.

---

<sup>208</sup><https://www.simi.it/news/modello-organizzativo-medicina-interna>

C. di C.	Qta	DDD	Valore	Qta	DDD	Valore
	Consuntivo	Consuntivo	Consuntivo	Consuntivo	Consuntivo	Consuntivo
	2021	2021	2021	2022	2022	2022
1331401 - MEDICINA GENERALE						
DEGENZE OSPEDALE ASCOLI PICENO	1.622.590	1.093.201,76	805.398	<b>1.684.509</b>	1.220.208,07	740.780
1331407 - MEDICINA SOMM. DIR.						
POST-RICOVERO OSPEDALE ASCOLI PICENO	43.162	330.434,26	16.885	<b>58.075</b>	304.685,96	14.276
1331408 - MEDICINA SOMM. DIR.						
POST-VISITA SPECIALISTICA OSPEDALE ASCOLI PICENO	11.666	100.428,21	6.344	<b>6.731</b>	19.730,93	6.442
1331603 - LUNGODEGENZA						
OSPEDALE ASCOLI PICENO	6.602	1.390,49	21.055	<b>3.824</b>	396,74	13.600
1331402 - MEDICINA GENERALE						
DAY HOSPITAL OSPEDALE ASCOLI PICENO	18	480,01	2.970	<b>104</b>	368,50	2.227
1331409 - CC MEDICINA						
OSPEDALE ASCOLI PICENO	99.557	0,00	17.788	<b>59.575</b>	0,00	7.309
<b>Totale</b>	<b>1.783.595</b>	<b>1.525.934,72</b>	<b>870.440</b>	<b>1.812.818</b>	<b>1.545.390,20</b>	<b>784.635</b>

Tabella 1, Centri di costo reparto Medicina Interna Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno

L'analisi è stata svolta su una parte di costi del reparto di medicina interna del Presidio Ospedaliero di Ascoli Piceno poiché, dato l'approfondimento dei costi a livello teorico, è risultato interessante poter affiancare alla teoria dei dati veritieri e vedere da vicino le voci più rilevanti di costo di un reparto ospedaliero.

L'analisi è stata svolta nei primi mesi dell'anno 2023, circa fino a giugno, con la chiusura dei bilanci e delle SDO, le schede di dimissione ospedaliera, che sono quelle che permettono di quantificare gli esami e trasformare il numero di risorse utilizzate in costi.

<b>Posti Letto Medi</b>	<b>(Mesi PL 12) 0,0</b>
<b>Dimessi</b>	1.342
<b>Pazienti</b>	1.138
Decessi	228
<b>GG Degenza</b>	17.460
<b>Degenza Media</b>	13,01
<b>Degenza Media ASUR</b>	12,34
<b>Degenza Media Regionale</b>	12,11
<b>Indice Compar. di Performance</b>	1,126532635
<b>DM Riprop alla Comple.</b>	11,97
<b>Degenza Media Trimmata</b>	12,09
Presenza Media	47,8
<b>Tasso Occupaz Posti Letto</b>	
<b>Tasso Occupaz Posti Letto Medi</b>	
<b>Transiti GG Degenza Riproporz.</b>	16.936
<b>Tasso Occupaz Con Transiti</b>	
<b>Indice Rotazione Posti Letto Medi</b>	

<b>Indice TurnOver Posti Letto Medi</b>	-13,0
Residenti	1.236
% Di Residenti	83,8%
Degenza Media Pre-Operatoria	3,51
Numero Interventi Principali	285
<b>Indice di Operatività</b>	21%
DRG Alta Complessità	17
DRG Specif. Alta Complessità	0
% DRG Specif. Alta Complessità	0,0%
% DRG Peso > 2	6,5%
DRG Ordinari Chirurgici	112
DRG Ordinari Chirurgici di 1 GG	1
% DRG Chirurgici	8,3%
Numero DRG Medici	1.230
DRG Medici Outliers >= 65 anni	46
DRG Ordinari Medici di 1 GG	67
% DRG Medici	91,7%
Punti DRG	1.711

Peso Medio DRG Chir	2,4767
<b>Peso Medio DRG</b>	1,2749
<b>Peso Medio DRG ASUR</b>	1,3165
<b>Peso Medio DRG Regionale</b>	1,2925
Case Mix	0,987877483
Valore per GG Degenza	311,11
Valore DRG	5.432.002,55
Valore DRG Medio	4.047,69
% Ricoveri Inappropriati	3,1%

Tabella 2, Attività reparto Medicina Interna Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno

In prima analisi è stata analizzata l'attività del reparto di medicina interna nell'anno 2022; successivamente sono stati individuati i beni più onerosi per un reparto: i beni di consumo sanitari e non sanitari, il personale e i farmaci.

	<b>2022</b>	<b>2022</b>
<b>Descrizione Posizione</b>	<b>UU.EE. Eff</b>	<b>Costo Std UU.EE.</b>
<b>Total</b>	<b>49,6</b>	<b>2.017.517</b>
DIRETTORE MEDICO	1,0	94.086
DIRIGENTE MEDICO	8,6	643.990
COLLABORATORE PROFESSIONALE SANITARIO - INFERMIERE -	27,7	925.786
OPERATORE SOCIO SANITARIO	12,3	353.655

Tabella 3, Personale Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno

La localizzazione dei costi del personale parte prima dall'individuazione della dotazione organica, successivamente si divide il personale in base al profilo professionale e infine si può quantificare il costo in base alle ore effettive lavorate.

**Ascoli Piceno**      **2022**

---

Posti letto effettivi 50,0

degenza ordinaria

---

Numero dimessi 1.342

degenza ordinaria

---

Degenza media 13,01

dei dimessi

---

Giornate di 17.460

degenza nel

reparto

---

Peso medio DRG 1,27

ricoveri ordinari

---

Valore DRG 5.432.003€

ricoveri ordinari

---

Valore medio 4.047,69€

DRG ricoveri

ordinari

---

Tabella 4, DRG Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno

Nella tabella precedente è possibile vedere l'andamento del DRG utilizzato nel reparto di medicina interna, che si inserisce in contesto regionale che presenta:

- per la regione un peso medio pari a: 1,2925;
- per l'ASUR un peso medio pari a: 1,3165;

a fronte di una degenza media pari a: 12,34 per la media dell'ASUR e 12,11 per la regione.

<b>Aggregati</b>	<b>Conto</b>	<b>Consuntivo 2022</b>
0501 acquisti beni sanitari	0501010103 Acquisti di medicinali con AIC, ad eccezione di vaccini ed emoderivati di produzione regionale	438.203
0501 acquisti beni sanitari	0501010105 Acquisti di medicinali senza AIC	850
0501 acquisti beni sanitari	0501020103 Acquisti di emoderivati di produzione regionale	0
0501 acquisti beni sanitari	0501030101 Acquisti di ossigeno	0
0501 acquisti beni sanitari	0501040101 Acquisti di prodotti dietetici	22.482
0501 acquisti beni sanitari	0501130101 Acquisti di dispositivi medici	264.414
0501 acquisti beni sanitari	0501150101 Acquisti di dispositivi medici diagnostici in vitro	28.571
0501 acquisti beni sanitari	0501150103 Acquisti di prodotti chimici	47
0501 acquisti beni sanitari	0501160101 Acquisti di altri beni e prodotti sanitari	4.859
0501 acquisti beni sanitari	<b>Total</b>	<b>759.427</b>
0503 acquisti di beni non sanitari	0503010101 Acquisti di prodotti alimentari	6.637
0503 acquisti di beni non sanitari	0503020101 Acquisti di materiali di guardaroba, di pulizia e di convivenza	15.932
0503 acquisti di beni non sanitari	0503040101 Acquisti di supporti informatici, cancelleria e stampati	2.043
0503 acquisti di beni non sanitari	0503050101 Acquisti di materiale tecnico strumentale per manutenzioni e riparazioni	596
0503 acquisti di beni non sanitari	<b>Total</b>	<b>25.208</b>
<b>Total</b>		<b>784.635</b>

Tabella 5, Totale consumato Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno

1° TRIMESTRE AP		198.229,72
2° TRIMESTRE AP		201.716,76
3°TRIMESTRE AP		163.381,93
4° TRIMESTRE AP		221.306,52
<b>TOTALE</b>		<b>784.634,93</b>

Tabella 6, Consumi totali Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno per trimestre

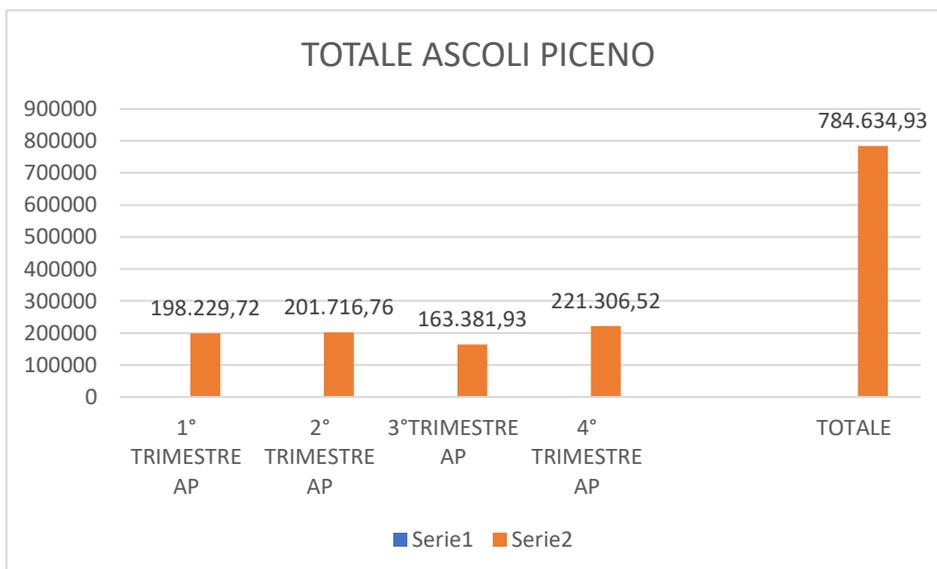


Grafico n.1, Totale Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno

1° TRIMESTRE AP		194.749,16
2° TRIMESTRE AP		197.610,59
3°TRIMESTRE AP		157.900,26
4° TRIMESTRE AP		209.166,86
<b>TOTALE</b>		<b>759.426,87</b>

Tabella 7, Consumi totali beni sanitari Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno per trimestre

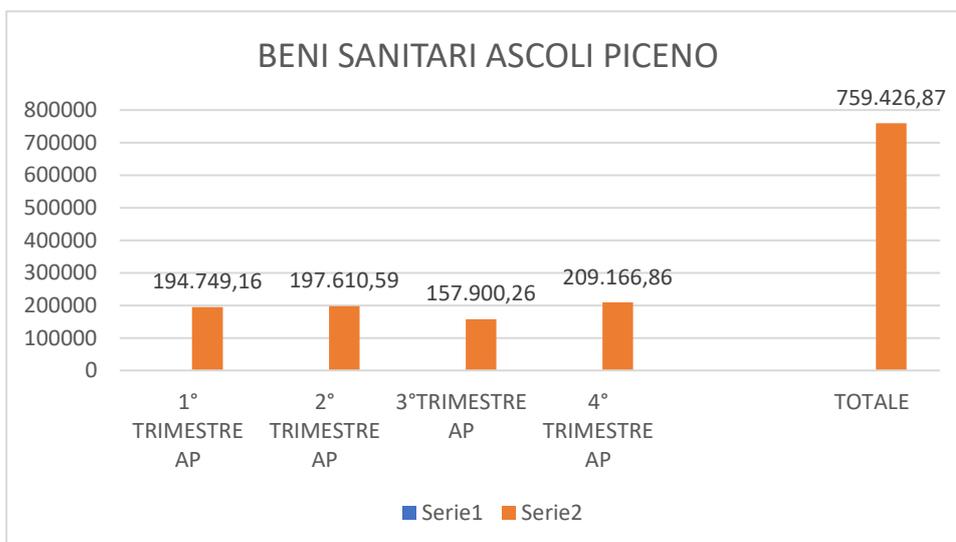


Grafico n. 2, Beni sanitari Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno

1° TRIMESTRE AP		3.480,56
2° TRIMESTRE AP		4.106,17
3°TRIMESTRE AP		5.481,67
4° TRIMESTRE AP		12.139,66
<b>TOTALE</b>		<b>25.208,06</b>

Tabella 8, Consumi totali beni non sanitari Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno

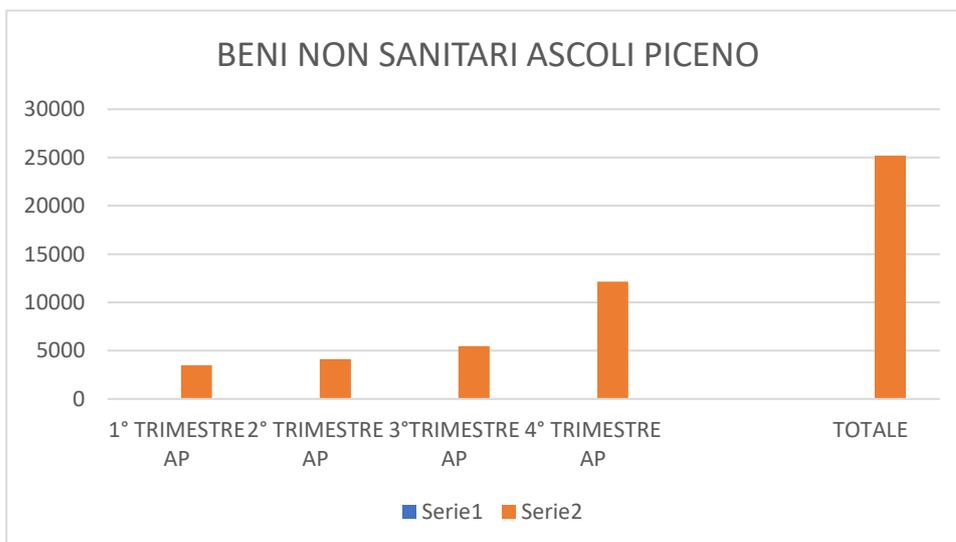


Grafico n.3, Beni non sanitari Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno

<b>anno</b>	2022
.	Acquisti di Farmaci
<b>Total</b>	<b>439.053</b>
AV5_DIP_MED_010 - MEDICINA INTERNA ASCOLI (U.O.C.)	439.053

Tabella 9, Acquisto Farmaci Presidio Ospedaliero Ascoli Piceno

## Conclusioni

Le innovazioni in ambito sanitario sono state sicuramente numerose e alcune anche molti importanti, come il fenomeno dell'aziendalizzazione e lo sbarco della contabilità analitica per centri di costo nelle aziende sanitarie. Si è parlato di questo ultimo argomento, dei suoi vantaggi e limiti, e sono stati analizzati da vicino i costi di una realtà, il Presidio Ospedaliero di Ascoli Piceno appartenente all'azienda sanitaria ASUR.

I dati presi in considerazione del Presidio Ospedaliero di Ascoli Piceno sono stati estrapolati con lo scopo di vedere l'andamento dei costi.

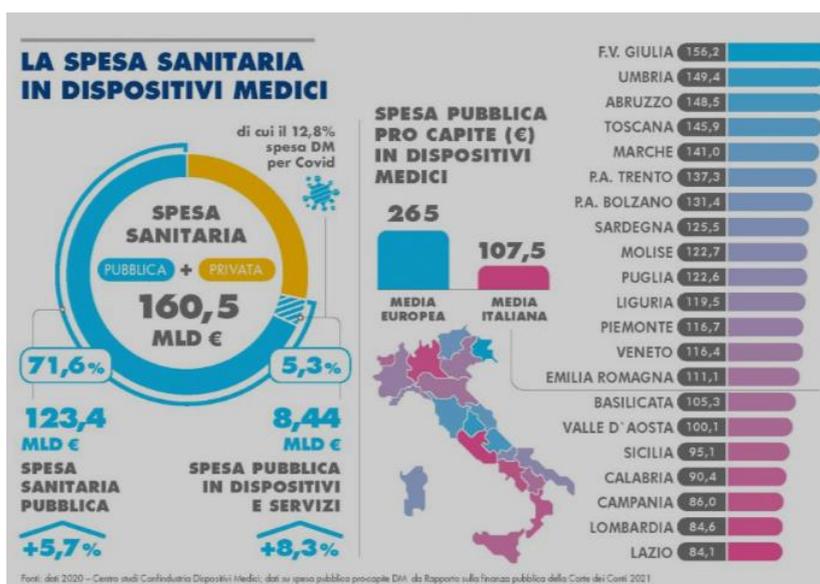


Figura 3, La spesa sanitaria nazionale per dispositivi medici<sup>209</sup>

<sup>209</sup> Fonte: dati 2020-Centro studi Confindustria Dispositivi medici, dati su spesa pubblica pro-capite DM da rapporto sulla Finanza pubblica della Corte dei Conti 2021

Come è emerso dai dati, anche dalla tabella qui riportata è possibile evincere che una buona parte della spesa sanitaria nazionale è sostenuta per l'acquisto di dispositivi medici, e proprio la regione Marche occupa uno dei gradini più alti nella media europea.

Il metodo utilizzato per registrare questi costi è stato quello dell'imputazione dei costi diretti, ovvero tramite l'imputazione al centro di costo, quindi al reparto, dei costi di quei fattori imputabili direttamente al centro di costo in base al proprio utilizzo, quindi dei fattori produttivi, dei farmaci e del personale. L'analisi è stata effettuata con i dati dell'anno 2022, l'ultimo anno dell'attività sanitaria come ASUR, dato che dal 1° gennaio 2023 sono state costituite le AST, con l'obiettivo di vedere da vicino i costi di un vero reparto ospedaliero per normalizzare la teoria. Nella teoria è stato evidenziato come i costi siano importanti per responsabilizzare, orientare i comportamenti e le azioni; si è parlato di quella che è l'importanza del metodo della contabilità per costi, utile nel ricavare informazioni e cercare di guidare in un utilizzo delle risorse più efficiente. Osservare dei numeri concreti ha sicuramente dato atto alla teoria, nel senso che vedere quali sono i costi da dover affrontare e quanto essi siano elevati per un solo reparto, quindi un tassello singolo del budget finale, dimostra il bisogno di scelte il più possibile efficienti e razionali. È stato scelto come oggetto da analizzare il reparto di medicina interna in quanto è sicuramente uno dei reparti più complessi dato che gestisce più problematiche di salute e per ognuna di essa diversi livelli di intensità di complicazioni e quindi più ricco di risorse consumate. Un'altra cosa molto interessante è stata l'osservazione, oltre i costi, dell'andamento dei DRG e ricoveri rispetto alla media ASUR e alla media Regionale.

L'analisi è stata fatta con l'intento di vedere da vicino i costi diretti dei centri di costo, prendendo in considerazione come unità di analisi per consumo di beni per i farmaci la DDD, ovvero la dose giornaliera definita, per il personale le unità effettive standard e per i beni sanitari e non sanitari la quantità a consuntivo, per vedere a quanto ammonta in euro l'equivalente delle risorse utilizzate, prendendo in esame le risorse più onerose. I costi maggiori sono sostenuti per l'acquisto di beni sanitari, soprattutto medicinali, il personale viene suddiviso in base alla qualifica professionale e ne viene calcolato il costo in base alle unità effettive, considerando che la spesa finale complessiva di tutti i beni per l'anno 2022 ammonta, per il Presidio Ospedaliero, intorno a 117 milioni.

La situazione sanitaria è molto delicata in Italia e un solo caso non è in grado di dare informazioni necessarie per vedere l'andamento di un'azienda sanitaria però è sufficiente a far capire quanto sono consistenti i costi di un'azienda sanitaria e quanto sia quindi fondamentale ottimizzare l'uso delle risorse al fine evitare sprechi per preservare le risorse da utilizzare per preservare il bene salute.

## Bibliografia

- Anthony R., N., Hawkins D., F., Macrì D., M., Merchant K., A., Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali, McGraw – Hill Education, Milano, 2016;
- Barbato M. B., Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2, UTET, Torino, 1991;
- Borgonovi E., Anselmi L., Management ed economia sanitaria, Mecosan, Italian Quarterly of Health Care Management, Economics and Policy, 1992;
- Brusa L., Analisi e contabilità dei costi, Giuffrè Editore, Milano, 2009;
- Brusa L., Contabilità dei costi, Giuffrè Editore, Milano, 1995;
- Brusa L., Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Giuffrè, 2012;
- Brusa L., Dezzani F., Budget e controllo di gestione, Milano, Giuffrè, 1983;
- Buzzacchi C., La Porta S., L'integrazione sociosanitaria e il diritto delle Regioni, Giappichelli, 2022;
- Campra M., La contabilità aziendale: contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino, contabilità aziendale e relativi adempimenti, Internal auditing contabile, Gruppo 24 ore, Milano, 2009;
- Cantù E., L'aziendalizzazione della sanità in Italia, Egea online, SDA Bocconi, 2010;
- Cardano M., Giarelli G., Vicarelli G., Sociologia della salute e della medicina, Bologna, il Mulino, 2020;
- Cecchi M., Strategie e sistemi di controllo, Uno schema di analisi, FrancoAngeli, 2001;
- D. lgs. n. 68/2011 art 25, comma 2 e art 26;
- D. lgs. n. 68/2011 art. 27 comma 6;

- Del Bene L., Criteri e strumenti per il controllo di gestione delle aziende sanitarie, Milano, Giuffrè;
- Fabbrini G., Montrone A., Economia aziendale. Aspetti evolutivi, letture e casi aziendali, Volume II, FrancoAngeli, Milano;
- Farneti G., Economia d’Azienda, FrancoAngeli, Milano, 2007;
- Fonte: dati 2020-Centro studi Confindustria Dispositivi medici, dati su spesa pubblica pro-capite DM da rapporto sulla Finanza pubblica della Corte dei Conti 2021;
- Francesconi A., Innovazione organizzativa e tecnologica in sanità, il ruolo dell’health technology assessment, FrancoAngeli, Milano, 2007;
- La Bella A., Battistoni E., Economia e organizzazione aziendale, Apogeo, 2008;
- La Rosa M., Raboni R., Innovazione e trasformazione nelle politiche sanitarie, FrancoAngeli, Milano, 2001;
- Legge n.833/78;
- Mantoan D., Urbani A., Cuzzolin, Total Quality Management, 2022;
- Marasca S., Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse, Torino, Giappichelli, 1989, pag. 20;
- Marinò L., La Ricerca dell’economicità nelle aziende sanitarie locali (Concetti, modelli, decisioni) Torino, G. Giappichelli, 2008;
- Martinelli M., La contabilità analitico – gestionale nelle aziende sanitarie, Il Pervasive Accounting System in sanità, Giappichelli Editore, Torino, 2022;
- Ministero della Salute, Progetto Mattoni SSN, “Misura dei Costi del SSN”, La Rilevazione dei Costi per livelli di Assistenza;
- Mintzberg H., La progettazione dell’organizzazione aziendale, Englewood Cliffs, il Mulino, Bologna, 1996;

- Mogyorosy Z., Smith P., The main methodological issues, in costing health care services, A literature review, Centre for Health Economics, Alcuin College, University of York, 2005;
- Orelli R.L., Visani F., Analisi e gestione dei costi negli enti locali, Stato dell'arte, modelli e applicazioni di cost management, FrancoAngeli, Milano, 2005;
- Piano integrato di attività e organizzazione 2022-2024;
- Quintaliani G., Cencetti S., (a cura di), Il controllo di gestione e la qualità in sanità, Wichtig Editore, 2000;
- Serpelloni G., Simeoni E., (a cura di), Principi sull'organizzazione dell'azienda sociosanitaria pubblica;
- Tanese A., Il ruolo del management nel Servizio Sanitario: una storia in tre atti, Egea, Milano, 2018;
- Valentini E., Il sistema Ntg (Contabilità analitica per Organizzazione), 2016;

## Sitografia

- [https://www.asur.marche.it/documents/20182/21506/12923\\_atto\\_azien\\_dale.pdf/94af308f-218f-4219-a2e5-2b7bcabee68d](https://www.asur.marche.it/documents/20182/21506/12923_atto_azien_dale.pdf/94af308f-218f-4219-a2e5-2b7bcabee68d);
- <https://www.chiarini.com/sistema-sanitario-regione-marche/> -  
PARAGRAFO2;
- <https://www.denaro.it/>;
- <https://www.gazzettaufficiale.it/>;
- <https://www.informazionefiscale.it/>;
- <https://www.istituto-besta.it/piano-di-organizzazione-aziendale-strategico-poas>;

- <https://www.nurse24.it>;
- <https://www.nurse24.it/infermiere/leggi-normative/legge-833-78-istituzione-servizio-sanitario-nazionale.html>;
- <https://www.nurse24.it/specializzazioni/management-universita-area-forense/sistema-costi-aziende-sanitarie.html>;
- [https://www.ospedaliriuniti.marche.it/portale/index.php?id\\_sezione=3](https://www.ospedaliriuniti.marche.it/portale/index.php?id_sezione=3);
- <https://www.pnrr.salute.gov.it/>;
- <https://www.salute.gov.it/>;
- <https://sbilanciamoci.info/>;
- <https://www.senato.it/istituzione/la-costituzione/parte-i/titolo-ii/articolo-32>;
- <https://www.simi.it/news/modello-organizzativo-medicina-interna>;
- <https://vitolavecchia.altervista.org/evoluzione-del-sistema-informativo-aziendale/>;
- <https://vitolavecchia.altervista.org/impatti-sulle-funzioni-aziendale-determinati-dallevoluzione-dei-sistemi-informativi/>;
- <https://www.youspecialist.it/qualita-in-sanita/>.