AZIENDA OSPEDALIERA SAN PIO

BENEVENTO

REGOLAMENTO DI CONTABILITA' ANALITICA E CONTROLLO DI GESTIONE

SOMMARIO

1. Premessa 3
2. Quadro giuridico di riferimento 4
3. Contenuto e scopo del regolamento 5
4. Il modello di Controllo di Gestione 6
5. Strumenti e anagrafiche 8
   5.1. Il Piano dei Centri di Costo 8
   5.2. Il Piano dei Fattori Produttivi 10
6. Fonti e Modalità di alimentazione 16
   6.1. Modalità di controllo dei dati 17
   6.2. Meccanismi e funzionamento 20
   6.3. Criteri di ribaltamento 24
7. Responsabilità 31
8. Reportistica 33
   8.1. Variabili Produttive 33
   8.2. Conto Economico Gestionale 34
   8.3. Indicatori di monitoraggio 34

1. Premessa

L'introduzione nelle Aziende Sanitarie della contabilità economico-patrimoniale e l'obbligo alla tenuta della contabilità analitica (di seguito Co.An.) costituiscono uno dei maggiori cambiamenti, dal punto di vista gestionale, di tali Aziende.

Le informazioni prodotte dalla Co.An. possono essere utilizzate dal management aziendale sia per verificare l'efficienza delle strutture aziendali (rapporto tra risorse e risultati) sia come base per la definizione delle future strategie.

La Co.An. fa parte della più ampia categoria di contabilità direzionale e rappresenta uno strumento informativo di supporto al processo decisionale e, al contempo, integrazione dello stesso, permettendo di analizzare costi, ricavi e risultati con riferimento a specifici oggetti della gestione aziendale ed a determinati periodi temporali in un'ottica di efficientamento dell'attività aziendale. Oggetto principale della Co.An. sono i costi; in particolare, un sistema di contabilità viene definito analitico quando il costo, ossia il valore delle risorse impiegate, oltre che alla natura, è correlato alla struttura organizzativa ed alla destinazione, ossia allo scopo per cui le risorse sono impiegate. I costi sono rilevati per natura, secondo le caratteristiche fisico-economiche degli stessi, sulla base del piano di fattori produttivi.

Le informazioni generate da strumenti come la contabilità economico-patrimoniale e la CoAn si rivelano indispensabili leve di *governance*, soprattutto in un contesto caratterizzato dalla necessità di razionalizzare le risorse da destinare alla sanità pubblica. Tali strumenti rappresentano, inoltre, gli elementi basilari per procedere ad analisi di *benchmarking* finalizzate alla verifica del rapporto costo/efficacia delle diverse strutture presenti all'interno di un sistema sanitario regionale. Il D. Lgs. 68/2011 recante "Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario." accresce l'utilità di tali strumenti, prevedendo il costo standard in luogo della spesa storica per la determinazione delle risorse finalizzate all'erogazione dei Livelli Essenziali di Assistenza.

2. Quadro giuridico di riferimento

L'obbligo della tenuta della contabilità analitica (di seguito Co.An.) da parte delle Aziende Sanitarie, rappresenta uno dei più importanti cambiamenti in termine di gestione per tali Enti. Le informazioni derivanti da strumenti, quali la contabilità economico-patrimoniale e la Co.An., permettono al management aziendale di monitorare l'uso delle risorse e di definire future decisioni strategiche. La Co.An. rappresenta infatti lo strumento tecnico-contabile mediante il quale vengono analizzate le grandezze economiche, onde attribuire a particolari oggetti costi, ricavi e risultati economici.

Il Dlgs n.68/2011, recante *"Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario",* ha aumentato l'utilità degli strumenti di rilevazione dei costi, prevedendo il costo standard in luogo della spesa storica per la determinazione delle risorse finalizzate all'erogazione dei Livelli Essenziali di Assistenza. Proprio nell'ottica della nuova configurazione del rapporto intercorrente tra le Regioni e le Aziende sanitarie, è sorta la necessità di responsabilizzare maggiormente il livello locale delle AA.SS.

A seguito degli ultimi provvedimenti normativi che hanno regolato la gestione delle risorse economiche destinate alla sanità pubblica (quali D.L. n. 52/2012, L.135/2012 e smi., DL. N. 66/2014, L. 108/2015 ovvero Legge di Stabilità 2016, tutti attuativi della cd. *Spending review*), è certamente necessario rilevare in maniera corretta e omogenea le informazioni su costi, ricavi e risultati, riferiti a specifici eventi gestionali dell'organizzazione aziendale, sia per ridurre i disavanzi e sia per garantire la sostenibilità aziendale.

Gli attori locali devono intervenire nel governo della spesa sanitaria e nell'organizzazione della qualità dei servizi, usando nuovi strumenti manageriali capaci di aumentare il livello di efficienza e di controllo nell'utilizzo dei fattori produttivi (quali ad es. i costi del personale, dei beni e dei servizi), al fine di garantire l'autonomia e la specificità delle aziende sanitarie e l'affidabilità dei dati regionali nel loro complesso.

Al fine di fornire strumenti omogenei per garantire l'affidabilità dei processi economico-gestionali delle AASS, la Regione Campania fin dal 2009 ha adottato tutta una serie di provvedimenti: DCA n.14/2009 e n.60/2011, per la omogeneizzazione delle procedure amministrativo-contabili, DCA n. 80/2013, n. 5/2015 e s.m.ii. per la definizione dei PAC. Di recente il DCA n. 22/2018, quale atto di modifica e integrazione del DCA n. 53/2017, recante il *"cronoprogramma delle azioni per l'implementazione delle procedure e degli strumenti di contabilità analitica",* ha ribadito l'obbligo della tenuta della Co.An. da parte delle Aziende Sanitarie, configurata come strumento di rilevazione dei costi e ricavi dell'organizzazione, inevitabilmente funzionale al processo di budget ed al sistema di reporting. A livello regionale si sta consolidando quindi l'orientamento che la Co.An. costituisce il supporto tecnico del sistema di controllo economico, e quindi un mezzo indispensabile per il governo aziendale.

Da ultimo i DCA n. 27/2019 "Adozione Procedure Amministrativo Contabili e Piano dei Centri di rilevazione delle attività, dei ricavi, dei costi e delle variabili produttive di interesse regionale", n. 53/2019 "Istituzione del flusso informativo per il monitoraggio del personale del SSR" e n. 67/2019 "Adozione delle Linee Guida della metodologia regionale uniforme di Controllo di Gestione", hanno fornito tutte le regole e gli strumenti per l'implementazione della Contabilità Analitica e del Controllo di Gestione nelle AA.SS della Regione.

3. Contenuto e scopo del regolamento

Il presente documento definisce sia le varie fasi di allocazione dei costi, individuando la scala delle responsabilità in seno all'organizzazione interna aziendale, sia le modalità tecniche per la rilevazione e riclassificazione dei costi. Gli output generati dal sistema di Co.An. e di Controllo di Gestione devono soddisfare il fabbisogno informativo della Direzione Aziendale e garantire la possibilità di evidenziare il contributo economico-gestionale di ciascun elemento ai risultati aziendali, così da misurarne i risultati in termini di efficacia-efficienza.

Così facendo si fornirà una metodologia e delle regole comuni per la rilevazione e la rendicontazione di prestazioni, risorse, ricavi e costi, volte a consentire, ad ogni livello aziendale, la definizione degli obiettivi da conseguire e la valutazione della performance realizzata per ciascun livello, anche per il tramite del confronto dei parametri produttivi e gestionali realizzati da ciascun attore a tre livelli differenti del sistema.

Per consentire l'alimentazione, la rendicontazione e il confronto dei dati aziendali, questi saranno rilevati sono secondo tracciati standard, codificati in modo uniforme e analizzati attraverso metriche comuni.

L'implementazione del regolamento e la sua diretta applicazione al contesto aziendale, pertanto, richiede la produzione sistematica dei dati al livello aziendale, in coerenza sia con i "modelli dati" definiti a livello nazionale (NSIS, conto annuale, art. 50, etc.), sia con gli specifici "modelli dati" definiti a livello regionale (ad es. File H, flussi informativi del personale dipendente e convenzionato, etc.).

Nel seguito del documento verranno analizzati nel dettaglio:

- la definizione delle anagrafiche del modello;
- il Piano dei Centri di Rilevazione Regionale (d'ora in avanti "Piano Regionale dei CRIL"), che consente l'equilibrio tra l'esigenza di specificità a livello locale e il grado di omogeneità necessario per il benchmark tra le Aziende Sanitarie del SSR.
- il Piano dei Conti di Co.An. (d'ora in avanti "Piano di Co.An."), che è coerente con il grado di analiticità dei dati disponibili e che permette l'utilizzo di adeguati parametri gestionali.
- l'individuazione dei flussi di alimentazione del sistema e delle modalità di controllo dei dati;
- le logiche di alimentazione e funzionamento del modello;
- il sistema di rendicontazione (reporting) costituito da un set di strumenti standardizzati di rappresentazione dei fenomeni gestionali "per destinazione", omogeneo su base regionale e organizzato con una logica modulare al fine di consentire una progressiva disaggregazione delle informazioni.

4. Il modello di Controllo di Gestione

Il modello di Controllo di Gestione adottato dall'AORN San Pio, in linea alle direttive regionali emanate con il DCA n. 67/2019, si articola su tre dimensioni fondamentali: prestazioni, risorse e strutture e destinazioni.

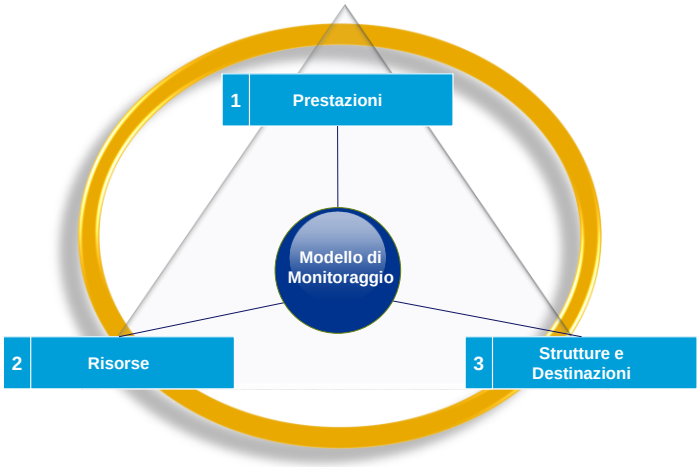


Fig. 1

Ciò consente di monitorare **le prestazioni sanitarie erogate e le risorse disponibili utilizzate** a fronte di tali erogazioni. È attraverso questa vista che si approfondiscono le tematiche di efficienza e produttività della rete di offerta. Il monitoraggio effettuato per destinazione individua "unità aziendali elementari omogenee" (nel modello genericamente denominati come "strutture", quali per esempio presidi, unità operative e ambulatori) cui attribuire le prestazioni erogate e le risorse assorbite per l'erogazione delle stesse. La struttura progressivamente più dettagliata delle destinazioni consente di disaggregare la performance aziendali e di ciascun reparto per consentire sia l'omogeneità dei confronti sia la rispondenza alle esigenze di specificità locali.

Lo **schema logico del modello di controllo di gestione regionale e di conseguenza aziendale** è illustrato nella figura seguente. Esso consiste sostanzialmente in **quattro macro aree**, analizzate nei paragrafi successivi del regolamento.

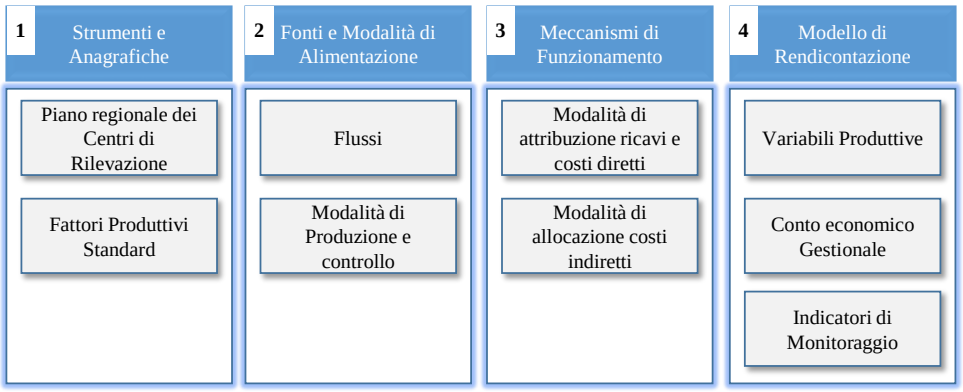


Fig.2

Lo schema logico di riferimento prevede:

- **strumenti e anagrafiche:** sono definiti un piano dei Centri di Costo e un piano dei fattori produttivi, condivisi su base regionale, che consentono la rilevazione uniforme dei ricavi, dei costi e delle attività, sia per natura che per destinazione;
- **fonti e modalità di alimentazione**: sono individuati i flussi informativi relativi a prestazioni e risorse e le relative modalità e tempistiche necessarie all'alimentazione del modello;
- **meccanismi di funzionamento:** sono disciplinate le modalità di attribuzione diretta delle prestazioni e delle risorse ai diversi oggetti di calcolo (i Centri di Costo), nonché le regole per l'allocazione dei costi indiretti;
- **modello di rendicontazione:** per analizzare e sintetizzare i dati raccolti, è stato definito, per ogni livello di analisi, un sistema di reportistica articolato in scheda delle variabili produttive, conto economico gestionale e indicatori sintetici di performance (KPI).

5. Strumenti e anagrafiche

Le registrazioni di contabilità analitica sono effettuate tramite il Piano dei Centri di Costo e il Piano dei Fattori Produttivi, questo al fine di codificare in maniera univoca

- **prestazioni, risorse, costi e ricavi**, in coerenza con il grado di analiticità dei dati disponibili, definite nel piano di Co.An.;
- **destinazioni,** in grado di rispondere anche alle esigenze di specificità a livello locale, definite nel piano dei Centri di Costo

5.1. Il Piano dei Centri di Costo

I Centri di Costo rappresentano l'oggetto minimo attraverso il quale sono raccolte, per destinazione, le informazioni relative ad attività, variabili produttive, ricavi, costi e margini operativi. A seguito del DCA 27/2019 con la quale la Regione ha definito il Piano dei Centri di Rilevazione Regionale (CRIL), l'AORN San Pio ha aggiornato il proprio Piano dei Centri di Costo (Delibera n. 95/2020) secondo le linee guida regionali. La struttura del piano aziendale dei Centri di Costo, consente di:

- mantenere un adeguato livello di aggregazione che permetta, da un lato un'agevole allocazione delle risorse e delle attività in quanto sufficientemente aggregato e, allo stesso tempo, abbastanza dettagliato da poter rispondere alle esigenze di monitoraggio attraverso un'unità minima comune tra le varie Aziende del SSR;
- stabilire oggetti di rilevazione che, nonostante siano indipendenti rispetto alla responsabilità organizzativa ad essi attribuita a livello aziendale, siano coerenti con il contesto regionale;
- delineare una struttura coerente con i fondamenti del modello controllo di gestione regionale e con le metodologie sviluppate a livello nazionale in ambito di sistema di verifica e controllo dell'assistenza sanitaria;
- fornire adeguate risposte alle esigenze informative espresse a livello nazionale derivanti dalla concezione di un modello di anagrafe delle strutture la cui attività possa declinarsi in tutti i livelli d'assistenza.

I Centri di Costo Aziendali (d'ora in avanti definiti anche CRIL) possono essere così classificati:

- **Centri finali ospedalieri,** ossia quei centri che erogano prestazioni ad utenti esterni generando ricavi per prestazioni "finali", ossia, prestazioni da ricovero, prestazioni di specialistica ambulatoriale;
- **Centri diagnostico terapeutici;**
- **Centri di supporto sanitari;**
- **Centri di supporto alberghieri;**
- **Servizi generali**.

Centri finali ospedalieri

Sono rappresentati da reparti ospedalieri dotati di posti letto che tipicamente erogano prestazioni finali a utenti esterni. A tali centri sono attribuiti indicatori, variabili produttive, ricavi e costi derivanti dall'attività di ricovero a pazienti esterni ed interni e dall'attività di assistenza specialistica ambulatoriale per esterni e interni.

Al fine di individuare, in fase di definizione/transcodifica, se un Centro di Costo aziendale possa essere qualificato come centro finale è possibile utilizzare, in linea generale, i seguenti criteri:

- è possibile attribuire al centro stesso i ricavi propri derivanti dall'attività di dimissione (in degenza ordinaria, day hospital/day surgery), oltre che di eventuale attività di specialistica ambulatoriale;

- è possibile separare le risorse assorbite dal centro rispetto ad altri centri, sia in termini fisico-tecnici che economici (ovvero è possibile identificare il personale e i consumi di beni utilizzati nel processo produttivo).

Si noti che i criteri sopra richiamati implicano la possibilità di attribuire ricavi e costi ad un centro in modo sufficientemente "oggettivo", ovvero senza ricorrere ad operazioni di allocazione sulla base di driver di ripartizione (che implicano necessariamente l'introduzione di elementi più o meno "soggettivi").

Centri diagnostico-terapeutici

I centri diagnostico terapeutici sono centri ospedalieri, non dotati di posti letto, che svolgono attività di diagnosi e cura rivolte all'utente esterno (attività ambulatoriale) e/o prestazioni intermedie agli altri centri che le richiedono per l'erogazione delle prestazioni finali agli utenti. I centri diagnostico-terapeutici non sono sovrapponibili con eventuali branche specialistiche presenti in ambulatori territoriali; ad esempio, un servizio di dermatologia ospedaliero privo di posti letto che eroga attività per esterni e per interni è classificabile come servizio diagnostico terapeutico.

Si segnala, inoltre, che tra i centri diagnostico-terapeutici, il Centro di Costo DTA6 "Pronto soccorso" comprende l'OBI.

Centri di supporto sanitario

Si tratta di centri di supporto che forniscono servizi sanitari funzionali/accessori all'attività dei reparti o dei servizi diagnostico terapeutici. I centri di supporto sanitario sono classificati sulla base della tipologia di servizi che offrono.

Nel dettaglio ad esempio il Poliambulatorio ospedaliero è uno spazio fisico in cui i medici appartenenti a diverse UO o specialisti ambulatoriali esterni erogano prestazioni ambulatoriali. Di seguito un schema per la sua alimentazione:

- i costi diretti e indiretti legati al funzionamento del poliambulatorio (consumi di magazzino, segreteria, accettazione, utenze specifiche, etc.) e i costi del personale condiviso (infermieri, amministrativi) sono attribuiti al centro di supporto sanitario "SXA5 - Poliambulatorio ospedaliero- spazio fisico";
- se nel flusso del personale dipendente (o convenzionato) non è individuata la percentuale di attribuzione al CRIL "DTA5 – Poliambulatorio ospedaliero" per lo specialista che eroga le prestazioni, queste ultime sono rilevate sui CRIL cui gli specialisti afferiscono (interni o esterni al presidio stesso).

I costi comuni di funzionamento del Poliambulatorio rilevati sul centro di supporto, saranno allocati alle UO finali e/o al Centro diagnostico terapeutico "Poliambulatorio" in base alle attività erogate dai medici.

Centri alberghieri

Questi centri accolgono tutti i costi che si riferiscono alla gestione dei servizi alberghieri aziendali, generalmente comuni a più centri, a prescindere dalla modalità con cui le Aziende organizzano i servizi (produzione interna o outsourcing).

Servizi Generali

Si tratta dei centri che comprendono:

- strutture di direzione, di coordinamento, di supporto tecnico o amministrativo che sono comuni a più centri che risultano necessari al funzionamento dell'Azienda stessa;
- costi comuni non legati a strutture organizzative che dispiegano la propria utilità nei confronti dell'intera Azienda o comunque per una molteplicità di centri.

Tali centri possono essere individuati sia a livello di Azienda che di Presidio.

5.2. Il Piano dei Fattori Produttivi

Consente di rilevare per destinazione i parametri fisico–tecnici ed economici (CE gestionale) in coerenza con il grado di analiticità dei dati disponibili e con un dettaglio sufficiente ad esprimere una adeguata identificazione e classificazione delle risorse utilizzate al fine di consentire un adeguato livello di monitoraggio rispetto al livello di attività prodotta.

Le informazioni sono aggregate in fattori produttivi a partire da una classificazione e codifica più analitica che consente di rilevare sistematicamente sia i "fatti esterni" (che hanno anche natura contabile), sia i "fatti interni" (di natura esclusivamente gestionale): il Piano dei Conti di Contabilità Analitica. Il Piano dei Conti di Co.An. riclassifica le risorse utilizzate secondo una logica differente da quella per natura del Piano dei Conti di contabilità generale (d'ora in avanti PdC di Co.Ge.), sebbene sia sempre garantito un raccordo tra i due, come mostrato nell'esempio seguente in relazione al costo del personale medico.

Fattori Produttivi	Conti di Co. An.	Conti di Co.Ge
Medici	Medici e Veterinari – Tempo Indeterminato Medici Tempo Determinato Medici - Altro	Costo personale medico tempo indeterminato – Competenze Fisse Costo personale medico tempo indeterminato – Retr. Posizione Costo personale medico tempo indeterminato – Oneri Sociali Costo personale medico tempo determinato

Fig.3

In sintesi, la struttura del Piano di Co.An. è articolata in funzione degli obiettivi che il Controllo di Gestione persegue:

- isolare e dettagliare l'attività "caratteristica" che viene erogata per il tramite dei processi produttivi che "attraversano" i Centri di Costo;
- rilevare tutta l'attività produttiva "finale" erogata dai Centri di Costo, sia essa riscontrabile in contabilità generale o rilevabile solo ai fini gestionali (es. prestazioni di ricovero in mobilità attiva infra-regionale ed extraregionale);
- rilevare tutta l'attività produttiva erogata dai Centri di Costo come prestazioni intermedie (es. prestazioni ambulatoriali diagnostico-terapeutiche per interni);
- rilevare le risorse (e i relativi costi diretti) impiegate nei Centri di Costo dell'offerta, addebitando i costi indiretti ai Centri di Costo finali in funzione dei servizi ricevuti dai Centri di Costo intermedi.

Al fine di garantire il rispetto degli adempimenti regionali, il Piano dei fattori produttivi deve essere implementato sulla base di quanto disposto dalla Regione con il DCA n. 67/2019 sia dal punto di vista della struttura del Piano sia per le logiche di alimentazione. In particolare ricavi e costi saranno suddivisi secondo le seguenti logiche:

- **Ricavi della gestione caratteristica:** sono i ricavi della gestione tipica, vale a dire tutti i ricavi derivanti dalle prestazioni aventi ad oggetto attività *core* dell'Azienda erogate a soggetti esterni all'Azienda

stessa[1]. I ricavi sono attribuiti interamente al centro finale, nonché al relativo CRIL che conclude il processo produttivo. Rientrano in questa sezione i ricavi derivanti da:

- quota capitaria o contributi in c/esercizio dalla Regione [2];
- prestazioni sanitarie erogate in regime SSN da ciascun centro finale o diagnostico terapeutico. Per ciascuna delle tipologie di prestazioni determinate, si distinguono quelle per assistiti della Regione da quelle in mobilità attiva extra-regionale. Nel caso di strutture a gestione diretta dell'offerta delle ASL, si rilevano anche le prestazioni erogate ad assistiti dell'ASL stessa (che non danno luogo, quindi, a ricavi in mobilità) come ricavi definiti "virtuali", a rilevanza solo di contabilità analitica;
- prestazioni sanitarie erogate in regime di libera professione da ciascun centro finale o diagnostico terapeutico;
- prestazioni sanitarie erogate a utenti solventi da ciascun centro finale o diagnostico terapeutico;
- contributi per ricerca e sperimentazioni cliniche;
- pay-back da aziende farmaceutiche.

- **Ricavi interni:** sono i ricavi derivanti dagli scambi interni all'Azienda lungo i processi produttivi. Tali ricavi sono attribuiti ai centri che erogano i servizi intermedi a fronte di costi c.d. indiretti rilevati al centro finale che conclude il processo produttivo. La valorizzazione di tali scambi interni può essere a prestazione o derivare dal ribaltamento dei costi secondo driver specifici (c.d per scarico costi);
- **Ricavi della gestione non caratteristica:** sono i ricavi relativi alle operazioni diverse dalle attività *core* che si verificano durante l'esercizio quali ad esempio concorsi, recuperi, rimborsi, proventi finanziari o sopravvenienze attive e insussistenze passive;
- **Costi della gestione caratteristica:** costi della gestione tipica, relativi all'impiego dei fattori produttivi nei processi propri dell'Azienda, direttamente attribuibili ai CRIL di ciascuna Azienda, con riferimento alle seguenti aree gestionali:
  - Personale SSR;
  - Personale convenzionato;
  - Consumo di farmaci;
  - Consumo di dispositivi medici;
  - Consumo di altri beni sanitari;
  - Consumo di beni non sanitari;
  - Servizi appaltati;
  - Servizi di manutenzione;
  - Utenze.

- **Costi indiretti:** sono i costi derivanti dagli scambi interni all'Azienda lungo i processi produttivi. Sono rilevati ai centri finali che concludono i processi produttivi a fronte di ricavi interni rilevati ai centri che erogano i servizi intermedi. Sono imputati in base al valore delle prestazioni o mediante ripartizioni più o meno soggettive (che danno origine ai ricavi per scarico costi);

---

[1] Per soggetti esterni si intendono, a titolo esemplificativo, altre Aziende e organizzazioni sanitarie pubbliche, Regione e Enti pubblici, Aziende e soggetti privati, etc.

[2] Se non è possibile assegnare tali risorse ai CRIL specifici, si proceda con l'attribuzione al CRIL "Funzioni e contributi non attribuibili - FA09".

- **Costi della gestione non caratteristica:** sono i costi relativi alle operazioni estranee alle attività core che si verificano nel corso dell'esercizio, principalmente riconducibili a rimborsi, assegni/contributi; spese amministrative/generali; oneri finanziari; sopravvenienze passive e insussistenze attive.

Nei paragrafi successivi si riportano in dettaglio i singoli fattori produttivi relativi ai principali costi della gestione caratteristica definiti nel piano dei conti di CO.AN.:

5.2.1 Il personale

Il piano di Co.An. si alimenta con il costo del personale rilevando il ruolo (sanitario, professionale, tecnico e amministrativo), il profilo professionale (dirigenza o comparto), il tipo di rapporto di lavoro esistente nei confronti dell'Azienda (se sono lavoratori dipendenti, piuttosto che titolari di contratto atipico), nonché il costo della libera professione.

Tali costi devono essere imputati ai CRIL di riferimento, ai quali devono essere inputate tutte le componenti di costo per le quali sia maturata la competenza nel periodo di riferimento analizzato. Pertanto, devono essere inclusi i ratei di 13esima mensilità maturati, le componenti di retribuzione accessoria da fondi integrativi siano esse liquidate o ancora da liquidare (ad es. indennità di posizione/fascia, particolari condizioni/straordinario, risultato) e gli oneri sociali a carico dell'Azienda.

Ai fini del modello deve, inoltre, essere incluso il costo del personale in comando in entrata da altre amministrazioni, mentre non è oggetto di rilevazione il costo del personale comandato in uscita in quanto presso altre Aziende.

Le informazioni relative ai costi sopraindicati, ossia ruolo, profilo, tipologia di rapporto di lavoro, componenti di costo di competenza, costo della libera professione, nonché l'allocazione delle risorse a ciascun CRIL/Centro di Costo di riferimento, sono rilevabili nel Flusso Regionale del Personale SSR istituito con DCA 53/2019 o in alternativa dal sistema aziendale per il trattamento economico del personale.

Il Piano dei Conti di Co.An. deve prevedere lo stesso dettaglio informativo del suddetto flusso regionale e consentire di distinguere, per ciascun fattore produttivo del personale, anche la tipologia di rapporto di lavoro (dipendente a tempo indeterminato o assimilato, universitario, borsista, LSU) e se si tratta di personale dipendente in comando. Inoltre, rispetto al flusso del personale, il Piano dei Conti di Co.An fornisce il dettaglio relativo anche al personale delle cooperative ed al personale interinale.

Di seguito sono riportati i fattori produttivi del personale dipendente e non dipendente del SSR:

- Dirigenti Medici;
- Altri Dirigenti Sanitari;
- Infermieri;
- Personale della riabilitazione e fisioterapisti;
- Altro Comparto Sanitario;
- Dirigenti PTA;
- OSS/OTA/ASA;
- Comparto PTA.

È altresì previsto il fattore produttivo relativo al costo per IRAP, in quanto determinato sulla base delle retribuzioni del personale dipendente e assimilato.

L'alimentazione del Flusso del Personale avviene secondo quanto disposto nel DCA 53/2019, delineato per garantire l'alimentazione puntuale del modello in termini di singolo fattore produttivo, destinazione e competenza economica.

5.2.2 Farmaci e Dispositivi

Il modello di controllo di gestione si alimenta con i costi dei fattori produttivi relativi ai prodotti farmaceutici e ai dispositivi medici, i quali devono essere imputati ai relativi CRIL.

I fattori produttivi sono definiti avendo a riferimento:

- la BDU di So.Re.Sa., che funge anche da anagrafica materiali delle Aziende in SIAC;
- le anagrafiche standard definite a livello nazionale (ATC e CND);
- quanto previsto nei Piani dei Conti in vigore;
- le esigenze di rilevazione del modello di controllo di gestione regionale.

FARMACI

Relativamente alla categoria dei **farmaci** occorre distinguere tra:

- prodotti farmaceutici dotati di AIC, per i quali si fa riferimento al gruppo merceologico inserito in BDU e al II livello gerarchico di ATC (Gruppo Terapeutico Principale), fornendo un grado di dettaglio maggiore per alcuni gruppi terapeutici (es. Oncologici Innovativi o Farmaci per Epatite C);
- prodotti farmaceutici non dotati di codifica nazionale AIC, per i quali si fa riferimento al gruppo merceologico inserito in BDU.

Ulteriore distinzione all'interno della categoria prodotti farmaceutici è quella dei gas medicali, prodotti emoderivati e dei vaccini, come di seguito evidenziato:

Piano dei FP I Livello	Piano dei FP II Livello
Prodotti Farmaceutici ed Emoderivati	Oncologici Innovativi
	Farmaci per Epatite C
	Classificazione II livello ATC - esempi:
	A10 Farmaci ipoglicemizzanti
	B01 Agenti antitrombotici
	J05 Antivirali per uso sistemico (escluso Farmaci per Epatite C)
	L01 Farmaci antineoplastici e immunomodulatori (escluso Oncologici Innovativi)
	L04 Immunosoppressori (escluso Oncologici Innovativi)
	Medicinali senza AIC
	Prodotti emoderivati con AIC (esclusi quelli di produzione regionale)
Vaccini	
Gas Medicali	
Prodotti Farmaceutici ed Emoderivati	Emoderivati di produzione regionale
Sangue ed Emocomponenti	

Fig.4

DISPOSITIVI MEDICI

Relativamente alla categoria dei **dispositivi medici**, il dettaglio necessario alle esigenze di monitoraggio del aziendale e regionale è delineato a partire dalle codifiche della Classificazione Nazionale dei Dispositivi Medici (CND).

Di seguito, si riporta la suddetta classificazione con l'indicazione del relativo codice di macrocategoria:

- dispositivi da somministrazione, prelievo e raccolta (A);
- presidi medico-chirurgici specialistici (B, G, N, Q, R, U);

- presidi medico-chirurgici generici (H, M, T01, T02, T03);
- disinfettanti e prodotti per sterilizzazione e dispositivi vari (D, S);
- materiale per emodialisi (F);
- dispositivi per apparato cardiocircolatorio (C);
- dispositivi impiantabili attivi (J);
- dispositivi protesici impiantabili e prodotti per osteosintesi (P);
- strumentario chirurgico (K, L);
- materiale radiografico (Z13);
- strumentario di supporto – per bioimmagini e radioterapia (Z11);
- supporti o ausili tecnici per persone disabili (Y);
- ausili per incontinenza (T04);
- dispositivi medico diagnostici in vitro (IVD) (W02, W05);
- reagenti diagnostici (W01);
- dispositivi vari ed altro materiale di consumo (V e Z12).

ALTRI BENI SANITARI

Per gli **Altri beni sanitari** sono definiti i seguenti fattori produttivi:

- Prodotti alimentari;
- Prodotti dietetici;
- Beni sanitari ad uso veterinario;
- Altri beni e prodotti sanitari (inclusi prodotti chimici).

ALTRI BENI NON SANITARI

Per i **Beni non sanitari** sono definiti i seguenti fattori produttivi:

- Cancelleria e stampati;
- Materiali di guardaroba e di convivenza in genere;
- Supporti informatici;
- Materiali di pulizia;
- Materiale tecnico strumentale per manutenzioni;
- Acquisti di pubblicazioni, libri e riviste;
- Altri beni non sanitari.

5.2.3 Servizi appaltati

Il Piano di Co.An. si alimenta con i costi dei fattori produttivi relativi ai **grandi appalti,** i quali devono essere imputati ai relativi CRIL.

Rientrano in tali fattori produttivi:

- Pulizia;
- Lavanderia;
- Cucina e mensa;
- Smaltimento rifiuti;
- Vigilanza;
- Riscaldamento;
- Trasporto;

- Altri servizi appaltati.

Ulteriori fattori produttivi che presentano lo stesso dettaglio del CE sono quelli relativi ai servizi di manutenzione ossia:

- Manutenzioni e riparazioni;
- Manutenzioni ordinarie attrezzature sanitarie;
- Altre manutenzioni;
- Godimento beni di terzi;
- Utenze;
- Ammortamenti, a loro volta distinti in:
  - Ammortamenti immobilizzazioni immateriali;
  - Ammortamenti immobilizzazioni materiali;
  - Ammortamenti attrezzature sanitarie;
  - Ammortamenti altre immobilizzazioni materiali.

6. Fonti e Modalità di alimentazione

Tra le fonti di alimentazione della Contabilità analitica, occorre far riferimento al patrimonio di flussi previsti a livello nazionale e ragionale, in particolare:

- **flussi nazionali:** flussi riguardanti la produzione di attività assistenziale (Flusso SDO – file A, EMUR, File C, ecc.), di costo (CE, CP, LA), di risorse (CO, DD, DM, Conto annuale) e di struttura (HSP, STS).
- **flussi a valenza regionale**: flussi di produzione e/o di regolazione economica della mobilità, per alcuni dei quali si rende necessaria un'attività di integrazione delle informazioni occorrenti a garantire la perfetta complementarietà con il modello di controllo di gestione;
- **flussi gestionali ex art. 79**: sviluppati per garantire l'alimentazione del Modello a livello di singolo fattore produttivo, destinazione e nel rispetto della competenza economica.

Per la completa alimentazione del modello regionale, sarà necessario implementare ulteriori flussi ad hoc per la rilevazione di ulteriori informazioni "non coperte" da flussi e sottosistemi contabili, funzionali al processo di attribuzione di costi e ricavi e, in ogni caso, per la rilevazione di parametri fisico-tecnici di attività quali, ad esempio:

- ore di sala operatoria;
- metri quadrati aziendali;
- prestazioni per interni (numero e valore);
- ore di ambulatorio;
- ore di attività resa in regime libero-professionale.

Quanto non alimentato per il tramite di flussi gestionali (regionali, nazionali o locali) deve essere rilevato attraverso la prima nota contabile. In questi casi, affinché tale fonte sia utilizzabile in contabilità analitica e ai fini del controllo di gestione, è opportuno che, al momento della registrazione delle fatture, sia correttamente rilevato il CRIL/Centro di Costo di destinazione. Tale rilevazione è puntuale per alcune voci di costo a prescindere dal dettaglio presente nelle fatture da registrare (ad esempio i costi per servizi di pulizia, mensa, smaltimento rifiuti e lavanderia per i quali è previsto dal piano dei CRIL un apposito centro ricevente) mentre, per altre voci, l'imputazione diretta sarà tanto più possibile quanto più è dettagliata l'informazione presente nella fattura.

Nella tabella che segue è riportato, per dimensione del modello (prestazioni, risorse, strutture), il fabbisogno informativo e l'elenco delle fonti:

Area gestionale del Piano dei conti		Flusso alimentante
Prestazioni	Assistenza ospedaliera	File A (Flusso SDO)
	Assistenza specialistica ambulatoriale	File C
	Somministrazione diretta e per conto di farmaci	File F
	Ambulanza ed elisoccorso	File G
	Pronto Soccorso	Emur
Risorse	Personale	Flusso regionale personale DCA 53/2019
	Compensi per attività Libero Professionale	Flusso regionale personale DCA 53/2019
	Consumi di beni sanitari (prodotti farmaceutici, dispositivi medici, altri beni sanitari)	SIAC
	Consumi di beni non sanitari	SIAC
	Appalti e Servizi non sanitari	SIAC
	Utenze ed altri servizi non sanitari	SIAC
	Beni di terzi, canoni di noleggio e leasing	SIAC
	Dotazione infrastrutturale (ammortamenti gestionali)	SIAC
Struttura	Posti Letto	HSP.12
	Classificazione delle strutture	HSP.11 e HSP.11 bis

Relativamente all'attività intramoenia l'AORN San Pio intende implementare un sistema di contabilità analitica che consenta la contabilizzazione separata di costi diretti e indiretti per tale fattispecie.

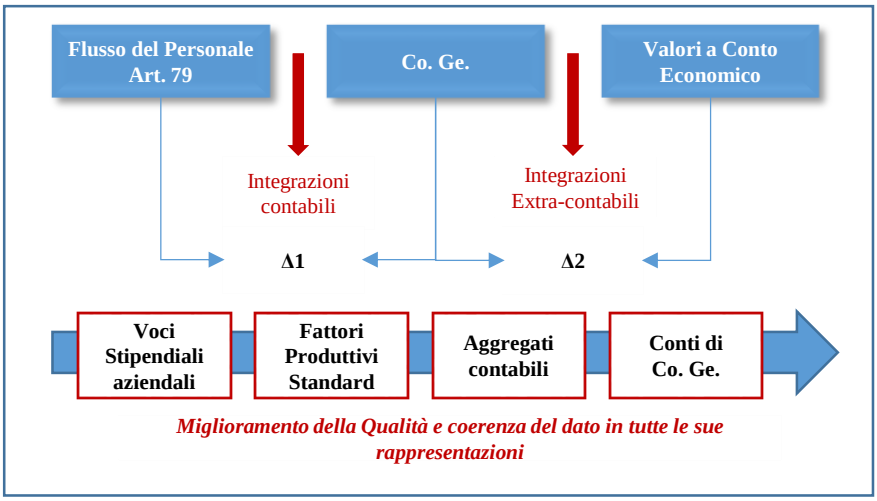
6.1. Modalità di controllo dei dati

In relazione alle diverse finalità informative (di bilancio, esterne verso la Regione, esterne verso il livello nazionale, interne, etc) uno stesso "fenomeno", derivante o meno dalle medesime basi dati, può essere oggetto di molteplici rappresentazioni. A garanzia dell'attendibilità delle informazioni che alimentano il modello, è necessario che tali rappresentazioni siano tra loro coerenti e che eventuali differenze siano in ogni caso riconciliabili. Pertanto, è opportuno definire e applicare procedure di controllo ad hoc.

A titolo di esempio non esaustivo, la valutazione di coerenza si può applicare tra:

- le rilevazioni effettuate in Contabilità Analitica e quelle di Contabilità Generale;
- il sistema contabile e i flussi gestionali ed economici (es. coerenza fra le rilevazioni contabili afferenti al personale e le risultanze gestionali derivanti dal relativo flusso regionale ex art. 79).

Nella figura seguente è descritto, a titolo di esempio, il processo di confronto e riconciliazione dei dati contabili e gestionali relativi al personale dipendente.



Nei sotto paragrafi che seguono, si sintetizzano le principali procedure di controllo e riconciliazione applicate ai flussi gestionali.

6.1.1 CRIL/Centri di Costo

Ai fini del controllo di gestione e della corretta alimentazione della Contabilità Analitica, deve essere possibile attribuire a ciascun CRIL/Centro di Costo le variabili produttive, le prestazioni erogate e i costi sostenuti per l'erogazione delle stesse.

Si pone la necessità, quindi, di valutare la coerenza e la corretta alimentazione nei flussi gestionali dei CRIL di destinazione di costi e ricavi.

Al fine di garantire la coerenza con le logiche e le linee di indirizzo regionali, il Piano dei Centri di Costo aziendale è stato redatto in coerenza con il Piano dei CRIL regionale (DCA 27/2019). Così come previsto dal richiamato DCA, occorre garantire che vi sia un raccordo tra i Centri di Costo e le unità operative che erogano prestazioni di ricovero e/o prestazioni in regime di day hospital/day surgery (per i CRIL erogatori di prestazioni "finali"), in modo da poter ricondurre agli stessi CRIL i parametri gestionali presenti nei flussi ministeriali di attività: numero di posti letto (flusso HSP 12); prestazioni di ricovero ospedaliero ed in regime di Day Surgery e Day Hospital.

6.1.2 Il flusso regionale del personale dipendente

Il flusso regionale del personale istituito dal DCA 53/2019 rileva per i singoli CRIL, con cadenza trimestrale in base al principio della competenza, il costo e le consistenze del personale dipendente e assimilato del SSR distinto per ruolo e per profilo professionale (cfr fattori produttivi del personale).

Occorre quindi garantire la coerenza tra le diverse "rappresentazioni" dello stesso fenomeno già oggetto di rilevazione in altri contesti (Co.Ge., CE trimestrale, Conto annuale). Ai fini della riconciliazione tra il costo del personale rilevato attraverso il flusso, il costo iscritto in Contabilità Generale e le altre rappresentazioni infra-annuali, si predispongono degli appositi prospetti di riconciliazione.

6.1.3 Le estrazioni da sottosistemi gestionali di magazzino

E' necessario verificare e accertare la coerenza e la bontà delle risultanze delle estrazioni con le altre fonti informative già esistenti in materia (Flussi NSIS) ed, in particolare, con le evidenze in termini di acquisti e giacenze, rilevate in Contabilità Generale ed esposte nei documenti di rendicontazione infra-annuali (CE trimestrale).

Al fine di garantire tale coerenza, sarà opportuno verificare:

- le determinanti degli scostamenti tra il valore delle movimentazioni di carico registrate in SIAC con quanto rilevato in Co.Ge. sulla base delle fatture registrate in prima nota e con quanto esposto nel modello CE ministeriale (rilevazioni in prima nota contabile più scritture extracontabili di competenza);
- le determinanti degli scostamenti tra il valore delle movimentazioni di scarico rilevate in SIAC, il valore degli acquisti (comprensivi delle integrazioni extra-contabili) e la variazione delle rimanenze di magazzino.

In seconda battuta si indagano, per singola fattispecie di prodotto movimentata, le eventuali motivazioni di natura organizzativa e gestionale alla base degli scostamenti tra il valore dei carichi e quello degli acquisti esposto a CE.

Le determinanti degli scostamenti possono, ad esempio, essere ricondotte alle seguenti macro tipologie:

- registrazione di note di credito che non modificano il valore di magazzino;
- ritardi nella registrazione di entrate merci in SIAC;
- utilizzo di beni di terzi non gestiti a magazzino per i quali risultano delle fatture di acquisto.

6.1.4 La riconciliazione Co.Ge. – Co.An.

Il processo di riconciliazione della Contabilità Analitica con la Contabilità Generale rappresenta un importante momento di verifica e controllo sull'esistenza, sulla completezza e sull'accuratezza delle informazioni in essa rilevate.

Il processo può sinteticamente articolarsi nelle seguenti fasi:

- **confronto tra le voci di costo e di ricavo di Co.Ge. e Co.An.:** ai fini del confronto è necessario procedere alla riclassificazione di alcune voci di Co.Ge. secondo lo schema di conto economico gestionale adottato (o viceversa). Nel caso di specie, si annoverano principalmente:
  - i ricavi per compartecipazione alla spesa sanitaria (ticket): in Co.Ge. vengono iscritti in una voce specifica mentre in Co.An. vengono ricompresi tra i ricavi per le prestazioni ambulatoriali;
  - i costi relativi a personale impiegato in forza di contratti atipici, le indennità corrisposte al personale universitario e i rimborsi pagati per personale in comando: contabilizzati in Co.Ge. come costi per prestazione di servizi;
  - i rimborsi per personale comandato presso altri enti: da riclassificare tra i costi del personale con segno negativo;
  - le variazioni delle rimanenze di magazzino: da riclassificare tra i costi per l'acquisto di materiale sanitario e non sanitario;
  - l'IRAP: in Co.Ge. viene iscritta tra le imposte, nel modello proposto viene contabilizzata per competenza tra i costi della gestione caratteristica.

Per quanto riguarda le voci di ricavo e costo attinenti la gestione non caratteristica (costi capitalizzati per sterilizzazione degli ammortamenti, oneri e proventi straordinari, oneri e proventi finanziari, imposte etc.), si ritiene opportuno precisare, in questa sede, che le stesse non sono fattispecie da rappresentare nel modello di controllo di gestione proposto.

- **identificazione delle cause degli scostamenti riscontrati.** Alcuni scostamenti possono essere imputati ad effetti di natura economico finanziaria rilevati in Co.Ge., recepiti in maniera differente o addirittura non rilevati in Co.An.;

- **recepimento in Co.An. degli eventuali scostamenti attribuibili a competenze economiche aventi rilevanza gestionale**. Gli scostamenti tra Co.An. e Co.Ge. possono essere imputati al mancato recepimento in Co.An. di ricavi o costi il cui flusso alimentante è la stessa Co.Ge. In questi casi (contributi per funzioni, altri ricavi non sanitari, costo per servizi sanitari e non sanitari) la riconciliazione serve a completare il conto economico di contabilità analitica;
- **giustificazione degli scostamenti non recepiti.**

6.2. Meccanismi e funzionamento

Di seguito vengono analizzate le modalità per:

- l'identificazione delle modalità per l'attribuzione dei ricavi e dei costi diretti, per le fattispecie alimentabili tramite flussi;
- l'allocazione dei costi indiretti attraverso l'utilizzo di driver di ribaltamento

6.2.1 Modalità di attribuzione dei ricavi

I ricavi della gestione caratteristica, da attribuire ai CRIL, derivano principalmente dall'erogazione di prestazioni (ricoveri, prestazioni di specialistica ambulatoriale, etc.), ovvero da contributi finalizzati (quota capitaria, ricerca, progetti speciali, funzioni), oltre che dal rimborso per costi sostenuti (ad es. file F, distribuzione diretta).

Di seguito il dettaglio per i fattori produttivi maggiormente rilevanti.

RICAVI PER ASSISTENZA FARMACEUTICA – FILE F

I ricavi da File F per l'attività di distribuzione farmaci per primo ciclo di cura o in regime ambulatoriale devono essere registrati sui CRIL erogatori di prestazioni (tipo CRIL FH) che hanno provveduto alla erogazione di farmaci a pazienti (e che quindi rilevano lo scarico dei medesimi beni tra i costi). Sono ricompresi anche i ricavi per rimborso farmaci somministrati in regime ospedaliero, di day hospital o day surgery e in regime ambulatoriale il cui costo non sia incluso nella tariffa della prestazione erogata (DRG o tariffa della prestazione ambulatoriale), e il cui dettaglio è sempre incluso nel File F.

RICAVI PER PRESTAZIONI DI SPECIALISTICA AMBULATORIALE

I ricavi per **Prestazioni di Specialistica Ambulatoriale** sono rilevati attraverso il File C che registra l'attività di specialistica ambulatoriale resa dai singoli CRIL dell'offerta delle strutture pubbliche (FH finali ospedalieri, DT diagnostico terapeutici).

In Contabilità Analitica, la produzione dei singoli CRIL erogatori di prestazioni di specialistica ambulatoriale deve essere valorizzata sulla base della produzione effettiva. Tale regola vale sia per le prestazioni erogate agli assistiti residenti, sia per le prestazioni erogate in mobilità attiva infra ed extra regionale.

RICAVI PER ASSISTENZA OSPEDALIERA

I ricavi per Prestazioni di ricovero in regime ordinario nonché per accessi in DH, o DS sono rilevati ed attribuiti ai CRIL/Centri di Costo finali (FH – SX49-50-10) attraverso il Flusso SDO, per il quale è previsto un raccordo puntuale tra discipline che erogano prestazioni di ricovero e/o prestazioni in regime di day surgery e CRIL/Centri di Costo.

Le prestazioni sono valorizzate sulla base del tariffario regionale vigente e i relativi ricavi devono essere attribuiti al centro finale che conclude il processo produttivo

RICAVI DA LIBERA PROFESSIONE

I ricavi della libera professione possono riguardare sia l'attività di degenza che l'attività ambulatoriale: la quota di ricavo è rappresentata da quanto fatturato al paziente ed introitato dall'Azienda. Per l'attribuzione dei ricavi ai singoli CRIL/Centri di Costo erogatori di prestazioni in regime libero professionale (siano esse ambulatoriali che di ricovero), si deve alimentare in fase di registrazione in prima nota della fattura i CRIL a cui ricondurre le prestazioni erogate. I valori rilevati devono essere confrontati e riconciliati con quanto rilevato periodicamente dagli uffici incaricati della rendicontazione dell'attività libero-professionale.

RICAVI PER CONTRIBUTI DI RICERCA E SPERIMENTAZIONI CLINICHE

I contributi per ricerca in c/esercizio destinati ad attività di ricerca, e i contributi in c/esercizio destinati alla sperimentazione clinica devono essere attribuiti ai centri che conducono attività di ricerca e/o sperimentazione

RICAVI PER CONTRIBUTI PER FUNZIONI NON TARIFFATE ED ALTRI CONTRIBUTI EXTRA-FONDO

I contributi in c/esercizio per funzioni non tariffate e i contributi in c/esercizio extra-fondo devono essere attribuiti ai centri che ne beneficiano. Solo laddove non sia possibile individuare puntualmente i CRIL dei centri destinatari dei contributi, il valore dei contributi può essere attribuito ai Centri di Costo della Direzione Sanitaria e/o Amministrativa.

RICAVI PRESTAZIONI PER INTERNI

Con ricavi prestazioni per interni, distinti in ricavi per scarico costi e per prestazioni, si intende la valorizzazione delle prestazioni/servizi erogate dai centri intermedi e dai centri finali ad altri CRIL aziendali, da valorizzare nel processo di attribuzione dei costi indiretti.

6.2.2 Modalità di attribuzione dei costi diretti

In linea di principio, tutti i costi sono diretti ed ognuno di essi deve essere attribuito al giusto CRIL/Centro di Costo di destinazione. Anche i costi che, per loro natura, sono oggetto di ribaltamento alle strutture nelle quali si conclude il processo produttivo, devono essere in prima battuta attribuiti ai CRIL previsti nel Piano dei Centri di Costo aziendale.

Si pensi, ad esempio, ai costi per i servizi alberghieri appaltati: pur essendo oggetto di ribaltamento, devono essere correttamente rilevati per destinazione nei CRIL dei servizi alberghieri dedicati (i costi del servizio appaltato di pulizia, ad esempio, devono essere imputati al CRIL AX09).

Di seguito si espone la modalità di attribuzione dei costi della gestione caratteristica. Tale tipologia di costi alimenta, in linea generale, tutti i CRIL.

IL COSTO DEL PERSONALE

Ai fini del controllo di gestione, il costo del personale deve essere rilevato per ruolo e per profilo professionale e, nell'ambito di tale classificazione, in relazione al tipo di rapporto di lavoro esistente nei confronti dell'Azienda (lavoratori dipendenti vs titolari di contratto atipico), ed imputato direttamente a tutti i CRIL di competenza.

Il costo deve essere comprensivo di tutte le componenti di competenza maturata nel periodo di riferimento analizzato, inclusi:

- i ratei di 13esima mensilità maturati;
- le componenti di retribuzione accessoria da fondi integrativi siano esse liquidate che ancora da liquidare (ad es. indennità di posizione/fascia, particolari condizioni/straordinario, risultato);
- gli oneri sociali a carico dell'Azienda.

Tra i costi del personale vanno, inoltre, annoverati i costi del personale in comando (comando in entrata da altre Amministrazioni), mentre non costituisce costo del personale quanto sostenuto per il proprio personale comandato (comando in uscita) presso altre Aziende.

Sono, inoltre, da valutare anche i compensi al personale per attività libero-professionale: il costo della libera professione deve essere attribuito ai singoli CRIL che hanno in carico il personale che eroga tale tipo di prestazioni. Tutte le informazioni di costo indicate e l'allocazione delle risorse a ciascun CRIL sono rilevate per il tramite del Flusso Regionale del Personale SSR e/o tramite l'applicativo aziendale per la gestione del personale

Rispetto alla contabilità generale, in contabilità analitica, la rilevazione dei costi di competenza del personale presenta una differente rappresentazione.

I CONSUMI DI MATERIALE SANITARIO ED ECONOMALE

La contabilità analitica viene alimentata sulla base dei consumi rilevati per ogni singolo CRIL/Centro di Costo. Il dato di consumo, rinvenibile dalle estrazioni dei sottosistemi di magazzino, ha rilievo tipicamente per i CRIL dell'offerta.

La completezza e l'accuratezza dei consumi di Co.An. richiedono che tutti gli acquisti vengano gestiti dalla contabilità di magazzino, compresi quei beni che fisicamente non transitano dal magazzino, quelli di terzi presso l'Azienda e quelli dell'Azienda presso terzi.

In Co.An., la rilevazione dei costi di competenza dei beni sanitari e non sanitari avviene sulla base di variabili economiche differenti rispetto alla contabilità generale, in particolare, valore degli acquisti in Co.Ge. vs valore del consumato in Co.An., mentre sia le rimanenze che il consumato sono valorizzati secondo il criterio del costo medio ponderato.

Per la necessaria riconciliazione tra le grandezze rilevate in Co.An. e quanto esposto in Co.Ge., occorre considerare, in corso d'anno, inoltre, l'importo delle fatture e note da ricevere, se non rilevate in Co.Ge.

GLI AMMORTAMENTI

Sia in Co.Ge. che in Co.An., il valore degli ammortamenti è alimentato attraverso il libro cespiti (e l'inventario dei beni mobili).

Per quanto riguarda i beni mobili, le quote di ammortamento di competenza devono essere imputate ai singoli CRIL assegnatari dei cespiti, tracciando puntualmente gli eventuali trasferimenti tra CRIL ovvero le dismissioni avvenute nel periodo.

Per quanto attiene ai beni immobili, il valore degli ammortamenti di competenza deve essere attribuito ai CRIL dei costi comuni di Presidio (GX40) e dei costi comuni di Stabilimento (GX50).

I SERVIZI SANITARI NON APPALTATI

I costi per servizi non sanitari appaltati, rilevati in prima nota, devono essere attribuiti agli "omonimi" CRIL elencati tra gli AX. Per alcune fattispecie, per le quali non sono previsti centri dedicati, si riporta quanto segue:

- Servizi di assistenza informatica: da allocare in AX90 - Altri servizi alberghieri;
- Servizi di trasporto non sanitari: da allocare in GX01 – Servizio di trasporto;
- Premi di assicurazione: da allocare in GX28 - Altri costi comuni d'Azienda.

Nella rilevazione si deve considerare l'intera quota del costo di competenza comprensiva di eventuali rettifiche extracontabili per fatture ancora da ricevere o registrare.

LE UTENZE

I costi per utenze, rilevati in prima nota, devono essere attribuiti ai seguenti CRIL dell'offerta:

- Telefono: AX05 - Servizio telefonico;
- Energia elettrica: AX04 - Elettricità;
- Acqua, gas, internet, canoni radiotelevisivi e ad altre utenze: AX90 - Altri servizi alberghieri.

Nella rilevazione va considerata l'intera quota del costo di competenza comprensiva di eventuali rettifiche extracontabili per fatture ancora da ricevere o registrare.

COSTI PER GODIMENTO BENI DI TERZI

I costi devono essere attribuiti al CRIL che usufruisce del bene ed in particolare:

- i costi per affitti passivi seguono lo stabile e quindi devono essere attribuiti ai CRIL dei costi comuni relativi allo stabile (GX40 o GX50);
- i noleggi e i canoni di leasing devono essere ricondotti al CRIL utilizzatori del bene.

Come per la rilevazione dei servizi appaltati, anche per la rilevazione di affitti e canoni, si deve considerare l'intera quota del costo di competenza comprensiva di eventuali rettifiche extracontabili per fatture ancora da ricevere o registrare.

L'IRAP

L'IRAP, poiché direttamente dipendente dal costo del personale, è rilevata in Co.An. tra i costi della gestione caratteristica. L'importo deve essere valorizzato nella misura dell'8,5% del totale del costo del personale assegnato ad ogni singolo CRIL (e deve essere riconciliato col valore in Co.Ge.).

6.2.3 Modalità di attribuzione dei costi indiretti

Il modello prevede la determinazione del costo pieno dei centri finali tramite un processo di ribaltamento dei costi indiretti o comuni. Il ribaltamento consente di allocare a ciascun centro quote di costi sostenuti da altri centri in relazione al supporto che questi ultimi hanno offerto nell'erogazione dell'attività dei primi. Tecnicamente ciò avviene addebitando una quota di costo ad un centro ricevente e accreditando un corrispondente ricavo sul centro cedente (conseguentemente, il saldo dei costi e dei ricavi sul centro cedente è pari a zero). La metodologia di ribaltamento prevede di attribuire a "cascata" a ciascun CRIL quote di costi sostenuti da altri centri. La sequenza di ribaltamento è quindi "unidirezionale": nel modello non sono previsti "ribaltamenti reciproci" tra centri. Sono previsti ribaltamenti tra centri appartenenti alla stessa categoria di centri (per esempio tra CRIL appartenenti ai centri alberghieri). Ciò implica che i ribaltamenti devono essere effettuati per ciascun singolo centro e secondo un preciso ordine, che sarà descritto nel seguito.

In fase di ribaltamento, tutti i costi registrati su uno specifico centro cedente vengono riallocati sui centri riceventi: il centro cedente deve quindi essere "chiuso" e non riceverà alcuna quota di costi ribaltati da altri centri. Ogni ribaltamento dei costi relativi ad un CRIL, inoltre, prevede la ripartizione anche dei costi indiretti precedentemente attribuiti a quel centro a seguito di precedenti ribaltamenti.

È necessario, quindi, definire:

- le **regole e i criteri di ribaltamento** per la ripartizione dei costi totali dei servizi alberghieri, dei servizi di supporto sanitario, dei servizi generali, dei servizi diagnostico terapeutici (questi ultimi solo nel caso in cui non si applica il "transfer price" o il "transfer cost"). Tali regole devono disciplinare:
  - la sequenza di ribaltamento;
  - l'individuazione dei "CRIL cedenti" da ribaltare;
  - l'individuazione dei "CRIL riceventi";
  - la selezione delle basi di ripartizione;
  - l'identificazione del conto di ricavo su cui registrare lo scarico di costi dei centri da ribaltare;
  - l'identificazione del conto ricevente da utilizzare per l'addebito del costo ai centri riceventi.
- le modalità per la **valorizzazione** delle **prestazioni per interni** dei servizi diagnostico terapeutici e finali (non ribaltate sulla base di driver) mediante **prezzi di trasferimento** ("transfer price") o, in alternativa, mediante modalità di valorizzazione del **costo effettivo delle prestazioni stesse** ("transfer cost").

L'individuazione dei "CRIL riceventi" deve essere costruita sulla base delle relazioni causali o funzionali esistenti con i "CRIL cedenti". Si tratta, in particolare, di individuare quali centri usufruiscono, per la propria attività, di servizi prodotti da altri centri (o comunque contabilmente rilevati su altri centri, anche se acquistati da terzi). Le relazioni funzionali tra i centri sono specifiche per ogni Azienda e dipendono dalle configurazioni organizzative e contabili che la caratterizzano. L'AORN San Pio, quindi, deve mappare al proprio interno le relazioni esistenti tra i centri (prevedendo anche una modalità di aggiornamento per tener conto di eventuali variazioni). Per ciascun centro cedente, quindi, dovranno essere individuati tutti i centri riceventi che beneficiano dei servizi forniti da quest'ultimo.

6.3. Criteri di ribaltamento

L'allocazione dei costi ai centri riceventi avviene mediante criteri di ribaltamento (*driver*) specifici per ciascun centro da ribaltare ricorrendo a parametri tecnico-funzionali che misurano l'attività prestata: un maggiore o minore valore del driver di ribaltamento comporta, quindi, rispettivamente una maggiore o minore quota di costi indiretti (es. la superficie in mq dei reparti per stimare il consumo di utenza elettrica da parte dei centri di costo).

Dal punto di vista contabile, il ribaltamento avviene:

- addebitando al centro ricevente le quote di costo ribaltate dai centri cedenti;
- accreditando al centro cedente il corrispondente ricavo.

La selezione delle basi di ripartizione (*driver*) sulla base dei quali ripartire i costi dei centri alberghieri, generali e di supporto sanitario, deve rispettare i seguenti parametri:

- **Criterio causale**: un costo deve essere distribuito ad un oggetto sulla base di un parametro che rifletta la causa che ha provocato il sostenimento del costo;
- **Misurabilità del parametro**: il parametro adottato deve essere misurabile in modo oggettivabile, continuativo e "sostenibile";

Al fine di garantire il rispetto del modello regionale, i driver utilizzati e la sequenza di ribaltamento sono quelli previsti dalle Linee Guida del modello regionale per il Controllo di Gestione (DCA 67/2019), a cui si rimanda

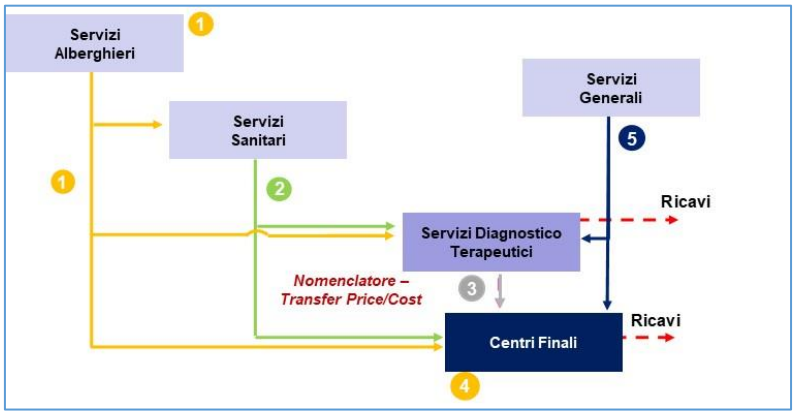
per le informazioni di dettaglio (paragrafo 5.4.2 – Ribaltamento dei servizi alberghieri e paragrafo 5.4.3 – Ribaltamento dei servizi di supporto Sanitario) [3]. Nel caso in cui, per particolari tipologie di servizio non fosse possibile utilizzare i driver previsti dal modello, sarà possibile utilizzare driver alternativi verificando l'attendibilità/ragionevolezza della scelta operata.

Occorre quindi:

- rilevare (ove non siano già disponibili) i dati necessari al calcolo delle basi di ripartizione tendenzialmente "statiche" (es. mq di superficie occupata), strutturando al contempo meccanismi che segnalino la necessità di aggiornare la rilevazione, ove necessario (es. trasferimento di UO e conseguente necessità di modifica del driver relativo alla superficie occupata);
- strutturare processi che consentano di disporre sistemicamente dei dati per il calcolo delle basi di ripartizione nel caso di basi "dinamiche" nel corso del tempo (es. numero di pasti serviti, ore di sala operatoria, etc). In tal senso, si ricorda che alcune basi di ripartizione possono essere calcolate a partire da flussi informativi istituzionali (es. SDO, flusso del personale), senza necessità di attivazione di altre rilevazioni ad hoc.

Per ciascun *driver*, devono essere individuati a livello aziendale la/le UO responsabili della produzione delle informazioni necessarie al calcolo delle basi di ripartizione.

La seguente figura rappresenta graficamente lo schema di riferimento per il processo di allocazione dei costi indiretti nel modello:



La figura soprastante identifica anche la struttura del processo di gestione dei costi indiretti, che prevede le seguenti fasi:

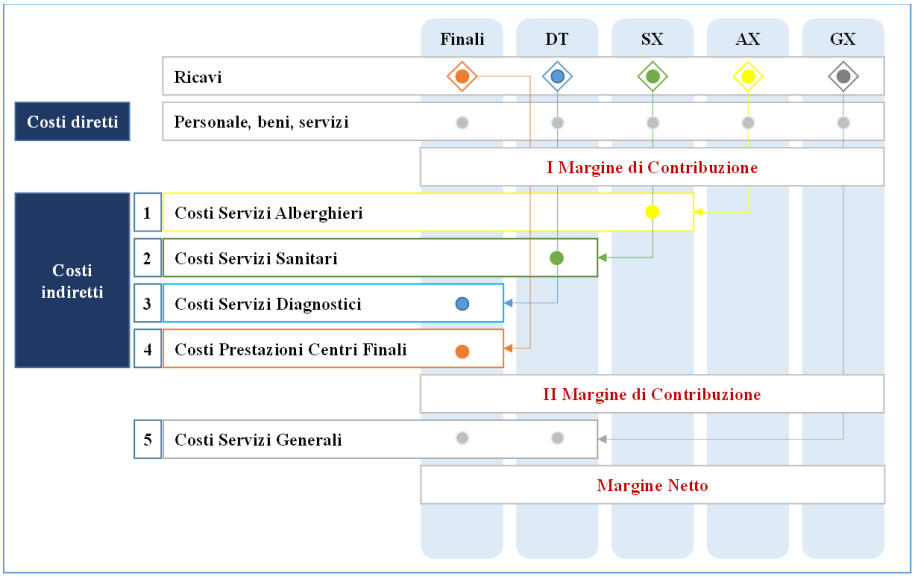
- il ribaltamento dei servizi alberghieri (AX) su servizi sanitari di supporto (SX), sui centri diagnostico terapeutici (DT), sui centri finali e sui centri di supporto per la gestione della domanda soddisfatta (NN);
- il ribaltamento dei centri relativi ai servizi sanitari di supporto (SX) sui centri diagnostico terapeutici (DT) e sui centri finali (F)[4];
- la gestione delle prestazioni per interni rese dai centri relativi ai servizi diagnostico terapeutici (DT);
- la gestione delle prestazioni per interni (visite a parere) rese dai centri finali (F);

[3] In ultima istanza, in fase di avvio del modello e in assenza dei parametri previsti dal modello, potranno, per necessità, adottarsi altre basi di ripartizione.

[4] In fase di ribaltamento dei centri di supporto sanitario, saranno allocati sia i costi direttamente attribuiti ai centri di supporto sanitario stessi, sia le quote di costi ricevute da questi ultimi in fase di ribaltamento dei centri alberghieri.

- il ribaltamento dei servizi di supporto generali (GX) ai servizi diagnostico terapeutici e ai centri finali[5].

Di seguito si riporta schematicamente il risultato del processo di allocazione dei costi indiretti sopra rappresentato:



6.3.1 Il ribaltamento dei servizi alberghieri

I centri relativi ai servizi alberghieri si posizionano "a monte" del percorso di ribaltamento, in quanto, risulta decisamente predominante il loro ruolo di fornitore di servizi intermedi ad altri centri rispetto all'entità del contributo ricevuto da altri centri alla propria attività.

L'utilizzo di specifici centri alberghieri in luogo della rilevazione a centri intestati ai "costi comuni" consente una gestione maggiormente precisa del percorso di ribaltamento. In linea generale, infatti, per i servizi alberghieri, è sempre possibile definire "un'unità di misura" specifica per la quantificazione del servizio reso agli altri centri (es. numero di pasti erogati, superficie pulita) e, quindi, ripartire il costo di tali centri solo ai centri che hanno usufruito dei relativi servizi.

Sulla base di quanto previsto dalle linee guida regionali, anche nel caso in cui sia possibile attribuire direttamente i costi relativi ad un servizio ad un centro finale o diagnostico terapeutico, il costo deve prima essere attribuito al centro alberghiero creato ad hoc e quindi trasferito al centro utilizzatore[6]. In questo modo, sarà possibile fornire a livello regionale i dati richiesti relativi ai servizi appaltati (pulizia, ristorazione, lavanderia, smaltimento rifiuti, altri servizi appaltati) garantendo la comparabilità dei dati rilevati e favorendo analisi di *benchmarking*.

---

[5] In linea di principio, alcuni centri appartenenti alla categoria dei servizi generali (in particolare quelli riconducibile a "unità organizzative" come le UO amministrative) potrebbero ricevere una quota di costi dei servizi alberghieri, prima di essere a loro volta ribaltati ai centri finali e diagnostico terapeutici. Per semplicità, almeno in fase di avvio, si preferisce evitare il doppio ribaltamento e allocare i costi secondo la metodologia del ribaltamento a cascata.

[6] Nel caso di servizi acquisiti da terzi, se è presente il dettaglio del consumo per CRIL, tale dettaglio rappresenta la base di ripartizione del costo inizialmente attribuito al centro alberghiero.

Per la maggior parte dei casi, ovvero quando i centri alberghieri forniscono servizi funzionali all'attività di più centri e non vi è un criterio oggettivo per l'attribuzione dei costi[7], la tabella riportata nel DCA 67/2019 fornisce i dettagli necessari per procedere alla loro ripartizione.

L'indicazione tra i CRIL di destinazione di "tutti i centri a valle" deve essere letta alla luce di quanto riportato sopra con riferimento alla definizione della sequenza di ribaltamento e dei centri riceventi. Il ribaltamento dei centri alberghieri deve avvenire:

- a partire dai centri in cui è superiore la componente relativa ai servizi ceduti ad altri centri rispetto ai servizi assorbiti da altri centri;
- individuando tutti i centri che usufruiscono dei servizi del centro alberghiero che si intende ribaltare, sia tra gli stessi centri alberghieri (ancora "aperti"), sia tra i centri appartenenti alle altre categorie.

È chiaro quindi che il processo di ribaltamento sarà soggetto ad un margine di approssimazione dato dall'impossibilità di ribaltare eventuali costi di servizi alberghieri su centri che sono già stati "chiusi" (non essendo previsti ribaltamenti reciproci, non è possibile ribaltare costi sui centri che hanno già a loro volta ribaltato i propri costi su altri centri). Se, tuttavia, la sequenza di ribaltamento è stata definita in modo corretto, tali costi dovrebbero essere residuali[8].

6.3.2 Il ribaltamento dei servizi di supporto sanitario

Analogamente a quanto riportato in precedenza per i servizi alberghieri, per il ribaltamento dei **Servizi di Supporto Sanitario** si rimanda a quanto previsto dal DCA 67/2019. Per la definizione della sequenza di ribaltamento dei Servizi di Supporto Sanitario, valgono le medesime considerazioni effettuate per i centri alberghieri: la sequenza di ribaltamento di dettaglio riportata nel DCA sarà rimodulata sulla base delle esigenze aziendali; in quanto fornisce soltanto un'indicazione di massima da verificare internamente.

Anche nel caso dei centri di supporto sanitario, è necessario, a livello aziendale, attivare le procedure essenziali per la rilevazione sistematica di tutti i dati necessari per il calcolo dei driver di ribaltamento. Nel caso di indicazione della "% di utilizzo da parte di altri servizi" come driver di ribaltamento, è necessario individuare, a livello aziendale, tale percentuale sulla base di stime effettuate dal responsabile del servizio corrispondente al CRIL, effettuate sulla base di campionamenti o rilevazioni ad hoc che forniscano una ragionevole percentuale di ripartizione dei costi sostenuti per l'erogazione di attività a supporto di altri centri.

I centri di supporto relativi alle degenze intensive (SX 49 – Servizio di rianimazione e terapia intensiva e SX 50 – UTIC) sono classificati tra i servizi sanitari di supporto in quanto erogatori di prestazioni che, in linea generale, contribuiscono a formare un "episodio di ricovero" che solitamente è concluso da altri CRIL finali ospedalieri. Possono, tuttavia, verificarsi casi di dimissioni di pazienti effettuate direttamente da tali reparti (es. pazienti deceduti; pazienti dimessi verso altre strutture/altri regimi di ricovero). In tal caso, questi centri concludono il processo produttivo e ad essi devono essere attribuiti i conseguenti ricavi. Per il principio secondo cui i costi devono "seguire i ricavi", tali centri dovranno "trattenere" una quota di costi legati appunto alle proprie dimissioni. In questo caso, quindi, una quota di costi dovrà essere esclusa dal ribaltamento. Per il

[7] Nel caso, ad esempio, di servizi alberghieri in outsourcing, il fornitore potrebbe fornire il dettaglio allegato alla fattura del costo (o del parametro di consumo del servizio) per ciascun CRIL sulla base delle prestazioni assorbite (pasti serviti, mq puliti, scatti telefonici per numero, etc). In tal caso è preferibile utilizzare tale dettaglio.

[8] Sempre con riferimento all'individuazione dei centri riceventi, si ricorda ulteriormente l'importanza di verificare le relazioni esistenti tra i centri, ponendo particolare attenzione ai centri che possono ribaltare costi sui centri di supporto gestione della domanda soddisfatta. Vi sono infatti alcuni CRIL per cui non è ipotizzabile il ribaltamento su centri di supporto alla gestione della domanda, in quanto forniscono tipicamente servizi ai soli centri offerta (es. centrale ossigeno, accettazione).

calcolo di tale quota deve essere utilizzato il medesimo driver utilizzato per il ribaltamento dei costi ad altri reparti, ovvero il numero di giornate di degenza erogate a pazienti dimessi sul totale delle giornate erogate. In questi casi, quindi, i centri in oggetto avranno generalmente un proprio margine e non saranno quindi chiusi a valle del processo di ribaltamento dei costi indiretti.

Contabilmente, il ribaltamento avviene rilevando, per il centro cedente, un ricavo sul conto ricavi per servizi di supporto sanitari; in contropartita, il centro ricevente rileverà un costo sul conto costi per servizi di supporto sanitari cui si post-porrà la codifica del CRIL ribaltato.

6.3.4 La valorizzazione delle prestazioni per interni dei servizi diagnostico terapeutici e dei centri finali

La costruzione del costo pieno per i centri finali deve prevedere la valorizzazione delle prestazioni per pazienti interni:

- rese dai CRIL diagnostico terapeutici ai CRIL finali (e ad altri CRIL diagnostico terapeutici), tipicamente prestazioni di diagnostica di laboratorio o per immagini;
- rese dai CRIL finali ad altri CRIL finali, quali tipicamente i consulti forniti da personale appartenente a un centro finale a pazienti ricoverati/in carico ad un altro centro finale (es. consulto da parte di un medico della medicina generale a paziente ricoverato in geriatria).

Si tratta di prestazioni sanitarie intermedie, ovvero funzionali all'erogazione della prestazioni finali (es. prestazioni di ricovero) in quanto entrano nel processo produttivo della prestazione finale stessa. Tali prestazioni sono fornite da un centro erogatore (cedente) ad un centro ricevente sulla base di una specifica richiesta e costituiscono contemporaneamente un output finito del processo produttivo del centro cedente (sono quindi misurabili e singolarmente valorizzabili) ed un input del processo produttivo del centro ricevente.

A fronte di tali prestazioni:

- il CRIL erogatore (cedente) iscrive un ricavo (figurativo) pari al valore delle prestazioni erogata (nel seguito si approfondiranno i criteri di valorizzazione);
- il CRIL ricevente iscrive il costo relativo alla prestazione di cui ha usufruito sul conto di costo cui si post-porrà la codifica del CRIL accreditato.

Quindi, fatti salvi tutti gli elementi del processo precedentemente illustrati (individuazione dei centri cedenti e riceventi, dei conti da movimentare etc.), in questo caso la valorizzazione delle prestazioni scambiate, anziché tramite un driver di ribaltamento, può avvenire:

- sulla base di una **tariffa**, eventualmente definita a partire dal nomenclatore tariffario (nazionale o regionale) utilizzato per la valorizzazione delle prestazioni per esterni;
- sulla base di un apposito **prezzo di riferimento aziendale** ("transfer price") definito per regolare lo scambio delle prestazioni intra-aziendali;
- sulla base del **"transfer cost"**, ovvero della quota dei costi sostenuti dal CRIL erogante per la produzione della prestazione scambiata.

L'utilizzo della tariffa prevista da nomenclatore tariffario è certamente preferibile per la semplicità di applicazione e in quanto offre un riferimento per la valorizzazione delle prestazioni che deriva da un atto normativo esterno, quindi intrinsecamente "oggettivabile".

Tale utilizzo non sempre è perseguibile, come ad esempio nel caso del nomenclatore tariffario della specialistica ambulatoriale, in cui non risultano codificate tutte le prestazioni erogate a pazienti ricoverati/in carico presso altri CRIL. Per tali prestazioni dovrà quindi essere individuata una specifica valorizzazione.

La valorizzazione delle prestazioni sulla base del nomenclatore tariffario, inoltre, non ha un collegamento diretto con i costi di produzione delle prestazioni stesse, anche in ragione della scarsa frequenza con cui le tariffe sono aggiornate. La valorizzazione presente nel nomenclatore, da ultimo, nasce per essere applicata a pazienti esterni e non tiene quindi conto del fatto che l'assorbimento di risorse necessario per effettuare una prestazione per esterni potrebbe essere significativamente diverso dall'assorbimento di risorse necessarie per erogare una prestazione a pazienti ricoverati (es. prestazioni a pazienti "fragili", urgenze).

Inizialmente la valorizzazione avverrà a sulla base del nomenclatore tariffario regionale.

Si procederà quindi:

- all'individuazione delle prestazioni scambiate che non sono codificate nel nomenclatore regionale;
- alla codifica ed alla valorizzazione di tali prestazioni sulla base dei costi di produzione.

Al fine della valorizzazione degli scambi di prestazioni per interni, è comunque necessario attivare processi e sistemi di tracciatura delle prestazioni stesse.

6.3.5 Il ribaltamento dei servizi generali

In linea generale, i costi presenti nei centri generali possono essere ribaltati:

- a livello di Azienda: il ribaltamento avviene su tutti i centri dell'Azienda;
- a livello di "struttura fisica": il ribaltamento avviene su tutti i centri presenti in una "struttura fisica", individuabile sulla base del codice punto fisico (es. Costi comuni di stabilimento - GX50);
- a tutti i centri appartenenti ad una "struttura *organizzativa"* (es. Costi comuni di distretto territoriale - GX42, Costi comuni di dipartimento – GX29).

E' opportuno quindi analizzare a livello aziendale la funzione di ciascun centro al fine di individuare precisamente i centri destinatari su cui ribaltare i costi.

In fase di prima applicazione si è deciso di ribaltare i costi dei centri generali su tutti i centri dell'Azienda, in tal senso la figura successiva fornisce, per ciascun centro, il livello di ribaltamento ipotizzato e suggerisce indicazioni di massima sulla base di quanto previsto dal DCA 67/2019 che, tuttavia, possono essere soggette a modifiche sulle base delle specifiche esigenze aziendali che verranno a manifestarsi.

Ad esempio, il ribaltamento dei costi per servizi generali può avvenire sulla base del II margine di contribuzione o del valore dei ricavi dei centri finali e diagnostico terapeutici.

Identificativo Centro	Codifica standard	Ribaltamento sui Centri a livello di…
Direzione Amministrativa di Presidio	GX26	• Azienda
Ufficio Controllo Interno (Internal Audit)	GX27	• Azienda
Altri costi comuni d'Azienda	GX28	• Azienda
Scuole Professionali	GX32	• Azienda
Costi comuni di Presidio	GX40	• Struttura fisica
Costi comuni di Distretto territoriale	GX42	• Struttura fisica
Costi comuni di Dipartimento di Prevenzione	GX43	• Centri del dipartimento di prevenzione
Costi comuni di Dipartimento Salute Mentale	GX44	• Centri del dipartimento di salute mentale
Costi comuni di Dipartimento Veterinario	GX45	• Centri del dipartimento di prevenzione veterinaria
Costi comuni di Stabilimento	GX50	• Struttura fisica
Altri servizi generali/amministrativi	GX90	• Da verificare

7. Responsabilità

Le strutture aziendali responsabili della alimentazione del sistema di contabilità analitica sono identificate dai CRIL/Centri di Costo ai quali è stato attribuito il relativo budget economico nel sistema amministrativo contabile aziendale.

Sulla base dei documenti di programmazione aziendale, la UOC Risorse Economiche e la UOC Controllo di Gestione assegnano un budget tramite procedura informatica per singolo conto di contabilità generale ai responsabili dei CRIL/Centri di Costo (con possibilità di blocco a sistema, nel caso di sforamento dello stesso). Il budget assegnato sarà quindi monitorato attraverso lo strumento di monitoraggio dei singoli contratti.

Il processo di analisi e monitoraggio consente di:

- controllare la spesa a vari livelli mediante il gestionale amministrativo-contabile aziendale;
- verificare la coesistenza di un modello di controllo delle risorse assegnate ai Centri di Attività rispetto al budget assegnato ai Centri di Risorsa;

La tabella seguente individua, per ciascuna attività di processo, le strutture aziendali coinvolte a vario titolo nella alimentazione del sistema di contabilità analitica aziendale e nella generazione degli output connessi.

Attività di processo	Unità		
	Responsabile	**Coinvolta**	**Informata**
Aggiornamento piano dei centri costo e di responsabilità	UO Controllo di Gestione	CRIL/CdC competente	
Aggiornamento del Piano dei fattori produttiviUO	UO Controllo di Gestione - UO Risorse Economiche	CRIL/CdC competente	
Assegnazione nella procedura informatica dei budget per centro di risorsa e per conto di contabilità generale	UO Risorse Economiche		UO Controllo di Gestione
Emissione ordini	CRIL/CdC competente	UO Risorse Economiche	UO Controllo di Gestione
Emissione MAP (modulo acquisizione prestazioni) per rilevazione acquisto di servizi	CRIL/CdC competente	UO Risorse Economiche	UO Controllo di Gestione
Scarico di magazzino per acquisto di beni consumabili, sanitari e non	CRIL/CdC competente	UO Risorse Economiche	UO Controllo di Gestione
Inventariazione cespiti per acquisto immobilizzazioni	UO Manutenzione e Gestione del Patrimonio	UO Risorse Economiche	UO Controllo di Gestione
Rilevazione collaudo ed inizio periodo di ammortamento	UO Manutenzione e Gestione del Patrimonio	UO Risorse Economiche	UO Controllo di Gestione
Rilevazione quota annua di costo ammortamento dei cespiti	UO Manutenzione e Gestione del Patrimonio	UO Risorse Economiche	UO Controllo di Gestione
Caricamento dei file elaborati dalla procedura stipendi per registrare i movimenti contabili del personale dipendente e convenzionato e riclassificarne il costo per singolo centro di costo aziendale	UO Risorse Economiche	UO Risorse Umane	UO Controllo di Gestione
Definizione dei driver necessari per effettuare operazioni di ribaltamento dei costi indiretti e delle aree multidisciplinariUO	UO Controllo di Gestione	CRIL/CdC competente	UO Risorse Economiche
Produzione della reportistica periodica da inviare alla direzione aziendale ed ai CRIL/Centri di Costo	UO Controllo di Gestione	CRIL/CdC competente	UO Risorse Economiche
Elaborazione Modello LA di riclassificazione dei costi per livello essenziale di assistenza da inviare al Ministero della Salute ed alla Regione	UO Controllo di Gestione - UO Risorse Economiche	CRIL/CdC	
Elaborazione Report Coan periodici da inviare alla Regione	UO Controllo di Gestione - UO Risorse Economiche	CRIL/CdC	

8. Reportistica

Il sistema di reportistica, per le finalità del Controllo di Gestione e della Contabilità Analitica, deve consentire la comunicazione adeguata delle informazioni all'interno dell'Azienda e nei confronti del livello regionale, mettendole a disposizione delle persone giuste, con la pertinente tempestività e con un adeguato livello di sintesi e, nel contempo, analiticità.

Il modello di rendicontazione sarà articolato coerentemente con il modello di monitoraggio regionale e si fonda su tre documenti standardizzati di rappresentazione dei fenomeni gestionali:

- **Scheda delle Variabili Produttive**, nella quale si raccolgono i dati relativi a capacità produttiva, output e mix dell'attività prodotta, risorse utilizzate;
- **Conto Economico Gestionale**, che riporta costi e ricavi di competenza del singolo reparto o servizio, evidenziando ricavi esterni e interni, costi diretti ed indiretti, incidenza economica e margini;
- **Indicatori di Performance (KPI – Key Performance Indicators)** che, mettendo in relazione misure produttive e/o economiche, consentono analisi volte a comprendere l'attività svolta dalle strutture e le prestazioni anche per il tramite di analisi di benchmarking.

Per la produzione della reportistica sotto riportata**, condizione necessaria è lo sviluppo di un adeguato sistema informativo di rendicontazione, integrato con i sistemi informativi già presenti in azienda** (es. SIAC, QUANI, sistema di gestione del personale, Sistema RIS-PACS, ecc.) che consenta l'elaborazione di quanto previsto a cadenza periodica (mensile, trimestrale, annuale), così da poter supportare la Direzione nelle scelte di tipo strategico e consentire all'Azienda di soddisfare gli obblighi informativi regionali.

8.1. Variabili Produttive

Il reporting delle Variabili Produttive è finalizzato ad incrementare la capacità delle Aziende del SSR di analizzare la produzione ovvero le attività svolte dalle strutture produttive direttamente gestite (presidi, strutture di offerta territoriale, altre strutture dell'offerta), nonché della correlata produttività, in dipendenza delle risorse impiegate.

Poiché le caratteristiche produttive possono variare tra i CRIL dell'offerta, è necessario prevedere schede differenziate per CRIL a seconda che si occupino delle seguenti attività:

- degenza per acuti;
- degenza per riabilitazione post-acuzie;
- degenza in lungodegenza;
- Servizio diagnostico terapeutico ospedaliero;
- Terapia intensiva;
- Servizio di supporto.

Le Variabili Produttive sono rappresentate da indicatori che misurano:

- la **capacità produttiva**, ad esempio in termini di:
  - posti letto accreditati, allestiti, utilizzati;
  - numero di ore disponibili per il blocco operatorio in urgenza ed in elezione;
  - numero di ore disponibili per il poliambulatorio;
  - dotazione tecnologica;
- la **produzione** e il **mix**, per esempio:
  - per l'attività ospedaliera:

- ✓ casi e giornate di degenza per attività di Degenza Ordinaria, Day Hospital e Day Surgery, a seconda che si riferiscano a ricoveri in acuzie, in riabilitazione post acuzie o in lungodegenza;
- ✓ percentuale di ricoveri ripetuti sul totale dei ricoveri;
- ✓ percentuale di casi di residenti in provincia e non sul totale dei casi;
- ✓ durata media degli interventi per i reparti chirurgici;
- ✓ degenza media pre-operatoria per DRG chirurgici;
- ✓ numero interventi in elezione e in urgenza;

- per l'attività ambulatoriale:
  - ✓ numero di prestazioni ambulatoriali erogate per branca; per pazienti interni/esterni;

- **l'appropriatezza della produzione**, in relazione alle percentuali di casi trattati a rischio di inappropriatezza organizzativa (da erogare in DH o ambulatorio, quali setting assistenziali a minore intensità di risorse);
- **l'impiego del personale** (dipendente, universitario, non dipendente, convenzionato) in termini di:
  - quantità e valore;
  - prestazioni per medico;
  - giornate di degenza orinaria per infermiere;
  - accessi in day hospital per infermiere;
- **di utilizzo delle risorse**, con riferimento per esempio a:
  - tasso di occupazione effettivo per attività di degenza ordinaria;
  - tasso di occupazione effettivo per attività in day hospital;
  - numero di ore di utilizzo di sala operatoria in elezione e in urgenza;
  - numero di ore di utilizzo del poliambulatorio;
  - numero di giornate in terapia intensiva;
  - prestazioni diagnostiche/terapeutiche intermedie richieste;
  - consumo di beni sanitari e non sanitari per prestazione/giornata/paziente.

8.2. Conto Economico Gestionale

Sulla base di quanto disciplinato dal DCA 67/2019 dovrà essere implementato un modello di rendicontazione, definito anche *"Conto Economico Gestionale",* ai diversi livelli di aggregazione previsti e le modalità di alimentazione dello stesso, a partire dai ricavi e costi di contabilità analitica e dai criteri di ribaltamento dei costi indiretti e generali definiti in precedenza.

Il conto economico gestionale raggrupperà l'insieme dei costi diretti, indiretti e ricavi di competenza di ogni singolo Centro di Rilevazione.

8.3. Indicatori di monitoraggio

La definizione degli indicatori di monitoraggio è comunque strettamente legata alla definizione degli obiettivi strategici ed operativi aziendali: la definizione di un indicatore di performance avviene infatti a valle del processo di definizione degli obiettivi e delle azioni necessarie per il loro raggiungimento. In questo senso, l'indicatore costituisce una misura sintetica del grado di successo nell'implementazione della strategia definita a monte.

In prima battuta, in linea a quanto previsto dal DCA 67/2019, si fa riferimento a indicatori che privilegiano l'aspetto della:

- sintesi, prevedendo un numero il più possibile sintetico di indicatori;
- semplicità di interpretazione e calcolo, utilizzando, ove possibile, informazioni contenute nei flussi NSIS o regionali già disponibili.

I KPI individuati fanno riferimento quindi a quelli previsti nelle schede delle variabili produttive di cui sopra, fermo restando la possibilità di individuare ulteriori indicatori sulla base delle necessità aziendali.

Gli indicatori proposti potranno quindi essere opportunamente integrati sulla base delle esigenze di monitoraggio specifiche a livello aziendale e regionale. Per i CRIL/Centri di Costo **finali ospedalieri**, si prevedono i seguenti indicatori:

- **Indicatori relativi alla dimensione delle prestazioni:**
  - peso medio DRG, calcolato come rapporto tra la variabile produttiva peso totale DRG e numero di ricoveri (solo per Acuti);
  - degenza ordinaria media, calcolata come rapporto tra le variabili produttive degenza ordinaria totale e numero di ricoveri in degenza ordinaria;
  - accessi medi per Day Hospital e per Day Surgery, calcolati come rapporto tra le variabili produttive accessi totali per Day Hospital e per Day Surgery e numero di ricoveri in Day Hospital e in Day Surgery (solo per Acuti e Riabilitazione);
  - percentuali dei casi a rischio di inappropriatezza (organizzativa) in regime di DO, calcolata come il rapporto tra i casi a rischio inappropriatezza in regime di DO e il totale dei casi in regime di DO;
  - percentuale delle giornate di degenza a rischio di inappropriatezza in regime di DO, calcolata come il rapporto tra le giornate erogate per DRG a rischio inappropriatezza in regime di DO e il totale delle giornate erogate in regime di DO.
- **Indicatori relativi alla dimensione delle risorse**
  - tasso di occupazione PL Ricovero ordinario (letti effettivi);
  - tasso di occupazione PL Day Hospital (letti effettivi) - (5 giorni/sett.);
  - infermieri+OSS-OTA-ASA/medici, calcolato come il rapporto tra la somma degli FTE degli infermieri, degli OSS-OTA-ASA diviso gli FTE dei medici;
  - ricoveri/teste pesate medici (dettaglio DO/DH dove disponibile), calcolato come rapporto tra il totale dei ricoveri erogati dal centro e gli FTE relativi ai medici;
  - giornate/teste pesate medici (dettaglio DO/DH dove disponibile), calcolato come rapporto tra il totale delle giornate di degenza erogate dal centro e gli FTE relativi ai medici;
  - teste pesate medici/PL, calcolato come il rapporto tra gli FTE relativi ai medici e i PL complessivi;
  - infermieri/medici, calcolato come il rapporto tra gli FTE relativi agli infermieri e gli FTE relativi ai medici.
- **Indicatori di correlazione tra prestazioni e risorse**
  - ricoveri/teste pesate infermieri (dettaglio DO/DH dove disponibile), calcolato come rapporto tra il totale dei ricoveri erogati dal centro e gli FTE relativi agli infermieri;
  - giornate/teste pesate infermieri (dettaglio DO/DH dove disponibile), calcolato come rapporto tra il totale delle giornate di degenza erogate dal centro e gli FTE relativi agli infermieri;
  - teste pesate infermieri/PL, calcolato come il rapporto tra gli FTE relativi agli infermieri e i PL complessivi;

- OSS-OTA-ASA/infermieri, calcolato come il rapporto tra gli FTE relativi agli OSS-OTA-ASA e gli FTE relativi agli infermieri;
- ricoveri/teste pesate OSS-OTA-ASA (dettaglio DO/DH dove disponibile), calcolato come rapporto tra il totale dei ricoveri erogati dal centro e gli FTE relativi agli OSS-OTA-ASA;
- giornate/teste pesate OSS-OTA-ASA (dettaglio DO/DH dove disponibile), calcolato come rapporto tra il totale delle giornate di degenza erogate dal centro e gli FTE relativi agli OSS-OTA-ASA;
- teste pesate OSS-OTA-ASA /PL, calcolato come il rapporto tra gli FTE relativi agli OSS-OTA-ASA e i PL complessivi.
- Consumo di farmaci per caso trattato, calcolato come rapporto tra i valore dei farmaci scaricati al reparto (o, nel caso in cui l'Azienda lo gestisca, al paziente) ed il numero di casi trattati nel periodo;
- Consumo di farmaci per giornata di degenza calcolato come rapporto tra i valore dei farmaci scaricati al reparto (o, nel caso in cui l'Azienda lo gestisca, al paziente) ed il numero di giornate di degenza;
- Incidenza del costo del personale impiegato nel CRIL sul valore delle prestazioni erogate (DO, DH/DS, ambulatoriale).