

Università Carlo Cattaneo – LIUC



Master Universitario

d i p r i m o l i v e l l o

per

Funzioni di Coordinamento delle Professioni Sanitarie

Modulo: Gestione delle Aziende
Sanitarie e Socio Sanitarie

Docente: Emanuele Porazzi

Emanuele Porazzi

Programmazione e controllo (parte I)

1. LA CONTABILITA' GENERALE
2. LA CONTABILITA' ANALITICA
3. COME CLASSIFICARE I COSTI
4. L'ANALISI COSTO-VOLUME-RISULTATO: IL BEP
5. L'ACTIVITY BASED COSTING

1. LA CONTABILITA' GENERALE

Le Aziende Sanitarie sono organizzazioni che svolgono attività economiche finalizzate alla produzione di prestazioni di servizi. Per poter funzionare ed essere gestite in modo efficace, esse necessitano di una serie di informazioni riguardanti sia l'ambiente esterno, sia la realtà interna.

Parte rilevante di queste informazioni è fornita dal sistema contabile, il quale costituisce una sintesi metodologica e una presentazione in termini monetari relativi alla gestione e allo stato di salute dell'azienda.

La contabilità generale consiste in un sistema di rilevazioni quantitative delle variabili economiche e finanziarie di un'azienda. La contabilità generale si distingue da altri sistemi informativi aziendali per l'utilizzo continuo della partita doppia che comporta l'accreditamento a un conto attraverso l'addebitamento ad un altro e viceversa. Il suo obiettivo principale è la rilevazione del risultato economico dell'esercizio.

La struttura del bilancio dell'Azienda Sanitaria, come enunciato dall'art. 2423 c.1 c.c., è costituita da:

- stato patrimoniale;
- conto economico;
- nota integrativa.

Lo stato patrimoniale definisce, alla data di riferimento, il patrimonio aziendale da un lato, e dall'altro i diritti che pesano sullo stesso. Il conto economico riassume l'insieme delle operazioni aziendali che hanno contribuito a determinare il risultato economico finale dell'esercizio.

La funzione che la nota integrativa è chiamata a svolgere è quella di “chiarire” gli aspetti formali e sostanziali dei prospetti contabili. Far chiarezza è indispensabile per consentire, ad ogni soggetto interessato, di verificare il rispetto di tutti i vari principi che devono presiedere alla redazione del bilancio. In particolare, la nota integrativa deve svolgere una triplice funzione:

- descrittiva;
- informativa;
- esplicativa.

Il bilancio può assumere connotazioni diverse a seconda delle diverse finalità per cui viene redatto, che possono essere di natura giuridica, gestionale o fiscale.

Per quanto riguarda la finalità giuridica, il Codice Civile impone la redazione del bilancio per fornire informazioni ai soggetti interessati all'azienda. Gli articoli dedicati si focalizzano sull'aspetto patrimoniale sottolineando la necessità di fornire ai terzi creditori la sicurezza dell'esistenza di un patrimonio aziendale che li garantisca in caso di insolvenza nei pagamenti.

La finalità fiscale è legata alla redazione di un documento (dichiarazione dei redditi) da cui appaia chiaramente il reddito imponibile.

Relativamente alla finalità gestionale, non si utilizzano modalità di redazione fissate dalla legge. Trattandosi di un bilancio ad uso interno all'azienda non esistono regole puntuali per la sua redazione ma si possono applicare diversi schemi pratici di riferimento.

Il prospetto esplicativo del patrimonio aziendale è come già detto lo stato patrimoniale che fotografa la situazione dell'azienda in un

determinato istante. Il documento si compone di due sezioni contrapposte denominate:

- attività;
- passività e patrimonio netto.

La sezione delle attività elenca tutte le voci patrimoniali materiali e immateriali, tecniche e finanziarie (cassa, banca, crediti, impianti, brevetti ecc.) di proprietà dell'azienda e i diritti che essa vanta nei confronti dei terzi.

La sezione delle passività e del patrimonio netto, invece, elenca i diritti che i terzi (fornitori, banche creditrici, ecc.) o gli azionisti hanno sui beni dell'azienda.

Questa modalità di leggere i valori contabili trova un limite nella presenza di alcune voci anomale che sono in realtà correttive (es. fondo ammortamento o fondo svalutazione crediti). Queste voci, pur appartenendo alla sezione delle passività, non potrebbero essere elencate, se non in modo figurato, tra gli aventi diritto ai beni della azienda in quanto sono solo degli aggiustamenti alla valutazione delle voci dell'attivo a cui si riferiscono (immobilizzazioni, crediti, ecc.); sono voci su cui i terzi possono far affidamento per il soddisfacimento dei propri diritti. E' il meccanismo contabile che regola la compilazione dei bilanci che fa sì che questi fondi si trovino al passivo e non in detrazione alle poste dell'attivo a cui si riferiscono.

Il documento che porta in luce il risultato economico conseguito dall'azienda è invece il conto economico. In esso si trovano tutti i componenti positivi e negativi di reddito (ricavi e costi) relativi a un dato periodo di tempo (normalmente è l'esercizio, pari ad un anno solare).

Il prospetto rispecchia la dinamica delle operazioni gestionali dell'azienda che possono essere divise in cinque macro famiglie:

- operazioni di gestione caratteristica, che producono costi e ricavi legati all'attività *core* (attività caratteristica) dell'azienda;
- operazioni di gestione patrimoniale, che producono costi e ricavi inerenti al patrimonio dell'azienda;
- operazioni di gestione finanziaria, che raggruppano i costi e i ricavi di transazioni finanziarie con banche o altri enti;
- operazioni di gestione straordinaria, relativi a transazioni che esulano dall'attività caratteristica dell'azienda e che si manifestano più raramente;
- operazioni di gestione fiscale, legate al pagamento delle imposte.

Il conto economico si presenta suddiviso in due sezioni:

- la sezione di sinistra contiene i costi registrati nell'esercizio;
- la sezione di destra riporta i ricavi relativi all'esercizio.

I principi che stanno alla base della redazione del bilancio possono essere suddivisi in:

- principi generali, ovvero di chiarezza, di verità e correttezza;
- principi specifici, ovvero di prudenza, di continuazione di attività, di iscrizione di utili realizzati, della competenza temporale, della valutazione separata di elementi eterogenei, della continuità dei criteri di valutazione.

Per quanto concerne i principi generali, si richiama l'art. 2423 c.c. in cui si sancisce che *“Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico di esercizio”* ponendo quindi alcuni limiti ai redattori nella costruzione del bilancio.

Infatti col termine “chiarezza” si intende trasparenza, ossia un bilancio intelligibile, nella sostanza quanto nella forma. La chiarezza richiesta dal legislatore resta, pur sempre, una chiarezza limitata. Non è infatti possibile ritenere che il bilancio risulti chiaramente comprensibile anche a persone del tutto sprovviste di un minimo di conoscenze tecnico-contabili.

Il concetto di verità si sviluppa su due piani:

- verità in senso oggettivo;
- verità in senso soggettivo.

La verità oggettiva presuppone che la redazione del bilancio rispetti la realtà dei fatti. Non è possibile, cioè, inserire in bilancio valori patrimoniali o reddituali che non esistono o, viceversa, non indicare valori che esistono. La verità soggettiva nasce dalla considerazione che solo una piccola parte dei dati quantitativi contenuti nel bilancio è determinabile in modo oggettivo. E' questo il caso delle cosiddette “quantità economiche certe”.

Con la clausola della correttezza si richiede che il bilancio venga redatto rispettando fedelmente e lealmente le regole di comportamento appositamente fissate nel Codice Civile e nei principi contabili. Chi redige il bilancio deve, in sostanza, conoscere approfonditamente quelle precise norme e regole e le deve applicare senza errori, in modo

puntuale e completo. Il principio della correttezza contiene un implicito richiamo alla necessità di una piena padronanza della tecnica contabile.

Per quanto riguarda i principi specifici, possono essere così sintetizzati:

- la prudenza fa sì che vengano inseriti solo utili e perdite effettivamente avute nell'esercizio;
- la continuazione deve tener conto dell'ipotesi di continuità dell'attività aziendale senza tener conto di eventuali ipotesi di liquidazione o di cessione dell'azienda;
- in bilancio devono essere inseriti solo gli utili effettivamente realizzati prima della chiusura dell'esercizio;
- il principio della competenza richiede l'iscrizione dei costi e dei ricavi effettivamente realizzati;
- gli elementi eterogenei sottolineano la presenza in bilancio di elementi con caratteristiche diverse compresi nelle medesime voci ma che devono essere valutati separatamente;
- i criteri di valutazione che devono essere utilizzati non possono essere modificati da un esercizio ad un altro, tranne che in casi eccezionali, nei quali è necessario giustificare il cambio di criterio nella nota integrativa.

2. LA CONTABILITA' ANALITICA

La contabilità analitica rileva i fatti di gestione aziendale connessi al processo economico aziendale allo scopo di determinare i costi ed i ricavi di gestione, ossia i risultati dell'attività economica nelle sue varie fasi. La contabilità analitica è quindi uno strumento indispensabile per la direzione che deve disporre di informazioni analitiche e tempestive sull'andamento della gestione per poter raggiungere gli obiettivi prefissati o comunque per poter valutare i risultati effettivamente conseguiti confrontandoli con quelli programmati.

La contabilità analitica deve quindi dare informazioni puntuali per:

- controllare i costi e l'efficienza aziendale;
- preparare programmi economici e finanziari;
- effettuare calcoli di convenienza economica comparata;
- valutare le rimanenze finali e i prodotti finiti.

L'oggetto di studio della contabilità analitica è rappresentato dalla determinazione di risultati economici parziali, ossia relativi ad alcune parti della gestione aziendale, controllando e confrontando gruppi di processi omogenei in modo da arrivare alla produzione di risultati economici significativi e rilevanti in rapporto agli obiettivi ed alle strategie di impresa.

3. COME CLASSIFICARE I COSTI

Per poter analizzare in modo approfondito le dinamiche di valutazione economica, è necessario conoscere i diversi criteri di classificazione dei costi adottati nelle aziende, che possono essere:

- per variabilità (costi fissi e costi variabili);
- per oggetto di riferimento (costi diretti e costi indiretti);
- per localizzazione (costi speciali e costi comuni).

La suddivisione dei costi per variabilità presuppone lo studio dell'andamento dei costi relativamente al modificarsi del volume di produzione aziendale. Questa classificazione, pone i costi in relazione alla produzione, spiegando così come variano i costi al variare della produzione. Partendo da questo presupposto, vengono definiti variabili i costi che, nel loro ammontare complessivo, variano secondo una proporzionalità più o meno rigorosa in funzione della variazione dei volumi di attività aziendali, mentre vengono definiti fissi i costi che, all'interno di un determinato periodo preso in considerazione, non variano nel loro ammontare complessivo, al variare della produzione. Risulta fondamentale, quindi, chiarire il concetto di periodo d'osservazione; infatti, nel breve periodo, se la produzione aziendale risulta stabile, si ha una suddivisione rilevante tra costi fissi e variabili, mentre, nel lungo periodo, anche i costi fissi tendono a diventare variabili. Ad esempio se viene preso come riferimento un lasso temporale di venti anni anche i macchinari verrebbero considerati costi variabili. Nel caso di questa tipologia di costi quello che varia è l'incidenza su unità di prodotto. Questo significa che quanto maggiore sarà la quantità prodotta tanto minore sarà l'incidenza sui costi unitari e

viceversa. In ambito sanitario, nel breve periodo, molti costi possono essere considerati fissi poiché derivanti da decisioni precedentemente prese e non modificabili velocemente. Un esempio di costo variabile può essere il materiale di consumo o il costo dei farmaci che variano in base al numero di degenti trattati, uno di costo fisso la retribuzione del personale dipendente o gli affitti che non variano in base al numero di degenti trattati.

Normalmente le Unità Operative si presentano con una preponderanza di costi fissi (legati in particolar modo agli spazi utilizzati e al personale) e dei costi variabili sostanzialmente contenuti (i beni di consumo).

In questo ultimo caso si tratta di una struttura di costi con preponderanza di costi fissi, che nel breve periodo risulta poco flessibile, rimanendo quindi caratterizzata da scarse possibilità di interventi di razionalizzazione.

Essendo i costi poco modificabili nel breve periodo in un contesto del genere anche la negoziazione del budget si caratterizzerà per aver pochi spazi di manovra.

Vi sono infine tipologie di costi misti definiti semivariabili e semifissi. I primi variano in modo non proporzionale alla produzione, poiché hanno una componente fissa e una variabile (variano al variare del volume di produzione ma non in termini proporzionali) poiché sono formati da una componente fissa, a volume di produzione zero e da una parte proporzionale all'attività. I secondi sono fissi per un determinato *range* di produzione per poi aumentare a gradini al superamento di un determinato intervallo produttivo (i gradini sono formati dai consumi che scattano ad aliquote intere in un intorno di volumi dell'attività). Un esempio di costi semivariabili potrebbe essere la bolletta del telefono

che ha un canone come componente fissa e un costo variabile in relazione al numero di telefonate fatte. Un esempio di costi semifissi potrebbe essere una stampante o un macchinario che riesce a produrre solo una determinata quantità di output e per aumentare la produzione anche di solo una unità si deve acquistare una nuova stampante o un nuovo macchinario.

In una organizzazione multiprocesso/multisevizio, la determinazione dei costi unitari di produzione impone l'introduzione della distinzione tra costi diretti ed indiretti.

Tale sistema di classificazione riporta al criterio di imputazione dei costi ai vari oggetti a cui si riferiscono.

La distinzione tra costi diretti e costi indiretti si ha quindi quando ci si riferisce all'oggetto di calcolo. Si definiscono diretti i costi che "insistono direttamente sul prodotto (servizio), su quel prodotto e ad esso sono riferibili in modo definitivo" (Aloi, 1998). Presuppongono un rapporto immediato causa-effetto tra processo e costo. Vengono chiamati anche costi separabili, poiché sono tutti gli elementi di costo per i quali sussiste una relazione diretta con il segmento gestionale preso come riferimento (processo, U.O., servizio, dipartimento, distretto ecc.). Tali costi non vanno confusi con i costi variabili. Esistono infatti alcuni costi diretti non variabili come gli ammortamenti. Si definiscono invece indiretti quei costi che comprendono le risorse destinate al funzionamento di diversi processi aziendali. Questi ultimi vengono anche chiamati costi generali e sono tutti quelli per i quali non esiste una precisa od univoca relazione con il segmento gestionale in esame. In diversi casi si ha che lo stesso costo è diretto rispetto ad un segmento gestionale e indiretto rispetto ad un altro. Esempi di costi diretti sono le materie prime e il personale utilizzato ad *hoc* per un processo, mentre esempi di costi indiretti sono

la direzione, il personale amministrativo e il riscaldamento degli spazi comuni.

Per quanto riguarda la distinzione tra costi per oggetto di riferimento, si definiscono costi speciali quei costi per i quali è possibile “misurare in modo oggettivo la quantità di fattore impiegata per un certo oggetto” (Brusa, 1995). Rientrano quindi in questa definizione tutti “quei costi per i quali sia possibile misurare il consumo del fattore produttivo assorbito dall’oggetto di costo, e sia possibile, peraltro, fornire una quantificazione del costo in esame moltiplicando il consumo di risorse per il costo unitario delle stesse” (Mechelli, 2000). Vengono considerati costi comuni tutti gli altri costi, quelli che vengono assegnati agli oggetti di riferimento solamente tramite ripartizioni legate alla soggettività. Con questa modalità, la distinzione tra costi speciali e costi comuni, è determinata dalla relazione tra il costo e l’oggetto a cui assegnare lo stesso. Ad esempio, il costo del personale amministrativo di un presidio ospedaliero viene considerato un costo comune a tutte le unità operative, per quanto riguarda il singolo presidio, se gli oggetti di costo sono le unità operative dello stesso, ma se consideriamo come oggetto di costo l’intero presidio, il costo del personale amministrativo diventa speciale.

Un particolare accenno deve essere fatto anche per i costi consuntivi pieni di prodotto che i sistemi di contabilità analitica delle aziende sanitarie utilizzano per rilevazioni interne. In ambito sanitario vi è la tendenza a rilevare ad esempio i costi medi di una giornata di degenza o di una visita ambulatoriale. Per giungere ad ottenere una corretta valorizzazione del costo pieno bisogna procedere per *step*. Nella prima fase vengono individuati i costi direttamente imputabili al centro di costo individuato, successivamente si procederà a trasferire anche i costi

indiretti sui vari centri di costo. Infine bisognerà suddividere sui vari centri di costo i costi generali con la modalità più coerente all'attività che viene fatta. Ad esempio le pulizie verranno suddivise per m², i costi amministrativi potrebbero essere suddivisi in relazione al numero di personale assegnato ai vari centri di costo.

E' questa una tipologia di costi che assume una grande rilevanza in ambito ospedaliero.

4. L'ANALISI COSTO-VOLUME-RISULTATO: IL BEP

L'analisi costo-volume-risultato, conosciuta anche come *break-even analysis*, rispetto alla quale esiste un'ampia e consolidata gamma di contributi, mette in relazione l'andamento dei costi e dei ricavi totali con il livello di *output* prodotto, che viene assunto al rango di variabile indipendente. In ottica più analitica, gli elementi messi in relazione dalla *break-even analysis* sono le quantità prodotte, il prezzo unitario di vendita, il costo variabile unitario ed i costi fissi. L'analisi è orientata a determinare il Bep, *break-even-point*, ovvero quel punto in corrispondenza del quale la dimensione del volume consente di eguagliare i ricavi totali ai costi totali. Il volume di equilibrio così ricercato viene espresso dalla seguente uguaglianza:

$$QP = Q(C_{uv}) + CF \text{ oppure } Q(P - C_{uv}) - CF = 0$$

dove:

Q = quantità prodotte e vendute.

P = prezzo di vendita unitario.

Cuv = costo variabile unitario.

CF = costi fissi.

QP = ricavi delle vendite.

Q(Cuv) = costo variabile totale.

Q(Cuv) + CF = costo totale.

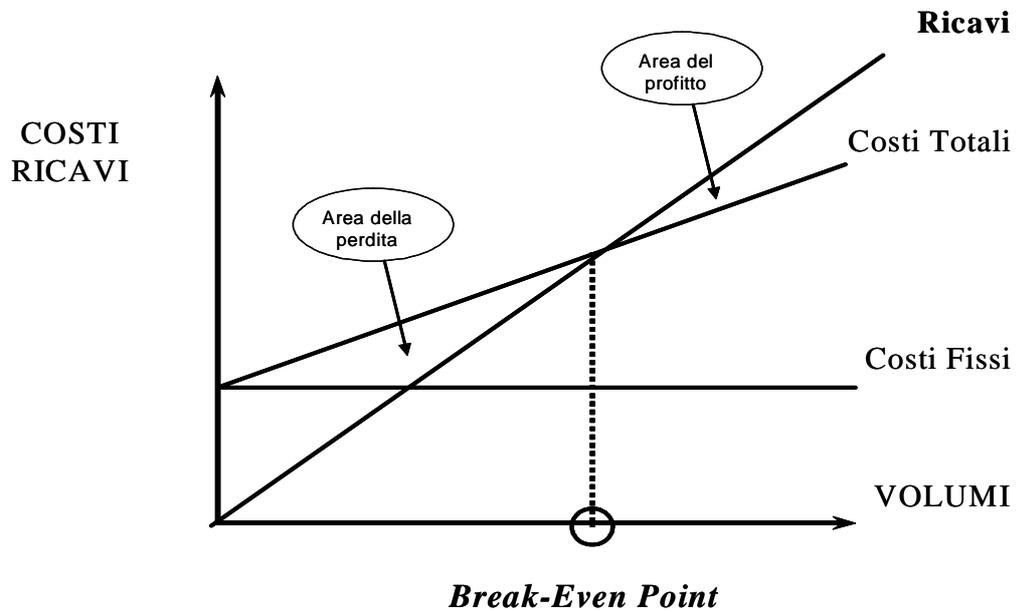
Partendo dalla formula appena descritta è possibile ricavare il Bep, ovvero il volume d'equilibrio, nel modo seguente:

$$Q = CF / (P - Cuv)$$

In sostanza, il volume di equilibrio, ovvero quel livello di *output* che permette di non andare in contro a risultati economici negativi, dato che in corrispondenza di esso i ricavi totali sono esattamente uguali ai costi totali, si ottiene dividendo i costi fissi per il margine di contribuzione unitario, dato appunto dalla differenza tra il prezzo di vendita unitario ed il costo variabile unitario.

La rappresentazione grafica del Bep è resa possibile dall'ipotesi di linearità delle funzioni di ricavo e di costo, distinguendo, in quest'ultima, la componente variabile da quella fissa. La trasposizione grafica di tutte le variabili che concorrono a determinare il risultato economico, consente di individuare il Bep come il punto di intersezione tra la funzione dei ricavi totali e quella dei costi totali. In corrispondenza di tale punto il risultato economico è nullo. Qualunque volume a sinistra del Bep comporterà un risultato economico negativo (area della perdita), mentre qualunque livello di *output* a destra del Bep determinerà un risultato economico positivo (area del profitto). In sostanza, il Bep fa da spartiacque tra una condizione reddituale di negatività e una di positività.

Figura 1 – Rappresentazione grafica analisi costo-volume-risultato (Bep)



Una volta date alcune indicazioni utili a definire una chiave di lettura efficace della rappresentazione grafica del Bep, è interessante comprendere gli effetti che ciascuna delle variabili messe in relazione dalla *break-even analysis* è in grado di produrre sul punto di pareggio e, quindi, sul risultato economico. Partiamo con l'analizzare gli effetti derivanti da possibili variazioni dei costi fissi. Supponendo che le altre variabili restino costanti, una riduzione dei costi fissi determina una flessione del costo totale, andando così a determinare un abbassamento del Bep e una conseguente dilatazione dell'area del profitto. Esattamente speculare alla situazione descritta è quella che si verifica a seguito di un aumento dei costi fissi che, in ultima istanza, ha la capacità di determinare un innalzamento del Bep e ridurre l'area del profitto. Del tutto analogo, in termini di effetti prodotti, è il comportamento ascrivibile al costo variabile. Una diminuzione del costo

variabile, sempre a parità di condizioni, genera una riduzione del costo totale e, quindi, un innalzamento del Bep con relativo aumento dell'area di profitto; al contrario, un aumento del costo variabile produce l'effetto esattamente opposto: un aumento del Bep e una parallela riduzione dell'area del profitto. L'ultima variabile da considerare è il prezzo. Mentre un aumento del prezzo genera una riduzione del Bep, una sua contrazione porterà ad un innalzamento del Bep, dato che l'effetto, a parità di circostanze, è quello di ridurre i ricavi totali.

Sebbene l'equazione presentata palesi un esplicito orientamento al calcolo del volume d'equilibrio, partendo dalla medesima uguaglianza, ovvero $QP = Q(Cuv) + CF$, è possibile ricavare le altre variabili del modello, sempre nei loro valori d'equilibrio:

1. *Prezzo d'equilibrio*: $P = (Q(Cuv) + CF)/Q$
2. *Costo unitario variabile d'equilibrio*: $Cuv = (QP - CF)/Q$
3. *Costi fissi d'equilibrio*: $CF = QP - Q(Cuv) - RO$ (RO = reddito operativo)

Offerta una rappresentazione sintetica, ma esaustiva, delle logiche di calcolo che interessano la *break-even analysis*, appare utile metterne in evidenza i punti di debolezza che tradizionalmente vengono attribuiti al modello. In effetti, tutta l'ampia letteratura di riferimento disponibile, fa immediatamente seguire alla presentazione della *break-even analysis* l'elencazione di una serie di limiti oggettivi ad essa ascrivibili, per lo più riconducibili alle ipotesi che ne sottendono la costruzione e la conseguente rappresentazione grafica. Tra questi, il principale è senza dubbio il fatto che questa metodologia è applicabile correttamente solo ad attività economiche monoprodotto perdendo significatività per

aziende multiprodotto/multiservizio. Inoltre si ritiene opportuno segnalare in forma sintetica altri limiti esplicitati dalla letteratura (Horngren C.T., 1977):

1. comportamento lineare dei costi e dei ricavi entro l'intervallo considerato;
2. divisibilità di tutti i costi nella componente fissa e variabile;
3. costanza dei costi fissi entro l'intervallo di osservazione;
4. proporzionalità dei costi variabili totali al volume di attività;
5. costanza del prezzo di vendita unitario;
6. costanza dei prezzi-costo di acquisizione dei fattori produttivi;
7. costanza dei livelli di efficienza e produttività nell'impiego di fattori;
8. costanza del mix di vendita nel caso di analisi multiprodotto;
9. adozione di una base comune di riferimento per il confronto di ricavi e costi (a quantità o valore);
10. sostanziale coincidenza fra quantità vendute e quantità prodotte;
11. il volume appare l'unico fattore rilevante che influenza i costi.

Anche alla luce di queste edulcorazioni che ispirano la costruzione del modello, la maggior parte della letteratura in materia tende a riconoscere alla *break-even analysis* finalità essenzialmente predittive, di orientamento, senza caricare il risultato di attendibilità assoluta delle proiezioni. Altri autori contemporanei concepiscono le logiche ispiratrici del modello non già come delle limitazioni, ma piuttosto come delle necessarie e fondamentali ipotesi di lavoro volte a favorire la comprensione delle relazioni che sussistono tra le determinanti elementari che concorrono alla formazione del reddito, riconoscendo, quindi, alla *break-even analysis* soprattutto finalità interpretative: "l'analisi costi-risultati-volumi si presenta quale schema interpretativo di grande utilità in tutti quei contesti decisionali nei quali sia applicabile la

logica incrementale al governo delle relazioni fra livello di attività e risultato economico. In tali ipotesi, l'analisi consente di studiare la sensibilità del risultato economico alla manovra delle sue determinanti, prima fra tutte la leva "volumi", ovvero determinare punti di pareggio, sia in chiave reddituale, sia finanziaria, rilevanti in differenti contesti decisionali di breve" (Beretta S., 1995).

5. L'ACTIVITY BASED COSTING

Per misurare i costi di un determinato processo in modo più preciso, è utile approfondire il concetto di *activity based costing* che ha per obiettivo la valutazione dell'assorbimento delle risorse di determinate attività per identificare eventuali elementi di razionalizzazione delle stesse.

Per *activity based costing* si intende la valorizzazione economica del singolo processo, realizzata attraverso la parcellizzazione del percorso utilizzato per la produzione di un *output* in attività semplici. In altre parole, si tratta della preventiva suddivisione del processo nelle singole fasi di cui si compone, con conseguente valutazione dei costi relativi ad ogni singolo stadio del percorso. L'analisi del processo, nella sua fase finale di valorizzazione economica, si determina mediante la riaggregazione dei costi rilevati nelle singole parti del percorso.

E' opportuno sottolineare che, rispetto ad un tradizionale sistema di contabilità, la modalità di analisi per processo si adatta senza dubbio meglio al contesto sanitario. In un settore come quello della Sanità infatti, ove il ciclo produttivo risulta essere piuttosto complesso, l'*activity*

based costing risulta essere più efficiente rispetto ad un sistema per indicatori, valido principalmente al contrario per quelle attività caratterizzate da cicli produttivi semplici e svolti da un unico *staff*. Un controllo di gestione basato su indicatori, inoltre, può segnalare la presenza di problemi, ma permette di identificare possibili soluzioni, solo se il problema è circoscritto ad una sola attività. Se dunque il percorso fa riferimento ad attività complesse, gli indicatori non sono in grado di fornire sufficienti informazioni ed è pertanto necessario spostare l'attenzione e la valutazione sull'intero processo. Se consideriamo, inoltre, il sistema di rimborso per DRG (*Diagnosis Related Groups*), che di fatto considera l'intero processo clinico e non il singolo atto, il sistema di *activity based costing* è senza dubbio quello più idoneo ad essere utilizzato nella valutazione dei costi dei processi interni. Difatti, mentre normalmente per attività viene inteso l'insieme dei diversi atti operativi svolti all'interno dell'Azienda Ospedaliera, il concetto di processo indica la sequenza di attività necessarie per gestire una risorsa durante il suo ciclo di vita.

L'analisi del singolo processo si articola generalmente in 4 fasi che sono:

1. identificazione e definizione del processo;
2. analisi delle attività necessarie per gestire il processo;
3. analisi delle determinanti (fattori che costituiscono le principali determinanti del consumo e delle risorse);
4. individuazione delle opportunità di razionalizzazione e miglioramento.

Più specificatamente, realizzare un'analisi di processo significa concretamente:

- definire i centri di attività (diretti-indiretti);
- definire la struttura organizzativa;
- definire il processo;
- identificare le attività che determinano il processo;
- rilevare, raccogliere, classificare ed analizzare i dati disponibili;
- valorizzare sulla base delle informazioni raccolte le attività ed il processo.

Si precisa, tuttavia, che nelle attività quotidiane dei presidi ospedalieri è praticamente impossibile rispettare dei processi standard. La probabilità, infatti, che si verifichino imprevisti (emergenze che interrompono il processo, l'indisponibilità improvvisa ad esempio di alcune apparecchiature, ecc.) è ancora estremamente elevata. Con l'*activity based costing* viene definito un processo standard con efficienza clinica massima, i cui costi calcolati sulle attività sono quindi minimi costi "teorici". Questo significa che si tratta effettivamente di costi aziendali reali, calcolati tuttavia su di un percorso "ideale", che non prevede alcun imprevisto, cioè un minimo teorico dei costi da sostenere per il percorso stesso.

BIBLIOGRAFIA

Agliati M. (1995) "Costi di prodotto e controllo dei costi: dai sistemi tradizionali al metodo basato sulle attività" in Amiconi F. (a cura di) *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano.

Battaglia G., Franciosi F., Furlanetto L., Noè C. (2000) *Assistenza e manutenzione dei beni strumentali*, Il Sole 24 Ore.

Beretta S. (1995) "Alcune riflessioni sull'analisi volumi-costi-risultati" in Amiconi F. (a cura di) *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano.

Bubbio A. (2001) *Calcolo dei costi per attività*, Guerini e Associati, Milano.

Cinquini L. (2003) *Strumenti per l'analisi dei costi*, Giappichelli Editore, Milano.

Corrocher A. (2001) *La riduzione dei costi nelle strategie aziendali*, Franco Angeli, Milano.

Gatti M (2000) *I costi nel governo dell'impresa*, CEDAM, Padova.

Mechelli A. (2000) *Processo di aziendalizzazione e analisi dei costi nelle aziende ospedaliere*, CEDAM, Padova.

Negri-Clemente A. (1995) "I costi rilevanti nelle decisioni di gestione operativa: alcune situazioni tipiche in Amiconi F. (a cura di) *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano.

Persiani N., (1999) *L'introduzione della contabilità economica e il nuovo sistema di bilancio nell'azienda sanitaria*, CEDAM, Padova.