



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**Analisi dei costi dei servizi sanitari.
Un caso aziendale.**

**Health services cost analysis.
A business case.**

Relatore:

Prof.ssa Lucia Montanini

Rapporto Finale di:

Alessandra Falcetelli

Anno Accademico 2023/2024

*A chi non si arrende,
a chi ama le sfide,
soprattutto con sé stesso.*

INDICE

INTRODUZIONE.....	1
-------------------	---

CAPITOLO 1

IL SISTEMA DEI COSTI

1.1 Concetto di costo.....	3
1.2 Criteri di classificazione dei costi	5
1.3 Contabilità analitica – scopi e caratteri.....	7
1.4 Il sistema dei costi nelle aziende sanitarie.....	8
1.5 La contabilità analitica per centri di costo.....	10
1.6 Il metodo ABC.....	11

CAPITOLO 2

ANALISI DEI COSTI DELLE PRESTAZIONI RADIOLOGICHE DI DIAGNOSTICA PER IMMAGINI

2.1 Prestazioni sanitarie radiologiche di diagnostica per immagini.....	15
2.2 Costi diretti delle prestazioni radiografiche di diagnostica per immagini.....	17
2.3 Costi indiretti delle prestazioni radiografiche di diagnostica per immagini.....	18
2.3.1 L'incidenza dei costi amministrativi.....	22
2.3.2 Ribaltamento costi indiretti.....	24

CAPITOLO 3

DETERMINAZIONE DEL COSTO TOTALE DELLE PRESTAZIONI DIAGNOSTICHE PER IMMAGINI RADIOLOGICHE: UN CASO CONCRETO

3.1 Full costing	26
3.2 Margine di contribuzione.....	28
3.3 La determinazione del risultato economico delle prestazioni radiografiche di diagnostica per immagini.....	31
3.4 Il caso: la Clinica Salus.....	33
CONCLUSIONI.....	46
BIBLIOGRAFIA.....	49
SITOGRAFIA.....	50

Introduzione

Il riordino del Sistema Sanitario Nazionale (SSN), che ha avuto inizio con il D.Lgs. 502/92 e successive modificazioni, indirizza le Strutture Sanitarie verso un'ottica di tipo aziendale ispirata al modello privatistico che possa garantire i Livelli Essenziali di Assistenza (LEA) e al contempo contenere la spesa sanitaria in continua espansione, voce di spesa più consistente e causa di mancato equilibrio dei bilanci delle PA.

L'obiettivo del Legislatore, al fine di risanare i bilanci pubblici, evidenziato l'eccessivo costo per il servizio sanitario, è quello di migliorare i livelli qualitativi delle prestazioni sanitarie a parità di risorse, riducendo le inefficienze economico-strutturali, responsabilizzando l'intero sistema in un'ottica di efficacia, efficienza, economicità ed appropriatezza.¹

Con il D.lgs. 502/1992 si ridisegna il quadro complessivo delle funzioni e delle responsabilità introducendo nell'organizzazione delle PP.AA. un modello organizzativo teso alla tutela della salute, come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, che risulti altresì economicamente sostenibile.

Per raggiungere tali obiettivi si devono usare nuovi strumenti di gestione tipici delle aziende private: la Contabilità Analitica, i budget ed i costi standard grazie ai quali si monitorano le performance aziendali e la loro coerenza con gli obiettivi prefissati in sede di pianificazione e programmazione. In questo modo si riescono ad individuare eventuali disallineamenti ed attuare adeguate azioni correttive in tempo utile, coinvolgendo i responsabili ed incoraggiandoli a raggiungere i target prefissati senza mai tralasciare l'attenzione e la cura verso il paziente.

Alla base di questo studio, frutto di ricerche ed approfondimenti, vi è l'interesse e la curiosità personale di comprendere ed esaminare le dinamiche che ci sono dietro le variazioni dei costi, successive, precedenti o indipendenti alle scelte manageriali. Lo scopo è fare un'analisi dei costi con l'ausilio della contabilità analitica e di analizzarne un'applicazione empirica nell'ambito delle aziende sanitarie private accreditate che devono conciliare gli obiettivi orientati al profitto tipici di un'attività economica organizzata privata con quelli mirati ad assicurare assistenza sanitaria quale soggetto idoneo ad erogare prestazioni per conto del Servizio Sanitario Nazionale.

“L'accreditamento istituzionale è il provvedimento con il quale si riconosce alle strutture pubbliche e private già autorizzate, l'idoneità ad essere potenziali erogatori

¹ F. ALBERGO E. PASDERA (a cura di), *Il Controllo dei costi in un'azienda sanitaria dalla Contabilità Analitica ai Costi Standard*, Guerini Next, 2017, Milano

di prestazioni nell'ambito e per conto del Servizio Sanitario Nazionale (SSN) e del sistema integrato di interventi e servizi sociali.”²

Tale sistema dovrà monitorare in tempo reale l'organizzazione, cercando di ridurre i costi operativi, contenendo le inefficienze, migliorando la qualità al fine di garantire la sicurezza e la soddisfazione del paziente.

Il compito è arduo in quanto la struttura deve garantire lo stesso livello qualitativo di altri competitors privati a cui non è richiesto il possesso di ulteriori requisiti necessari per l'accreditamento e contestualmente riuscire ad adottare una strategia sostenibile compatibile con il tariffario imposto per le prestazioni SSN.

Proprio per questo risulta essenziale conoscere in maniera approfondita l'andamento ed il comportamento dei costi, quale strumento indicatore di redditività e sostenibilità economica e parametro fondamentale per intraprendere decisioni future.

Il lavoro si articola in tre capitoli.

Nel primo capitolo si parte proprio dal concetto di costo, per poi descrivere gli scopi ed i caratteri della contabilità analitica, approfondendo il sistema dei costi nelle strutture sanitarie soffermandosi sulle due tecniche più utilizzate per l'attribuzione dei costi: la contabilità per Centri di Costo (CdC) e l'Activity Based Costing (ABC). Nel secondo capitolo si descrivono le prestazioni sanitarie di diagnostica per immagini, analizzando i costi delle prestazioni radiologiche suddividendoli in costi diretti (riconducibili oggettivamente a ciascun esame) ed indiretti e per questi ultimi, soffermandosi sull'incidenza dei costi amministrativi. Si descrive poi il processo di ribaltamento dei costi indiretti.

Nel terzo ed ultimo capitolo si procede ad esporre le due opzioni di configurazione di costo di prodotto: il full costing system ed il variable costing system per poi illustrare una dimostrazione empirica svolta nel poliambulatorio il cui nome di fantasia è Clinica Salus attraverso la determinazione del costo pieno complessivo dei servizi di diagnostica per immagini utilizzando il metodo della contabilità per centri di costo.

La scelta di tale metodologia risulta il percorso più idoneo a soddisfare il fabbisogno informativo di cui si necessita, ponderato al congruo utilizzo di risorse per ottenere tale risultato. Il focus è comprendere la marginalità della prestazione diagnostica come oggetto di costo, considerando le attività di supporto come costi generali ed il cui impiego viene ripartito proporzionalmente al volume di attività.

Il presente lavoro di tesi è rivolto ad evidenziare il ruolo chiave dei costi, quali indicatori di performance ed efficienza, in grado di fornire di informazioni fondamentali per comprendere l'evoluzione della realtà aziendale.

² Cfr. LR 21/2016, <https://www.regione.marche.it/Regione-Utile/Salute/Accreditamento-delle-strutture-sanitarie>

CAPITOLO 1

IL SISTEMA DEI COSTI

1.1 Concetto di costo

“In economia, il costo è il valore economico di una risorsa utilizzata”³.

Il costo misura, quindi, la quantità di fattori produttivi utilizzata e finalizzata ad uno scopo, un oggetto di costo.

L’oggetto di costo può essere un prodotto/prestazione, l’unità organizzativa o altra attività in relazione al quale si misurano i costi.

L’identificazione dei costi e la comprensione del loro comportamento è cruciale per la gestione aziendale poiché influenza direttamente la redditività e la competitività dell’azienda stessa.

È necessario perciò conoscere le modalità in cui i costi variano a seguito delle variazioni dei livelli di attività e dei volumi di output e quali sono presenti a priori. Comprendere l’evoluzione della realtà aziendale e ad accertarsi che la gestione si stia svolgendo in condizioni di efficacia ed efficienza, è fondamentale in sede di pianificazione e programmazione per individuare quali costi saranno modificati dalle decisioni manageriali e stimare la misura in cui essi andranno a variare, individuare meccanismi in grado di migliorare la gestione economica così da poter offrire servizi sempre più qualificati.

In relazione all’approfondimento che si vuol intraprendere, si possono identificare diverse tipologie di costo.

Si può scegliere di rilevare i costi di tutti i fattori produttivi che concorrono alla realizzazione dell’attività o del prodotto o dell’oggetto di cui si vuole calcolare il costo; in questo caso la configurazione sarà quella del costo pieno (*full cost*).

Nel caso di una prestazione sanitaria, calcolare il costo pieno equivale a considerare i costi del materiale di consumo quali farmaci o materiale sanitario, i costi del personale sanitario direttamente coinvolto ma anche di quello amministrativo che supporta l’intera struttura organizzativa, l’uso delle attrezzature specifiche dell’attività, delle strutture fisiche come gli ambulatori.⁴

Il costo pieno si adotta nel caso di una valutazione di redditività dell’attività stessa ed è funzionale alla definizione del prezzo di vendita.

Se, al contrario, si sceglie di considerare soltanto i costi diretti, in questo caso si parla di *direct cost*.

³ U. Nucco, G. Marchesi, G. Poggialini, *Dimensionamento, determinazione e controllo dei costi di un’azienda sanitaria*, Convegno nazionale AIIC, 2016, Bari

⁴ S. NIEDDU, M. BIANCO, *La valutazione dei costi: uno studio applicato all’unità operativa di diagnostica per immagini*, <http://journals.seedmedicalpublishers.com>

Riferendoci sempre ad una prestazione sanitaria, nel calcolo del direct cost verranno considerati i soli costi collegati oggettivamente all'oggetto di costo, come i materiali ed i farmaci, le attrezzature specifiche impiegate per l'erogazione della prestazione, il costo del personale direttamente coinvolto tralasciando invece i costi dell'amministrazione e dei servizi di supporto.

Questa tipologia di configurazione è strumentale alla valutazione della convenienza economica sull'attivazione/cessazione dell'attività oggetto di analisi.

Infine, prendendo ad analisi soltanto i costi variabili (ovvero i costi che variano al variare del volume di output prodotto) si parla della configurazione di costo chiamata *variable cost*.⁵ Ricollegandoci all'esempio, nella prestazione sanitaria si considerano variabili il tempo del personale sanitario impiegato per l'erogazione della prestazione, il materiale sanitario ed i farmaci.

Al contrario vengono considerati fissi i costi dei macchinari, della struttura e dei servizi di supporto poiché il loro ammontare non varierà all'aumentare delle prestazioni erogate e non devono pertanto essere considerati.

Questa tipologia di configurazione è funzionale all'analisi del costo marginale, per valutare l'ammontare del costo alla realizzazione di un'unità aggiuntiva di output.⁶

In un contesto sempre più globalizzato e competitivo l'attenzione ai costi consente di raggiungere un livello di efficienza produttiva che si traduce in una redditività più elevata e ciò permette all'azienda di raggiungere una posizione di vantaggio rispetto alle imprese concorrenti.

Conoscere approfonditamente le componenti di costo permette di formulare adeguate strategie aziendali, razionalizzando la gestione, adoperando in maniera efficiente le risorse e riducendo al minimo gli sprechi, si riesce a valutare in maniera oggettiva la realtà operativa, comprendendo quale aree sono più redditizie con maggior livelli di produttività e rendimento e quali invece necessitano di essere revisionate attraverso interventi correttivi.

⁵ S. NIEDDU, M. BIANCO, *La valutazione dei costi*, cit.

⁶ S. NIEDDU, M. BIANCO, *La valutazione dei costi*, cit.

1.2 Criteri di classificazione dei costi

Classificare i costi significa raggrupparli in funzione delle esigenze informative da supportare. Suddividendoli in base allo scopo, si avrà la seguente articolazione:

Figura 1.1 – Classificazione dei costi

Criterio di classificazione	Classi di costo
Comportamento al variare di un driver di riferimento	<ul style="list-style-type: none">• Costi variabili• Costi fissi• Costi semivariabili• Costi variabili a scalini
Modalità di assegnazione all'oggetto di costo	<ul style="list-style-type: none">• Costi diretti• Costi indiretti
Modalità di programmazione	<ul style="list-style-type: none">• Costi parametrici• Costi discrezionali• Costi impegnati
In base alla controllabilità	<ul style="list-style-type: none">• Controllabili• Non controllabili

Fonte: M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), Controllo di gestione Strutture, processi, misurazioni, G. Giappichelli, 2021, Torino p.119

Un primo criterio di classificazione dei costi può essere effettuato in base al comportamento degli stessi rispetto al variare di un fattore determinante (driver) distinguendo tra costi variabili, fissi, semivariabili e a scalini.

Le determinanti di costo possono essere molteplici perché molteplici sono le variabili che provocano il sorgere dei costi aziendali e influenzano il loro comportamento. Tradizionalmente si utilizza come *cost driver* il volume della produzione. È importante, inoltre, definire il periodo di tempo con riferimento al quale è condotta l'analisi in quanto la variabilità di un costo è generalmente diversa a seconda dell'estensione temporale dell'osservazione.

I costi variabili sono quei costi il cui ammontare varia al variare del driver di riferimento e generalmente in modo proporzionale (es. costo delle materie prime),

quelli fissi rimangono costanti al variare del volume d'attività e sono presenti anche quando non avviene la produzione (es. affitto dello stabile), i semivariabili possono essere composti da una quota fissa ed una variabile (es. costo utenze telefoniche), mentre quelli a gradini subiscono variazioni soltanto in conseguenza a variazioni piuttosto ampie del cost driver.⁷

La classificazione dei costi in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo permette di conoscere il costo sostenuto o da sostenere per l'ottenimento o il funzionamento di diversi oggetti di costo individuabili nell'ambito del sistema aziendale e rilevanti ai fini gestionali.

I costi diretti sono fattori produttivi utilizzati esclusivamente per l'oggetto di costo (es. diretti del reparto) e per i quali è possibile ed economicamente conveniente misurare oggettivamente la quantità consumata dall'oggetto di costo e moltiplicarla per il suo prezzo unitario.⁸

Fanno riferimento a tutti i fattori produttivi che in maniera chiara ed univoca sono riconducibili all'oggetto di costo.

I costi indiretti, al contrario sono fattori produttivi utilizzati per più oggetti di costo e per i quali non è possibile o non è economicamente conveniente misurare oggettivamente la quantità consumata da ciascun oggetto di costo.⁹

Essi possono essere attribuiti all'oggetto di costo attraverso un procedimento di ripartizione, allocando la quota di costo indiretto all'oggetto di costo considerato.

La scelta di un'adeguata base di ripartizione è uno degli aspetti più cruciali nell'ambito della contabilità analitica e pur riconoscendo un certo margine di soggettività nella scelta, seguire il principio funzionale garantisce la validità delle informazioni prodotte.

L'associazione ad una categoria piuttosto che all'altra risulta essere relativa, perché dipende da quale oggetto di calcolo si sta considerando. Una stessa voce di costo può essere un costo diretto o indiretto a seconda di quale sia l'oggetto di analisi che si vuol prendere come riferimento.

In base alle modalità di programmazione, i costi si possono suddividere in costi parametrici (che riguardano fattori produttivi il cui consumo da parte dell'oggetto di costo può essere determinato a priori in modo oggettivo), costi discrezionali (il cui ammontare viene deciso dal management mediante valutazioni discrezionali) e costi impegnati (conseguenti a decisioni prese a monte di cui il management ha un margine di discrezionalità molto limitato¹⁰).

In base alla loro controllabilità, i costi si distinguono infine in costi controllabili (il cui ammontare è "influenzabile in maniera diretta ed in misura significativa dal

⁷ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione Strutture, processi, misurazioni*, G. Giappichelli, 2021, Torino

⁸ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

⁹ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

¹⁰ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

management”¹¹) ed in costi non controllabili (“di cui non si dispone delle leve decisionali che consentono di influenzare in modo diretto e significativo il consumo)”¹².

1.3 Contabilità analitica – scopi e caratteri

La contabilità analitica ha come oggetto di analisi i fatti interni di gestione. Rappresenta il complesso delle rilevazioni sistematiche a periodicità infrannuale ed è uno strumento della struttura informativa tecnico-contabile che ha la finalità di rispondere a specifici bisogni informativi razionalizzando la realtà aziendale nei centri di interessi più significativi per l’impresa.

Assicura una panoramica attendibile e tempestiva sulla reale efficienza dei processi e su cosa sia migliorabile all’interno della realtà aziendale permettendo di identificare quali attività, settori o aree generano margini e quali invece devono rivedere le proprie performance proprio perché fornisce informazioni di dettaglio dei fenomeni aziendali esplicando la dinamica dei costi, dei ricavi e dei risultati analitici della produzione aziendale.

Le operazioni vengono rilevate al momento del consumo o del risultato e sono classificate per destinazione.

È un ausilio fondamentale per il supporto decisionale ed alimenta il processo di controllo in tutti i momenti in cui esso si realizza, garantendo la costante verifica del grado di rispondenza dei risultati conseguiti attraverso la gestione aziendale con i target da raggiungere, permettendo la correzione tempestiva di eventuali disallineamenti.

Nella fase preventiva del controllo di gestione, si definiscono il budget aziendale ed i costi standard i quali rappresentano uno strumento utilissimo per il controllo delle performance aziendali ed individuali e per ridurre le inefficienze. I costi standard riflettono ipotesi di futuro e si configurano come veri e propri obiettivi che i manager si impegnano a raggiungere, definendo quale valore dovrebbero avere i fattori produttivi impiegati per l’ottenimento di un’unità di prodotto e la loro determinazione richiede una profonda conoscenza delle loro caratteristiche, delle modalità del loro utilizzo, sia sotto il profilo tecnico che organizzativo, nonché di una chiara definizione delle condizioni operative standard dell’azienda e di ciascun centro in cui essa è articolata.

¹¹ L.Brusa, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, 2020, Milano

¹² M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

Durante il controllo concomitante in corso d'anno, si monitora l'andamento della gestione attraverso i risultati intermedi¹³ verificando che essi siano allineati agli obiettivi stabiliti.

Nella fase del controllo consuntivo, al termine del periodo, la Co.An. permette di verificare i risultati raggiunti, al fine di valutare le performance e le responsabilità. L'informazione prodotta dalla Co.An. può essere quindi utilizzata anche come base per intraprendere azioni future come l'analisi redditività o la convenienza economica comparata.

L'attivazione di un processo di pianificazione, programmazione e controllo di gestione postula elementi di criticità riconducibili alla significativa pervasività del contesto al quale esso si applica, in termini organizzativi, operativi, strutturali informativi e decisionali.¹⁴

Il rischio è di effettuare una mappatura dei costi approssimativa che non segue logiche comuni.

È fondamentale pertanto analizzare i fabbisogni informativi, capire cosa misurare ed in quale modalità farlo per riuscire a fornire informazioni adeguate a determinare il prezzo di vendita di un prodotto o di un servizio ed intraprendere decisioni in linea con la panoramica generale coerente con la gestione operativa, determinare l'efficienza delle varie unità organizzative e del processo produttivo, valutandone le performance ed intraprendendo, qualora servissero, le adeguate azioni correttive finalizzate al raggiungimento degli obiettivi prefissati.

1.4 Il sistema dei costi nelle aziende sanitarie

Il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) è stato istituito con la legge n.833/1978 con lo scopo di tutelare la salute del cittadino.

Con il D.Lgs 502/1992 e successive modificazioni (Riordino della disciplina in materia sanitaria), che ha segnato l'innesco di un processo di profonda trasformazione del SSN definito processo di aziendalizzazione, le Regioni assumono il ruolo di capogruppo del sistema con poteri di indirizzo e controllo, titolari della funzione legislativa ed amministrativa in materia di assistenza sanitaria ed ospedaliera. Nascono le unità sanitarie locali dotate di autonomia giuridica, le quali vengono responsabilizzate sui livelli di spesa attraverso l'adozione generalizzata dell'utilizzo del budget, alle quali è richiesto il rispetto del pareggio di bilancio.

¹³ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

¹⁴ F. ALBERGO E. PASDERA (a cura di), *Il Controllo dei costi in un'azienda sanitaria*, cit.

Lo stesso atto normativo introduce l'obbligo della tenuta della contabilità analitica nelle aziende sanitarie e questo ha portato uno dei maggiori cambiamenti in termini di gestione di tali aziende.

Nella Co.An. i costi assumono rilevanza al momento dell'impiego o utilizzo o consumo dei fattori produttivi in vista dell'attuazione della produzione tecnica.

Grazie alla contabilità analitica, si riesce ad individuare e classificare i costi da allocare ad un determinato oggetto di misurazione, al fine di misurare tutti i fattori produttivi direttamente impegnati nell'erogazione del servizio da analizzare.

Il sistema di rilevazione dei costi non solo individua le componenti di costo ma responsabilizza gli operatori e attribuisce analiticamente i costi alle prestazioni.

Successivamente la legge 42/2009 ha delegato il Governo all'attuazione dell'art. 119 della Costituzione (norme in materia di autonomia finanziaria) e per il comparto sanitario è stato introdotto il concetto di determinazione del costo e del fabbisogno standard. La riforma Brunetta, attuata con la legge delega n. 19/2009 e successivo D.Lgs n. 150/2009, conduce la sanità pubblica verso indicatori oggettivi di performance al fine di combattere le inefficienze della PA (comprese quindi le aziende sanitarie pubbliche). La L.208 del 28 novembre 2015 (Legge stabilità 2016) e la L. 232 dell'11 dicembre 2016 (Legge Bilancio 2017) hanno introdotto importanti novità sui processi di controllo delle Aziende Sanitarie ponendo limiti sullo scostamento costi/ricavi con adduzione di responsabilità ben precise.

“Con Legge regionale 8 agosto 2022 n. 19 recante ad oggetto "Organizzazione del servizio sanitario regionale", l'Azienda Sanitaria Unica Regionale (ASUR) è soppressa e dal 1° gennaio 2023 sono state costituite e rese operative le Aziende Sanitarie Territoriali.

La Regione Marche procede con la trasformazione della Sanità regionale ed il superamento dell'Asur introducendo un sistema più vicino alle realtà provinciali, come quello delle Ast, le nuove Aziende sanitarie territoriali”¹⁵.

Il nuovo modello di struttura è un'azienda, dotata di personalità giuridica pubblica e di autonomia gestionale che segue logiche di tipo manageriale e ciò implica molteplici elementi di criticità soprattutto in un contesto caratterizzato dall'oggettiva complessità organizzativa, l'eterogeneità dei processi di produzione con carenza di una cultura ed una sensibilità diffusa di carattere economico aziendale.¹⁶

La prima fase logica in un processo volto al contenimento dei costi al fine di aumentare, a parità di risorse disponibili, la qualità e la quantità dei servizi offerti, è la conoscenza della modalità della formazione dei costi stessi.

¹⁵ Cfr. L.R. 19/22 <https://www.regione.marche.it/Regione-Utile/Salute/Servizi-delle-AST>

¹⁶ F. ALBERGO E. PASDERA (a cura di), *Il Controllo dei costi in un'azienda sanitaria*, cit.

1.5 La contabilità analitica per centri di costo

Un sistema di determinazione del costo pieno di un prodotto si basa sulla metodologia di calcolo per centri di costo, incentrata sulla logica secondo cui le risorse sono impiegate per il funzionamento di unità organizzative base in cui è suddivisa l'azienda, determinate con riferimento ad aree omogenee di attività o ad omogeneità dei fattori produttivi utilizzati, i centri di costo.

Questa metodologia è coerente con il modello aziendale per aree funzionali e prevede un iter a due stadi: nel primo i costi sono localizzati ai diversi centri e nel secondo imputati ai servizi.

La contabilità per centri di costo ha il fine di calcolare il costo del prodotto.

Considerando la natura delle operazioni svolte, i CdC si possono classificare in:¹⁷

- CdC produttivi che provvedono all'erogazione del servizio;
- CdC operativi che includono tutti i centri i cui costi sono più o meno riferibili ai servizi in quanto operano per essi;
- Cdc ausiliari o di supporto che erogano servizi ai centri produttivi;
- Cdc funzionali o di struttura che corrispondono alle funzioni aziendali e accolgono costi sostenuti per l'azienda a livello sistematico.

Considerando, invece, un criterio gerarchico, i Cdc possono essere distinti in:

- CdC intermedi che svolgono attività di supporto, strumentali all'erogazione delle prestazioni finali;
- CdC finali che erogano servizi e prestazioni direttamente fruibili dall'utente.¹⁸

Lo step iniziale è la localizzazione dei costi nei centri di costo utilizzando opportune basi di ripartizione che, sempre nel rispetto del principio funzionale, consentano di assegnare una quota espressiva del consumo della risorsa comune da parte dei diversi centri.¹⁹

La seconda fase prevede la chiusura o ribaltamento del centro di costo intermedio sui centri di costo finali.

L'ultima fase prevede la chiusura dei centri di costo finali allocandoli ai prodotti.

Le basi di ripartizione utilizzate sono spesso volumetriche, correlate ai volumi di produzione, connessi con l'unità di prodotto.

Questa modalità di calcolo permette di determinare in tempo reale ricavi e costi delle attività di produzione, ma potrebbe condurre ad un costo pieno di servizio poco attendibile in quanto i centri funzionali possono essere ribaltati nei centri di

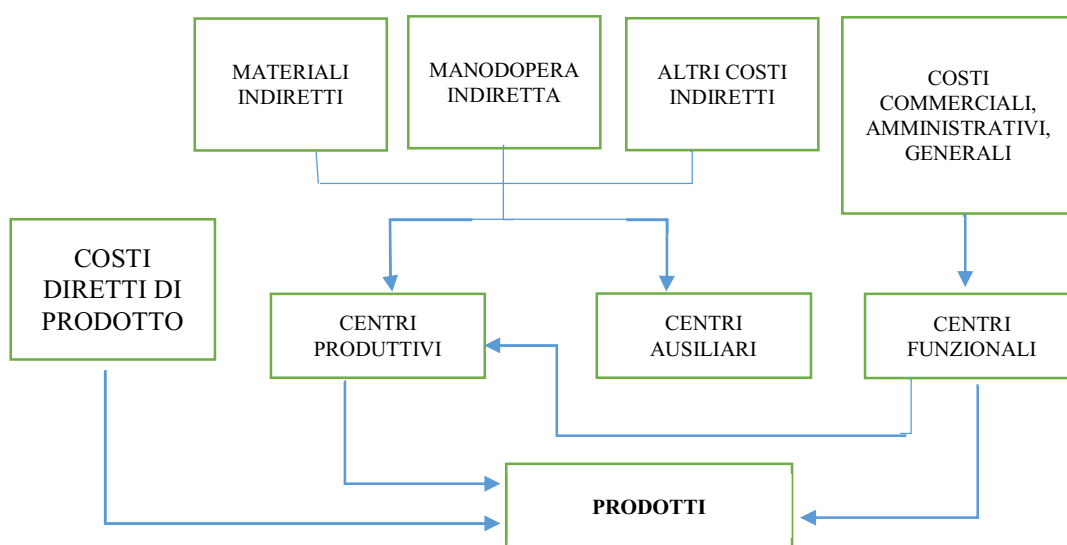
¹⁷ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

¹⁸ F. ALBERGO E. PASDERA (a cura di), *Il Controllo dei costi in un'azienda sanitaria*, cit.

¹⁹ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

costo produttivi o ripartiti direttamente tra i vari servizi con il rischio di errori di calcolo ed essendo costi indiretti, i cui criteri di ripartizione possono essere soggettivi, con il rischio di far apparire remunerativi servizi che non lo sono ed antieconomici prodotti che invece sono redditizi.

Figura 1.2 – Diagramma di funzionamento della contabilità per centri di costo



Fonte: CONTROLLO DI GESTIONE, CIT M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), Controllo di gestione, cit., p.145

1.6 Il metodo ABC

L'activity based costing (ABC) è basata sulla logica secondo cui le risorse a disposizione dell'azienda sono consumate nello svolgimento di attività (aggregati di operazioni elementari tecnicamente omogenee) le quali, a loro volta, sono richieste per la realizzazione dai vari prodotti.²⁰

L'ABC ricostruisce il processo e le sue fasi con metodo analitico al fine di determinare il costo pieno per prestazione.

I cambiamenti intervenuti negli ultimi anni sul piano strutturale dei costi hanno esaltato l'importanza dei costi indiretti.

²⁰ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), Controllo di gestione, cit.

Questo riguarda anche le gestioni sanitarie, dove è sorta l'esigenza di collegare le diverse fasi integrate in cui si articola l'erogazione della prestazione in grado di considerare l'intero processo, dal momento del ricovero fino a quello del rilascio del paziente.²¹

Ideato verso la fine degli anni Ottanta dai due studiosi americani R. Kaplan e R. Cooper, l'ABC (Activity Based Costing) è un modello particolarmente utile per monitorare i bilanci delle strutture ospedaliere in permette di avere un quadro generale della struttura e di analizzare quali attività sono remunerative, creando un legame più forte tra costi indiretti e prodotto/servizio poiché utilizza i costi delle attività per costituire i costi degli oggetti di costo.

L'ABC permette all'organo direttivo di operare scelte seguendo criteri di convenienza economica dei servizi resi ed erogati in un'ottica complessiva.

La mappatura delle attività costituisce una fase fondamentale per la progettazione e la successiva implementazione della metodologia activity based costing.

Ogni attività deve essere identificata con riferimento ai suoi elementi caratterizzanti ed al fine di favorire una corretta allocazione dei costi indiretti, le attività possono essere classificate in relazione al grado di riferibilità del prodotto, articolandole in²²:

- Attività a livello di unità di prodotto nel caso di attività realizzate ogni volta che viene realizzata un'unità aggiuntiva di prodotto. Il livello di attività sarà quindi proporzionale ai volumi di produzione;
- Attività a livello di lotto nel caso di attività eseguite ogni volta che si processa o movimentata un nuovo lotto;
- Attività a livello di prodotto nel caso di attività generate dall'esistenza stessa del prodotto;
- Attività di supporto all'organizzazione nel caso di attività di supporto al funzionamento dell'azienda, indipendenti dal volume di produzione.²³

L'ABC consente di esplicitare la attività che impattano sulla differenziazione del prodotto, sulla flessibilità e sulla qualità, caratteristiche specifiche degli attuali contesti concorrenziali e di quantificarne correttamente l'impiego per ciascuna linea di prodotto.

Una volta definito il piano di attività, si procede alla localizzazione dei costi nelle attività e all'identificazione delle basi di allocazione o *activity driver* ed allocazione dei costi delle attività ai prodotti.²⁴

L'allocazione dei costi alle attività prevede la collocazione dei costi diretti direttamente imputabili all'attività stessa; è tuttavia frequente che i costi dei fattori

²¹ Cfr. case history, *il controllo dei costi in sanità*, <https://www.soluzionidimpresa.it>

²² M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

²³ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

²⁴ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

produttivi possano essere destinati a più attività ed è perciò necessario individuare delle basi di ripartizione, o *resource drivers*, che possano rappresentare correttamente il consumo delle risorse da ciascuna attività.²⁵

Una volta determinato il costo totale di ciascuna attività si individuano gli *activity driver* per assegnare il costo delle stesse ai prodotti/ servizi.

Essi possono mantenere l'articolazione delle attività in base alla riferibilità delle stesse al prodotto e si otterranno pertanto Activity driver associati ai volumi di produzione, ai lotti o ai prodotti.²⁶

Dal punto di vista economico-finanziario il vantaggio dell'applicazione di tale metodologia in sanità sta nella possibilità di valutare in maniera puntuale il costo pieno del servizio e di avere un bilancio tra costi prestazioni e relative tariffe previste.

Il vantaggio dell'applicazione della tecnica dell'ABC è quello di consentire un'analisi più approfondita dei costi di ogni singola fase dell'iter che un paziente segue all'interno della struttura dalle visite specialistiche a tutte le attività di follow-up.²⁷

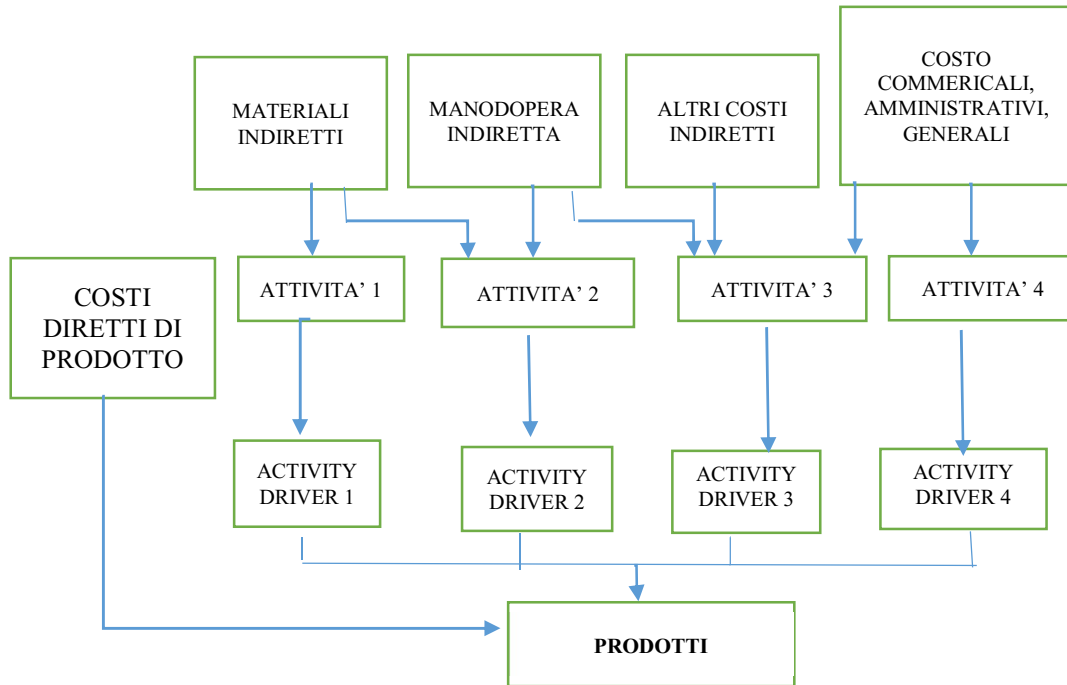
L'applicazione all'interno di una struttura sanitaria presenta delle difficoltà legate all'adattamento del sistema dovuto alla complessità dell'implementazione sia a livello organizzativo che strutturale ed informatico, in un contesto dove spesso vi è carenza in termini sia di risorse da impiegare che di tempo.

²⁵ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

²⁶ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

²⁷ F. ALBERGO E. PASDERA (a cura di), *Il Controllo dei costi in un'azienda sanitaria*, cit.

Figura 1.3 – Diagramma di funzionamento dell'activity based costing



Fonte: CONTROLLO DI GESTIONE, CIT M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), Controllo di gestione, cit., p.154

CAPITOLO 2

ANALISI DEI COSTI DELLE PRESTAZIONI RADIOLOGICHE DI DIAGNOSTICA PER IMMAGINI

2.1 Prestazioni sanitarie radiologiche di diagnostica per immagini

Le prestazioni sanitarie di diagnostica per immagini sono tra le più importanti e conosciute tecniche di indagine sanitaria utili per individuare ed osservare in maniera approfondita diverse patologie.²⁸

Si articolano in esami radiologici quali TC (tomografia computerizzata), RX (radiografia) e Mammografia e non radiologici quali RM (risonanza magnetica), ecografia e medicina nucleare.

Per omogeneità di fattori produttivi, l'analisi dei costi verrà incentrata sulle prestazioni radiologiche.

L'analisi dei costi delle prestazioni sanitarie è intimamente correlata con la questione delle tariffe perché rappresenta la base necessaria per la loro determinazione e ciò implica una visione del futuro, una pianificazione degli investimenti, che nell'area radiologica rappresentano una voce decisamente rilevante.²⁹

Le aziende che ricevono il rimborso a tariffa erogano sostanzialmente due tipologie di prestazioni sanitarie: le prestazioni di ricovero e le prestazioni sanitarie.

Le prime prevedono una presa in carico del paziente e per la definizione delle tariffe si definiscono gruppi omogenei di diagnosi, i DRG (Diagnosis Related Groups).

Ad ogni DRG viene associata una tariffa che rappresenta la remunerazione massima da corrispondere a fronte delle specifiche prestazioni rese.³⁰

Le prestazioni ambulatoriali invece, non comportano la presa in carico del paziente e prevedono, fatti salvi i cittadini che hanno diritto all'esenzione (per reddito, patologia o altro), una compartecipazione per il cittadino al pagamento della prestazione. Nel presente elaborato si esamineranno queste tipologie di prestazioni sanitarie.

Le tariffe delle prestazioni sono definite dalle singole Regioni.

Con le Leggi n.133 del 06.08.2008 e n.42 del 05.05.2009 e D.Lgs. n. 68 del 06.05.2011, è stato modificato il sistema di finanziamento del SSN: si supera il concetto di spesa storica e si passa a quello di Costo Standard che introduce sistemi finalizzati alla standardizzazione della spesa sanitaria. Così facendo si valorizza in termini di tariffa la singola prestazione sanitaria che risulta valida a condizione che

²⁸ Cfr. Sirm, <https://sirm.org>

²⁹ Cfr. *Determinazione dei costi delle prestazioni di radiologia diagnostica*, www.sirm.it

³⁰ F. ALBERGO E. PASDERA (a cura di), *Il Controllo dei costi in un'azienda sanitaria*, cit.

sia stata effettuata, preliminarmente, un'analisi economica che consideri sia i costi diretti delle prestazioni erogate al paziente, come costi del personale direttamente impegnato o dei materiali consumati e delle apparecchiature impiegate, sia i costi generali relativi ai fattori produttivi non direttamente impiegati nella produzione della prestazione, dati ad esempio dalle utenze generali e dal personale amministrativo.³¹

Per quanto concerne le strutture sanitarie accreditate, esse devono rispettare le tariffe imposte a livello regionale per le prestazioni che vengono erogate in regime di accreditamento, mentre sono libere di definire il proprio tariffario per le prestazioni effettuate in regime privato.

Per facilitare le simulazioni dei costi standard delle prestazioni, prevedendo diverse variabili relative ai contenuti delle prestazioni, come anche al contesto organizzativo, diviene necessario che il modello sia reso fruibile mediante una adeguata informatizzazione. Va sottolineato che il riferimento ai costi standard è obbligatorio, essendo la base normativa del sistema di finanziamento dei LEA, pertanto le tariffe stabilite devono essere fondate su processi produttivi efficienti e di qualità determinata seguendo le migliori pratiche cliniche e le indicazioni prodotte in tema di accreditamento delle strutture.³²

In funzione della definizione delle tariffe stesse, è di cruciale importanza comprendere quale sia l'evoluzione dei costi nella struttura, la loro distribuzione per ciascuna prestazione ed il loro posizionamento rispetto alla tariffa proposta³³. Conoscere i costi permette di responsabilizzare gli utilizzatori dei fattori produttivi sulle risorse loro assegnate e consumate attraverso il loro processo di scelta e le loro azioni e permette di avere informazioni sulle tipologie di costi che incidono maggiormente a livello aziendale e di attività o prestazione.

Classificare i costi in diretti ed indiretti permette di ricavare informazioni sulla gestione delle risorse sulle quali è direttamente responsabile l'unità operativa della diagnostica per immagini. Infatti, sottraendo dal valore dei ricavi totali il valore dei costi diretti, si ottiene il margine di contribuzione alla copertura dei costi indiretti. La tecnica scelta per la determinazione del costo pieno della prestazione diagnostica è la contabilità per Centri di Costo, dove l'oggetto di costo, i "prodotti" della branca sono le prestazioni stesse che, per semplificazione, assumiamo essere tre: radiografia, tac e mammografia.

I Centri di Costo sono definiti allo scopo di minimizzare i costi sostenuti per realizzare l'attività produttiva che si svolge al proprio interno. Il grado di efficienza viene misurato in relazione agli scostamenti tra costi assunti a base dei programmi di attività e costi effettivamente sostenuti a tale titolo.

³¹ Cfr. *Determinazione dei costi delle prestazioni di radiologia diagnostica*, www.sirm.it

³² Cfr. *Determinazione dei costi delle prestazioni di radiologia diagnostica*, www.sirm.it

³³ Cfr. *Determinazione dei costi delle prestazioni di radiologia diagnostica*, www.sirm.it

Concentriamo ora l'analisi sulle prestazioni di diagnostica per immagini, partendo da quella dei costi diretti.

2.2 Costi diretti delle prestazioni radiografiche di diagnostica per immagini

Come descritto in precedenza, un costo è diretto quando è possibile misurare oggettivamente la quantità di risorse utilizzate per quell'oggetto di costo.

Dal punto di vista operativo, l'individuazione dei costi diretti riferiti alle prestazioni radiologiche di diagnostica per immagini permette di analizzare l'assorbimento dei fattori produttivi di ogni prestazione e comprenderne la redditività.

Infatti, sottraendo dal valore dei ricavi totali il valore dei costi diretti, si ottiene il margine di contribuzione alla copertura dei costi indiretti.

Sono generalmente considerati costi diretti quei costi dei fattori o processi produttivi riferibili in modo specifico all'oggetto di costo, con riferibilità esclusiva e misurazione oggettiva.

Nella contabilità per Centri di Costo i costi diretti si imputano direttamente al prodotto finale. Sono quindi considerati costi diretti dei servizi:

- Costi del personale/ collaboratore univocamente impiegato allo svolgimento dell'attività omnicomprensivo di tutti gli oneri collegati: personale medico (radiologo ed anestesista) e personale tecnico sanitario (TSRM);
- Costo materiale sanitario (materiale di consumo ambulatoriale, dispositivi medici) e farmaci specifici della prestazione (farmaci specifici come anestetico e mezzo di contrasto) e tutti i costi connessi al reperimento di tali fattori produttivi;

Il costo del lavoro viene ripartito tra personale dipendente e liberi professionisti.

Per i dipendenti il costo diretto relativo all'oggetto di costo è il prodotto del costo orario omnicomprensivo di contributi, oneri e fringe benefits moltiplicato per le ore utilizzate per l'erogazione del servizio specifico nel periodo di riferimento, dividendo poi il risultato per il tempo impiegato per ciascuna prestazione eseguita nello stesso lasso temporale, si ottiene il costo unitario sostenuto per ciascun esame diagnostico. Il costo dei professionisti autonomi è il compenso per le prestazioni effettuate nello stesso arco temporale ed è stabilito dal contratto di collaborazione professionale. In questo caso il costo unitario viene già definito a monte per ciascuna prestazione diagnostica ed è proporzionale al numero di esami eseguiti.

Il costo dei materiali diretti comprende la quantità di materiale usato ed il prezzo unitario di ciascuno. Il prezzo unitario del materiale di consumo può essere pari al costo d'acquisto presente in fattura o essere considerato al lordo di tutti i costi

connessi al materiale diretto (spese di trasporto, costi di approvvigionamento, ecc.). Tuttavia considerare il costo lordo potrebbe richiedere l'impiego in termini di tempo e costi per la rilevazione delle attività superiore alla sua utilità ed è per questo che molte imprese considerano gli oneri accessori come costi generali.³⁴

Anche in questo studio, i costi accessori non presenti in fattura confluiranno nei costi comuni (es. costi spazi dedicati alla gestione dei materiali) ed il costo del periodo risulterà dalla somma delle Esistenze iniziali più gli acquisti meno le rimanenze finali.

Tutti gli altri costi non imputabili in maniera univoca e specifica all'oggetto di costo, saranno considerati pertanto costi indiretti.

2.3 Costi indiretti delle prestazioni radiologiche di diagnostica per immagini

L'aggregazione dei costi indiretti può essere definita con riferimento alle unità organizzative in cui l'azienda si articola e include tutti i costi non direttamente imputabili al prodotto.

La contabilità per centri di costo nelle aziende sanitarie, una volta individuati i centri di costo, può essere descritta suddividendo il processo in tre fasi:

- Fase 1: imputazione dei costi a reparti o servizi che con la loro attività ne hanno determinato il sostenimento;
- Fase 2: ribaltamento dei costi dei centri ausiliari e funzionali sui centri produttivi;
- Fase 3: attribuzione dei costi dei centri finali alle prestazioni diagnostiche.

Si individuano tre tipologie di centri di costo, ossia quelli produttivi (che erogano la prestazione diagnostica), ausiliari (strumentali all'erogazione del servizio offerto) e funzionali (generali e comuni a tutta la struttura organizzativa e per i quali si sceglie una ripartizione indistinta a tutte le aree aziendali), suddivisi secondo il criterio funzionale.

Creando raggruppamenti intermedi, si riescono ad imputare più correttamente i costi indiretti e fornire informazioni utili ai responsabili dei centri nell'assunzione di decisioni relative al processo produttivo svolto e finalizzate al miglioramento dei risultati del centro. Questo permette un controllo sui consumi delle risorse all'interno di ciascun centro e, quindi, la responsabilizzazione sull'impiego delle stesse.³⁵ Al fine di stimare i costi indiretti sostenuti per la realizzazione delle attività

³⁴ R.N. ANTHONY, D.F.HAWKINS, D.M.MACRI', K.A.MERCHANT, *Sistemi di controllo Analisi economiche per le decisioni e valutazioni della performance*, Mc Graw Hill, 2021, Milano

³⁵ Controllo di Gestione in Sanità, <https://www.healthcare-digitale.it/controllo-di-gestione-in-sanita-come-misurare-i-risultati-e-guidare-il-cambiamento/>

si considerano i costi dei fattori o processi produttivi impiegati per erogare più servizi con riferibilità non esclusiva e misurazione soggettiva, o per i quali non è economicamente conveniente misurare oggettivamente la quantità consumata da oggetto di costo.³⁶

Si tratta di individuare per ciascuna tipologia di costo quali sono i centri che hanno effettivamente utilizzato il fattore produttivo ed in quale misura poiché alcune risorse possono essere utilizzate contemporaneamente da più centri di costo. I costi indiretti possono essere attribuiti all'oggetto di costo mediante un procedimento di ripartizione o allocazione. Questo implica sempre una certa dose di soggettività e per far sì che il risultato sia il più "giusto" possibile, la scelta delle basi di ripartizione dovrebbe consentire di assegnare ad ogni oggetto di costo, valori che siano espressione quanto più significativa del concorso offerto da ciascun fattore all'oggetto stesso.³⁷

Una volta individuato il coefficiente di allocazione si deve scegliere il livello di attività (o livello di capacità) da considerare quale denominatore della base di ripartizione.³⁸

I livelli di capacità su cui effettuare la scelta sono:

- Capacità teorica, che corrisponde al massimo livello raggiungibile: si riferisce a livelli di attività ottimi correlati alla quantità massima di output ottenibile (rappresenta il target a cui tendere e non considera fermi macchina o calo fisiologico di efficienza);
- Capacità pratica, che prende in considerazione le normali condizioni operative dell'attività aziendale (questo livello di attività evidenzia le inefficienze evitabili);
- Capacità normale che tiene conto dei volumi di output registrati nel medio-lungo termine;
- Capacità programmata (o capacità di budget), rappresenta il livello di attività che l'azienda vuol raggiungere in relazione alle vendite previste;
- Capacità effettiva, che fa riferimento al livello di attività raggiunto a consuntivo (rappresenta la misura certa).

La scelta dei diversi coefficienti di allocazione e delle diverse configurazioni di capacità avrà inevitabilmente ripercussioni sul costo del servizio. Deve essere una decisione fondata sulla strategia da perseguire e sullo scopo informativo da raggiungere.

Ritornando ai Cdc, ogni centro di costo in questa fase è oggetto di costo.

³⁶ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

³⁷ R.N. ANTHONY, D.F.HAWKINS, D.M.MACRI', K.A.MERCHANT, *Sistemi di controllo Analisi economiche*, cit.

³⁸ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

La prima fase di rilevazione consiste nell'assegnare la quota di competenza dei costi indiretti di produzione o di servizio, ovvero costi legati alla produzione impiegati ad uso esclusivo in ciascun Cdc o legati a fattori produttivi utilizzati da più centri ma attribuibili in maniera oggettiva al loro consumo.

Partiamo analizzando l'allocazione dei costi ai centri di costo finali/produttivi di ciascun reparto della diagnostica per immagini radiologica (CdC Radiologia, CdC Tac e CdC Mammografia). Si imputano ai CdC produttivi/finali, quali:

- Ammortamento dei cespiti utilizzati o relativo costo di godimento beni di terzi come il noleggio operativo o finanziario che risulta essere specifico del reparto che eroga il servizio finale. Essi vengono attribuiti al centro di costo in cui si trovano;
- Ammortamento software e licenze d'uso destinati a ciascun reparto;
- Manutenzioni programmata dei rispettivi macchinari impiegati per l'erogazione della prestazione;
- Costo materiale sanitario e non sanitario che non rappresenta un costo specifico delle prestazioni ma diretto del reparto (materiale di consumo ambulatoriale, dispositivi medici, consumabili).;

L'imputazione del costo del macchinario che risulta essere ad uso esclusivo per quel Centro di Costo, si traduce nella definizione della quota parte della quota di ammortamento del cespite di proprietà o del costo del godimento del bene di terzi (noleggio operativo o finanziario).

L'ammontare del costo di ammortamento viene calcolato ripartendo il costo del cespite in 8 anni che corrisponde alla stima della vita utile del bene (non quella fiscale) e viene attribuito al CdC per la competenza proporzionale al periodo oggetto di analisi.

Stessa modalità di calcolo per il costo collegato al costo di godimento del bene di terzi: si considera la quota parte commisurata al periodo analizzato.

Si rapporta poi alla capacità pratica, ovvero si prende come riferimento il livello di attività dell'attrezzatura compatibile con il fisiologico svolgimento dell'attività aziendale. È possibile così desumere la capacità inutilizzata dovuta ad inefficienze ed errori evitabili.³⁹

L'ammortamento de software e le licenze d'uso vengono imputati a ciascun centro in base al tempo di utilizzo.

Le manutenzioni programmate rientrano nei costi ordinari e vengono attribuite al Cdc per la parte di competenza del periodo.

Il materiale viene imputato al centro per il costo del periodo (Esistenze iniziali + Acquisti -Rimanenze finali).

³⁹ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

Passiamo ora alla specifica dei costi attribuibili ai centri ausiliari, ovvero costi che si riferiscono a quelle unità organizzative che svolgono attività strumentali ai centri produttivi.

Appartengono a questa articolazione:

- Costo per servizi funzionali al reparto, quali costo consulenza esperto responsabile in radioprotezione, servizio di dosimetria, direzione sanitaria della branca, consulenze specifiche, formazione.
- Costi rifiuti speciali;
- Direzione sanitaria della branca.

Questi costi vengono imputati direttamente ai centri ausiliari e successivamente riassegnati ai centri di produzione utilizzando come parametro il tempo di attività del reparto rapportato al tempo totale di attività in modo tale che al termine tutti i costi generali risulteranno imputati ai Cdc produttivi e la loro somma sarà pari all'ammontare totale dei costi generali del periodo.⁴⁰

La fase successiva prevede che ciascun Centro di Costo di produzione aumentato della quota parte dei centri di costo di servizio (ausiliari), sono allocati ai prodotti/prestazioni in base ad un coefficiente di allocazione. Il driver scelto è quello ritenuto più congruo per lo scopo prefissato, di solito la scelta è tra un coefficiente che misura volumi di attività o attività di trasformazione⁴¹.

Allo stesso modo, gli altri fattori produttivi non direttamente allocabili ai Cdc e che costituiscono costi generali di struttura, confluiscono tra le attività di supporto vengono imputate ai Cdc produttivi o direttamente al prodotto (per quei CdC in cui non si riscontra un legame diretto e specifico tra le attività svolte nei centri funzionali e quelle dei centri produttivi) utilizzando il cost driver ritenuto più opportuno.

La fase finale prevede l'allocazione dei costi dei centri produttivi alle prestazioni di diagnostica e nel fare questo, si deve ricercare una misura che esprima in modo omogeneo l'output dei singoli centri produttivi in termini quantitativi dell'attività del centro.

Rientrano tra i costi comuni a tutta la struttura:

- Stipendio del direttore generale (il loro peso viene ponderato proporzionalmente al volume di attività prodotto);
- Costo per la direzione sanitaria del poliambulatorio (il loro peso viene ponderato proporzionalmente al volume di attività prodotto);

⁴⁰ R.N. ANTHONY, D.F.HAWKINS, D.M.MACRI', K.A.MERCHANT, *Sistemi di controllo Analisi economiche, cit.*

⁴¹ R R.N. ANTHONY, D.F.HAWKINS, D.M.MACRI', K.A.MERCHANT, *Sistemi di controllo Analisi economiche, cit.*

- Costi del personale amministrativo di staff e back office (il loro peso viene ponderato proporzionalmente al volume di attività prodotto);
- Costo personale di front office e centralino (il loro peso viene ponderato proporzionalmente al volume di attività prodotto);
- il servizio di vigilanza della struttura (coefficiente di ripartizione m2)
- il servizio di pulizie (base di ripartizione m2);
- Utenze, ovvero energia elettrica, gas riscaldamento, acqua e spese telefoniche (per imputare il costo del riscaldamento o dell'acqua all'unità operativa si potrebbe scegliere come coefficiente i metri cubi o la percentuale della superficie utilizzata sulla superficie totale);
- Costo materiale di consumo (Esistenze iniziali + Acquisti- Rimanenze finali= costo di competenze che viene ponderato al volume di attività).

È immediato notare che il peso dei costi amministrativi in una struttura sanitaria risulta rilevante e merita un approfondimento a parte.

2.3.1 L'incidenza dei costi amministrativi

I costi amministrativi rappresentano una parte preponderante dei costi comuni delle aziende sanitarie.

Essi comprendono sia il costo del personale che quello dei collaboratori autonomi che effettivamente svolgono funzioni di supporto a tutta la struttura come il Direttore Sanitario che, quale il garante ultimo dell'assistenza sanitaria ai pazienti e del coordinamento del personale sanitario operante nella struttura⁴², è coinvolto in tutta la realtà aziendale, o il Direttore Generale che ha responsabilità estese a tutta la struttura o ancora il personale amministrativo dell'ufficio di staff il quale svolge attività di supporto strumentali a tutte le unità organizzative.

Nella contabilità per Cdc, però, vengono compresi tra i costi generali anche quei costi amministrativi che riguardano funzioni più prettamente operative come attività di front office o di centralino che sono certamente d'ausilio a tutta la realtà aziendale, ma considerandole comuni e ripartendo il loro costo in maniera identica a tutti i reparti, si rischia di deviare ciò che accade realmente: ci sono reparti che assorbono molte meno risorse amministrative sia in termini di tempi di gestione che in termini fisiologici di attività rispetto ad altri che invece richiedono un maggiore lavoro.

⁴² Cfr. definizione Direttore sanitario, <https://it.wikipedia.org/wiki>

Le procedure burocratiche variano al variare della tipologia di prestazione sanitaria poiché vi sono diversi adempimenti normativi da seguire e perché diverse sono le fasi del procedimento di accoglienza cliente da eseguire.

Questo porta sicuramente ad imputare costi maggiori a prestazioni che impiegano poche risorse sia in termini di tempo che di lavoro da svolgere facendole risultare più onerose e fanno sembrare più redditizie branche che invece dovrebbero vedersi addebitare costi maggiori dovuto ad un effettivo maggior utilizzo di fattori produttivi.

A differenza delle attività sanitarie dove ormai è consolidata la codifica ed il tracciamento di tutti i costi a loro connessi, la rilevazione dei costi amministrativi per prodotto erogato risulta di difficile determinazione.

Una corretta identificazione e ripartizione dei costi esprime il grado di efficienza interna rispetto alla gestione complessiva ma l'attività amministrativa presenta una realtà eterogenea sia nel tempo che nelle diverse realtà aziendali.

Si dovrebbero identificare tutte le attività svolte e dare loro una dimensione economica sulla base di una metodologia che si ritiene opportuna.

La difficoltà sta proprio nell'identificazione delle attività e la loro imputazione ai CdC oggetto di analisi, attività quelle amministrative che sono svolte in contemporanea coinvolgendo settori diversi.

La destinazione a CdC specifici richiederebbe il monitoraggio e la raccolta dati per tutti gli uffici/centri di costo oggetto di analisi.⁴³ delle attività per valutarne l'impiego temporale di risorse e la destinazione d'utilizzo delle stesse.

Si dovrebbe ricavare un ammontare espresso in termini percentuali sul totale, che espliciti l'impegno del singolo operatore in ogni reparto, da imputare al CdC coinvolto.

Un lavoro che richiede una struttura informatica adeguata, risorse e tempo dedicati allo scopo e quindi costi maggiori.

È per tale motivo che il più delle volte si sceglie di considerare i costi amministrativi come costi generali di struttura, nel tentativo ottimizzare l'utilità ricavata dalle informazioni richieste, perfezionando l'utilizzo di risorse che spesso risultano scarse e non disponibili per lo scopo.

Così facendo si rinuncia però a comprendere se vi sono duplicazioni di attività svolte da uffici diversi, la presenza di colli di bottiglia che impediscono fluidità dei processi con il correlato rischio di generare confusione sia nell'organizzazione interna che nell'utente finale.

Conoscere le dinamiche interne si traduce nella possibilità di correggere i disequilibri sorti, con conseguente efficientamento organizzativo e successivo riscontro positivo in termini economici con riduzione delle ore lavorate in eccedenza dovute alle azioni ripetute in più uffici, trasferimento di risorse su aree

⁴³ F. ALBERGO E. PASDERA (a cura di), *Il Controllo dei costi in un'azienda sanitaria*, cit.

maggiormente sofferenti ed armonizzazione dei processi con risparmio di tempo e risorse.⁴⁴

Si tratta di effettuare scelte correlate allo scopo che si vuol raggiungere adottando la metodologia che più si ritiene opportuna in un'ottica di efficienza, efficacia ed economicità aziendale.

Tenendo ben a mente il fabbisogno informativo di cui si necessita, occorre scegliere anche la metodologia ritenuta più adatta per il ribaltamento dei costi.

2.3.2 Ribaltamento costi indiretti

Sofferamoci sulla questione del ribaltamento dei costi nei centri di costo finali che in un primo momento sono stati localizzati negli altri centri e quindi analizzare le modalità attraverso le quali realizzare il ribaltamento.

Ci sono tre metodologie:

- Ribaltamento parallelo;
- Ribaltamento incrociato;
- Ribaltamento sequenziale.

Il ribaltamento parallelo descrive una procedura semplice, attraverso cui i costi attribuiti ai centri ausiliari e funzionali vengono ribaltati sui centri produttivi in base ai parametri scelti senza considerare le possibili correlazioni esistenti tra centri di costo. Questa tecnica semplifica il processo e non considera l'ipotesi per cui possano esservi degli scambi di servizi tra differenti centri non produttivi.

Nel ribaltamento sequenziale o a cascata invece si procede a ribaltare i costi dei centri non produttivi uno per uno, secondo una sequenza che tiene conto della prevalenza del servizio reso agli altri centri. Si chiudono prima i centri che presentano maggiore quota di servizio nei confronti di altri centri ausiliari procedendo, così, al ribaltamento dei costi dei diversi centri ausiliari e funzionali non soltanto sui centri produttivi, ma anche su altri centri funzionali e ausiliari beneficiari di prestazioni dei centri non produttivi.

Nel ribaltamento incrociato i costi dei centri intermedi vengono allocati ai centri finali includendo esplicitamente i costi relativi alle prestazioni reciproche mediante l'impostazione di un sistema di equazioni con tante incognite quanti sono i centri di costo definiti in fase di impostazione del sistema di contabilità analitica. Tale metodologia, seppur razionalmente corretta, appare spesso eccessivamente complessa e laboriosa, specie per quelle aziende, come quelle ospedaliere, in cui sono presenti una moltitudine di centri di costo.

⁴⁴ F. ALBERGO E. PASDERA (a cura di), *Il Controllo dei costi in un'azienda sanitaria*, cit.

Per quanto concerne i parametri da utilizzare per il ribaltamento dei costi assegnati ai centri intermedi e funzionali sui CdC produttivi/finali, si si può basare sui benefici arrecati al centro finale dal centro ausiliario o funzionale, oppure alla proporzionalità dell'attività svolta da ciascun utente finale o ancora ci si può basare sui prezzi di trasferimento.

CAPITOLO 3

DETERMINAZIONE DEL COSTO TOTALE DELLE PRESTAZIONI DIAGNOSTICHE PER IMMAGINI RADIOLOGICHE: UN CASO CONCRETO

3.1 Full costing

In quest'ultimo capitolo si procede alla dimostrazione empirica che si basa sull'esperienza svolta nel poliambulatorio il cui nome di fantasia è Clinica Salus, una struttura privata accreditata.

Lo scopo dell'analisi è di determinare il costo pieno delle prestazioni di diagnostica per immagini radiologiche e conseguentemente la loro marginalità.

La pandemia covid-19, emergenza di sanità pubblica di rilevanza internazionale, ha imposto agli enti sanitari di prendere delle decisioni in tempi brevi, e di riallocare le risorse in modo adeguato.

Con il conflitto russo-ucraino, le ripercussioni nell'assetto geo economico mondiale sono state pervasive con conseguenti aumenti dei costi generali, in particolar modo dell'energia elettrica e gas.

Lo scenario globale in continuo mutamento richiede una costante ricerca di metodologie efficaci per riuscire a migliorare positivamente il rapporto fra qualità e risorse.

È proprio per questo che le aziende sanitarie dovrebbero capire come alcuni fenomeni impattano il loro settore e prendere decisioni strategiche basate sullo studio dei dati poiché conoscere in maniera approfondita la propria realtà aziendale, attraverso analisi mirate è di fondamentale importanza e permette di effettuare previsioni senza mai perder di vista la cura del paziente.

Comprendere il costo pieno di ciascun servizio erogato permette di conoscere la soglia sopra la quale la tariffa della prestazione radiologica sia economicamente sostenibile, nell'ottica di tutelare la salute del paziente e al contempo perseguire la remuneratività tipica dell'attività aziendale.

Ai fini della determinazione del costo pieno, l'azienda adotta un sistema di contabilità analitica per centri di costo ed utilizza i parametri descritti in precedenza. La configurazione del costo pieno (full cost), come detto in precedenza, rileva i costi di tutte le risorse che concorrono alla realizzazione dell'attività oggetto di analisi ed è fondato sul principio di assorbimento integrale dei costi al fine di valutare la redditività dell'attività stessa.

Per arrivare alla determinazione del costo pieno, si sommano i costi diretti che riguardano la produzione (materie prime, manodopera diretta e altri costi diretti) e

si ottiene il *costo primo*. Se al costo primo aggiungiamo i costi indiretti di produzione (Cdc intermedi e finali) otteniamo il *costo pieno industriale*. Il costo pieno di produzione è impiegato per fare comparazioni sull'efficienza produttiva tra imprese, misurare l'efficienza e/o convenienza tra produzioni alternative o valutare le rimanenze. Al costo pieno industriale è possibile aggiungere i costi generali, i costi amministrativi e i costi commerciali per arrivare al *costo pieno aziendale*. Il costo pieno tiene conto pertanto sia dei costi diretti e variabili che dei costi fissi. È impiegato per confrontare la redditività delle singole linee di prodotto e per confrontare l'onerosità dei costi generali.

Sulla base di quanto esposto nel capitolo precedente, si riassume qui di seguito la struttura del costo pieno di una prestazione radiologica di diagnostica per immagini:

Costo del personale/collaboratore medico e tecnico sanitario
+Costo materiale sanitario direttamente impiegato
=TOTALE COSTI DIRETTI DI PRODUZIONE = COSTO PRIMO
+ Cdc produttivi/finali (COSTI INDIRETTI DI PRODUZIONE)
= COSTO PIENO DI PRODUZIONE
+Cdc funzionali (Costi amministrativi, commerciali e di struttura, oneri finanziari)
= COSTO PIENO COMPLESSIVO

Fonte: rielaborazione propria

Un sistema di determinazione del costo pieno di produzione può soddisfare diversi fabbisogni informativi.

Permette di determinare, con riferimento a ciascuna prestazione, la grandezza economica intermedia nota come risultato lordo industriale che esprime quanto residua del valore dei servizi erogati, dopo aver coperto i costi di produzione per la copertura dei costi delle altre aree aziendali.⁴⁵

Uno dei principali scopi è supportare la determinazione delle tariffe dei servizi. Gli economisti inglesi R. L. Hall e C. J. Hitch hanno infatti descritto la tecnica del costo pieno come “il criterio seguito dalle imprese nella determinazione del prezzo di vendita.”⁴⁶

Per le prestazioni effettuate come struttura accreditata con il SSN, la tariffa è stabilita a livello regionale e molte volte non è sufficiente a coprire i costi totali della struttura.

⁴⁵ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

⁴⁶ R. L. HALL E C. J. HITCH, *Price Theory and Business Behaviour*, in T. Wilson e P. W. S. Andrews (a cura di), *Oxford Studies in the Price Mechanism*, Oxford, 1951, pp. 106-138. Citato in P. Sylos Labini, *Oligopolio e progresso tecnico*, Torino, 1964, p. 40

È importante quindi valutare la redditività dei diversi reparti aziendali e valutare l'allineamento delle tariffe ai costi.

Unità organizzative che erogano prestazioni le cui tariffe risultano essere inferiori al costo pieno industriale e quindi non in grado di coprire i costi di produzione, dovranno riorganizzarsi al fine di migliorare la loro efficienza mantenendo lo stesso livello qualitativo.

In tal senso sarà utile valutare le inefficienze interne con lo scopo di ottimizzare le risorse aziendali.

3.2 Margine di contribuzione

In relazione al tipo di configurazione di costo che si è scelto di adottare, si ottengono diversi margini.

Con il termine margine si intende in generale la differenza tra due grandezze.

La distinzione tra costi fissi e costi variabili permette di calcolare il margine di contribuzione il quale consente di valutare in maniera oggettiva la dinamica dei costi nel breve periodo. Se si vogliono analizzare le cause della variazione dei costi associata ad una variazione dei volumi di produzione per una linea di attività, infatti, queste sono spiegate dai costi variabili.

In sanità, ed in particolare nelle strutture ospedaliere, il peso dei costi fissi è elevato e quindi è importante avere un'idea di quanto incidono sul costo di produzione per una unità operativa.

Si distinguono due livelli di margine di contribuzione.

Il margine di contribuzione di primo livello (o lordo) è dato dalla tariffa meno il costo variabile, mentre quello di secondo livello (o semilordo) sottrae al margine lordo la quota dei costi fissi specifici.

Il margine di contribuzione di primo livello o lordo è l'espressione del contributo che ciascuna prestazione radiologica garantisce alla copertura dei costi fissi aziendali e alla generazione di reddito operativo.

MDC di I livello= ricavi di vendita – costi diretti variabili= ricavi di vendita – (materie prime + manodopera + lavorazioni esterne)

La presenza di margini di contribuzione di I livello unitari positivi è una condizione necessaria, ma non sufficiente a realizzare un risultato economico positivo.

Supponiamo ad esempio che il reparto di radiologia effettui solamente una tipologia di esame e sia quello di TAC osteoarticolari. La tariffa è di € 122; il totale dei costi variabili è pari a € 42 a prestazione; i costi fissi totali sono pari a € 80.000. Il

marginale di contribuzione unitario di I livello sarà pari ad 80€ (122€ - 42€). Per coprire tutti i costi totali e realizzare un risultato economico positivo serviranno almeno n°.1000 prestazioni.⁴⁷

Il margine di contribuzione semilordo esprime il contributo di ciascuna prestazione diagnostica alla copertura dei costi fissi indiretti e alla generazione di reddito operativo.⁴⁸

MDC di II livello= MDC I – costi fissi specifici (es. ammortamento macchinari specifici)

Misurando la redditività operativa delle singole prestazioni e confrontandola, è possibile capire quali prodotti non generano perdite e quali devono essere migliorati o eliminati per garantire la continuità aziendale.

La distinzione tra costi fissi e variabili consente quindi di fare valutazioni sulla possibilità e sulla convenienza economica di esternalizzare alcune attività (ad es. lavanderia;) ed è strumentale alle scelte del mix di servizi da offrire o di make or buy.⁴⁹

In base al risultato ottenuto dal calcolo del margine di contribuzione, esso può essere utilizzato per il calcolo del Break Even Point. Il punto di pareggio rappresenta il volume di vendita per il quale i ricavi coprono esattamente tutti i costi della gestione caratteristica e quindi è un punto cardine in sede di pianificazione evidenziando il volume di attività necessario a raggiungere il punto di pareggio, rischiando altrimenti di essere schiacciati dai costi.

È altresì uno strumento di controllo dell'attività di produzione poiché permette di monitorare l'andamento economico durante l'erogazione del servizio consentendo quindi di intervenire in caso di trend negativo al fine di evitare o limitare le perdite. Il volume di pareggio BEP è quello in corrispondenza del quale il reddito è pari a zero, dove i costi totali eguagliano i ricavi totali.

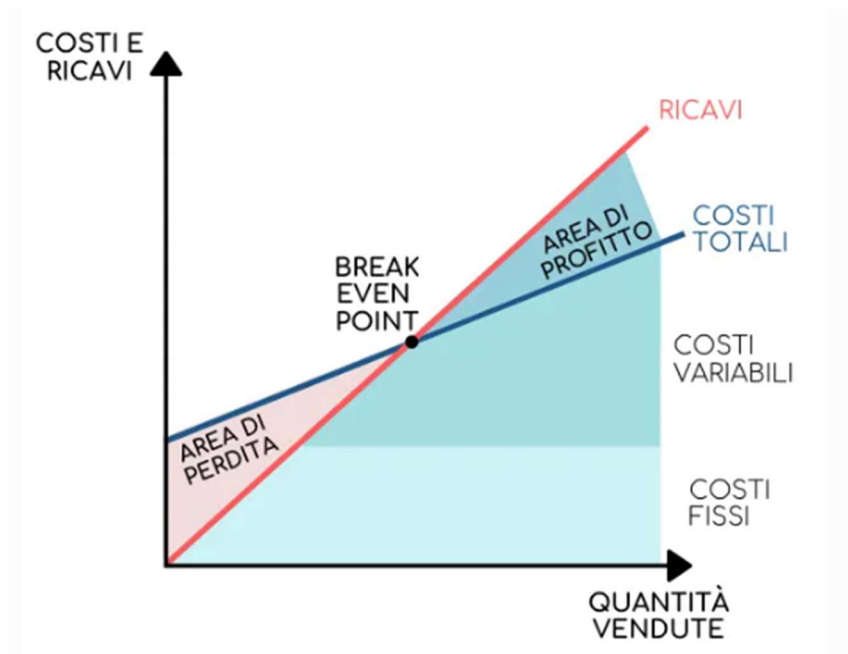
Ad un volume inferiore corrisponde una perdita e per volumi maggiori si prevede un risultato positivo.

⁴⁷ R.N. ANTHONY, D.F.HAWKINS, D.M.MACRI', K.A.MERCHANT, *Sistemi di controllo Analisi economiche*, cit.

⁴⁸ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

⁴⁹ F. ALBERGO E. PASDERA (a cura di), *Il Controllo dei costi in un'azienda sanitaria*, cit.

Figura 3.1 – Break Even Point



Fonte: <https://farenumeri.it/break-even-point>

L'analisi del margine di contribuzione per singola prestazione diventa complicata quando le aziende sanitarie erogano una quantità elevata di servizi per i quali risulta difficile ripartire correttamente i costi diretti e fare valutazioni concrete.

Anche le operazioni di suddivisione dei costi possono rivelarsi complicate in questo caso. Inoltre, quando i costi specifici per ogni prodotto sono ridotti, l'analisi rischia di essere poco significativa.⁵⁰

Inoltre con questo strumento si focalizza l'attenzione sui risultati immediati dei servizi, mentre non si tiene conto del valore a lungo termine che i prodotti possono offrire.

Le prestazioni diagnostiche, in particolare, richiedono investimenti consistenti e un nuovo servizio rischia di risultare poco economico nel breve periodo, ma potrebbe anche avere un buon potenziale di crescita futuro.

⁵⁰ Cfr. <https://www.poloinnovativo.it/margine-di-contribuzione>

3.3 La determinazione del risultato economico delle prestazioni radiografiche di diagnostica per immagini

In relazione alla configurazione di costo prescelta e alla luce di quanto esposto, ci sono due principali impostazioni per il calcolo del costo del prodotto: il costo pieno (*full costing system*) ed il costo variabile (*variable costing system*).

La struttura di conto economico gestionale derivante dal sistema di calcolo a costo pieno può essere utilizzata infatti per effettuare valutazioni di tipo economico reddituale a livello complessivo aziendale permettendo una valutazione completa ma influenzata da criteri non imparziali legati alla scelta del coefficiente di allocazione, mentre l'utilizzo dei sistemi a costo variabile consente di ottenere una valutazione oggettiva, in quanto non influenzata da basi di ripartizione che includono nella scelta sempre un certo margine di soggettività.

Le due tipologie di calcolo conducono a due differenti strutture del conto economico gestionale grazie al quale è possibile scomporre il reddito operativo tra i vari reparti.⁵¹

Il CE classificato a margine di contribuzione è un rendiconto pensato proprio per valutare l'effetto sul reddito di cambiamenti del volume delle prestazioni poiché distingue le voci tra costi fissi e variabili, mentre il conto economico tradizionale classificato a costo del venduto contiene valori riferiti sia ai costi variabili che fissi.⁵²

I sistemi a costi pieni industriali, come anticipato precedentemente, consentono di determinare la grandezza economica intermedia in grado di misurare quanto residua del valore dell'erogazione delle prestazioni, con riferimento a ciascun servizio, dopo aver coperto i costi di produzione, per la copertura delle altre aree aziendali nota come risultato lordo industriale⁵³.

Possono essere impiegati per tutte quelle analisi in cui è importante una chiara individuazione dei costi delle diverse aree aziendali.

I sistemi a costi variabili permettono di definire il margine di contribuzione lordo e semilordo per ciascun servizio e a livello complessivo di branca e sono particolarmente indicate per effettuare valutazioni di breve periodo.

⁵¹ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

⁵² R.N. ANTHONY, D.F.HAWKINS, D.M.MACRI', K.A.MERCHANT, *Sistemi di controllo Analisi economiche*, cit.

⁵³ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione*, cit.

Figura 3.2 struttura del conto economico gestionale -Full costing

	Radiografie	Tac	Mammografie	Totale
Volume delle prestazioni	X	X	X	X
- costo industriale del venduto (EI+Acquisti-RF)	X	X	X	X
<u>Risultato lordo industriale</u>	X	X	X	X
- costi non industriali				X
<u>Risultato operativo aziendale</u>				X

Ns adattamento da: M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), Controllo di gestione, cit., p.165

Figura 3.3 struttura del conto economico gestionale -variable system

	Radiografie	Tac	Mammografie	Totale
Ricavi di vendita	X	X	X	X
- costo variabile del venduto (costi variabili industriali e commerciali)	X	X	X	X
<u>Margine di contribuzione lordo</u>				X
- costi fissi diretti	X	X	X	X
<u>Margine di contribuzione semilordo</u>	X	X	X	X
- costi fissi indiretti				X
<u>Risultato operativo aziendale</u>				X

Ns adattamento da: M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), Controllo di gestione, cit., p.166

Si procede alla dimostrazione empirica svolta nel poliambulatorio attraverso la determinazione del costo pieno complessivo dei servizi radiologici di diagnostica per immagini utilizzando il metodo della contabilità per centri di costo.

3.4 Il caso: la Clinica Salus

Clinica Salus è un'azienda sanitaria privata accreditata costituita nel 2005 che effettua prestazioni di diagnostica per immagini.

Ha un organico di n. 7 dipendenti e n. 20 collaborazioni professionali con figure mediche e tecnico sanitarie.

L'oggetto di studio sono le prestazioni radiologiche di Tac con mezzo di contrasto, radiografie e mammografie.

La metodologia utilizzata per determinare il costo pieno è la contabilità per centri di costo.

L'analisi dei costi nasce dalle esigenze di determinare il costo pieno delle prestazioni radiologiche di diagnostica per immagini come base di valutazione del tariffario interno, valutando sia le prestazioni private che quelle SSN.

Dal budget preventivo si estrapolano i seguenti dati riguardanti il volume di esami diagnostici programmati per le prestazioni private:

Tabella 3.1 Budget preventivo – capacità programmata

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Capacità programmata	4050	6980	3150

Ai fini dello studio delle prestazioni diagnostiche vengono utilizzati i dati della contabilità generale e quelli di un software di gestione interna che classifica i prodotti sanitari in base all'utilizzo di ciascun reparto.

La prima estrapolazione dei dati consuntivi riguarda il volume, la tariffa e la durata espressa in minuti di ciascuna prestazione.

Per le prestazioni effettuate privatamente, si raggruppano le diverse tipologie di esami in un'unica voce di prestazione essendo omogenee nei costi e nei ricavi che le rappresentano.

Tabella 3.2 Specifiche prestazioni diagnostiche effettuate in regime privato

<u>Prestazioni</u>	<u>Tariffa</u>	<u>Volume</u>	<u>Durata esame</u>
Tac con mdc	220,00 €	3500	30 minuti
Radiografie	50,00 €	6350	15 minuti
Mammografie	110,00 €	2100	30 minuti

Per le prestazioni SSN, la tariffa viene definita a livello regionale.

Si elencano a seguire le tariffe del nomenclatore vigente, la cui validità è stata prorogata con decreto interministeriale del 31 dicembre 2023 il quale modifica il

Decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2024 “Modifiche al decreto 23 giugno 2023” «Definizione delle tariffe dell'assistenza specialistica ambulatoriale e protesica», posticipandone la validità dal 1° aprile 2024 al 1° gennaio 2025.⁵⁴ L'estrazione riguarda le sole prestazioni effettuate da Clinica Salus. Il budget massimo utilizzabile dal poliambulatorio per le prestazioni diagnostiche stanziato dall'Ast di competenza nel periodo preso ad esame, è di € 17.200,00.

Figura 3.4 – Estrapolazione tariffe nomenclatore Marche – Tac con mezzo di contrasto

PREZZI CONFORMI A TARIFFARIO REGIONALE MARCHE FINO AL 31/03/2024		
DM	DESC_DM	PREZZO IN EURO
87.03.1	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DEL CAPO, SENZA E CON CONTRASTO. TC del cranio [sella turcica, orbite]. TC dell'encefalo	120,4
87.03.3	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DEL MASSICCIO FACCIALE, SENZA E CON CONTRASTO. TC del massiccio facciale [mascellare, seni paranasali, etmoide, articolazioni temporo-mandibolari]. In caso di ricostruzione tridimensionale codificare anche (88.90.2)	127,8
87.03.6	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DELL'ORECCHIO, SENZA E CON CONTRASTO. TC dell'orecchio [orecchio medio e interno, rocche e mastoidi, base cranica e angolo ponto cerebellare]	120,4
87.03.8	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DEL COLLO, SENZA E CON CONTRASTO. TC del collo [ghiandole salivari, tiroide-paratiroidi, faringe, laringe, esofago cervicale]	120,4
87.41.1	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DEL TORACE, SENZA E CON CONTRASTO. TC del torace [polmoni, aorta toracica, trachea, esofago, sterno, coste, mediastino]	124,1
87.71.1	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DEI RENI, SENZA E CON CONTRASTO. Incluso: Logge renali, surreni, logge surrenaliche, psoas, retroperitoneo. Non associabile ai codici 88.01.2, 88.01.4 e 88.01.6	134,4
88.01.2	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DELL'ADDOME SUPERIORE, SENZA E CON CONTRASTO. Incluso: Fegato e vie biliari, pancreas, milza, retroperitoneo, stomaco, duodeno, tenue, grandi vasi addominali, reni e surreni	126,9
88.01.4	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DELL'ADDOME INFERIORE, SENZA E CON CONTRASTO. Incluso: Pelvi, colon e retto, vescica, utero e annessi o prostata. Non associabile ai codici 88.01.2 e 88.01.6	126,9
88.01.6	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DELL'ADDOME COMPLETO, SENZA E CON CONTRASTO. Non associabile ai codici 87.71.1, 88.01.2 e 88.01.4	158
88.38.2	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DEL RACHIDE E DELLO SPECO VERTEBRALE, SENZA E CON CONTRASTO. TC del rachide [cervicale, toracico, lombosacrale], spinale. Incluso: lo studio di 3 metameri e 2 spazi intersomatici	124,1
88.38.4	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DELL'ARTO SUPERIORE, SENZA E CON CONTRASTO. TC di: spalla e braccio [spalla, braccio], gomito e avambraccio [gomito, avambraccio], polso e mano [polso, mano]	129,7
88.38.7	TOMOGRAFIA COMPUTERIZZATA (TC) DELL'ARTO INFERIORE, SENZA E CON CONTRASTO. TC di: articolazione coxo-femorale e femore [articolazione coxo-femorale, femore], ginocchio e gamba [ginocchio, gamba], caviglia e piede [caviglia, piede]	124,1

Fonte: https://asur.marche.it/documents/20182/2576881/All.Prezzi_TariffeNomenclatoreMarcheSIAPEC.xlsx/dfc07dc5-64f3-49be-8a25-79401a502586?version=1.0

⁵⁴ <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2024/05/02/24A02162/SG>, (24A02162) (GU Serie Generale n.101 del 02-05-2024)

Figura 3.5 – Estrapolazione tariffe nomenclatore Marche – Mammografie

PREZZI CONFORMI A TARIFFARIO REGIONALE MARCHE FINO AL 31/03/2024

DM	DESC_DM	PREZZO IN EURO
87.37.1	MAMMOGRAFIA BILATERALE. (2 proiezioni)	34,9
87.37.2	MAMMOGRAFIA MONOLATERALE. (2 proiezioni)	23

Fonte: https://asur.marche.it/documents/20182/2576881/All.Prezzi_TariffeNomenclatoreMarcheSIAPEC.xlsx/dfe07dc5-64f3-49be-8a25-79401a502586?version=1.0

Figura 3.6 – Estrapolazione tariffe nomenclatore Marche – Radiografie

PREZZI CONFORMI A TARIFFARIO REGIONALE MARCHE FINO AL 31/03/2024

DM	DESC_DM	PREZZO IN EURO
87.22	RADIOGRAFIA DELLA COLONNA CERVICALE. (2 proiezioni). Esame morfodinamico della colonna cervicale	18,1
87.23	RADIOGRAFIA DELLA COLONNA TORACICA (DORSALE). (2 proiezioni). Esame morfodinamico della colonna dorsale, rachide dorsale per morfometria vertebrale	17,3
87.24	RADIOGRAFIA DELLA COLONNA LOMBOSACRALE. (2 proiezioni). Radiografia del rachide lombosacrale o sacrococcigeo, esame morfodinamico della colonna lombosacrale, rachide lombosacrale per morfometria vertebrale	17,3
87.29	RADIOGRAFIA COMPLETA DELLA COLONNA. (2 proiezioni). Radiografia completa della colonna e del bacino sotto carico	34,6
87.43.1	RADIOGRAFIA DI COSTE, STERNO E CLAVICOLA. (3 proiezioni). Scheletro toracico costale bilaterale	24,3
88.21	RADIOGRAFIA DELLA SPALLA E DELL' ARTO SUPERIORE. Radiografia (2 proiezioni) di: spalla, braccio, toraco-brachiale	17,8
88.22	RADIOGRAFIA DEL GOMITO E DELL' AVAMBRACCIO. Radiografia (2 proiezioni) di: gomito, avambraccio	15
88.23	RADIOGRAFIA DEL POLSO E DELLA MANO. Radiografia (2 proiezioni) di: polso, mano, dito della mano	14,2
88.26	RADIOGRAFIA DI PELVI E ANCA. Radiografia del bacino, Radiografia dell' anca	17,6
88.27	RADIOGRAFIA DEL FEMORE, GINOCCHIO E GAMBA. Radiografia (2 proiezioni) di: femore, ginocchio, gamba	21,2
88.28	RADIOGRAFIA DEL PIEDE E DELLA CAVIGLIA. Radiografia (2 proiezioni) di: caviglia, piede [calcagno], dito del piede	17,8
88.29.1	RADIOGRAFIA COMPLETA DEGLI ARTI INFERIORI E DEL BACINO SOTTO CARICO	30,2
88.29.2	RADIOGRAFIA ASSIALE DELLA ROTULA. (3 proiezioni)	26,3

Fonte: https://asur.marche.it/documents/20182/2576881/All.Prezzi_TariffeNomenclatoreMarcheSIAPEC.xlsx/dfe07dc5-64f3-49be-8a25-79401a502586?version=1.0

Si riassume di seguito le prestazioni SSN effettuate nel periodo di analisi:

Tabella 3.3 Specifiche prestazioni diagnostiche effettuate in regime SSN

<u>Prestazioni</u>	<u>DM</u>	<u>Tariffa</u>	<u>Volume</u>	<u>€ fatturati</u>	<u>Durata esame</u>
Tac con mdc	87.03.1	120,40 €	21	2.528,40 €	30
Tac con mdc	87.03.3	127,80 €	12	1.533,60 €	30
Tac con mdc	87.41.1	124,10 €	15	1.861,50 €	30

Tac con mdc	88.01.6	158,00 €	25	3.950,00 €	30
Tot. Tac			73	9.873,50 €	
Radiografie	87.22	18,01 €	50	900,50 €	15
Radiografie	87.24	17,30 €	75	1.297,50 €	15
Radiografie	87.29	34,60 €	46	1.591,60 €	15
Radiografie	88.29.1	30,20 €	44	1.328,80 €	15
Tot. Radiografie			215	5.118,40 €	
Mammografie	87.37.1	34,90 €	63	2.198,70 €	30
Totale budget utilizzato per le prestazioni SSN			351	17.190,60 €	

Successivamente si procede riepilogare i costi direttamente imputabili a ciascuna prestazione estrapolabili dal software gestionale interno di elaborazioni dati che permette la quantificazione esatta del consumo riferibile a ciascun esame.

Tabella 3.4 Costo materiale sanitario e non sanitario consumato in ogni prestazione

<u>Materiale di consumo</u>	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Farmaco anestetico	2,25 €	-	-
Mezzo di contrasto	14,50 €		
Rotolo lenzuolino 2 veli 60*100 mt	0,50 €	0,50 €	0,50 €
Camice paziente monouso tnt	0,35 €	0,35 €	0,35 €
Calzari polietilene monouso	0,05 €	0,05 €	0,05 €
Ago cannula 20 G	0,20 €	-	-
Spike monouso	0,10 €	-	-
Linea paziente	0,10 €	-	-
Sodio cloruro 10 ml	0,05 €	-	-
Copri cuffie monouso tnt	0,20 €	0,20 €	0,20 €
Disinfettante sterilizzante	0,20 €	0,20 €	0,20 €
Rotolo carta	0,20 €	0,20 €	0,20 €
Guanti monouso in nitrile	0,10 €	0,10 €	0,10 €
Cd medicale	0,20 €	0,20 €	0,40 €
Materiale di cancelleria	0,50 €	0,70 €	0,50 €
Cartellina referto	0,50 €	0,50 €	0,50 €
Totale costo a prestazione	20,00 €	3,00 €	3,00 €

Il costo del personale e dei collaboratori medici e tecnico sanitari impiegati in ciascuna prestazione è determinato sulla base del compenso del personale

dipendente calcolato al minuto moltiplicato per la durata espressa in minuti dell'esame o attribuito alla singola prestazione sulla base del compenso concordato a prestazione per i collaboratori esterni.

Tabella 3.5 Costo del personale e dei collaboratori direttamente impiegati attribuito a ciascuna prestazione

<u>Costo personale</u>	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Medico radiologo	35,00 €	12,00 €	30,00 €
Tsm	11,00 €	5,50 €	11,00 €
Medico anestesista	30,00 €	-	-
Infermiere	11,00 €	-	-
Totale costo a prestazione	87,00 €	17,50 €	41,00 €

Per quanto riguarda le attrezzature sanitarie, si definisce la quota di ammortamento del cespite o del godimento beni di terzi come costo diretto del servizio finale, attribuito in modo esclusivo alla prestazione diagnostica.

I relativi costi vengono imputati alle prestazioni sulla base della capacità effettiva (totale prestazioni effettuate).

Tabella 3.6 Costo attrezzature sanitarie

<u>Costo utilizzo attrezzatura</u>	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Canone annuo	16.800,00 €	8.750,00 €	24.000,00 €
Capacità effettiva	3573	6565	2163
Totale costo a prestazione	4,70 €	1,33 €	11,10 €

Si procede ora all'allocazione dei centri di costo ausiliari ai centri di costo delle prestazioni diagnostiche.

La manutenzione programmata delle apparecchiature sanitarie è di un ammontare totale di € 14.000,00.

Il coefficiente di allocazione per il Cdc manutenzione programmata sono le ore programmate di intervento per ciascuno Cdc produttivo, che rispettivamente sono:

Tabella 3.7 Base di ripartizione manutenzione programmata

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie	Totali
ore manutenzione programmata	36	45	30	111

Per la chiusura del CdC manutenzione programmata dividiamo il costo totale annuo di manutenzione per il totale ore previste di lavoro e moltiplichiamo poi il coefficiente per le ore destinate a ciascun Cdc produttivo:

$$(14.000,00\text{€}/111) = 126,13 \text{ € coefficiente}$$

Tabella 3.8 Chiusura Cdc manutenzione programmata

Costo manutenzione	Tac mdc	Radiografie	Mammografie	Totali
Totale costo	4.540,54 €	5.675,68 €	3.783,78 €	14.000,00 €

Nel Cdc servizi ausiliari il costo viene suddiviso per le ore totali di attività. I dati sono forniti dalla contabilità generale e sono così suddivisi:

Tabella 3.9 Cdc servizi ausiliari

Cdc servizi ausiliari	Importo	Base di ripartizione
Compenso annuo direttore di branca	12.000,00 €	tempo attività
Materiale di consumo diagnostica radiologica	1.200,00 €	tempo attività
Servizi comuni	5.400,00 €	tempo attività
ammortamento software comuni e licenze d'uso	2.150,00 €	tempo attività
tot. Cdc servizi ausiliari	20.750,00 €	

Tabella 3.10 Base di ripartizione Cdc servizi ausiliari

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie	Totali
ore di attività programmate	1900	1725	625	4250

Per la chiusura del CdC dividiamo il costo totale annuo dei servizi ausiliari per il totale ore previste di lavoro e moltiplichiamo poi il coefficiente per le ore destinate a ciascun Cdc produttivo:

$$(20.750,00\text{€}/4250) = 4,88 \text{ € coefficiente}$$

Tabella 3.11 Chiusura Cdc servizi ausiliari

Costo manutenzione	Tac mdc	Radiografie	Mammografie	Totali
Totale costo	9.276,47 €	8.422,06 €	3.051,47 €	20.750,00 €

Proseguiamo con il ribaltamento dei Cdc ausiliari ai Cdc delle prestazioni diagnostiche, ricavando successivamente il costo unitario da attribuire a ciascuna prestazione diagnostica.

Tabella 3.12 Situazione Cdc post ribaltamento

Nuova situazione Ccd	Tac mdc	Radiografie	Mammografie	Totali
Cdc manutenzione progr.	4.540,54 €	5.675,68 €	3.783,78 €	14.000,00 €
Cdc servizi ausiliari	9.276,47 €	8.422,06 €	3.051,47 €	20.750,00 €
Totale post ribaltamento	13.817,01 €	14.097,74 €	6.835,25 €	34.750,00 €

Per la chiusura del CdC delle prestazioni diagnostiche si utilizza come coefficiente allocativo la capacità effettiva. Si procede in questo modo all'attribuzione del costo a ciascuna prestazione come segue:

Tabella 3.13 Chiusura Cdc prestazioni diagnostiche

Chiusura Cdc	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Cdc prest. diagn. Post rib.	13.817,01 €	14.097,74 €	6.835,25 €
Capacità effettiva	3573	6565	2163
Costo unitario	3,87 €	2,15 €	3,16 €

Si analizzano infine i costi generali di struttura.

Per allocare le spese generali alla prestazione finale si sceglie di effettuare una ripartizione su base multipla come segue:

Tabella 3.14 Costi generali

<u>Costi generali</u>		<u>Basi di ripartizione</u>
Stipendio direttore generale	30.000,00 €	Fatturato su capacità effettiva
Compenso annuo direzione sanitaria	18.000,00 €	Fatturato su capacità effettiva
Consulenze e formazione	12.000,00 €	Fatturato su capacità effettiva
Costi personale amministrativo (staff, centralino, segreteria)	140.000,00 €	Fatturato su capacità effettiva
Assicurazioni non obbligatorie	30.000,00 €	Fatturato su capacità effettiva
Pulizie	10.000,00 €	m2
Servizio di vigilanza	720,00 €	m2
Utenze (gas, energia elettrica, acqua e spese telefoniche)	20.000,00 €	m2
Affitto annuo stabile	19.500,00 €	m2
Totale	280.220,00 €	

Il fatturato della capacità effettiva è così distribuito:

Tabella 3.15 Fatturato prestazioni diagnostiche regime privato

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie	Fatturato su capacità effettiva
Tariffa privata	220,00 €	50,00 €	110,00 €	
Volume prest. Private	3500	6350	2100	
<u>Totale priv.</u>	<u>770.000,00 €</u>	<u>317.500,00 €</u>	<u>231.000,00 €</u>	<u>1.318.500,00 €</u>
<u>Totale SSN</u>	<u>9.873,50 €</u>	<u>5.118,40 €</u>	<u>2.198,70 €</u>	<u>17.790,60 €</u>
Totale fatturato	779.873,50 €	322.618,40 €	233.198,70 €	1.335.690,60 €

Il totale ammontare dei costi di struttura che hanno come base allocativa il fatturato su capacità effettiva è pari ad € 230.000
 $(30.000 € + 18.000,00 € + 12.000,00 € + 140.000,00 € + 30.000,00 €) = 230.000,00 €$

Totale costi di struttura da ripartire sul fatturato su capacità effettiva:
 $(230.000 € / 1.335.690,60€) = 0,1722$ (coefficiente di allocazione)

Tabella 3.16 Attribuzione spese generali su fatturato alle prestazioni diagnostiche

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Costo totale	134.290,76 €	55.553,46 €	40.155,78 €
Capacità effettiva	3573	6565	2163
Costo unitario	37,58 €	8,46 €	18,56 €

Il calcolo dei metri quadri viene effettuato estrapolando i dati dalla planimetria della struttura. La superficie totale è di 250 metri quadri.

Le sale coinvolte, una volta ripartiti gli spazi comuni in proporzione alla percentuale di utilizzo di ciascuno, occupano rispettivamente:

- Locale TC comprensivo di sala refertazione, spogliatoio pazienti e quota parte utilizzo spazi comuni: 105 m²;
- Locale RX comprensivo di sala refertazione, spogliatoio pazienti e quota parte utilizzo spazi comuni: 78 m²;
- Locale MX comprensivo di sala refertazione, spogliatoio pazienti e quota parte utilizzo spazi comuni: totale 67 m².

Il totale ammontare dei costi di struttura che hanno come base allocativa i metri quadri è pari ad € 50.220,00.

$$(10.000 € + 720,00 € + 20.000,00 € + 19.500,00 €) = 50.220,00$$

Totali costi di struttura da ripartire sui m²:

$$(€ 50.220 / 250) = 200,88 \text{ (coefficiente di allocazione)}$$

Tabella 3.17 Attribuzione spese generali su metri quadri alle prestazioni diagnostiche

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Costo totale	21.092,40 €	15.668,64 €	13458,96 €
Capacità effettiva	3573	6565	2163
Costo unitario	5,90 €	2,39 €	6,22 €

Si attribuisce pertanto la quota parte dei costi generali al servizio diagnostiche per un totale illustrato di seguito:

Tabella 3.18 Costo unitario totale delle spese generali

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Costi generali su fatturato	37,58 €	8,46 €	18,56 €

Costi generali su m2	5,90 €	2,39 €	6,22 €
Costo unitario totale	43,48 €	10,85 €	24,78 €

Possiamo quantificare il costo pieno complessivo rapportato alla capacità effettiva e conseguentemente il risultato operativo collegato a ciascuna prestazione diagnostica.

Tabella 3.19 Costo totale prestazione diagnostica

	Tac mdc	% tot	Radiografie	% tot	Mammografie	% tot
Costi diretti:						
Costo personale e collaboratori	87,00 €	54,7%	17,50 €	50,2%	41,00 €	49,4%
Costo macchinari	4,70 €	3%	1,33 €	3,8%	11,10 €	13,4%
Materiale di consumo	20,00 €	12,6%	3,00 €	8,6%	3,00 €	3,6%
<i><u>Totale costi diretti</u></i>	<i><u>111,70 €</u></i>	<i><u>70,3%</u></i>	<i><u>21,83 €</u></i>	<i><u>62,6%</u></i>	<i><u>55,10 €</u></i>	<i><u>66,4%</u></i>
Quota costi indiretti						
Cdc prestazioni diagnost.	3,87 €	2,4%	2,15	6,2%	3,16	3,8%
Costi generali	43,48 €	27,3%	10,85 €	31,2%	24,78 €	29,8%
Costo totale	159,05 €	100%	34,83 €	100%	83,04 €	100%

Definito il costo totale, procediamo alla definizione del valore creato da ciascuna specialistica. Per le prestazioni SSN si considerano i valori medi.

Tabella 3.20 Risultato operativo della prestazione diagnostica

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Tariffa unitaria	220,00 €	50,00 €	110,00 €
Costo totale unitario	159,05 €	34,83 €	83,04 €
<i>Utile unitario</i>	<i>60,95€</i>	<i>15,17 €</i>	<i>26,96 €</i>
Prestazioni effettuate	3500	6350	2100
<i>Utile totale del periodo</i>	<i>213.325,00 €</i>	<i>96.329,50 €</i>	<i>56.616,00 €</i>

Tariffa media SSN	135,25 €	23,81 €	34,90 €
Costo totale unitario	159,05 €	34,83 €	83,04 €
Perdita unitaria	-23,08	-11,02 €	-48,14 €
Prestazioni effettuate	73	215	63
Perdita totale del periodo	-1.737,40	-2.369,30	-3.032,82
Risultato operativo	211,587,60 €	93.960,20 €	53.583,18 €
Totale complessivo	359.130,98 €		

Si conclude con l'analisi degli scostamenti tra i valori prefissati e l'effettivo volume erogato.

Tabella 3.21 Scostamento di volume

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Capacità programmata	4050	6980	3150
Capacità effettiva	3573	6565	2163
Scostamento di volume	-477	-415	-987

Lo scostamento di volume evidenzia una capacità inutilizzata per tutte tre le specialistiche analizzate.

Questo comporta un peso maggiore dei costi fissi su ciascuna prestazione:

Tabella 3.22 Maggior costo unitario delle attrezzature sanitarie

<u>Costo utilizzo attrezzatura</u>	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Canone annuo	16.800,00 €	8.750,00 €	24.000,00 €
Capacità programmata	4050	6980	3150
Totale costo unitario con capacità programmata	4,15 €	1,25 €	7,62 €
Totale costo unitario con capacità effettiva	4,70 €	1,33 €	11,10 €
Maggior costo unitario sostenuto	0,55 €	0,08 €	3,48 €

Tabella 3.23 Maggior costo unitario Cdc ausiliari: manutenzione programmata e Cdc servizi ausiliari

<u>Chiusura Cdc</u>	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Cdc prest. diagn. Post rib.	13.817,01 €	14.097,74 €	6.835,25 €
Capacità programmata	4050	6980	3150
Totale costo unitario con capacità programmata	3,41 €	2,02 €	2,17 €
Totale costo unitario con capacità effettiva	3,87 €	2,15 €	3,16 €
Maggior costo unitario sostenuto	0,46 €	0,13 €	0,99 €

Tabella 3.24 Maggior costo unitario delle spese generali su fatturato alle prestazioni diagnostiche

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Costo totale	134.290,76 €	55.553,46 €	40.155,78 €
Capacità programmata	4050	6980	3150
Totale costo unitario con capacità programmata	33,16 €	7,96 €	12,75 €
Totale costo unitario con capacità effettiva	37,58 €	8,46 €	18,56 €
Maggior costo unitario sostenuto	4,42 €	0,50 €	5,81 €

Tabella 3.25 Maggior costo unitario delle spese generali su metri quadri alle prestazioni diagnostiche

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Costo totale	21.092,40 €	15.668,64 €	13458,96 €
Capacità programmata	4050	6980	3150
Totale costo unitario con capacità programmata	5,21 €	2,24 €	4,27 €
Totale costo unitario con capacità effettiva	5,90 €	2,39 €	6,22 €
Maggior costo unitario sostenuto	0,69 €	0,15 €	1,95 €

Tabella 3.26 Riepilogo maggiori costi sostenuti per scostamento di volume

	Tac mdc	Radiografie	Mammografie
Maggior costo unitario sostenuto	6,12 €	0,86 €	12,23 €

CONCLUSIONI

L'elaborato evidenzia l'importanza dell'analisi dei costi in una struttura sanitaria come strumento di controllo e valutazione delle performance aziendali per gestire le risorse economiche razionalmente, lasciando il focus incentrato sui bisogni dei pazienti.

L'analisi è stata effettuata con lo scopo di osservare i costi diretti ed indiretti dei centri di costo, prendendo in considerazione la singola prestazione sanitaria evidenziando le risorse più onerose e cercando di intuire le possibili azioni da intraprendere per aggiustare e migliorare, laddove sia possibile, la gestione in termini di efficienze o di riduzione degli sprechi.

La definizione del costo totale di un servizio, comprensivo di tutti i costi che riguardano la struttura e quindi la singola prestazione, permette di comprenderne la misura e quanto essi siano elevati per una sola specialistica o reparto.

Un altro vantaggio risiede nella possibilità di evidenziare quali attività o prestazioni creino un margine positivo all'interno di un dipartimento che nel complesso può creare risultati economici negativi.

Tutto ciò dimostra la necessità di scelte il più possibile efficienti e razionali al fine di ottimizzare il processo di budgeting.

Dai dati emersi e dalle tabelle di riepilogo è possibile evincere che una buona parte della spesa è rappresentata, per quanto concerne i costi diretti, da quelli destinati al personale medico e tecnico sanitario, che pesano sul costo totale rispettivamente 54,7 % nelle Tac con mezzo di contrasto, 50,2% nelle radiografie e 49,4 % nelle mammografie.

Per la copertura del fabbisogno di materiale medico, occorre evidenziare che si sostengono costi maggiori per l'acquisto di medicinali nelle prestazioni di tac con mezzo di contrasto (il materiale di consumo è infatti di € 3 per radiografie e mammografie ed aumenta ad € 20,00 per le Tac).

Sono altresì rilevanti, per quanto di pertinenza dei costi indiretti, i costi generali, rappresentati maggiormente da quelli amministrativi, che gravano sulla spesa totale nella misura del 27,3% nel tac, del 31,2% nelle radiografie e del 29,8% nelle mammografie.

Non di minore importanza è il completo disallineamento dei costi della struttura alle tariffe sancite nel nomenclatore SSN che non risultano sostenibili per la struttura, mettendo a rischio la convenienza nell'erogazione di determinate prestazioni e rendendo alcune attività antieconomiche.

Questo è sicuramente causato dall'impossibilità da parte di una struttura privata di replicare il volume dei servizi erogabili da una struttura pubblica ospedaliera e di sfruttarne le economie di scala connesse.

La struttura convenzionata non riesce a coprire i costi del personale medico coinvolto, né quelli dei macchinari che andrebbero continuamente rinnovati soprattutto per prestazioni come quelle di diagnostica per immagini e i cui costi sono particolarmente elevati.

Si confida nell'aggiornamento delle tariffe delle prestazioni di specialistica ambulatoriale.

Il decreto del Ministro della salute di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 23 giugno 2023, successivamente modificato dal decreto interministeriale 31 dicembre 2023, recante la definizione delle tariffe dell'assistenza specialistica ambulatoriale e protesica, modifica l'articolo 5, comma 1 del suddetto DM e posticipa la scadenza del tariffario vigente dal 1° aprile 2024 al 1° gennaio 2025.

Con il DM del 23.06.2023 “Definizione delle tariffe dell'assistenza specialistica ambulatoriale e protesica” (pubblicato nella G. U. n. 181 del 04.08.2023) sono state stabilite le tariffe dei nuovi Livelli Essenziali di Assistenza (LEA), in attuazione del DPCM 12.01.2017, aggiornando le tariffe delle prestazioni di specialistica ambulatoriale ferme al 1996 e definendo le tariffe delle nuove prestazioni introdotte con i LEA nel 2017 al fine di consentirne l'erogazione in modo uniforme su tutto il territorio nazionale.⁵⁵

L'articolo 32 della Costituzione italiana afferma: “La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti.”⁵⁶

Il Sistema Sanitario Nazionale non riesce a coprire tutti i bisogni dei cittadini e si appoggia alla sanità privata attraverso l'accreditamento in base al quale la struttura accreditata deve rispettare determinati standard di qualità e sicurezza definiti dalla Legge Regionale del 30 settembre 2016, n. 21 che si traduce per l'azienda stessa in ulteriori costi fissi.

Quando opera in regime di convenzione, la struttura privata si sostituisce al pubblico ed il prezzo della prestazione è quindi definito dal nomenclatore del SSN. Per poter garantire l'accesso e la qualità dei servizi ai cittadini, considerate le lunghe liste di attesa pubbliche, è fondamentale migliorare la sinergia tra la sanità pubblica e quella accreditata attraverso una determinazione congrua ed aggiornata delle tariffe per la remunerazione delle prestazioni.

La clinica può comunque difficilmente influenzare gli importi delle prestazioni anche quando eroga prestazioni private, dovendosi allineare ai competitors qualunque sia il suo ammontare dei costi totali o il grado di efficienza raggiunto nell'impiego delle risorse.

⁵⁵ <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2023/11/21/23G00174/sg>

⁵⁶ <https://www.governo.it/it/costituzione-italiana/parte-prima-diritti-e-doveri-dei-cittadini/titolo-ii-rapporti-etico>

Nel caso oggetto di analisi, le tariffe private riescono a creare valore e a coprire il costo sostenuto per erogare le prestazioni accreditate nonostante lo scostamento di volume tra la capacità programmata e quella effettiva.

Raggiungere le quantità programmate preventivamente, si tradurrebbe in una riduzione del peso specifico dei costi fissi su ciascuna prestazione e renderebbe la gestione delle prestazioni effettuate in convenzione più sostenibile.

In sanità il costo degli investimenti (sia a livello di attrezzature sanitarie specifiche che di infrastruttura informatica) è rilevante e comune a più servizi.

Anche i costi amministrativi hanno un volume non indifferente e tutte queste voci risultano tra i costi indiretti e fissi nell'analisi reddituale delle prestazioni.

La continua evoluzione dell'odierno contesto sanitario sempre più esigente e competitivo, induce ad una ricerca di differenziazione e di flessibilità operativa che determina costi sempre maggiori.

È per questo che è importante definire un costo obiettivo: data la tariffa e detratto il margine di utile desiderato considerato sostenibile per la gestione aziendale, si determina l'ammontare del costo ideale, da utilizzare come parametro benchmark nelle scelte aziendali.

Avere una panoramica a 360 gradi della realtà operativa è comunque di indubbio supporto alle scelte del management che, in un contesto come quello sanitario, deve indirizzare la gestione conciliando i principi di economicità ed efficienza con quelli di efficacia e qualità. Il tutto orientato sempre verso la cura del paziente.

BIBLIOGRAFIA

- F. ALBERGO E. PASDERA (a cura di), *Il Controllo dei costi in un'azienda sanitaria dalla Contabilità Analitica ai Costi Standard*, Guerini Next, 2017, Milano
- U. Nucco, G. Marchesi, G. Poggialini, *Dimensionamento, determinazione e controllo dei costi di un'azienda sanitaria*, Convegno nazionale AIIC, 2016, Bari
- M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI (a cura di), *Controllo di gestione Strutture, processi, misurazioni*, G. Giappichelli, 2021, Torino
- L. Brusa, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, 2020, Milano
- R.N. ANTHONY, D.F.HAWKINS, D.M.MACRI', K.A.MERCHANT, *Sistemi di controllo Analisi economiche per le decisioni e valutazioni della performance*, Mc Graw Hill, 2021, Milano

SITOGRAFIA

<https://www.regione.marche.it/Regione-Utile/Salute/Accreditamento-delle-strutture-sanitarie>

<http://journals.seedmedicalpublishers.com>

<https://www.regione.marche.it/Regione-Utile/Salute/Servizi-delle-AST>

<https://www.soluzionidimpresa.it>

<https://sirm.org>

<https://www.healthcare-digitale.it/controllo-di-gestione-in-sanita-come-misurare-i-risultati-e-guidare-il-cambiamento/>

<https://it.wikipedia.org/wiki>

<https://farenumeri.it/break-even-point>

<https://www.poloinnovativo.it/margine-di-contribuzione>

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

https://asur.marche.it/documents/20182/2576881/All.Prezzi_TariffeNomenclatore_MarcheSIAPEC.xlsx/dfc07dc5-64f3-49be-8a25-79401a502586?version=1.0

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2024/05/02/24A02162/SG>

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2023/11/21/23G00174/sg>

<https://www.governo.it/it/constituzione-italiana/parte-prima-diritti-e-doveri-dei-cittadini/titolo-ii-rapporti-etico>