
***Progetto di “Implementazione della Contabilità Analitica”
Una esperienza “sul campo”***

**Milano, 2 Dicembre 2005
Incontro Osservatorio Aziende Sanitarie Italiane:
“Lo stato di maturità dei sistemi di contabilità analitica”**

Silverio Guanti

Progetto di “Implementazione della Contabilità Analitica

Progetto implementazione contabilità analitica – Una esperienza “sul campo”

- Finalità del Progetto
- Analisi della situazione attuale e le principali criticità riscontrate
- Proposta di miglioramento: obiettivi e metodologia
- Esempi di reportistica prodotta

FINALITA' DEL PROGETTO

► Quali sono le finalità del progetto?

Aiutare l' A.O. nella razionalizzazione delle attività di pianificazione e gestione per evitare sprechi di risorse attraverso un maggior controllo sulle spese e una maggior capacità di pianificazione.

Perché è dall'interno delle stesse AO che emergono richieste (specie dalla parte Sanitaria) di un maggiore informazione per la pianificazione e il controllo.

► Con quali modalità?

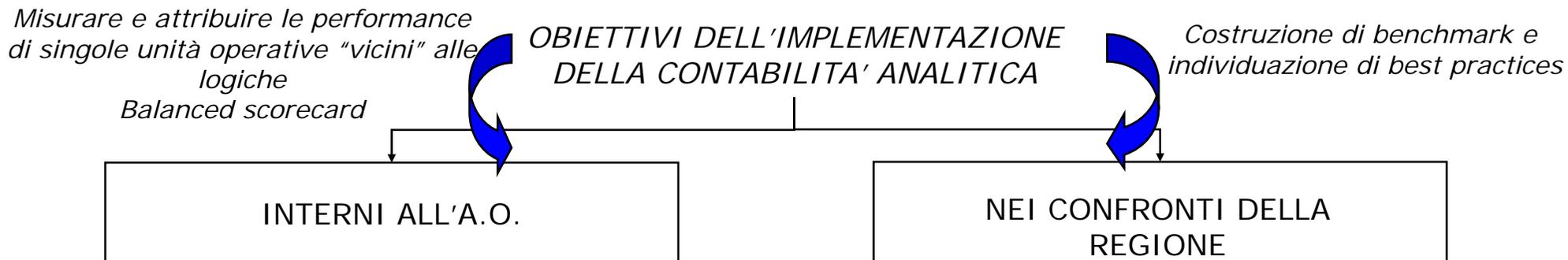
///Implementando e sviluppando le attività di contabilità analitica, di controllo di gestione e di internal auditing.

///Agendo contemporaneamente in modo sistemico su tutti i fattori rilevanti: organizzazione, processi e procedure, sistemi informativi, cultura direzionale e aziendale.

///Creando un adeguato livello di consapevolezza, in ambito Direzione Generale e Dir. Sanitaria, e conseguente forte sponsorizzazione perché è dimostrato che in assenza di questo qualunque progetto non raggiunge i risultati attesi.

///Definendo un ruolo incisivo per la Regione in termini non solo di controllo ma di supporto attivo.

PROGETTO IMPLEMENTAZIONE CO. AN. – RIEPILOGO OBIETTIVI



- Implementazione di un sistema **univoco** di Reportistica periodica, per l'analisi dei costi/consumi per Dipartimento / Centro di Responsabilità ("gestione per processi")

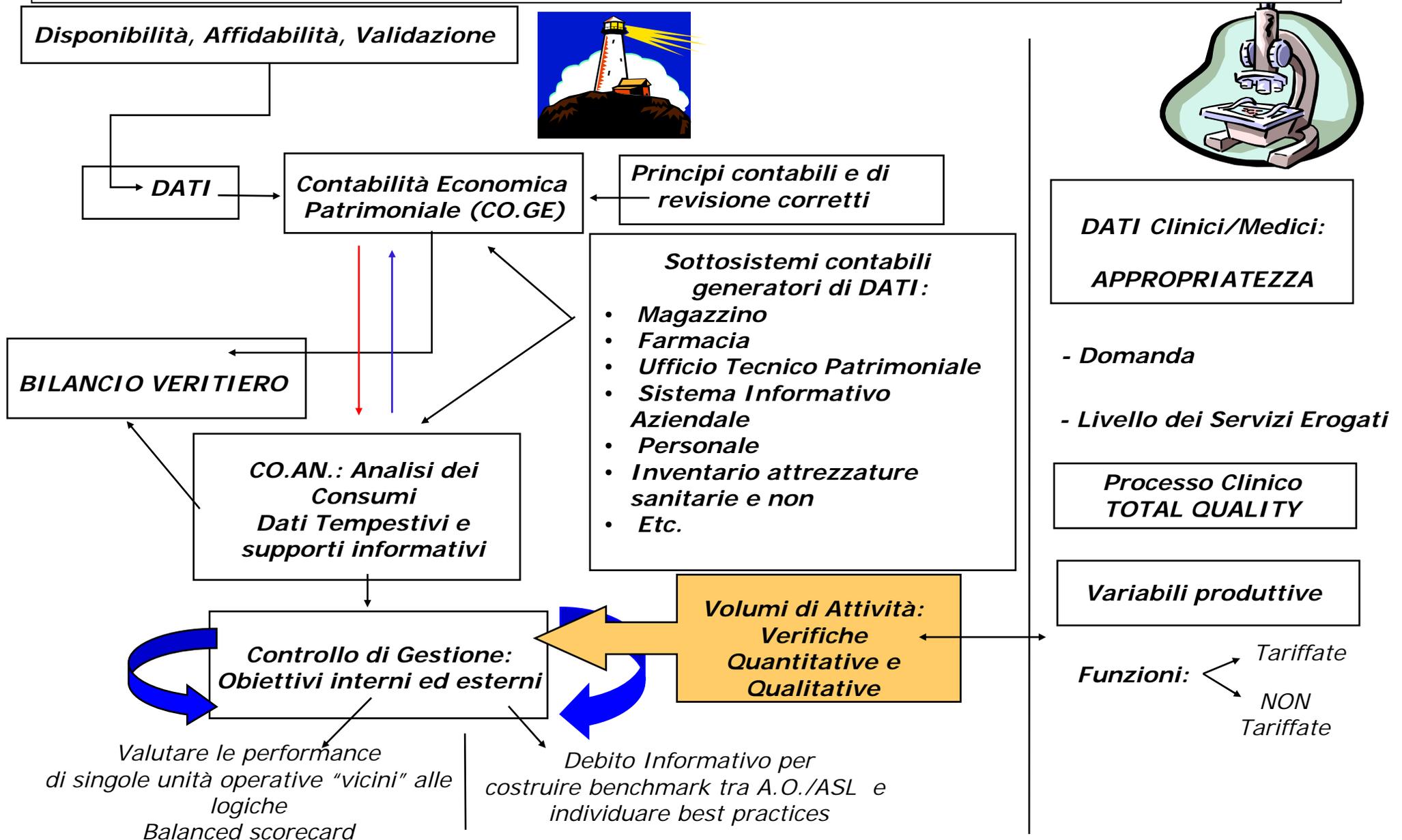
- Soddisfacimento dei seguenti debiti informativi, fino ad allora non gestiti dall'Azienda Ospedaliera:

- Tabelle di transcodifica dei centri di costo
- Articolazione dei centri di costo locale
- Tabelle di transcodifica PdC di Co.An.
- Tabella dei conti economici
- Tabella di quadratura tra Co.Ge. e Co.An.



Che si sono resi gradualmente possibili grazie alla disponibilità dei dati e all'attività svolta in questi mesi

Modello Riepilogativo del Flusso Dati della Contabilità Analitica in entrata e in uscita e relazioni con la contabilità generale e il controllo di gestione



AGENDA

Progetto implementazione contabilità analitica – Una esperienza “sul campo”

- Finalità del Progetto
- Analisi della situazione attuale e le principali criticità riscontrate
- Proposta di miglioramento: obiettivi e metodologia
- Esempi di reportistica prodotta

SINTESI DELLE CRITICITA' EMERSE NEL CORSO DEL PROGETTO

(dettagli disponibile su richiesta)

Processi e procedure

- ▶ Assenza di una visione integrata e trasversale dei processi di gestione "NON-SANITARIA" dell'A.O.
- ▶ Estrema difficoltà nel costruire un fondamento realmente analitico alle risultanze della Contabilità Economico-Patrimoniale e del Budget
- ▶ Difficoltà nel produrre reportistica, veramente utile alla struttura Sanitaria
- ▶ Ritardi nel soddisfare i debiti informativi nei confronti della Regione Lombardia

Organizzazione

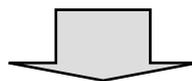
- ▶ La Co.An. ha attività e responsabilità **contigue ed intersecate** con quelle delle altre UU.OO coinvolte nel generale processo di pianificazione e controllo
- ▶ L'attuale attribuzione delle attività (e quindi dei ruoli) alle diverse UU.OO. Amministrative non è sempre coerente con le responsabilità affidate alle stesse
- ▶ L'attuale allocazione organizzativa non favorisce il lancio e lo sviluppo delle attività di Pianificazione e Controllo

Sistemi informatici

- ▶ I sistemi informatici aziendali presentano un **basso grado di integrazione** (2 sistemi differenziati: Siemens e Enco) e la copertura funzionale delle attività non-sanitarie è migliorabile
- ▶ Il basso livello di integrazione realizzato dal punto di vista informatico è contemporaneamente effetto e causa della scarsa integrazione dei processi e delle procedure

Sistema direttivo e la cultura aziendale

- ▶ Difficoltà nel percepire un sistema complessivo di obiettivi a cascata che a partire da quelli dell'A.O. nel suo complesso, si articolino in obiettivi di Dipartimento e quindi di UU.OO. ed ai quali siano organicamente collegati i piani di azione
- ▶ Conseguente assenza di una vera cultura dell'Accountability
- ▶ Generale carenza di capacità progettuale e realizzativa nonché di abitudine a lavorare in Team



In conclusione l'impossibilità di utilizzare gli strumenti che la pianificazione e il controllo offrono per migliorare concretamente la gestione dell'Azienda Ospedaliera

PROCESSI E PROCEDURE 1/3



- ▶ **AMBITO:** Nell'ambito della implementazione della Contabilità Analitica sono stati analizzati i processi e le procedure che, direttamente o indirettamente, hanno un risvolto in termini di costi di utilizzo dei fattori produttivi e allocazione degli stessi a vari Dipartimenti e Reparti.

- ▶ I processi e le procedure analizzate, con interviste dirette alle UU.OO. responsabili e tramite l'elaborazione dei dati quantitativi reperibili nei sistemi informatici, sono i seguenti:
 - Gestione degli acquisti Economici e dei Farmaci
 - Gestione del Magazzino
 - Gestione degli Acquisti di Servizi, sanitari e non
 - Gestione delle Attrezzature, sanitarie e non
 - Gestione delle Manutenzioni
 - Amministrazione del Personale

- ▶ **SINTESI DELLA SITUAZIONE ATTUALE:** L'analisi effettuata ha evidenziato che, oltre agli specifici problemi rilevabili in ciascuna procedura, il vero punto critico dal punto di vista della Pianificazione e Controllo è l'assenza di una visione integrata e trasversale dei processi di gestione "non-sanitaria" dell'A.O.

- ▶ Infatti **ciascuna U.O. continua ad essere concentrata sul proprio ambito specifico di attività** e a gestire e strutturare le informazioni solo per tali fini. La conseguenza è l'estrema difficoltà nel percepire una dimensione integrata dei fenomeni aziendali.

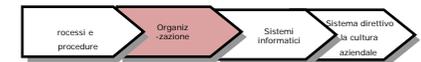
PROCESSI E PROCEDURE 2/3



- ▶ Alcuni esempi pratici di tale mancanza di integrazione sono:
 - La classificazione dei materiali **utilizzata dall'Economato e dalla Farmacia** per la gestione degli acquisti e del Magazzino e quella **utilizzata dalla Ragioneria** a fini contabili e di redazione del Bilancio **non sono allineate tra loro.**
 - **La struttura dei Magazzini di Reparto** (ed i Centri di Costo a cui questi fanno riferimento) utilizzata dall'Economato per il Magazzino è **parzialmente diversa da quella utilizzata dal Controllo di Gestione.**
 - I dati relativi al personale gestiti **dall'Amministrazione del Personale non sono allineati:**
 - ✓ con quelli utilizzati dalla Ragioneria per quanto riguarda le categorie e le relative voci di costo;
 - ✓ con quelli del Controllo di Gestione per quanto riguarda la struttura organizzativa (Reparti e Centri di Costo).
 - Le grandezze relative alle **attività dell'U.O Tecnico-Patrimoniale** e quindi alla gestione delle Manutenzioni sono gestite con un ottica di **Contabilità Finanziaria** e quindi difficilmente conciliabili con le altre. (vedi L.R. n° 2 del 16/02/2004, D.Lgs. 502/1992)
- ▶ Per quanto riguarda le specifiche procedure si riscontra un generale problema legato alle tempistiche di aggiornamento dei dati. **Valga per tutti l'esempio legato alla rivalorizzazione degli acquisti e delle giacenze 2003 effettuato dalla Ragioneria a Giugno 2004 che ha impattato i costi dei consumi di materiale facendoli lievitare del 7%.**



- ▶ **RIEPILOGO DELLE PRINCIPALI CRITICITÀ:** Le maggiori criticità in termini di Pianificazione e Controllo e quindi di efficienza complessiva dell'A.O. generate dai punti descritti in precedenza (mancata integrazione e tempistiche) sono:
 - **La estrema difficoltà nel costruire un fondamento realmente analitico alle risultanze della Contabilità.** Infatti i disallineamenti tra le strutture delle informazioni gestite dalle diverse UU.OO non consentono di legare le rilevazioni contabili agli eventi fisici e gestionali che scaturiscono dalle attività dell'A.O. con due conseguenze: sull'attendibilità della Contabilità stessa da un lato e sull'impossibilità di misurare l'efficienza dei processi dall'altro.
 - **La difficoltà nel produrre reportistica,** veramente utile alla **struttura Sanitaria,** per supportare le attività di pianificazione dei fabbisogni delle risorse e l'ottimizzazione del loro utilizzo consentendo ai Responsabili di ciascuna U.O. di avere una informazione tempestiva e dettagliata dell'evolversi dei costi della loro struttura.
 - **I ritardi nel soddisfare i debiti informativi** nei confronti della Regione Lombardia.
 - In conclusione l'impossibilità di utilizzare gli strumenti che la pianificazione e il controllo offrono per migliorare concretamente la gestione dell'A.O.



- ▶ **AMBITO:** La Contabilità Analitica ha attività e **responsabilità contigue ed intersecate** con quelle delle altre UU.OO coinvolte nel generale processo di pianificazione e controllo. Per questo motivo si è reso necessario analizzare e valutare l'allocazione organizzativa, i ruoli (ovvero le attività effettivamente svolte) e le responsabilità delle seguenti Unità:
 - Controllo di Gestione
 - Ragioneria
 - Contabilità Analitica
 - Internal Auditing (in fase di avvio)
 - Sistemi informativi
 - **Servizio Sviluppo Aziendale (previsto dal POFA in vigore dal 1/7/2004 ma non ancora attivo) nel quale potrebbe rientrare la proposta di miglioramento di pag. 14**

La valutazione degli aspetti citati **ha il solo fine di evidenziare** se l'attuale assetto massimizza o meno le possibilità di sviluppare una contabilità analitica funzionale al miglioramento delle capacità di pianificazione e controllo della A.O.



<i>POFA/Attività</i> <i>Responsabilità</i>	Allocazione Organizzativa Prevista nel P.O.F.A	Responsabilità prevista nel P.O.F.A	Attività effettivamente svolte
Controllo di Gestione	Staff Direzione Generale	A tale funzione di staff sono assegnati compiti di presidio del debito informativo sanitario verso gli Organi Istituzionali, la predisposizione del budget operativo annuale delle UU.OO, il controllo gestionale dell'Azienda	DRG SDO File F 28 San 46 san File protesi Schede Budget Il 90% dell'attività riguarda il debito informativo sanitario
Ragioneria	Unità Economico-Finanziaria	Si occupa dell'amministrazione economica-finanziaria e patrimoniale (ricomprensente la Co.Ge.) Provvedendo a predisporre il Bilancio d'esercizio, preventivo economico annuale	Contabilità Generale Contabilità Sezionali (Fornitori, Cespiti, ...) Bilancio CET Tesoreria Gestione Pagamenti Settore Entrate
Contabilità Analitica	Unità Economico-Finanziaria	All'interno del POFA non c'è nessun cenno ai compiti ineludibili della Contabilità Analitica previsto in altri POFA di altre Aziende Osp.	Flussi informativi regionali (costi diretti/indiretti) Reportistica per i Dipartimenti Supporto analitico e quadratura Co.Ge
Internal Auditing (interim presso il CdG)	Staff Direzione Generale	Un'attività indipendente ed obiettiva di asseverazione, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'Azienda. (non ha compiti gestionali)	Unità in fase di avvio
Sistemi Informativi	Staff Direzione Generale	Presidio delle attività di sviluppo del sistema informatico aziendale	Assicura la gestione del sistema informatico aziendale ed in particolare aggiorna e controlla il sistema centrale e di rete



▶ RIEPILOGO DELLE PRINCIPALI CRITICITÀ:

L'analisi effettuata ha evidenziato che:

- **L'attribuzione delle attività** (e quindi dei ruoli) alle diverse UU.OO **non è sempre coerente con le responsabilità** affidate alle stesse.

Questo vale in particolare per il Controllo di Gestione e la Contabilità Analitica: infatti il CdG è stato incaricato di attività operative (SDO, File F, modelli ministeriali, CEDAP, Istat, ..) che ne saturano le risorse non consentendo di concentrarsi sulla Pianificazione (Budget), sui controlli gestionali e sulla la produzione di reportistica per i Dipartimenti, mentre **la Co.An** che si dovrebbe occupare di tutti i flussi analitici **sta operando solo sul versante dei costi**.

- **L'attuale allocazione organizzativa non favorisce il lancio e lo sviluppo delle attività di Pianificazione e Controllo**. Infatti benchè in una situazione a regime sia sensato allocare la Co.An. separatamente dal CdG e nell'ambito del Dipartimento Amministrativo, in una fase di start-up, in cui è necessaria una particolare spinta per forzare il cambiamento culturale, una allocazione a diretta emanazione della Direzione Generale sarebbe più congeniale.
- **La prevista allocazione dell'Internal Auditing** nell'ambito dell'attuale Controllo di Gestione **è contraria alla natura stessa della attività di Auditing**, (vedi Linee guida regionali) che in quanto tale non deve e non può avere compiti gestionali e deve invece essere in grado di verificare ed esaminare nella più ampia indipendenza:
 - l'affidabilità e l'integrità delle informazioni sia economiche/finanziarie che operative/sanitarie;
 - i sistemi in atto per assicurare il rispetto di procedure, leggi e regolamenti verificandone l'effettiva ottemperanza.

Inoltre per l'attività di Internal Auditing, i cui principi/attività sono quelli della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore (art. 2 D.Lgs. 286/1999), è indispensabile una forma strutturata di collaborazione con l'U.O. preposta alla Co.AN. prevedendo l'inserimento nell'attuale POFA.

SISTEMI INFORMATICI



- ▶ **AMBITO:** I sistemi informatici analizzati sono quelli che, direttamente o indirettamente, **hanno un risvolto pratico per le attività di contabilità analitica** e quindi la piattaforma **Siemens**, per quanto riguarda la gestione delle attività sanitarie e i dati del personale e il software gestionale **Enco**, per tutta la parte amministrativa e gestionale "non-sanitaria".
- ▶ **SINTESI DELLA SITUAZIONE ATTUALE E PRINCIPALI CRITICITÀ:** L'analisi effettuata ha evidenziato che i sistemi informatici aziendali presentano un **basso grado di integrazione** e che la copertura funzionale delle attività non-sanitarie (lo specifico ambito sanitario ovviamente non è stato oggetto di analisi) è migliorabile, ovvero che ancora molte procedure hanno un livello di automazione poco elevato.

Il **basso livello di integrazione** realizzato dal punto di vista informatico è contemporaneamente effetto e causa della scarsa integrazione dei processi e delle procedure.

La scarsa integrazione è evidente da almeno due punti di vista:

- Dal punto di vista delle **diverse piattaforme utilizzate: Siemens vs Enco**
- Dal punto di vista della struttura delle informazioni gestite in Enco, che come evidenziato analizzando i Processi e le Procedure, non sono tra loro allineate (codifica dei materiali, Centri di Costo e Magazzini, dati relativi al personale, cespiti, etc...)

Dal punto di vista della copertura funzionale delle attività non-sanitarie, è migliorabile l'automazione di procedure quali: l'inventario delle attrezzature sanitarie e non e, la gestione degli interventi di manutenzione e il ciclo di acquisto di prestazioni e servizi. Inoltre anche la gestione fisica dei magazzini presenta margini di miglioramento (bar-code, etc...)

SISTEMI DIRETTIVI E CULTURA AZIENDALE



- ▶ **AMBITO:** La Pianificazione e il Controllo costituiscono una vera e propria modalità “culturale” di gestione delle realtà complesse come le A.O., che pertanto non si improvvisa ma deve essere **voluta e costruita nel tempo**. Nel seguito sono stati analizzati i fattori afferenti la Cultura Aziendale che hanno avuto un diretto impatto sulla implementazione della Contabilità Analitica.

- ▶ **SINTESI DELLA SITUAZIONE ATTUALE E PRINCIPALI CRITICITÀ:** l’analisi della situazione attuale delle attività Amministrative e Gestionali (essendo le attività Sanitarie ovviamente fuori ambito) ha evidenziato:
 - **La difficoltà nel percepire un sistema complessivo di obiettivi** a cascata che a partire da quelli dell’A.O. nel suo complesso, si articolano in obiettivi di Dipartimento e quindi di UU.OO. ed **ai quali siano organicamente collegati i piani di azione** (con responsabilità e tempistiche) che le UU.OO. stesse devono intraprendere per conseguire i suddetti obiettivi.
 - **La conseguente assenza di una vera cultura dell’Accountability**, ovvero del riportare e misurare il livello conseguito di “risultati/criticità” sulle attività che si è chiamati a svolgere.
 - **Una generale carenza di capacità progettuale e realizzativa nonché di abitudine a lavorare in Team**, con una forte limitazione alla capacità di affrontare con successo le criticità (come tutte quelle evidenziate nelle pagine precedenti) che per loro natura non possono essere risolte in una singola U.O. ma che richiedono invece una visione trasversale e l’integrazione dei contributi di più unità organizzative.

AGENDA

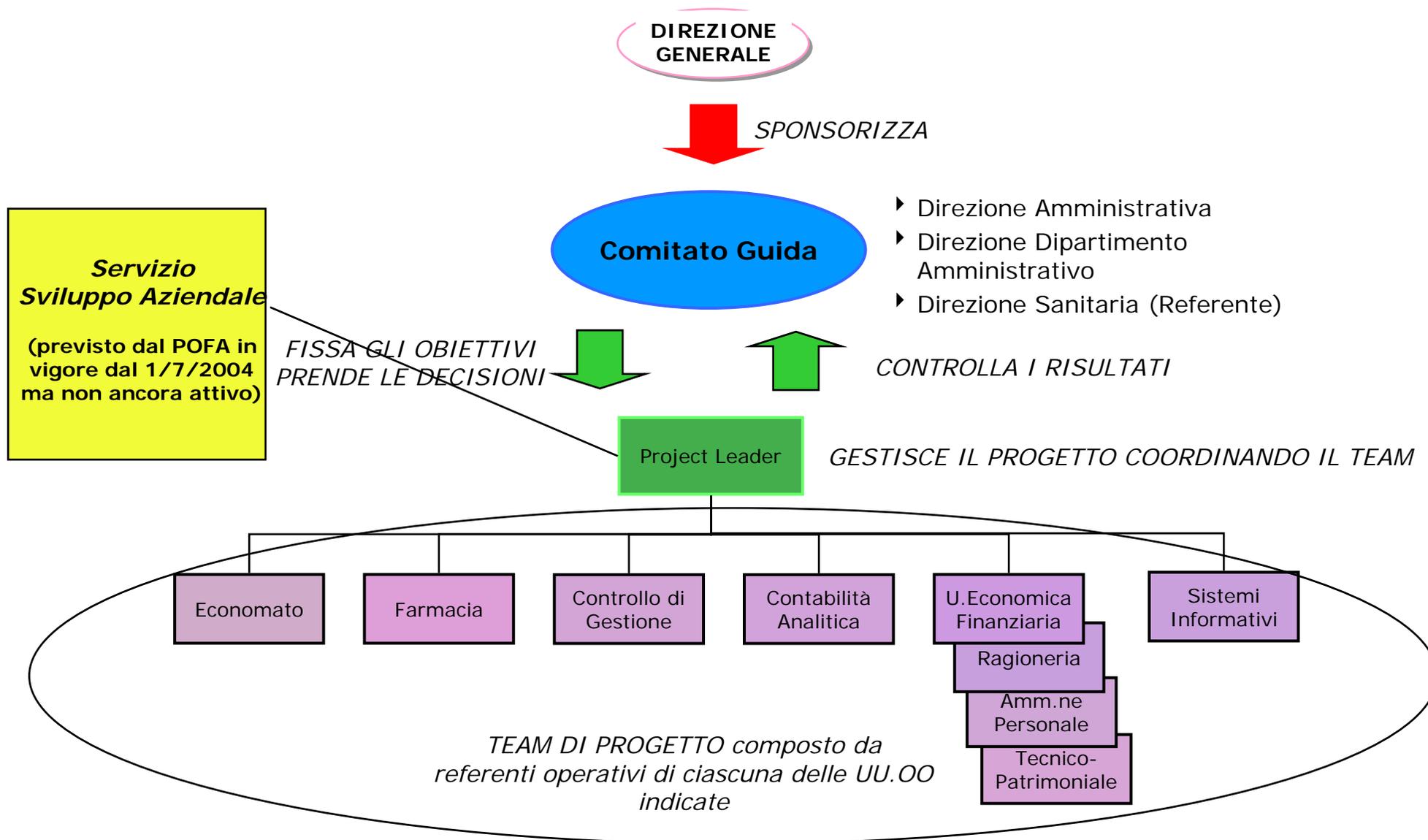
Progetto implementazione contabilità analitica – Una esperienza “sul campo”

- Analisi della situazione attuale e le principali criticità riscontrate
- Proposta di miglioramento: obiettivi e metodologia
- Esempi di reportistica prodotta

PROPOSTA DI MIGLIORAMENTO

- ▶ Dall'esame della situazione attuale e delle principali criticità riscontrate in tutti e quattro gli ambiti analizzati (Processi e Procedure, Organizzazione, Sistemi Informatici e Cultura Aziendale) appare evidente che **non si è di fronte a singole complessità risolvibili con interventi isolati**, ad esempio aggiornando una procedura, modificando i sistemi informatici oppure inserendo nominalmente una nuova figura organizzativa (Internal Auditing), ma bensì che **si tratta di un problema complessivo di gestione del cambiamento in una realtà dove la dimensione della Pianificazione e del Controllo non ha ancora preso piede.**
- ▶ Trattandosi di un problema di tale natura può essere **affrontato e risolto solo creando una "discontinuità" con il modo attuale di operare e con una forte sponsorizzazione direzionale.**
- ▶ L'approccio suggerito, perché dimostratosi di successo in moltissimi altri casi, è quello di operare con un ottica progettuale ad ampio coinvolgimento organizzativo. In particolare è necessario attivare un progetto con:
 - **Obiettivi e tempistiche precisi e misurabili**
 - Un **Project leader**, responsabilizzato sui risultati
 - Un **team** costituito da risorse appartenenti alle diverse UU.OO. coinvolte e dedicate al progetto (cioè "distolte" dall'attività operativa quotidiana e assegnate al team di lavoro)
 - Un **Comitato Guida**, responsabile degli indirizzi, delle decisioni rilevanti e della verifica dell'avanzamento dei lavori
- ▶ Una possibile struttura di tale progetto è illustrata alla pagina successiva

STRUTTURA DI PROGETTO "PROPOSTA di Miglioramento"



AGENDA

Progetto implementazione contabilità analitica – Una esperienza “sul campo”

- Analisi della situazione attuale e le principali criticità riscontrate
- Proposta di miglioramento: obiettivi e metodologia
- Esempi di reportistica prodotta

REPORTISTICA PERIODICA PER CENTRO DI RESPONSABILITA'

- ▶ Il risultato finale del progetto di implementazione della Contabilità Analitica è costituito dalla produzione di un report per l'analisi del contributo di ciascuna unità organizzativa al risultato dell'Azienda Ospedaliera.
- ▶ I dati contenuti in tale report derivano per una parte dal Controllo di Gestione (Attività del Centro) e per un'altra dalla Contabilità Analitica (Costi del Centro)
- ▶ Lo schema proposto per tale report, da generare per ogni Dipartimento, è il seguente (esempio):

DIPARTIMENTO EMERGENZA-URGENZA FBF		CENTRO DI RESPONSABILITA'						TOTALE
PERIODO: 1° TRIMESTRE 2004 Dati in €		S.C. di Cardiologia	S.C. di Rianimazione	S.S.D. Pronto Soccorso	S.C. di Neurochirurgia	S.C. Medicina d'Urgenza	S.C. Oncologia	
<i>Fonte Controllo di Gestione</i>	VALORE DELL'ATTIVITA' DEL CENTRO							
	DRG							
	COSTI DEL CENTRO							
<i>Fonte Contabilità Analitica</i>	COSTI DIRETTI							
	CONSUMI DI MATERIALE							
	- FARMACI							
	- MATERIALE SANITARIO							
	- ALTRI MATERIALI NON SANITARI							
	ACQUISTI DI SERVIZI							
	- SANITARI							
	- NON SANITARI							
	MANUTENZIONI E RIPARAZIONI							
	COSTI DEL PERSONALE							
AMMORTAMENTI								
ALTRI ONERI DI GESTIONE								
COSTI INDIRETTI / ATTRIBUITI								
SERVIZI DI SUPPORTO SANITARIO								
SERVIZI TECNICI								
SERVIZI ALBERGHIERI								
SERVIZI GENERALI								
	RISULTATO DEL CENTRO							

CONSUMI DI MATERIALE* PER CENTRO DI RESPONSABILITA' 6/9

DIPARTIMENTO	Dipartimento Medico FBF
--------------	-------------------------

CONSUMI 2003 * □ Dati in €	CENTRO DI RESPONSABILITA'						
Classificazione	S.C. di Nefrologia e Dialisi	S.C. di Gastroenterologia e Endoscopia Digestiva	S.C. di Medicina ad indirizzo pneumologico	S.C. di Medicina ad indirizzo gastroenterologico	S.C. di Recupero e Rieducazione Funzionale	S.C. di Diabetologia	Totale complessivo
Materiale Sanitario	372.513	104.406	44.906	33.718	11.323	5.187	572.053
Materiale di guardaroba, di pulizia	11.086	190.681	58.447	52.847	37.351	254	350.666
Prodotti alimentari	1.800	49	809	449	330	1	3.438
Tecnici	3.226	102	131	57	677	61	4.253
Cancelleria e stampati	3.162	7.868	5.723	6.437	3.037	2.050	28.262
Altri			1.188				1.188
Totale complessivo	391.786	303.106	111.204	93.494	52.717	7.553	959.859

DIPARTIMENTO	Dipartimento Medico M.M.
--------------	--------------------------

CONSUMI 2003 * □ Dati in €	CENTRO DI RESPONSABILITA'	
Classificazione	S.C. di Medicina M.M.	Totale complessivo
Materiale Sanitario	9.283	9.283
Materiale di guardaroba, di pulizia	5.014	5.014
Prodotti alimentari	3.070	3.070
Tecnici	298	298
Cancelleria e stampati	4.034	4.034
Altri	9	9
Totale complessivo	21.707	21.707

ESEMPLIFICATIVO DEI REPORT PRODOTTI

**Materiali classificati in Enco come "Sanitari, Tecnici, Alimentari, Altro" in uscita dal Magazzino Economato
Fonte: elaborazione della Contabilità Analitica su dati forniti dall'Economato e raggruppamenti presenti in Enco*