



Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in Governance delle Organizzazioni Pubbliche

Tesi di Laurea

Il ruolo del *management* nelle aziende sanitarie:
riflessioni a partire da un'analisi dei costi di una
prestazione in un'azienda veneta

Relatore

Ch. Prof. Stefano Campostrini

Correlatore

Ch. Prof. Maurizio Massaro

Laureanda

Elena Bianchini
Matricola 883157

Anno Accademico

2020 / 2021

Sommario

INTRODUZIONE	1
1. EVOLUZIONE DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE E QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO	3
1.1 NASCITA DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE: L. 833 DEL 1978	3
1.2 LE PRIME RIFORME DI RIORDINO DELLA DISCIPLINA IN MATERIA SANITARIA: IL D.LGS. 502/92 E IL D.LGS. 517/93	7
<i>I DIAGNOSIS RELATED GROUPS (DRG) O RAGGRUPPAMENTI OMOGENEI DI DIAGNOSI (ROD) E IL NOMENCLATORE TARIFFARIO DELL'ASSISTENZA SPECIALISTICA AMBULATORIALE</i>	<i>9</i>
1.3 LA SECONDA RIFORMA DEL SSN: LA RIFORMA BINDI (D. LGS. 229/99)	12
1.4 D.LGS. 56/2000 E RIFORMA TITOLO V	14
<i>SISTEMA DI FINANZIAMENTO ATTUALMENTE IN VIGORE</i>	<i>15</i>
1.5 CRITICITÀ DEL SISTEMA SANITARIO ITALIANO	18
2. LA DISCIPLINA CONTABILE NELLE AZIENDE SANITARIE E IL CONTROLLO DI GESTIONE	21
2.1 DALLA CONTABILITÀ FINANZIARIA ALLA CONTABILITÀ GENERALE	22
2.2 LA CONTABILITÀ DIREZIONALE: IL MANAGEMENT IN SANITÀ	26
<i>CONTABILITÀ DIREZIONALE E GENERALE: UN CONFRONTO</i>	<i>30</i>
2.3 IL CONTROLLO DI GESTIONE	32
<i>IL CICLO DELLA PERFORMANCE</i>	<i>33</i>
<i>CENTRI DI RESPONSABILITÀ, CENTRI DI COSTO E PIANO DEI FATTORI PRODUTTIVI</i>	<i>36</i>
2.4 IL BENCHMARKING COME STRUMENTO PER L'INNOVAZIONE	39
3 IL CASO: ANALISI DEI COSTI DI UNA PRESTAZIONE AMBULATORIALE DELL'ULSS 4 – VENETO ORIENTALE	41
3.1 L'ACTIVITY BASED COSTING	47
3.2 IL CASO: ANALISI DEI COSTI DELLA PRESTAZIONE AMBULATORIALE DI ENDOSCOPIA DIGESTIVA EROGATA DAL PRESIDIO OSPEDALIERO DI SAN DONÀ DI PIAVE	51
<i>BREVE DESCRIZIONE DELL'ULSS 4 – VENETO ORIENTALE</i>	<i>51</i>
<i>L'ENDOSCOPIA DIGESTIVA: PREMESSA</i>	<i>54</i>
<i>OGGETTO DELL'ANALISI E INDIVIDUAZIONE DELLE FASI DEL PROCESSO</i>	<i>60</i>
<i>LO STUDIO DEL CASO</i>	<i>65</i>
<i>METODOLOGIA APPLICATA: L'ABC</i>	<i>66</i>
<i>RISULTATI</i>	<i>73</i>
<i>RIFLESSIONI CONCLUSIVE</i>	<i>76</i>

4. MODELLO ORGANIZZATIVO PER L'ANALISI DEI COSTI DELLE AZIENDE SANITARIE: UN PUNTO DI PARTENZA	79
CONCLUSIONI	88
BIBLIOGRAFIA.....	90
FONTI NORMATIVE.....	92
SITOGRAFIA.....	93

Introduzione

Questo elaborato è il frutto di un'esperienza di tirocinio presso l'UOC Controllo di Gestione dell'Ulss 4 – Veneto Orientale, durante il quale ho avuto l'occasione di confrontarmi e conoscere il mondo della sanità in uno dei suoi aspetti più particolari quanto di, non sempre riconosciuta, rilevanza: la programmazione e il controllo dei costi.

Il primo capitolo del lavoro sarà dedicato alla presentazione del nostro Servizio Sanitario Nazionale con le sue peculiarità, partendo dalla sua istituzione e attraversando i principali interventi legislativi determinanti per la sua evoluzione. Successivamente, alcuni cenni di *management* sanitario introdurranno il tema della contabilità nelle Aziende Sanitarie e gli strumenti necessari a queste ultime per agire secondo i principi di economicità, efficienza ed efficacia. In particolare, verrà trattato il ruolo del Controllo di Gestione all'interno dell'organizzazione e le sue potenzialità in ambito contabile e finanziario.

Il terzo capitolo avrà come obiettivo quello di presentare il progetto di analisi dei costi svolto durante l'attività di tirocinio, ed avente oggetto lo studio di una prestazione sanitaria erogata dal reparto di Gastroenterologia del poliambulatorio di San Donà di Piave. Nello specifico verrà esposta la metodologia che ha guidato l'analisi e in particolare si presenterà un approccio innovativo per la gestione dei costi, noto come ABC (*Activity Based Costing*). Infine, saranno presentati i risultati ottenuti grazie alla preziosa collaborazione con il primario del reparto e grazie alla possibilità di accedere ai *software* e alle competenze specifiche di cui dispone l'UOC Controllo di gestione.

L'ultima parte dell'elaborato è volto all'esame di una proposta, elaborata dagli uffici e da me analizzata, di modello organizzativo a livello regionale in cui siano previsti degli strumenti e delle figure altamente professionali

appositamente dedicate al fine di implementare attività di validazione per perseguire la sostenibilità del sistema della sanità.

L'esame dei temi trattati in questo elaborato, a livello microeconomico, nasce in quanto si riconosce l'importanza e la necessità dello svolgere attività di analisi dei costi all'interno di ciascun'Azienda Sanitaria, chiamata a rispettare degli obiettivi di *budget* stabiliti a livello regionale e nazionale. Per questa ragione occorre avere una piena consapevolezza di come e dove vengono utilizzate le risorse a disposizione in modo tale da agire e pianificare l'assorbimento delle stesse in vista di un miglioramento della *performance*. In una prospettiva più macroeconomica invece, tutto ciò si ripercuoterebbe anche sulla quota di spesa dedicata alla sanità, che è parte molto consistente della spesa pubblica complessiva: dal 2002 al 2019 infatti il volume della spesa sanitaria del nostro paese ha visto un incremento da 78.977 milioni di euro a 117.338 milioni di euro, con un tasso di crescita medio annuo del 2,4%¹.

Ecco, quindi, che anche le Aziende Sanitarie, come le imprese private, si trovano a dover far fronte ad un problema di allocazione di risorse scarse in modo tale da raggiungere i risultati migliori e perseguire la finalità per la quale il Servizio Sanitario Nazionale è stato istituito, ossia una tutela della salute che garantisca l'universalità, l'uguaglianza e l'equità.

¹ Ansa, www.ansa.it, 16 settembre 2020.
(https://www.ansa.it/canale_saluteebenessere/notizie/sanita/2020/09/16/sanita-cresce-la-spesa-spesa-sanitaria-a-1173-miliardi-13-nel-2019_737f5a5f-e8ac-4c0c-b824-560f7dcd08c6.html#:~:text=La%20spesa%20sanitaria%20corrente%20di,dalla%20Ragioneria%20Generale%20dello%20Stato.)

1. Evoluzione del Servizio Sanitario Nazionale e quadro normativo di riferimento

1.1 Nascita del Servizio Sanitario Nazionale: L. 833 del 1978

Il Servizio Sanitario Italiano, considerato tra i migliori del mondo per la sua qualità e soprattutto per la garanzia dell'universalità assistenziale, è caratterizzato da una complessità che lo contraddistingue da tutti gli altri sistemi sociali ed economici di cui facciamo parte. Proprio per questa ragione la sua evoluzione lo vede protagonista di varie riforme e interventi legislativi che verranno analizzati in questo primo capitolo dell'elaborato.

Il punto focale, ma anche ciò che accomuna tutti i provvedimenti normativi che hanno interessato il nostro settore sanitario, è il tema da sempre dibattuto della tutela della salute².

Una premessa essenziale è da ricercare nell'art. 32 della nostra Costituzione, in cui vengono delineate le fondamenta del Servizio Sanitario italiano e in cui si afferma che *“La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività e garantisce cure gratuite agli indigenti”*. Ciò che è più rilevante in questa disposizione è che la salute, oltre ad essere riconosciuta come un vero e proprio diritto del cittadino che si pone alla base di tutti gli altri diritti fondamentali (l'unico, tra l'altro, ad essere qualificato come *“inviolabile”*), rappresenta anche un interesse della collettività. L'art. 32 però ha dovuto attendere l'emanazione della Legge 23 dicembre 1978, n. 833 per affermarsi concretamente e per produrre tutti i suoi effetti: questa infatti sancisce la nascita del Servizio Sanitario Nazionale (d'ora in poi SSN), e lo definisce come il *“(...) complesso delle funzioni, delle strutture, dei servizi e delle attività destinati alla promozione, al mantenimento e al recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione senza distinzione di condizioni individuali o sociali e secondo modalità che assicurino l'eguaglianza dei cittadini nei confronti del servizio*

² Definita nella Costituzione dell'OMS (Organizzazione Mondiale della Sanità) come quello <<stato di completo benessere fisico, psichico e sociale e non semplice assenza di malattia>>.

(...)”³. Questa legge sul SSN introduce per la prima volta in Italia il modello universalistico di tutela della salute, che va a sostituire il sistema precedente, di tipo mutualistico. Quest’ultimo era fondato sull’obbligatorietà dell’assicurazione sociale in favore esclusivamente dei lavoratori, i quali facevano parte delle cosiddette società di mutuo soccorso ossia delle associazioni volontarie che provvedono alla realizzazione della solidarietà tra gli associati di una medesima categoria lavorativa⁴. Il sistema previsto dalla suddetta legge si fonda sull’introduzione di una struttura centrale suddivisa in Unità Sanitarie Locali (USL), le quali danno concreta attuazione ad un processo di decentramento che affida la gestione della sanità non più solo allo Stato, ma soprattutto alle Regioni e agli Enti locali. Questo comporta l’assunzione di una corresponsabilità condivisa tra le Regioni e i Comuni, e una suddivisione su tre livelli decisionali: lo Stato, che ha il compito di definire il quadro normativo di riferimento e ha una funzione di indirizzo esercitata attraverso il Piano Sanitario Nazionale⁵ (PSN); le Regioni, che danno attuazione a quest’ultimo attraverso il Piano Sanitario Regionale⁶ (PSR); e i Comuni, che attuano la gestione effettiva dei servizi attraverso le USL, definite come *“il complesso dei presidi, degli uffici e dei servizi dei Comuni, singoli o associati, e delle comunità montane i quali in ambito territoriale determinato assolvono ai compiti del servizio sanitario nazionale di cui alla presente legge”*⁷. Queste ultime costituiscono quindi lo strumento operativo del SSN ed hanno la funzione di erogare i servizi sanitari direttamente sul territorio.

Il processo di decentramento di cui sopra, che possiamo dire essere ancora in corso, consiste nel trasferimento da parte del governo centrale di una parte dei propri poteri ai livelli di governo inferiori, al fine di permettere a

³ Art. 1 L.833 del 1978.

⁴ Persiani M., D’Onghia M., (2019), *Fondamenti di diritto della previdenza sociale*, Terza edizione, Giappichelli Editore, Torino.

⁵ Il PSN ha una durata triennale e viene predisposto dal Governo su proposta del Ministero della Salute tenendo conto delle proposte provenienti dalle Regioni.

⁶ Il PSR ha validità triennale, è approvato con decreto del Presidente della Regione, previa delibera della Giunta regionale, su proposta dell’Assessore regionale per la sanità.

⁷ Art. 10 L.833 del 1978.

questi di perseguire interessi specifici, impercettibili a livello nazionale, ma facilmente individuabili dal livello di governo che più è vicino ai cittadini⁸. Tale cambiamento è stato avviato sulla spinta delle importanti divergenze presenti tra le regioni italiane che richiedevano una necessaria differenziazione nella gestione, portando quindi ad una graduale attribuzione di nuovi poteri e responsabilità alle regioni stesse in ambito di organizzazione e l'amministrazione della sanità (la riforma del Titolo V della Costituzione attuata nel 2001 costituirà soprattutto una convalida o un riconoscimento formale di una realtà già consolidata)⁹. Paradossalmente la valorizzazione dell'autonomia degli enti locali costituiva infatti l'unico strumento per perseguire uno dei principi fondativi: l'uguaglianza.

Anche il criterio di finanziamento della spesa sanitaria è stato protagonista di una profonda evoluzione, di cui si parlerà nei paragrafi seguenti, a partire dall'art. 51 della Legge 833 del 1978 che istituisce il Fondo Sanitario Nazionale (d'ora in poi FSN)¹⁰, vale a dire l'ammontare di risorse che vengono annualmente determinate dalla legge di bilancio e messe a disposizione dallo stato per il finanziamento della spesa sanitaria. Esso originariamente era composto in parte dai contributi versati dai lavoratori e contribuenti, in parte dalla fiscalità generale. A partire da questo momento gli sviluppi del criterio per garantire la copertura finanziaria della sanità sono sempre più orientati verso un sistema federalista, e nel corso dei decenni i principali interventi legislativi e le disposizioni di leggi finanziarie hanno

⁸ Questo in base al cosiddetto principio di *sussidiarietà verticale*, ovvero quel criterio di allocazione delle competenze fra livelli di governo differenti che mira ad attribuire le funzioni alle autorità territorialmente più vicine ai cittadini.

⁹ France G., (2007), "XI. Federalismo e sanità", in *Autonomie locali e servizi sociali*, Fascicolo 1, pp. 43-50.

¹⁰ *Il fondo sanitario nazionale destinato al finanziamento del servizio sanitario nazionale è annualmente determinato con la legge di cui al successivo articolo 53. (...) Le somme stanziata a norma del precedente comma vengono ripartite con delibera del Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE) tra tutte le regioni, comprese quelle a statuto speciale, su proposta del Ministro della sanità, sentito il Consiglio sanitario nazionale, tenuto conto delle indicazioni contenute nei piani sanitari nazionali e regionali e sulla base di indici e di standards distintamente definiti per la spesa corrente e per la spesa in conto capitale. Tali indici e standards devono tendere a garantire i livelli di prestazioni sanitarie stabiliti con le modalità di cui al secondo comma dell'art. 3 in modo uniforme su tutto il territorio nazionale, eliminando progressivamente le differenze strutturali e di prestazioni tra le regioni.*

cercato di agire in un'ottica di contenimento della spesa per fronteggiare i disavanzi generati dal sistema sanitario¹¹.

Quando parliamo di sanità quindi non possiamo prescindere dal parlare di economia: in Italia il settore della salute è la prima voce di spesa delle regioni e incide per il 60% e oltre il 70% sui bilanci regionali, mentre se consideriamo la spesa complessiva per la sanità nel 2019 è stata pari all'8,9% del PIL¹².

Figura 1. Rapporto tra PIL e spesa sanitaria pubblica (1995-2018)



Fonte: Elaborazione OASI su dati Ministero della Salute (2019), IMF (2019)

In **Figura 1** si evidenzia l'incidenza della spesa sanitaria pubblica rispetto al PIL in un arco temporale compreso tra il 1990 e il 2018. Nella prima fase (1990-1995) assistiamo ad una forte contrazione della spesa che complessivamente è pari a circa 1 punto percentuale del PIL. Questa tendenza è un effetto dell'applicazione delle riforme previste dal D.lgs.

¹¹ Innocenti E., (2008), "Il finanziamento della spesa sanitaria nella recente giurisprudenza costituzionale: tra tutela della salute, coordinamento della finanza pubblica e (in)attuazione dell'art. 119 Cost.", in *Le Regioni*, Fascicolo 3, pp. 571-600.

¹² Dati ufficiali disponibili sul sito del Ministero della Salute (www.salute.gov.it).

502/1992 e dal D.lgs. 517/1993¹³. Negli anni successivi, fino al 2001, la tendenza della spesa sanitaria è crescente a causa di un'azione politica non orientata al contenimento della spesa, ma piuttosto rivolta al governo degli attori del sistema. A partire dal 2001 il *trend* risulta piuttosto irregolare, probabilmente come conseguenza del processo di regionalizzazione e di una politica sanitaria differenziata nelle diverse Regioni¹⁴.

1.2 Le prime riforme di riordino della disciplina in materia sanitaria: il D.lgs. 502/92 e il D.lgs. 517/93

A partire dagli anni Novanta si manifesta l'esigenza di razionalizzare e territorializzare la spesa sanitaria attraverso l'introduzione di analisi basate sulla pianificazione e programmazione sanitaria nazionale. La gestione delle risorse, quindi, diviene sempre più orientata ai principi di efficacia, efficienza ed economicità, grazie all'emanazione del D.lgs. 502/92 "*Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421*", di stampo prettamente finanziario. Con tale intervento legislativo¹⁵ (e il successivo Decreto integrativo 517/93¹⁶), assistiamo infatti al cosiddetto processo di aziendalizzazione e regionalizzazione della sanità. Gli art. 11 e 12 del D.lgs. 502/92 prevedono che venga affidato direttamente alle regioni il gettito dei contributi versati per le prestazioni sanitarie e che a tale entrata vada ad aggiungersi la quota del FSN attribuita a ciascuna regione al fine di garantire un livello uniforme di erogazione delle prestazioni su tutto il territorio nazionale. Qualora una regione volesse garantire ai propri cittadini dei livelli assistenziali superiori, sarà la stessa a dover

¹³ Cfr. par. 1.2.

¹⁴ Rapporto OASI 2018 a cura di CERGAS – Bocconi "La spesa sanitaria composizione ed evoluzione" p. 115-178.

¹⁵ Chiamato anche Riforma "De Lorenzo".

¹⁶ Riforma Garavaglia, "*Modificazioni al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, recante riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421*".

provvedere con risorse proprie al finanziamento delle spese ulteriori¹⁷. I principi ispiratori di questo decreto che orientano le nuove regole di finanziamento del SSN sono i seguenti:

- a. Lo stato fissa annualmente l'ammontare del FSN all'interno della Legge di Stabilità, e poi vengono attuati dei meccanismi di riparto del fondo tra le regioni, al fine di assicurare dei livelli essenziali di assistenza sanitaria minimi (LEA).
- b. Le regioni vengono responsabilizzate anche in quanto è previsto l'obbligo di provvedere al finanziamento di eventuali *deficit*: queste, infatti, con i Direttori Generali¹⁸, sono responsabili rispetto ad eventuali disavanzi di gestione pertanto sono tenute a ricorrere a risorse proprie, per coprire la spesa eccedente¹⁹.
- c. Le USL vengono trasformate in ASL (Aziende Sanitarie Locali)²⁰, e divengono dotate di personalità giuridica pubblica, autonomia organizzativa, amministrativa, gestionale, tecnica, patrimoniale e contabile. Le Aziende Ospedaliere (AO) divengono autonome dalle ASL e vengono remunerate a sistema DRG²¹ ragione per cui possiamo parlare di un quasi-mercato²².

L'esigenza che il governo vuole garantire quindi è duplice: da un lato sensibilizzare e responsabilizzare le regioni sulla loro capacità di spesa sanitaria; dall'altro garantire a tutti i cittadini un trattamento assistenziale uniforme sull'intero territorio nazionale.

¹⁷ Innocenti E., "Il finanziamento della spesa sanitaria nella recente giurisprudenza costituzionale: tra tutela della salute, coordinamento della finanza pubblica e (in)attuazione dell'art. 119 Cost.", in *Le Regioni*, Fascicolo 3, maggio-giugno 2008.

¹⁸ Vengono istituite le figure del Direttore generale, del Direttore sanitario aziendale e del Direttore amministrativo.

¹⁹ Art.13 comma 1 del D.lgs. n.502/1992: prevede il trasferimento alle Regioni della responsabilità per disavanzi delle ASL.

²⁰ Art. 3 D.lgs. 502/92: "*in funzione del perseguimento dei loro fini istituzionali, le Unità Sanitarie Locali si costituiscono in Aziende con personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale*".

²¹ Cfr. I *Diagnosis Related Groups* (DRG) o Raggruppamenti Omogenei di Diagnosi (ROD) p.9.

²² Lega F., (2020), *Economia e management sanitario, Settore, sistema, aziende, protagonisti*, Egea, Milano.

Un altro punto cardine di questa riforma riguarda l'istituto dell'accREDITAMENTO istituzionale, ossia quel processo grazie al quale la regione autorizza e riconosce alle strutture sanitarie (pubbliche o private) la possibilità di erogare prestazioni sanitarie e sociosanitarie per conto del Servizio Sanitario Regionale, laddove queste posseggano un'autorizzazione rilasciata previo accertamento di conformità e di determinati requisiti minimi. Questa autorizzazione, infatti, è subordinata alla verifica dei cosiddetti *"requisiti strutturali, tecnologici ed organizzativi minimi per l'esercizio delle attività sanitarie da parte delle strutture pubbliche e private"*²³.

È proprio con questi interventi legislativi del 1992 e 1993 che vengono introdotte la contabilità analitica e la contabilità economica nella Aziende Sanitarie, le quali andranno a sostituire la tradizionale contabilità finanziaria. Di queste si parlerà al capitolo 2.

I Diagnosis Related Groups (DRG) o Raggruppamenti Omogenei di Diagnosi (ROD) e il Nomenclatore tariffario dell'assistenza specialistica ambulatoriale

Uno snodo fondamentale che ha caratterizzato il processo di aziendalizzazione in sanità riguarda l'introduzione del sistema dei DRG (*Diagnosis Related Group* o ROD, Raggruppamenti Omogenei di Diagnosi), introdotto ufficialmente dal 1° gennaio 1995. Si tratta di un modello di classificazione dei ricoveri ospedalieri, i quali vengono raggruppati in un medesimo DRG laddove presentino un carico assistenziale simile e un assorbimento medio di risorse.

Questo sistema ha richiesto l'implementazione di metodiche di analisi dei costi delle prestazioni che supportino la determinazione delle tariffe: ad ogni DRG, infatti, è associata una tariffa che rispecchia una stima del costo medio di ciascun ricovero.

²³ D.P.R. 14 gennaio 1997.

I ricoveri attribuiti a ciascun DRG presentano pertanto un assorbimento di risorse e quindi di costi di produzione omogenei tra loro, ma non identici. È sempre presente, infatti, all'interno di ciascun DRG un margine di variabilità, laddove alcuni ricoveri comportino un costo di produzione inferiore o superiore al valore medio del gruppo di riferimento. Per associare ciascun ricovero ad uno specifico DRG ci si serve di un *software*, chiamato *DRG grouper*, che si basa sulle informazioni contenute all'interno della Scheda di Dimissione Ospedaliera (SDO)²⁴ e i dati relativi a: diagnosi principale di dimissione ed eventuali diagnosi secondarie (patologie concomitanti); eventuali interventi chirurgici o procedure rilevanti; sesso; età e stato alla dimissione (deceduto, trasferito ad altro ospedale; dimesso contro il parere dei sanitari o dimesso a domicilio). Nel fare questo, il *software* segue una logica gerarchizzata. Ciascun ricovero può essere attribuito ad un unico DRG, in base alla combinazione delle variabili utilizzate dal sistema. Questo vale anche per i pazienti con diagnosi multiple, che sono sempre attribuiti ad un unico DRG, in quanto unica è la diagnosi di dimissione principale. In alcuni casi, il sistema di classificazione tiene conto della eventuale presenza di altre diagnosi oltre a quella indicata come principale, attribuendo il ricovero ad un DRG "complesso", al quale è associato un peso relativo, e quindi una tariffa, superiore al corrispondente DRG non complesso.

In Italia, questo sistema tariffario nazionale è stato previsto per la prima volta nel 1994, con l'art. 8-*sexies* comma 5 del D.lgs 502/92, il quale prevede che *«Il Ministro della sanità, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano (...), con apposito decreto individua i sistemi di classificazione che definiscono l'unità di prestazione o di servizio da remunerare e determina le tariffe massime da corrispondere alle strutture accreditate, in base ai costi standard di produzione e di quote standard di costi generali, calcolati su un campione rappresentativo di strutture accreditate, preventivamente selezionate*

²⁴ La SDO è uno strumento di raccolta di informazioni, sia di carattere amministrativo sia clinico, relative agli episodi di ricovero erogati dalle strutture ospedaliere. Costituisce uno strumento di supporto all'attività di programmazione sanitaria.

*secondo criteri di efficienza, appropriatezza e qualità della assistenza. Lo stesso decreto stabilisce i criteri generali in base ai quali le Regioni, adottano il proprio sistema tariffario, articolando tali tariffe per classi di strutture secondo le loro caratteristiche organizzative e di attività, verificati in sede di accreditamento delle strutture stesse». Successivamente l'art.1 comma 170 della L. 311/2004 ha disposto che «(...) gli importi tariffari fissati dalle singole Regioni, superiori alle tariffe massime restino a carico dei bilanci regionali». A partire da questa definizione, gli approcci utilizzabili sono due: *top-down* o *bottom-up*. Nel primo caso i costi sono attribuiti a ciascun Centro di Costo (CdC) e in un secondo momento, attraverso il sistema dei ribaltamenti, vengono imputati allo specifico oggetto di costo finale. L'approccio *bottom-up* invece si sviluppa a partire dalle risorse che effettivamente vengono assorbite dall'oggetto di costo, come ad esempio, nel caso specifico, le risorse assorbite per ciascun DRG²⁵.*

Questo sistema viene applicato solo per quanto riguarda le prestazioni di assistenza ospedaliera per acuti, laddove quindi vi sia un regime di ricovero, e il legislatore prevede che tali tariffe e classificazioni siano periodicamente aggiornate. Dal 1° gennaio 1995 ad oggi si sono susseguite tre diverse versioni del sistema: la prima (10.0) prevedeva 489 DRG di cui il 44,17% di tipo chirurgico, mentre la seconda (19.0) ha visto l'introduzione di ulteriori gruppi validi, per un totale di 506 DRG di cui il 45,85% di prestazioni chirurgiche. L'ultima versione in vigore dal 1° gennaio 2008 prevede 538 gruppi validi e il 43,74% sono procedure di tipo chirurgico.

Diverso è invece per quanto riguarda le prestazioni di assistenza specialistica ambulatoriale, per le quali è stato introdotto, con D.M. del 22 luglio 1996, il cosiddetto nomenclatore tariffario, ossia un nuovo modello per l'erogazione e la remunerazione di prestazioni sanitarie. La determinazione delle tariffe di ciascuna prestazione è attribuita al livello regionale o alle province autonome, pur sempre nel rispetto dei criteri generali definiti su base

²⁵ Bartoli S. e Cantù E., (2009) "Le analisi dei costi per la determinazione delle tariffe: esperienze regionali a confronto", in *Rapporto OASI a cura di CERGAS*, capitolo 6, pp. 222-248.

nazionale, al fine di garantire un certo grado di omogeneità²⁶. Il legislatore ha previsto, come per il sistema dei DRG, che questo nomenclatore sia periodicamente rivisto e aggiornato, in ragione di una continua evoluzione tecnologica e per eliminare tutte le prestazioni che con il tempo diventano obsolete o inutilizzate. Attualmente il nuovo nomenclatore dell'assistenza specialistica ambulatoriale è stato approvato con DPCM del 12 gennaio 2017.

Oltre a quest'ultimo sistema e quello dei DRG è previsto un ulteriore nomenclatore in cui sono elencate le tariffe per l'assistenza protesica, previsto sempre con DPCM del 12 gennaio 2017, che va ad aggiornare quello precedente, risalente al 1999 (DM 27 agosto 1999, n. 332)²⁷.

Le tariffe, quindi, costituiscono una delle fonti di entrata per la remunerazione delle prestazioni erogate dal SSN, e questo sistema per poter essere efficace deve non solo essere applicato correttamente, ma, come già più volte sottolineato, deve essere prevista anche una revisione e un aggiornamento periodico delle tariffe in vigore.

1.3 La seconda riforma del SSN: la Riforma Bindi (D. lgs. 229/99)

La seconda grande riforma del SSN è il D.lgs. 229/99, la cosiddetta Riforma Bindi o *riforma-ter* la quale va, in parte, a modificare il D.lgs. 502/92 riscrivendo alcuni articoli e introducendone di nuovi, sempre sulla spinta del processo di aziendalizzazione. La nuova disciplina infatti vuole conferire infatti alle regioni la generalità dei compiti in materia sanitaria, lasciando allo Stato il ruolo di garante del rispetto dei principi costituzionali.

È proprio in virtù di questo che le ASL acquisiscono un ruolo primario: attraverso l'emanazione dell'atto aziendale, esse si dotano di una propria

²⁶ Dipartimento della programmazione, *Prime indicazioni per l'applicazione del Decreto ministeriale 22 luglio 1996: "Prestazioni di assistenza specialistica e ambulatoriale erogabili nell'ambito del Servizio Sanitario nazionale e relative tariffe"*, Circolare ministeriale 1° aprile 1997.

²⁷ www.salute.gov.it

organizzazione e disciplinano il proprio funzionamento, oltre che i propri rapporti con la regione, gli altri Enti locali e i cittadini.

Le regioni e le ASL sono articolate in distretti diramati nel territorio²⁸ e in questo modo concorrono in modo attivo alla programmazione sanitaria locale, garantendo l'assistenza primaria e coordinando le attività territoriali. Inoltre, per quanto attiene la fissazione dei LEA (livelli essenziali di assistenza) si focalizza l'attenzione sulla qualità, sull'appropriatezza e sull'efficacia delle prestazioni, provvedendo ad affermare il principio di contestualità tra l'identificazione dei livelli di assistenza garantiti dal SSN e la definizione del fabbisogno nazionale.

Il concetto di appropriatezza è complesso e multidimensionale, ma può essere sinteticamente rappresentato con la definizione fornita dall'organizzazione di ricercatori RAND, per cui una procedura può definirsi appropriata quando <<*il beneficio atteso supera le eventuali conseguenze negative con un margine sufficientemente ampio, tale da ritenere che valga la pena effettuarla*>>. Un'ulteriore definizione è fornita anche dal Glossario del Ministero della Salute, in cui si afferma che <<*L'appropriatezza definisce un intervento sanitario (preventivo, diagnostico, terapeutico, riabilitativo) correlato al bisogno del paziente (o della collettività), fornito nei modi e nei tempi adeguati, sulla base di standard riconosciuti, con un bilancio positivo tra benefici, rischi e costi*>>²⁹.

Possiamo dire quindi che i tre aspetti cardine della Riforma Bindi sono: la ridefinizione dei principi di tutela e di diritto alla salute sancito con la Legge 833 del 1978; la riorganizzazione della programmazione sanitaria attraverso un maggior coinvolgimento delle regioni e dei comuni; la rilevanza attribuita al principio dell'appropriatezza dei livelli essenziali di assistenza, i quali

²⁸ I distretti sono strutture che svolgono attività di prevenzione, diagnosi, cura e riabilitazione di primo livello (www.anap.it).

²⁹ Dipartimento della programmazione e dell'ordinamento del servizio sanitario nazionale, Direzione generale della programmazione sanitaria Ufficio III ex. D.g.Progs, in *Manuale di informazione per il Governo Clinico: appropriatezza*, pp. 60.

devono essere garantiti dallo stato ai cittadini in via gratuita o a pagamento (*ticket*).

1.4 D.lgs. 56/2000 e riforma titolo V

In un'azione di contenimento della spesa sanitaria, il legislatore ha agito su due fronti: in primo luogo è intervenuto sul modello del finanziamento della sanità; in secondo luogo, ha applicato alle aziende sanitarie un sistema finanziario/contabile più idoneo alle caratteristiche aziendali: la contabilità per centri di costo, di cui si parlerà al capitolo 2.

Per quanto concerne il primo aspetto, il nuovo modello di finanziamento si fonda sul cosiddetto federalismo fiscale introdotto con il D.lgs. 56/2000 "*Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133*", che prevede l'eliminazione dei trasferimenti erariali alle Regioni³⁰, i quali vengono compensati con l'introduzione della compartecipazione regionale all'IVA, l'aumento dell'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF e l'aumento della compartecipazione regionale all'accise sulle benzine. Ciò che il legislatore ha voluto fare in questo modo è stato tentare di conferire un maggior grado di autonomia alle regioni in ambito di finanziamento della sanità attraverso la previsione di un margine entro il quale ciascuna di esse può determinare le proprie aliquote. Il concetto di federalismo, infatti, si fonda proprio sull'eterogeneità esistente tra le regioni, che può riguardare ad esempio la distribuzione demografica, il tasso di mortalità, l'aspettativa di vita o la quota di spesa sanitaria.

Oltre a questo, viene istituito il cosiddetto "fondo perequativo nazionale"³¹, il cui volume viene determinato annualmente ed è finanziato da una quota del gettito della compartecipazione IVA, che consente di realizzare gli obiettivi di solidarietà interregionale. Tale fondo permette quindi di coprire

³⁰ Art.1 Decreto Legislativo 18 febbraio 2000, n. 56.

³¹ Art. 7 Decreto Legislativo 18 febbraio 2000, n. 56.

la spesa per finanziare la sanità che le altre fonti di entrata non riescono a sostenere.

Con la legge costituzionale n.3 del 18 ottobre 2001 si assiste a una modifica del Titolo V della Costituzione, la quale ha attribuito un volume consistente di competenze alle regioni. L'art. 117 della Costituzione infatti ridisegna le funzioni di Stato e regioni in materia sanitaria, e la tutela della salute diviene materia di legislazione concorrente Stato-Regioni: il primo determina i livelli essenziali di assistenza delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale e vigila sulla loro corretta ed effettiva erogazione (LEA), mentre le seconde detengono una competenza esclusiva nella regolamentazione e organizzazione dei servizi sanitari avvalendosi delle ASL e delle Aziende Ospedaliere. Tutto questo in applicazione del principio di sussidiarietà per cui lo Stato mantiene solo i compiti e le funzioni essenziali che non possono essere svolte in modo efficiente dai livelli di governo inferiori.

Ciò che cambia rispetto al precedente art. 117 è che nel testo originario la disposizione si limitava ad elencare le materie in cui le regioni potevano esercitare la loro potestà legislativa che era unicamente concorrente; ora invece spetta loro una competenza legislativa residuale in tutte le materie che non rientrano nelle competenze statali.

Sistema di finanziamento attualmente in vigore

Prima di descrivere le modalità di finanziamento della sanità oggi in vigore è opportuno fare un breve *excursus* per comprendere i due approcci che nel corso degli anni sono stati adottati.

Come anticipato al par. 1.1, il sistema di finanziamento previsto originariamente ai sensi dell'art. 51 della L.833 del 1978 prevedeva che il FSN venisse ripartito tra le regioni sulla base di quanto previsto dal Piano Sanitario Nazionale e i vari Piani Regionali, e tenendo conto anche di indici e *standard* per la spesa corrente e in conto capitale. In un primo momento quindi l'allocazione delle risorse avveniva sulla base del criterio della spesa

storica³², criterio che però si è rivelato distorsivo dell'uguaglianza tra le regioni ma soprattutto accentuava ancora di più il forte divario tra il Nord e il Sud. Il legislatore pertanto ha ritenuto necessario cambiare meccanismo ed è intervenuto adottando un nuovo approccio: il criterio della quota capitaria pesata (o ponderata) per classi di età. Questo consiste nell'assegnare a ciascuna regione un ammontare di risorse finanziarie in modo proporzionale alla numerosità della popolazione suddivisa per fasce d'età, alle quali viene assegnato un peso sulla base dei bisogni espressi dalle varie classi (ad esempio, la fascia di cittadini anziani avrà un peso maggiore rispetto ai cittadini più giovani). Il Fondo Sanitario Regionale assegnato poi deve essere distribuito tra le ASL presenti all'interno della regione, sempre tenendo conto della variabile demografica.

Con l'ulteriore esplosione del processo di federalismo fiscale, si è giunti alla definizione di costi e fabbisogni *standard* come criterio prevalente. Per costo *standard* si intende la media della spesa pro capite pesata di tre regioni scelte in quanto ritenute migliori in termini di sostenibilità finanziaria e sociale. A questo punto, ottenuto il costo *standard*, questo si applica alla popolazione pesata di ciascuna regione così da ottenere una distribuzione percentuale di risorse, che definiamo come fabbisogno *standard* regionale. Sommando il fabbisogno *standard* di ciascuna regione si ottiene il fabbisogno *standard* nazionale³³.

Ma qual è il sistema attualmente in vigore per il reperimento delle risorse necessarie al finanziamento della spesa sanitaria?

Una volta definito il volume del fabbisogno sanitario, le entrate che vanno ad alimentarlo sono le seguenti: le entrate proprie delle aziende sanitarie³⁴; la fiscalità generale delle regioni (principalmente l'IRAP e l'addizionale regionale all'IRPEF); la compartecipazione delle regioni a statuto speciale e

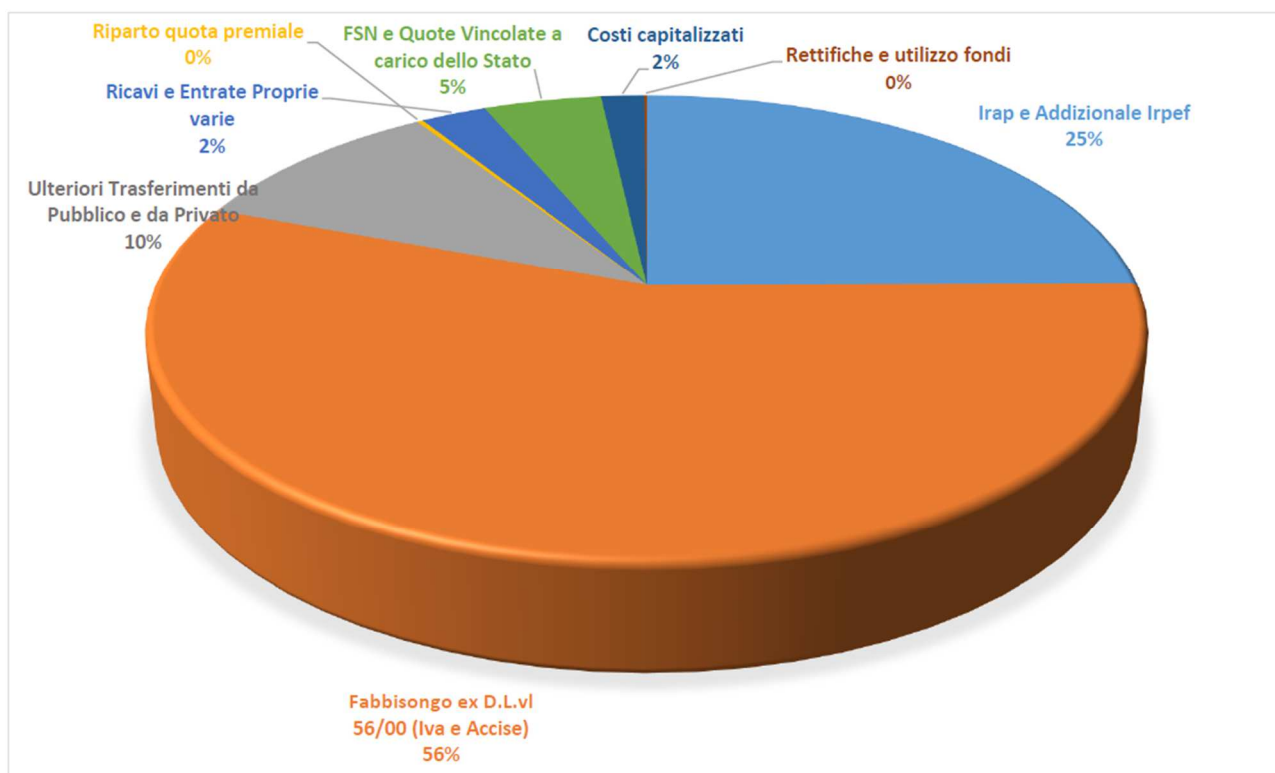
³² A ciascuna regione viene allocato un ammontare di risorse pari a quello che le veniva assegnato storicamente.

³³ Abbafati C., Spandonaro F., (2011), "Costi standard e finanziamento del Servizio sanitario nazionale", in *Politiche sanitarie*, Vol. 12, N. 2, pp. 45-55.

³⁴ Ciò che le Aziende Sanitarie ricavano dalla propria attività, come ad esempio il pagamento dei *ticket* a carico degli utenti.

delle Province autonome di Trento e di Bolzano; il bilancio dello stato (attraverso la compartecipazione all'IVA e il Fondo Sanitario Nazionale). Risulta quindi evidente come la politica fiscale adottata dalla regione sia molto importante: il legislatore affida in buona sostanza alle regioni la responsabilità della tutela della salute imponendo loro l'onere di tassare i propri cittadini qualora la regione si ponga obiettivi superiori rispetto ai LEA³⁵. Ciascuna fonte di entrata rappresenta una quota più o meno consistente rispetto al totale, in particolare in **Figura 2** vediamo nel dettaglio la provenienza delle entrate per l'anno 2018.

Figura 2. Articolazione delle risorse complessivamente disponibili 2018



Fonte: Elaborazione dei dati Rapporto OASI 2019 a cura di CERGAS – Bocconi “La spesa sanitaria composizione ed evoluzione” p. 109-152.

Il totale delle risorse viene destinato a ciascun livello sub-assistenziali in questo modo:

- Il 5% è destinato alle attività di prevenzione;

³⁵ A cura di Cipolletta L., De Masi E., Rossi A., (1998), *Economia Sanitaria in Endoscopia Digestiva*, Il pensiero scientifico Editore, Roma.

- Il 51% è volto a contribuire al finanziamento dell'assistenza distrettuale;
- Il 44% è riservato all'assistenza ospedaliera.

Le percentuali attraverso cui le risorse devono essere ripartite tra i livelli sub-assistenziali sono vincolanti.

1.5 Criticità del Sistema Sanitario Italiano

Giunti a questo punto risulta doveroso dedicare alcune righe agli aspetti critici del nostro SSN, e in particolare su quattro criticità principali, messe in luce anche dalla Conferenza delle Regioni e delle Province Autonome (18/85/CR06/C7).

Tra le sfide che il nostro sistema si trova a dover affrontare vi è il problema delle risorse finanziarie destinate al settore sanitario attraverso il Fondo Sanitario Nazionale: nel corso degli anni, infatti, le regioni sono state oggetto di politiche sanitarie che hanno previsto una riduzione delle risorse indistinte e un notevole aumento delle risorse vincolate. Questo ha comportato quindi una riduzione del margine di discrezionalità per le regioni di scegliere come e dove destinare le risorse assegnate, limitandone quindi l'autonomia. Questo aspetto costituisce il primo grande ostacolo per le Aziende Sanitarie, la quali presentano necessariamente esigenze di spesa molto differenziate in ragione di molti fattori e, in questo modo, corrono il rischio di non destinare le risorse adeguate alle varie esigenze che si manifestano.

Il secondo aspetto riguarda il fabbisogno di personale sanitario adeguatamente formato e, nello specifico, si fa riferimento alla formazione specialistica dei medici. Si riscontra infatti che il numero di ammessi alle scuole di specializzazione rispetto al numero di laureati in medicina sia molto ridotto, e ciò avrebbe determinato quello che viene definito "imbuto formativo": questo problema genera a sua volta una forte carenza di personale medico nelle strutture sanitarie rispetto al fabbisogno espresso dalla collettività. Ma tale fenomeno coinvolge anche il personale infermieristico: in particolare, secondo un rapporto dell'OMS pubblicato nel

2020, mancherebbero circa 6 milioni di infermieri per soddisfare il sempre crescente fabbisogno di assistenza nel nostro paese. Il motivo principale per cui si è riscontrata una carenza di medici specializzandi e di infermieri è da ricercare nei tagli alle risorse destinate alla spesa sanitaria: la curva del finanziamento pubblico, infatti, dal 2010 al 2019 ha visto un forte appiattimento a causa di scelte politiche che hanno portato ad una contrazione della spesa sanitaria³⁶.

Da non trascurare vi è anche la questione degli investimenti ai quali è dedicato un ammontare di risorse sempre minore. Il patrimonio del nostro SSN è sempre più obsoleto, pertanto, incapace di rispondere in modo efficace ed efficiente alle esigenze della collettività a causa dei tagli alla spesa destinati agli investimenti la quale, a partire dal 2010, ha visto una forte riduzione. In particolare, il rapporto del 2019 della Corte dei conti sul coordinamento della Finanza Pubblica, ha evidenziato che la composizione tipologica di questi investimenti è così ripartita: 40% destinato ai terreni e fabbricati; 17% per mobili, automezzi e altri beni materiali; 32% impiegato per le attrezzature scientifiche e sanitarie; il volume restante per impianti, macchinari e immobilizzazioni immateriali. Oltre a questo, la spesa per investimenti nel corso degli ultimi anni è stata molto squilibrata dal punto di vista territoriale: più della metà delle risorse sono state destinate alle regioni del nord, mentre il resto è stato diviso tra le regioni del centro e del sud. Per far fronte a questa criticità la conferenza Stato-Regioni ritiene che sia indispensabile agire su due fronti: da un lato attraverso la riqualificazione del patrimonio edilizio del SSN; dall'altro lato attraverso una valorizzazione e dismissione del patrimonio non più utilizzabile.

Infine, l'ultima grande difficoltà che caratterizza il nostro SSN riguarda la medicina generale, la quale necessita di un rilancio a partire da una riorganizzazione territoriale in un'ottica di prevenzione e promozione della salute, dando un impulso all'assistenza domiciliare, per rafforzare l'assistenza primaria. In Italia, infatti, sono in forte aumento le malattie

³⁶ Report Osservatorio GIMBE n. 7/2019, *Il definanziamento 2010-2019 del Servizio Sanitario Nazionale*.

croniche oltre al sempre maggiore invecchiamento della popolazione. Per questo è necessario un sistema che agisca direttamente e in modo capillare sul territorio regionale. A questo fine è stato promosso il cosiddetto “Decreto Rilancio”³⁷ con il quale, a seguito della pandemia Covid-19, è stata colta l’occasione di ripensare e organizzare la rete assistenziale dei servizi sanitari e sociosanitari. Con l’emergenza sanitaria, infatti, i limiti del nostro SSN si sono manifestati in modo molto incisivo: le inefficienze, i ritardi e la mancata cooperazione tra sistema ospedaliero, assistenza territoriale e medici di famiglia in particolare sono i punti più critici. Probabilmente su larga scala l’unica strada per far fronte a queste criticità potrebbe essere quella di pensare ad una nuova organizzazione di *governance* territoriale che sia in grado di fare fronte a questi limiti e soprattutto che ripristini la disparità da sempre presente tra le regioni del nord e le regioni del sud del paese.

³⁷ Decreto-legge n. 34 del 19 maggio 2020.

2. La disciplina contabile nelle Aziende Sanitarie e il Controllo di Gestione

Con il processo di aziendalizzazione assistiamo, come già emerso, ad alcuni cambiamenti epocali e, tra tutti, alla trasformazione delle USL in ASL. Da ciò deriva non solo un mutamento dal punto di vista formale, bensì si verifica una vera e propria implementazione di criteri e strumenti di carattere privatistico. Tra questi, riveste un'importanza essenziale il nuovo assetto della disciplina contabile. Le ASL possono appunto essere definite come "aziende" e, in quanto tali, devono rispettare alcuni principi dell'economia aziendale, in un'ottica di contenimento della spesa pubblica e di rispetto dei principi di efficienza, efficacia ed economicità. Esse, infatti, operano attraverso l'acquisizione e il consumo di beni e servizi, per svolgere attività di erogazione di prestazioni ospedaliere ed ambulatoriali a soggetti terzi. Tuttavia, non hanno il fine tipico delle aziende private, ovvero il perseguimento di un profitto, ma il loro unico obiettivo è il soddisfacimento dei bisogni di salute dei cittadini. Questo non significa però che le aziende sanitarie non possano presentare a bilancio un saldo positivo, in quanto questo potrebbe potenzialmente verificarsi nel momento in cui un'azienda generi una differenza in positivo tra i ricavi relativi alle prestazioni erogate e i costi sostenuti per l'erogazione delle stesse. Tale risultato economico, quindi, non può e non deve essere utilizzato come metro e strumento per valutare il raggiungimento degli obiettivi, come accade contrariamente per le imprese private. Rimane tuttavia vincolante il rispetto dell'equilibrio economico per garantire la sostenibilità e la sopravvivenza delle aziende stesse.

In seguito, verrà approfondita la disciplina contabile in ambito sanitario, con le sue peculiarità e criticità: l'evoluzione dei vari approcci si sviluppa parallelamente e coerentemente con il processo normativo analizzato nel capitolo precedente.

2.1 Dalla contabilità finanziaria alla contabilità generale

Originariamente le istituzioni pubbliche, e quindi anche le aziende sanitarie, si avvalevano di un sistema di contabilità finanziaria, definita anche contabilità pubblica, la cui funzione primaria è quella di fornire una sorta di “autorizzazione a spendere”, oltre che regolare i rapporti tra i vari organi del sistema. Tale meccanismo prevede la garanzia di riservare alla collettività (indirettamente, attraverso dei rappresentanti) le scelte relative all’utilizzo delle risorse finanziarie pubbliche e permette di individuare esclusivamente l’utilizzo delle risorse piuttosto che i risultati di gestione: le due grandezze finanziarie rilevate da questo sistema infatti sono il fondo cassa e il risultato di amministrazione. La contabilità finanziaria si avvale del meccanismo della partita semplice, quindi rileva solo i valori numerari, non quelli economici, e gli eventi contabili significativi per questo metodo di rilevazione sono delineati dal TUEL agli artt. 178-185. Dal lato delle entrate troviamo: l’*accertamento* (momento in cui viene quantificata la somma da incassare); la *riscossione* (fase in cui il tesoriere incassa materialmente l’introito); il *versamento* (con il quale la somma viene trasferita nella cassa dell’ente). Per le spese invece, rilevano: l’*impegno* (momento in cui viene determinata la somma da pagare); la *liquidazione* (con la quale si definisce la somma liquida da pagare); l’*ordinazione* (disposizione impartita al tesoriere di provvedere al pagamento); il *pagamento* (momento effettivo dell’uscita di denaro dalla cassa dell’ente).

Gli strumenti principali della contabilità finanziaria sono:

- Il *bilancio di previsione annuale*, documento *ex-ante*, che costituisce un vincolo non solo all’entità complessiva della spesa, ma anche alla sua articolazione e alla natura e provenienza delle entrate;
- Il *rendiconto* o *conto consuntivo*, documento *ex-post*, che evidenzia il fondo cassa e il risultato di amministrazione e dimostra il rispetto dei limiti previsti nel bilancio preventivo.

Oltre a questi sono previste anche delle rilevazioni di esercizio che vengono effettuate rispetto alle singole fasi di entrata o di spesa e permettono di

individuare eventuali residui attivi o passivi³⁸. Possiamo dire quindi che questo strumento garantiva un mero controllo di tipo politico e burocratico, fondato esclusivamente sulla legittimità dei singoli atti.

I decreti esaminati nel capitolo precedente hanno determinato pertanto il passaggio da questo sistema burocratico-formale che caratterizzava le pubbliche istituzioni, a un meccanismo di rilevazione contabile che pone al primo posto l'autonomia e la responsabilizzazione economica dei dirigenti nei confronti delle attività svolte e le risorse impiegate per il funzionamento delle varie unità organizzative di ciascuna struttura sanitaria³⁹. Infatti, con il D. lgs. 502/92 e, nello specifico l'art.5, viene sancito l'obbligo per le regioni di emanare norme per la gestione economico finanziaria e patrimoniale delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere, in conformità ai principi del Codice civile, prevedendo in aggiunta gli strumenti e gli obblighi della contabilità generale, propri delle aziende aventi personalità giuridica, nonché di rendere pubblici, annualmente, i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centri di costo e responsabilità. Tale decreto prevede, quindi, che le aziende sanitarie e quelle ospedaliere adottino la contabilità economico-patrimoniale e, in particolar modo la contabilità analitica per centri di costo (cfr. paragrafo 2.3.1)⁴⁰, che in un primo momento si affianca a quella finanziaria per poi superarla. Tale articolo infatti recita che *"... entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo 19 giugno 1999, n. 229, le Regioni emanano norme per la gestione economico finanziaria e patrimoniale delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere, informate ai principi di cui al Codice civile, così come integrato e modificato con decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, e prevedendo:*

a) la tenuta del libro delle deliberazioni del direttore generale;

³⁸ Anessi Pessina E., Barzan E., Cantù E., (2018), "Il bilancio delle istituzioni pubbliche" in Cuccinello, Fattore, Longo, Ricciuti, Turrini, *Management pubblico*, Egea, Milano, pp.163-183.

³⁹ Goboardi F., (2012), "I conti della salute nell'amministrazione sanitaria. Efficienza, controllo e criticità", in www.contabilita-pubblica.it.

⁴⁰ Goboardi F., (2012), "I conti della salute nell'amministrazione sanitaria. Efficienza, controllo e criticità", in www.contabilita-pubblica.it.

- b) *l'adozione del bilancio economico pluriennale di previsione nonché del bilancio preventivo economico annuale relativo all'esercizio successivo;*
- c) *la destinazione dell'eventuale avanzo e le modalità di copertura degli eventuali disavanzi di esercizio;*
- d) *la tenuta di una contabilità analitica per centri di costo e responsabilità che consenta analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati;*
- e) *l'obbligo delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere di rendere pubblici, annualmente, i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centri di costo e responsabilità;*
- f) *il piano di valorizzazione del patrimonio immobiliare anche attraverso eventuali dismissioni e conferimenti.*

L'ultimo comma dell'art. 5 sottolinea che (...) *La disciplina contabile di cui al presente articolo decorre dal 1° gennaio 1995 e la contabilità finanziaria è soppressa.*

Gli strumenti di cui si serve la contabilità generale e che le aziende sanitarie sono tenute pertanto a redigere periodicamente, sono:

- *il bilancio pluriennale di previsione*, relativo al triennio, il quale deve ispirarsi alla pianificazione regionale e ai principi aziendali;
- *il bilancio economico di previsione*, relativo all'anno di riferimento, in cui si delinea il programma di esercizio;
- *il bilancio consuntivo d'esercizio* che comprende il documento attraverso cui si accerta il risultato economico e il capitale di funzionamento. Secondo quanto previsto dalle norme civilistiche⁴¹, il bilancio di esercizio deve comprendere alcuni documenti specifici: il conto economico, che permette di individuare i risultati attraverso la contrapposizione tra costi e ricavi; lo stato patrimoniale, relativo alla composizione qualitativa del patrimonio aziendale; il rendiconto finanziario che mostra il flusso di cassa in entrata e in uscita in un dato periodo di tempo; la nota integrativa, la quale contiene una valutazione e analisi delle voci del bilancio.

⁴¹ Art. 2423 Codice Civile.

La contabilità economico-patrimoniale, quindi, misura il grado di raggiungimento delle condizioni di economicità e la capacità dell'azienda di perdurare nel tempo mantenendo una propria autonomia, attraverso la rilevazione del risultato economico della gestione. Essa valuta il reddito di esercizio e il patrimonio di funzionamento attraverso il meccanismo della partita doppia⁴², la quale ha lo scopo di rilevare non solo i ricavi prodotti dallo svolgimento di determinate attività e i relativi costi, ma anche di definire la consistenza del patrimonio dell'organizzazione⁴³. Questo sistema è obbligatorio per legge ai fini della corretta tenuta delle scritture contabili, e consente di ricondurre alle specifiche responsabilità del Direttore Generale o dei dirigenti dell'azienda, i quali saranno di fatto chiamati a rispondere dei costi sostenuti e dei risultati ottenuti.

L'approvazione del D.lgs. 118/2011 ridefinisce l'ordinamento contabile delle organizzazioni pubbliche con l'obiettivo di raggiungere un livello di omogeneità tra i bilanci degli enti territoriali, ma soprattutto estendere a questi la contabilità economico-patrimoniale garantendo trasparenza attraverso il confronto immediato tra le entrate e le spese. Questo decreto legislativo, infatti, prevede uno schema di classificazione delle entrate su quattro livelli (Titoli, Tipologie, Categorie, Capitoli) e delle spese su cinque livelli (Missioni, Programmi, Titoli, Macroaggregati e Capitoli). Il Titolo II agli articoli 19-35 è dedicato ai "principi contabili generali e applicati al settore sanitario", e si pone lo scopo di fare in modo che gli enti che gestiscono le risorse destinate alla sanità perseguano gli obiettivi di finanza pubblica e siano orientati al rispetto di principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci⁴⁴. Il legislatore, infatti, vuole superare la difficoltà e l'incapacità dei conti pubblici economici di rappresentare la realtà dei fatti, ragione per

⁴² La partita doppia è il metodo di tenuta delle scritture contabili. Si chiama così perché prevede che ogni operazione venga registrata due volte. Il bilancio di qualsiasi azienda si basa sulla partita doppia, e si rappresenta con uno schema a sezioni contrapposte, chiamate in gergo "dare" e "avere".

⁴³ Anessi Pessina E., Barzan E., Cantù E., (2018), "Il bilancio delle istituzioni pubbliche" in *Cuccinello, Fattore, Longo, Ricciuti, Turrini, Management pubblico*, Egea, Milano, pp.163-183.

⁴⁴ <https://sna.gov.it/cosa-offriamo/iniziativeprogetti/progetti-e-attivitadi-ricerca/federalismo-fiscale/armonizzazione-bilanci/principi-contabili-sanita/>

cui tra le innovazioni introdotte da tale decreto è prevista la definizione di indicatori di risultato associati ai programmi di bilancio e definiti sulla base di risultati di sperimentazione⁴⁵.

La criticità del nuovo approccio contabile si riscontra nel momento in cui in un sistema complesso come quello sanitario, il monitoraggio aziendale dei processi economici deve essere costante, ma soprattutto deve essere supportato da una cultura, professionalità e strumenti adeguati, che possano cogliere ed esprimere a pieno le potenzialità di questo meccanismo.

2.2 La contabilità direzionale: il *management* in sanità

A partire da questa difficoltà che la contabilità generale porta con sé, viene progressivamente introdotta nel sistema sanitario una “cultura della gestione” il cui obiettivo è riordinare e razionalizzare i processi decisionali delle ASL, ponendo l’attenzione al controllo della spesa e dei costi.

Si inizia a parlare di *management* sanitario dalla riforma del 1992, quando viene introdotta la contabilità analitica per centri di costo come mezzo per controllare meglio le dinamiche economico-finanziarie delle Aziende Sanitarie. Fino a quel momento, i processi produttivi erano una sorta di *black box*, in cui si conoscevano gli *input* (le risorse) e gli *output* (i risultati), ma nulla si sapeva riguardo ciò che accadeva dentro a questa scatola nera (ricovero, percorso assistenziale, ecc.). Ora invece, anche i professionisti sanitari iniziano a comprendere il concetto di costo con le sue varie configurazioni, imparando a conoscere il significato di costo fisso o variabile, diretto o indiretto. I primari di ciascun reparto o meglio, i direttori di struttura, acquisiscono una cultura profondamente diversa e vedono per la prima volta il risvolto economico della propria attività dal punto di vista non più solo dei ricavi ma anche e soprattutto dei costi sostenuti. Questa nuova gestione aziendale introdotta nel sistema sanitario è centrata sul

⁴⁵https://temi.camera.it/leg17/temi/larmonizzazione_dei_sistemi_contabili_della_pubblica_amministrazione

meccanismo del *budget* (di cui si parlerà al par. 2.3): ciascun primario si trova a dover negoziare con la direzione aziendale la cosiddetta scheda di *budget* e i relativi obiettivi. In base al raggiungimento o meno di questi ultimi poi verrà definito anche un incremento più o meno significativo di una parte della retribuzione destinata al direttore di struttura, la quale viene appunto definita “retribuzione di risultato” e costituisce una parte quasi irrilevante rispetto allo stipendio nel suo complesso, ma possiede pur sempre un valore simbolico, che vuole dire molto sulla trasformazione culturale del medico verso un approccio più economico.

Questo nuovo sistema può essere definito *management accounting*, o contabilità direzionale, e il suo ruolo primario è quello di guardare al futuro attraverso un processo di pianificazione strategica di breve e lungo termine, che si basi sull’analisi dei bisogni sanitari e le previsioni relative all’andamento della domanda⁴⁶.

La contabilità analitica (CO.AN.) costituisce lo strumento principale del sistema di controllo direzionale, e può essere definita come quel complesso di rilevazioni contabili che vengono effettuate periodicamente per poter svolgere “*analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati in ciascuna azienda e unità sanitaria locale*”⁴⁷. Essa comprende anche tutte le rilevazioni extracontabili di tipo non economico, come ad esempio l’analisi delle liste di attesa, attraverso le quali è possibile calcolare i costi dei servizi o dei prodotti. Un sistema di CO.AN. richiede innanzitutto che sia definito l’oggetto di cui si vuole valutare il costo per poi, attraverso il piano dei fattori produttivi, ossia una classificazione di tutte le risorse necessarie per la produzione di prestazioni e l’erogazione di servizi⁴⁸, entrare nel dettaglio della spesa unitaria.

⁴⁶ Musaio A., (2011), “Il controllo di gestione nelle aziende sanitarie”, Elsevier.

⁴⁷ Intesa Stato Regioni del 23 marzo 2005, di cui all’Art. 3, c.7.

⁴⁸ A cura di Albergo F., Pasdera A., (2017), “IL CONTROLLO DEI COSTI IN UN’AZIENDA SANITARIA dalla Contabilità Analitica ai Costi Standard”, Collana LUM School of Management, guerininext, Milano.

Ad ogni unità organizzativa viene attribuito uno specifico centro di costo e di responsabilità per misurare i volumi di spesa relativi a ciascun reparto della struttura⁴⁹.

A partire dall'anno Duemila si afferma in modo definitivo il controllo di gestione che, servendosi del sistema di contabilità analitica, attua il processo di *decision making*, e permette di calcolare il costo di specifici oggetti di riferimento per determinati fini conoscitivi.

A dimostrazione che le buone pratiche di gestione e il *management* in sanità possono veramente fare la differenza e condurre ad una maggiore sostenibilità del sistema, si riportano i risultati della ricerca condotta da McKinsey-LSE "*Management in healthcare: why good practices really matters*".

Questa indagine è stata avviata nel 2006 (i dati raccolti sono relativi al 2009) ed ha coinvolto 104 ospedali pubblici e 22 ospedali privati del Regno Unito. In un secondo momento è stata estesa a 1.194 ospedali di vari paesi: Stati Uniti, Regno Unito, Canada, Svezia, Germania, Francia e Italia.

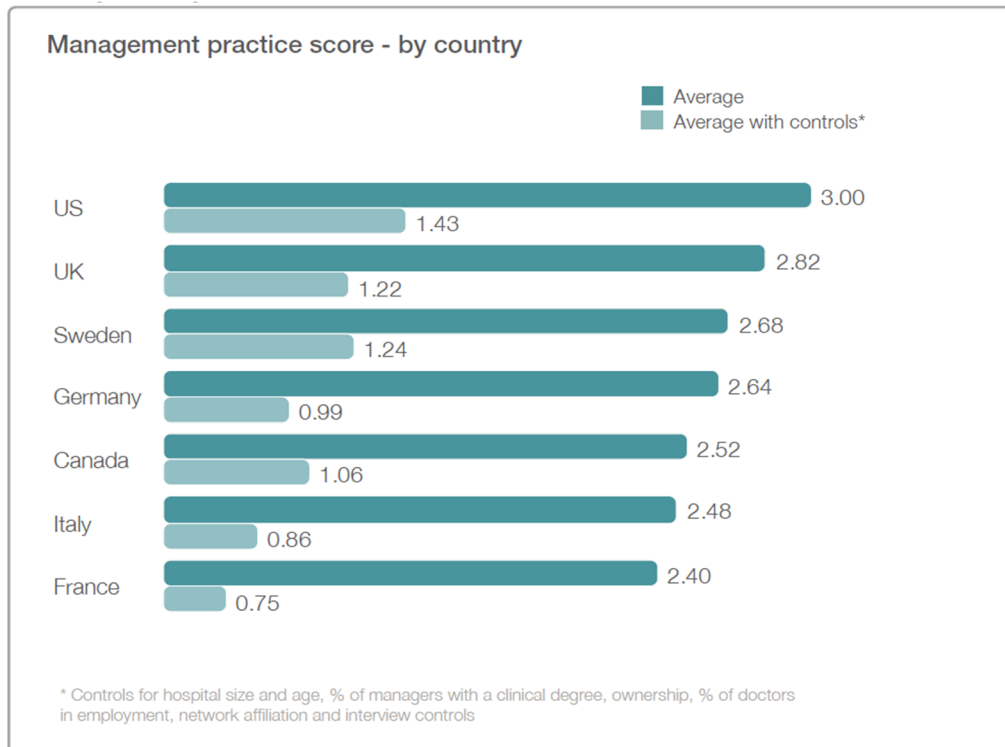
I risultati ottenuti da questa ricerca dimostrano come gli ospedali che hanno ottenuto un punteggio⁵⁰ più alto nella pratica gestionale sono anche quelli che hanno raggiunto esiti clinici migliori in termini di mortalità per attacchi di cuore; soddisfazione del paziente e rendimento finanziario. Nel caso del Regno Unito, ad esempio, il miglioramento di un punto nella pratica della gestione, è associato ad un calo del 6% del tasso di mortalità per arresto cardiaco.

In particolare, si è riscontrato che la gestione ospedaliera varia in modo significativo tra i differenti paesi: come possiamo vedere in **Figura 3**, gli Stati Uniti ottengono i punteggi più alti, mentre Italia e Francia si trovano infondo alla classifica.

⁴⁹ Lega F., (2020), *Economia e management sanitario, Settore, sistema, aziende, protagonisti*, Egea, Milano.

⁵⁰ Il punteggio è stato assegnato dai ricercatori sulla base di interviste ai *manager* aziendali. Tale strumento di valutazione prevede che siano assegnati dei punti (da 1 a 5) a 20 aspetti della gestione di base.

Figura 3. Variazione nelle pratiche di gestione nei vari Paesi



Fonte: *Management in Healthcare: Why good practice really matters*, London School of Economics and Political Science.

Tale ricerca inoltre riscontra la presenza di cinque fattori principali che sembrerebbero correlati ad una migliore gestione ospedaliera e soprattutto a un migliore raggiungimento dei risultati.

1. **Concorrenza:** può migliorare la gestione in quanto incoraggia al raggiungimento di obiettivi sempre più importanti, mentre dall'altro lato genera un effetto di selezione per cui tanto più un ospedale è ben gestito, tanto meno rischierà di dover chiudere.
2. **Competenze:** non solo il personale medico deve essere adeguatamente formato, ma anche coloro che si occupano della gestione ospedaliera, i *manager* che sono tenuti ad implementare buone pratiche. Tuttavia, non si può negare la difficoltà di comunicazione tra le figure sanitarie e le figure manageriali, poiché ovviamente esse parlano due lingue completamente diverse. È importante quindi che la formazione dei *manager* sanitari tenga in considerazione anche questa criticità.

3. Scala: le dimensioni nel mondo della sanità contano molto. La presente indagine, infatti, ha riscontrato che le pratiche di gestione sono migliori laddove le dimensioni delle strutture ospedaliere sono maggiori, viceversa, tanto più una struttura sanitaria è piccola tanto meno efficiente sarà la sua gestione.
4. Autonomia: gli ospedali che erogano prestazioni più elevate dispongono di *manager* che godono di una maggiore autonomia, aspetto che costituisce un forte incentivo per il gestore stesso.
5. Proprietà: naturalmente gli ospedali privati raggiungono *performance* più elevate rispetto agli ospedali pubblici. Questo perché per definizione sono assoggettati alle dinamiche di mercato e al tempo stesso sono sottratti a molti vincoli che invece le strutture pubbliche devono rispettare, quali ad esempio la selezione del personale.

Questa indagine riporta al centro dell'attenzione l'importanza del *management* quale snodo fondamentale nei percorsi di miglioramento delle *performance* aziendali e come ingrediente fondamentale per investire nel futuro della sanità⁵¹.

Contabilità direzionale e generale: un confronto

Da un lato quindi si riconosce la rilevanza dell'approccio manageriale alla sanità, aspetto che caratterizza la contabilità direzionale con i suoi strumenti principali (il controllo di gestione e la contabilità analitica); dall'altro invece abbiamo la contabilità generale, la cui funzione principale è il rispetto degli obblighi normativi. Premettendo che entrambe sono necessarie per perseguire i fini di un'organizzazione pubblica, analizziamo le principali differenze tra i due sistemi contabili.

⁵¹ McKinsey&Company, in *Management in Healthcare: Why good practice really matters*, London School of Economics and Political Science.

Il primo aspetto riguarda l'obbligatorietà: come già detto, la contabilità generale deve necessariamente esistere in quanto previsto dal legislatore e deve soddisfare i requisiti richiesti dalla prassi contabile. A differenza di questa invece la contabilità per il *management* è del tutto discrezionale, così anche la diffusione di tutte le informazioni che da essa sono generate. Diverso è anche lo scopo dei due sistemi: mentre la contabilità generale è volta a raccogliere e fornire informazioni rivolte a soggetti esterni, chiamati portatori di interesse o *stakeholder*, il *management accounting* funge da mezzo e strumento per giungere a delle decisioni che rispettino determinati requisiti di efficienza, efficacia ed economicità. A questo aspetto è connessa un'ulteriore differenza che riguarda i soggetti che andranno ad utilizzare le informazioni prodotte dall'uno e dall'altro sistema. Nel caso della contabilità generale, infatti, possiamo riconoscere come utilizzatori, persone esterne all'azienda e non note; mentre nel caso della contabilità per il *management* coloro che usufruiranno delle informazioni sono i *manager* e i dirigenti che andranno a compiere analisi e prenderanno decisioni sulla base dei dati raccolti. Altro aspetto che le distingue riguarda la rigidità del sistema contabile: sicuramente la contabilità generale deve sottostare a regole e requisiti ben precisi poiché le informazioni di bilancio devono essere conformi agli articoli del Codice civile oltre che alla prassi contabile. Il sistema del controllo di gestione invece cambia in base alle informazioni che si vogliono raccogliere e agli scopi che si devono perseguire: il *management* può utilizzare qualsiasi criterio ritenuto utile per i propri fini.

Le informazioni che vengono rilevate dal sistema di contabilità generale sono esclusivamente di natura monetaria, pertanto racchiudono poche caratteristiche delle transazioni. Inoltre, vogliono rappresentare esclusivamente la storia economico-finanziaria dell'organizzazione, ragione per cui le previsioni sono basate su registrazioni contabili effettuate a posteriori. Il sistema di *management* viceversa raccoglie informazioni, attraverso il sistema di *reporting*, che possono essere monetarie o non monetarie e il loro scopo non è semplicemente fare una valutazione storica

dell'andamento dell'azienda, ma soprattutto effettuare delle previsioni e agire sulla base di queste⁵².

Descritte le principali differenze tra i due sistemi di rilevazione contabile risulta chiaro comprendere come siano entrambi necessari e complementari per le finalità un'azienda pubblica: introdurre tecniche di controllo manageriale in un contesto come quella sanitario, infatti, non significa far prevalere l'aspetto economico su quello tecnico e professionale, ma indica la necessità di migliorare la gestione economica per poter offrire servizi sempre più qualificati.

2.3 Il Controllo di Gestione

Entriamo adesso nel dettaglio del Controllo di Gestione che, come abbiamo visto, è divenuto punto focale con la diffusione del *New Public Management*, vale a dire quel modello che applica tecniche e strumenti manageriali tipici delle imprese private all'interno di organizzazioni pubbliche.

Il controllo di gestione può essere diversamente definito in base all'approccio con cui lo si vuole analizzare. Da un lato potremmo dire che si tratta di un sistema operativo che applica metodologie volte alla valutazione della *performance*, e che consente di realizzare il miglior coordinamento tra le risorse a disposizione dell'Azienda Sanitaria. Questo prevede che vengano assegnati degli obiettivi da raggiungere, definiti i programmi e la disponibilità di beni e risorse umane. Come si può dedurre dal nome stesso quindi, il controllo di gestione comprende tutte quelle attività di controllo e valutazione dell'operato dell'azienda e, volendo dare una definizione più esaustiva, potremmo dire che esso è dato dal complesso di attività interne all'organizzazione, con le quali la direzione aziendale si accerta che la conduzione delle attività si stia svolgendo secondo gli obiettivi, le strategie,

⁵² Robert N. Anthony, David F. Hawkins, Diego M. Macrì, Kenneth A. Merchant, (2021) "Sistemi di controllo. Analisi economiche per le decisioni e la valutazione della performance". XV ed., Mc Graw Hill connect, Milano.

le politiche e i piani prestabiliti, in modo efficace, efficiente ed economico e produttivo.

Con “Controllo di Gestione” però si può intendere anche un’Unità Operativa Complessa (UOC Controllo di Gestione) interna all’Azienda Sanitaria, e quindi un complesso di uffici che svolgono i compiti sopra delineati fungendo da supporto alla Direzione Generale. La sua funzione direzionale gli permette di svolgere attività di pianificazione e programmazione aziendale agendo attraverso un modello predefinito: il processo di *budget*. Esso richiede una costante cooperazione e concertazione tra i dirigenti medici e le figure amministrative che si occupano di questo, per consentire un monitoraggio che produca informazioni il più possibile fedeli alla realtà.

L’art. 20 della L.R. n.56 del 1994 fa riferimento all’unità Controllo di Gestione, la quale è nominata ed è alle dipendenze del Direttore Generale, e svolge la sua attività con i singoli direttori in base alle loro competenze. Al secondo comma, il legislatore cita la metodica di *budget* “*al fine di garantire efficacia ed efficienza ai processi di acquisizione e di impiego delle risorse e concretizzare il principio di responsabilità economica*”.

Il controllo di gestione fa parte del sistema dei controlli interni che ciascuna Azienda Sanitaria è tenuta ad attuare. Oltre questo, infatti, vi sono anche: controllo di regolarità amministrativa e contabile; valutazione della dirigenza; controllo strategico⁵³.

Il Ciclo della Performance

Tra le attività e funzioni principali attribuite all’UOC Controllo di Gestione, vi è quella di fornire supporto, coordinamento e monitoraggio al Ciclo della *Performance*, ovvero quel processo che permette di misurare e valutare la *performance* aziendale, intesa come la capacità di un’istituzione

⁵³ Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 286, "Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell’attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell’articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59".

pubblica di far fronte e rispondere alle attese dei portatori di interesse, i cittadini.

Il D.lgs. 150 del 2009, emanato per contrastare le ormai eccessive inefficienze della pubblica amministrazione, prevede che ogni azienda ed ente pubblico debba valutare e misurare la propria *performance* e, sulla base di ciò, le organizzazioni pubbliche sono tenute a redigere il Piano della *Performance*, ossia uno strumento programmatico di durata triennale attraverso il quale, in conformità alle risorse assegnate e nel rispetto della programmazione sanitaria regionale e dei vincoli normativi e di bilancio, vengono individuati obiettivi strategici e operativi, indicatori e risultati attesi⁵⁴. Questo permette di attuare una responsabilizzazione di tutto il personale e costituisce uno strumento di crescita e miglioramento.

Le fasi fondamentali che scandiscono il ciclo di gestione della *Performance*, sulla base di quanto stabilito dal suddetto decreto, sono le seguenti:

1. La programmazione è il momento in cui vengono assegnati gli obiettivi e definiti gli indirizzi aziendali in base ai risultati che si intende raggiungere;
2. Il secondo momento comporta il collegamento tra gli obiettivi precedentemente definiti e l'allocazione delle risorse disponibili, attraverso la formulazione di *budget* che verranno destinati alle varie articolazioni aziendali sulla base dello schema di Responsabilità (cfr. par. 2.3.2). Con la formulazione del *budget*, gli accordi vengono sintetizzati in una scheda che deve essere sottoscritta da tutti coloro che hanno partecipato alla negoziazione, ossia la dirigenza e i direttori dei vari centri di responsabilità, i quali si impegnano reciprocamente a fornire le risorse necessarie e perseguire gli obiettivi predefiniti entro uno specifico arco temporale (generalmente un anno). Nella scheda di *budget* vengono presentati sia obiettivi economici, sia obiettivi di salute e funzionamento;

⁵⁴ Art. 10 D.lgs. 150 del 2009.

3. La terza fase è lo svolgimento e la misurazione dell'attività. Anche in questo caso il ruolo del Controllo di Gestione è fondamentale dal momento che è proprio questo a fornire i *report* di monitoraggio sull'andamento degli obiettivi inseriti nelle Schede di *Budget*. Tali *report* sono tendenzialmente trimestrali e consentono di valutare la gestione delle risorse e il raggiungimento dei risultati attraverso la rilevazione degli *input* e degli *output* attesi con quelli effettivi, ma soprattutto permette di evidenziare situazioni anomale grazie all'analisi degli scostamenti⁵⁵. In questa fase è possibile attivare eventuali interventi correttivi;
4. La fase successiva prevede la misurazione e valutazione della *performance*, sia dal punto di vista organizzativo, ma anche individuale. Questo momento consente di comprendere l'andamento dell'Azienda e di ciascuna sua articolazione⁵⁶;
5. Inoltre, l'art. 4 del D.lgs. 150/2009 prevede l'utilizzo di sistemi premianti che siano orientati a criteri basati sul merito;
6. Infine, l'ultima fase è relativa alla rendicontazione dei risultati raggiunti non solo agli organi di indirizzo politico-amministrativo, ma anche agli organi esterni, cittadini, utenti, destinatari e tutti i soggetti interessati.

Il ciclo di gestione della *Performance* si articola in tre livelli tra loro necessariamente collegati: un livello aziendale; un livello delle articolazioni organizzative; un livello individuale. Questi sono tra loro allineati e interdipendenti: i macro-obiettivi aziendali vengono assegnati ai singoli Responsabili di struttura i quali, a loro volta, li fissano nell'ambito della propria *équipe* uniformandoli a quelli della struttura stessa.

Il punto focale e l'obiettivo quindi dell'intero ciclo è quello di raccogliere e fornire informazioni relative all'andamento complessivo dell'azienda per

⁵⁵ Goboardi F., (2012), "I conti della salute nell'amministrazione sanitaria. Efficienza, controllo e criticità", in www.contabilita-pubblica.it.

⁵⁶ Piano della Performance 2020-2022, Azienda ULSS n. 4 "Veneto Orientale", DIREZIONE GENERALE.

poter correggere eventuali scostamenti o semplicemente agire in un'ottica di miglioramento della *performance*. Per il perseguimento di tale fine è stata introdotta la figura dell'OIV (Organismo Indipendente di Valutazione), nominato in ogni amministrazione dall'organo di indirizzo politico-amministrativo. Tra le funzioni principali dell'OIV vi è quello di monitorare il corretto funzionamento dei processi di misurazione e di valutazione controllare la trasparenza del sistema dei controlli interni⁵⁷.

Il sistema di *reporting*, che consente di rispondere a queste esigenze ed è coerente con il sistema di contabilità analitica precedentemente presentato, prevede la definizione di alcuni concetti, di cui si è già accennato nelle pagine precedenti, che costituiscono le unità elementari per la realizzazione di un *report*: i centri di responsabilità e di costo; il piano dei fattori produttivi.

Centri di responsabilità, centri di costo e piano dei fattori produttivi

La contabilità analitica, quale sistema di rilevazione di fenomeni aziendali, si fonda su alcuni concetti chiave di cui è necessario trattare soprattutto come premessa alla seconda sezione del presente elaborato che li vedrà citati nello studio del caso dell'Ulss 4 - Veneto Orientale.

L'attività del Controllo di Gestione è relativa non solo all'azienda nel suo complesso, ma anche ai singoli centri di responsabilità, attraverso i quali è articolata l'intera struttura organizzativa. Questi corrispondono alle unità operative alle quali viene assegnato un determinato ammontare di risorse per lo svolgimento delle relative attività al fine di perseguire gli obiettivi prestabiliti. Ciascun'unità risponde e presenta specifiche caratteristiche: le attività svolte sono omogenee; è impiegato un certo volume di risorse; al vertice vi è un responsabile di gestione e di risultato⁵⁸. L'articolazione organizzativa e i vari livelli gerarchici attraverso cui sono organizzati i centri

⁵⁷ <https://performance.gov.it/organismi-indipendenti-valutazione#:~:text=L'Organismo%20Indipendente%20di%20Valutazione,componenti%20o%20in%20forma%20monocratica>

⁵⁸ Art. 27 Atto Aziendale Ulss 4 – Veneto Orientale.

di responsabilità è descritta dal relativo Piano⁵⁹ in linea con quanto definito dall'atto aziendale di ciascuna Azienda Sanitaria. Esso, tuttavia, può subire delle modifiche in ragione di eventuali esigenze gestionali. Ad esempio, nel caso dell'Ulss 4 la scheda delle responsabilità comprende cinque livelli:

- 1- Direttori di Area (Diretto Sanitario, Direttore Amministrativo e Direttore dei Servizi Socio-Sanitari);
- 2- Responsabili di Macro Struttura (Ospedale, Distretto Socio-Sanitario, Dipartimento di Prevenzione);
- 3- Direttori di Dipartimento;
- 4- Direttori di Unità Operativa Complessa e Unità Operativa Semplice a valenza Dipartimentale (UOC/UOSD);
- 5- UOC Controllo di Gestione.

I centri di responsabilità rispecchiano la struttura formale delle responsabilità in azienda e raggruppano al loro interno una serie di unità operative rappresentate dai centri di costo, ovvero le unità aziendali elementari a cui vengono attribuiti i costi dei vari fattori produttivi utilizzati. Possono essere definiti come una *“costruzione contabile tramite la quale si mira a raccogliere, con riferimento ad aggregati di operazioni elementari o di complessi di operazioni svolte in unità organizzative individuate e/o individuabili, secondo il livello di aggregazione ritenuto utile per l'osservazione, la spesa dei Fattori Produttivi impiegati^{60”}*. Essi costituiscono quindi dei raggruppamenti omogenei di costo relativi ai singoli centri di responsabilità, e sono anch'essi elencati all'interno del Piano dei centri di costo, dove sono univocamente identificati attraverso dei codici alfanumerici (ad esempio, il CdC del reparto di Gastroenterologia dell'Ospedale di San Donà di Piave è C421805).

Il requisito fondamentale dei Piani (CdR e CdC⁶¹), è che essi devono essere unici per tutta l'azienda e allo stesso tempo devono costantemente e

⁵⁹ Piano dei centri di responsabilità.

⁶⁰ A. Ziruolo, *Contabilità e bilancio degli enti locali: tendenze evolutive e applicative*, cit. Sulla sezione descrittiva del PEG, il Pel n.1, p.32, circoscrive il centro di costo.

⁶¹ Centri di costo e Centri di responsabilità.

simultaneamente aggiornati all'interno del complesso sistema informativo di cui dispone l'area amministrativo-contabile.

Altro concetto fondamentale sono i fattori produttivi, che definiamo come risorse produttive utilizzate, ovvero tutti quegli elementi, classificati per natura e destinazione, necessari per poter erogare una prestazione o un servizio, che vengono attribuiti alle relative unità operative che li utilizzano per poter svolgere le loro attività. Anche per i fattori produttivi è previsto un Piano che, insieme al piano dei CdC, è alla base del sistema di CO.AN. e che sarà più o meno articolato in base alle dimensioni dell'azienda e alla sua organizzazione. In particolare, nel piano dei fattori produttivi i costi sanitari di ciascun centro di costo specifico sono così suddivisi:

- Acquisti di beni sanitari,
- Acquisti di beni non sanitari,
- Acquisti di servizi sanitari,
- Acquisti di servizi non sanitari,
- Manutenzione e riparazione,
- Godimento di beni terzi,
- Personale dipendente,
- Oneri diversi di gestione,
- Ammortamenti immobili immateriali,
- Ammortamenti mobili materiali,
- Proventi straordinari,
- Sopravvenienze attive,
- Imposte e tasse.

All'interno di ciascuna di queste categorie sono ordinati, seguendo delle logiche gerarchiche, tutti i fattori produttivi utilizzati da quel centro di costo specifico.

La definizione del piano aziendale dei centri di responsabilità, dei centri di costo e dei fattori produttivi rappresenta quindi il cardine del sistema della contabilità direzionale e uno dei momenti più delicati e determinanti per il corretto funzionamento del sistema di controllo di gestione.

2.4 Il *benchmarking* come strumento per l'innovazione

Nel corso degli anni sono stati proposti diversi modelli per implementare il processo di valutazione della *performance* e analisi dei risultati e, nello specifico, merita una particolare attenzione lo strumento del *benchmarking*, di cui si accenna al punto e) dell'articolo 5 del D.lgs.150/2009, il quale riconosce che gli obiettivi del processo di valutazione devono essere *commisurati ai valori di riferimento derivanti (...) da comparazioni con amministrazioni omologhe*. Devono essere previste quindi delle misure che consentano il confronto tra le aziende sanitarie, a partire dal quale poi è possibile valutare il margine di miglioramento percorribile da ciascun'azienda.

Per implementare un sistema di *benchmarking* è necessario che le organizzazioni condividano e definiscano due aspetti fondamentali: le modalità di rilevazione dei dati e delle informazioni; i soggetti preposti all'elaborazione dei dati. La condivisione determina il successo del sistema di misurazione, in quanto solo condividendo le regole del gioco e i criteri di valutazione è possibile modificare i comportamenti per migliorare i risultati. L'obiettivo che questo approccio vuole perseguire quindi è l'individuazione delle *best practices* attuate dalle Aziende Sanitarie e la condivisione di queste su larga scala.

Inoltre, un rischio con il quale è necessario confrontarsi è la resistenza alla valutazione. Questo significa che, in un contesto in cui la dimensione organizzativa è chiamata a controllare e valutare l'operato degli operatori sanitari, è inevitabile che questi ultimi non siano propensi a mettersi in discussione e soprattutto a confrontarsi con altre realtà⁶². Spesso, infatti, il professionista della sanità, percepisce l'apparato gestionale e amministrativo come una sovrastruttura burocratica talvolta ingombrante e scomoda, che non fa altro che ostacolare lo svolgimento dell'attività del

⁶² Nuti S., *Misurazione e valutazione della performance: principi, struttura e metodi*, in "Piano industriale della pubblica amministrazione Il nuovo testo unico sul pubblico impiego", pp. 321-354, Il Sole 24 Ore, 2010.

clinico per meri fini economici. Questo aspetto, a parere di chi scrive, deve essere superato in quanto rischia di compromettere l'operato di entrambe le parti, e solo con il coordinamento e la collaborazione si possono perseguire risultati sempre migliori. L'attività di raccolta e analisi di dati e informazioni non deve essere demonizzata da parte di chi sta "subendo" il controllo⁶³, anzi: è solo instaurando un dialogo tra le figure manageriali e quelle sanitarie che il processo di analisi dei costi acquisisce un valore e riesce a perseguire in modo adeguato le finalità per cui viene utilizzato. Il professionista sanitario, in questo modo, non sarà più solo il destinatario e l'oggetto del controllo e della valutazione, ma diverrà egli stesso l'artefice del processo di miglioramento della *performance*. Dall'altro lato però le figure che si occupano della gestione sanitaria non possono pensare esclusivamente come farebbe un economista, ma devono considerare la particolarità del sistema in cui stanno operando, dei destinatari e degli interlocutori con i quali sono chiamati ad interfacciarsi.

Le pagine a seguire sono proprio il frutto di questo dialogo anzi, nascono proprio dall'esigenza conoscitiva e dall'interesse manifestati dal primario del reparto di Gastroenterologia all'UOC Controllo di Gestione di conoscere i costi di una prestazione ambulatoriale.

⁶³ G. Quintaliani I, s. Cencetti, *Il controllo di gestione e la qualità in sanità*, Giornale di Tecniche Nefrologiche & Dialitiche, Anno XII n° 4, Wichtig Editore, 2000.

3 Il caso: analisi dei costi di una prestazione ambulatoriale dell'Ulss 4 – Veneto Orientale

Questa sezione è dedicata alla presentazione di un progetto svolto durante l'attività di tirocinio presso l'UOC Controllo di Gestione dell'Ulss 4 – Veneto Orientale. L'oggetto dello studio è l'analisi dei costi di una prestazione specialistica ambulatoriale erogata dal reparto di Gastroenterologia della struttura ospedaliera di San Donà di Piave.

La L.59 del 1997⁶⁴ attribuisce al sistema di Controllo di Gestione il compito di monitorare le attività delle Pubbliche Amministrazioni e, nel caso specifico, delle strutture sanitarie attraverso analisi volte a ricercare soluzioni per il miglioramento dei processi decisionali. Infatti, per svolgere tali attività di validazione economico-finanziaria sono necessarie informazioni rilevabili dai sistemi di contabilità analitica delle singole aziende sanitarie, le quali si avvalgono di meccanismi progrediti di analisi dei costi, che garantiscono una misurazione accurata del consumo delle risorse.

Ma come può essere definito il concetto di costo?

Secondo Ippolito⁶⁵ il costo *“è una somma di prezzi per ottenere l'offerta di servizi, degli sforzi e di quanto è necessario per l'attuazione del processo produttivo”*. A partire da tale impostazione quindi possiamo affermare che i costi derivano dalle transazioni monetarie aventi la finalità di ottenere i fattori necessari per la produzione di beni o servizi. Tuttavia, nella realtà non possiamo sostenere che ci sia un'esatta coincidenza tra costi e spese, dal momento che vi sono anche i cosiddetti costi figurativi, ovvero quei costi che non derivano dall'acquisizione di fattori produttivi, bensì dalla loro disponibilità ed utilizzo⁶⁶.

⁶⁴ Riforma Bassanini (riforma delle pubbliche amministrazioni e semplificazione amministrativa).

⁶⁵ 1959 p.11.

⁶⁶ I *costi figurativi* (o *oneri figurativi*) si hanno quando un'azienda utilizza beni e risorse senza generare un costo dal punto di vista delle scritture contabili e senza nemmeno avere delle uscite finanziarie.

In via generale, quindi, definiamo il costo come la somma dei valori dei fattori consumati in un'attività produttiva⁶⁷, i quali vengono utilizzati per misurare la quantità di risorse impiegate per la realizzazione di un prodotto o l'erogazione di un servizio.

La contabilità direzionale⁶⁸ per perseguire i suoi scopi, tra cui quello fondamentale di analisi (per questo è definita anche contabilità analitica), rileva dei costi che possono avere diverse configurazioni, in base alle informazioni che si desidera ottenere. Nel caso specifico, per rispondere a determinate necessità e raccogliere informazioni utili ai fini di un processo di analisi, sarà necessario ragionare in termini di costi fissi e costi variabili⁶⁹. Questi si differenziano in base alla presenza o meno di una variazione del costo direttamente correlata a una variazione del volume di attività a cui il costo stesso si riferisce. Un'altra configurazione che il costo assume per l'analisi di redditività di un prodotto è quello dei costi diretti e costi indiretti. I primi sono direttamente imputabili a determinate attività e si rilevano mediante misurazione diretta; i secondi invece sono costi comuni che non possono essere direttamente imputati alle attività e non si possono rilevare per via diretta ma solo tramite procedimenti di calcolo. Vi sono infine i costi specifici, per i quali è possibile misurare in modo oggettivo la quantità di fattore impiegata per un certo oggetto; e i costi generali o comuni, relativi alle attrezzature sanitarie o ai fattori produttivi impiegati da più centri di costo e per i quali quindi non è possibile individuarne la quantità specifica consumata.

Ma perché è così importante per un'Azienda Sanitaria, la quale notoriamente non ha come obiettivo primario il profitto ma il perseguimento dell'interesse pubblico (la salute), implementare l'attività di analisi dei costi?

⁶⁷ Coda, 1968.

⁶⁸ Cfr. capitolo 2.

⁶⁹ Robert N. Anthony, David F. Hawkins, Diego M. Macrì, Kenneth A. Merchant, (2021) "Sistemi di controllo. Analisi economiche per le decisioni e la valutazione della performance". XV ed., Mc Graw Hill connect, Milano.

In primo luogo, non è banale sottolineare che vi sono obblighi normativi per cui è richiesto alle Aziende Sanitarie di dar conto delle spese e dell'utilizzo delle risorse, dal momento che queste ultime provengono dall'imposizione fiscale e quindi si tratta di denaro pubblico. Ciascuna azienda è tenuta infatti, come già esposto, a redigere periodicamente un bilancio preventivo e un rendiconto consuntivo in cui figurano tutte le entrate e le spese previste o effettuate in un certo arco temporale di un anno o nel triennio, ragione per cui è necessario averne una conoscenza precisa e corretta.

L'analisi dei costi nasce in un contesto privatistico in cui le imprese devono necessariamente puntare all'efficienza dei processi produttivi per poterne ottenere un ricavo. Per la stessa ragione di efficienza questo approccio è stato implementato anche nelle Aziende Sanitarie pubbliche, le quali devono perseguire e agire secondo i principi di efficienza, efficacia ed economicità. Questo strumento di analisi, inoltre, costituisce il punto di partenza per la determinazione delle tariffe, in quanto queste devono essere in grado di rappresentare e riflettere l'effettivo assorbimento di risorse.

Dal momento che il settore privato accreditato ricopre una parte assai rilevante all'interno del nostro sistema sanitario, avere delle informazioni sul costo dei servizi sanitari permette di attuare e agire in tema di politica tariffaria. Nel nostro paese, infatti, le prestazioni sanitarie sono prodotte per il 51% da enti sanitari pubblici e per il 49% da professionisti e imprese private. L'erogazione di servizi sanitari in senso stretto è detenuta per il 63% dal Servizio Sanitario Nazionale, il quale acquista dal settore privato il restante 37% delle prestazioni⁷⁰. La determinazione delle tariffe pertanto deve rispecchiare un certo equilibrio: qualora esse siano troppo alte, il settore privato ne trarrebbe vantaggio approvvigionandosi di risorse scarse (i professionisti sanitari) offrendo loro una retribuzione più elevata e sottraendoli quindi al sistema pubblico, che si vedrà costretto ad "acquistarli" dal settore privato. Contrariamente, se le tariffe fissate dovessero essere troppo basse, il sistema pubblico sarebbe disincentivato

⁷⁰ Vittorio Mapelli, *Pubblico e privato nella sanità italiana*, Springer, 2012.

ad investire, si verificherebbe una riduzione degli *standard* del personale (che sarà sempre meno qualificato) ad esempio attraverso l'assunzione di più Operatori Socio Sanitari e meno infermieri.

Riassumendo quindi possiamo concludere che le ragioni fondamentali per cui risulta importante implementare un sistema efficiente di analisi dei costi sono le seguenti:

- 1) rispetto degli obblighi normativi;
- 2) individuazione delle inefficienze per agire in un'ottica di efficienza;
- 3) determinazione delle tariffe;
- 4) competitività con il settore privato.

Questi aspetti sono funzionali al perseguimento del fine ultimo e principale di un fornitore di servizi pubblici ovvero assicurare ai cittadini un certo grado di qualità dei servizi stessi che permetta di far fronte ai loro interessi e le loro necessità, oltre che fornire informazioni e strumenti adeguati alla programmazione.

Determinare l'assorbimento di risorse che prevede una prestazione sanitaria (quale l'EGDS di cui si parlerà nelle pagine a seguire), può costituire un punto di partenza ai fini di una valutazione economica del costo sociale della malattia. Con l'accezione "valutazione economica" si intende un'analisi comparativa dei costi di programmi sanitari differenti, e quindi richiede che ci si ponga domande quali: è più economicamente efficiente promuovere la prevenzione e sensibilizzare la popolazione rispetto a determinati temi, oppure trattare la malattia una volta che è già insorta e si manifesta in uno stadio già avanzato? Evidenze scientifiche dimostrano, ad esempio, come la maggior parte delle insorgenze di diabete mellito di tipo 2 e di alcune patologie cardiovascolari e di tumori, possono essere prevenuti con interventi mirati e personalizzati. Tutto ciò potrebbe far risparmiare ingenti somme di denaro pubblico che potrebbero essere reinvestite o destinate al miglioramento della qualità dei servizi offerti, o allo studio e la cura di patologie ancora incurabili e in parte nello sviluppo economico del paese⁷¹.

⁷¹ V. Atella, E. Borgonovi, C. Collicelli, J. Kopinska, F. Lecci e F. Maietta (2014), *La prevenzione come elemento per la sostenibilità del SSN*, Fondazione Farmafactoring, Quaderni di Ricerca.

Il diabete è molto diffuso nel nostro paese: si stima che la sua prevalenza sia pari al 3%, senza contare le complicanze legati alla malattia e il rischio di malattie coronariche e cerebrovascolari associate.

Con lo studio CODE (*Cost of Diabetes in Europe-type 2*) si è cercato di stimare il costo della gestione di pazienti con diabete di tipo 2, e ciò che è emerso è che nel nostro paese il costo medio annuo di un paziente che presenta questa patologia e pertanto necessita di trattamenti sanitari è pari a 1.039€ di cui il 52% è destinato ai costi diretti. Nel caso in cui il soggetto manifesti una complicanza il valore medio aumenta, fino a raggiungere 3.141€ qualora l'individuo presenti due o più complicanze⁷². Lo stesso ragionamento di valutazione economica potrebbe essere adottato anche nel caso studio oggetto di questo elaborato.

Molte e differenti sono le tecniche di analisi dei costi proposte nel corso degli anni. Gli approcci tradizionali, alcuni dei quali già accennati, sono quelli più diffusi, come emerge da uno studio condotto nel 2002 (Farneti-Vagnoni) che ha coinvolto 65 aziende (tra USL e Aziende Ospedaliere). La tabella a seguire infatti mostra i risultati di tale studio e, in particolare, quanto i vari approcci vengono utilizzati nelle aziende oggetto di studio.

Figura 4. Grado di diffusione di strumenti tradizionali

⁷² De Portu S., Menditto E., G. Mantovani E. (2006), "Valutazione economica dello studio CARDS", *Farmacoeconomia e percorsi terapeutici*, 3, pp. 36-40.

STRUMENTI TRADIZIONALI	AZIENDE USL	AZIENDE OSPEDALIERE
Contabilità Economica	99%	100%
Contabilità dei costi	95%	96%
Budget	88%	94%
Controllo di Qualità	81%	68%
Indicatori	86%	89%

Fonte: Farneti F., Vagnoni E., "La comunicazione nella Governance delle aziende sanitarie: strumenti e processi", 2002, pag. 12.

Lo stesso studio analizza poi la diffusione degli strumenti più innovativi: *Total Quality Management (TQM)*; *Business Process Reengineering (BPR)*; *Balanced Scorecard*; *Value Analysis*; *Activity Based Costing (ABC)*.

Ciò che emerge in questo caso è come gran parte delle aziende stia operando in una direzione che porta a tecniche sempre più innovative e, tra queste l'ABC⁷³, tecnica dalla quale prende spunto l'analisi dei costi del presente elaborato e che verrà in seguito esposta.

⁷³ Vagnoni E., Potena G., (2003), "L'Activity Based Costing in sanità: il caso dell'ossigenoterapia", *MECOSAN*, 47, pp. 149-161.

Figura 5. Grado di diffusione di strumenti innovativi

STRUMENTI INNOVATIVI	AZIENDE USL	AZIENDE OSPEDALIERE
Product Quality Costing	6,9%	10,5%
TQM	37%	42%
BPR	18,6%	5%
ABC	18,6%	21%
Value Analysis	2,3%	10,5%

Fonte: Farneti F., Vagnoni E., "La comunicazione nella Governance delle aziende sanitarie: strumenti e processi", 2002, pag. 12.

3.1 L'Activity Based Costing

La contabilità per centri di costo precedentemente analizzata costituisce un modello significativo per visualizzare in tempo reale ricavi e costi della attività, ma un passo in avanti che permette di rispondere alla necessità di analisi più sofisticate e analitiche è stato fatto con l'applicazione delle tecniche di *Activity Based Costing* (ABC) che, come abbiamo visto, è in applicazione già dal 2003 in gran parte delle Aziende Sanitarie. In ogni caso, sia la contabilità per centri di costo, sia l'ABC hanno ragione di esistere dal momento che entrambe rispondono a delle esigenze e dei fabbisogni informativi da parte della direzione aziendale.

Le prime tracce relative all'applicazione dell'ABC risalgono al 1987 quando Johnson T.H. e Kaplan R.S., due professori della Harvard Business School, pubblicano un articolo in cui mettono in discussione il tradizionale sistema di contabilità e di controllo di gestione: "*Relevance lost. The rise and fall of management accounting*". In questa pubblicazione i due professori propongono e suggeriscono in primo luogo di analizzare in modo più

approfondito l'organizzazione delle attività e dei processi; e successivamente di trovare la correlazione tra le strategie e la gestione operativa. A partire da questo momento prende sempre più piede il meccanismo dell'analisi dei costi orientato alle attività come metodica innovativa per il controllo di gestione che ha suscitato molto interesse negli studiosi. L'ABC appartiene a un movimento ben più vasto, lo SMA (*Strategic Management Accounting*), un sistema che si fonda sulla necessità di avere una conoscenza di base relativamente agli aspetti di *management* e che si pone alcuni obiettivi specifici, tra cui quello di ridurre i conflitti facilitando la coerenza interna all'azienda e legando le strategie al sistema di allocazione delle risorse. Questa metodologia, che si diffonde nel mondo della sanità a partire dagli anni Novanta, si avvale di informazioni di costo oggetto di rilevazione dei sistemi di controllo di gestione e contabilità analitica delle singole strutture sanitarie, grazie anche all'implementazione di *software* e gestionali sempre più all'avanguardia.

L'assunto principale dell'ABC è che i prodotti e i servizi (in questo caso le prestazioni ambulatoriali e i servizi sanitari) per poter essere realizzati necessitano dello svolgimento di attività, le quali a loro volta devono essere supportate attraverso il sostenimento di specifici costi. L'oggetto, quindi, non è il prodotto, ma l'attività e i costi indiretti che ciascuna attività genera. Ma cosa si intende per "attività"? Secondo una prima definizione si intende "un aggregato elementare di operazioni omogenee"⁷⁴, riferendosi quindi ad un grado di dettaglio non eccessivo ma elementare, per evitare di incorrere in un'eccessiva e inutile scomposizione che potrebbe allontanarci dal fine ultimo della nostra analisi. Per quanto riguarda l'individuazione delle attività, l'approccio di riferimento è quello che segue il percorso assistenziale del paziente all'interno della struttura ospedaliera (Cinquini, 2007, p.9).

Tale metodologia, quindi, ha come obiettivo quello di sviluppare un modello che rilevi con precisione i costi indiretti sostenuti per realizzare i singoli prodotti o erogare i singoli servizi. Ad ogni attività corrisponde uno specifico

⁷⁴ Brusa, 1995 (p.128).

“contenitore”, denominato *activity cost pool*, che raccoglie tutti i costi generati dall’attività stessa e possono essere ricondotti ad un unico centro di costo. Lo svolgimento di tali attività, inoltre, potrebbe essere determinato da diverse cause, pertanto è richiesta anche l’individuazione delle determinanti di costo, o *cost driver*⁷⁵. In questo modo si tenta di ricostruire in modo analitico le fasi del processo per arrivare a determinare il prezzo pieno per prestazione, o *full costing*, ossia quel costo che tiene conto di tutte le componenti di spesa sostenute.

La peculiarità del sistema salute è che quando ci riferiamo a servizi o prestazioni sanitarie, l’*output* finale è di natura immateriale e per questa ragione non è facile compiere una valutazione in termini economici. L’ABC cerca allora di supportare l’analisi e la gestione dei processi sanitari prendendo come oggetto di studio le singole attività che determinano per il loro svolgimento un certo assorbimento di risorse⁷⁶. Inoltre, questa metodologia può essere affiancata ad altre tecniche come, ad esempio, il *benchmarking* analizzato precedentemente.

Prima di entrare nello specifico del caso analizzato, vediamo a livello teorico come viene implementato un modello di ABC.

La prima fase per attuare questo approccio riguarda la definizione di una mappa delle attività e l’assorbimento che ciascuna di queste richiede in termini di coinvolgimento degli operatori sanitari. L’individuazione delle attività può essere più o meno dettagliata e questo è rimesso alla discrezionalità dei responsabili aziendali. In seguito, attraverso la determinazione dei *cost driver* viene calcolato il costo della singola attività, i quali vengono utilizzati come parametri di misurazione dell’*output* di ogni processo e come indicatori del grado di consumo delle risorse, al fine della valutazione. Infine, viene calcolato il costo della prestazione finale.

⁷⁵ Robert N. Anthony, David F. Hawkins, Diego M. Macrì, Kenneth A. Merchant, (2021) “Sistemi di controllo. Analisi economiche per le decisioni e la valutazione della performance”. XV ed., Mc Graw Hill connect, Milano.

⁷⁶ -A cura di Albergo F., Pasdera A., (2017), “IL CONTROLLO DEI COSTI IN UN’AZIENDA SANITARIA dalla Contabilità Analitica ai Costi Standard”, Collana LUM School of Management, guerininext, Milano.

La ragione principale per cui si è deciso di introdurre meccanismi di *Activity Based Management* in sanità deriva sicuramente dalla necessità di razionalizzare e migliorare non solo il processo produttivo ma anche quello decisionale. L'ABC infatti consente di individuare l'effettivo consumo di risorse da parte di ciascuna attività di un processo produttivo attraverso l'individuazione del percorso assistenziale del paziente. Questo prevede anche la possibilità per ciascun medico di verificare e studiare l'assorbimento di risorse che deriva dalle attività poste in essere dallo stesso, incrementando il suo grado di coinvolgimento nella gestione e la sua motivazione, attraverso il monitoraggio dei risultati in termini di efficacia ed efficienza. Questo approccio se vogliamo consente anche di valutare l'operato del personale e, sulla base di questo, risulterà possibile costruire un meccanismo di incentivi e premi. Un altro vantaggio dell'ABC è che permette di fare un confronto tra il costo pieno del servizio o prestazione ambulatoriale, con l'effettivo ricavo che non è altro che il relativo rimborso sulla base del sistema dei DRG.

Nonostante gli evidenti aspetti positivi che emergono dall'applicazione di un sistema di ABC, è doveroso e opportuno anche fare un accenno ai limiti di tale metodologia non solo in riferimento al settore sanitario ma anche al contesto privatistico. Molti studiosi, infatti, ritengono che il sistema dell'ABC sia tanto efficace quanto insidioso, in particolare relativamente a tre aspetti. In primo luogo, per prevedere un sistema così vasto e complesso come l'*Activity Based Costing* sono richiesti dei costi di attivazione non indifferenti, oltre che delle tempistiche molto lunghe. In secondo luogo, per poter implementare tale approccio è necessario disporre di sistemi informatici e gestionali che siano in grado di rispondere alle esigenze e supportare il processo di ABC o, più in generale, siano in grado di raccogliere e gestire i dati necessari. Queste due peculiarità sono strettamente connesse ad un'ulteriore criticità che caratterizza questo sistema: la necessità di fornire un'adeguata formazione del personale chiamato a svolgere questo

tipo di attività⁷⁷ e costanti aggiornamenti per stare al passo da un lato con l'evoluzione del sistema sanitario, dall'altro con le sempre maggiori innovazioni in campo informatico. Oltre a questo, l'applicazione della metodologia in questione avrebbe condotto a molti errori soprattutto dal punto di vista dei servizi (settore sanitario compreso), poiché si tratta di un sistema molto complesso e soprattutto difficile da regolare ed applicare ai diversi tipi di azienda⁷⁸. In particolare, risulta difficile applicare questo sistema a un contesto ospedaliero dal momento che sono poche le Aziende Sanitarie in grado di arrivare a conoscere i costi fino al dettaglio del paziente, il quale costituisce l'oggetto di costo elementare dell'analisi.

3.2 Il caso: analisi dei costi della prestazione ambulatoriale di Endoscopia Digestiva erogata dal presidio ospedaliero di San Donà di Piave

Breve descrizione dell'Ulss 4 – Veneto Orientale

Prima di entrare nel dettaglio si ritiene opportuno fornire una breve presentazione dell'Azienda Sanitaria in questione, sulla base di quanto fornito dal Piano della Performance 2020-2022 dell'Azienda ULSS n. 4 "Veneto Orientale".

Il territorio dell'Azienda Ulss 4, così denominata a partire dal 1° gennaio 2017⁷⁹, si estende nella parte orientale della provincia di Venezia e confina con la provincia di Treviso e il Friuli-Venezia Giulia. Al 1° gennaio 2019, l'Azienda conta una popolazione di 228.636 abitanti, che si distribuiscono in 21 comuni (Annone Veneto, Caorle, Cavallino-Treporti, Ceggia, Cinto Caomaggiore, Concordia Sagittaria, Eraclea, Fossalta di Piave, Fossalta di Portogruaro, Gruaro, Jesolo, Meolo, Musile di Piave, Noventa di Piave,

⁷⁷ Vagnoni E., Potena G., (2003), "L'Activity Based Costing in sanità: il caso dell'ossigenoterapia", *MECOSAN*, 47, pp. 149-161.

⁷⁸ Wegmann G., (2018), "The Activity-Based Costing Method: developments and applications", *The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices*, 8, pp. 7-22.

⁷⁹Prima Ulss 10 – Veneto orientale. La denominazione è stata modificata a seguito dell'approvazione della L.R. 19/2016 e di quanto disposto dalla successiva DGR 1306/2017.

Portogruaro, Pramaggiore, San Donà di Piave, San Michele al Tagliamento, San Stino di Livenza, Teglio Veneto e Torre di Mosto). Peculiarità dell'Ulss 4 – Veneto Orientale, è l'alta concentrazione turistica (più alta in tutto il territorio veneto) la quale comporta un maggior impegno in termini di assistenza sanitaria, al punto tale da ideare, a partire dal 2014, un programma territoriale chiamato "Vacanze in Salute". Per far comprendere il volume di affluenza turistica nel corso dei mesi estivi e di conseguenza il volume di accessi ai Pronto Soccorso o Punti di Primo Intervento, basti pensare che la percentuale di turisti che hanno usufruito dell'assistenza socio-sanitaria da maggio a settembre del 2019 è pari al 39,9%.

L'Azienda fonda la sua organizzazione sulla separazione tra direzione strategica e direzione operativa. La prima è comprensiva del Direttore Generale e i tre Direttori di Area (Direttore Amministrativo, Direttore Sanitario e Direttore dei Servizi Socio-Sanitari), i quali attuano le funzioni di indirizzo e controllo. Alla direzione operativa invece spettano le funzioni di attuazione e gestione ed essa è composta, in base al principio della responsabilizzazione, da tutti i dirigenti delle varie aree aziendali. Le strutture tecnico funzionali dell'Azienda, ossia quelle deputate all'erogazione delle rispettive prestazioni assistenziali e sanitarie, sono tre: l'Ospedale, il Distretto e il Dipartimento di Prevenzione.

L'Ospedale è la struttura autonoma che si occupa della cura di acuzie attraverso le prestazioni di ricovero ospedaliero, oltre che alle attività di riabilitazione e l'erogazione di prestazioni specialistiche ambulatoriali. Si articola in dipartimenti, ovvero organizzazioni integrate composte da unità operative omogenee, complementari o affini che perseguono degli obiettivi specifici, ma pur sempre orientate all'obiettivo comune della tutela della salute⁸⁰. L'assistenza ospedaliera viene garantita attraverso tre presidi ospedalieri dotati complessivamente, a dicembre 2019, di 512 posti letto sia per ricoveri diurni sia per ricoveri ordinari. In particolare, questi sono così

⁸⁰ Ministero della Salute, Dipartimento della Qualità, Direzione Generale della Programmazione Sanitaria, dei Livelli di Assistenza e dei Principi di sistema, Ufficio III, Qualità e Governo Clinico, I dipartimenti ospedalieri nel Servizio Sanitario Nazionale, Rapporto sulla indagine nazionale.

ripartiti: 72 per l’Ospedale di Jesolo; 238 per l’Ospedale di Portogruaro; 202 per San Donà di Piave. Questi ultimi due presidi, dal 2015 al 2019 hanno riscontrato un forte incremento di interventi chirurgici (+10% per San Donà di Piave; +17% per Portogruaro). L’assistenza specialistica ambulatoriale invece è garantita attraverso le strutture aziendali di cui dispone l’Ulss 4, ma anche da strutture private accreditate: nel 2019 ad esempio su un totale di 2.488.811 prestazioni, 164.217 sono state erogate da soggetti privati (circa il 6,6%).

Il Distretto si occupa di perseguire l’integrazione tra le diverse strutture sanitarie, sociosanitarie e socioassistenziali presenti nel territorio, per garantire un’efficace presa in carico dei soggetti e fornire una risposta coordinata e continua ai bisogni della popolazione. È il punto di riferimento per l’accesso a tutti i servizi dell’Ulss ed è sede di gestione e coordinamento di tutti i servizi sanitari e assistenziali. L’assistenza distrettuale si articola nelle sedi principali di Jesolo, Portogruaro e San Donà di Piave, e in alcune sedi periferiche (Caorle, Eraclea, Musile di Piave, San Michele al Tagliamento, San Stino di Livenza, Cavallino-Treporti), ed è organizzata attraverso le seguenti funzioni: Assistenza Primaria, Assistenza Psichiatrica, Anziani e Disabili, Assistenza a Pazienti con Dipendenza, Assistenza Area Materno Infantile ed età evolutiva.

Infine, il Distretto si occupa della promozione di azioni volte a rimuovere le cause di nocività e malattia di origine ambientale, umana e animale⁸¹.

L’Ospedale di San Donà di Piave è organizzato secondo il modello dipartimentale e in particolare dispone dei seguenti dipartimenti:

- Dipartimento di Area Critica,
- Dipartimento Chirurgico,
- Dipartimento Materno infantile,
- Dipartimento di Medicina Generale,
- Dipartimento di riabilitazione Ospedale – territorio,
- Dipartimento della Medicina Specialistica,

⁸¹ Piano della Performance 2020-2022 dell’Azienda ULSS n. 4 “Veneto Orientale”.

- Dipartimento dei Servizi di Diagnosi e Cura.

Nello specifico, il reparto di Gastroenterologia è un'Unità Operativa Semplice a valenza dipartimentale del Dipartimento di Medicina Generale (UOSD), e nasce dall'eredità dei servizi di Endoscopia Digestiva del medesimo ospedale e della struttura di Portogruaro. Questo ha apportato un notevole aumento delle attività del 14% nell'arco temporale che va dal 2016 al 2018; un incremento delle prestazioni erogate a pazienti interni del 39%; e un miglioramento, dal punto di vista della complessità delle procedure, dell'endoscopia interventistica del 61%⁸². A partire dal giugno del 2017 inoltre, con l'insediamento del nuovo direttore di struttura, è stato avviato un processo di modernizzazione e riorganizzazione delle attività, che ha visto un incremento notevole sia in termini quantitativi sia dal punto di vista della qualità delle prestazioni erogate. Tutto ciò non può non essere accompagnato da un'attenzione verso i processi economici e le dinamiche di spesa che tali attività comportano. Ed è proprio per questa ragione che si manifesta l'esigenza di conoscere quali sono i volumi di costo maggiori del reparto e come questi sono distribuiti. Infatti, la richiesta rivolta all'UOC Controllo di Gestione è stata proprio quella di determinare il costo unitario di una prestazione erogata dal poliambulatorio di San Donà, a partire dalle informazioni fornite dal direttore stesso relativamente alle risorse necessarie.

L'Endoscopia digestiva: premessa

L'endoscopia digestiva è una tecnica diagnostica che consente di verificare la presenza di malattie del tratto gastroenterico, tra le quali rientrano le neoplasie maligne dell'apparato digerente (che rappresentano il 32% dei decessi per tumore nel sesso maschile e 30% nel sesso femminile), i tumori al colon retto (seconda causa di morte per tumore nel nostro Paese), le malattie da reflusso gastro-esofageo, l'ulcera peptica e altre patologie.

⁸² Dati forniti dall'UOC Controllo di Gestione dell'Ulss 4.

Queste malattie costituiscono il 3,7% di tutte le patologie croniche⁸³, ragione per cui hanno un impatto significativo non solo sulla salute degli individui, ma anche sui costi del nostro sistema sanitario: i pazienti che presentano malattie gastroenterologiche esprimono un fabbisogno di prestazioni sanitarie specialistiche necessarie e costanti, tra cui visite ambulatoriali, procedure di endoscopia digestiva, esami di laboratorio e radiologici, terapie mediche, ospedalizzazioni e interventi chirurgici. La maggior parte delle patologie, infatti, sono caratterizzate da un elevato tasso di cronicità: sono non curabili ma a bassa letalità.

I sintomi con i quali esse si manifestano sono vari e possono spaziare dal dolore addominale, alla morte nei casi più gravi, tanto che nel 2016 l'ISTAT ha classificato e determinato il volume di decessi causati da tumori. Rientrano nelle malattie all'apparato digerente i tumori maligni: dell'esofago; dello stomaco; del colon, del retto e dell'ano; del fegato e dei dotti biliari; del pancreas.

⁸³ <https://www.endoscopia-digestiva.it/> (FONTE AIGO: Associazione Italiana Gastroenterologi ed Endoscopisti Digestivi Ospedalieri).

Figura 6

Decessi oncologici per causa e sesso, anno 2016	Maschi	Femmine	Totale
TUMORI	100.003	79.499	179.502
Tumori maligni	95.099	75.187	170.286
di cui tumori maligni delle labbra, cavità orale e faringe	2.228	988	3.216
di cui tumori maligni dell'esofago	1.417	515	1.932
di cui tumori maligni dello stomaco	5.458	3.823	9.281
di cui tumori maligni del colon, del retto e dell'ano	10.652	8.923	19.575
di cui tumori maligni del fegato e dei dotti biliari intraepatici	6.428	3.274	9.702
di cui tumori maligni del pancreas	5.834	6.215	12.049
di cui tumori maligni della laringe	1.424	184	1.608
di cui tumori maligni della trachea, dei bronchi e dei polmoni	24.059	9.779	33.838
di cui melanomi maligni della cute	1.263	765	2.028
di cui tumori maligni del seno	144	12.616	12.760
di cui tumori maligni della cervice uterina	–	509	509
di cui tumori maligni di altre parti dell'utero	–	2.621	2.621
di cui tumori maligni dell'ovaio	–	3.260	3.260
di cui tumori maligni della prostata	7.540	–	7.540
di cui tumori maligni del rene	2.422	1.295	3.717
di cui tumori maligni della vescica	4.883	1.347	6.230
di cui tumori maligni del cervello e del sistema nervoso centrale	2.325	1.838	4.163
di cui tumori maligni della tiroide	215	321	536
di cui morbo di Hodgkin e linfomi	2.931	2.371	5.302
di cui leucemia	3.422	2.730	6.152
di cui altri tumori maligni del tessuto linfatico/ematopoietico	1.858	1.745	3.603
di cui altri tumori maligni	10.596	10.068	20.664
tumori non maligni (benigni e di comportamento incerto)	4.904	4.312	9.216

Fonte: www.istat.it

Identificare queste patologie in fase precoce consente di migliorare il livello di sopravvivenza del paziente, ma soprattutto determina una riduzione dell'incidenza del cancro⁸⁴. Pertanto, è fondamentale in gastroenterologia l'attività di prevenzione, la quale si articola in prevenzione primaria, secondaria e terziaria. Parliamo di prevenzione primaria in riferimento a tutti

⁸⁴ "Stato dell'arte e programmazione dell'assistenza alle malattie digestive" in *Quaderni del Ministero della Salute*, n. 9, maggio-giugno 2011.

quegli interventi volti a evitare o ridurre l'insorgenza o lo sviluppo di una malattia: attività educazionali in tema di alimentazione, lotta al fumo e al consumo di alcool, oltre che controllo della diffusione degli agenti infettivi oncogeni. Per prevenzione secondaria invece si intende la diagnosi precoce di una patologia, permettendo quindi di intervenire sulla stessa: ci riferiamo quindi alle attività di *screening*, tra cui spiccano le tecniche di endoscopia digestiva. La prevenzione terziaria invece è rivolta alle complicanze, alle possibilità di recidiva o anche alla morte⁸⁵.

I dati rilevano che in Italia vengono effettuate oltre 1,7 milioni di gastroscopie (e colonscopie) ogni anno, e questo comporta degli elevatissimi costi per la sanità⁸⁶. La giustificazione potrebbe ricercarsi, secondo quanto sostiene la SIGE (Società Italiana di Gastroenterologia ed Endoscopia Digestiva), sia nel fatto che si tratta di una tecnica di medicina difensiva⁸⁷, ma anche nella mancata conoscenza delle corrette indicazioni da parte dei clinici, che talvolta tenderebbero ad "abusare" di questa tecnica diagnostica anche laddove non vi sia un reale bisogno.

L'obiettivo di questa sezione è definire e identificare il costo della suddetta procedura per poi esprimere delle valutazioni complessive confrontando i risultati con le tariffe in vigore nella regione Veneto, per individuarne o meno la capacità o meno di remunerare i costi sostenuti.

La prestazione in questione può essere erogata in favore di due tipologie di utenti: interni o esterni. I pazienti interni sono coloro che già si trovano ricoverati in regime ordinario o di *Day Hospital* presso la struttura ospedaliera e necessitano di una valutazione specialistica; i pazienti esterni invece sono coloro che vengono inviati appositamente dal medico di famiglia o specialista ambulatoriale, attraverso la prescrizione di un'impegnativa, per

⁸⁵ "Libro Bianco della Gastroenterologia italiana" pp.235.

⁸⁶ http://www.quotidianosanita.it/scienza-e-farmaci/articolo.php?articolo_id=48095&fr=n#:~:text=Ogni%20anno%2C%20vengono%20effettuate%20in,tratta%20di%20una%20procedura%20terapeutica.

⁸⁷ Azione che un medico decide di attuare con lo scopo di difendere e tutelare sé stesso da eventuali danni lesivi al paziente che potrebbero derivare da negligenze mediche.

sottoporsi all'erogazione della prestazione richiesta. Come già anticipato⁸⁸, l'applicazione del regime tariffario previsto dal Nomenclatore è limitata esclusivamente alle prestazioni ambulatoriali, quindi tali tariffe non sono valide ai fini della remunerazione di prestazioni erogate nell'ambito di un ricovero ospedaliero. Le tariffe delle prestazioni di assistenza ospedaliera costituiscono la remunerazione onnicomprensiva corrispondente a ciascun episodio di ricovero specificato secondo il sistema di classificazione dei raggruppamenti omogenei di diagnosi (ROD o DRG - *Diagnosis related groups*) e dunque remunerano tutte le attività e le prestazioni erogate a ciascun paziente nel corso dell'intero ricovero.

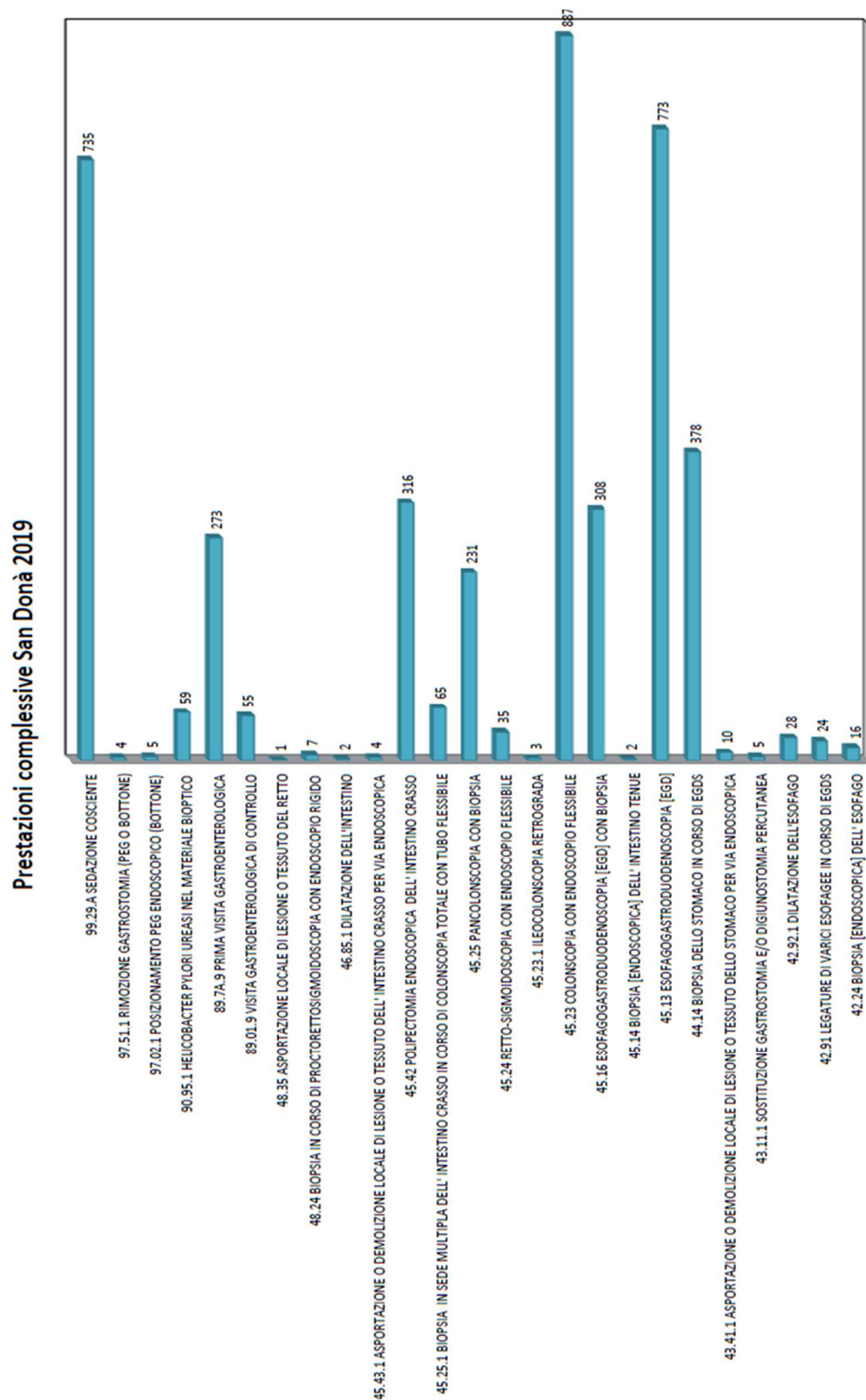
Quindi l'analisi di questo elaborato prenderà in considerazione solo gli utenti che provengono dall'esterno, e non quelli già ricoverati.

Per dare un senso e rendere più immediata l'idea di quanto questa procedura clinica sia utilizzata, si fornisce una tabella relativa al volume di tutte le prestazioni erogate dal reparto in questione. Si nota subito come la prestazione oggetto di studio (cod. 45.16) ricopra una parte significativa rispetto al totale: in Figura 7 infatti emerge che solo la colonscopia con endoscopia flessibile (cod. 45.23) ha un volume superiore. La prestazione "sedazione cosciente" invece, è una procedura che viene considerata separatamente dal momento che viene utilizzata per più procedure⁸⁹.

⁸⁸ Par. 1.2.

⁸⁹ Cfr. par. 3.2

Figura 7 Volume delle prestazioni reparto di Gastroenterologia (San Donà di Piave)



Fonte: Dati forniti dal controllo di gestione dell'Ulss 4.

Oggetto dell'analisi e individuazione delle fasi del processo

Di pari passo con il processo di aziendalizzazione, anche l'endoscopia digestiva ha visto una profonda evoluzione grazie all'innovazione tecnologica e l'introduzione di nuove metodiche che hanno permesso di classificarla come una procedura non invasiva, che non richiede tempi eccessivamente lunghi o trattamenti particolarmente complessi.

Fino a questo momento abbiamo parlato in via generale di "endoscopia digestiva", anche se la prestazione specifica oggetto di questo elaborato è denominata esofagogastroduendoscopia (EGDS), e può prevedere anche l'effettuazione di una biopsia⁹⁰.

In riferimento alla Figura 8, un estratto del Nomenclatore Tariffario per le Prestazioni Specialistiche della Regione Veneto, sono presentate alcune procedure cliniche erogate dal reparto di Gastroenterologia. Ciascuna di queste è identificata da uno specifico codice numerico, il quale deve necessariamente essere utilizzato per qualsiasi fine amministrativo o informativo nell'ambito del Sistema Sanitario Nazionale. Questi codici possono essere composti da tre, quattro o cinque cifre: le prime due identificano l'apparato anatomico-funzionale al quale si riferisce la prestazione o la tipologia di prestazione, mentre le cifre successive fanno riferimento al tipo o la sede della prestazione. Nel caso in esame, ad esempio, le prime due cifre sono 44 e 45, e rientrano nel settore identificato su base anatomica "*Apparato digerente*". La sedazione cosciente, le cui prime due cifre sono 99 rientra nella sezione "*Altri interventi non operatori*"⁹¹.

Il codice della prestazione, inoltre, è seguito dalla descrizione clinica della procedura sanitaria e la specifica delle procedure che devono intendersi comprese o meno della descrizione della prestazione stessa ("escluso" o

⁹⁰ Esame che consiste nel prelievo di una parte di tessuto per analizzarne la natura.

⁹¹ Dipartimento della programmazione, *Prime indicazioni per l'applicazione del Decreto ministeriale 22 luglio 1996: "Prestazioni di assistenza specialistica e ambulatoriale erogabili nell'ambito del Servizio Sanitario nazionale e relative tariffe"*, Circolare ministeriale 1° aprile 1997.

“incluso”). La quarta colonna invece indica la tariffa corrispondente per ciascuna procedura, ossia la quota che il paziente dovrà economicamente sostenere (se non è soggetto a esenzione). In Figura 8, oltre agli indicatori sopra descritti, sono presenti ulteriori elementi relativi a ciascuna prestazione quali: il codice di branca, la codifica ed eventuali note.

Nel caso in esame (le prestazioni evidenziate nei riquadri) notiamo che i codici di branca coinvolti sono: 9 (Chirurgia Generale), 58 (Gastroenterologia) e 69 (Radiologia Diagnostica). In prossimità della voce “note” invece possiamo trovare i seguenti riferimenti:

- H (la prestazione è erogabile solo presso ambulatori protetti);
- R (la prestazione è erogabile solo presso ambulatori specialistici specificatamente riconosciuti e abilitati dalla regione);
- A (se siamo in presenza di accorpamenti di prestazioni);
- E (la prestazione è riconducibile a più branche specialistiche);
- I (la prestazione è erogabile nell’ambito del SSR, anche se non è presente nel nomenclatore nazionale, e viene effettuata nelle strutture sanitarie regionali con effettiva diversità di contenuto e riconosciuta validità clinica).

Tra le procedure cliniche presentate in figura, il presente elaborato si occupa della prestazione avente il codice 45.16 (Esofagogastroduodenoscopia con biopsia). Tuttavia, risulta necessario fare una precisazione in merito dal momento che nella fase iniziale dello studio è emersa una prima difficoltà. La procedura in questione prevede anche, come possiamo vedere nella descrizione, l’effettuazione della biopsia. Essa, pertanto, comprende ben 2 prestazioni: l’esofagogastroduodenoscopia (senza biopsia) e la biopsia. Facendo riferimento ai codici del nomenclatore quindi possiamo dire che la prestazione 45.16 comprende sia la procedura con codice 45.13 (EGD) sia la biopsia (44.14). Ma non è tutto: per poter eseguire un’EGDS il paziente deve essere sedato. La sedazione però non è compresa nella procedura 45.16 ma, come si nota in figura, ha un proprio codice (99.29.A) dal momento che viene utilizzata nell’erogazione di molte e varie prestazioni. Come già sottolineato, stiamo trattando una prestazione che viene erogata a pazienti esterni, i quali

vengono appositamente inviati dal medico curante per effettuare eventuali accertamenti. Il MMG quando prescrive una visita specialistica per un suo paziente, spesso fa riferimento alla prestazione 45.13, nonostante poi nella maggior parte dei casi il gastroenterologo ritenga necessaria l'esecuzione di una biopsia, pertanto andrà ad integrare la ricetta con la prestazione 44.14. La tariffa che si troverà a sostenere il paziente, quindi, non è di 76,75€ ma 61,40€ + 55,25€ (sedazione esclusa).

Supponendo quindi che il medico prescriva un'EGDS con biopsia, il costo finale che dovrà sostenere il paziente è dato dalla somma di 76,75€ e 19,60€ (96,35€).

Figura 8. Estrazione Nomenclatore Tariffario Regionale – Prestazioni Specialistiche Ambulatoriali, Allegato A decreto 47 -2013 - in vigore dal 01 luglio 2013

Note	Codice Prestazione	Descrizione Prestazione	Tariffa	Codifiche	Cod. Branca
E	44.14	BIOPSIA DELLO STOMACO IN CORSO DI EGDS. Brushing o washing per prelievo di campione Escluso: Esofagogastroduodenoscopia [EGD] con biopsia (45.16)	55, 25	N	9, 58
E	45.13	ESOFAGOGASTRODUODENOSCOPIA [EGD]. Endoscopia dell' intestino tenue Escluso: Endoscopia con biopsia (45.14-45.16)	61, 4	N	9, 58
IR*	45.13.1	ENTEROSCOPIA CON MICROCAMERA INGERIBILE. Nei casi di sanguinamento occulto, sospetta m.di Crohn digiuno-ileale (con altre indagini non conclusive). Follow-up di sindromi poliposiche. Malattia celiaca refrattaria/sospetto linfoma. Dopo EGDS e PANCOLONSCOPIA negative	833	g	58
HI	45.13.2	ENTEROSCOPIA PER VIA ANTEROGRADA.	88, 8	g	58
HI	45.13.3	ENTEROSCOPIA PER VIA ANTEROGRADA CON BIOPSIA.	147	g	58
E	45.14	BIOPSIA [ENDOSCOPICA] DELL' INTESTINO TENUE. Brushing o washing per prelievo di campione Escluso: Esofagogastroduodenoscopia[EGD] con biopsia (45.16)	65, 3	N	9, 58
E	45.16	ESOFAGOGASTRODUODENOSCOPIA [EGD] CON BIOPSIA. Biopsia di una o più sedi di esofago, stomaco e duodeno	76, 75	N	9, 58
IE	99.29.A	SEDAZIONE COSCIENTE. Associabile alle endoscopie, biopsie in corso di endoscopia, TAC e RM	19, 6	g	58, 69

Fonte: Estratto Nomenclatore Tariffario Prestazioni Specialistiche Ambulatoriali Regione Veneto.

Una volta compreso l'oggetto di studio, iniziamo a scomporre ed individuare i passaggi attraverso cui si dipana l'intero processo.

Sulla base di quanto predisposto dal SIED⁹² attraverso l'individuazione delle linee guida, riconosciamo le seguenti fasi principali:

- 1) Il primo livello è prettamente amministrativo: vengono espletate tutte le funzioni di segreteria e modulistica, ovvero l'accettazione e la registrazione del paziente che dovrà sottoporsi alla visita ambulatoriale. Questa attività viene svolta dal personale amministrativo generalmente al *front office* (laddove la sua presenza fosse giustificata da un alto volume di attività).
- 2) La seconda fase riguarda la preparazione della sala da parte dell'infermiere, il quale predispone gli strumenti e quanto necessario per eseguire la specifica procedura, in questo caso l'endoscopia con biopsia.
- 3) Successivamente il paziente viene accolto dal personale sanitario e viene preparato per l'erogazione della prestazione (allestito il monitoraggio e predisposto l'accesso venoso per la sedazione). Questo momento è sempre a cura di un infermiere.
- 4) Il momento seguente è dedicato all'anamnesi e la raccolta del consenso informato: il medico gastroenterologo informa il paziente relativamente alla procedura alla quale si sta sottoponendo, i suoi rischi e i benefici attesi. Questa fase viene svolta al contempo con le due fasi precedenti.
- 5) Terminata la preparazione della sala e del paziente, si procede con lo svolgimento effettivo della prestazione. Questo è il momento chiave oggetto del presente elaborato: le fasi preliminari, infatti, sono tendenzialmente omogenee per tutti i tipi di procedure ambulatoriali. Questo momento è presieduto da un medico e due unità infermieristiche: secondo quanto predisposto dal SIED, infatti, un'unità sarà dedicata alla sedazione e il monitoraggio del paziente, mentre l'altra sarà a disposizione del medico nel corso della manovra.

⁹² "Analisi dei carichi di lavoro legati all'attività endoscopica", in *Supplemento del GIORNALE ITALIANO DI ENDOSCOPIA DIGESTIVA*, Marzo 2019.

- 6) Una volta conclusa la prestazione ambulatoriale gli infermieri si occupano dell'assistenza al paziente e riordino della sala; mentre il medico si dedica alla refertazione.
- 7) La fase successiva è fondamentale per valutare la soddisfazione del paziente (*patient satisfaction*) e quindi come il paziente valuta la prestazione ricevuta: questa è la fase della comunicazione dei risultati.
- 8) Infine, dal momento che questa prestazione ha comportato la sedazione del paziente, è necessaria un'ulteriore osservazione delle sue condizioni, e la dimissibilità dello stesso è subordinata al completo recupero non solo dei parametri vitali, ma anche dello stato mentale precedente.

Le fasi individuate ed esposte in un'ottica di *Activity Based Costing* possono essere ricondotte a dei carichi di lavoro *standard* in termini di tempo, che sono riassunti nella tabella a seguire.

Figura 9. Fasi della prestazione endoscopica, figure professionali coinvolte e frazioni di tempo.

Fase operativa	Figura professionale coinvolta	Frazione di tempo/prestazione
Accettazione/registrazione amministrativa	Amministrativo	3-5'
Approntamento della sala	Infermiere	5'
Accoglienza e preparazione del paziente	Infermiere	5'
Colloquio anamnestico informazione e raccolta del consenso informato	Medico	10'
Effettuazione della prestazione (Tempo Tecnico)	Medico e infermieri	In funzione della tipologia di prestazione
Assistenza al pz dopo la procedura e riordino della sala endoscopica	Infermieri	10'
Refertazione	Medico	5'
Comunicazione dei risultati	Medico	5'
Osservazione post- sedazione	Infermiere	Figura dedicata per l'intero orario di servizio

Fonte: "Analisi dei carichi di lavoro legati all'attività endoscopica", in Supplemento del GIORNALE ITALIANO DI ENDOSCOPIA DIGESTIVA, marzo 2019.

Quando si parla di tempistica, si fa riferimento all'impegno orario necessario per far fronte e portare a compimento l'erogazione della prestazione. Quindi dopo aver scomposto l'intero processo in fasi, si è stimato il tempo che viene impiegato per ciascuna di esse e si è individuato il personale sanitario deputato a svolgere la specifica attività. Tuttavia, è doveroso sottolineare che non tutti i tempi sono standardizzabili: vi sono dei tempi fissi e dei tempi variabili. I tempi fissi sono generalmente uguali a prescindere dalla prestazione che si andrà ad eseguire; mentre i tempi variabili (o tempo tecnico) è strettamente connesso non solo al tipo di prestazione, ma anche alle peculiarità e specificità di ogni paziente. Dalla somma di questi possiamo ricavare un'approssimazione del tempo complessivo.

Lo studio del caso

Dopo aver individuato cosa è previsto a livello teorico dalla SIED relativamente all'erogazione della prestazione in esame, analizziamo il caso concreto di studio.

Il punto di partenza del lavoro svolto è costituito dalle informazioni trasmesse dal direttore dell'Unità Operativa, il quale ha stimato l'impiego di risorse in termini di materiale necessario, personale sanitario e attrezzature richieste per lo svolgimento della prestazione.

Per prima cosa viene di seguito elencato il materiale sanitario e non sanitario necessario per la procedura:

- Pinza da biopsie;
- 2 boccette con fissativo per la raccolta di biopsie;
- 4 paia di guanti;
- 3 camici monouso;
- 3 mascherine chirurgiche;
- 3 maschere facciali pluriuso;
- Agocannula;
- Pacchetto di garze 10X10 cm;
- 10 ml di gel lubrificante;

- Telo chirurgico;
- Telo assorbente;
- 1 fl di sedativo Midazolam.

L'*équipe* sanitaria individuata dal primario del reparto coerentemente con le linee guida del SIED è composta dalle seguenti figure professionali:

- Medico (endoscopista);
- 2 infermieri;
- Operatore Socio-Sanitario (OSS).

Il tempo che vede coinvolte le figure sopra elencate è variabile e non può essere standardizzato per ciascuna procedura, ma il margine di variabilità può dipendere da diversi fattori, tra cui ad esempio l'insorgere di eventuali complicanze o complessità.

Le attrezzature sanitarie di cui dispone il reparto che sono necessarie per l'erogazione della prestazione in esame sono le seguenti:

- Colonna endoscopica;
- Tubo flessibile;
- Iniettore di Co2;
- Lavaendoscopio.

A partire da questi dati, si è cercato di ricostruire le fasi del processo, individuare i *cost driver* e determinare infine il prezzo unitario per prestazione.

Metodologia applicata: l'ABC

La metodologia utilizzata per determinare il costo pieno si basa su un approccio *bottom-up*, e comprende tre componenti: il costo diretto; i costi comuni dell'unità produttiva e i costi generali. Il primo, come già esposto, è relativo alle risorse utilizzate e direttamente imputabili all'erogazione di una determinata prestazione; i costi comuni invece comprendono le risorse indistintamente utilizzate dall'unità produttiva per l'effettuazione di tutte le

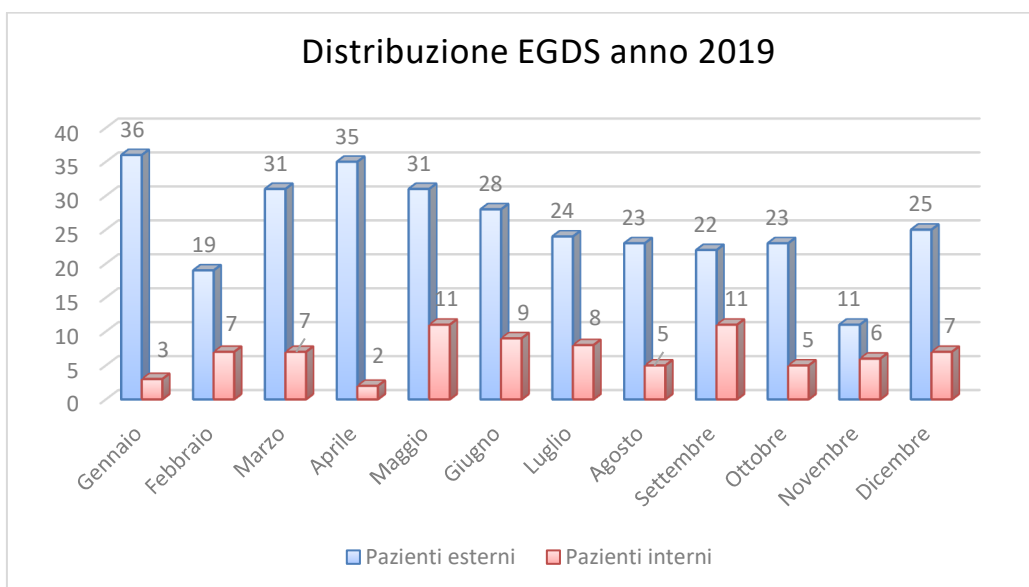
procedure; i costi generali invece sono quelli che non possono essere attribuiti specificatamente ad una unità operativa⁹³.

In base a ciò che è previsto dall'approccio *Activity Based Costing* e tenendo sempre come riferimento le linee guida del SIED, si è individuata la gerarchia delle attività, la quale rispecchia il percorso del paziente all'interno della struttura ospedaliera e prevede diverse fasi. Il primo momento riguarda l'accettazione e registrazione del paziente e coinvolge quindi le figure professionali amministrative del reparto; dopodiché viene approntata la sala che accoglierà il paziente, il quale verrà a sua volta preparato per l'effettuazione della prestazione. Poi vi è la fase effettiva che consiste nello svolgimento della tecnica endoscopica e che prevede l'utilizzo delle risorse elencate al sottoparagrafo precedente. Infine, l'ultimo momento è costituito dalla refertazione e dal *reprocessing*, ovvero il momento di disinfezione e decontaminazione della sala e degli strumenti utilizzati. Quest'ultima fase costituisce un momento cruciale in quanto è necessario che sia effettuata in modo molto accurato per garantire che ciascuna prestazione venga erogata in condizioni igieniche e sanitarie sicure dal punto di vista infettivologico per l'utilizzatore successivo.

La prima estrazione realizzata con l'ausilio dei *software* e le competenze di cui dispone il Controllo di Gestione, riguarda il volume delle prestazioni di EGDS erogate dal poliambulatorio del reparto di Gastroenterologia di San Donà, tenendo presente la distinzione tra pazienti interni e pazienti esterni, la cui rilevanza in questo ambito è già stata esposta. I risultati dell'estrazione affermano che, nel corso dell'anno 2019 il poliambulatorio ha erogato 308 prestazioni di EGDS ai pazienti esterni, e 81 in favore di pazienti già ricoverati presso il presidio ospedaliero. In Figura 10 viene rappresentata la distribuzione delle prestazioni nell'arco temporale dei 12 mesi.

⁹³ Simona Bartoli ed Elena Cantù, "Le analisi dei costi per la determinazione delle tariffe: esperienze regionali a confronto", CERGAS, capitolo 6, pp. 222-248.

Figura 10.



Fonte: Dati forniti dal Controllo di Gestione

Ciò che risulta evidente fin da subito è che il volume delle prestazioni a favore di esterni è una quota molto più elevata rispetto al volume di pazienti interni, e questo aspetto rileva dal punto di vista contabile dal momento che l'erogazione di prestazioni ad esterni costituisce una fonte di entrata per la struttura ospedaliera.

Dopo aver compreso la consistenza e il peso dell'esame di endoscopia digestiva per il reparto di gastroenterologia, sono state raccolte le informazioni relative al costo dei materiali utilizzati, del personale impiegato, delle attrezzature necessarie e i relativi ammortamenti e i costi generali. A tal fine è stato fondamentale avere a disposizione un sistema informatico adeguato e idoneo per poter supportare questa attività di identificazione dei costi e, nel caso specifico sono utilizzati i programmi informatici e i *software* del Controllo di Gestione: NFS e *Khalix*.

I materiali sanitari e non sanitari utilizzati sono riassunti nella tabella a seguire (Figura 11), la quale riporta per ogni voce: la quantità necessaria del materiale; la descrizione tecnica; la classe merceologica e il fattore produttivo (aspetti che ci consentono di individuare i materiali all'interno del piano dei fattori produttivi); il costo unitario e il costo complessivo in base

alla quantità necessaria. Ciò che risulta è che per la singola prestazione di EGDS il costo complessivo dei materiali è pari a 22,90€.

Figura 11. Costo dei materiali per EGDS

Cod. 45.16	Quantità	Descrizione	Classe Merceologica	Fattore produttivo	Costo unitario	Costo per FP	
MATERIALI	1	Pinza biopsia monouso C/AGO FB-230 (Gastro basso LGI)	DG03	Dispositivi per endoscopia digestiva	4,95 €	4,95 €	
	1	Midazolam Accord fl 5M/1ML (Midazolam cloridrato)	A110	Psicolettici	0,08 €	0,08 €	
	4	Guanti in nitrile elasticiz.	Z117	Dispositivi protezione individuale (DPI)	0,04 €	0,16 €	
	1	Ago monouso 19GX40MM	DA01	Aghi	0,01 €	0,01 €	
	1	Garze cotone sterili cm. 10X10-12 STR	DM03	Bendaggi	0,03 €	0,03 €	
	10ml	Gel lubrificante in tubo da 200ml	DV90	Dispositivi non compresi nelle classi precedenti - vari	3,00 €	0,15 €	
	3	Camice protezione operatore TNT + PE	DT03	Protezioni	0,45 €	1,35 €	
	3	Mascherina chirurgica in TNT con lacci	DT03	Protezioni	0,02 €	0,06 €	
	3	Facciale filtrante FFP3 DPI	Z117	Dispositivi protezione individuale (DPI)	3,70 €	11,10 €	
	1	Telo chirurgico sterile 50X75 BLU (100pz)	DT02	Teli ed indumenti di protezione	56,88 €	0,57 €	
	1	Telo assorbente non sterile 70X70CM cod.L603/75	DT03	Protezioni	0,96 €	0,96 €	
	2	Formaldeide 10% in contenitore 250ml	DVV01	Reagenti diagnostici	0,69 €	1,38 €	
	2m	Asciugamani in rotolo a 2 veli	Z017	Materiale di pulizia e convivenza in genere	1,58 €	0,05 €	
		Disinfettante Gialcol 70 lt.1	Z517	Dispositivi medici altro	2,05 €	2,05 €	
	TOTALE						22,90 €

Fonte: Dati forniti dal Controllo di Gestione

I costi relativi ai materiali utilizzati sono diretti pertanto imputati direttamente alla singola prestazione dal momento che quest'ultima prevede l'utilizzo di un'unità di materiale (o parte di essa). I costi dei materiali sono detti anche costi variabili in quanto sono direttamente legati al volume di prestazioni erogate (più prestazioni di EGDS vengono erogate più materiale sarà necessario), e il loro peso in media non supera il 20% dei costi totali. È comunque importante sottolineare che il costo dei fattori produttivi può differire in termini di diversi prezzi che ogni singolo centro di costo riesce a contrattare con i propri fornitori. I contratti di acquisto infatti variano in quanto soggetti a leggi di mercato: una quantità maggiore dello stesso prodotto costa meno rispetto allo stesso prodotto acquistato in volume ridotto⁹⁴.

Diversamente dai materiali impiegati che abbiamo riconosciuto come costi diretti, il personale impiegato nell'erogazione di una prestazione rientra nei costi indiretti da imputare e per i quali è necessario individuare dei criteri appropriati di individuazione dei *cost driver*. Nel caso in esame si è assunto come *driver* il costo di ciascun profilo al minuto, il quale è stato stimato a

⁹⁴ Gruppo di Lavoro a Termine: Rossi A., Battaglia G., Fregola G. (2006), "Revisione del tariffario delle prestazioni endoscopiche", *Giornale Italiano di Endoscopia Digestiva*, suppl. n°1 al n°1/2006.

partire dalle ore lavorate da ciascuna figura coinvolta e la relativa retribuzione dell'anno 2019. In particolare, è stata presa una matricola per ogni figura professionale come campione e, per stimare il costo, la quota di retribuzione dell'anno 2019 è stata divisa per l'ammontare di ore lavorate. Per arrivare al valore per minuto si è diviso il tutto per 60 e ciò che ne è derivato è riassunto nella tabella seguente.

A partire dal costo per minuto è stato possibile calcolare l'impatto del costo del personale per la singola EGDS, anche se è necessario tenere presente che questi valori possono essere considerati come indicativi in quanto non è semplice compiere una valutazione tenendo conto in modo dettagliato di aspetti variabili quali le giornate festive, i *week-end* o il godimento delle ferie.

Figura 12. Costo del personale per EGDS

Cod. 45.16	Figura professionale	Costo/min
PERSONALE	Coadiutore amm/vo	0,27 €
	Medico	0,68 €
	Infermiere	0,41 €
	Infermiere	0,41 €
	Operatore socio-sanitario	0,36 €

Fonte: Dati forniti dal Controllo di Gestione

Il costo del lavoro, nella gran parte delle aziende che producono servizi, è la voce più rilevante. I rapporti di lavoro in ambito sanitario sono particolarmente rigidi dal momento che l'organico di ciascun reparto deve essere adeguato a garantire l'espletamento di tutte le funzioni necessarie. Per questa ragione nelle aziende sanitarie il costo del personale rappresenta circa il 50% del totale dei costi.

Anche per quanto riguarda le attrezzature sanitarie utilizzate siamo di fronte a dei costi indiretti. Tra i macchinari individuati abbiamo i seguenti: Colonna endoscopica; Tubo flessibile; Iniettore di Co2; Lavaendoscopio. Per poter determinare quanto queste impattano sul costo complessivo della prestazione è necessario prendere in considerazione 2 aspetti. In primo luogo, è importante distinguere tra le attrezzature di base, le quali vengono

utilizzate per l'erogazione di più prestazioni oltre che quella in esame, e i macchinari dedicati che vengono utilizzati esclusivamente per la produzione di EGDS. Nel caso specifico, riconosciamo tra le attrezzature di base la colonna endoscopica e l'iniettore di Co2; mentre riconduciamo alle attrezzature dedicate il videogastroscoPIO e la lava endoscopi, che prevede un ciclo di alta disinfezione per ogni procedura eseguita. Questo rileva ai fini della valutazione dell'impatto di ciascuna attrezzatura sulla singola prestazione di EGDS. Infatti, nel primo caso (attrezzature di base), il valore annuo del macchinario è stato diviso per il totale delle prestazioni erogate dal reparto nell'anno in questione; mentre nel secondo caso il valore annuo è stato attribuito solo alle prestazioni che prevedono l'utilizzo del macchinario dedicato. Il valore annuo viene calcolato dal sistema di cui dispone il Controllo di Gestione in base agli ammortamenti previsti per ciascuna attrezzatura. Da ciò risulta quanto riassunto in Figura 13. Nella colonna "cespite" sono elencati i codici identificativi di ciascuna attrezzatura, mentre nelle colonne a seguire vi sono ulteriori informazioni contabili, tra cui la data di acquisto del cespite e il costo totale. In prossimità della colonna endoscopica *Olympus Exera III* non si rileva alcun valore in quanto il costo totale è già stato completamente ammortato.

Figura 13. Costo delle attrezzature per EGDS.

Cod. 45.16	Cespite	Descrizione	Cl. Merceologica	Fattore Produttivo	Data acquisto	Costo totale	Valore 2019	Costo per prest.
ATTREZZATURE	M000060339	Olympus Exera III	DG03	Dispositivi per endoscopia degestiva	28/01/2011	37.200,00 €	-	0
	M000075792	VideogastroscoPIO Olympus GIF-H190	DG03	Dispositivi per endoscopia degestiva	10/02/2016	22.789,53 €	4.557,91 €	3,41 €
	M000086519	Iniettore Co2 Cantel	DG03	Dispositivi per endoscopia degestiva	23/01/2019	2.562,00 €	256,20 €	0,05 €
	M000070655	Lavaendoscopia Soluscope SERIE 4	DG03	Dispositivi per endoscopia degestiva	01/04/2016	16.650,60 €	3.330,12 €	2,49 €
Totale							5,954054726	

PRESTAZIONI 2019 SD	45.13 + 45.16	Tutte le prestazioni
P.Interni	256	496
P.Esterni	1081	4226
Totale	1337	4722

Fonte: Dati forniti dal Controllo di Gestione

L'utilizzo delle attrezzature, quindi, incide sul valore della singola prestazione di EGDS per un volume pari a 5,95€. L'ammontare della voce relativa agli ammortamenti rappresenta, idealmente, il valore del deperimento economico annuale dei cespiti, ovvero i beni strumentali

all'attività dell'azienda, la cui vita utile ha normalmente una durata pluriennale. Tra questi rientrano quelli che in contabilità finanziaria sono definiti "beni mobili del patrimonio" e sono, ad esempio: impianti, attrezzature sanitarie, automezzi, mobili e arredi, attrezzature informatiche, etc. Il costo degli ammortamenti viene spesso trascurato dagli operatori a causa dello strano regime contabile al quale sono sottoposti.

Infine, facciamo riferimento ai costi generali, i quali presentano un ampio margine di variabilità. Quando parliamo di costi generali ci riferiamo alle spese relative all'elettricità, pulizie, rifiuti, riscaldamento, ecc. Una tecnica per attribuire il peso di tali costi alla singola prestazione si basa sul calcolo del costo annuo diviso i metri quadri totali dell'azienda ospedaliera. Tuttavia, seguendo i precedenti lavori e in accordo con il D.M. Sanità del 15/04/1994 si ritiene attribuire un peso ai costi generali pari al 20% del costo della produzione.

A questo punto, ricostruendo il processo secondo la logica ABC, analizziamo il costo di ciascuna fase.

- Accettazione → il primo momento coinvolge un coadiutore amministrativo, il quale si occupa di registrare il paziente e il tempo stimato è di 5 minuti (cfr. Linee Guida SIED). In questa fase le risorse utilizzate sono unicamente di cancelleria (computer, fogli, ecc.);
- Approntamento della sala → il luogo in cui verrà erogata la prestazione endoscopica viene predisposta e questo compito vede coinvolto l'infermiere e il tempo stimato è di circa 5 minuti.
- Esecuzione dell'esame → questa fase prevede il coinvolgimento di un medico endoscopista e 2 infermieri (uno a supporto del medico e un altro che tiene monitorati i parametri vitali del paziente). La durata media stimata (tempo tecnico) è di 40 minuti, anche se questo valore può più o meno variare.
- Refertazione e *reprocessing* → questi due momenti possono svolgersi in concomitanza e vedono impiegati per 5 minuti il medico dal lato della refertazione e l'Operatore Socio-Sanitario nella fase di *reprocessing*.

Tutto ciò è riassunto in maniera analitica nella seguente tabella, in cui si può vedere il costo complessivo di ciascuna fase e per ciascuna voce.

Figura 14. Fasi e costi

	FASE 1 Accettazione	FASE 2 Approntamento sala	FASE 3 Esecuzione esame	FASE 4 Refertazione e reprocessing	TOTALE PER VOCE
Personale	1,35 €	2,05 €	63,40 €	5,20 €	72,00 €
Materiali	0	0	22,90 €	0	22,90 €
Attrezzature	0	0	3,46 €	2,49 €	5,95 €
TOTALE PER FASE	1,35 €	2,05 €	89,76 €	7,69 €	100,85 €

Fonte: Elaborazione dati UOC Controllo di Gestione Ulss 4

Il risultato ottenuto si incrementa poi del 20% per i costi generali. Il totale quindi (100,85€) si dovrà incrementare del 20% (20,17€), per un totale di 121,02€.

Risultati

Lo studio presentato ha illustrato una sperimentazione dell'approccio *Activity-Based Costing* relativamente ad una procedura ambulatoriale molto semplice. Tuttavia, molti studi hanno dimostrato come questa metodologia, se estesa a interventi più complessi, può avere elevate potenzialità dal punto di vista dell'analisi, come ad esempio nello studio condotto dall'AIES⁹⁵ avente ad oggetto la determinazione del costo dell'intervento chirurgico in laparoscopia⁹⁶.

In merito al progetto presentato si può giungere ad alcune conclusioni.

In primo luogo, possiamo sostenere che una prestazione di esofagogastroduodenoscopia con biopsia rivolta ad utenti esterni prevede un assorbimento di risorse pari a circa 121,00€. Se facciamo riferimento al

⁹⁵ Associazione Italiana di Economia Sanitaria.

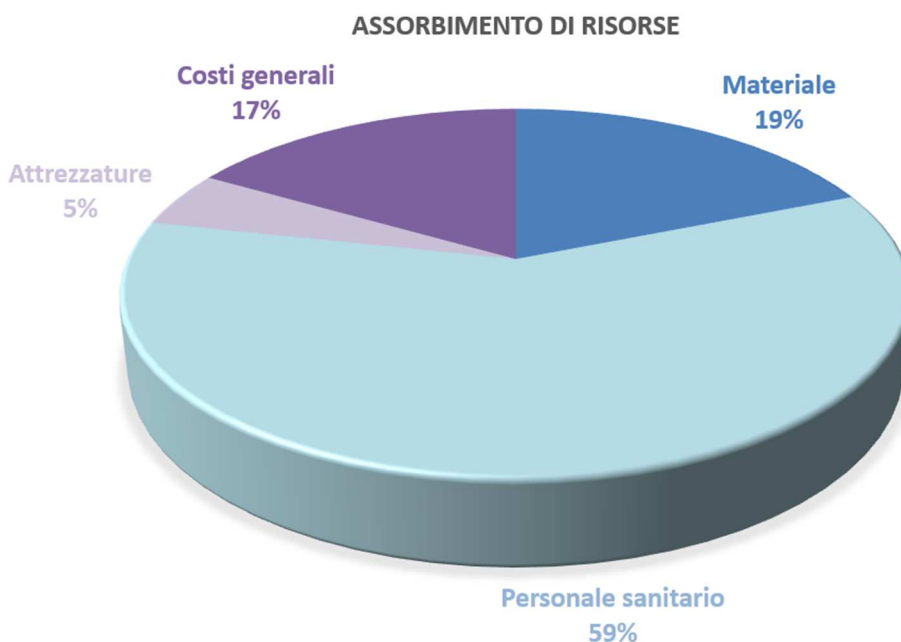
⁹⁶ Cinquini L., Miolo Vitali P., Pitzalis A., Campanale C., (2007), *Il costo dell'intervento chirurgico in laparoscopia con L'activity-Based costing*, working paper presentato al 12° convegno annuale AIES "Priorità ed equità nelle scelte di politica sanitaria", Scuola Superiore Sant'Anna of Pisa, Laboratorio MeS.

Nomenclatore Tariffario e alle riflessioni in merito precedentemente affrontate, nel caso in cui il MMG prescriva al paziente la prestazione 45.16, la tariffa di rimborso sarà pari a 96,35€, la quale però – se ragioniamo in un’ottica di copertura dei costi – non è in grado di far fronte alle spese effettivamente sostenute per l’erogazione della prestazione. Dall’altra parte, se il medico prescrittore prescrive la prestazione 45.13 e il medico endoscopista ritiene di effettuare anche la biopsia integrando il codice della prestazione, il costo del rimborso sarà pari a 136,25€. In quest’ultimo caso quindi si può ritenere che il costo sostenuto dall’Azienda Sanitaria sia abbondantemente coperto.

Questo a dimostrazione che il sistema della tariffazione di rimborso nel nostro paese è avvenuto in assenza di informazioni precise e puntuali relativamente alle prestazioni oggetto di tariffazione, e questo ha comportato uno squilibrio non indifferente tra i costi sostenuti dall’Azienda Sanitaria e le tariffe di rimborso relative ad alcune prestazioni. In alcuni casi, infatti, lo squilibrio è favorevole nel senso che la tariffa è superiore ai costi sostenuti, in altri casi invece lo squilibrio è sfavorevole nel senso di una tariffa inferiore ai costi sostenuti. Di qui l’esigenza di prevedere un costante aggiornamento delle tariffe in vigore che sia basato su analisi concrete e quindi la proposta del modello organizzativo di cui al capitolo successivo.

L’altra riflessione che si può fare riguarda il volume di assorbimento delle risorse destinato alle singole voci (materiali, personale, attrezzature, costi generali). In base all’analisi fatta quindi i costi possono essere riassunti e rappresentati come nel grafico a seguire.

Figura 15.



Fonte: Elaborazione dati Controllo di Gestione

Senza altro ciò che emerge è come il volume di assorbimento di risorse sia per la maggior parte destinato al personale sanitario, mentre la voce che ha un impatto minore sul costo finale della prestazione è quella relativa alle attrezzature. Ciò che è necessario sottolineare però è che in una prestazione come quella analizzata, non vi è margine di miglioramento dal punto di vista dell'assorbimento delle risorse, dal momento che, come predisposto dalle linee guida del SIED, l'organico minimo necessario in termini di personale sanitario impiegato è quello che è stato preso in esame. Ciò sta a significare che si potrebbe anche pensare di ridurre il numero degli infermieri impiegati nella procedura da 2 a 1, ma questo potrebbe andare a compromettere la qualità della prestazione, la quale prevede che ciascuna figura sanitaria assolva dei compiti ben precisi. Probabilmente, applicando un'analisi di questo genere su larga scala, emergerebbe che in alcune procedure si potrebbero ridurre o sostituire alcune figure sanitarie grazie all'innovazione tecnologica che, tra i vari vantaggi, ha consentito in molti casi di rendere le procedure cliniche più semplici e meno invasive. In via generale, comunque, il contenimento del costo deve agire sui costi variabili attraverso un uso più

attento dei materiali di consumo e una maggiore attenzione al rapporto qualità prezzo che si può raggiungere ad esempio ricorrendo in maniera più massiccia alle gare.

Riflessioni conclusive

Questo lavoro, oltre a condurre a dei risultati sicuramente interessanti, ha anche sollevato alcuni problemi e posto dei quesiti.

La prima riflessione in merito è relativa al problema dell'inefficienza che tocca la valutazione relativa alle attrezzature e al personale sanitario. Nell'analisi inerente ai macchinari, il lavoro fatto è stato quello di dividere l'ammortamento annuo di ciascun macchinario per il numero di prestazioni erogate che prevedono l'utilizzo dello stesso. Tuttavia, operando in questo modo non viene preso in considerazione un aspetto molto importante, ovvero la possibilità che si verifichi un guasto ad un'attrezzatura piuttosto che la sospensione temporanea dell'erogazione delle prestazioni, ad esempio. Tutte queste situazioni comportano di fatto l'inattività della macchina la quale, durante questo tempo in cui il suo funzionamento è stato sospeso, avrebbe potuto contribuire all'effettuazione delle procedure. Lo stesso ragionamento può essere traslato anche per quanto riguarda il personale sanitario: se un'attrezzatura per qualche motivo dovesse non funzionare e quindi non fosse possibile effettuare una procedura endoscopica, l'*équipe* sanitaria che avrebbe dovuto erogare la prestazione non sarà impiegata in quel modo, ma utilizzerà il tempo in modo diverso, non rimarrà inattiva. Queste sono tutte situazioni che se non vengono prese in considerazione non ci permettono di tracciare e rilevare le inefficienze dal momento che esse vengono di fatto distribuite sulle altre procedure che il reparto eroga. Tale problema emerge in quanto siamo in presenza di risorse condivise le cui inefficienze non sono rilevabili. Diverso è invece il caso dei materiali in quanto per ciascuna procedura vi è un consumo diretto degli stessi e ciò non genera problemi di inefficienza. Per ovviare quindi a questo

problema potrebbe essere utile ragionare in termini di produzione *standard* e produzione effettiva, la cui differenza sarebbe in grado di dare un volume alle inefficienze. Ci si può chiedere quindi quale sia la produzione che si prevede di realizzare nell'arco di un anno e andando quindi a fare un confronto con la produzione effettiva. Tuttavia, questo ragionamento deve essere riferito a tutte le prestazioni erogate dal reparto e non alla singola procedura: se nel reparto di Gastroenterologia il prodotto fosse solo l'EGDS allora questo avrebbe senso; ma dal momento che le prestazioni sono varie e articolate, non è possibile misurare l'inefficienza relativa alla sola procedura oggetto di studio. Questo perché l'infermiere che assiste il medico durante una procedura di EGDS con biopsia, può anche assistere lo stesso medico durante una colonscopia, ad esempio. Quindi le inefficienze ci sono, ma non è così semplice definire le modalità con cui tracciarle.

Una soluzione potrebbe essere l'utilizzo dei costi *standard* che, secondo la legge del 6 agosto 2008, sono finalizzati alla definizione delle tariffe, le quali devono identificare l'assorbimento di risorse per prodotto. In questo modo, il responsabile di ciascuna unità produttiva può e deve verificare se i propri costi di produzione sono coerenti o si discostano e in che misura dai costi *standard*. Uno scostamento rispetto a questi ultimi deve essere analizzato e spiegato: se i costi sono maggiori si presume che vi siano nascoste delle inefficienze; viceversa, se i costi sono minori sta a significare che la procedura può essere considerata una *best practices* e può eventualmente essere diffusa ad altre prestazioni. Tuttavia, una volta individuata l'inefficienza è importante estendere l'analisi ed approfondire quale possa esserne la fonte o le cause che possono essere di vario tipo: dalla competenza degli operatori all'obsolescenza delle attrezzature che non permettono di organizzare il lavoro in modo efficiente (oltre che sicuro ed efficace).

Oltre al problema dell'inefficienza vi è quello dell'appropriatezza, che va ad incidere sulla variabilità della domanda rispetto allo stesso problema di salute. La peculiarità del sistema sanitario rispetto al settore privato è che l'efficienza di un reparto non è determinata da un elevato volume di

prestazioni erogate: se nel corso dell'anno il reparto di gastroenterologia di San Donà eroga 500 EGDS con biopsia non significa che sia più efficiente del reparto di un altro ospedale che ne ha erogate 300 anzi, ci si pone in merito un quesito molto importante: tutte le 500 EGDS erano realmente necessarie o sono servite solo a far figurare una miglior efficienza dei reparti? È questo il problema dell'appropriatezza. Tra le fonti di inappropriatazza vi è il problema già anticipato sulla motivazione e preparazione dei prescrittori (MMG o specialista ambulatoriale che prescrive una prestazione), il quale comporta da un lato lo sperpero di risorse e dall'altro anche un rischio per il paziente-utente. Sarebbe importante quindi fare in modo che i medici di medicina generale si interfaccino direttamente con gli operatori ospedalieri sull'appropriatezza e la correttezza di certe prescrizioni.

Oltre a questo, vi è il problema del "difensivismo" medico, che si stima essere la ragione del 10% della spesa sanitaria⁹⁷. In particolare, le ragioni principali della medicina difensiva si riscontrano nella legislazione sfavorevole per il medico; il rischio di essere citato in giudizio; lo sbilanciamento del rapporto medico-paziente (eccessive richieste, pressioni, aspettative da parte del paziente o dei familiari).

Infine, l'analisi sopra esposta ci permette di andare a capire quanto sia economicamente conveniente o meno erogare prestazioni di endoscopia digestiva come sistema di prevenzione o meno. L'esame endoscopico, infatti, contribuisce a gestire molte malattie croniche riacutizzanti o a possibile evoluzione in senso degenerativo mediante controlli endoscopici periodici affiancati se necessario da altre indagini diagnostiche o di laboratorio. Ecco che questa viene riconosciuta come metodica per la prevenzione dei tumori che colpiscono l'apparato digerente (vd. La colonscopia nello *screening* del cancro del colon retto).

⁹⁷ Fonte Commissione parlamentare d'inchiesta sugli errori sanitari (https://www.salute.gov.it/imgs/C_17_notizie_1994_listaFile_itemName_0_file.pdf).

4. Modello organizzativo per l'analisi dei costi delle Aziende Sanitarie: un punto di partenza

Lo studio del caso presentato nel capitolo precedente rappresenta un esempio significativo della rilevanza attribuita all'attività di analisi dei costi e dei processi di controllo degli stessi. Le ragioni di questa manifesta esigenza sono molteplici: un sistema come quello descritto consente non solo la determinazione delle tariffe, ma costituisce anche uno strumento per svolgere attività di validazione economica e permette alle aziende sanitarie di valutare in modo costante la propria *performance* anche in un'ottica di confronto con le altre strutture. Oltre a questo, un tale approccio consente anche di individuare le *best practices* implementate dalle aziende sanitarie, che possono essere diffuse e applicate su larga scala. Tutto ciò di cui si è discusso in questo elaborato vede come soggetto quella che gli studiosi chiamano *tecnostuttura*, ovvero l'insieme di tecnici, esperti e professionisti che esercitano il potere decisionale all'interno di una azienda. Questo concetto viene delineato per la prima volta nel 1968 dall'economista statunitense J.K. Galbraith⁹⁸, il quale sostiene che con la crescita delle dimensioni dell'azienda, il processo decisionale ha subito un passaggio nelle mani di coloro che detengono le capacità tecniche e di pianificazione, ovvero la classe manageriale. In aggiunta, Mintzberg nel 1975⁹⁹ ha incluso nel concetto di *tecnostuttura* anche gli analisti ovvero coloro che non sono coinvolti in modo diretto nel flusso produttivo, ma lo influenzano con la finalità di rendere il lavoro di altri più efficace. Essi, pertanto, sono le figure deputate allo svolgimento di attività di pianificazione e programmazione. Le riflessioni in merito sono quindi fondamentali al punto tale da aver condotto la Regione Veneto a riflettere su come affrontare questi aspetti. A tal proposito si proverà brevemente a descrivere la proposta di un *team*

⁹⁸ J.K. Galbraith (1968), *Il nuovo stato industriale*, Einaudi.

⁹⁹ Mintzberg H., *The manager's job: folklore and fact*, «Harvard Business Review», 1975, 53, 4.

dedicato previsto da alcuni documenti di lavoro elaborati dalle direzioni generali e non direttamente citabili.

La Regione riconosce l'esigenza di istituire una struttura che funga da supporto a tali attività di controllo e garantisca il periodico aggiornamento delle tariffe. Questo *team* opererà nel contesto regionale, all'interno degli uffici deputati al controllo e alla programmazione sanitaria, in modo tale da poter disporre del sistema di contabilità analitica regionale. Infatti, visti i vari mutamenti che si sono susseguiti dal punto di vista contabile, economico e finanziario, si ritiene che anche il contesto organizzativo necessiti di un adeguamento in termini di innovazione. Il gruppo che andrà ad occuparsi di queste attività di analisi dei costi/valutazione economica/*best practices* dovrà possedere determinate caratteristiche al fine di rispondere alle esigenze attuali e concrete dell'organizzazione sanitaria. L'importanza di questa squadra di lavoro risiede, a parere di chi scrive, nell'assenza di gerarchie di ruoli e responsabilità. Infatti, una delle tendenze attuali che costituisce anche una grande sfida per le organizzazioni presenti sul territorio, consiste proprio nell'appiattimento della gerarchia che viene sostituita da gruppi dotati di una certa autonomia (contrariamente alle tradizionali strutture organizzative).

In primo luogo, è essenziale identificare quali siano le figure che andranno a comporre questo *team* e, in particolare, si ritiene che la loro formazione sia l'aspetto principale da prendere in considerazione: gli esperti e gli analisti dovranno possedere delle competenze professionali approfondite e differenziate. La specializzazione richiesta, pertanto, dovrà essere universitaria o post-universitaria e le conoscenze acquisite dovranno comprendere anche i processi, le metodiche e tecniche di *cost accounting*. Gli esperti dovranno essere competenti e saper operare tra l'altro, all'interno di settori attinenti all'ambito economico, statistico e di ingegneria gestionale. Tuttavia, si riconosce un altro aspetto che non può essere trascurato. Come già evidenziato e riscontrato durante l'attività di tirocinio svolta, uno dei più grandi ostacoli è relativo alla difficile comunicazione tra figure professionali dotate di competenze diametralmente opposte.

Potrebbe risultare infatti molto complesso far dialogare un professionista sanitario con un esperto economista, in quanto da un lato l'economista non può conoscere e comprendere le necessità e le ragioni del professionista clinico; dall'altro anche il medico non ha le competenze economiche ma soprattutto non possiede gli strumenti idonei per fare una valutazione e per avere una piena consapevolezza del valore economico delle risorse che utilizza e di cui dispone. Quindi si ritiene necessaria l'importanza di includere all'interno di questo gruppo di lavoro delle figure "moderatrici" che siano in grado di interpretare e far dialogare tra loro le parti, in modo tale da far convergere i due mondi. Per questo fine si ritiene indispensabile una formazione approfondita e dedicata.

Oltre all'aspetto tecnico e professionale, il mondo del lavoro in via generale richiede tra le *soft skills* che devono essere possedute dal lavoratore la capacità di lavorare in gruppo, la comunicazione efficace e una buona predisposizione verso il *problem solving*, soprattutto in un contesto in cui non vi sono gerarchie predefinite come nel caso del *team* che si sta presentando. Per queste ragioni le attitudini di ciascun componente sono rilevanti poichè è richiesto un certo livello di cooperazione e collaborazione per cui questo aspetto non può essere tralasciato.

Le caratteristiche principali del gruppo di esperti saranno la multiprofessionalità e l'interdipendenza. Con multiprofessionalità si intende la variabilità della natura delle figure che la compongono, che consente di perseguire dei risultati predefiniti prendendo in considerazione tutti gli aspetti che li possono influenzare. Per interdipendenza invece si fa riferimento al fatto che ciascuna figura è indispensabile al raggiungimento degli obiettivi e allo stesso tempo nessun componente del *team* può perseguire i risultati da sola in modo autonomo. Tutte le competenze degli esperti pertanto saranno necessarie per la realizzazione del fine ultimo. A tal proposito risulta fondamentale la definizione di un altro aspetto, ovvero il riconoscimento di un obiettivo comune. Tutti i componenti del gruppo dovranno avere ben chiari non solo i principi che orientano l'attività dell'organizzazione nel suo complesso, ma anche e soprattutto il risultato

che si vuole raggiungere oltre che le ragioni per cui si sta svolgendo quel determinato tipo di attività. Di volta in volta quindi l'obiettivo deve essere definito e preciso.

Un aspetto chiave che costituisce, a mio avviso, uno degli elementi innovativi dell'individuazione di questo gruppo, è la relazione diretta con i destinatari dell'analisi, ovvero i professionisti sanitari. Tale scopo può essere perseguito attraverso la creazione di una rete che fornisca un supporto non solo alla programmazione a livello regionale, ma anche alle singole aziende sociosanitarie dislocate nel territorio. In virtù della creazione di questa rete sarà possibile, laddove vi sia un interesse da parte del team, interfacciarsi direttamente con i responsabili dipartimentali o i direttori di struttura al fine di individuare i punti di forza e di debolezza di ciascuna Unità Operativa Complessa (UOC) o Unità Operativa Semplice Dipartimentale (UOSD), qual è il volume di procedure erogate, piuttosto che la necessità o esubero di materiali e attrezzature. Tale integrazione e confronto con i professionisti sanitari non sarà solo nei confronti del personale ospedaliero, ma anche con i MMG operanti sul territorio, e questo consentirà di ovviare alla difficoltà riscontrata relativamente al prescrittore delle prestazioni attraverso un più corretto utilizzo dello strumento della prescrizione. Per fare questo sarà necessario prevedere dei corsi di aggiornamento rivolti ai medici di base, i quali sono talvolta considerati marginalmente rispetto al SSN in senso stretto.

Trattandosi di un gruppo che opera in maniera diretta e a stretto contatto con il sistema deputato al controllo e la programmazione all'interno di un'Azienda Sanitaria, si riconosce all'interno del fabbisogno tecnologico la predisposizione di sistemi e *database* che consentano di raccogliere e trattare le informazioni e i dati raccolti, anche attraverso una piattaforma accessibile dalle varie strutture sanitarie, in modo da mettere sempre a disposizione le risorse condivise. Il sistema di contabilità analitica proprio del sistema di controllo di gestione, oltre che tutte le informazioni elaborate dal controllo di gestione stesso, saranno a disposizione di questo organo. Tale fabbisogno tecnologico dovrà essere supportato anche da un adeguato

sistema di aggiornamento per stare al passo con l'evoluzione, ma che consente anche di analizzare altri contesti organizzativi, sia nazionali sia internazionali (tenendo sempre presente la specificità del nostro modello sanitario).

Le attività e gli obiettivi che il *team* sarà chiamato a perseguire verteranno su vari ambiti, tra cui i seguenti.

- 1) Misurazione dei costi delle prestazioni: come affrontato nel capitolo precedente, è stato messo in luce che non è così banale e semplice definire il costo in termini di assorbimento di risorse di una prestazione sanitaria. Ci sono molte variabili che è opportuno prendere in considerazione e che possono influire nella determinazione del costo.
- 2) Definire politiche di *make or buy*: questa attività è frutto di un'analisi che mette a confronto l'azienda come produttore e come acquirente. Attraverso questa valutazione ciascuna Azienda Sanitaria potrà definire se è più economicamente vantaggioso produrre internamente un certo servizio quale l'erogazione di una prestazione, o piuttosto rivolgersi ad un acquirente esterno.
- 3) Aggiornamento delle tariffe almeno ogni 3 anni: come previsto dal legislatore, un *team* dedicato sarebbe in grado di svolgere attività relative al monitoraggio e aggiornamento periodico delle tariffe in vigore in ciascuna regione.
- 4) Sperimentazione di nuove metodologie per la gestione dell'azienda/supporto ai processi decisionali: il gruppo che si vuole costruire tra le varie attività avrà anche la funzione di sperimentazione di modelli che siano adeguati al sistema sanitario e che permettano di perseguire sempre gli obiettivi di efficienza, efficacia ed economicità. Il sistema sanitario non è statico ma dinamico, per questo anche la sperimentazione è un momento molto importante.
- 5) Revisione periodica delle procedure/prestazioni obsolete: le innovazioni tecnologiche consentono di avere un sempre maggior grado di avanzamento della medicina, per questo le procedure si evolvono o vengono sostituite da metodiche più avanzate. Sarà

compito di questo gruppo di lavoro, grazie anche alle competenze mediche che lo compongono, tenere monitorato l'elenco di prestazioni e servizi che vengono erogati da ciascun reparto in modo tale da tenere aggiornato l'elenco attraverso l'eliminazione delle procedure più obsolete.

Le analisi svolte da questo organo permetteranno di agire e compiere scelte in merito ad aspetti quali: la tariffazione, le politiche di *make or buy*, il *pricing* dei servizi o gli *standard* nell'acquisto e impiego dei fattori produttivi.

In base a quanto emerso durante il progetto di tirocinio e la stesura del presente lavoro, si ritiene che l'aspetto più innovativo sia che queste figure andranno a svolgere non solo attività di pianificazione, controllo e analisi, ma soprattutto di ricerca in ambito di *cost accounting*, proponendo modelli che siano sempre più rappresentativi della realtà e che consentano anche di svolgere attività di sperimentazione. Un esempio di ciò che si vuole intendere è rappresentato dal progetto It.DRG di cui si parlerà nelle pagine a seguire.

Per rendere tutto ciò possibile è indispensabile che il gruppo non sia un mero organo burocratico facente parte del sistema aziendale e volto a espletare mansioni predefinite e cicliche, ma un *team* dinamico con il quale interfacciarsi, in grado di fornire informazioni utili per apportare un cambiamento nella gestione aziendale. Per questo è fondamentale il confronto costante con i professionisti della sanità: deve essere sfatato il mito secondo il quale controllo significa imposizione o giudizio. Per queste ragioni, questa sorta di "cabina di regia" istituita a livello regionale dovrà fare in modo che sia garantito anche un dialogo a partire dalle singole aziende. Questo permetterà di raccogliere tutte le informazioni e le analisi fornite dalle aziende per poter fare una valutazione su larga scala al fine di evidenziare e risolvere i punti deboli del sistema sanitario regionale e implementare invece le *best practices*.

Tra le criticità con cui il *team* sarà chiamato a confrontarsi vi è anche il problema dell'appropriatezza, più volte emerso. In particolare, infatti si era sottolineato, l'aspetto della classificazione delle prestazioni sanitarie

erogate, e si è riconosciuta l'esigenza primaria di innovazione e aggiornamento costante del relativo tariffario. Ciò che è stato analizzato però riguarda appunto le prestazioni specialistiche ambulatoriali, le quali possono essere individuate e valutate da un punto di vista economico. Più complessa è invece la valutazione economica dei DRG, dal momento che ciascuno di questi comprende al suo interno una serie di prestazioni differenti e mai uguali tra loro. È proprio nell'ambito dei DRG che è in corso un progetto nato, a livello nazionale, con l'intento di innovare le varie classificazioni per evitare di compiere valutazioni errate o poco precise a priori.

Il sistema dei DRG di importazione statunitense è stato adottato nel nostro paese a partire dal 1993. Il DM del 18 dicembre 2008 aveva previsto *l'aggiornamento dei sistemi di classificazione adottati per la codifica delle informazioni contenute nella scheda di dimissione ospedaliera e per la remunerazione delle prestazioni ospedaliere*. In particolare, l'art. 3 di tale decreto avrebbe stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio del 2009 tale classificazione avrebbe dovuto essere aggiornata ogni due anni. Tuttavia, questo non è avvenuto: nel 2013 alcune regioni hanno adottato le tariffe ministeriali, ma dal 2012 nessuno ha provveduto all'aggiornamento dei tariffari nazionali. Quindi, di fatto, il sistema di remunerazione vigente in Italia, nonostante sia basato su analisi dei costi effettuate presso ospedali italiani, risente molto ancora oggi delle caratteristiche tipiche della realtà statunitense.

È proprio per far fronte a questa criticità del sistema che nasce il progetto It.DRG, la cui genesi è da ricercare nel progetto Mattoni approvato nel dicembre del 2003 (www.mattoni.salute.gov.it). La finalità di questo approccio è di realizzare una revisione dei sistemi di classificazione di interventi, diagnosi e procedure utilizzate all'interno della SDO oltre la revisione dei sistemi di codificazione dei ricoveri ospedalieri (DRG). Inoltre, si vuole predisporre un nuovo sistema di pesature delle prestazioni ospedaliere. Tale progetto è coordinato dalla Direzione Generale della Programmazione Sanitaria del Ministero della Salute e dalla Regione Emilia-

Romagna, come Regione capo-fila. In particolare, gli obiettivi specifici prevedono la ripianificazione e riorganizzazione del sistema di codifica delle prestazioni sanitarie e ricoveri ospedalieri, e la predisposizione di un nuovo sistema di pesature delle prestazioni ospedaliere in base e in relazione all'assorbimento e un adeguamento degli strumenti informativi e formativi. Questo sistema costituisce un'innovazione dal momento che prevede una revisione totale del modello di classificazione delle prestazioni ospedaliere e specialistiche, e implica un modello non più di derivazione americana (DRG), ma di matrice italiana. Dopo 20 anni dal momento in cui l'Italia ha introdotto il sistema dei DRG per la remunerazione delle prestazioni ospedaliere, quindi si rivede il sistema di *governance* del nostro SSN e in particolare ci si orienta verso l'autonomia in materia di classificazione delle prestazioni stesse.

Il progetto è organizzato in quattro Gruppi di Lavoro, ciascuno dei quali corrisponde a una componente del nuovo sistema di misurazione e sono relativi a:

- sistema di classificazione e codifica delle diagnosi;
- sistema di classificazione e codifica delle procedure e degli interventi;
- sistema di classificazione dei ricoveri;
- sistema dei pesi (costi) relativi.

Gli ospedali del SSN sono direttamente coinvolti nel progetto, ma nello specifico sono stati selezionati 20 ospedali che collaborano da un lato fornendo dati analitici sui profili di assistenza; dall'altro saranno i primi a testare nel proprio contesto organizzativo e assistenziale le nuove classificazioni proposte dal progetto It.DRG. Tali ospedali sono stati selezionati in base alle disponibilità di sistemi informativi gestionali e professionalità adeguate. In un secondo momento, tenendo presenti i criteri di efficienza, qualità e appropriatezza vengono selezionati altri ospedali in modo tale da applicare e implementare lo studio su larga scala.

Il progetto ha preso avvio nel corso del biennio 2011-2012 (Fase di avvio), in cui sono stati condivisi criteri, strumenti e modalità da adottare per lo svolgimento del progetto. Nel 2013 è iniziata la fase sperimentale e i quattro Gruppi di lavoro hanno iniziato la propria attività che si è conclusa entro il

2016, anno in cui sono messe a disposizione le versioni prototipali sviluppate nel corso della fase sperimentale. L'ultima fase coincide con il monitoraggio e la gestione del nuovo sistema attraverso l'istituzione di una struttura permanente di matrice nazionale. I risultati di questo progetto hanno visto una modifica clinica italiana della classificazione internazionale delle malattie (ICD-10-IM¹⁰⁰) che va ad integrare la versione dell'OMS (ICD-10-OMS). Questa nuova classificazione prevede un aumento di codificazioni relative a traumatismi, patologie, o altri motivi di ricorso ai servizi sanitari, da 12.435 a 19.031. Un altro aspetto innovativo riguarda la CIPI¹⁰¹, la quale prevede anch'essa un incremento dei codici da 3.700 a 5.400.

È inoltre, in fase di sperimentazione una nuova classificazione dei ricoveri in Italia (denominata appunto It.DRG) che prevede 369 DRG rispetto ai 538 attualmente in uso. Infine, è stato sviluppato un modello di *case-mix costing* e un sistema informativo che consenta di determinare un sistema di pesi attribuibili ai vari DRG.

Le potenzialità di questo progetto si estrinsecano nel lungo periodo andando oltre la mera sfera sperimentale, grazie all'istituzione di una struttura permanente di *governance*. Un sistema come questo costituirebbe quindi una potenzialità anche per il sistema delle prestazioni ambulatoriali dal momento che il problema dell'appropriatezza riguarda specificamente queste ultime piuttosto che i DRG, per i quali vige un sistema molto più complesso.

¹⁰⁰ International Classification of Diseases, rev.10, Italian Modification.

¹⁰¹ Classificazione Italiana delle Procedure e degli Interventi.

Conclusioni

Il lavoro presentato ha affrontato alcuni dei temi più ostici nella gestione del sistema sanitario regionale. Il caso aziendale proposto, oltre a fornire un esempio di applicazione di un approccio innovativo di analisi e valutazione dei costi a supporto della contabilità analitica, ha messo in luce molti aspetti critici che generano inefficienze e minacce per l'intero sistema sanitario regionale.

In primo luogo, si riscontra la difficoltà di applicare le metodologie di *management* aziendale in un ambito così complesso come la sanità, anche se questo fa parte del cambiamento radicale proprio nella cultura e nella logica dei *controller*, ma soprattutto dei professionisti sanitari. La metodologia di ABC non ha la pretesa di essere l'approccio di riferimento in grado di meglio rappresentare la realtà ma, in questo elaborato, vuole piuttosto fornire un esempio dell'importanza di applicare un metodo innovativo di valutazione economica, inteso non tanto come punto di arrivo, ma parte di un processo dinamico e in costante evoluzione. Da qui nasce l'esigenza regionale, certamente condivisibile per i motivi appena citati, di dedicare un *team* che si occupi di innovazione nella gestione del sistema e che sia in grado di svolgere attività di analisi dei costi volte a perseguire obiettivi di economicità ed efficienza senza trascurare l'aspetto della qualità dei servizi che deve essere garantita agli utenti-pazienti.

Un altro aspetto che è emerso riguarda la "rigidità" della spesa sanitaria che non consente di agire e ragionare in termini di contenimento della stessa. Nello specifico, è emerso che la voce di spesa più rilevante è quella destinata al personale sanitario, che possiamo considerare un costo fisso dal momento che sono i CCNL a regolare il trattamento economico dei professionisti della sanità. Inoltre, si tratta di una componente svincolata dal volume di attività dell'azienda che, allo stesso tempo, ne influenza notevolmente l'andamento della spesa. Infatti, nell'analisi della prestazione di EGDS si è rilevata un'incidenza della spesa per il personale pari a circa il 60% sul totale, e si è

visto come non sia possibile agire su questa voce per attuare un contenimento dei costi.

Tuttavia, anche il problema della non appropriatezza delle cure rappresenta uno sperpero delle risorse che vengono messe a disposizione della sanità ma, a differenza della spesa per il personale, in questo caso si può pensare di agire, attraverso specifiche azioni, per arginarne l'eccessivo utilizzo. Per far fronte a questa criticità da un lato occorre sensibilizzare la cittadinanza e renderla consapevole dei costi generati da ogni prestazione erogata; dall'altro lato però potrebbe essere forse più determinante rivolgersi in modo diretto ai MMG i quali spesso non hanno la corretta percezione dei costi che ogni prescrizione relativa a una prestazione possa generare. L'EGDS e la colonscopia, i casi citati nel presente elaborato, rientrano proprio tra le prestazioni di cui si rileva un forte indice di "abuso" e da ciò deriva che molte di queste vengono erogate inutilmente. Oltre ai costi, questo comporta una serie di ulteriori conseguenze negative: per il paziente, in primo luogo, in quanto trattandosi di esami invasivi, anche se in bassa percentuale, potrebbero comportare delle complicanze; in secondo luogo, questo genera l'allungamento delle liste d'attesa, aspetto che caratterizza il nostro sistema sanitario pubblico ed è oggetto di un forte dibattito.

Ma ciò che, a mio avviso, merita una maggiore attenzione riguarda la scarsa e talvolta scorretta comunicazione tra gli organi di controllo e personale sanitario che opera direttamente sul campo. In particolare, i due elementi che generano questa difficoltà sono: da un lato la diffidenza da parte della classe medica nei confronti del *controller*; dall'altro le difficoltà comunicative tra i due mondi che costituiscono delle barriere da abbattere. Anche in questo caso il supporto di un *team* dedicato che comprenda figure specifiche e altamente specializzate può rappresentare la chiave di svolta e fare in modo di rendere la comunicazione tra sanitari e *controller* più efficace.

Bibliografia

- Persiani M., D'Onghia M., (2019), *Fondamenti di diritto della previdenza sociale*, Terza edizione, Giappichelli Editore, Torino.
- Tubertini C., (2016), "Cinquant'anni di organizzazione sanitaria: dall'uniformità alla differenziazione, e ritorno" in *Rivista del Diritto della Sicurezza Sociale*, Fascicolo 1, pp. 64-87.
- France G., (2007), "XI. Federalismo e sanità", in *Autonomie locali e servizi sociali*, Fascicolo 1, pp. 43-50.
- Innocenti E., (2008), "Il finanziamento della spesa sanitaria nella recente giurisprudenza costituzionale: tra tutela della salute, coordinamento della finanza pubblica e (in)attuazione dell'art. 119 Cost.", in *Le Regioni*, Fascicolo 3, pp. 571-600.
- Rapporto OASI 2019 a cura di CERGAS – Bocconi, *La spesa sanitaria composizione ed evoluzione*, p. 109-152.
- Rapporto OASI 2018 a cura di CERGAS – Bocconi, *La spesa sanitaria composizione ed evoluzione*, p. 115-178.
- Lega F., (2020), *Economia e management sanitario, Settore, sistema, aziende, protagonisti*, Egea, Milano.
- Bartoli S. e Cantù E., (2009) "Le analisi dei costi per la determinazione delle tariffe: esperienze regionali a confronto", in *Rapporto OASI a cura di CERGAS*, capitolo 6, pp. 222-248.
- Dipartimento della programmazione e dell'ordinamento del servizio sanitario nazionale, Direzione generale della programmazione sanitaria Ufficio III ex. D.g.Progs, in *Manuale di informazione per il Governo Clinico: appropriatezza*, pp. 60.
- Abbafati C., Spandonaro F., (2011), "Costi standard e finanziamento del Servizio sanitario nazionale", in *Politiche sanitarie*, Vol. 12, N. 2, pp. 45-55.
- Anessi Pessina E., Barzan E., Cantù E., (2018), "Il bilancio delle istituzioni pubbliche" in Cuccinello, Fattore, Longo, Ricciuti, Turrini, *Management pubblico*, Egea, Milano, pp.163-183.

- Goboardi F., (2012), “I conti della salute nell’amministrazione sanitaria. Efficienza, controllo e criticità”, in www.contabilita-pubblica.it.
- Musaiò A., (2011), “Il controllo di gestione nelle aziende sanitarie”, Elsevier.
- A cura di Albergo F., Pasdera A., (2017), “IL CONTROLLO DEI COSTI IN UN’AZIENDA SANITARIA dalla Contabilità Analitica ai Costi Standard”, Collana LUM School of Management, guerininext, Milano.
- Robert N. Anthony, David F. Hawkins, Diego M. Macrì, Kenneth A. Merchant, (2021) “Sistemi di controllo. Analisi economiche per le decisioni e la valutazione della performance”. XV ed., Mc Graw Hill connect, Milano.
- A cura di Cipolletta L., De Masi E., Rossi A., (1998), *Economia Sanitaria in Endoscopia Digestiva*, Il pensiero scientifico Editore, Roma.
- A. Ziruolo, Contabilità e bilancio degli enti locali: tendenze evolutive e applicative, cit. Sulla sezione descrittiva del PEG, il Pel n.1, p.32, circoscrive il centro di costo.
- G. Quintaliani I, s. Cencetti, (2000), “Il controllo di gestione e la qualità in sanità”, in *Giornale di Tecniche Nefrologiche & Dialitiche*, Anno XII n° 4, Wichtig Editore.
- V. Atella, E. Borgonovi, C. Collicelli, J. Kopinska, F. Lecci e F. Maietta (2014), *La prevenzione come elemento per la sostenibilità del SSN*, Fondazione Farmafactoring, Quaderni di Ricerca.
- De Portu S., Menditto E., G. Mantovani E. (2006), “Valutazione economica dello studio CARDS”, *Farmacoeconomia e percorsi terapeutici*, 3, pp. 36-40.
- Vagnoni E., Potena G., (2003), “L’Activity Based Costing in sanità: il caso dell’ossigenoterapia”, *MECOSAN*, 47, pp. 149-161.
- Farneti F., Vagnoni E., (2002), “La comunicazione nella Governance delle aziende sanitarie: strumenti e processi”, pag. 12.
- Cinquini L., Miolo Vitali P., Pitzalis A., Campanale C., (2007), *Il costo dell’intervento chirurgico in laparoscopia con L’activity-Based costing*, working paper presentato al 12° convegno annuale AIES “Priorità ed

equità nelle scelte di politica sanitaria”, Scuola Superiore Sant'Anna of Pisa, Laboratorio MeS.

Fonti normative

- L.833 del 1978 *“Istituzione del servizio sanitario nazionale”*.
- D.lgs. 502/92 *“Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421”*.
- D.P.R. 14 gennaio 1997 *“Approvazione dell'atto di indirizzo e coordinamento alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano, in materia di requisiti strutturali, tecnologici ed organizzativi minimi per l'esercizio delle attività sanitarie da parte delle strutture pubbliche e private”*.
- Dipartimento della programmazione, Prime indicazioni per l'applicazione del Decreto ministeriale 22 luglio 1996: *“Prestazioni di assistenza specialistica e ambulatoriale erogabili nell'ambito del Servizio Sanitario nazionale e relative tariffe”*, Circolare ministeriale 1° aprile 1997.
- D. lgs. 56/2000 *“Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133”*
- Codice Civile.
- Intesa Stato Regioni del 23 marzo 2005.
- L.R. n.56 del 1994 *“Norme e principi per il riordino del servizio sanitario regionale in attuazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 “Riordino della disciplina in materia sanitaria”, così come modificato dal decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517”*
- D. lgs. 286/1999 *“Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59”*.

- D.lgs. 150/2009 *“Attuazione della legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni”*.
- Atto Aziendale Ulss 4 – Veneto Orientale.
- Piano della Performance 2020-2022, Azienda ULSS n. 4 “Veneto Orientale”, DIREZIONE GENERALE.
- L. 59 del 1997 *“Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa”*.

Sitografia

- www.ansa.it
- www.salute.gov.it
- www.sna.gov.it
- www.anap.it
- www.temi.camera.it
- www.performance.gov.it
- www.endoscopia-digestiva.it
- www.istat.it

