

La Contabilità dei costi e il sistema di Controllo di gestione

Emidia Vagnoni



Università di Ferrara

I sistemi di P&C

Sono strumenti di governo interno utilizzati dalle aziende per formulare e articolare obiettivi con la possibilità di valutare i risultati conseguiti sia durante la gestione che al suo termine.



Le finalità

Orientare i comportamenti degli operatori verso il perseguimento degli obiettivi (efficacia gestionale) mediante il miglior impiego possibile delle risorse a disposizione



Le fasi dei sistemi di P&C

- Programmazione;
- Formulazione del Budget;
- Svolgimento dell'attività e misurazione;
- Reporting e valutazione.



Programmazione

È finalizzata alla formulazione dei piani e dei programmi aziendali generali, con un orizzonte temporale di norma pluriennale, ma che varia in funzione della tipologia di azienda e della mutevolezza dell'ambiente esterno. Le aziende formulano anche piani e programmi annuali, quale specificazione degli obiettivi pluriennali.



Formulazione del budget

La predisposizione del budget consiste nella traduzione dei piani e dei programmi aziendali in termini quantitativi (operazionalizzazione) e, di norma, in termini monetari. L'arco temporale di riferimento è predefinito, solitamente un anno, e la formulazione degli obiettivi avviene rispetto ai centri di responsabilità.



Svolgimento e misurazione delle attività

Con lo svolgimento dell'attività si procede alla rilevazione, per frazioni del periodo di programmazione, dei risultati effettivamente ottenuti. La misurazione dei risultati avviene con riferimento agli stessi parametri individuati per la formulazione degli obiettivi



Reporting e valutazione

La funzione di reporting consiste nelle attività di elaborazione dei dati, produzione e presentazione delle informazioni e, almeno in parte, l'effettuazione delle analisi legate alla comprensione delle cause degli scostamenti



Il processo di P&C

- Non è sequenziale ma circolare, con molteplici interdipendenze tra le varie fasi;
- la programmazione ed il controllo fanno parte di un unico processo inscindibile.



Portata innovativa

- I sistemi di P&C sono stati il primo strumento introdotto con l'aziendalizzazione;
- Controllo sui risultati invece di controllo burocratico sugli input e sui processi;
- Adatto alle aziende complesse per:
 - Coordinare/Integrare;
 - Motivare;
 - Riorientare.



Il Budget

È l'insieme dei documenti che, per ogni **Centro di responsabilità (CdR)** in cui è suddivisa l'azienda, definiscono gli **obiettivi** in termini di risultati da conseguire e di risorse correlate

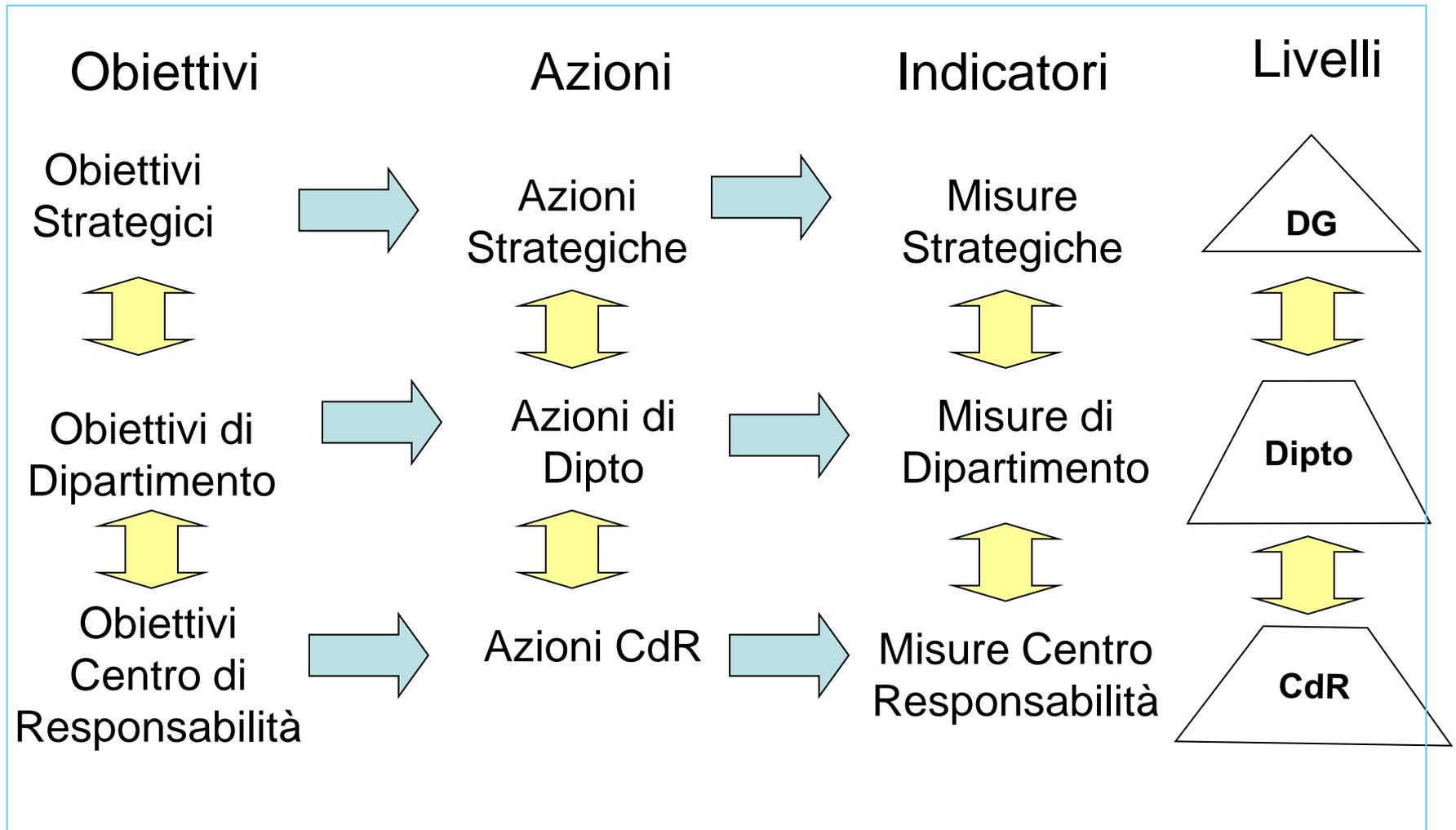


Il processo di P&C

- Il rafforzamento del ruolo dei dipartimenti porta verso 2 livelli di negoziazione: tra U.O e Dipartimenti e tra Dipartimenti e D.G.
- la tendenza all'accentramento regionale porta a sistemi di P&C di gruppo
- le aziende sanitarie tendono a impiegare tempi molto lunghi nella formulazione del budget che perde di utilità
- tradizionalmente, le aziende pubbliche prestano più attenzione alla fase di programmazione che al controllo



La struttura degli obiettivi



Premessa: Controllo della Spesa

Sino ad oggi la spesa sanitaria è risultata di difficile controllo, perché:

- 1. Il disavanzo si evidenzia nei bilanci delle Aziende Sanitarie e quindi in quelli Regionali.**
- 2. In realtà trova la sua origine nei quotidiani incontri tra il paziente ed il medico.**
- 3. In questi incontri, il bisogno del paziente si traduce in prestazioni e quindi in costi a carico del Sistema Sanitario.**



Premessa: Controllo della Spesa

4. Qualunque intervento che si collochi ad un livello superiore a questo, non può che prendere atto, a posteriori, dei costi generati dalla soddisfazione della domanda.
5. Nessun intervento efficace può essere posto al livello regionale se non si introducono adeguati strumenti a livello di azienda sanitaria (reparto-servizio distretto).



Premessa: Controllo della Spesa

**Gli strumenti di intervento indicati nel seguito agiscono a livello del
Medico
e quindi ottengono l'effetto desiderato**



Il professionista è sensibile alle variabili produttive del proprio reparto (casistica trattata, personale del reparto, utilizzo di accertamenti diagnostici, farmaci e blocco operatorio, etc.) ma **non conosce i costi relativi** (diretti ed indiretti).

Le variabili produttive sono indicatori non solo dei costi, ma anche dell'appropriatezza delle prestazioni erogate e quindi della qualità del servizio reso.

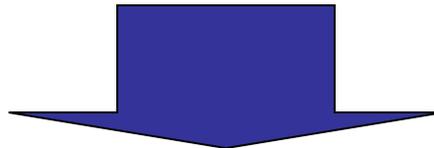
Analizzare le variabili produttive consente di valorizzare con i professionisti, la qualità del servizio e quindi il costo generato



La differenza tra la valorizzazione delle prestazioni erogate ed i corrispondenti costi dà origine all'eventuale disavanzo di reparto/servizio/distretto;

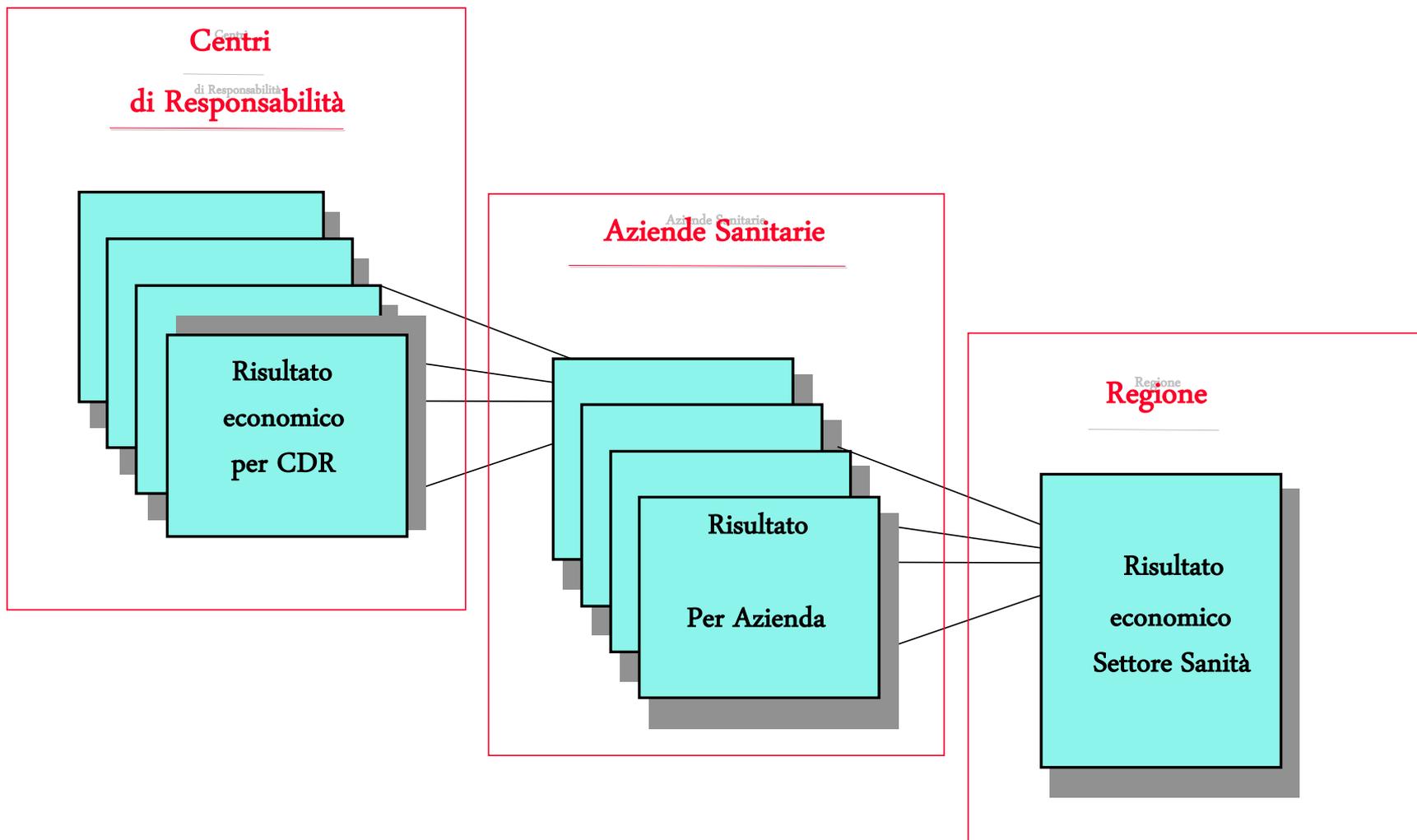


La somma dei disavanzi dà origine al disavanzo dell'Azienda sanitaria che si consolida nel disavanzo della sanità a livello Regionale

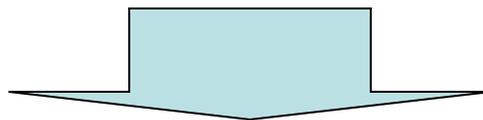


controllo del processo produttivo a livello aziendale, per contenere i disavanzi a livello regionale.





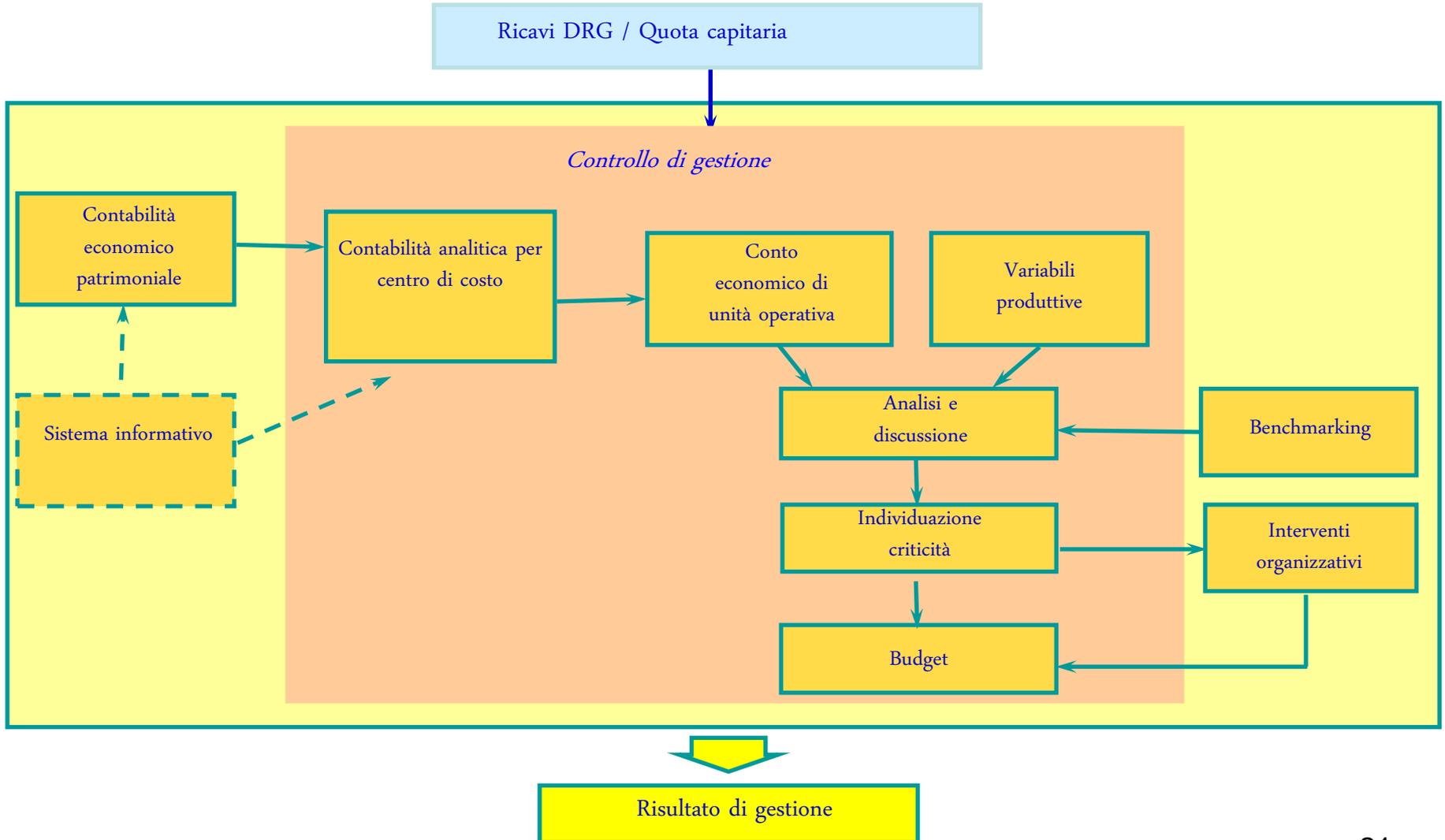
***“SI MIGLIORA SOLO CIO’ CHE SI
MISURA”***



***LO STRUMENTO DEL CONTROLLO
GESTIONE CONSENTE DI MISURARE I
FENOMENI AZIENDALI***



Ruolo della Contabilità Analitica



Utilizzo della capacità produttiva di Reparto: Variabili produttive

■ Numero di letti:
-ordinari;
-day hospital.

■ Tasso di occupazione:
-ricovero ordinario;
-day hospital.

■ N° Ricoveri ordinari:
-medici;
-chirurgici;
-breve (0-1 g);
-ordinari (>48 h);
-oltre soglia.

■ N° Ricoveri DH:
-medici;
-chirurgici.

- Ore settimanali programmate.
- Ore di utilizzo effettivo delle sedute.
- Ore di utilizzo fuori seduta.



Mix ed appropriatezza Reparti: *Qualità*

- **Analisi del MIX - Peso - Valore medio dei DRG ordinari:**
 - ricoveri medici;
 - ricoveri chirurgici.
- **Analisi del MIX - Peso - Valore medio dei DRG di day hospital:**
 - ricoveri medici;
 - ricoveri chirurgici.



Adeguatezza ...

- N° medici/posto letto, N° infermieri/p.l.

- N

- Degenza media:

- ricoveri medici;

- ricoveri chirurgici

- N° p.l. Day hospital/totale letti reparto

- Altro

*Adeguatezza
organizzazione*

- N° utenti in lista d'attesa >30gg

- ricoveri;

- prestazioni ambulatoriali;

- N° utenti in lista d'attesa >180gg

- ricoveri;

- prestazioni ambulatoriali;

- Ricoveri da Pronto Soccorso / Totale ricoveri;

- Ricoveri da Pronto Soccorso / Accessi;

- Altro

*Modalità di
accesso
alle prestazioni*



Natura e Destinazione

A questo punto conosciamo



RICAIVI

- Totali della AUSL
- Per centro di ricavo
- Per prestazione



COSTI

- Totali della AUSL

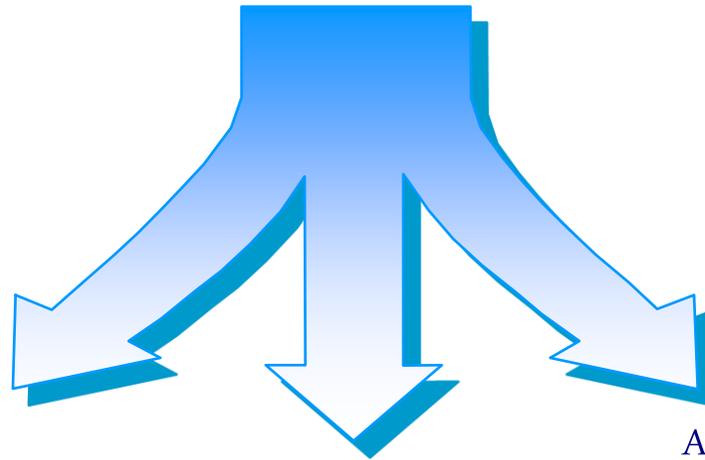
Non conosciamo quali siano:



Dobbiamo imparare a conoscere

- Quanto è il costo
- Quando e perché vi è un costo

con un sistema di rilevazione dei costi che consenta di:



Individuare analiticamente i componenti di costo per responsabilizzare gli operatori.

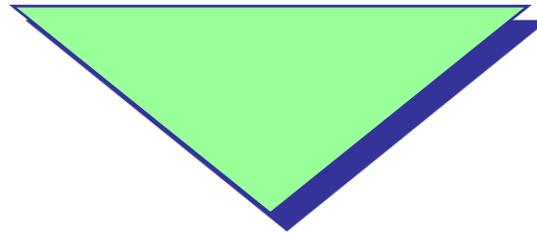
Operare le scelte tra varie alternative di gestione.

Attribuire i componenti di costo alle prestazioni in modo equo.



La contabilità analitica

Questo sistema di rilevazione dei costi si chiama:

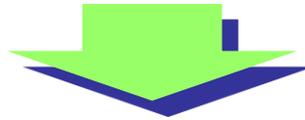


CONTABILITA' ANALITICA O
CONTABILITA' DEI COSTI

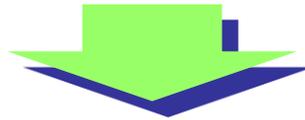


Per allocare i costi ai diversi centri di responsabilità è necessario che questi siano adeguatamente definiti

Realtà organizzativa



Contabilità per centro di Resp./costo

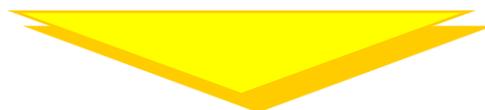


che è il primo passo per un
Efficace controllo di gestione



Individuazione dei centri di costo

Esame del ciclo produttivo per determinare i centri in cui si formano i costi.



Sistema dei centri di costo come modello economico/gestionale dell'azienda.



Individuazione dei centri di costo

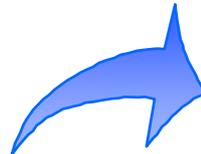
I centri di costo sono suddivisi in:

Centri di costo finali



generano ricavi

Centri di costo di supporto



offrono servizi ai centri di costo finali



Come individuare il piano dei CdC !?

*Obiettivo chiave:
mantenere un 'ragionevole' livello di
aggregazione*



- Abbastanza dettagliato per responsabilizzare gli operatori
- Sufficientemente aggregato per un'agevole allocazione dei costi



Individuazione Centri di costo

Ad ogni centro di costo competono:

Costi e ricavi diretti



ovvero, direttamente attribuibili al centro

Costi indiretti



come ad esempio i costi di utilizzo dei servizi diagnostici o alberghieri



Centro di Costo:

parte della struttura aziendale deputata a svolgere una determinata attività che comporta il consumo delle risorse (reparto, ufficio o laboratorio). In capo ai centri di costo possono essere imputati tutta una serie di costi inerenti all'attività produttiva svolta



Centro di Responsabilità:

Un CdR è costituito da un gruppo di persone che opera per raggiungere un obiettivo dell'azienda, ed è guidato da un dirigente che si assume la responsabilità dell'azione intrapresa.

- può coincidere con il centro di costo
 - o raggrupparne più d'uno



ESEMPIO...

Centro di responsabilità OCULISTICA
può comprendere i centri di costo:

- Oculistica degenza ordinaria
 - Oculistica day hospital
 - Oculistica Ambulatorio



Finalità

*La suddivisione in centri di costo dell'attività aziendale consente la **localizzazione** e **l'imputazione dei costi***

*La suddivisione in centri di responsabilità consente **l'individuazione dei responsabili** delle **unità organizzative dell'azienda***



Piano dei Centri di Costo

Una possibile classificazione dei centri di costo ospedalieri

- Reparti (centri finali)
- Servizi diagnostico-terapeutici (centri finali/di supporto)
- Servizi sanitari (centri di supporto)
- Servizi generali



Reparto:

■ **Comprende:**

- Degenze
- Day Hospital
- Ambulatori divisionali
- Costi comuni di reparto

Escluso: sale operatorie, anche se dedicate

■ **Esempi:**

- Cardiologia
- Chirurgia generale
- Medicina generale
- Oculistica
- ecc.



Servizi diagnostico-terapeutici

■ Esempi:

- anatomia patologica;
- centro trasfusionale;
- dialisi;
- endoscopia;
- laboratorio di analisi;
- radiologia;
- RRF;
- servizio cardiologico;
- ...



Servizi sanitari

■ Esempi:

- disinfezione;
- farmacia;
- poliambulatorio;
- sale operatorie;
- sterilizzazione;
- terapia intensiva;
- ...



Il conto economico di unità operativa

■ Ricavi

■ Costi diretti

MARGINE OPERATIVO

■ Costi indiretti

MARGINE GESTIONE CORRENTE

■ Quota Costi Generali

MARGINE NETTO



Il conto economico di unità operativa

Ricavi

- DRG per degenza ordinaria
- DRG per day hospital.
- Prestazioni ambulatoriali.
- Consulenze ad altri enti.
- Libera professione.
- Finanziamenti per funzioni.
- Altri ricavi.
- ‘Fatturazione interna’.



Il conto economico di unità operativa

COSTI DIRETTI

- Personale:
 - medico;
 - sanitario laureato non medico;
 - sanitario non laureato;
 - tecnico;
 - amministrativo;
 - professionale.
- Materiale sanitario.
- Materiale tecnico-economale.
- Servizi appaltati.
- Manutenzioni.
- Consulenze.
- Ammortamenti.
- Altri costi.



Il conto economico di unità operativa

Costi indiretti dei servizi

Servizi diagnostico-terapeutici:

- anatomia patologica;
- centro trasfusionale;
- dialisi;
- endoscopia;
- laboratorio di analisi;
- radiologia;
- RRF;
- servizio cardiologico;
- ...

■ Servizi alberghieri:

- riscaldamento ed elettricità;
- pulizia;
- raccolta rifiuti;
- cucina e mensa;
- centralino e telefono;
- lavanderia;
- guardaroba;
- assistenza religiosa;
- CUP e ufficio cassa;
- ...



Il piano dei centri di costo

Servizi alberghieri

■ Esempi:

■ Esempi:

-riscaldamento ed elettricità;	-	riscaldamento ed elettric;
-pulizia;	-	pulizia;
-raccolta rifiuti;	-	raccolta rifiuti;
-cucina e mensa;	-	cucina e mensa;
-centralino e telefono;	-	centralino e telefono;
-lavanderia;	-	lavanderia;
-guardaroba;	-	guardaroba;
-assistenza religiosa;	-	assistenza religiosa;
-CUP e ufficio cassa;	-	CUP e ufficio cassa;
-...	-	



Il piano dei centri di costo

Servizi generali

- Esempi ■ Esempi:
 - Direzione amministrativa;
 - Direzione amministrativa;
 - Direzione generale;
 - Direzione generale;
 - Direzione sanitaria;
 - Direzione sanitaria;
 - Costi comuni;
 - Costi comuni;
 - Ufficio personale;
 - Ufficio personale;
 - Provveditorato/economato;
 - Ragioneria;
 - Provveditorato/economato;
 - Magazzino;
 - Ragioneria;
 - Magazzino;



***Il Controllo di Gestione:
Variabili Produttive –Indicatori di qualità
e C/Economico di unità operativa***



Utilizzo della 'capacità produttiva' di Distretto: Variabili produttive

- Tasso di ricovero/1000 abitanti;
- N° Prescrizioni farmaceutiche per abitante

■ N° prestazioni ambulatoriali erogate

■ da: N° prestazioni ambulatoriali erogate da:

• Laboratori:

- Terr.a diretta gestione,
- In A.O.;
- In Presidi a diretta gestione
- Privati accreditati

• Radiologie:

- Terr. a diretta gestione,
- In A.O.;
- In Presidi a diretta gestione
- Privati accreditati

• Specialisti:

- Terr.a diretta gestione;
- In A.O.;
- In Presidi a diretta gestione
- Privati accreditati

■ N° prestazioni di Particolare Impegno Professionale/Spesa per P.P.I.P



Mix ed appropriatezza Distretti: Qualità

- N° Ricoveri per Medico di medicina generale(MMG)/ Pediatra di libera scelta (PLS);
- N° ricoveri per assistito(A.O.-Presidi a Diretta Gestione-Convenzionata esterna) (MMG-PLS);
- N° Prescrizioni farmaceutiche per assistito(MMG-PLS);
- N° Prestazioni ambulatoriali per assistito(A.O.-Presidi a Diretta Gestione-Convenzionata esterna) (MMG-PLS);
- N° prestazioni di Particolare Impegno Professionale/Spesa per P.P.I.P per MMG;



Mix ed appropriatezza Distretti:

- Spesa complessiva farmaceutica per MMG-PLS;
- Spesa complessiva farmaceutica per assistito(MMG-PLS);
- Spesa farmaceutica per MMG-PLS/ Spesa complessiva farmaceutica per Distretto;
- Spesa complessiva ricoveri per MMG-PLS (A.O.-Presidi a Diretta Gestione- Convenzionata esterna);
- Spesa ricoveri per assistito(MMG-PLS);
- Spesa per prestazioni ambulatoriali per assistito(A.O.-Presidi a Diretta Gestione- Convenzionata esterna) (MMG-PLS);

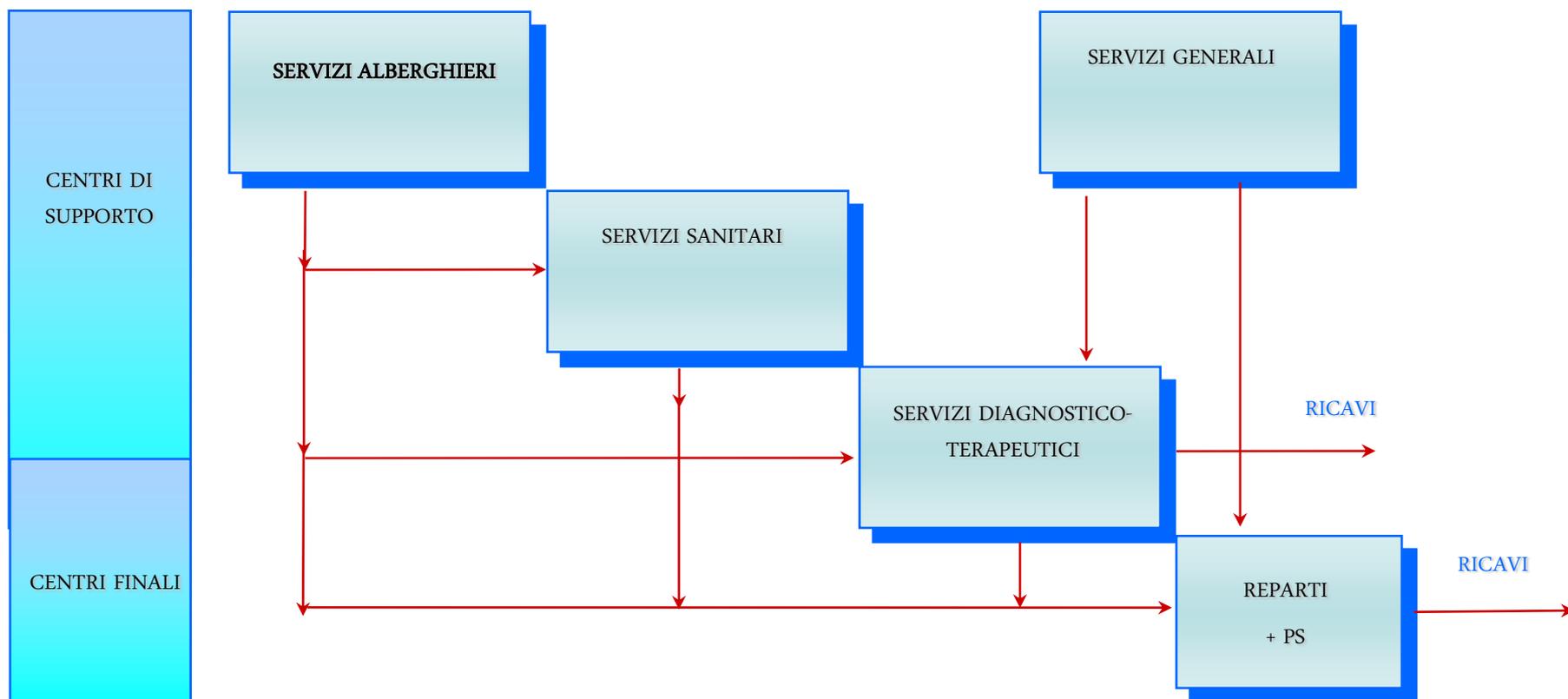


Il Controllo di Gestione: Il ribaltamento dei costi indiretti



Costi indiretti dei servizi

Ribaltamento a 'cascata'



Criteria di 'ribaltamento' per i servizi alberghieri

Servizio

Riscaldamento ed elettricità.

Pulizia.

Raccolta rifiuti.

Cucina.

Mensa.

Lavanderia.

Guardaroba.

CUP.

Esempio base di ribaltamento

Superficie occupata.

Superficie occupata.

Kg. (per tipologia).

Giornate di degenza.

Numero pasti consumati.

Kg. lavati.

Numero di personale.

Numero di prenotazioni.



Il sistema informativo contabile

- Il perché, cosa e come si misura può avere rilevanti implicazioni sulle decisioni e sulla gestione
- la carenza di indicatori di risultato sufficientemente significativi, sintetici e misurabili è un limite per i sistemi di P&C nelle a.s.p.
- alcune aziende “sovraccaricano” i sistemi di P&C e li usano anche per: formulare le strategie, valutare il personale, il governo clinico



Il ruolo del controllo direzionale è spesso “sovraccaricato” e utilizzato per...

- Formulare o rivedere le linee strategiche;
- la programmazione degli investimenti;
- la negoziazione dei finanziamenti con la Regione;
- la valutazione e incentivazione del personale;
- i progetti finalizzati alla qualità, all'appropriatezza ed al governo clinico

