

REGOLAMENTO DI CONTABILITA' ANALITICA E DEL CONTROLLO DI GESTIONE

1. Premessa - Regolamento di contabilità analitica e controllo di gestione

La normativa di riordino del SSN, a partire dal Decreto L.vo 502/92 e successive modifiche e integrazioni, nell'attribuire "personalità giuridica pubblica e autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica" alle aziende sanitarie ha introdotto l'obbligo di istituire la contabilità analitica per centri di costo al fine di consentire "analisi comparative di costi, rendimenti e risultati". Il sistema di contabilità analitica ha pertanto come finalità specifica la produzione di informazioni sui costi e ricavi dell'organizzazione, che rappresentano strumento di supporto alle decisioni direzionali sia con finalità di controllo che come base per scelte di programmazione. La Co.An. è pertanto funzionale al processo di budget aziendale (definizione degli obiettivi economici e funzionali di attività, loro verifica e valutazione) e al sistema di reporting, intesi come strumenti gestionali per la valutazione dell'andamento dell'Azienda. Gli elementi che determinano la struttura del sistema di contabilità analitica sono essenzialmente rappresentati dai centri di costo e dai fattori produttivi, che devono essere pertanto strutturati in modo tale da consentire il collegamento con il sistema di responsabilizzazione sull'uso delle risorse.

2. Il sistema di contabilità analitica

La contabilità analitica è costituita dall'insieme delle determinazioni economico-quantitative che consentono di individuare il costo delle variabili aziendali di tipo interno e, si base sull'analisi dei costi imputati ai diversi centri di responsabilità. La contabilità analitica consente pertanto di sviluppare un sistema informativo di controllo interno in grado di consentire una pluralità di analisi e controlli da parte della Direzione aziendale per finalità diverse, come ad esempio:

- la scelta di convenienza economica in merito alle diverse modalità con cui le prestazioni sanitarie possono essere erogate;
- l'impatto che tali scelte comportano sulle condizioni di efficienza aziendale;
- la conoscenza sulla quantità di risorse assorbite dalle attività realizzate nell'azienda, in modo da poter anche realizzare delle comparazioni basate sul confronto del dato di costo riferito a diversi periodi di tempo o un dato di costo medio dell'azienda.

Tra i diversi sistemi di rilevazione adottabili dalle Aziende Ospedaliere sulla base delle risultanze della contabilità analitica:

1. Modello a costi diretti puro. Ai centri di responsabilità vengono allocati i soli costi variabili direttamente impiegati.
2. Modello a costo pieno: l'attribuzione ai centri di responsabilità di tutti i costi, anche quelli generali.

L'Azienda tende ad utilizzare, soprattutto per valutazioni in termini di efficienza, sistemi intermedi che privilegiano il focus sull'effettiva possibilità di gestione e di controllo delle risorse assorbite (costi variabili in primis, ma anche alcuni costi fissi quali il personale e costi derivanti dall'utilizzo di servizi/prestazioni intermedie).

In quest'ottica i sistemi di contabilità analitica diventano funzionali ad un ruolo del controllo di gestione non solo limitato all'analisi dei costi dei settori aziendali, ma più orientato a supportare i processi di programmazione e controllo strategico; ciò presuppone:

- maggiore attenzione per un concetto complessivo di qualità e di gestione strategica;
- attenzione per i processi e le attività nella determinazione dei costi e nella pianificazione;
- attenzione per i parametri ulteriori rispetto a quelli economico-finanziari.

In questo quadro si colloca il ruolo che il controllo gestione, con gli strumenti a disposizione tra cui prioritariamente i sistemi di contabilità analitica, ha svolto nel supportare le analisi e le scelte organizzative adottate dal management aziendale.

Il sistema di contabilità analitica, basato sull'imputazione dei costi per centri di costo, ha come obiettivi:

- facilitare i processi decisionali dei diversi livelli di responsabilità aziendale;
- analizzare ricavi e costi per centro di costo e per funzione, prestazione o attività;
- predisporre e monitorare indicatori gestionali;
- rispondere in modo tempestivo e coerente al debito informativo verso l'interno e gli organi istituzionali.

Sul sistema di contabilità analitica, al fine di garantirne la sua coerenza e correttezza viene operato: CONTROLLO FORMALE: per verificare la corretta e coerente struttura del flusso dati rispetto ai piani dei conti e centri di costo aziendali;

CONTROLLO DI QUALITÀ': per garantire la congruità del dato di contabilità analitica con quanto consuntivato nella contabilità generale.

3. Il Controllo di Gestione

Nel contesto di una puntuale regolamentazione organizzativa che definisca funzioni e compiti dell'unità operativa Controllo di Gestione e i suoi rapporti funzionali con le altre unità

operative che con essa sono chiamate ad interegire, appare fondamentale precisare che la gestione tecnica del sistema è prerogativa e compito esclusivo dell'unità operativa Controllo di Gestione, che deve costituire unico riferimento all'interno dell'azienda per la progettazione, lo sviluppo e la gestione del sistema informativo direzionale.

In particolare, tale sistema, caratterizzato strutturalmente da una articolazione modulare, deve essere direttamente gestito dall'unità operativa Controllo di Gestione per quanto concerne:

- L'acquisizione dei dati elementari necessari;
- La verifica della rispondenza degli stessi a prefissati requisiti di congruità e completezza;
- La loro elaborazione per la produzione di dati significativi e complessi;
- La progettazione ed implementazione del sistema di reporting all'interno del quale far confluire i dati elaborati, finalizzato a consentire una sistematica rilevazione dei costi e dei ricavi relativi alle diverse articolazioni aziendali.

L'Unità operativa Controllo di Gestione:

- si occupa della formulazione di obiettivi a breve termine integrandoli con quelli a lungo termine;
- da l'input alla formulazione delle proposte di budget che devono essere presentate alla Direzione Generale;
- valuta le proposte di budget sotto il profilo della coerenza rispetto alle direttive della Direzione Generale e dei piani di programmazione triennale e annuale e del piano Sanitario Regionale;
- supporta la Direzione nella negoziazione delle proposte di budget e del loro consolidamento nel budget aziendale;
- si occupa del monitoraggio sul grado di raggiungimento degli obiettivi negoziati nelle varie articolazioni organizzative aziendali;
- predispone un documento di chiusura del processo di budget;
- realizza i report per la verifica dei risultati ottenuti rispetto agli obiettivi programmati e concordati.

4. Il Processo di Budget

Metodologia

Preliminarmente, la Direzione con il supporto tecnico del Controllo di Gestione fissa i parametri e i metodi per la conduzione del processo:

- Legare il budget alla retribuzione di risultato;

- “Distribuire” i relativi fondi in modo differenziato secondo un “peso” attribuito in funzione della tipologia di attività dalla Direzione al Centro di Responsabilità (CdR);
- Attribuire ad ogni obiettivo un “peso”;
- Tradurre il “punteggio” totale della scheda in valore economico, corrispondente alla retribuzione di risultato (incentivo);
- Assegnare una serie di obiettivi, uguali per tutte le SS.CC. in base al Dipartimento di appartenenza (chirurgo, medico, servizi, amministrativo), con possibilità di negoziare il valore dell’ indicatore assegnato ma non l’ obiettivo stesso;
- Utilizzare il metodo Bottom-up per il resto della scheda (obiettivi, progetti, reengineering, richieste di risorse umane, tecnologiche, formative e ambientali, ecc).

Dato che la tempistica si è sempre rivelata essere un fattore di criticità, è necessario attivare degli strumenti operativi per avviare il processo di budgeting secondo tempi e modalità tali da consentire la chiusura del processo entro termini congrui.

Piano di Lavoro

- Definizione degli indirizzi programmatici e degli obiettivi aziendali strategici da parte del Direttore Generale.
- Stesura di un documento di sintesi, da inviare ai responsabili dei CdR ed ai Direttori di Dipartimento, dove sono esplicitati gli obiettivi che si intende perseguire nel corso dell’ anno.
- Predisposizione di un modello di scheda budget.
- Invio ai responsabili dei CdR dei report consuntivi e previsionali.
- Avvio formale, da parte della Direzione del processo di budget nel corso di un incontro con i Direttori delle Strutture Complesse, nel quale è descritto il percorso, è illustrata la strategia e viene consegnata la scheda Budget contenente gli obiettivi ed i risultati da raggiungere.
- Negoziations budget tra la Direzione Generale e i responsabili dei CdR con il supporto del Comitato di Budget.
- Redazione da parte del Controllo di Gestione del documento di chiusura del budget e comunicazione degli esiti delle negoziazioni ai relativi settori di competenza.
- I responsabili dei CDR comunicano a tutto il personale gli obiettivi concordati con la Direzione Aziendale e le modalità previste per il raggiungimento degli stessi; informano tutti i dipendenti sui criteri e le modalità di valutazione delle performance individuali; effettuano i colloqui d’ assegnazione degli obiettivi individuali o di equipe formalizzando

mediante la compilazione e la firma della scheda che sarà utilizzata per la valutazione individuale.

- Monitoraggio dei dati ed analisi degli scostamenti dagli obiettivi concordati con eventuali interventi correttivi e/o di rinegoziazione del budget.
- Acquisizione dei dati conclusivi di attività e performance dell'anno ed inserimento nel sistema informatico per l'elaborazione (dopo l'invio definitivo di tutti i flussi regionali e ministeriali).
- Invio ai responsabili dei CDR della scheda riassuntiva dei risultati raggiunti.
- Acquisizione delle eventuali comunicazioni inviate dai Responsabili.
- Avvio dell'attività di verifica delle performance di risultato delle singole schede budget.
- Trasmissione degli atti relativi per la valutazione della performance delle schede budget alla Struttura Tecnica Permanente.
- Al termine del ciclo di valutazione da parte dell'OIV, applicazione del "peso" in relazione alla percentuale di raggiungimento degli obiettivi.

5. Il Piano dei Centri di Costo

Il piano dei centri di costo dell'Azienda è stato predisposto e definito sulla base del Piano dei CRIL regionale approvato con DDG n. 874 del 03 maggio 2013.

I centri di costo sono di fatto i primi oggetti di attribuzione dei costi dei vari fattori produttivi, rappresentando l'unità minima di rilevazione cui si fa riferimento per la raccolta e l'aggregazione delle informazioni di costo. La loro individuazione nell'ambito della struttura organizzativa dell'Azienda consente l'eventuale aggregazione delle informazioni contabili rilevate a livello di centro di responsabilità, intesa come unità organizzativa che, sotto la guida di un responsabile governa risorse definite per ottenere risultati in termini di livelli di attività e di efficienza. In questo contesto, il sistema di contabilità per centri di costo è strettamente connesso e funzionale al sistema di budget.

Il piano dei CRIL aziendale è strutturato nelle seguenti tipologie di centri:

- Centri finali ospedalieri (reparti) – FH;
- Centri diagnostico terapeutici – DT;
- Centri di supporto sanitari – SX;
- Centri di supporto alberghieri – AX;
- Servizi generali – GX.

Ai fini del Controllo di Gestione deve essere possibile attribuire a ciascun CRIL le variabili produttive, le prestazioni erogate e i costi sostenuti per l'erogazione delle stesse.

Prioritariamente all'alimentazione del modello di controllo di gestione, si pone la necessita, quindi, di valutare la coerenza e la corretta alimentazione nei flussi gestionali dei CRIL di destinazione di costi e ricavi.

6. Il Piano dei fattori produttivi

Il piano dei fattori produttivi nell'ambito della Co.An. è allineato al Piano dei Conti Regionale.

La struttura del Piano di Co.An. è articolata in funzione degli obiettivi che il modello di controllo di gestione regionale persegue:

1. isolare e dettagliare l'attività "caratteristica" che viene erogata per il tramite dei processi produttivi che "attraversano" i CRIL;
2. rilevare tutta l'attività produttiva "finale" erogata dai CRIL;
3. rilevare tutta l'attività produttiva erogata dai CRIL come prestazioni intermedie (prestazioni ambulatoriali diagnostico-terapeutiche per interni, attività erogate dai CRIL di supporto sanitari);
4. rilevare le risorse (e i relativi costi diretti) impiegate nei CRIL dell'offerta, addebitando i costi indiretti ai CRIL finali in funzione dei servizi ricevuti dai CRIL intermedi.

Nel modello di Controllo di Gestione Regionale, 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 Co.An. riclassifica le risorse utilizzate secondo una logica differente da quella per natura del Piano dei Conti di contabilità generale.

7. Fonti e modalità di alimentazione

A livello nazionale e regionale esiste un patrimonio informativo originato da flussi di dettaglio che è opportuno utilizzare per alimentare il modello di controllo di gestione: flussi riguardanti la

produzione di attività assistenziale (Flusso A, EMUR, SIAD, FAR, ecc.) ma anche flussi di costo (CE, CP, LA), di risorse (CFO, DD, DM, Conto annuale) e struttura (HSP, STS, RIA).

Per ottemperare alle esigenze del Controllo di gestione e per consentirne un'alimentazione diretta, alcuni di essi sono stati "raccordati" ed integrati: è il caso, ad esempio, del Flusso A (prestazioni di ricovero) per il quale è previsto un raccordo puntuale tra discipline che erogano prestazioni di ricovero e/o prestazioni in regime di day service e CRIL (cfr. decreto DA 3/5/2013 di istituzione del flusso dei CRIL).

Flussi informativi per il Controllo di Gestione secondo le Linee Guida del DA 835/2014:

1. Flusso A
2. Flusso SDAO
3. Flusso del Personale ex art.79
4. Flusso Beni ex art. 79
5. Flusso F
6. Flusso T.

Per la rilevazione di ulteriori informazioni "non coperte" da flussi e sottosistemi contabili e funzionali al processo di attribuzione di costi e ricavi si utilizzano rilevazioni ad hoc (ad esempio i metri quadrati aziendali o le prestazioni per interni).

La tempistica di alimentazione è almeno trimestrale, in specifici casi può essere mensile, ed è di tipo incrementale.