

Valorizzazione economica delle prestazioni di riabilitazione ambulatoriale

18 novembre 2014

Valorizzazione economica delle prestazioni di riabilitazione ambulatoriale

Sommario: Introduzione; 1. Obiettivi e metodo del processo di ricerca. - 2. Il calcolo dei costi delle prestazioni. - 2.1. I costi speciali. - 2.2. L'imputazione dei costi comuni. - 3. Alcune considerazioni sui dati rilevati nelle strutture. - 3.1. I risultati. - 3.2. Alcune riflessioni sulla formazione dei costi. - 4. La problematica tariffaria. Riferimenti bibliografici. Allegati.

Introduzione

L'utilità del calcolo dei costi si manifesta nelle aziende sia per la loro gestione, sia come supporto informativo al processo decisionale¹. Circa il ruolo nell'ambito della seconda area di applicazione possiamo evidenziare come tale problematica si ponga allorché esista un problema da risolvere, sia esso riferito a scelte tra corsi d'azione alternativi, al fronteggiamento di eventi sfavorevoli per limitarne gli effetti oppure allo sfruttamento adeguato di situazioni favorevoli².

La conoscenza dell'entità di risorse necessarie e delle loro modalità di impiego è un fattore imprescindibile nei processi decisionali di qualsiasi livello che implicano scelte di impiego tra utilizzi alternativi di risorse limitate. In special modo lo è nei sistemi sanitari, come quello del Lazio, in cui le aziende sanitarie locali si pongono sia come produttori che come acquirenti dei servizi sanitari. Esse possono infatti acquistare prestazioni da altre aziende sanitarie pubbliche, ma anche da privati accreditati secondo una logica che, nell'ambito della garanzia di adeguati livelli di efficacia e qualità dei servizi possa valutare e fruire di condizioni economiche favorevoli. In ogni caso tali prestazioni saranno remunerate attraverso il sistema tariffario adottato dalla regione.

In questo senso, quindi, la conoscenza dei costi delle prestazioni erogate costituisce elemento basilare sia per il controllo della gestione sia per le valutazioni di redditività dei prezzi e, più in generale, come supporto ai giudizi di convenienza. E' con riguardo all'apprezzamento della capacità remunerativa del prezzo che tale lavoro trova finalizzazione ed in particolare per quanto riguarda le prestazioni erogate in convenzione con il SSN. In questo caso il livello del prezzo non è

¹ La conoscenza dei costi ha lo scopo di "fornire alla direzione d'impresa le informazioni necessarie alle decisioni ed all'elaborazione dei piani, dei programmi e dei budget. In particolare, le determinazioni effettuate a questo scopo mirano ad assicurare alla direzione d'impresa: informazioni sui costi necessarie per prendere decisioni correnti o di breve periodo, tipicamente proiettate su un orizzonte temporale non eccedente l'anno; informazioni sui costi necessarie per prendere le decisioni di medio o di lungo periodo, ossia proiettate su orizzonti temporali che abbracciano più anni". L. Selleri, *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etas, Milano, 1999, p. 26.

² "L'origine di qualsiasi processo decisionale deve essere ricercata nell'esistenza di un problema. Questo termine può essere inteso come "effetto indesiderato" che il soggetto decisore deve eliminare o correggere in un contesto chiuso perché riferito al passato; oppure come "situazione indeterminata", riguardante il futuro e quindi aperta, priva cioè di soluzioni "ottime" ma piuttosto con molti esiti possibili caratterizzati da un diverso livello di gradimento per il soggetto decisore". P. Miolo Vitali, *Il sistema delle decisioni aziendali*. Torino, Giappichelli 1993, p. 26.

gestibile dall'azienda ed a maggior ragione l'attenzione deve essere rivolta all'analisi dei costi sostenuti.

In proposito, appare scontato affermare l'esigenza per qualsiasi azienda che opera sul mercato di ottenere, mantenere e migliorare i propri livelli di efficienza che si manifestano nell'abbassamento del rapporto input/output. Peraltro, va anche sottolineato come il cambiamento degli orientamenti strategici delle aziende abbia modificato le leve competitive, spostandole sempre più verso la differenziazione e la qualità totale come variabili-chiave, talvolta a scapito di margini di efficienza. Questo perché in una situazione di elevata differenziazione ed evoluzione dei bisogni l'imperativo principale diviene quello della loro interpretazione e soddisfazione. Insomma, un'azienda altamente efficiente, ma non adeguatamente efficace dal punto di vista quantitativo e qualitativo è destinata a sopportare le ripercussioni negative del mercato. Tale ragionamento vale a maggior ragione in campo sanitario e parasanitario dove la capacità di risposta ai bisogni di cura della cittadinanza sia in senso quantitativo che qualitativo rappresenta la missione fondamentale di riferimento. Giusto stimolare verso livelli di efficienza migliori, ma è essenziale garantire nel contempo la capacità di perseguire adeguatamente la finalità istituzionale di mantenere e migliorare l'efficacia delle prestazioni di ricovero e cura rese alla collettività.

L'efficienza si configura allora, come strumentale rispetto all'efficacia intesa quale capacità dell'azienda o amministrazione pubblica di offrire adeguata risposta ai bisogni di salute della collettività. Se il miglioramento dell'efficienza provocasse un peggioramento della capacità di perseguire la soddisfazione dei destinatari dei propri servizi, verrebbe meno la capacità dell'azienda o amministrazione pubblica di orientarsi verso la propria missione istituzionale.

Il calcolo dei costi per prestazione diviene un fattore conoscitivo importante per le aziende che operano con il SSN e la regione Lazio al fine di verificare la rispondenza delle tariffe alla struttura dei costi dei servizi, mutevole a causa dell'evoluzione dei bisogni, alla dotazione tecnologica e alla configurazione organizzativa.

Diviene altresì necessaria un'ulteriore precisazione con riguardo alla scelta, per una struttura di riabilitazione, di offrire anche prestazioni in convenzione con il SSN. Infatti, questa decisione si basa su elementi che possono andare oltre alla semplice remuneratività di queste prestazioni, le quali potrebbero offrire un contributo sotto aspetti diversi rispetto a quello strettamente economico, come ad esempio la possibilità di offrire una gamma completa di servizi, il vantaggio di attrarre pazienti ai quali potrebbero essere offerte altre prestazioni più vantaggiose economico dal punto di vista reddituale, ecc. e costituire così un punto di attrazione per un mercato più ampio.

1. Obiettivi e metodo del progetto di ricerca

Alla luce dei provvedimenti di razionalizzazione della spesa sanitaria e dei prospettabili ulteriori interventi volti alla definizione delle tariffe riconosciute alle strutture di riabilitazione ambulatoriale ex artt. 43/48 L. 833/78, il progetto mira a ricostruire i costi associabili alle prestazioni riabilitative. In particolare, il progetto intende delineare un'ipotesi di costo standard associabile alle prestazioni individuate.

Dal punto di vista metodologico la problematica dell'analisi dei costi sostenuti per lo svolgimento dell'attività si è proceduto innanzitutto alla realizzazione di focus group nel quale sono stati coinvolti operatori di alcune strutture di riabilitazione che per dimensioni e tipologia di attività svolta potessero rappresentare un riferimento utile per lo studio. Com'è noto, il focus group (o gruppo di discussione) è una tecnica qualitativa utilizzata nelle ricerche delle scienze umane e sociali, in cui un gruppo di persone è invitato a parlare, discutere e confrontarsi riguardo ad un tema, un prodotto, un progetto, ecc.

I risultati dell'analisi effettuata sui dati contabili, extra contabili ed operativi tramite multiple case studies a seguito del focus group, ha evidenziato una significativa eterogeneità delle strutture riabilitative sia dal punto di vista organizzativo che gestionale anche all'interno dei cluster. Diventava quindi scarsamente significativo l'utilizzo della tecnica campionaria per far emergere condizioni economiche e quindi operative da cui trarre dati medi sufficientemente rappresentativi delle condizioni di operatività. (se volete qui, in caso di replica, potreste citare lo studio sul Veneto che evidenzia queste difficoltà)³

La scelta è stata allora quella di adottare alcune ipotesi di carattere organizzativo e gestionale che potessero costituire la base per la costruzione di condizioni standard di operatività in funzione delle quali calcolare i costi. Tali condizioni derivano in parte da previsioni normative ed in parte da standard professionali mediamente utilizzati nella prassi. Vale la pena comunque sottolineare come le elaborazioni presuppongano condizioni di apprezzabile efficienza che derivano da un conveniente sfruttamento delle attrezzature e più in generale da un economico assorbimento dei costi fissi, da un adeguato consumo dei fattori variabili e da un appropriato utilizzo del personale.

1) Innanzitutto è stata effettuata allora un'analisi al fine di comprendere il funzionamento della gestione per quantificare il consumo dei mezzi (materiali ed immateriali). Per ottenere questo risultato si è fatto riferimento ad interviste con i responsabili ed al sistema informativo aziendale, che evidenzia quali siano i fattori utilizzati nella produzione.

2) Dal punto di vista dell'oggetto di osservazione sono state individuate e classificate le prestazioni con particolare riferimento alle loro variabili chiave (intensità tecnologica/manuale) ed alle modalità

³ Una prima rilevazione è stata rivolta a verificare la presenza o meno di sistemi informativi atti a calcolare i costi delle prestazioni erogate sia con metodologia contabile che extracontabile o invece l'esistenza di algoritmi non formalizzati finalizzati al calcolo dei costi.

organizzative in cui le prestazioni vengono erogate. Sono emerse tre classi di prestazioni che presentano caratteristiche tipiche con riferimento al consumo delle risorse in relazione ai fattori evidenziati (p.e. prevalenza di un particolare fattore: attrezzatura vs personale). Così facendo è possibile prendere a riferimento tale fattore per determinare il costo di prestazioni con uguali caratteristiche. Sono state così scelte una classe di prestazioni in cui è prevalente l'utilizzo del fattore tecnologico (tens), un'altra classe in cui all'utilizzo del fattore tecnologico è accompagnato da un significativo impiego della risorsa personale (diatermia) ed infine, una prestazione nella quale fosse prevalente l'utilizzo del fattore personale (massaggio). La scelta risponde all'esigenza di rappresentare il prototipo di struttura dei costi per le prestazioni aventi caratteristiche simili, così da poter estendere le considerazioni emergenti.

3) Successivamente si è proceduto, con il supporto di operatori del settore e sulla base delle condizioni identificate dalle norme, all'individuazione delle caratteristiche tecniche delle prestazioni selezionate, definendo le condizioni standard di effettuazione e, conseguentemente i fattori produttivi impiegati sia in termini di quantità fisiche che di valori monetari. Le modalità di svolgimento delle prestazioni, che costituiscono la base di riferimento per il calcolo dei relativi costi sono state individuate prendendo come riferimento quanto stabilito nella D.G.R. n. 4112 del 4.08.1998 (recante la c.d. "declaratoria" della tipologia dei soggetti destinatari della prescrizione e delle modalità di esecuzione della prestazione) opportunamente declinata ed interpretata alla luce delle esigenze terapeutiche che mediamente si presentano nella casistica trattata, secondo scienza e coscienza dell'atto medico.

4) I risultati sono stati poi confrontati con quelli rilevati in alcune strutture individuate tenendo conto anche di un opportuna clusterizzazione effettuata sulla base di variabili ritenute significative come la dimensione o la tipologia di attività prevalente che possono incidere sull'entità dei costi sostenuti, utilizzando, di fatto, la metodologia del *multiple case-study* (Yin, 1994; Eisenhardt, 1989). Il *case study* è lo strumento più adatto quando si vogliono indagare i dettagli e le relazioni tra le diverse variabili, il ricercatore ha poco controllo sugli eventi e la focalizzazione è su eventi/fenomeni contemporanei all'interno del contesto di vita reale). In ossequio ai canoni della metodologia del multiple-case study la versione di ciascun caso è stata validata dai referenti delle strutture attraverso la loro diretta partecipazione alla rilevazione (Yin, 1994). Tra le fonti di studio individuate da Stake (1995) e Yin (1994), ne sono state individuate principalmente due:

- documenti richiesti agli amministratori.
- interviste semi-strutturate a testimoni qualificati al fine di integrare la lettura dei documenti con un'analisi dei processi.

A tal fine sono state individuate 8 strutture che fossero rappresentative di diversi livelli dimensionali (in relazione al numero di prestazioni, all'estensione della struttura, all'entità del personale coinvolto) e con diverse caratteristiche dell'attività svolta, ovverosia monospecialistiche (attività di terapia fisica ambulatoriale) oppure polispecialistiche (che affiancano all'attività di riabilitazione

ambulatoriale anche altre tipologie di prestazioni come ad esempio radiologia, RMN, ecc.): l'ipotesi è che tale diversità provochi riflessi sulla struttura dei costi, incidendo, in particolare sui costi comuni.

5) Il metodo di calcolo dei costi di prestazione ha combinato un approccio bottom con uno top down (Gold et al., 1996). Dal primo punto di vista, la stima del costo di ogni prestazione avviene quantificando il costo di ogni singolo fattore produttivo che contribuisce alla produzione del servizio o prestazione. Ciò significa riferirsi ai fattori produttivi che sono legati da un rapporto di specialità con la prestazione e cioè non solo i fattori produttivi diretti (quelli il cui consumo è quantificabile mediante la misurazione diretta rispetto all'oggetto finale e quindi quelli variabili), ma anche quelli fissi che offrono il loro contributo alla prestazione con una relazione di esclusività. Dal secondo punto di vista, il costo è calcolato partendo dall'alto e ripartendo i costi sulle prestazioni utilizzando determinati parametri di imputazione (Brusa, 1995). Il primo approccio è più preciso ma anche più costoso e non sempre può essere utilmente applicato (vi sono costi per i quali è difficoltosa la ricostruzione della relazione causa-effetto con la prestazione ottenuta) a tutte le categorie di costo.

2. Il calcolo dei costi delle prestazioni

2.1 I costi speciali

In relazione a tale obiettivo si è proceduto, come detto, ad individuare, con il supporto di alcuni operatori, le modalità tecniche mediante le quali le prestazioni venivano svolte, individuando i tempi e, successivamente, i fattori produttivi utilizzati in termini di tipologia, quantità e prezzo ((Anthony-Hawkins-Macri-Merchant, 2008). In questa prima fase il calcolo è avvenuto secondo un approccio bottom up e cioè rilevando, con riferimento diretto alla prestazione, i fattori più strettamente collegati ad essa e cioè i costi definiti speciali⁴, siano essi diretti e indiretti (Brusa, 1995). Tra i primi sono annoverabili quelli per i quali è possibile misurare la quantità impiegata nell'erogazione della prestazione che, moltiplicata per un prezzo di riferimento unitario consente di ottenere il costo di utilizzazione; i secondi sono riferibili ai fattori impiegati direttamente nella prestazione per i quali non è possibile (o non è conveniente) misurare l'impiego unitario, bensì quello complessivo, relativo ad una produzione totale e ad un periodo di riferimento, come ad esempio il costo delle apparecchiature utilizzate –tens e diatermia- (sono stati considerati tali anche i costi relativi ad attività strettamente connesse con la funzionalità di alcuni fattori produttivi, come ad esempio la manutenzione delle apparecchiature o il consumo di energia elettrica ad esse correlato). Tale tipologia di costi è stata attribuita alla prestazione mediante l'individuazione di un driver che ne delinea l'assorbimento. A tal fine deve essere precisato che le analisi derivanti dall'attribuzione unitaria dei costi indiretti devono essere valutate con prudenza in quanto il loro riferimento unitario è influenzato dall'entità del driver di riferimento (tradizionalmente l'attività

⁴ Ovverosia quelli legati da un rapporto di esclusività con l'oggetto di costo o ad esso attribuibili con un sufficiente grado di attendibilità nel rispetto del principio funzionale.

svolta) e quindi i giudizi di convenienza devono essere opportunamente modificati in relazione alle sue variazioni. Per ridurre gli effetti di tale eventualità sono stati presi in considerazione i livelli di attività degli ultimi tre anni, così da evitare eventuali picchi di attività o livelli eccessivamente bassi eventualmente registrati a seguito di condizioni particolari e contingenti prendendo in considerazione un solo anno. Ovviamente la considerazione di un periodo più ampio (come ad esempio 5 anni) avrebbe consentito di attenuare ulteriormente la presenza di eventuali anomalie, ma il periodo osservato costituisce la soluzione più coerente per contemperare le esigenze di attendibilità delle elaborazioni e di onerosità dell'informazione.

Tali costi assumono particolare importanza perché legati direttamente allo svolgimento delle prestazioni e quindi relativi all'attività *core* dell'azienda, che dovrebbe produrre i margini per la copertura dei costi di struttura. Il loro confronto, in relazione a diversi livelli di aggregazione (costi variabili; costi variabili + fissi specifici), con la tariffa consente di evidenziare i margini di redditività delle diverse prestazioni e supportare i processi decisionali volti a monitorare e migliorare l'economicità complessiva.

I costi afferenti a questa categoria sono i seguenti:

- materiali di consumo (crema per massaggio, guanti, lenzuolini, carta per le mani, altri);
- personale che effettua la prestazione;
- beni mobili (apparecchiature utilizzate a cui sono stati aggiunti i costi di manutenzione ordinaria e l'energia elettrica impegnata), che comprendevano, oltre alle apparecchiature, anche gli eventuali mobili utilizzati (lettino o altro);
- il costo figurativo del box all'interno del quale avveniva la prestazione.

Pur essendo anche i costi comuni legati prevalentemente alla produzione caratteristica, sono però analizzabili secondo un'ottica diversa rispetto all'attività svolta e quindi gestibili ed interpretabili con modalità differenti.

Sono state quindi definite le condizioni di svolgimento delle tre tipologie di prestazioni in termini di quantità di materiali di consumo utilizzata, di tempi di utilizzo delle apparecchiature ed attrezzature, del fattore umano, dell'ampiezza del box.

Tali grandezze sono visionabili negli allegati; in questo ambito vale la pena ricordare che i tempi delle prestazioni selezionate sono stati individuati come segue:

tens – 30 minuti apparecchiatura + 5 minuti di personale
diatermia – 30 minuti apparecchiatura + 30 minuti personale
massaggio – 10 minuti personale.

Mediante tale modello è stato possibile rilevare i consumi dei materiali a fecondità semplice per ogni prestazione effettuata, che poi sono stati moltiplicati per un valore medio unitario individuato attraverso l'analisi dei prezzi praticati dai principali fornitori; con riferimento alle attrezzature tecniche utilizzate ed agli altri fattori a fecondità ripetuta impiegati direttamente nella prestazione, l'impostazione utilizzata ha permesso di calcolare il loro impiego in proporzione alle prestazioni

medie effettuate, considerando il loro costo come fisso e, anche in questo caso, individuando il loro valore d'acquisto, a seguito di un'analisi dei prezzi praticati dai principali fornitori. In particolare, per tali ultimi fattori produttivi è opportuno specificare che sono state identificate alcune condizioni organizzative che rappresentano un livello di efficienza mediamente riscontrabile nelle strutture che offrono prestazioni riabilitative: a fronte del totale delle prestazioni erogate per ciascuna tipologia sono state identificate le attrezzature necessarie in tipologia e quantità tali che ne sia consentito un livello di sfruttamento ritenuto soddisfacente. In altri termini, il numero delle attrezzature disponibile si riferisce quindi a quelle che consentono di erogare il numero di prestazioni indicate, garantendo un loro proficuo sfruttamento e quindi limitando la capacità produttiva inutilizzata a livelli fisiologicamente correlati alle modalità di svolgimento delle attività ed al loro coordinamento all'interno della struttura.

Ciò consente di calcolare una sorta di "costo standard" definito ad un livello mediamente riscontrabile nel settore.

Le quantità dei fattori produttivi speciali sono state successivamente valorizzate con criteri condivisi; di seguito vengono riportati i principali

Costo d'acquisto crema per massaggio	€ 6 per 750 ml (180 massaggi/confezione)
Costo d'acquisto crema per diatermia	€ 61,71 per 1 Kg (8 g./prestazione)
Costo d'acquisto guanti	€ 4,9 per 100 pz.
Costo d'acquisto carta per mani	€ 1,5 per 100 pz (2 pz./prestaz.)
Costo d'acquisto lenzuolini	€ 3,25 per 70 m (2 m./prestaz.)
Costo d'acquisto apparecchiatura tens	€ 2.420 * 4 (2.000 prestazioni/anno)
Costo d'acquisto apparecchiatura diatermia	€ 21.780 * 3 (2.350 prestazioni/anno)
Costo d'acquisto lettino	€ 1.500 * 20 (1.400 massaggi/anno)
Costo orario fisioterapista ⁵	€ 16,61

Dal punto di vista metodologico anche la quantità degli spazi dedicate allo svolgimento delle varie prestazioni, che è stata mediamente indicata in 4 m² è stata successivamente valorizzata. Per apprezzare a valori di mercato gli spazi individuati, sono state assunte le quotazioni, a valori di mercato fornite dall' "Agenzia del Territorio – OMI", funzionali anche al mantenimento di un'adeguata omogeneità di analisi; tali quotazioni prendono come riferimento i seguenti parametri:

- Ubicazione Immobile
- Codice zona
- Destinazione: Terziario/servizi
- Stato Conservativo: Normale

Per questa valorizzazione, essendo dipendente da fattori specifici, è stato deciso di inserire la media dei valori rilevati nelle strutture che hanno partecipato alla ricerca.

⁵ Il costo orario del fisioterapista è stato individuato come media tra quello di un collaboratore dipendente (18,23€) e quello di un libero professionista (15€)

I risultati emersi con riferimento a questa categoria di costi sono quelli evidenziati di seguito:

Costi speciali Diatermia

	Valori	%
Crema per diatermia	0,49	3,92
Guanti	0,10	0,78
Carta per mani	0,03	0,24
Lenzuolini	0,09	0,74
Macchinario diatermia	3,48	27,61
Costo orario fisioterapista	8	63,54
box	0,4	3,18
Totale costi speciali	12,59	100,00

Costi speciali Tens

	Valori	%
Guanti	0,10	3,84
Carta per mani	0,03	1,17
Lenzuolini	0,093	3,64
Macchinario tens	0,61	23,69
Costo orario fisioterapista	1,33	52,00
Box	0,4	15,66
Totale costi speciali	2,55	100,00

Costi speciali Massaggio

	Valori	%
Crema per massaggio	0,03	0,51
Guanti	0,10	1,50
Carta per mani	0,03	0,46
Lenzuolini	0,09	1,42
Lettino massaggio	2,68	41,00
Costo orario fisioterapista	3,2	48,98
box	0,4	6,12
Totale costi speciali	6,53	100,00

E' opportuno effettuare alcuni chiarimenti esplicativi sulle variabili che incidono sui valori evidenziati. Per quanto riguarda i beni di consumo (crema, guanti, lenzuolini, carta) il valore per ogni prestazione è influenzato dalla quantità utilizzata (grammi di crema, lunghezza dei lenzuolini, ecc.) e dal prezzo d'acquisto; mentre la quantità dipende da aspetti puramente tecnici come le modalità di effettuazione della prestazione o la competenza e l'attenzione dell'operatore, il prezzo è legato alle politiche d'acquisto e quindi alla scelta della qualità dei beni, alla scelta dei fornitori ed

alla capacità di spuntare migliori condizioni d'acquisto, che a sua volta vede nell'entità degli acquisti (e quindi nei volumi di attività svolti) una delle sue motivazioni più significative.

Per quanto concerne invece i fattori utilizzati specificamente per le diverse prestazioni, da cui derivano costi considerati come fissi (apparecchiature, mobili, spazi), invece, la loro incidenza unitaria dipende dal costo d'acquisto, che a sua volta è conseguenza delle condizioni praticate dal fornitore, delle caratteristiche qualitative del fattore, e del grado di sfruttamento ovverosia dall'entità dell'attività svolta utilizzando quel particolare fattore.

E' opportuno ribadire come l'incidenza dei costi fissi speciali sulla singola prestazione dipenda dalle condizioni ipotizzate in termini di dimensionamento della struttura (numero delle attrezzature e condizioni organizzative) e di sfruttamento in termini di livelli di prestazioni effettuate. La sua validità ai fini dei giudizi di convenienza deve essere circoscritta dai limiti delle condizioni che hanno supportato la creazione del modello.

2.2 L'imputazione dei costi comuni

Con riferimento ai fattori comuni è opportuno specificare che i costi da essi derivanti non sono riferibili specificamente alla singola prestazione e quindi non sono legati ad essa da un rapporto funzionale diretto, ma vengono sostenuti per lo svolgimento di funzioni o legate al complesso dell'attività tecnica (come l'accettazione) e per la quale costituiscono presupposto per il suo svolgimento oppure funzioni di carattere generale o infrastrutturali, per usare la terminologia porteriana. Essi, quindi, non presentano un legame con i volumi di attività svolti significativamente percepibile e quindi modellizzabile, anche se è intuibile che una qualche influenza dell'aspetto puramente quantitativo-dimensionale possa esistere. I costi comuni sono invece influenzati da scelte di politica e potrebbero essere condizionati, in ossequio a posizioni teoriche consolidate, anche dalla complessità e dalla varietà dell'attività svolta (Miller e Vollmann, 1985; Johnson e Kaplan, 1989). Proprio per questi motivi si è ritenuto opportuno procedere con una modalità diversa rispetto a quella utilizzata per i costi speciali.

In tale caso, ai fini della valorizzazione sono state utilizzate le medie rilevate dalle strutture che hanno partecipato alla ricerca eliminando, per ciascuna classe, i valori più alti e quelli più bassi. Dal calcolo è stata esclusa una struttura che riportava valori evidentemente e significativamente non coerenti, in eccesso o in difetto, con le altre strutture ed avrebbe potuto costituire un elemento di distorsione.

Dal punto di vista della loro determinazione, i valori complessivi sono stati ricavati direttamente dai documenti di bilancio, così da garantire l'attendibilità dei dati rilevati e l'omogeneità della fonte. Per quanto riguarda la loro imputazione alle prestazioni, le modalità utilizzate sono state diverse. Alcuni sono stati raggruppati in aggregati intermedi di costo (ciò è avvenuto in particolare per l'attività di accettazione), gli altri sono stati imputati alle prestazioni mediante opportuni driver di assorbimento. Come sopra affermato, il costo rappresenta il valore dei fattori produttivi impiegati o

consumati nello svolgimento del processo produttivo (Coda, 1968). I costi comuni sono caratterizzati dal fatto che i fattori produttivi da cui originano offrono il loro contributo ad una pluralità di oggetti e non risulta possibile (o economicamente conveniente) la loro misurazione specifica. Deve essere quindi individuato un criterio di ripartizione mediante il quale sia possibile esprimere il contributo del fattore produttivo all'oggetto considerato. In altri termini, il criterio dovrebbe riprodurre la causa che provoca il sostenimento del costo per l'ottenimento di quel particolare risultato produttivo (Horngren, Foster, Datar, 1998). Per ricercare il più possibile tale criterio, i fattori comuni sono solitamente raggruppati in aggregati intermedi, per ciascuno dei quali viene individuato il driver più consono.

La dimensione mediamente non elevata delle strutture non rendeva necessaria l'individuazione dei centri di costo (o di altre ed ulteriori tipologie di aggregati intermedi), e quindi l'impostazione di sistemi particolarmente complessi di contabilità analitica, seppure da questo punto di vista l'attivazione di sistemi maggiormente strutturati che rilevino periodicamente i costi delle prestazioni (o di altri oggetti ritenuti interessanti) sarebbe consigliabile.

Nel caso in oggetto i costi fissi speciali sono stati imputati, come detto, in base al criterio del tempo/uomo (tens e massaggio) e del tempo/macchina (tens e diatermia); con riferimento ai costi comuni, invece, il driver più utilizzato è di tipo volumetrico e si riferisce ai volumi di attività svolti o alle prestazioni prenotate (per i costi dell'accettazione) che, nella fattispecie, possono essere considerati, con un accettabile grado di approssimazione, parametri rappresentativi del sostenimento dei costi comuni. Come detto, l'assetto organizzativo non particolarmente articolato e la dimensione non elevata consentono di operare senza individuare aggregati intermedi come i centri di costo e, seppure in linea teorica sarebbe stato possibile individuare più criteri di imputazione alle prestazioni finali in relazione alle loro diverse caratteristiche (peraltro sempre di tipo volumetrico come le ore/macchina o le ore/uomo), due sono i motivi per cui tale linea non è stata adottata: la prima è che l'analisi si è concentrata su tre tipologie di prestazioni che rappresentano solo una parte del totale (mediamente meno del 10% e solo in un caso quasi il 50%) e non avendo a disposizione la composizione complessiva delle prestazioni l'operazione non sarebbe stata possibile; in secondo luogo perché, con ogni probabilità, alla luce dei dati rilevati, la differenza in termini di incidenza sul costo totale non avrebbe portato significative differenze nelle determinazioni.

Quindi, poiché il livello di assorbimento è legato al livello dei volumi di attività e conseguentemente questi rappresentano, a parità di altre condizioni, un fattore di modifica dei risultati, per evitare distorsioni legate a livelli particolarmente bassi o alti di svolgimento dell'attività dovuti a fenomeni contingenti, è stato deciso, come sopra affermato, in accordo con i responsabili delle strutture, di prendere come riferimento, l'attività media degli ultimi tre anni. Pur non essendo un periodo particolarmente lungo, è stato ritenuto dagli operatori significativo, tenuto conto della conoscenza degli andamenti gestionali, ai fini del calcolo in oggetto.

I dati rilevati sono esposti nella tabella seguente:

Costi Comuni	
	MEDIA
Utenze	0,29
Personale	2,29
Beni mobili	0,01
Accettazione	0,76
Altri costi generali	0,92
Totale	4,72

Nella tabella seguente il dettaglio delle utenze:

Utenze	
	MEDIA
Elettricità (al netto macchinari)	0,15
Acqua / condominio	0,06
telefono	0,04
gas	0,05
Totale	0,33

Due precisazioni devono essere effettuate per la lettura delle tabelle: la prima si riferisce al costo dell'elettricità, che riguarda il costo complessivo al netto di quello che è già stato attribuito alle attrezzature per la diatermia e per la tens. In realtà, per le strutture polispecialistiche che effettuano anche prestazioni di diagnostica per immagini o di radiologia tradizionale (e comunque altre prestazioni che implicano l'utilizzo di ulteriori apparecchiature), la parte di costo dell'energia elettrica in questione andrebbe depurata dei costi relativi alle altre apparecchiature (rispetto alle quali costituisce un costo speciale) per ripartire su tutte le prestazioni solo la parte di energia effettivamente comune a tutte le attività svolte. La seconda precisazione si riferisce alla differenza esistente tra il valore delle utenze della prima tabella (0,29) ed il totale delle utenze della seconda tabella che si riferisce al loro dettaglio (0,33): tale differenza dipende dal fatto che la procedura di eliminazione dei valori più alti e più bassi è stata effettuata, nel primo caso sui totali della classe utenze delle varie strutture e nella seconda ipotesi sulle singole utenze delle varie strutture.

Infine, anche in questo caso, conviene ribadire come l'incidenza unitaria dei costi comuni sia legata alle ipotesi che hanno informato la costruzione del modello e quindi abbia una validità connessa alle condizioni suddette. In effetti, l'incidenza unitaria può modificarsi cambiando il driver di imputazione dei costi comuni e, all'interno dello stesso driver, la variazione dell'entità di quest'ultimo porta a tassi di incidenza differenti.

Conseguentemente all'approccio utilizzato, il costo unitario risulta lo stesso per tutti e tre i tipi di prestazioni esaminate.

Da ciò discende che il costo totale delle tre prestazioni è dato da:

Diatermia

Totale costi speciali	12,59
Costi comuni	4,72
Totale	17,30

Tens

Totale costi speciali	2,55
Costi comuni	4,72
Totale	7,27

Massaggio

Totale costi speciali	6,53
Costi comuni	4,72
Totale	11,25

3. Alcune considerazioni sui dati rilevati nelle strutture

Il confronto tra le strutture coinvolte nella rilevazione consente di:

- verificare se ci siano valori medi di costo significativi in relazione alla rappresentatività dei costi di prestazione
- confrontare le differenze che possono derivare da diversità nei prezzi d'acquisto dei fattori, da differenziali di efficienza, da differenze nei livelli di assorbimento. Per limitare le difformità non derivanti da condizioni operative gestionali o da eventuale soggettività nell'inserimento dei dati o infine da condizioni peculiari che potessero inficiare l'attendibilità del calcolo, si è scelto di introdurre criteri omogenei di calcolo (è il caso, per esempio, del costo per mq, oppure dei tempi medi di effettuazione delle prestazioni).
- La rilevazione è avvenuta attraverso un modello opportunamente predisposto che consentisse, mediante la rilevazione in presenza, di elaborare una sorta di "distinta-base" per quanto riguarda i costi speciali.

- La rilevazione dei dati, purché non particolarmente complessa, è stata effettuata con la presenza di un facilitatore così da risolvere sul momento eventuali difficoltà di compilazione e garantire omogeneità di rilevazione nelle diverse strutture.

3.1 I risultati

Di seguito vengono presentati i risultati ottenuti dalle rilevazioni secondo le modalità evidenziate.

Diatermia.

N. prestazioni totali eseguite	26.022,00	32.967,00	67.610,00	94.347,00	113.697,00	150.837,00	185.995,00	385.268,00		
n. prestazioni diatermia eseguite	535,00	3.469,00	1.608,00	1.046,00	2.319,00	1.839,00	1.661,00	1.313,00		
									Media	Media tolti min e max
Beni di consumo	1,80	0,39	0,77	1,20	0,79	0,99	0,74	0,84	0,94	0,89
Beni mobili	8,89	3,41	38,26	8,71	1,32	1,30	3,79	4,66	8,79	5,13
Personale	5,23	5,72	6,24	8,32	7,54	9,37	9,86	10,47	7,84	7,84
Box	2,69	0,21	0,67	1,17	0,36	0,90	0,37	0,91	0,91	0,73
TOTALE COSTI SPECIALI	18,61	9,73	45,94	19,40	10,01	12,56	14,76	16,88	18,49	15,37
Utenze	0,42	0,99	0,22	0,38	0,07	0,07	0,28	0,32	0,34	0,28
Personale	3,31	3,53	1,47	1,94	0,42	4,64	1,17	2,33	2,35	2,29
Beni mobili	0,02	0,01	0,02	0,01	0,01	0,01	0,02	0,03	0,02	0,03
Accettazione	2,20	1,61	0,21	0,94	0,30	0,67	0,59	0,45	0,87	0,76
Altri costi generali	1,26	1,02	2,01	0,70	0,31	1,02	0,66	0,83	0,98	0,92
TOTALE COSTI COMUNI	7,21	7,16	3,93	3,97	1,11	6,41	2,72	3,96	4,56	4,69
TOTALE	25,82	16,89	49,87	23,37	11,12	18,97	17,48	20,84	23,045	20,56

Tens

N. prestazioni totali eseguite	26.022,00	32.967,00	67.610,00	94.347,00	113.697,00	150.837,00	185.995,00	385.268,00		
n. prestazioni tens eseguite	997,00	6.044,00	2.180,00	3.230,00	1.174,00	5.054,00	3.884,00	3.641,00		
									Media	Media tolti min e max
Beni di consumo	0,62	0,08	0,27	0,48	0,07	0,67	0,51	0,23	0,37	0,37
Beni mobili	10,27	0,15	1,49	1,53	3,60	2,60	3,51	2,10	3,16	2,47
Personale	0,99	0,95	1,04	2,22	1,04	1,56	1,64	1,75	1,40	1,34
Box	1,44	0,12	0,50	0,38	0,71	0,33	0,16	0,33	0,50	0,40
TOTALE COSTI SPECIALI	13,32	1,30	3,30	4,61	5,42	5,16	5,82	4,41	5,42	4,79
Utenze	0,42	0,99	0,22	0,38	0,07	0,07	0,28	0,32	0,34	0,28
Personale	3,31	3,53	1,47	1,94	0,42	4,64	1,17	2,33	2,35	2,29
Beni mobili	0,02	0,01	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0,03	0,02	0,01
Accettazione	2,20	1,61	0,21	0,94	0,30	0,67	0,58	0,45	0,87	0,76
Altri costi generali	1,26	1,02	2,01	0,70	0,31	1,02	0,68	0,83	0,98	0,92
TOTALE COSTI COMUNI	7,21	7,16	3,93	3,97	1,11	6,41	2,72	3,96	4,56	4,69
TOTALE	20,53	8,46	7,23	8,58	6,53	11,57	8,54	8,37	9,98	8,79

Massaggio

N. prestazioni totali eseguite	26.022,00	32.967,00	67.610,00	94.347,00	113.697,00	150.837,00	185.995,00	385.268,00		
n. prestazioni massaggio eseguite	885,00	4.326,00	2.790,00	1.695,00	4.016,00	3.045,00	5.595,00	5.456,00		
									Media	Media tolto min e max
Beni di consumo	0,84	0,38	0,47	0,99	0,55	0,36	0,72	0,33	0,58	0,55
Beni mobili	-	-	-	0,16	-	-	-	-	0,02	-
Personale	2,21	1,91	2,50	2,77	3,00	3,12	3,29		2,79	2,82
Box	1,63	0,25	0,39	0,72	0,21	0,64	0,11	0,22	0,52	0,41
TOTALE COSTI SPECIALI	4,68	2,54	3,36	4,64	3,76	4,12	4,12	4,04	3,91	4,01
Utenze	0,42	0,99	0,22	0,38	0,07	0,07	0,28	0,32	0,34	0,28
Personale	3,31	3,53	1,47	1,94	0,42	4,64	1,17	2,33	2,35	2,29
Beni mobili	0,02	0,01	0,02	0,01	0,01	0,01	0,02	0,03	0,02	0,02
Accettazione	2,20	1,61	0,21	0,94	0,30	0,67	0,59	0,45	0,87	0,76
Altri costi generali	1,26	1,02	2,01	0,70	0,31	1,02	0,66	0,83	0,98	0,92
TOTALE COSTI COMUNI	7,21	7,16	3,93	3,97	1,11	6,41	2,72	3,96	4,56	4,69
TOTALE	11,89	9,70	7,29	8,61	4,87	10,53	6,84	8,00	8,47	8,50

Innanzitutto, le rilevazioni evidenziano come nel caso del massaggio la composizione dei costi speciali unitari rifletta fedelmente le modalità di produzione delle prestazioni e l'impiego dei relativi fattori produttivi: è infatti evidente una prevalenza del costo del personale rispetto agli altri fattori impiegati.

Considerazioni più articolate meritano la tens, prestazione in cui prevale l'impiego del fattore tecnico e la diatermia, nella quale all'utilizzo di un'apparecchiatura si accompagna, per la durata della prestazione, anche l'impiego del fattore umano. Infatti, nel primo caso, il costo della tecnologia risulta mediamente quello con più elevata incidenza rispetto ai costi speciali, oscillando tra il 33% ed il 66%, con una media del 50,51% (avendo eliminato i valori più elevato e minimo). Vi sono situazioni in cui il peso di questi beni non è significativamente prevalente rispetto agli altri ed in particolare al costo del personale e ciò può essere imputato al fatto che la strumentazione utilizzata presenta un costo d'acquisto relativamente non elevato e quindi, il relativo ammortamento, distribuendosi su un numero significativo di prestazioni, finisce per incidere per un importo simile a quello del personale (se non addirittura inferiore in taluni casi). Nella diatermia invece, i costi unitari dell'apparecchiatura utilizzata e del personale sono più elevati (quest'ultimo più del primo): tale situazione è dovuta da un lato al maggior costo della tecnologia, alla dotazione di attrezzature che vengono utilizzate ed alla capacità di suo sfruttamento da parte dell'azienda che consente di ripartire il costo sul numero delle prestazioni e di diminuirne l'incidenza

all'aumentare di queste, dall'altro al fatto che il personale viene impiegato per tutto il tempo della prestazione a differenza della tens. Tutto ciò farebbe quindi propendere per una sostanziale capacità del modello di rilevazione di rappresentare correttamente le operazioni di gestione analizzate.

Un altro dato che emerge dalle rilevazioni è una sostanziale differenziazione dei costi da una struttura all'altra. Il numero di strutture che hanno partecipato alla rilevazione consente l'analisi alle cause che hanno reso diversa la composizione dei costi nelle varie aziende.

Il calcolo di valori medi, ancorché matematicamente possibile, non può quindi assumere il ruolo di indicatore significativo di condizioni di gestione diffuse a causa della differenza tra i valori minimi (verde) e massimi (rosso) ed in generale di una certa dispersione. Tra le possibili cause di tale differenziazione è possibile far riferimento a differenti scelte di impostazione e sfruttamento della struttura produttiva ed al funzionamento del sistema informativo aziendale nei suoi aspetti statico e dinamico.

In particolare, dall'analisi delle rilevazioni analitiche effettuate è possibile individuare alcune macrocause delle differenze tra valori minimi e massimi e di seguito vengono commentate le principali.

Diatermia

- Le principali differenze nei costi speciali ed in particolare nei beni di consumo e nei beni mobili, derivano da differenze nei costi d'acquisto e differenze nelle quantità consumate (ovviamente per i beni di consumo) e cioè nelle prestazioni effettuate con le quantità utilizzate. La diversa incidenza dei beni mobili, è influenzata dai costi d'acquisto, dal numero di attrezzature a disposizione della struttura e dal livello di attività svolto su cui si ripartisce il loro costo.
- Per quanto riguarda il personale, poiché in ambedue le situazioni la prestazione viene effettuata da personale dipendente le differenze sono probabilmente dovute al diverso livello retributivo in dipendenza del tipo di rapporto di lavoro che lega contrattualmente il dipendente alla struttura ed alla differenza in termini di esperienza maturata.
- Le differenze nei costi del box derivano da differenze nel costo per mq e meno dai mq ad esso dedicati. A questo va aggiunto che, essendo il costo del box considerabile come fisso, l'incidenza unitaria diminuisce al crescere del livello di attività, che è stato usato come driver di imputazione alla prestazione.
- Le differenze nelle utenze dipendono significativamente dal costo dell'elettricità che in talune situazioni è molto diverso) e dal livello di attività poiché, seppure è vero che esso dipenda anche dai volumi di attività è difficoltoso trovare una correlazione modellizzabile (tra l'altro l'elettricità consumata dalle apparecchiature, quanto meno con riferimento alle prestazioni individuate era già stata considerata a parte).

- Le differenze del costo del personale inserito tra i costi comuni dipende dall'entità complessiva di questo e quindi, probabilmente dal numero delle persone che compongono la struttura centrale, che ovviamente è legata alla dimensione aziendale ed alla configurazione societaria. A ciò deve essere aggiunto che l'incidenza unitaria dipende anche dai volumi di attività, similmente a quanto specificato per altri costi.
- Sulle differenze di costo unitario dell'accettazione incide prevalentemente il numero delle prestazioni prenotate da cui deriva un diverso assorbimento dell'ammontare complessivo. Un altro fattore che incide sul costo complessivo è dato dal diverso valore dei mobili utilizzati per questa attività.

Anche l'incidenza dei costi speciali, ovverosia di quelli riferibili in maniera diretta alla prestazione, appare piuttosto differenziata, anche se in misura minore rispetto alle altre prestazioni esaminate, oscillando da un minimo del 57,61% ad un massimo del 92,12%. Togliendo le punte, l'oscillazione dei valori si riduce (66%-90%) con una media del 79,46%. Tali costi sono quelli di più attendibile imputazione alla prestazione e dipendono in massima parte dalle modalità operative con cui le prestazioni vengono effettuate e poiché su questi incidono i prezzi d'acquisto dei fattori, il livello di efficienza ed il tipo di fattori utilizzati (il tempo della prestazione è sostanzialmente omogeneo), il risultato induce alcune riflessioni circa le differenze gestionali (la rispondenza dei risultati alle situazioni reali dovrebbe essere in parte scontata dalla partecipazione diretta all'inserimento dei dati di costo, ma sono suscettibili di ulteriore verifica).

Incidenza dei costi speciali sui costi totali								Media	Media tolti min e max
72,08	57,61	92,12	83,01	90,02	66,21	84,44	81,00	78,31	79,46

Tens

- Le principali differenze nei costi speciali ed in particolare nei beni di consumo derivano da differenze nei costi d'acquisto e differenze nei consumi e cioè nelle prestazioni effettuate con le quantità utilizzate. Quest'ultima questione induce una riflessione sull'attendibilità dei dati forniti con riferimento all'aspetto in analisi. Inoltre, per questa prestazione sono rilevabili differenze anche nel tipo di beni utilizzati (alcuni usano la carta a v, altri no; alcuni usano i guanti ed altri no; così per gli elettrodi, le pezzette, ecc.).
- Il personale specificamente correlato alla prestazione presenta costi diversi in relazione al diverso rapporto di lavoro che lo lega alla struttura.
- Le differenze nei costi del box derivano da differenze nel costo per mq e meno dai mq ad esso dedicati (in questo caso vi è un divario in positivo di 2 mq). A questo va aggiunto che, essendo il costo del box considerabile come fisso, l'incidenza unitaria diminuisce al crescere del livello di attività, che è stato usato come driver di imputazione alla prestazione.

- Le differenze nelle utenze dipendono significativamente dal costo dell'elettricità che in talune situazioni è molto diverso) e dal livello di attività poiché, seppure è vero che esso dipende anche dai volumi di attività è difficoltosa trovare una correlazione modellizzabile (tra l'altro l'elettricità consumata dalle apparecchiature, quanto meno con riferimento alle prestazioni individuate era già stata considerata a parte).
- Le differenze del costo del personale inserito tra i costi comuni dipende dall'entità complessiva di questo e quindi, probabilmente dal numero delle persone che compongono la struttura centrale che ovviamente è legata alla dimensione ed alla configurazione societaria. A ciò deve essere aggiunto che l'incidenza unitaria dipende anche dai volumi di attività, similmente a quanto specificato per altri costi.
- I fattori che incidono sulle differenze nel costo dell'attività di accettazione sono ascrivibili al diverso impiego del personale, al costo dei mobili ed al numero delle prestazioni per quanto riguarda l'incidenza unitaria.
- Le differenze nei costi generali derivano da differenze nei costi di smaltimento dei rifiuti, in parte compensati dalla presenza dei costi del sistema qualità nell'altra realtà. Altri motivi di divergenza attengono al costo dell'affitto, al costo delle consulenze fiscali ed a quello di altri servizi generali.

Anche l'incidenza dei costi speciali, ovverosia di quelli riferibili in maniera diretta alla prestazione, appare piuttosto differenziata, oscillando da un minimo del 15,37% ad un massimo del 83%. Togliendo le punte, l'oscillazione dei valori si riduce (44,6%-68,15%) con una media del 55% circa. Tali costi sono quelli di più attendibile imputazione alla prestazione e dipendono in massima parte dalle modalità operative con cui le prestazioni vengono effettuate e poiché su questi incidono i prezzi d'acquisto dei fattori, il livello di efficienza ed il tipo di fattori utilizzati (il tempo della prestazione è sostanzialmente omogeneo), il risultato induce alcune riflessioni circa le differenze gestionali (la rispondenza dei risultati alle situazioni reali dovrebbe essere in parte scontata dalla partecipazione diretta all'inserimento dei dati di costo, ma sono suscettibili di ulteriore verifica).

Incidenza dei costi speciali sui costi totali								Media	Media tolti min e max
64,88	15,37	45,64	53,73	83,00	44,60	68,15	52,69	53,51	54,95

Massaggio

- Le differenze nei costi dei beni di consumo assumono nel messaggio un ruolo particolarmente rilevante essendo, insieme al personale, il fattore principale. Dall'analisi emergono diversità nella tipologia di beni utilizzati (alcuni usano la crema e l'olio, altri solo l'olio, ecc.), nel costo d'acquisto dei fattori (per guanti carta e lenzuolini, ecc.) e nel consumo dei fattori per prestazione.

- La differenza nei costi del personale deriva prevalentemente dal diverso rapporto di lavoro della risorsa impiegata .
- Le differenze nei costi del box derivano da differenze nel costo per mq e meno dai mq ad esso dedicati (in questo caso uguali). A questo va aggiunto che, essendo il costo del box considerabile come fisso, l'incidenza unitaria diminuisce al crescere del livello di attività, che è stato usato come driver di imputazione alla prestazione.
- Le differenze nelle utenze dipendono significativamente dal diverso consumo dell'energia elettrica, che in talune situazioni è molto diverso) e dal livello di attività poiché, seppure è vero che esso dipende anche dai volumi di attività è difficoltosa trovare una correlazione modellizzabile (tra l'altro l'elettricità consumata dalle apparecchiature, quanto meno con riferimento alle prestazioni individuate era già stata considerata a parte). In questo caso incidono anche costi per l'utenza telefonica e per l'acqua.
- I fattori che incidono sulle differenze nel costo dell'attività di accettazione sono ascrivibili al diverso impiego del personale, al costo dei mobili e delle macchine d'ufficio ed al numero delle prestazioni per quanto riguarda l'incidenza unitaria.
- Le differenze del costo del personale inserito tra i costi comuni dipende dall'entità complessiva di questo e quindi, probabilmente dal numero delle persone che compongono la struttura centrale che ovviamente è legata alla dimensione ed alla configurazione societaria. In questo caso si aggiunge il costo della direzione tecnica. Va precisato che l'incidenza unitaria dipende anche dai volumi di attività, similmente a quanto specificato per altri costi.
- Le differenze nei costi generali derivano da differenze nei costi dell'affitto (prezzo e mq), dello smaltimento rifiuti, delle manutenzioni impianti elettrici e delle consulenze fiscali.

Anche l'incidenza dei costi speciali, ovverosia di quelli riferibili in maniera diretta alla prestazione, appare piuttosto differenziata, oscillando da un minimo del 26,18% ad un massimo del 77%. Togliendo le punte, l'oscillazione dei valori si riduce (39%-60%). Tali costi sono quelli di più attendibile imputazione alla prestazione e dipendono in massima parte dalle modalità operative con cui le prestazioni vengono effettuate e poiché, come verrà più avanti ribadito, su questi incidono i prezzi d'acquisto dei fattori, il livello di efficienza ed il tipo di fattori utilizzati (il tempo della prestazione è sostanzialmente omogeneo), il risultato induce alcune riflessioni circa le differenze gestionali (la rispondenza dei risultati alle situazioni reali dovrebbe essere in parte scontata dalla partecipazione diretta all'inserimento dei dati di costo, ma sono suscettibili di ulteriore verifica).

Incidenza dei costi speciali sui costi totali								Media	Media tolti min e max
39,36	26,19	46,09	53,89	77,21	39,13	60,23	50,50	49,07	48,20

3.2 Alcune riflessioni sulla formazione dei costi

In linea generale da cosa dipende l'entità dei costi. Con riferimento al loro importo complessivo, essi dipendono dal prezzo d'acquisto e dalla quantità di un fattore che viene acquistata, che a sua volta dipende dai volumi di attività, dai livelli di efficienza e di impiego dei fattori produttivi e dalla politica delle scorte (per i fattori del circolante). Con riferimento invece, alla loro incidenza unitaria ed utilizzando un approccio tradizionale, si deve distinguere tra costi variabili e fissi (Amodeo, 1950; Spranzi, 1964; Coda, 1968; Paganelli, 1973 Selleri, 1999; Brusa, 1995; Catturi, 2000).

Per i primi (si ricorda che si tratta di quei fattori per i quali è possibile misurare il consumo riguardo alla singola prestazione) il valore riferito alla singola prestazione è determinato dall'entità del consumo in termini quantitativi che ne viene fatto e quindi dal livello di efficienza (se vi siano o meno sprechi); tale quantità viene moltiplicata per un prezzo di riferimento per procedere alla sua valorizzazione. Il costo variabile, quindi, dipende dalle modalità con cui la prestazione viene erogata (tempi, personale impiegato e relative competenze, materiali utilizzati, modello organizzativo e relativo funzionamento, ecc.) ed è quindi nella completa autonomia dell'azienda e le diversità possono essere quindi ascritte a tali variabili ed alle scelte effettuate. Inoltre, l'efficienza espressa in termini monetari dipende anche dal prezzo d'acquisto dei fattori e quindi dalla diversa capacità dell'azienda nello spuntare valori convenienti nell'acquisto dei fattori (su cui incide anche il potere contrattuale). Degne di particolare riflessione potrebbero quindi essere: l'eventuale diversità nelle modalità tecniche di erogazione della prestazione, anche se nei casi analizzati alcune condizioni sono state omogeneizzate; il tipo di beni di consumo e di tecnologia utilizzati (queste ultime possono incidere sul consumo dei beni a fecondità semplice); il rapporto contrattuale del personale utilizzato e le relative competenze.

Per i costi fissi rimangono validi le affermazioni relative al loro importo complessivo, mentre invece, con riferimento alla loro incidenza unitaria non è possibile riferirci al consumo bensì al loro assorbimento, che dipende, tradizionalmente dai livelli di attività svolti.

La significativa incidenza dei costi speciali sui totali (unitari), seppure non possa essere generalizzata in modo esteso alle varie prestazioni, induce a delineare un quadro gestionale in cui prevale una struttura di funzioni centrali relativamente "snella" e prevalentemente concentrata sull'attività operativa. In tale ambito deve essere anche considerato che una parte dei costi speciali delle prestazioni tens e diatermia è costituita da costi fissi speciali la cui incidenza dipende dal livello di attività svolta.

La dimensione non elevata delle strutture e la loro relativa complessità rendono possibile la ricerca di un legame sufficientemente attendibile anche tra fattori indiretti e prestazioni. Il ricorso a parametri volumetrici, da questo punto di vista, non sembra creare alterazioni significative nell'attribuzione dei costi, che si verificano in presenza di situazioni particolarmente complesse e quando si utilizzano aggregati intermedi di costo per imputare i costi indiretti che, attraverso il ribaltamento, vengono addossati agli oggetti finali potendo provocare distorsioni e nascondendo il

reale motivo di sostenimento dei costi indiretti. A tal fine vengono individuati aggregati intermedi definiti attività, che possono essere più facilmente posti in relazione “diretta” con gli oggetti finali attraverso opportuni driver che rappresentano l’assorbimento dei costi delle attività (Johnson-Kaplan, 1989; Turney, 1989; Shank-Govindarajan, 1993; Miller-Vollmann, 1985; Cooper, 1991, Toscano, 1991; Horngren et al. 2009). Nei casi analizzati è stata individuata come aggregato intermedio di costo l’attività di accettazione, che è stata posta in relazione diretta con le prestazioni mediante un driver che ne rappresentasse l’assorbimento e la cause di sostenimento dei relativi costi. Non c’è dubbio che approfondimenti siano ulteriormente possibili e che sia possibile procedere ad un’analisi delle attività svolte (peraltro prima ipotesi di lavoro proposta) e ad un loro riferimento alle prestazioni, ma l’impiego di tempo ed altre risorse necessarie allo scopo hanno fatto propendere per l’approccio scelto, anche considerando l’ulteriore beneficio informativo ottenibile.

4. La problematica tariffaria

L’introduzione del finanziamento prospettico introdotto nel settore sanitario dalle riforme che si sono succedute dal '92 in poi costituisce mezzo per stimolare negli operatori l’orientamento al miglioramento dell’efficienza e della qualità dei servizi. Tale innovazione si riferisce in via diretta alle aziende sanitarie pubbliche (aziende ospedaliere o asl) che si pongono come produttori o acquirenti delle prestazioni, ma toccano indirettamente, seppure in maniera non meno rilevante, anche i fornitori privati accreditati, come le strutture che erogano prestazioni ambulatoriali di riabilitazione, le quali vengono remunerate con quelle stesse tariffe quando svolgono il ruolo di fornitori per il SSN. Per queste ultime, l’introduzione della remunerazione a tariffa non costituisce una novità, avendo sempre operato con questa modalità (che come verrà più avanti specificato può indurre anche alcune potenziali distorsioni nei processi di diagnosi e cura), ma è indubbio che i provvedimenti aumentano il livello di competitività, dovendo le aziende sanitarie pubbliche operare istituzionalmente ispirandosi a criteri di economicità e quindi scegliendo il fornitore di prestazioni che coniuga al meglio l’efficacia, l’accessibilità per gli utenti e il costo. A differenza delle tariffe utilizzate nei servizi in cui lo Stato interviene al fine di garantirne alla collettività un’adeguata accessibilità (o non ostacolarne l’accesso a causa del prezzo) o la loro espansione con lo scopo di ottenere esternalità positive, in sanità le tariffe non costituiscono il prezzo pagato dai destinatari del servizio, ma strumenti di allocazione delle risorse e di induzione dei comportamenti degli attori del settore. La definizione delle tariffe è una fondamentale leva strategica a disposizione della Regione per il perseguimento di adeguate condizioni di equilibrio economico e finanziario di sistema, poiché i prezzi che regolano lo scambio di prestazioni, in dipendenza del volume di attività, rappresentano un basilare strumento di allocazione delle risorse tra le strutture produttive.

A questo fine, i criteri di determinazione delle tariffe, possono riferirsi a condizioni ideali verso cui tendere oppure a condizioni gestionali ed organizzative effettive. Nel primo caso il rischio è che le

condizioni ipotizzate possano distaccarsi sensibilmente da quelle reali, potendo non costituire uno stimolo concreto al miglioramento dell'efficienza e della qualità dei servizi offerti ed ingenerando potenziali comportamenti opportunistici volti ad ottenere maggiori quantità di risorse. Nella seconda ipotesi le condizioni di riferimento potrebbero incorporare potenziali gradi di inefficienza ed è quindi necessario che non siano presi tout court come termine per la determinazione delle tariffe. Più efficace risulta allora un approccio che, basandosi sulle condizioni esistenti, spinga le strutture a approfondire un determinato impegno al fine di raggiungere livelli di performance più elevati, ma raggiungibili in una logica di miglioramento continuo, ad un livello che potrebbe essere definito, mutuando il termine dall'approccio dei costi standard, conveniente (Airoldi, 1988).

Le decisioni relative ai sistemi tariffari hanno carattere eminentemente politico e la loro efficacia si fonda sulla loro capacità di indurre i comportamenti auspicati. Per questo, esse sono soggette continuamente a verifiche di legittimazione e, conseguentemente, le modalità con cui avviene la loro determinazione rappresentano un elemento fondamentale per garantirne la funzionalità rispetto agli obiettivi. Una condizione da rispettare affinché il meccanismo tariffario possa funzionare si riferisce, infatti, al realismo di definizione degli obiettivi da raggiungere, che dipende anche dall'attendibilità dei dati e delle elaborazioni alla base. Tale realismo consente, poi, di applicare con rigore eventuali meccanismi sanzionatori a carico degli enti di riferimento. Un obiettivo non realistico applicato rigidamente finirebbe per mettere in crisi un sistema produttivo che ricopre uno spazio significativo sia dal punto di vista economico-sociale, che da quello di supporto al funzionamento del servizio sanitario.

Due problematiche emergono ad evidenza con riferimento all'efficacia di un sistema tariffario: la prima riguarda la capacità del sistema di rappresentare adeguatamente l'assorbimento delle risorse e la seconda l'esigenza di un suo continuo aggiornamento per renderlo coerente con le mutate condizioni epidemiologiche, gestionali, organizzative, tecniche e tecnologiche. Dal primo punto di vista è opportuno sottolineare come il costo non debba costituire l'unico parametro di cui tener conto nella determinazione delle tariffe, ma un legame con questi si rivela necessario (Del Bene 2000) per evitare comportamenti distorsivi. L'analisi dei sistemi tariffari nel settore sanitario in Europa evidenzia come non esista univocità di riferimento ai costi delle tariffe. (Bellanger e Tardif 2006; Rapporto Oasi 2009).

Anche le tariffe delle prestazioni di medicina riabilitativa sono fondate, secondo quanto stabilito dalla normativa, sui costi pieni così come emerge dal richiamo effettuato dal decreto Ministero della sanità del 22.07.1996 ai criteri stabiliti dal decreto Ministero della sanità del 15.04.1994 e ripreso poi dalla Circolare Ministero della Sanità n. 100/SCPS/21.4075 del 01/04/1997 (Prime indicazioni per l'applicazione del decreto ministeriale 22 luglio 1996. Prestazioni di assistenza specialistica ambulatoriale erogabili nell'ambito del servizio sanitario nazionale e relative tariffe). La stessa circolare individua le modalità operative usate per la determinazione delle tariffe, indicando che i dati di costo elaborati sono stati "proposti dalle diverse Società ed Associazioni,

considerando le sole voci relative ai costi diretti di produzione, corrette in coerenza con i criteri adottati per il calcolo dei costi di produzione della generalità delle prestazioni. I valori tariffari in tal modo determinati dal Ministero della sanità sono stati quindi rivisti nell'ambito di un gruppo tecnico misto di rappresentanti regionali e del Ministero istituito in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le provincie autonome, anche sulla base della valutazione di ulteriori dati di costo resi disponibili, sia da alcune regioni, sia dalle Associazioni scientifiche, sia dall'industria.

Il sistema tariffario collegato alle prestazioni sanitarie è articolato su base regionale, poiché in coerenza con il principio di decentramento che emerge nelle leggi di riforma, alle Regioni è stato demandato il compito di definire i propri tariffari⁶.

Alle Regioni è stata quindi concessa la possibilità di "articolare" i propri tariffari in relazione a differenti criteri ed in particolare in base alla tipologia degli erogatori o ai volumi di prestazioni erogate⁷. Una determinazione effettuata a livello nazionale rischia, infatti, di non tener conto delle diversità presenti nelle regioni e nelle tipologie di strutture. In particolare, alcune Regioni hanno modificato i valori tariffari, adattandoli realmente alle condizioni operative interne, mentre altre si sono limitate ad applicare decurtazioni rispetto al tariffario nazionale, senza tuttavia alcuna analisi specifica sulle condizioni di efficienza operativa delle proprie strutture. Da questo punto di vista deve essere sottolineato come non vi sia dubbio circa la necessità, per un'azienda che opera in condizioni di concorrenza di mantenere livelli di efficienza che consentano, attraverso la collocazione e la conseguente remunerazione dei servizi collocati sul mercato, il recupero delle utilità consumate nel processo economico di produzione, come condizione funzionale allo svolgimento dell'attività. Così, laddove il meccanismo di mercato operi ponendosi come dispositivo di sanzione/ricompensa geneticamente connaturato all'attività, le aziende si trovano nella necessità di coniugare le condizioni di funzionamento esterno (relative all'interpretazione ed adeguata soddisfazione dei bisogni) con quelle interne (riferite all'efficienza prima evidenziata); è altresì evidente come nel settore pubblico tale meccanismo non operi con le stesse modalità. Non è oggetto del lavoro discutere se ciò sia o meno auspicabile, né se sia soluzione efficace ed in

⁶Ciò è naturalmente motivato dalla necessità di controllo e contenimento della spesa sanitaria a livello regionale, perseguibile attraverso l'effetto prodotto da un sistema di prezzi che rispecchi le condizioni di efficienza delle unità erogatrici che le Regioni in via indiretta andranno a remunerare. La responsabilizzazione economica e finanziaria delle Regioni, unitamente al sistema di finanziamento misto che è stato previsto dal legislatore (un sistema cioè basato sul trasferimento di risorse con quota capitaria dallo Stato alle Regioni e da queste alle ASL, finalizzato a finanziare i livelli di assistenza, e sul finanziamento a prestazione per la remunerazione dei soggetti erogatori), ha reso necessaria la previsione di appositi tariffari regionali. Questa delega è spiegata dalla necessità di rendere coerente il flusso di risorse immesso nel sistema regionale, attraverso i trasferimenti dal Fondo Sanitario Nazionale, con i flussi di risorse generati nel sistema, attraverso il pagamento di prestazioni a tariffa specifica. In altri termini, l'utilizzo di un unico tariffario nazionale, a causa delle modalità di calcolo delle tariffe stesse, imporrebbe alle Regioni il rispetto di uno standard di efficienza che, in alcune realtà, potrebbe non essere espressivo delle condizioni operative delle aziende, ovvero dell'efficienza media delle aziende operanti sul territorio regionale. In particolare, risulterebbero svantaggiate le Regioni nelle quali il livello di efficienza media delle aziende sanitarie è superiore agli standard contenuti nelle tariffe ministeriali.

⁷ Cfr. Ministero della Sanità, *Linee guida n. 1/1995*, G.U. n. 50 del 29/06/1995., punto 3, 51.

quali situazioni per migliorare le performance. E' possibile però affermare che la carenza di tale stimolo possa costituire motivo di minore attenzione alle problematiche di razionale allocazione ed utilizzo delle risorse che, al di là delle diverse architetture istituzionali dei servizi sanitari regionali, configurate con un ricorso più o meno spinto alla collaborazione con il privato, si manifesta talvolta nella creazione e mantenimento di soluzioni operative per l'offerta di servizi di diagnosi, cura e riabilitazione che non evidenziano una giustificazione né dal punto di vista dell'efficacia (ivi compresa l'accessibilità) qualitativa e quantitativa, né dal punto di vista dell'efficienza.

Il sistema di finanziamento basato su tariffe per caso trattato innesca un meccanismo cruciale di competizione, poiché crea una spinta verso il raggiungimento dei livelli di efficienza contenuti nelle tariffe, attraverso la predisposizione delle condizioni organizzative e gestionali utili ad effettuare scelte basate su principi di razionalità economica. Tuttavia, dall'esasperazione o errata interpretazione di questi principi possono discendere effetti negativi sulla qualità dei servizi, sull'entità della spesa e, in definitiva, sull'equilibrio generale di sistema. In tal senso, deve essere sottolineato come, nella branca della medicina riabilitativa, il ridotto numero di prestazioni che rientrano nei LEA, possa costituire un limite all'efficacia dei trattamenti che possono risultare appropriati ed efficaci per la cura delle diverse patologie.

La seconda problematica riguarda, come accennato, il tema dell'aggiornamento dei sistemi tariffari. La critica più frequente da parte di chi opera a contatto con i pazienti è che le classificazioni utilizzate e le tariffe associate risultano obsolete e non tengono conto sia dell'evoluzione delle tecnologie che dell'aumentare della sopravvivenza di pazienti critici sempre più impegnativi dal punto di vista assistenziale (Nannei 2007).

Tutti i paesi prevedono il periodico aggiornamento dei tariffari, riconoscendo che, una volta avviato, il sistema «a tariffa» richiede una manutenzione costante nel tempo. Fino al 2006, tutti i paesi tranne l'Italia hanno inoltre dichiarato di aver effettivamente provveduto a un aggiornamento sistematico annuale delle tariffe, specificando i criteri adottati⁷.

In merito all'ambito di analisi oggetto del presente lavoro è opportuno delineare i tratti principali della dinamica normativa che ne ha caratterizzato l'evoluzione.

Il D.P.R. 23 marzo 1988, n. 120 (Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti convenzionali in materia di prestazioni di diagnostica strumentale e di laboratorio, compresa la diagnostica radioimmunologica, la medicina nucleare e di fisiokinesiterapia, nonché ogni altra prestazione specialistica effettuata in regime di autorizzazione sanitaria, ai sensi dell'art. 48 della legge 23 dicembre 1978, n. 833) confermò, fino al 31 dicembre 1984, le tariffe in vigore alla data del 1° luglio 1980 in base al decreto del Presidente della Repubblica 16 maggio 1980 e, per il periodo 1985-fine accordo, che le tariffe relative all'erogazione di prestazioni di cui al comma 1 sono quelle derivanti dall'applicazione delle maggiorazioni percentuali alle tariffe stabilite con quest'ultimo provvedimento. Nel 1991, il Decreto Ministero della sanità del 7 novembre 1991 provvide ad una revisione del nomenclatore tariffario delle prestazioni specialistiche ambulatoriali.

Tale provvedimento è stato ulteriormente modificato con il Decreto ministeriale 22 luglio 1996 Ministero della Sanità, a seguito dell'emanazione del d.lgs. 502/92 e ss.mm. e le tariffe identificate hanno valenza in sede di prima applicazione del nuovo sistema di remunerazione delle prestazioni ai sensi dell'articolo 2, comma 9, della legge 28 dicembre 1995, n. 549. Esse identificavano il livello massimo delle tariffe da corrispondere nel proprio territorio da parte delle Regioni e possono oscillare in un range del -20% salvo livelli inferiori conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti con il decreto del Ministero della sanità del 15 aprile 1994.

La Regione Lazio ha recepito con le DDGGRR n. 9376 del 31.12.1997, così come modificata, tra le altre, dalla DGR n. 1059 del 25.03.1998 e con la n. 4112 del 4 agosto 1998 quanto stabilito dalla normativa indicata mutuando sostanzialmente le tariffe ivi indicate.

Con il decreto del Ministero della Salute del 18.10.2012 pubblicato sulla gazzetta ufficiale del 28.01.2013, sono state determinate le tariffe massime di riferimento per la remunerazione delle prestazioni di assistenza ospedaliera per acuti, di assistenza ospedaliera di riabilitazione e di lungodegenza post acuzie e di assistenza specialistica ambulatoriale, valide dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino alla data del 31 dicembre 2014. Tale provvedimento non risulta ancora adottato dalla Regione Lazio. Anche il decreto ministeriale 22 luglio 1996 all'art. 3, indica che l'elenco delle prestazioni può essere aggiornato per le esigenze della programmazione sanitaria e per gli adeguamenti conseguenti all'introduzione delle innovazioni tecnologiche. In tale contesto, non viene citata la revisione delle tariffe, ma è abbastanza intuitivo che le modifiche nelle tecnologie implicano non solo una modifica dell'elenco, ma necessariamente nelle risorse impiegate e quindi nei relativi costi. Seppure l'esigenza di aggiornamento delle tariffe sia ben presente anche al legislatore, come appare dalla frequenza dei provvedimenti, non sempre è attuata in coerenza con l'evoluzione ambientale.

Si rende quindi sempre più pressante la necessità di revisione delle tariffe per meglio rappresentare il reale assorbimento delle risorse.

A ciò vanno aggiunte: le istanze derivanti da un incremento dell'uso della tecnologia, sia in fase diagnostica che in quelle di cura e riabilitazione, da cui deriva un incremento dei costi di capacità; una maggior sofisticazione delle tecniche utilizzate, che implica una più elevata specializzazione del personale; l'adozione di modelli organizzativi che modificano sensibilmente le modalità di assorbimento delle risorse. A differenza di altre situazioni del settore sanitario (si pensi ad esempio all'attività di laboratorio), nelle quali l'introduzione della tecnologia ha consentito una riduzione dei costi unitari, nell'ambito della medicina riabilitativa, come anche in altri contesti, laddove l'adozione di nuove tecnologie sia associata a condizioni di utilizzo che impongono il contemporaneo impiego di personale per effettuare la prestazione, il costo non ha registrato una diminuzione. A ciò deve aggiungersi una tipica condizione della maggior parte dei servizi erogati da persone ed in particolare di quelli sanitari, nei quali il processo di diagnosi, cura e riabilitazione

e fortemente incentrato sulle persone e quindi sulle loro conoscenze e competenze, che devono essere costantemente mantenute e sviluppate.

Appare oltremodo evidente come sulle esigenze di aggiornamento gravi anche la naturale e consistente evoluzione dei costi di acquisizione dei fattori produttivi dovuta ai processi inflazionistici, ai rinnovi contrattuali per il personale ed alle normali dinamiche di aumento dovute ai miglioramenti di beni e servizi. Tanto più il periodo di aggiornamento si allunga, tanto più questi fenomeni creano un divario consistente tra entità delle risorse consumate e valore creato, misurato attraverso le tariffe applicate alle prestazioni effettuate. Ciò rende difficoltosa la remunerazione dei fattori produttivi impiegati e quindi il loro reintegro.

. E' opportuno ribadire che il livello delle tariffe non deve seguire pedissequamente quello dei costi, pena il rischio di peggioramento dei livelli efficienza; il mantenimento però del riferimento appare oltremodo necessario per avere una conoscenza adeguata del reale impiego delle risorse, per evitare sperequazioni nell'allocazione delle risorse in seguito a comportamenti opportunistici degli attori del settore, per costituire reale target di riferimento per il miglioramento dell'efficienza dei produttori di servizi sanitari.

Riferimenti bibliografici

- Amodeo D., *Costanza e variabilità dei costi nelle aziende industriali*. Napoli, Giannini, 1950;
- Anthony R.N.- Hawkins D.F.-Macri D.M.-Merchant K.A. (2008), *Sistemi di controllo*, Milano, McGraw-Hill.
- Bellanger M. M.-Tardif L., *Accounting and reimbursement schemes for inpatient care in France*, *Health Care Management Science* n. 9, vol. 3, 2006.
- Brusa L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica*. Milano, Giuffrè, 1995.
- Catturi G., *Teoria e prassi del costo di produzione*. Padova, Cedam, 2000.
- Coda V., *I costi di produzione*. Milano, Giuffrè, 1968.
- Cooper R., *L'ascesa del calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (activity-based costing): quali sono le caratteristiche di tale sistema?*, in: TOSCANO (a cura di), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (activity based costing)*. Milano, Unicopli, 1991
- Del Bene L., *Criteri e strumenti per il controllo di gestione nelle aziende sanitarie*. Milano, Giuffrè, 2000.
- Eisenhardt K.M., *Building theories from case study research*, in *Academy of Management Review*, 14 (4), 1989.
- Gold M.R. et al., *Cost effectiveness in health and medicine*. New York Oxford University Press, 1996.
- Horngren C.T. [et al.], *Cost accounting: a managerial emphasis* - 13. ed. - Upper Saddle River (N.J.), Pearson/Prentice Hall, 2009.
- Johnson H.T., Kaplan R.S., *Ascesa e declino della contabilità direzionale*. Milano, ISEDI, 1989,
- L. Selleri *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etas, Milano, 1999.
- Miller J.G., Vollmann T.E., *The hidden factory*, in *Harvard business review*, Sep. – Oct., 1985.
- Ministero della Sanità, *Linee guida n. 1/1995*, G.U. n. 50 del 29/06/1995.
- Nannei C., *La congruità delle tariffe DRG: un caso aperto*, in *Mecosan* n. 62, 2007.
- Paganelli O., *La contabilità analitica d'esercizio*, Patron Editore, Bologna, 1973
- Rapporto Oasi 2009. Milano, Egea.
- Shank J.K., Govindarajan V., *Gestione strategica dei costi e catena del valore*, in: *Problemi di gestione*, n° 3 vol XIX, 1993.
- Spranzi A., *Introduzione allo studio della variabilità dei costi*. Milano, Giuffrè, 1964
- Stake R., *The art of case study research*. Thousand Oaks, CA Sage, 1995.
- Toscano G., *Il calcolo dei costi lungo la catena del valore: un nuovo oggetto di calcolo più che un nuovo metodo*, in: Toscano G. (a cura di), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (activity based costing)*. Milano, Unicopli, 1991.
- Turney P.B.B., *Using Activity-Based Costing achieve manufacturing excellence* in: *Journal of Cost Management*, vol. 3, n° 2, summer, 1989.
- Yin R.K., *Case study research. Design and methods*. London, Sage, 1984.

ALLEGATI

COSTI SPECIALI			
BENI DI CONSUMO			
La sezione deve contenere i beni per i quali è possibile misurare il consumo per ogni prestazione resa o direttamente (quantità per ogni prestazione * prezzo) o mediante il rapporto tra consumo totale e numero di prestazioni effettuate)			
olio			
Iva indetraibile (pro rata)			
Totale			
Applicazioni ottenibili per unità di misura scelta			
Guanti pz100 (50 paia)			
iva indetraibile (pro rata)			
Totale			
Paia			
Per applicazione			
Carta a V pz250			
iva indetraibile (pro rata)			
Totale			
Applicazioni ottenibili per unità di misura scelta			
Lenzuolini 1 velo 90ml			
iva indetraibile (pro rata)			
Totale			
Applicazioni ottenibili per unità di misura scelta			
Altro mat. di consumo <u> SPECIFICARE </u>			
Iva indetraibile (pro rata)			
Totale			
Applicazioni ottenibili per unità di misura scelta			
BENI MOBILI			
La sezione deve contenere i beni utilizzati direttamente per effettuare la prestazione			
Macchinario utilizzato per la prestazione			
Prezzo d'acquisto			
iva indetraibile (pro rata)			
Quota ammortamento			
Prestazioni erogate medie			
Altre attrezzature utilizzate direttamente per la prestaz.			
Nome attrezzatura			
Prezzo di acquisto			
iva indetraibile (pro rata)			
Quota ammortamento			
Prestazioni erogate medie			
Manutenzioni speciali			
Prestazioni erogate medie			
Interventi tecnici e sostituzioni			
Prestazioni erogate medie			
Elettricità - potenza consumata macchinario in kw			
Costo KW / ora (iva inclusa)			
Potenza oraria consumata dal macchinario			
Costo energia orario			
Tempo della prestazione in ore			

PERSONALE			
La sezione deve contenere il personale direttamente coinvolto nelle prestazioni			
Terapista della riabilitazione - LIBERO PROFESSIONISTA			
inps			
Iva indetraibile (pro rata)			
Bollo			
costo orario			
Tempo per prestazione in ore			
Terapista della riabilitazione - DIPENDENTE			
inps a carico azienda + inail			
Tfr			
Oneri differiti			
costo annuo			
Ore di lavoro annue (da CCNL)			
Costo terapista dipendente all'ora			
Durata di prestazione in ore			
Medico - LIBERO PROFESSIONISTA			
inps			
Iva indetraibile (pro rata)			
Bollo			
costo orario			
Tempo per prestazione in ore			
BOX			
Costo figurativo annuo BOX			
Costo al mq dell'affitto			
Costo per Mq destinati a box			
Prestazioni erogate medie			

COSTI COMUNI			
UTENZE			
Elettricità non riferita al macchinario			
Totale costo elettricità annuo (iva compresa)			
Costo Elettricità riferita al macchinario			
Costo elettricità non riferita al macchinario			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			
Acqua + condominio			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			
Telefono			
Rapportato al n totale di terapie prenotate			
Gas Eni			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			
PERSONALE			
Personale amministrativo			
inps a carico azienda + inail			
Tfr			
Oneri differiti			
costo annuo			
Rapportato al n totale di terapie prenotate			
Altro personale (specificare)			
inps a carico azienda + inail			
Tfr			
Oneri differiti			
costo annuo			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			
Costo Direzione Tecnica / Amministrativa			
Rapportato al n totale di terapie prenotate			
Costo Medici - DIPENDENTI			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			
Formazione del personale			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			

BENI MOBILI			
Mobili e arredi SPECIFICARE			
Prezzo d'acquisto			
Iva indetraibile (pro rata)			
quota ammortamento			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			
Macchine elettroniche d'ufficio SPECIFICARE			
Prezzo d'acquisto			
Iva indetraibile (pro rata)			
quota ammortamento			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			
Autovetture			
Costo d'acquisto			
Iva indetraibile			
Quota ammortamento			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			
Altri beni mobili SPECIFICARE			
Costo d'acquisto			
Iva indetraibile			
Quota ammortamento			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			
ACCETTAZIONE			
Personale accettazione			
Inps a carico azienda + inail			
Oneri differiti			
tfr			
Totale			
Rapportato al n totale di terapie prenotate			
Cancelleria			
Rapportato al n totale di terapie prenotate			
Mobili accettazione			
Prezzo di acquisto			
Iva indetraibile (pro rata)			
Quota ammortamento			
Rapportato al n totale di terapie prenotate			
Macchine elettroniche d'ufficio			
Prezzo di acquisto			
Iva indetraibile (pro rata)			
Quota ammortamento			
Rapportato al n totale di terapie prenotate			
Costo figurativo annuo LOCALI ACCETTAZIONE			
Costo al mq dell'affitto			
Costo per Mq destinati ad accettazione			
Rapportato al n totale di terapie prenotate			

ALTRI COSTI GENERALI			
Costo figurativo annuo LOCALI DIVERSI DA ACCETTAZIONE / BOX			
Costo al mq dell'affitto			
Costo per Mq destinati ad altro			
Rapportato al numero di terapie eseguite			
Cancelleria			
Rapportato al n totale di terapie prenotate			
Smaltimento rifiuti			
Rapportato al n di terapie totali eseguite			
Smaltimento rifiuti speciali			
Rapportato al n totale di terapie eseguite			
Sistema qualità			
Rapportato al n totale di terapie eseguite			
Bollo ed assicurazione auto			
Rapportato al n. totale di terapie eseguite			
Carburante			
Rapportato al n totale di terapie eseguite			
Manutenzione impianto riscaldamento e condizionamento			
Rapportato al ntotale di terapie eseguite			
Manutenzione impianto elettrico			
Rapportato al ntotale di terapie eseguite			
Spese di pubblicità			
Rapportato ai ricavi			
Prestazioni erogate medie			
Vigilanza			
Rapportato al n totale di terapie eseguite			
Assicurazioni			
Rapportato al n totale di terapie eseguite			
Assistenza software ed hardware			
Rapportato al n totale di terapie prenotate			
Consulenze fiscali, societarie, tenuta contabilità			
Rapportato al ntotale di terapie eseguite			
Altri servizi di carattere generale SPECIFICARE			
Rapportato al ntotale di terapie eseguite			