

IL CONTROLLO DI GESTIONE E LA DETERMINAZIONE DEI COSTI VERI IN UN'AZIENDA UNIVERSITARIA OSPEDALIERA

Copia esclusivamente ad uso personale o di ricerca

Casorati Paolo, Crudele Michele, Cammelli Lorenzo

Libero Istituto Universitario Campus Bio-Medico - Via E. Longoni, 83 - 00155 Roma

Casorati Paolo, Crudele Michele, Cammelli Lorenzo

Il controllo di gestione e la determinazione dei costi veri in un'azienda universitaria ospedaliera

Atti del IX Congresso Nazionale di Informatica Medica, Venezia, 3-5/10/96

Archivio BIBLIOTECA "Università Campus Bio-Medico" di Roma

RIASSUNTO

Dopo l'introduzione dei Decreti legislativi 502 e 517, per la sopravvivenza di un'Azienda Ospedaliera è necessario un controllo di gestione che riesca a determinare i costi veri delle prestazioni erogate in modo da ottimizzarle per rientrare nei margini previsti dai rimborsi stabiliti dai DRG. Tra i diversi modelli di rilevazione dei costi, l'ABC (*Activity Based Costing*) supera le discussioni sulla validità dei vari criteri di ripartizione dei costi comuni (indiretti o fissi) per porsi il problema del valore delle informazioni contabili ai fini del processo decisionale. Esso è applicabile al modello di un'Azienda Ospedaliera Universitaria. Uno dei principali problemi nell'applicazione del metodo ABC è la definizione delle unità minime. Il difficile equilibrio tra praticità e completezza può essere raggiunto con un'analisi approfondita della situazione della singola Azienda Ospedaliera. In questo articolo, partendo dal lavoro in corso per il Policlinico Universitario Campus Bio-Medico, si vuole delineare una strategia di studio per arrivare a determinare in che modo e in che misura la rilevazione di costi sia fattibile.

INTRODUZIONE

Molto si è detto a proposito della *rivoluzione* introdotta dai Decreti legislativi 502 e 517: l'*aziendalizzazione* delle USL, degli Ospedali e dei Policlinici Universitari. Soprattutto a partire da quest'anno (1996), pur con qualche inevitabile resistenza, è iniziata l'attuazione di quanto previsto da detti decreti.

Il Libero Istituto Universitario Campus Bio-Medico¹, nato nel 1991, ha stipulato la Convenzione per la assistenza sanitaria con la Regione Lazio proprio in coincidenza con l'entrata in vigore dell'attuale normativa, pertanto non ha dovuto affrontare processi di riconversione organizzativa. In questa fase di crescita iniziale, sta consolidando tutti i

processi di governo e controllo secondo una impostazione innovativa e corrispondente a quella di Azienda Ospedaliera nella nuova accezione.

Lo scopo del presente articolo è di soffermarsi in particolare sull'organizzazione del sistema di controllo di gestione: è possibile tenere sotto controllo in tempo reale tutti i ricavi ed i costi di un'Azienda Ospedaliera? In particolare, è possibile determinare il costo vero e completo di ogni episodio di ricovero, riducendo al minimo le stime ed i ribaltamenti basati su criteri statistici? Se si riuscirà a controllare il costo di una prestazione sarà senz'altro più vicino l'obiettivo di ottimizzarlo e valutare l'adeguatezza o meno dei rimborsi stabiliti dai DRG.

MATERIALI E METODI

Nel sistema contabile tradizionale i costi vengono suddivisi in due classi: diretti e indiretti. I primi rappresentano costi variabili; i secondi, in genere, costi fissi. Mentre l'attribuzione alle singole prestazioni dei costi diretti è naturalmente ovvia, quella dei costi indiretti crea, come detto, il problema della ripartizione. Non solo: i costi fissi sono anche costi di periodo (si pensi agli ammortamenti) e la loro allocazione prescinde dal volume delle singole prestazioni.

Verso la fine degli anni ottanta, due studiosi americani di contabilità, R. Kaplan e R. Cooper, hanno definito un nuovo modello di rilevazione dei costi conosciuto con il nome di ABC (*Activity Based Costing*)². Questo modello supera le discussioni sulla validità dei vari criteri di ripartizione dei costi comuni (indiretti o fissi) per porsi il problema del valore delle informazioni contabili ai fini del processo decisionale³, ed è perfettamente applicabile al modello di un'Azienda Ospedaliera.

Secondo il modello ABC il sistema contabile non è più considerato come strumento di misura del valore delle risorse impegnate nel ciclo produttivo annuale, bensì come strumento indispensabile per proiettare nel tempo l'attività aziendale. Tale modello è per l'appunto indirizzato ad un utilizzo nei processi decisionali riguardanti il medio-lungo periodo.

L'ABC supera la distinzione tra i costi variabili e costi fissi cercando di trasformare tutti i costi in costi variabili.

Si devono pertanto includere tra i Centri di Costo, con un proprio Responsabile, anche i settori che vengono comunemente trattati come Struttura: in tal modo i Centri di Costo di Struttura non sono settori il cui

costo viene ribaltato sugli altri Centri, ma risultano gestibili e controllabili al pari degli altri, evitando di costituire i cosiddetti costi occulti.

Che cos'è un Centro di Costo di un'Azienda Ospedaliera? Un Centro di Costo è un raggruppamento omogeneo di risorse destinato a fornire prestazioni assistenziali elementari al malato; tali risorse concorrono alla realizzazione del medesimo obiettivo, anche se si tratta di persone con qualifica, competenza, scolarità differenti e di beni strumentali appartenenti a svariate classi merceologiche.

La prestazione assistenziale completa fornita al malato è l'insieme di tutto quanto viene fatto per aiutarlo a superare il suo stato patologico; a tale prestazione -che si compone di una serie di atti assistenziali elementari compiuti da entità differenti- corrisponderà, alla fine, un dato DRG.

Gli elementi che generano il costo sono quelli che richiedono una prestazione assistenziale elementare; gli elementi che determinano il costo sono le risorse di cui ci si avvale per produrre la prestazione assistenziale; gli elementi che variano il costo sono l'organizzazione interna del Centro di Costo, l'organizzazione generale, l'efficienza, la qualità⁴; gli elementi che occultano il costo sono tutti quelli che agiscono sulle risorse e sull'organizzazione senza avere il fine primario di generare e migliorare la produzione delle prestazioni. Il flusso informativo è fra i più importanti elementi del costo, e può rientrare in tutte le suddette categorie a seconda della utilizzazione: il flusso informativo è l'insieme di tutti gli scambi che avvengono tra Centri di Costo, finalizzati alla generazione di una prestazione. Questi scambi -che è bene siano formalizzati e descritti da una procedura- vengono normalmente definiti transazioni.

La formalizzazione può avvenire compilando un modulo o inviando una comunicazione per via informatica; i moduli sono descritti e raccolti in prassi operative normalmente chiamate procedure. La strutturazione dell'Organizzazione è la base per determinare il flusso delle informazioni, che deve rispondere a semplici regole: l'informazione deve essere completa; l'informazione deve essere comprensibile; l'informazione deve essere correttamente indirizzata.

Il Sistema Informativo Ospedaliero deve da una parte semplificare le transazioni fra Centri di Costo ed evidenziare in tempo reale il risultato economico corrente, e dall'altra deve anche tradursi in una riduzione degli

spostamenti fisici all'interno della struttura, entrambi fattori di un notevole abbattimento dei costi.

Ciò viene realizzato rapportando i costi delle singole attività operative, seguendo il flusso del malato, al volume delle singole prestazioni ottenute, attraverso unità minime (parcellizzate) delle attività medesime.

Si tratta, in pratica, di arrivare alla definizione ed implementazione di una matrice di questo tipo:

	Prestazione 1	Prestazione 2	...	Prestazione m	Costo C. d. C.
Centro di Costo 1	%1,1 C1,1	%1,2 C1,2		%1,m C1,m	CC1
Centro di Costo 2	%2,1 C2,1	%2,2 C2,2		%2,m C2,m	CC2
...					
Centro di Costo n	%n,1 Cn,1	%n,2 Cn,2		%n,m Cn,m	CCn
<i>Costo Prestazione</i>	CP1	CP2	...	CPm	

In tal modo sarà possibile controllare il costo corrispondente ad ogni prestazione erogata.

Così, se un centro di costo compie un numero di atti assistenziali inferiore rispetto alla propria capacità produttiva, il maggior costo non può essere ribaltato su tutte le prestazioni, ma attribuito come inefficienza al centro di costo stesso. Questa evidenziazione permetterà al *management* di essere immediatamente in grado di prendere le decisioni necessarie.

Un altro punto fondamentale nell'impostazione di tale modello organizzativo è la corretta attribuzione dell'extra costo dell'atto assistenziale derivante dal fatto che si opera in un Istituto Universitario; a tal fine e con gli stessi criteri anche l'organizzazione della Facoltà è fatta per Centri di Costo secondo il metodo ABC, il che permette la quantificazione di ogni transazione tra docenza ed assistenza, rivolta all'assistenza.

RISULTATI

Uno dei principali problemi nell'applicazione del metodo ABC è la definizione delle unità minime. Pensare di utilizzare il sistema tempi e

metodi in forma estesa può risultare troppo oneroso. Eccedere nella parcellizzazione delle unità implica per il personale un lavoro aggiuntivo di rilevazione e di rendicontazione. Il difficile equilibrio tra praticità e completezza può essere raggiunto con un'analisi approfondita della situazione della singola Azienda Ospedaliera.

Pertanto, come unità di misura delle risorse assorbite si è scelto l'atto assistenziale elementare -cioè la funzione completa che un Centro di Costo esercita verso il singolo malato- misurato negli ovvi termini di tempo e costo; per esempio: se l'Accettazione del Policlinico ha risorse in grado di accogliere 100 malati al giorno, il costo di ogni singola ammissione sarà pari al costo totale giornaliero (personale + affitti + ammortamenti + ...) del Centro di Costo diviso 100, indipendentemente dal fatto che in una determinata giornata si siano effettivamente presentate 100 o 20 o, al limite, una sola persona.

Presso il Libero Istituto Universitario Campus Bio-Medico la realizzazione di un Sistema Informativo Ospedaliero integrato ha come obiettivo la registrazione di ogni fase del processo di assistenza del malato.

DISCUSSIONE E CONCLUSIONI

L'esperienza fino ad oggi maturata presso il Libero Istituto Universitario Campus Bio-Medico mostra come l'obiettivo di introdurre in un'Azienda Ospedaliera modelli organizzativi tipici di una realtà industriale non sia un'utopia; il fatto che in Ospedale per ogni costo esista un nome e cognome che ne risponde e che per ogni ricavo sia chiaro quale sia la catena dei Centri di Costo che ha contribuito ad ottenerlo consente -con l'ausilio del Sistema Informativo Ospedaliero- di avere istante per istante il polso della situazione.

Il controllo di Gestione, impiegato correttamente, risulta essere la leva che consente di diffondere il cambiamento organizzativo della Sanità. Altrimenti "tra i principali elementi di freno per il successo del Controllo di Gestione Sanitario, è certamente possibile individuare il rapporto esistente tra l'organizzazione sanitaria in genere ed i suoi componenti professionali, cioè i Medici, in quanto sovente si è verificato e si verifica che questo Ruolo critico persegua obiettivi non necessariamente coerenti con quelli dell'Ente Sanitario"⁵.

Alla base della corretta applicazione di quanto sopra esposto vi è un sistema informativo che risponda a due principali requisiti:

1. che contenga tutte le informazioni legate al flusso del malato attraverso la struttura, al flusso delle attività della struttura medesima e delle transazioni verso l'esterno;
2. che la presentazione delle elaborazioni di dette informazioni sia chiara, facilmente disponibile e con caratteristiche di sinteticità proprie del livello gerarchico cui sono destinate.

Le metodologie pratiche e l'impegno dell'area Amministrativa non sono sufficienti a raggiungere il risultato: è fondamentale avere obiettivi comuni e condivisi⁶, e questo, in ultima analisi, è il compito più importante della Direzione e dei Medici, tutti sensibilizzati ad aumentare la qualità della prestazione ed a ridurre i costi di esercizio.

¹ MEDIC, *Clinical Methodology & Education*, 1993; 1:152

² Brimson James A., *Contabilità per attività: Il nuovo approccio alla contabilità industriale*, Franco Angeli/Azienda moderna, 1992

³ Chan-YC, *Improving hospital cost accounting with activity-based costing*, *Health Care Management Review*, 1993 Winter; 18(1): 71-7

⁴ McKeon-T, *Activity-based management: a tool to complement and quantify continuous quality improvement efforts*, *Journal of nursing care quality*, 1996 Jan; 10(2): 17-24

⁵ Bocchino Umberto, *Il controllo di gestione per la verifica degli obiettivi e dei risultati*, Atti del convegno LA RIORGANIZZAZIONE DELLE AZIENDE SANITARIE, Milano 8 e 9 maggio 1996.

⁶ Loop-FD, *You are in charge of cost*, *Annals of thoracic surgery*, 1995 Nov; 60(5): 1509-12