



DIPARTIMENTO MANAGEMENT E DIRITTO

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management

Controllo di Gestione in Sanità

A.A. 2023/2024

Allocazione dei Costi e Contabilità per Centri di Costo

Gabriele Palozzi Ph.D

palozzi@economia.uniroma2.it

SISTEMI DI CALCOLO DEI COSTI

DIRECT COSTING: fa riferimento ai soli “costi variabili proporzionali” o “direttamente attribuibili” all’oggetto di calcolo

FULL COSTING: comprende il costo di tutti i fattori impiegati (principio dell’*assorbimento integrale*)

FULL COSTING

- Maggiore completezza dell'informazione
- Allocazione dei costi non direttamente attribuibili all'oggetto di calcolo (es. costi comuni)
- Identificabilità dell'oggetto di costo ai fini dell'attribuzione dei costi in relazione alle modalità di svolgimento dei processi produttivi (es. Produzioni su commessa/a flusso continuo/sistemi misti)

FULL COSTING

Produzione su commessa

- La produzione è attivata per un unico prodotto/servizio definito da parte del cliente
- I costi sono attribuiti, direttamente o indirettamente, ad un prodotto/servizio specifico ed individuabile (*“procedimento diretto”*)
- Il costo effettivo del prodotto/servizio sarà noto solo al termine della produzione (a consuntivo)

FULL COSTING

Produzione a flusso continuo (*per processo*)

- Si producono masse di prodotti/servizi omogenei e indifferenziati (standardizzati)
- Il costo di produzione unitario è dato dal rapporto tra il totale dei costi sostenuti e la quantità prodotta in un determinato periodo di tempo (*“procedimento indiretto”*)

FULL COSTING

Full costing a base unica

- Si procede all'allocazione di tutti i costi indiretti, di produzione e di struttura, utilizzando un'unica *base di riparto*
- È un sistema di calcolo dei costi di prodotto adatto a realtà aziendali semplici, in cui la quota di costi indiretti rispetto al totale non è elevata (attribuzione dei costi secondo il *principio funzionale*)

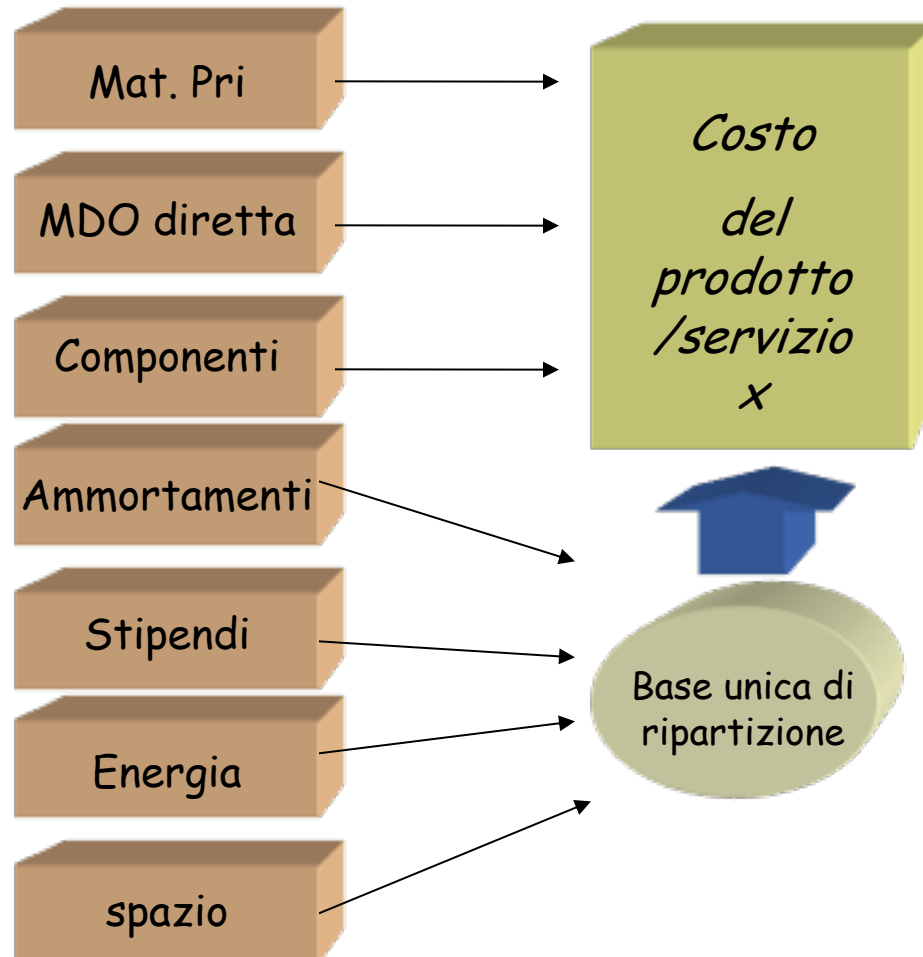
FULL COSTING

Full costing a base unica

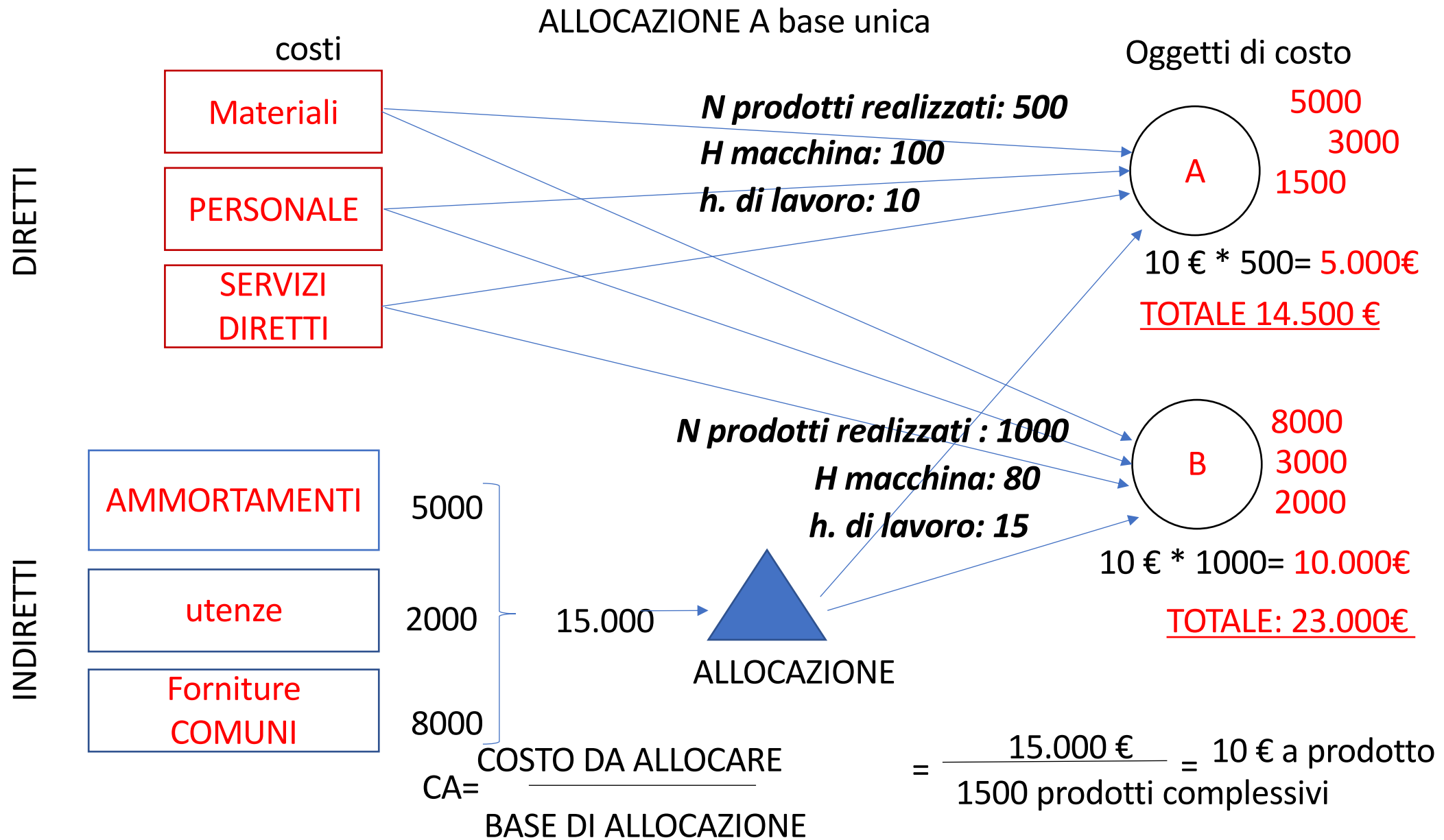
Fasi del procedimento di calcolo:

1. Scelta degli elementi di costo da includere nel calcolo e definizione di un'**unica aggregazione di costi indiretti** (*costi generali* quali la manodopera indiretta, i costi di produzione e di struttura indiretti, etc.)
2. Scelta della **base di riparto** (es. ore MOD)
3. Calcolo del **coefficiente di riparto** (Costo indiretto/base di riparto)
4. Determinazione dei costi di prodotto da attribuire all'oggetto di costo (coeff.di riparto X volume della base riferibile al prodotto)

Base unica



ESEMPIO

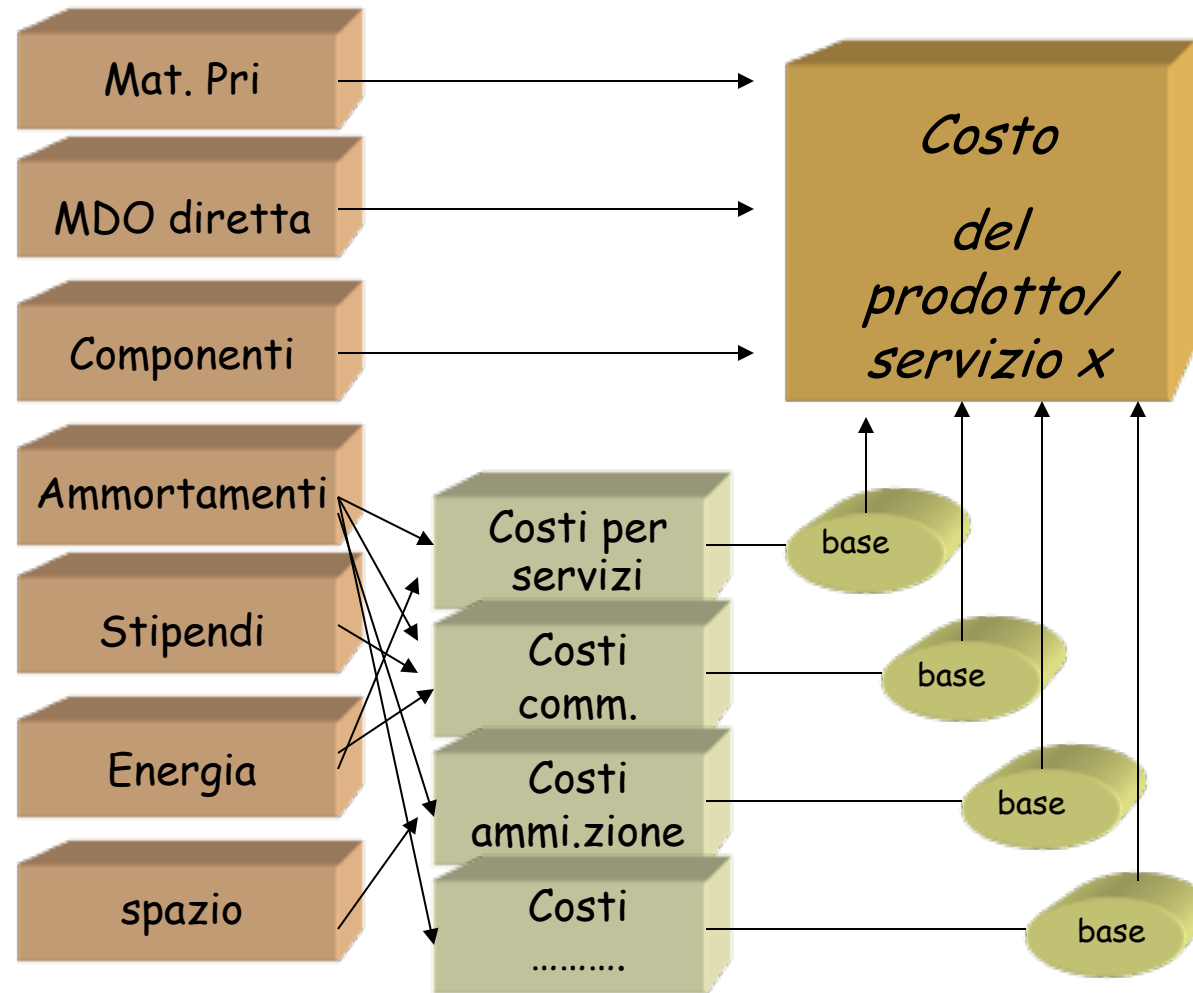


FULL COSTING

Full costing a base multipla

- Si procede all'allocazione di tutti i costi indiretti, di produzione e di struttura, utilizzando **basi differenziate** (a quantità e/o a valore) in relazione alle diverse caratteristiche delle aggregazioni di costi indiretti individuate
- È un sistema di calcolo dei costi di prodotto adatto a realtà aziendali complesse e necessita di un'analisi approfondita per la definizione degli elementi di costo da includere nel calcolo e per l'individuazione delle basi di riparto

Base multipla



ESEMPIO

ALLOCAZIONE A BASE multipla

DIRETTI

costi

Materiali

PERSONALE

SERVIZI

Oggetti di costo

5000

3000

1500

Amm.ti= 2.770 €

N prodotti realizzati: 500

H macchina: 100

H di lavoro: 10

A

N prodotti realizzati: 1000

H macchina: 80

H di lavoro: 15

8000

3000

2000

Amm.ti = 2.230€

B

INDIRETTI

AMMORTAMENTI

5000

utenze

2000

Forniture
COMUNI

8000

CA amm.ti=

$$\frac{\text{costo}}{\text{Totale ore macchina}} = \frac{5000\text{€}}{180 / h} = 27,7 \text{ €/h}$$

ESEMPIO

ALLOCAZIONE A BASE multipla

DIRETTI

costi

Materiali

PERSONALE

SERVIZI

INDIRETTI

AMMORTAMENTI

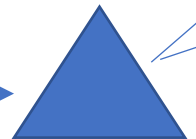
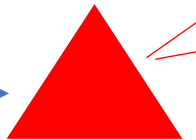
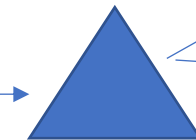
utenze

Forniture
COMUNI

5000

2000

8000



N prodotti realizzati: 500

H macchina: 100

H di lavoro: 10

N prodotti realizzati: 1000

H macchina: 80

H di lavoro: 15

Oggetti di costo

A

5000

3000

1500

Amm.ti= 2.770 €

Utenze= 667€

B

8000

3000

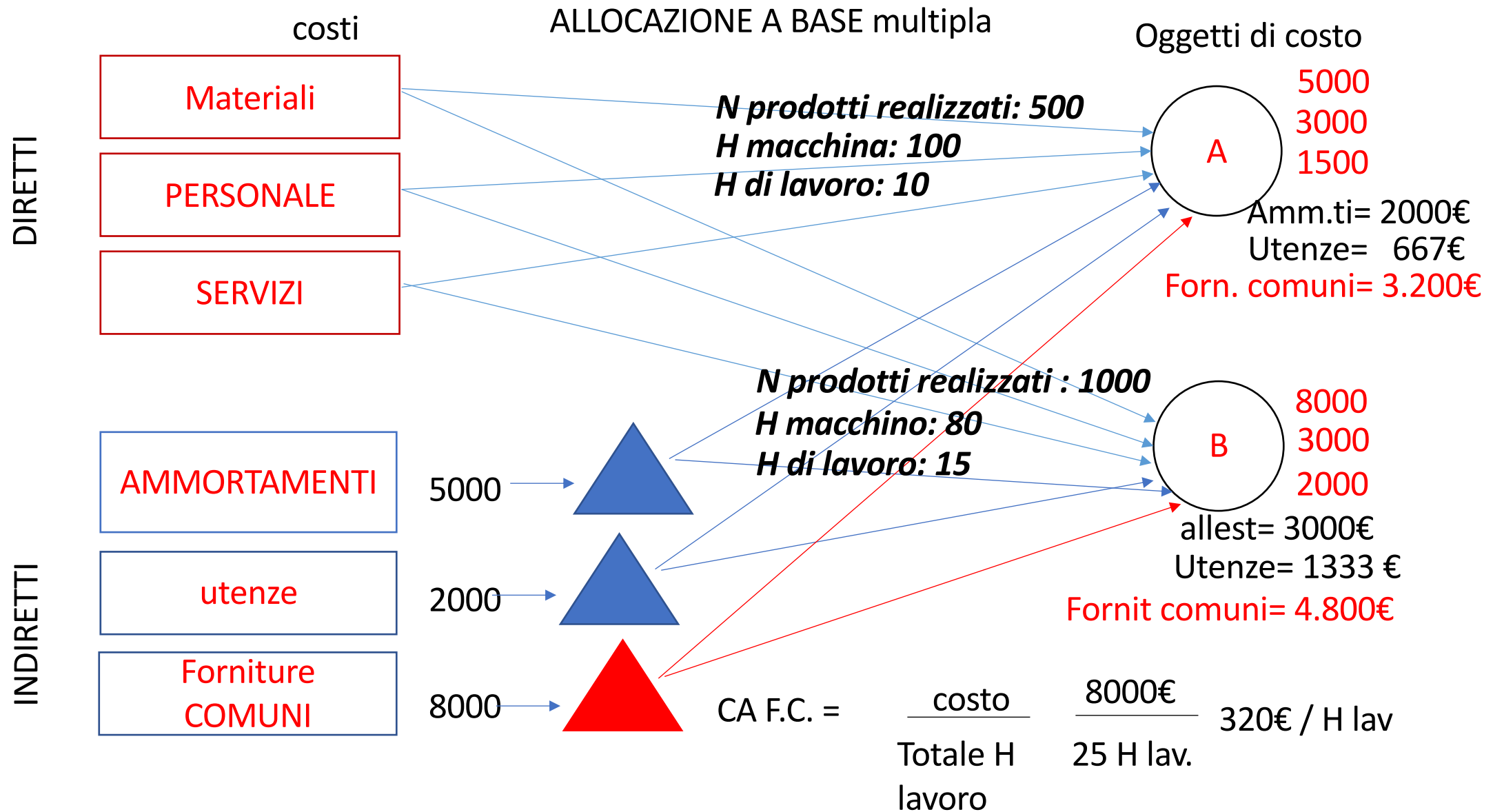
2000

Amm.ti = 2.230€

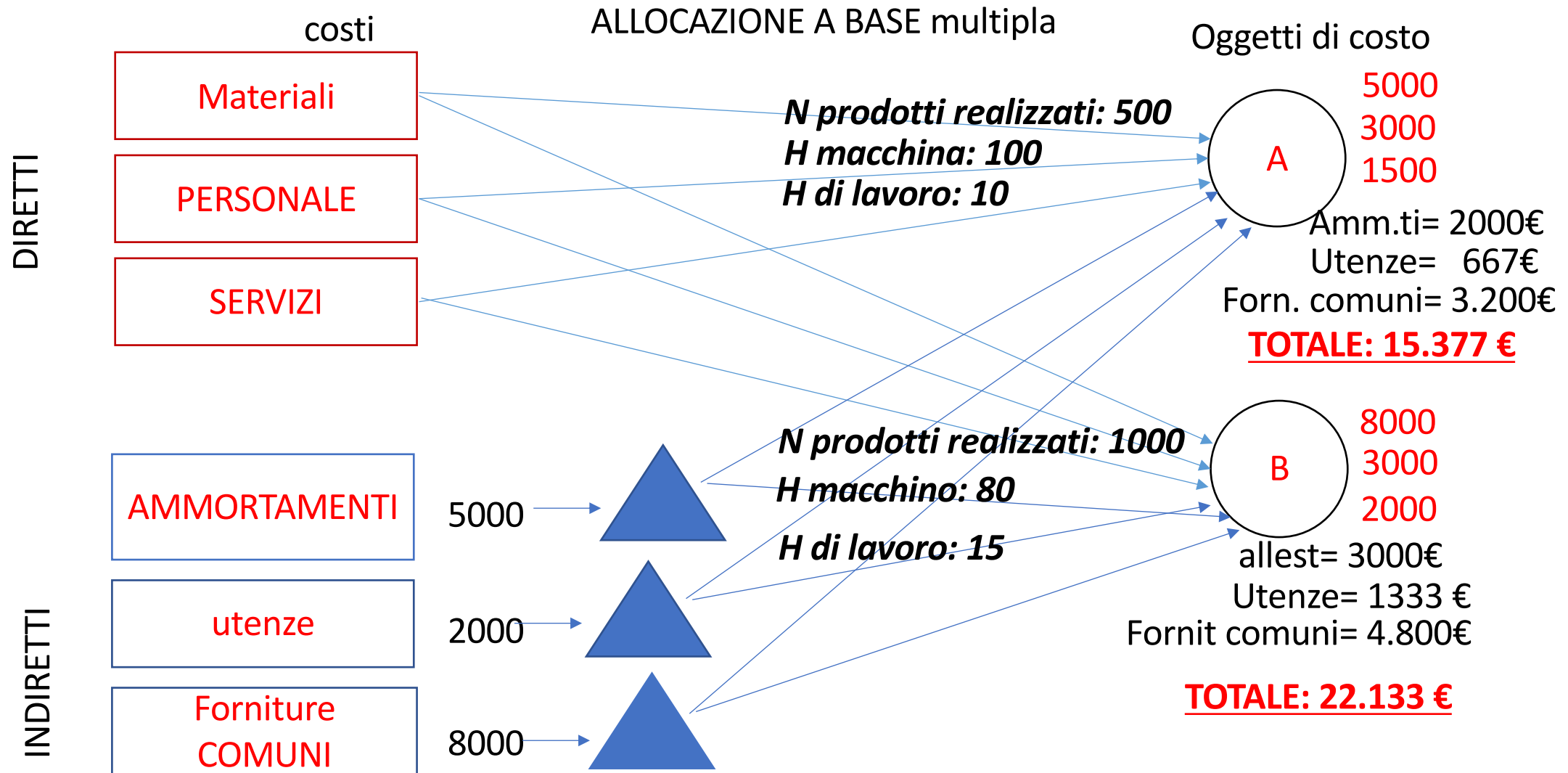
Utenze= 1333 €

$$\text{CA utenze} = \frac{\text{costo}}{\text{Totale prodotti}} = \frac{2000\text{€}}{1500 \text{ pr}} = 1,33 \text{ € / prodotto}$$

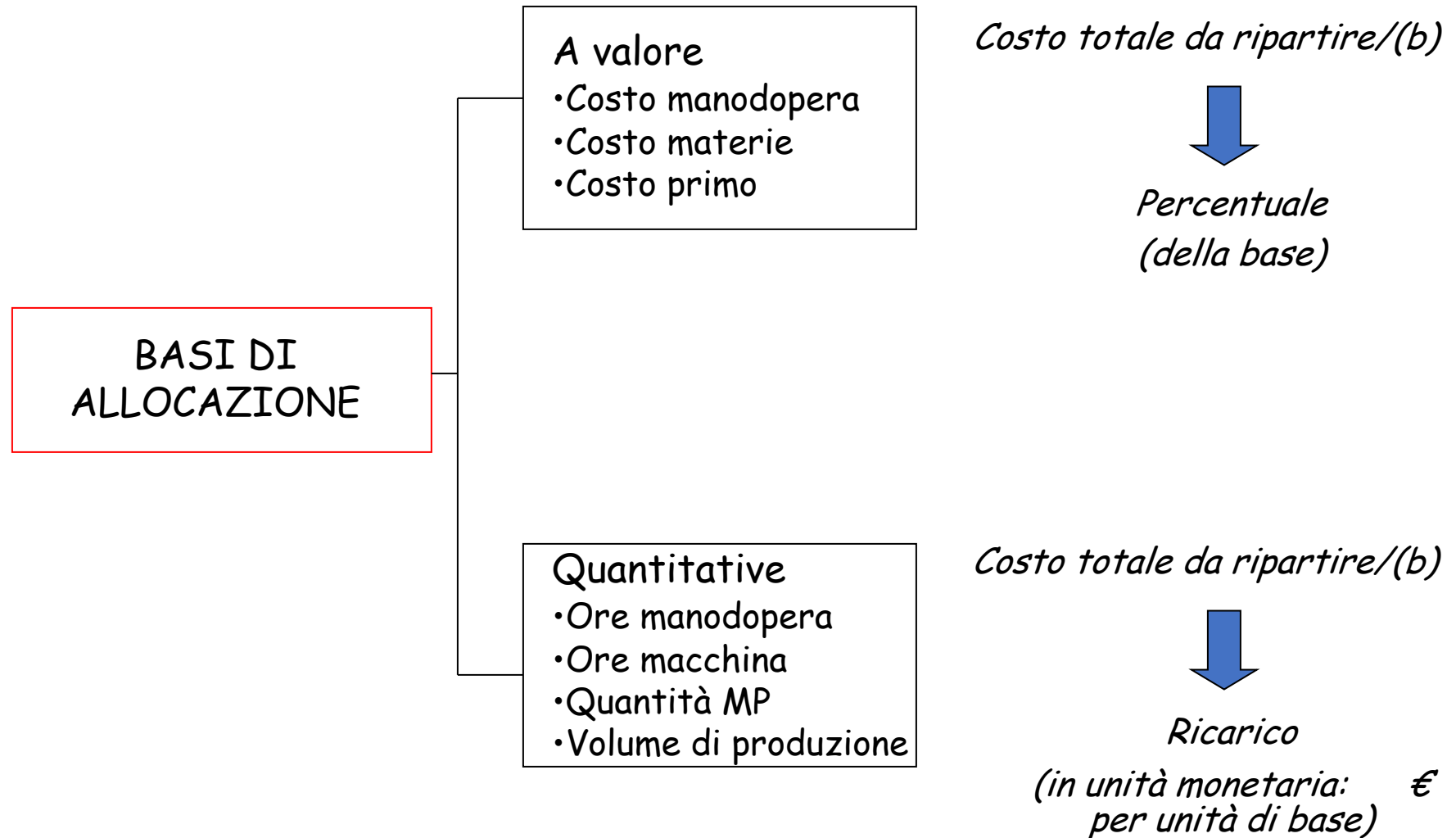
ESEMPIO



ESEMPIO



Le più diffuse basi di allocazione (determinanti del costo)



Procedimento di allocazione

1) Calcolo del Coefficiente di Allocazione

$$\text{COEFFICIENTE di ALLOCAZIONE} = \frac{\text{Totale costo indiretto da allocare}}{\text{Totale Base di Allocazione}}$$

2) Allocazione del costo all'oggetto di costo

$$\text{ALLOCAZIONE all'OGGETTO} = \text{Coefficiente di Allocazione} * \text{Quota Base di Allocazione attribuibile all'oggetto}$$

Esempio: Supponiamo di avere i seguenti dati relativamente a due prodotti A e B (dati in migliaia)

	A	B	Totale
Materie prime	100.000 €	30.000 €	130.000 €
Manodopera	60.000 €	80.000 €	140.000€
Totale	160.000 €	110.000 €	270.000 €
Ore lavoro	70 h	20 h	90 h

Nell'ipotesi vi siano costi comuni della produzione per € 25.000 si ripartiscano tra i due prodotti con una base di riparto a valore e con una quantitativa

A. Impiego di un coefficiente di allocazione “**a valore**” (Es. costo materie prime + MOD)

Coefficiente di allocazione= Costo indiretto da ripartire/Valore totale della base

= 25.000/270.000 = 0,09259 (9,259% di materie prime + MOD)

	A	B	Totale
Costi comuni	14,81 (0,09259x160)	10,19 (0,09259x110)	25.000 €

B. Impiego di un coefficiente di riparto quantitativo (Es. ore lavoro)

Coefficiente di riparto = Costo indiretto da ripartire/Valore totale della base

= 25.000 € /90.000 h/mod = 0,27777 (€ / ora di lavoro)

	A	B	Totale
Costi comuni	19,44 (0,27777x70)	5,56 (0,27777x20)	25.000 €

Problema del Controllo di Gestione:

Allocazione dei Costi indiretti ai diversi oggetti di costo

CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO

L'aggregazione dei costi indiretti può essere definita con riferimento alle unità organizzative in cui l'azienda si articola e include tutti i costi non direttamente imputabili al prodotto.

Questa impostazione:

- permette di imputare più correttamente i costi indiretti attraverso l'individuazione di raggruppamenti intermedi;
- fornisce informazioni utili ai responsabili dei centri nell'assunzione di decisioni relative al processo produttivo svolto e finalizzate al miglioramento dei risultati del centro;
- permette un controllo sui consumi delle risorse all'interno di ciascun centro e, quindi, la responsabilizzazione sull'impiego delle stesse.

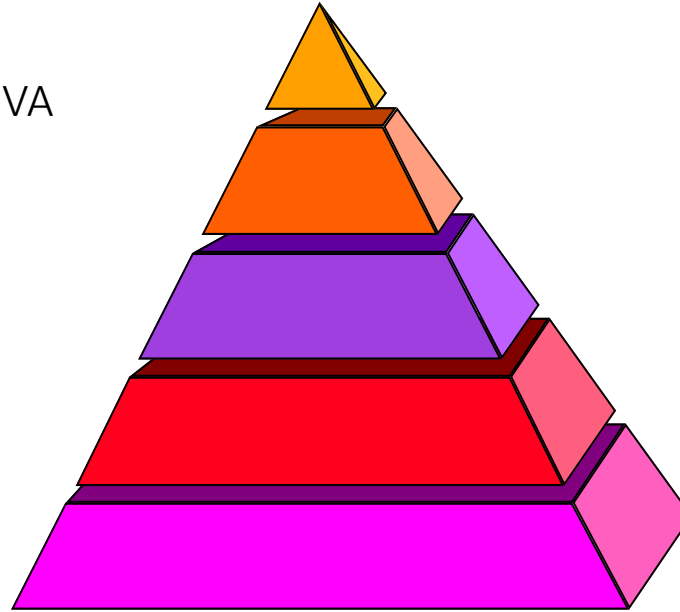
La struttura aziendale: i centri di responsabilità

- Che cosa è un Centro di Responsabilità (CdR)?

**È un'unità organizzativa guidata da un manager responsabile
delle prestazioni di tale unità**

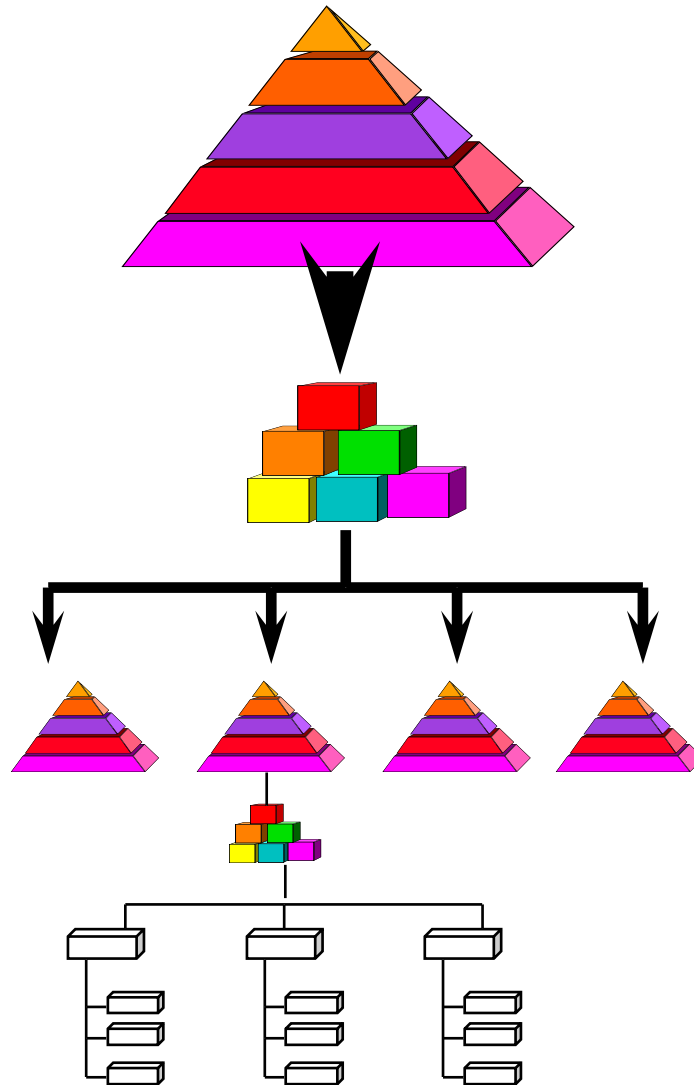
I centri di responsabilità

STRUTTURA ORGANIZZATIVA

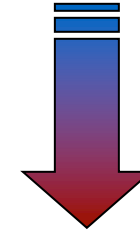


La struttura organizzativa viene articolata in tante unità organizzative, identificando le singole divisioni in centri di responsabilità e, pertanto, unità base di osservazione del controllo. Lo scopo è quello di identificare le unità organizzative cui riferire le misurazioni economiche, ovvero i centri di responsabilità.

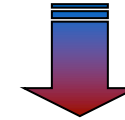
Controllo di gestione,
centri di responsabilità e centri di costo



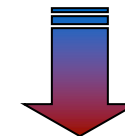
STRUTTURA ORGANIZZATIVA



DISAGGREGAZIONE



CENTRI DI RESPONSABILITA'

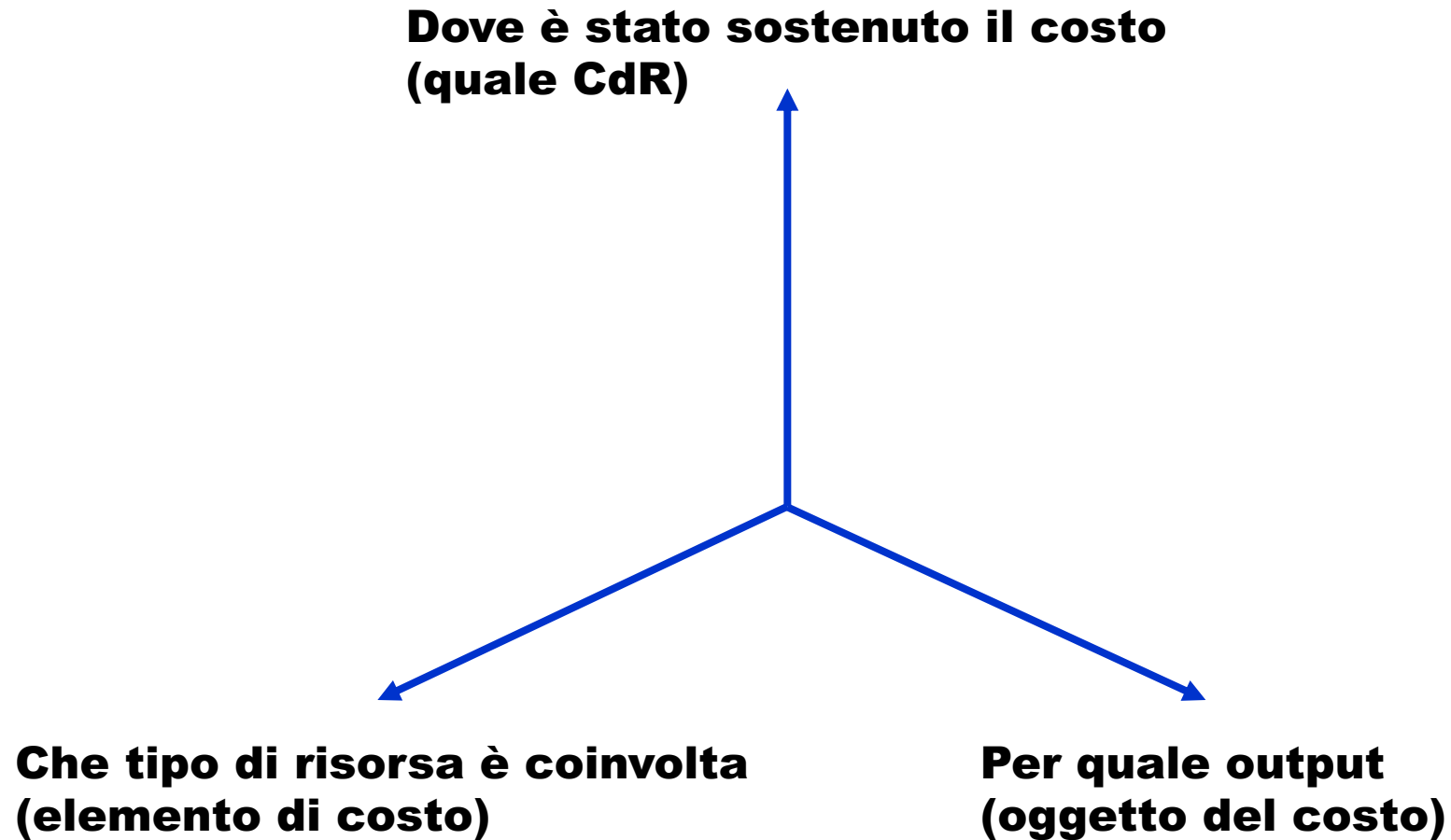


CENTRI DI COSTO

I CENTRI DI RESPONSABILITÀ

- a) centri di costo;
- b) centri di ricavi;
- c) centri di risultato economico (profitto);
- d) centri di investimento.

Tre diverse informazioni di costo nella CO.DIR.

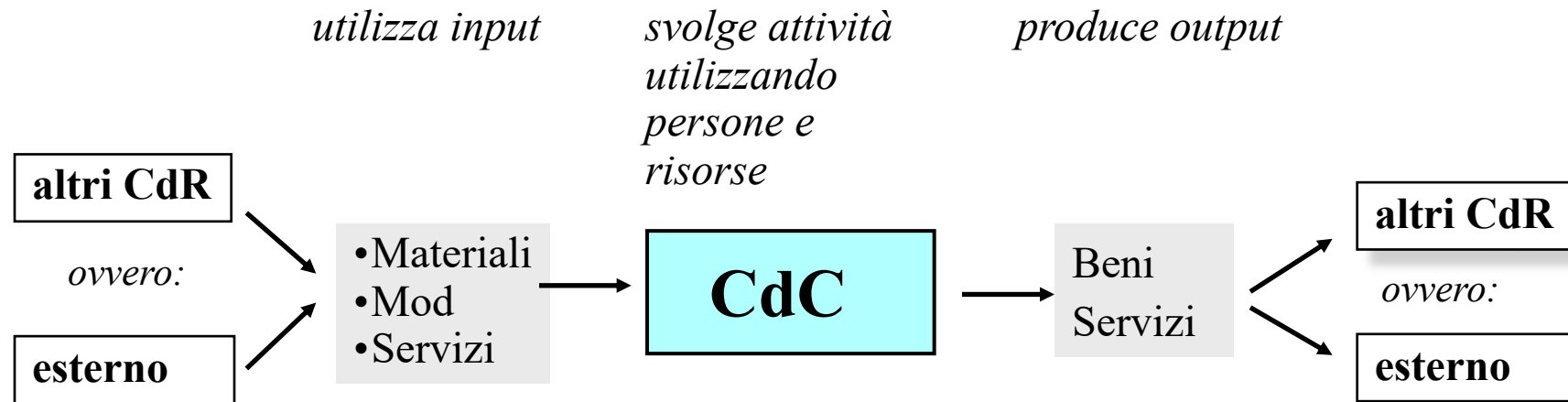


A) CENTRI DI COSTO

I *Centri di Costo* rappresentano le più piccole **unità funzionali** in cui può essere frazionato il ciclo produttivo, di cui possono essere rilevati i costi con sufficiente approssimazione. Generalmente corrispondono ai reparti produttivi.

I *Centri di Costo* sono definiti allo scopo di **minimizzare i costi sostenuti per realizzare l'attività produttiva** che si svolge al proprio interno. Il grado di efficienza viene misurato in relazione agli scostamenti tra costi assunti a base dei programmi di attività e costi effettivamente sostenuti a tale titolo.

I centri di responsabilità e la contabilità per CENTRI DI COSTO



MISURE DELL'INPUT:

- Monetarie (costi)
- Non monetarie
- Giudizi sui CdR fornitori

performance

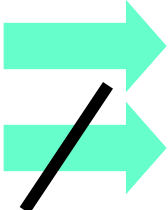
MISURE DELL'OUTPUT:

- Monetarie (ricavi)
- Non monetarie
- Giudizi da parte dei CdR clienti

La contabilità per centri di costo

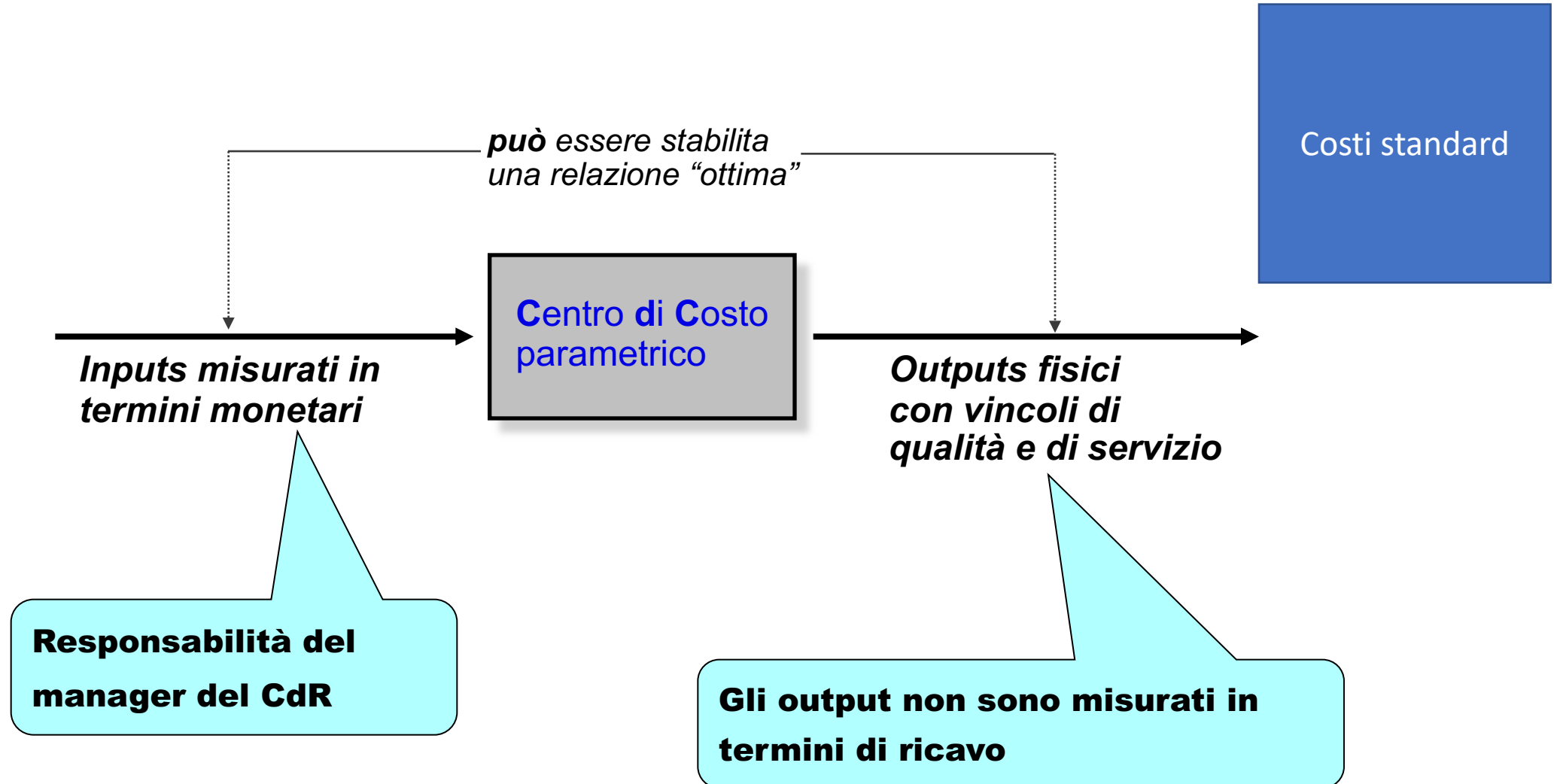
- Centri di costo
 - Centri di costo di produzione
 - Centri di costo di servizio
- Centri di costi non di produzione (di “struttura”)

N.B.:

centro di responsabilità		centro di costo
centro di costo		centro di responsabilità

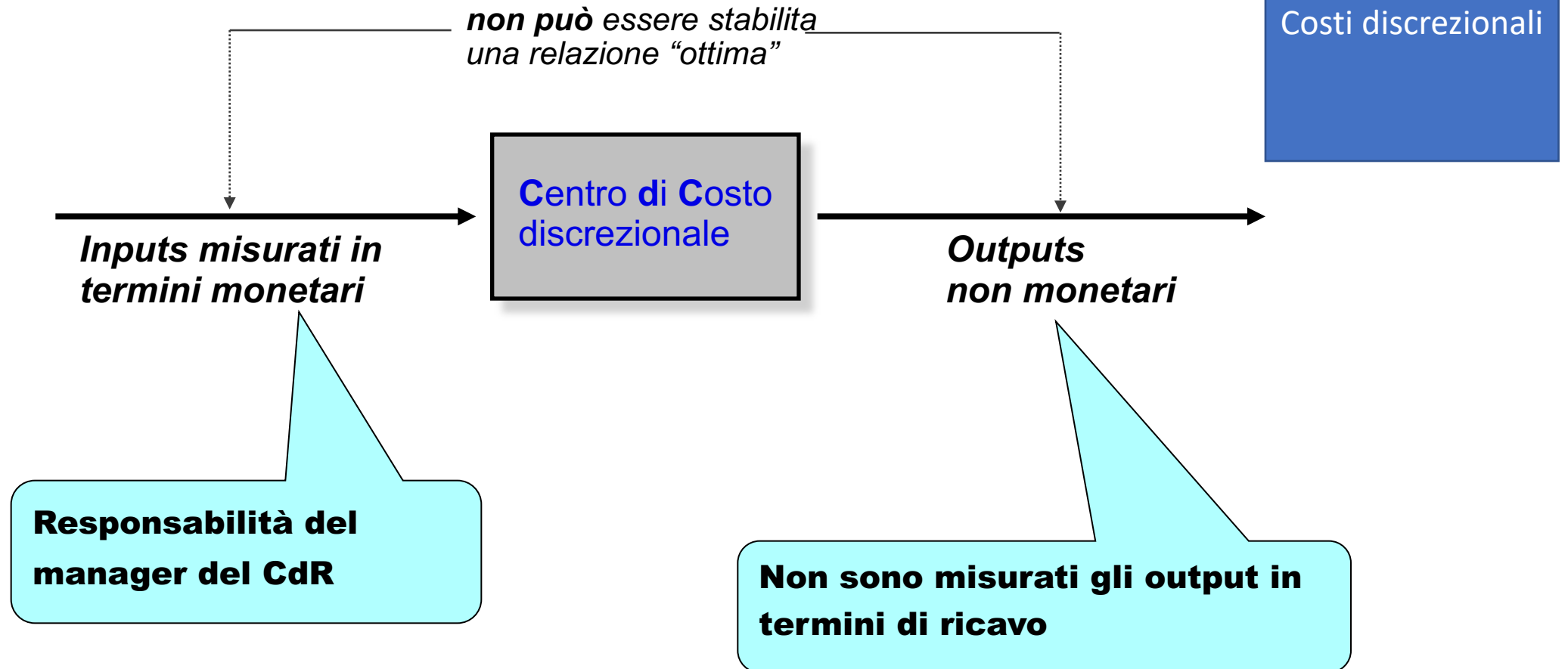
FOCUS: Centri di Costo Parametrici

CdC parametrico: Reparto produttivo / Dipartimento



FOCUS Centri di costo Discrezionali

CdC discrezionale: *Formazione Personale, Ufficio Marketing*



FOCUS: I costi discrezionali

I *Centri di Spesa Discrezionale (Servizio)* rappresentano i centri in cui si producono servizi variamente utilizzati dall'impresa per i quali le relazioni tra risorse impiegate e risultati di gestione sono difficilmente configurabili in parametri significativi nel breve termine.

A tali centri vengono generalmente assegnati obiettivi qualitativi ben specificati ed un limite massimo di spesa per il loro raggiungimento.

Il controllo dei centri di spesa discrezionale viene generalmente affidato a:

- 1- indici di apprezzamento dei servizi prestati, da parte dei loro utenti;
- 2- verifiche dell'adeguatezza dei comportamenti adottati e delle procedure seguite, rispetto agli standard ritenuti soddisfacenti.

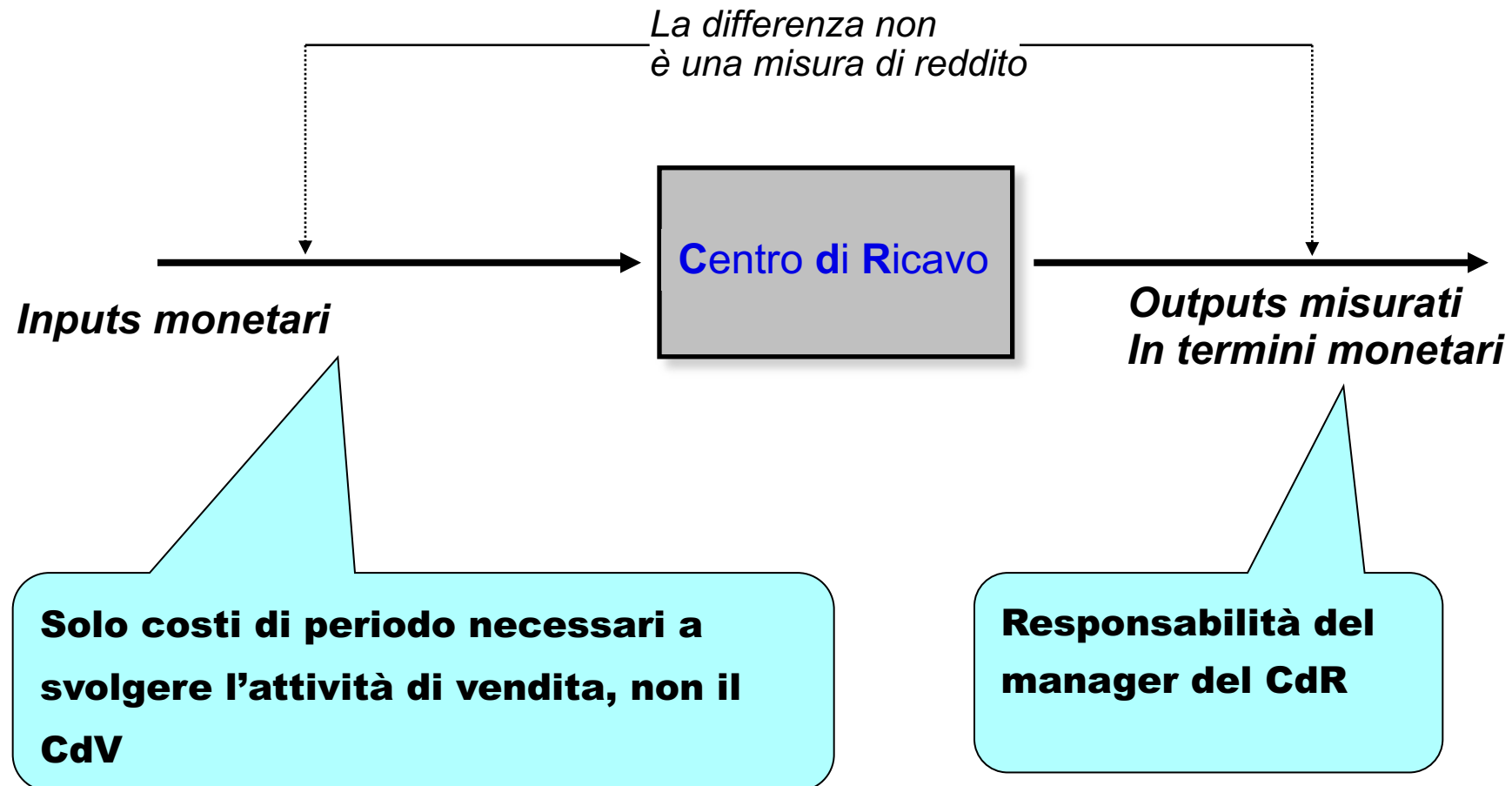
B) CENTRI DI RICAVO

I *Centri di Ricavo* si riferiscono ad unità di vendita. Il loro obiettivo è quello di massimizzare i ricavi a parità di costi di distribuzione.

Nei centri di ricavo il controllo dell'efficienza si basa sulla responsabilizzazione dei loro direttori mediante la definizione di obiettivi, formalizzati nei budget delle vendite, e sull'analisi degli scostamenti tra gli standard delle prestazioni richieste e quelle effettivamente accertate.

I Centri di Ricavo

Es. Filiali di vendita

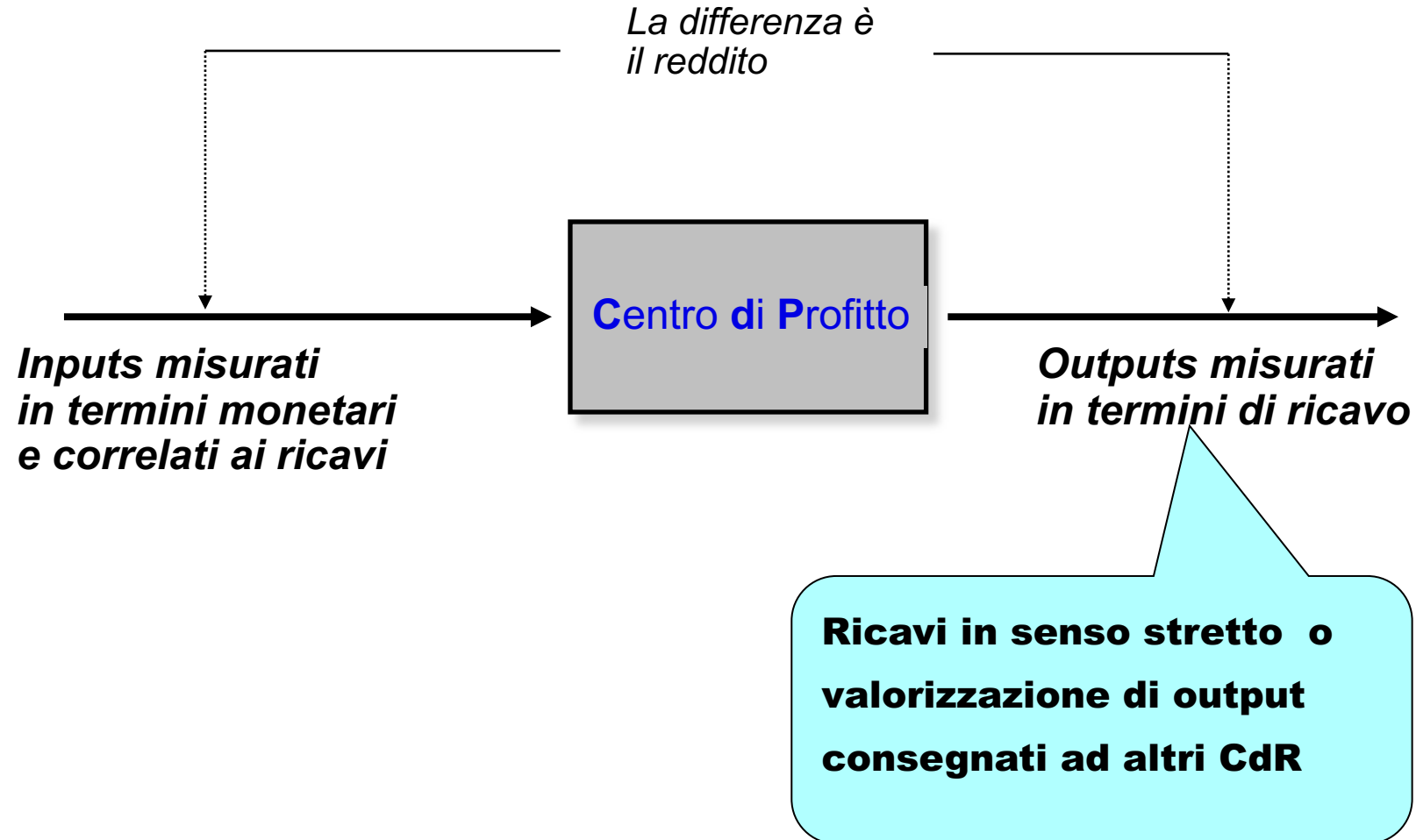


C) CENTRI DI PROFITTO

I *Centri di risultato economico (Profitto)* si riferiscono ad unità dotate di poteri che consentono di influenzare, entro una certa misura, sia le variabili da cui deriva l'ammontare dei ricavi, sia quelle relative ai costi. Ai responsabili divisionali viene attribuita la responsabilità del risultato economico corrispondente ai ricavi ed costi generati da operazioni cui possono esercitare la piena discrezionalità.

I Centri di Profitto

Es. Divisione



D) CENTRI DI INVESTIMENTO

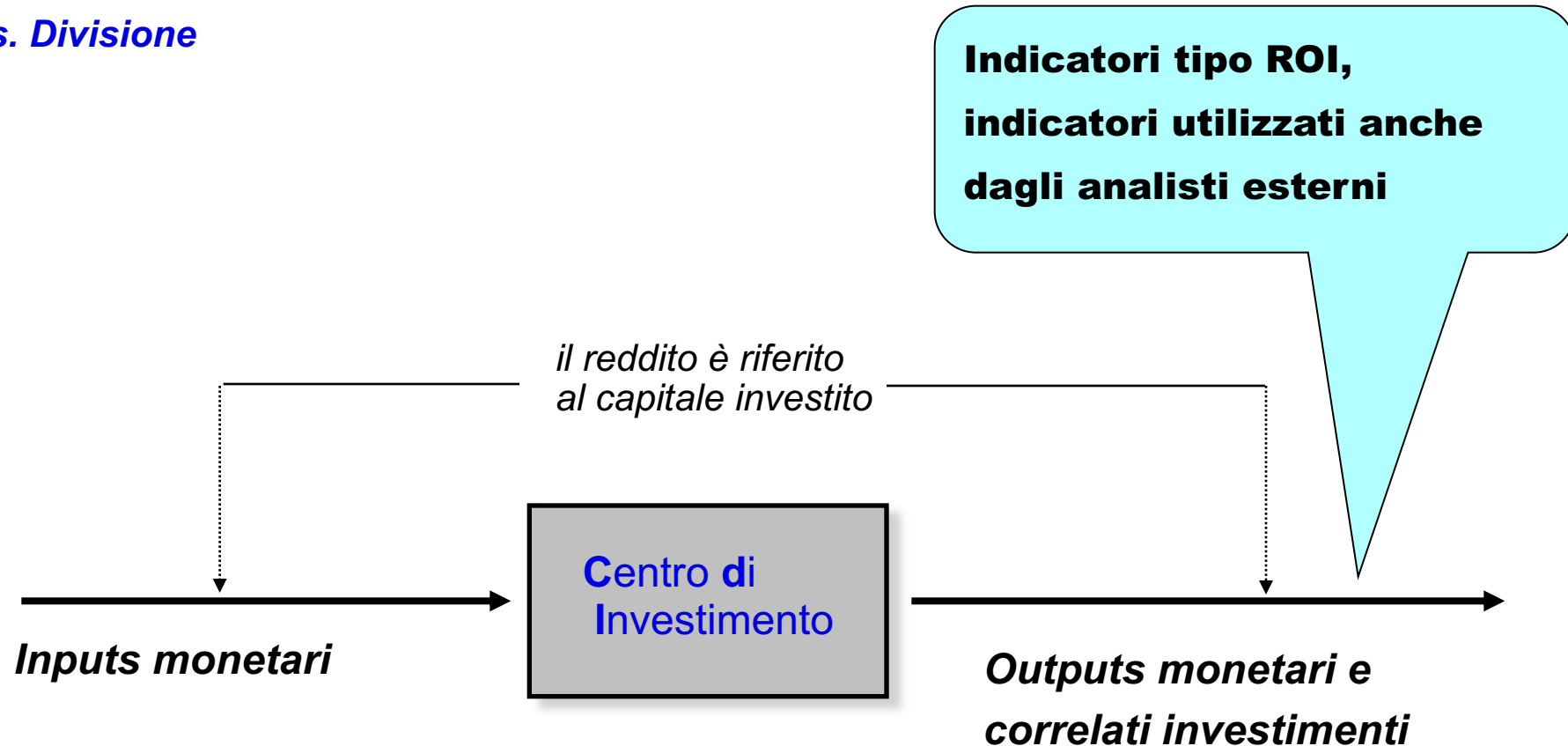
I *Centri di Investimento* si riferiscono ad unità cui viene attribuito il potere di definire sia la quantità di capitale investito, che le modalità di svolgimento delle operazioni da cui trae origine il risultato economico.

**il manager è responsabile sia del profitto sia di un
utilizzo adeguato delle attività**

$$\text{ROI} = \frac{\text{Risultato operativo}}{\text{Totale attività}}$$

I Centri di Investimento

Es. Divisione



CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO: Overview delle fasi di implementazione

Fasi del procedimento di calcolo del costo di **prodotto**:

1. Definizione del *piano dei centri di costo*
2. Scelta degli elementi di costo da includere nel calcolo e dei *criteri di localizzazione* dei costi tra i CdC
3. Definizione delle *basi di riparto* e attribuzione dei costi dei centri intermedi ai centri finali
4. *Imputazione dei costi* all'oggetto di calcolo

1) DEFINIZIONE DEL PIANO DEI CdC

I Centri di Costo sono dei “CONTENITORI” di costo, normalmente coincidenti con UNITA’ ORGANIZZATIVE della struttura aziendale

Criteri per l’individuazione dei CdC

- Omogeneità delle operazioni compiute
- Omogeneità della dotazione di fattori produttivi e dei relativi costi
- Significatività in termini di importo delle spese sostenute
- Individuabilità di un responsabile del CdC (legame con la definizione dei CdR ai fini del controllo di gestione e della valutazione delle *performance*)

La classificazione dei CdC

- *Criterio gerarchico* (CdC intermedi e finali)
- *Criterio funzionale* (CdC produttivi, ausiliari e comuni/di struttura, centri fittizi)

Tipologie di centri di costo secondo il criterio funzionale

- 1) *centri di costo produttivi (lavorazione, montaggio, ecc.)*
- 2) *centri di costo ausiliari (centro manutenzioni, collaudi, R&S, ecc.)*
- 3) *centri di costo funzionali (amministrazione, contabilità, servizio mensa, ecc.).*
- 4) *Fittizi*

Dipartimenti per la realizzazione del prodotto o servizio

Attività di supporto strumentale alla realizzazione del prodotto/servizio

Non direttamente legati al processo produttivo, ma necessari al funzionamento aziendale

Non REALI, ma necessari; fungono da «contenitore» dei costi che non trovano altrimenti altra precisa allocazione

ESEMPI DI PIANI DI CENTRI DI COSTO:

ACQUEDOTTO

CENTRI PRODUTTIVI

Impianto produttivo A
Impianto produttivo B
Impianto produttivo C
Impianto produttivo D
Trasporto
Rete

CENTRI FUNZIONALI

Direzione generale
Direzione tecnica
Direzione amministrativa
Bollettazione
Direzione commerciale

CENTRI AUSILIARI

Laboratorio analisi
Magazzino materiali
Telecontrollo
Manutenzione rete
Manutenzione impianti elettrici

AZIENDA DI TPL

CENTRI PRODUTTIVI

Linea metropolitana A
Linea metropolitana B
Linea tranviaria AA
Linea tranviaria BB
Linea automezzi 1
Linea automezzi 2
Linea automezzi 3
Servizi a richiesta

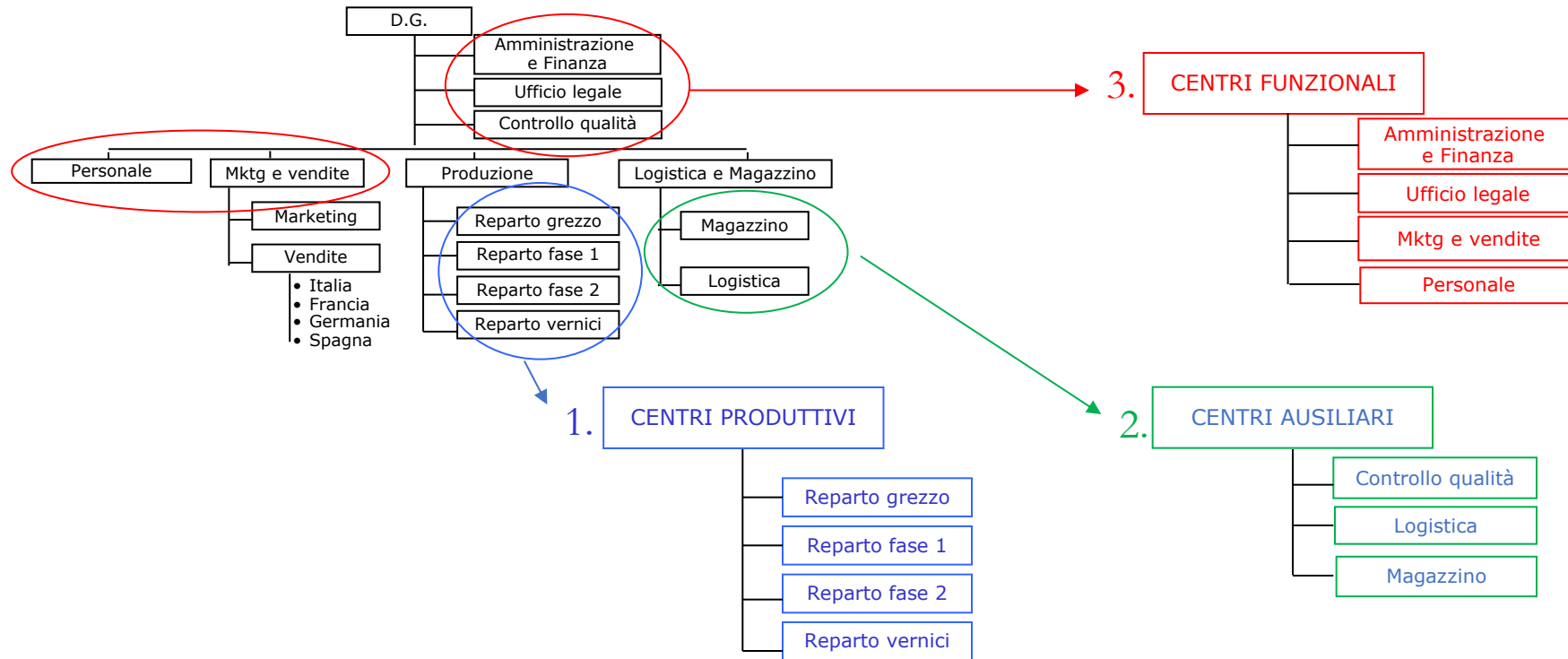
CENTRI FUNZIONALI

Direzione traffico
Direzione generale
Direzione amministrativa
Direzione commerciale

CENTRI AUSILIARI

Officine manutenzioni e riparazioni
Officina grandi lavori
Magazzino materiali

Un esempio di piano di centri di costo



- I centri produttivi riguardano solitamente la funzione produttiva
- Nella singola funzione aziendale (es. produzione oppure logistica e magazzino) possono esserci più centri di costo
- Un centro di costo non coincide necessariamente con un centro di responsabilità (es. il direttore di produzione è responsabile di tutti i reparti)
- Un centro di costo può coincidere con un organo di staff
- Alcuni reparti possono non essere significativi (es. uffici vendite estero)

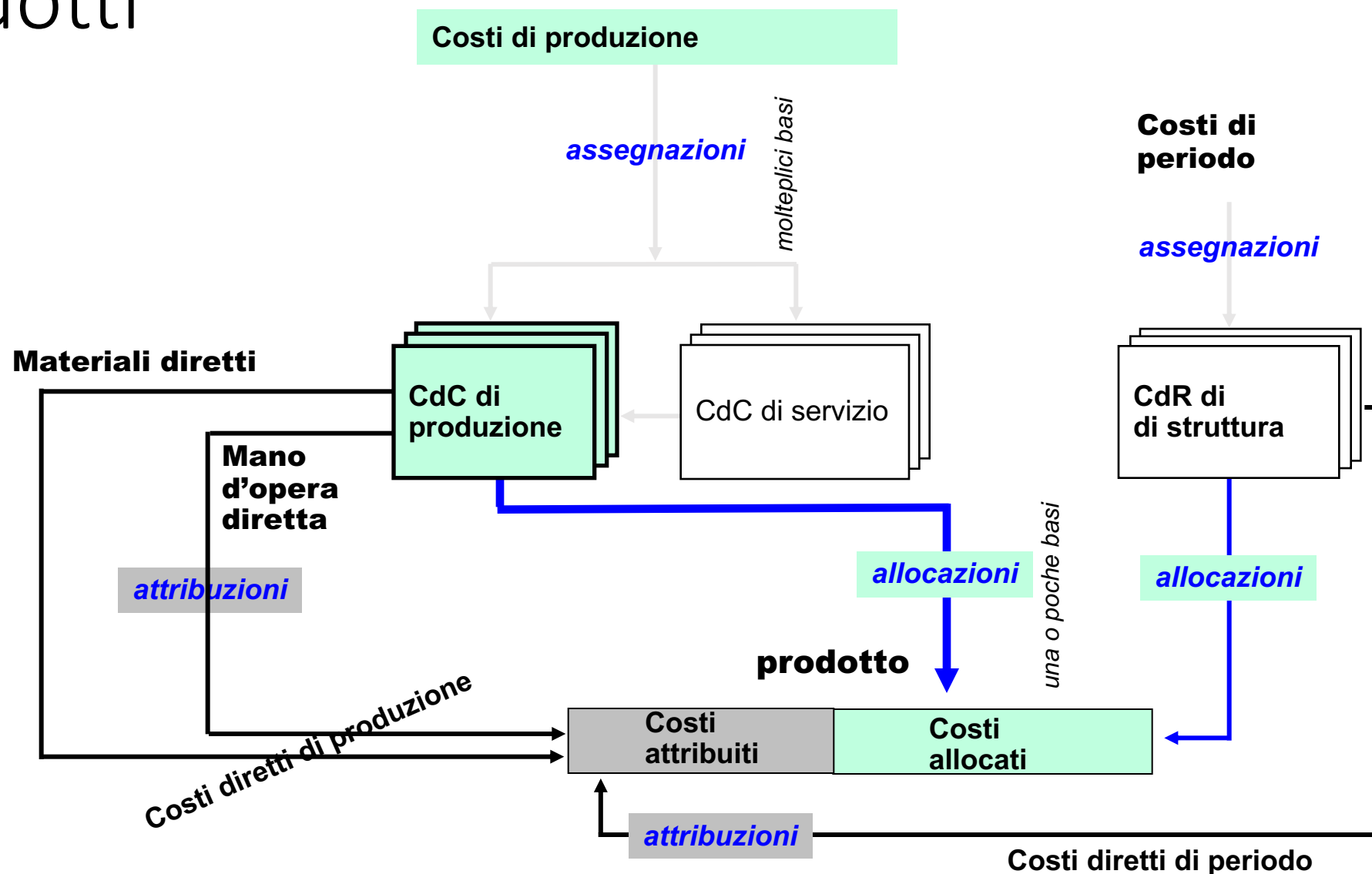
2) LOCALIZZAZIONE DEI COSTI

Consiste nell'individuare un **parametro di localizzazione** per l'attribuzione dei costi indiretti rispetto al prodotto, i quali possono essere a loro volta diretti o indiretti rispetto a determinati centri di costo.

3) CHIUSURA DEI CdC INTERMEDI

Consiste nel “**ribaltamento**” dei costi sostenuti dai centri intermedi o ausiliari (di servizio) sui centri di costo finali, sulla base di criteri/tecniche di allocazione che utilizzano *basi di riparto*

4) Processo di assegnazione dei costi ai prodotti



La Contabilità per Centri di Costo in una Azienda Ospedaliera

L'introduzione della contabilità per centri di costo nelle aziende ospedaliere può esser studiata, attraverso l'esame delle **FASI** in cui la stessa può essere idealmente scomposta; vediamo:

- A. individuazione dei possibili centri di costo in cui suddividere l'ospedale;
- B. imputazione dei costi a reparti o servizi che con la loro attività ne hanno determinato il sostenimento;
- C. ribaltamento dei costi dei centri ausiliari e funzionali sui centri produttivi;
- D. definizione di uno o più modelli di conto economico idonei a rappresentare il risultato di periodo che deriva dalla contrapposizione dei costi e dei ricavi riferibili ai reparti ed ai servizi dell'ospedale.

FASE A: individuazione Centri di costo

I CENTRI DI COSTO SONO DEI “CONTENITORI” DI COSTO, NORMALMENTE COINCIDENTI CON UNITA’ ORGANIZZATIVE DELLA STRUTTURA AZIENDALE.

sono definiti allo scopo di minimizzare i costi sostenuti per realizzare l'attività produttiva che si svolge al proprio interno. Misurano il grado di efficienza in relazione agli scostamenti tra costi assunti a base dei programmi di attività e quelli effettivi”.

gli vengono attribuite le spese in essi sostenuti, in modo tale da poter calcolare, sommandole, il costo di funzionamento del centro stesso”.

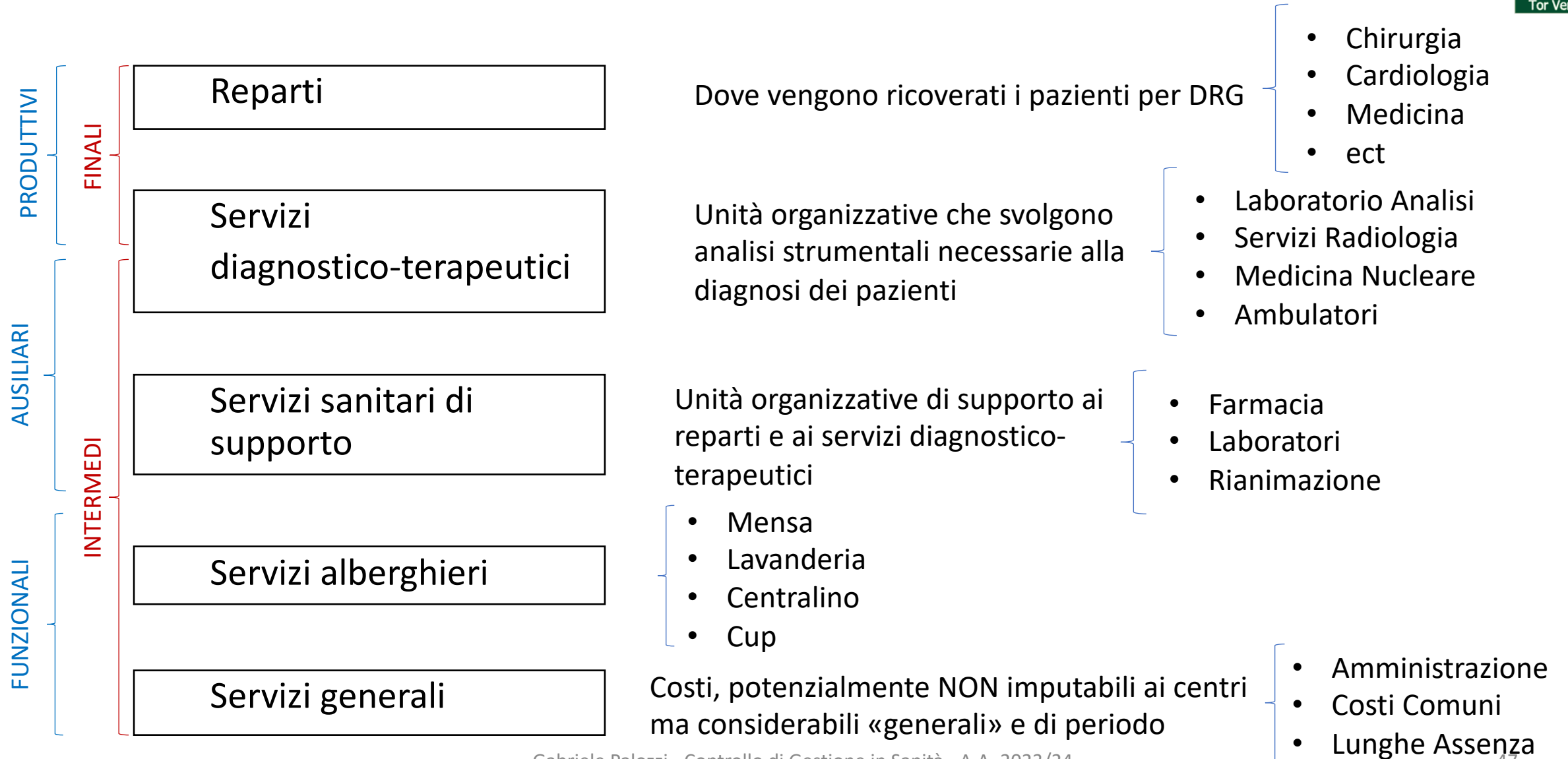
La dottrina aziendale individua tre tipologie di centri di costo, ossia quelli produttivi, ausiliari e funzionali, secondo il *criterio funzionale*;

Tale classificazione può essere convenientemente adattata all'analisi dei costi nelle aziende ospedaliere, per le quali è utile l'individuazione delle seguenti tipologie di centri di costo:

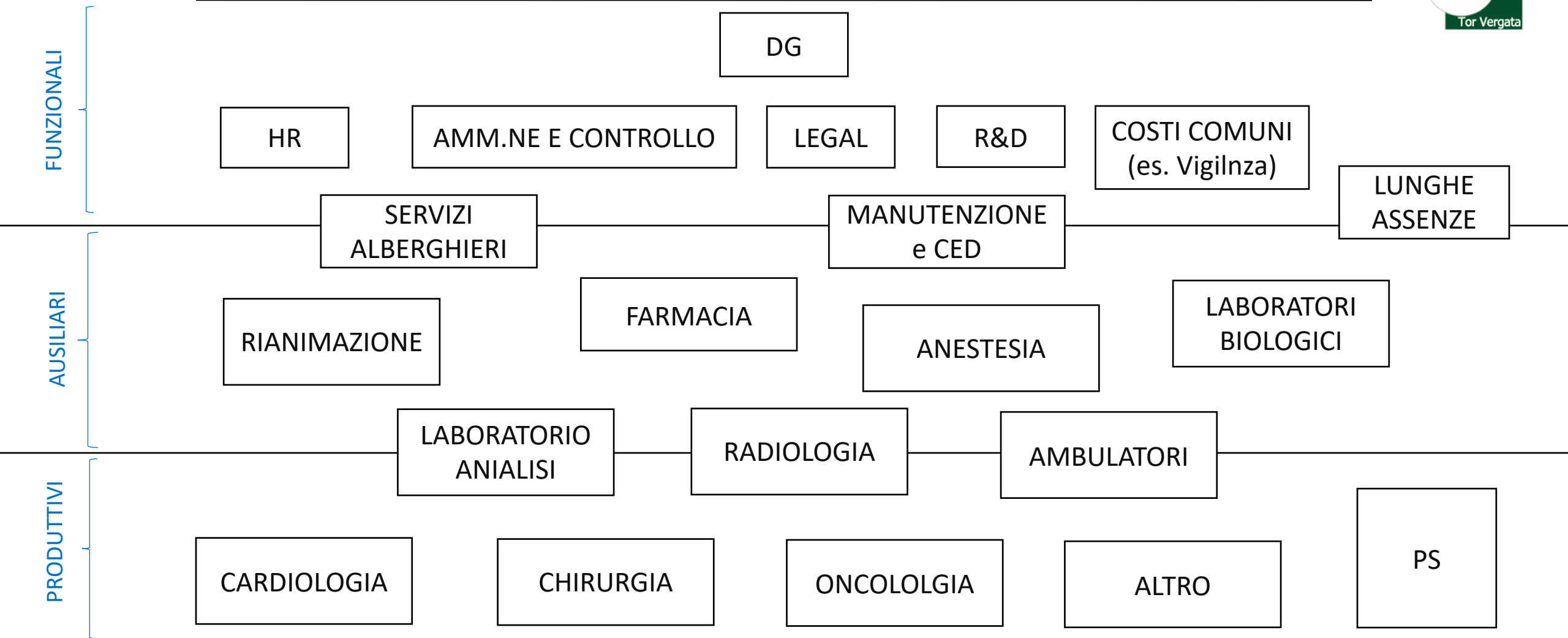
- reparti *;
- servizi diagnostico-terapeutici *;
- servizi sanitari di supporto;
- servizi alberghieri;
- servizi generali.

* Che possono anche essere considerati come centri di ricavo.

FASE A: individuazione Centri di costo



FASE A: ESEMPIO

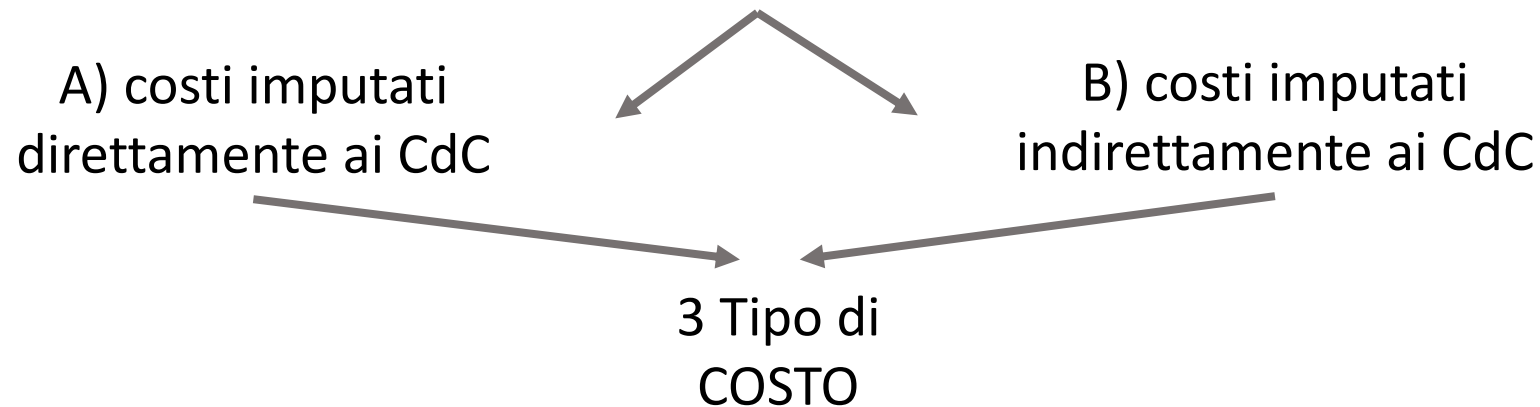


MERCATO ASSISTENZA SANITARIA

FASE B: Imputazione dei costi ai reparti e servizi

Premessa:

Alcune risorse potrebbero essere state assorbite da più centri



1. Fattori legati ESCLUSIVAMENTE ad un centro - PERSONALE DI REPARTO
2. Fattori di produzione legati a più centri, ma misurabili oggettivamente «a consumo» - PULIZIE
3. Fattori di produzione utilizzati da più CdC, ma non ripartibili oggettivamente - VIGILANZA

Uso CdC Fittizi

FASE B: Imputazione dei costi ai reparti e servizi

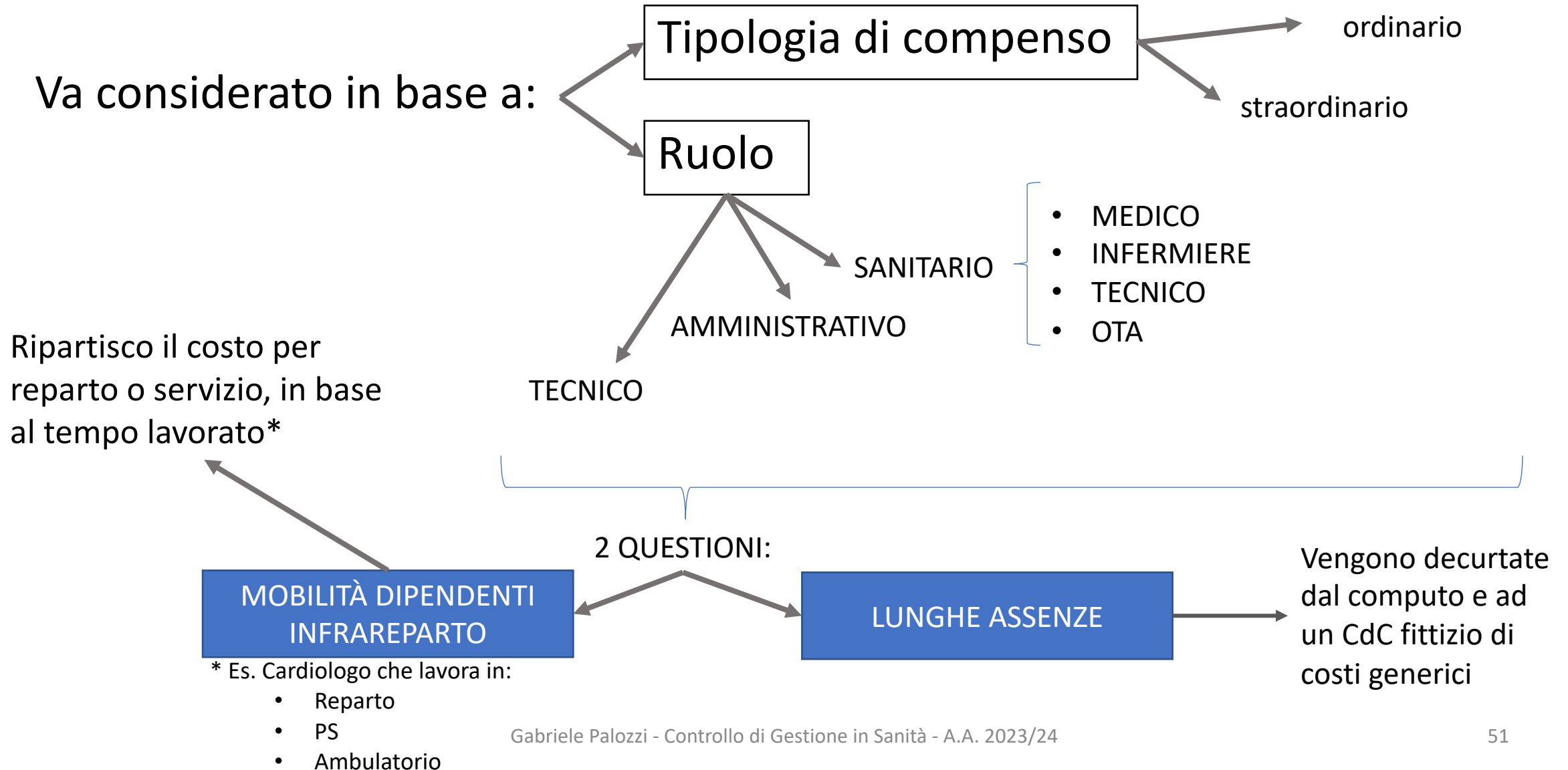
È la parte saliente del lavoro per l'Accountant, attraverso cui vengono attribuiti ai diversi centri di costo (finali, intermedi o ausiliari) i costi direttamente o indirettamente attribuibili.

Tra le voci di costo più tipiche in una struttura ospedaliera troviamo:

1. personale;
2. ammortamenti;
3. materiale sanitario;
4. materiale non sanitario;
5. Manutenzioni e servizi CED;
6. utenze;
7. consulenze.

N.B. nell'attribuzione ai centri dei costi indiretti è sempre cruciale la scelta di un **Cost Driver**, ai fini del calcolo del CAP, esattamente come accade nel ribaltamento dei costi.

FASE B: imputazione costo PERSONALE (1)



FASE B: imputazione costo AMMORTAMENTI (2)

Dipende dai BENI IMMOBILIZZATI TANGIBILI/INTANGIBILI, dunque si considerano:

A. Inventario dei beni disponibili

B. Costo da ammortizzare

C. Durata del periodo di ammortamento → Considero la VITA UTILE
PREVEDIBILE e non la VITA FISCALE

D. Metodo di ammortamento → Matematico per VITA UTILE
→ In base al NUMERO di PRESTAZIONI

FASE B: imputazione costo

MATERIALE SANITARIO e MATERIALE NON SANITARIO (3 e 4)

Tutti i fattori consumati per il percorso diagnostico/terapeutico, il ricovero con e senza prestazione chirurgica

CONSUMABILI

PROTESICA

ANESTESIA e
MEZZI di CONTRASTO

REAGENTI CHIMICI
ANALISI

CONSUMI =

+ Acquisiti

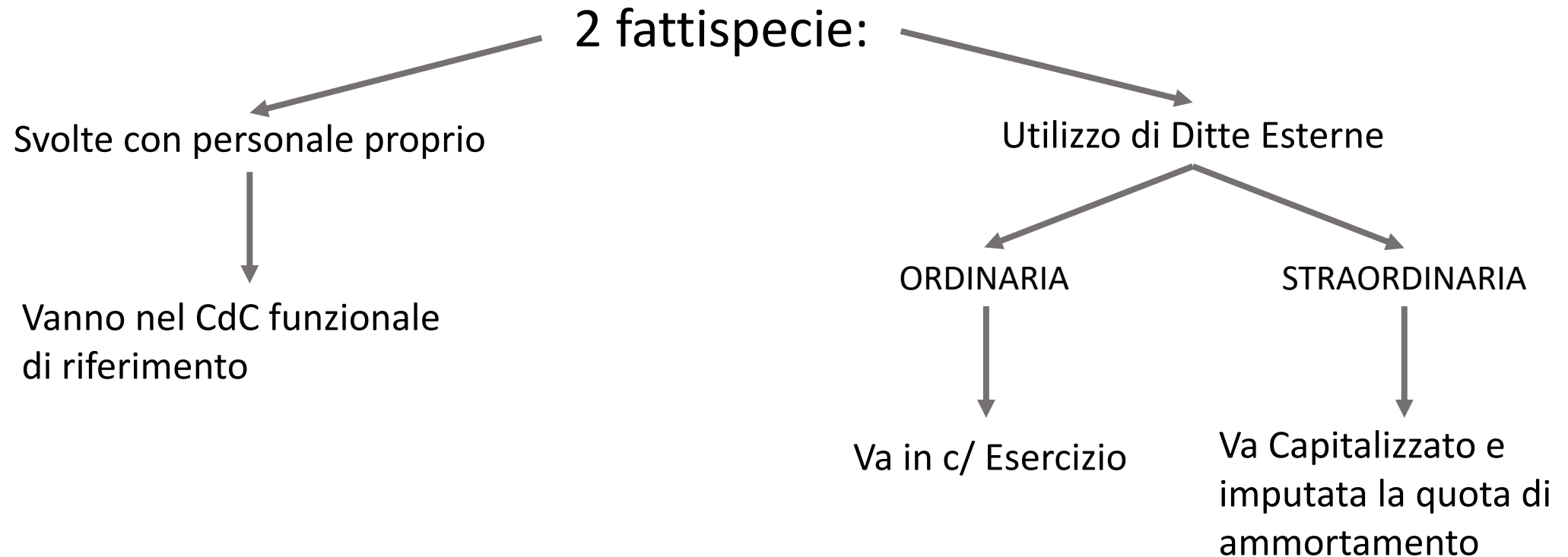
+ Rimanenze Iniziali

- Rimanenze Finali

Tutti i fattori accessori consumati dal paziente nel proprio rapporto con la struttura sanitaria


- Alimentari
- Guardaroba
- Lavanderia
- Cancelleria

FASE B: imputazione costo MANUTENZIONE E SERVIZI CED (5)

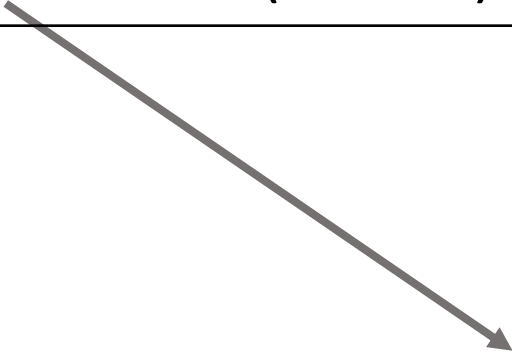


NB. Se si individua un parametro oggettivo di riferimento è meglio imputare i costi per Manutenzione e Servizio
Elaborazione Dati ai centri di competenza.

FASE B: imputazione costo UTENZE e CONSULENZE (6 e 7)

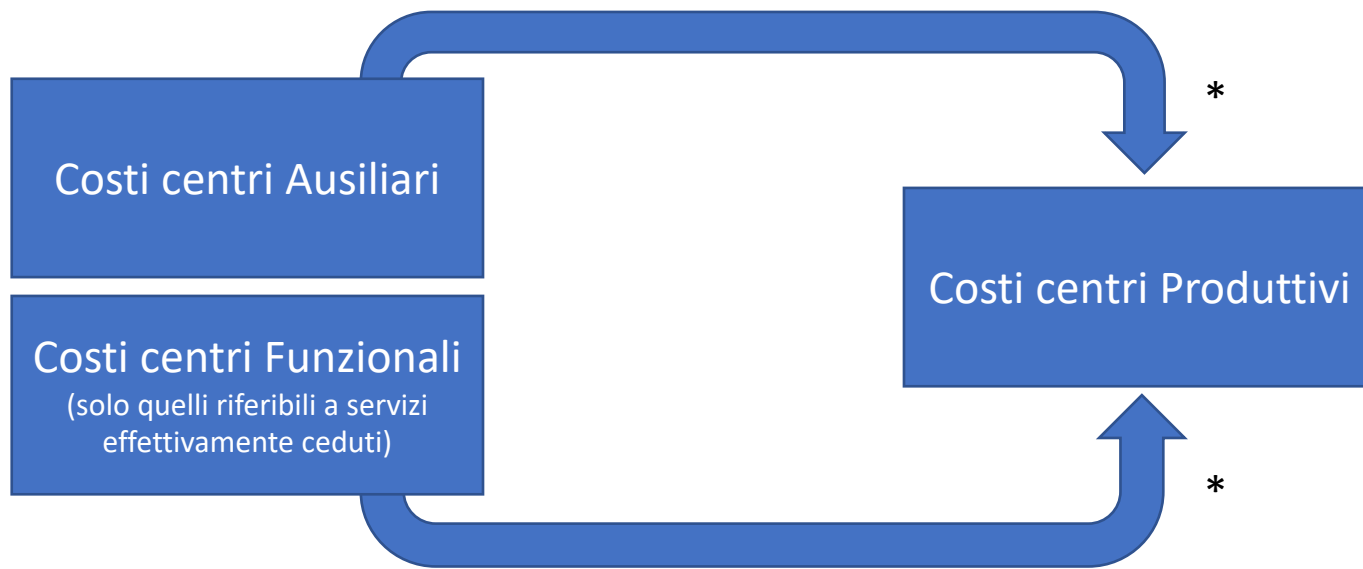


Se possibile imputarli ai centri
attraverso l'utilizzo di
CONTATORI INTERNI



Se possibile imputarli ai centri
contabilizzando gli interventi
per Unità che ne ha usufruito

FASE C: ribaltamento dei costi dai centri **NON** produttivi ai centri **produttivi**



*3 tipi di ribaltamento:

1. PARALLELO (diretto)
2. **SEQUENZIALE**** (a cascata)
3. INCROCIATO (reciproco)

NB. Il ribaltamento dei costi avviene:

- In base al beneficio arrecato al centro finale da quelli non produttivi
- In proporzione all'attività svolta da ciascun centro/utente finale
- In base a prezzi interni di trasferimento

FASE C: Le tipologie di ribaltamento dei costi

PARALLELO: si tratta di una procedura molto semplice, attraverso cui i costi attribuiti ai centri ausiliari e funzionali vengono ribaltati sui centri produttivi in base a dati parametri senza considerare le interrelazioni esistenti tra centri di costo non produttivi.

N.B. Trascura l'ipotesi per cui possano esservi degli scambi di servizi tra differenti centri non produttivi.

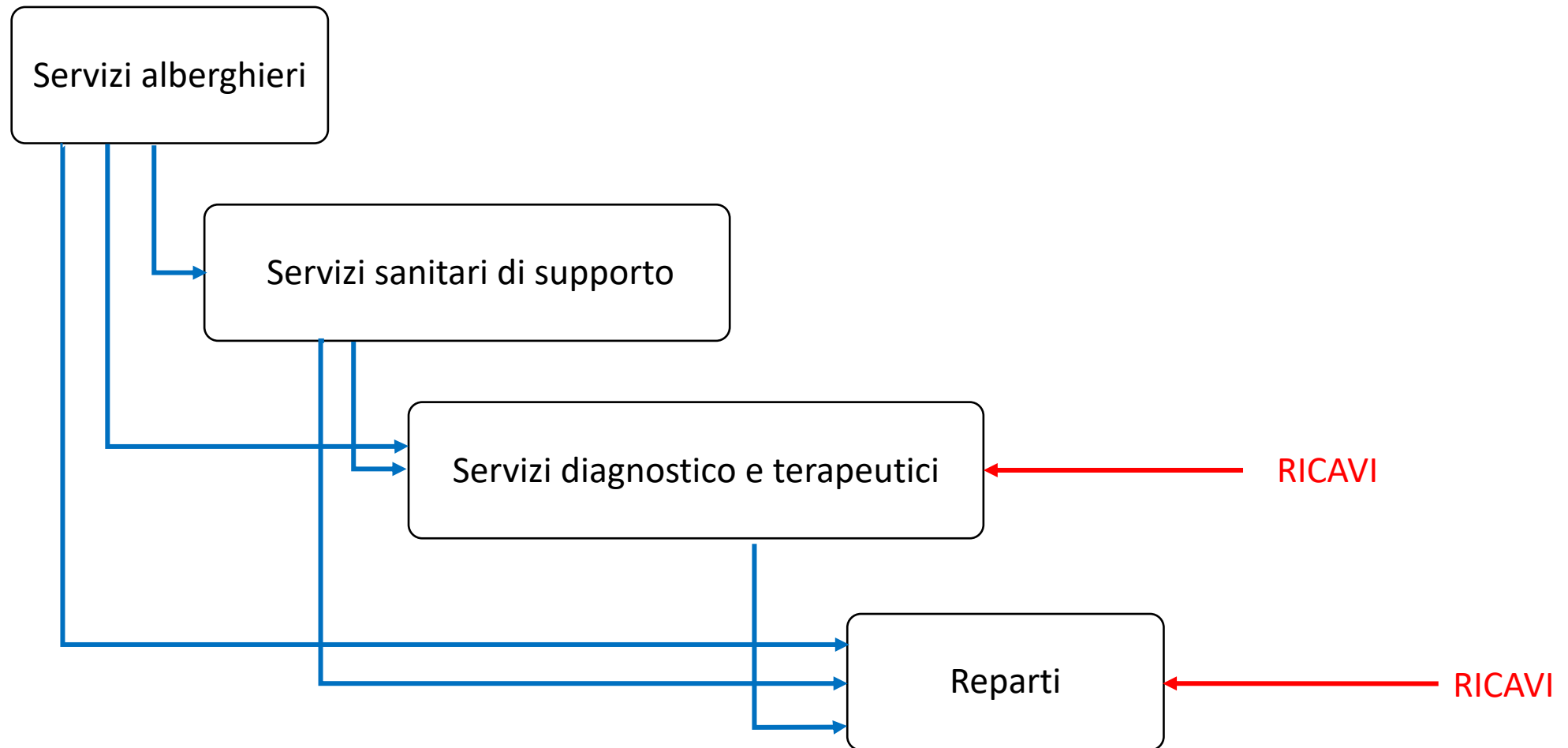
SEQUENZIALE: con tale metodologia si procede a ribaltare i costi dei centri non produttivi uno per uno, partendo da quello che fornisce più servizi agli altri e ne riceve, a sua volta, meno degli altri; procedendo, così, al ribaltamento dei costi dei diversi centri ausiliari e funzionali non soltanto sui centri produttivi, ma anche su altri centri funzionali e ausiliari beneficiari di prestazioni dei centri non produttivi.

N.B. Vengano trascurate le relazioni che vanno nel verso che si muove dai centri riceventi a quello oggetto di ribaltamento, il quale viene chiuso con tale operazione contabile.

INCROCIATO: in base a questo infatti viene impostato un sistema di equazioni con tante incognite quanti sono i centri di costo definiti in fase di impostazione del sistema di contabilità analitica.

N.B. Tale metodologia, seppur razionalmente corretta, appare spesso eccessivamente complessa e laboriosa, specie per quelle aziende, come quelle ospedaliere, in cui sono presenti una moltitudine di centri di costo.

Il ribaltamento **sequenziale** in un Azienda Ospedaliera



Il coefficiente di allocazione

Ricordiamo che, il coefficiente di allocazione di un qualsiasi costo indiretto (anche se aggregato a livello intermedio) si trova SEMPRE attraverso la seguente formula:

$$\text{COEFFICIENTE ALLOCAZIONE} = \frac{\text{Totale costo da allocare}}{\text{Totale Cost Driver}}$$

FASE C: Ribaltamento costi Servizi Generali

Procedere ad un ribaltamento,
attraverso parametri da definire



CRITERIO

PARAMETRO che esprima la capacità di
ciascun centro di costo di "coprire" le
spese generali

Ad esempio: RICAVI/MARGINI

ATT.NE:

1. Si farebbero gravare più costi sui centri
che hanno maggiori capacità reddituali
(senza alcun nesso causale)
2. Sui costi generali, il responsabile del
CdC non può intervenire



Trattare questi costi come
Costi di Periodo



In riferimento ad un Margine Obiettivo
(che serve per coprire le quote di costi generali)



+ RICAVI

- COSTI (escluse SPESE GENERALI)

= MARGINE OBIETTIVO

- SPESE GENERALI

= RISULTATO NETTO

FASE C: ribaltamento dei costi dei Servizi Alberghieri

I costi attribuiti originariamente a detti centri debbono essere ribaltati sui servizi di supporto, sui servizi diagnostico – terapeutici ed infine sui reparti, attraverso parametri (cost driver) che siano indicativi dell'effettivo consumo del servizio alberghiero fatto dagli altri centri di costo dell'ospedale.

Al riguardo, prendiamo in esempio solo quelli più significativi:

- a) Accettazione ed ufficio ticket;
- b) Lavanderia;
- c) Guardaroba;
- d) Cucina e mensa;
- e) Centrale termica ed elettrica;
- f) Pulizia;
- g) Centralino ed utenze telefoniche;
- h) Assistenza religiosa.

$$\text{COSTO DA ATTRIBUIRE AL CENTRO N} = \frac{\text{totale costo da attribuire}}{\text{totale cost driver}} * \text{cost driver centro N}$$

Alternativamente (soluzione Mechelli)

$$\text{COSTO DA ATTRIBUIRE AL CENTRO N} = (\text{cost driver centro N} / \text{totale cost driver}) * \text{totale costo da attribuire}$$

Esempio di servizi e relativi cost driver

CENTRO DI COSTO	PARAMETRO PER IL RIBALTAMENTO	SERVIZI UTENTI
ACCETTAZIONE	N° DI RICOVERATI	REPARTI
UFFICIO TICKET	N° DI PRESTAZIONI AMBULATORIALI	REPARTI E SERVIZI DIAGNOSTICO-TERAPAUTICI
LAVANDERIA	N° GIORNATE DI DEGENZA	REPARTI
GUARDAROBA	N° GIORNATE DI DEGENZA	REPARTI
CUCINA E MENSA	N° GIORNATE DI DEGENZA	REPARTI
CENTRALE TERMICA ED ELETTRICA	N° METRI QUADRI	TUTTI I REPARTI E SERVIZI
PULIZIA	N° METRI QUADRI	TUTTI I REPARTI E SERVIZI
CENTRALINO ED UTENZE TELEFONICHE	N° SCATTI	TUTTI I REPARTI E SERVIZI
ASSISTENZA RELIGIOSA	N° GIORNATE DI DEGENZA + N° DI GIORNATE DI PRESENZA DEI DIPENDENTI	TUTTI I REPARTI E SERVIZI

*si noti come i parametri di ribaltamento in tabella, possano essere in alcuni casi idealmente collegati ad attività che generano l'assorbimento dei costi.

FASE C: Ribaltamento dei costi dei servizi sanitari di supporto (b)

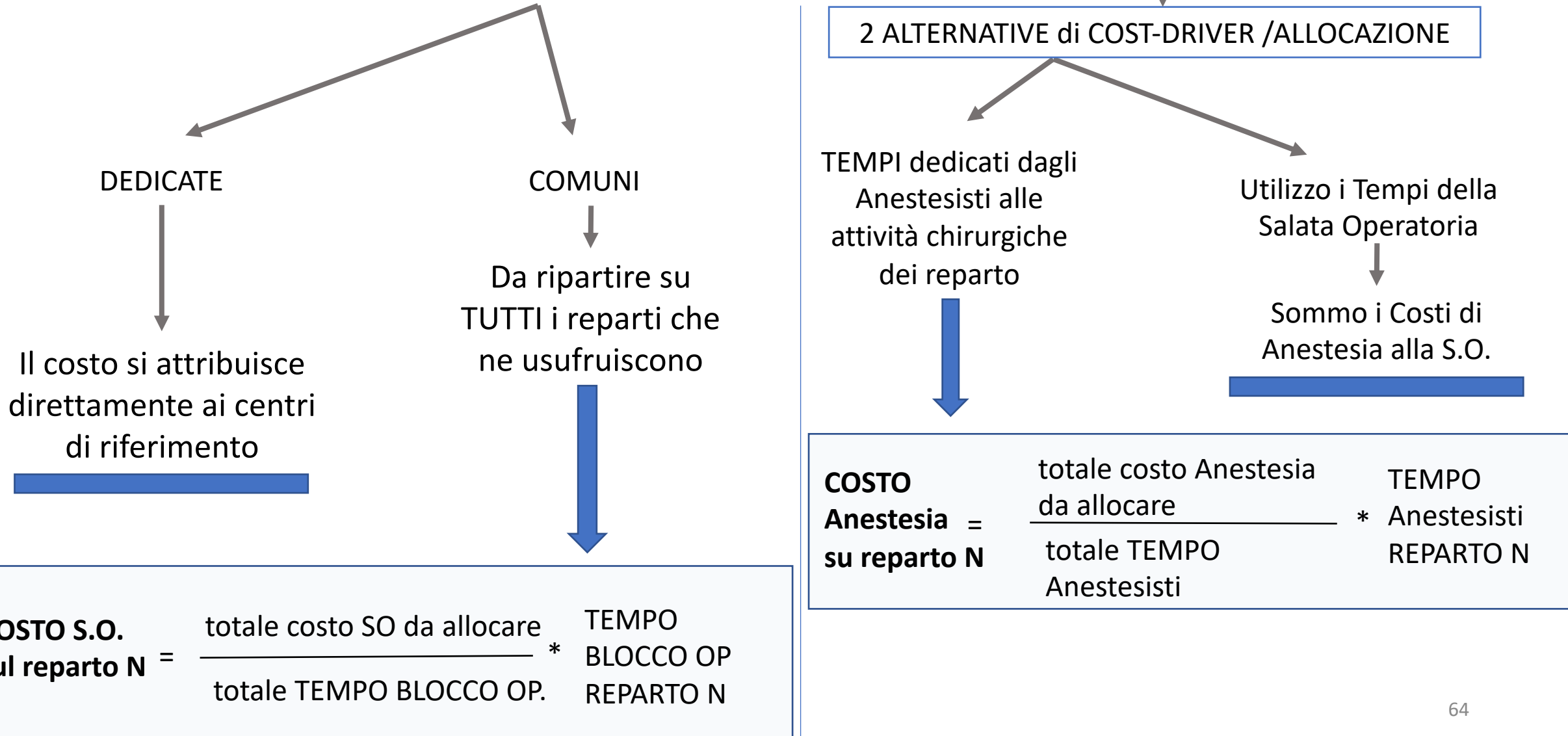
Passiamo ora ad occuparci dei costi imputati ai servizi sanitari di supporto, ossia quei servizi che offrono prestazioni che supportano, appunto, l'attività dei servizi diagnostico-terapeutici e dei reparti:

1. Sale operatorie;
2. Anestesia;
3. Rianimazione;
4. Farmacia;
5. Poliambulatorio.

CENTRO DI COSTO	PARAMETRO DI RIBALTAMENTO	SERVIZI UTENTI
SALE OPERATORIE	N° DI ORE	REPARTI
ANESTESIA	N° DI ORE	SALE OPERATORIE
RIANIMAZIONE	N° GIORNATE DI RIANIMAZIONE	REPARTI
FARMACIA	N° DI ORDINI	REPARTI E SERVIZI DIAGNOSTICO-TERAPEUTICI
POLIAMBULATORIO	PERSONALE INFERMIERISTICO PESATO	REPARTI E SERVIZI DIAGNOSTICO-TERAPEUTICI

Come si può notare in tabella, essendo sempre valida la formula vista in precedenza, anche in tal caso è cruciale la scelta del **cost driver** per l'attribuzione e il ribaltamento dei costi in oggetto.

FASE C: Ribaltamento dei costi dei servizi sanitari di supporto: Sale operatorie e Anestesia



FASE C: Ribaltamento dei costi dei servizi sanitari di supporto: Farmacia, Rianimazione e Poliambulatorio

Svolge attività vs reparti e servizi
diagnostico-terapeutici

Spesso viene ribaltato in base al VALORE
della MERCE che le unità richiedono.

ATTENZIONE

- Va tenuto fuori dal presente conteggio il
valore del materiale sanitario già
attribuito;
- I costi gestionali della farmacia vanno
attribuiti in base al **N° di ordini gestiti**

$$\text{COSTO Farmacia su reparto N} = \frac{\text{totale costo Farmacia da allocare}}{\text{totale N° Ordini gestiti}} * \text{N° Ordini REPARTO N}$$

Cost driver:
GIORNATE DI DEGENZA

$$\text{COSTO Rianim su reparto N} = \frac{\text{totale costo Rianimazione da allocare}}{\text{totale GG. DEGENZA RIAN.}} * \text{N° GG. DEG. RIANIM REP. N}$$

Spazi ad uso dei reparti per attività
ambulatoriale ospedaliera ed intra-moenia

Cost driver:
TEMPI di UTILIZZO

Ad es. misurati attraverso
le ore di lavoro degli
infermieri

$$\text{COSTO POLIAMB. su reparto N} = \frac{\text{totale costo Poliambulatorio da allocare}}{\text{totale ore infermieri in Poliambulatorio}} * \text{N° ore INF. in POLIM. REPARTO N}$$

FASE C: Ribaltamento dei costi dei servizi diagnostico-terapeutici

Si tratta di centri molto particolari in quanto:

1. svolgono contemporaneamente **un'attività di supporto per i reparti**
2. sono loro stessi **centri finali di ricavo**, dato che una buona parte della loro attività è rivolta verso l'esterno, ed i non ricoverati.

2 tipi di **problemi**:

- a) quanta parte dei costi di questi servizi vada ribaltata sui centri di costo finali in senso stretto, cioè sui reparti;
- b) una volta risolto il primo problema, come ripartire tra i vari reparti il costo che si è deciso di ribaltare.



N.B. Non può essere la la mera somma delle prestazioni effettuate

Ad es. RADIOLOGIA
eroga: **TAC, RMN, RX**

NON POSSO
CONSIDERARE DELLO
STESSO "PESO»

Consideriamo:

- a) laboratorio analisi;
- b) radiologia;
- c) medicina nucleare;
- d) laboratorio dialisi;
- e) servizio di cardiologia;
- f) gastroenterologia;
- g) dermatologia;
- h) fisioterapia.

Ribaltamento dei costi dei servizi diagnostico-terapeutici.

Occorre quantificare quale sia il valore dell'attività sanitaria ambulatoriale interna rispetto a quella esterna.

Necessità di valorizzare le singole prestazioni rese dal servizio, allo scopo di definire sia quale sia il costo da ribaltare effettivamente, sia la sua ripartizione tra i vari reparti.

Una soluzione è quella di “PONDERARE”, attraverso un “sistema dei pesi”, le prestazioni*;

In tal modo le prestazioni rese dai servizi diagnostico – terapeutici vengono espresse in termini di quantità e qualità, ed in tal senso pesate.

* L'idea del sistema è quella di determinare dei pesi da associare a ciascuna prestazione del servizio diagnostico – terapeutico; pesi, che saranno definiti in modo tale da misurare in che rapporto tra loro sono le diverse prestazioni quanto a consumo di risorse.

PROCEDIMENTO:

- Definire il peso di ogni prestazione
- Determinare il peso complessivo delle prestazioni erogate dal Serv. DT ($\sum (\text{peso prest. 1} * \text{n. prest 1}) + (\text{peso prest. 2} * \text{n. prest 2}) + \text{ecc ecc....}$)
- Determinare il costo per unità di peso (costo complessivo Serv. DT/peso complessivo)
- Determinare il Costo per ogni Reparto (costo compl Serv DT /peso tot * pesi per reparto)
- Determinare costo per Serv. Esterni (costo complessivo del Serv. DT – Costi ribaltati)

Ribaltamento dei costi dei servizi diagnostico-terapeutici. IN FORMULE

$$\text{COSTO PER UNITÀ di PESO} = \frac{\text{Costo complessivo Serv DT}}{\text{Totale Peso prestazioni}}$$

$$\text{COSTO MEDIO PRESTAZIONE} = \text{Peso della prestazione} * \text{Costo per UNITÀ di peso}$$

$$\text{COSTO COMPLESSIVO PRESTAZIONE} = \text{Costo Medio prestazione} * \text{N. Prestazioni}$$

$$\text{COSTO PER REPARTO N} = \text{Costo per UNITÀ di peso} * \text{Totale Peso prestazioni al Reparto N}$$

$$\text{COSTO ESTERNO} = \text{COSTO COMPLESSIVO} - \text{Costi allocati ai reparti}$$

TARIFFA

PREZZO INTERNO DI TRASFERIMENTO

FASE D: La rappresentazione economica del risultato dei reparti (centri finali) di una azienda ospedaliera

Al riguardo va rilevato che non esiste un unico modello di conto economico valido in senso assoluto; la scelta dipende dalle finalità conoscitive che s'intendono perseguire con la contabilità dei costi; tra i diversi modelli, 3 sono quelli più opportuni da esaminare:

1) STRUTTURA DI CONTO ECONOMICO A VALORE AGGIUNTO:

Conto economico reparto XX

Importi

DRG per degenza ordinaria

DRG per day-hospital

Prestazioni ambulatoriali

Totale Valore della Produzione

(Consumi materiale sanitario)

(Consumi materiale non sanitario)

(Costi per servizi)

Valore aggiunto

(Costo del personale)

Margine operativo lordo

(Ammortamenti)

Margine operativo netto

.....

Quote spese generali

Risultato netto

FASE D: La rappresentazione economica del risultato

2) STRUTTURA DI CONTO ECONOMICO A COSTI FISSI E VARIABILI:

Conto economico servizio XX

Importi

DRG per degenza ordinaria	.....		+10
DRG per day-hospital	.....	
Prestazioni ambulatoriali	.....	100	110

Totale ricavi

- Costi variabili

(Consumi materiale sanitario)	.....	
(Consumi materiale non sanitario)	.....	30	33
(Costo del personale)			
(Costi per servizi)			

Margine lordo di contribuzione 70 77

- Costi fissi specifici del reparto

(Ammortamenti)			
(Costo del personale)		35	35
(Costi per servizi)	.....	

Margine netto di contribuzione

Quota spese generali		35	42
----------------------	--	----	----

Risultato netto

$$\text{GLO} = \text{MC} / \text{Ro}$$

$$= 2$$

20%

FASE D: La rappresentazione economica del risultato

STRUTTURA DI CONTO ECONOMICO A COSTI IMPUTATI E RIBALTATI:

Conto economico servizio XX

Importi

DRG per degenza ordinaria

DRG per day-hospital

Prestazioni ambulatoriali

Totale ricavi

- Consumi imputati

(Consumi materiale sanitario)

(Consumi materiale non sanitario)

(Costo del personale)

(Ammortamenti)

Fase B

Margine di reparto prima dei costi ribaltati

- Costi ribaltati sul reparto

(Servizi alberghieri)

(Servizi sanitari di supporto)

(Servizi diagnostici)

Fase C

Margine netto di contribuzione

Quota spese generali

Risultato netto

ESEMPI

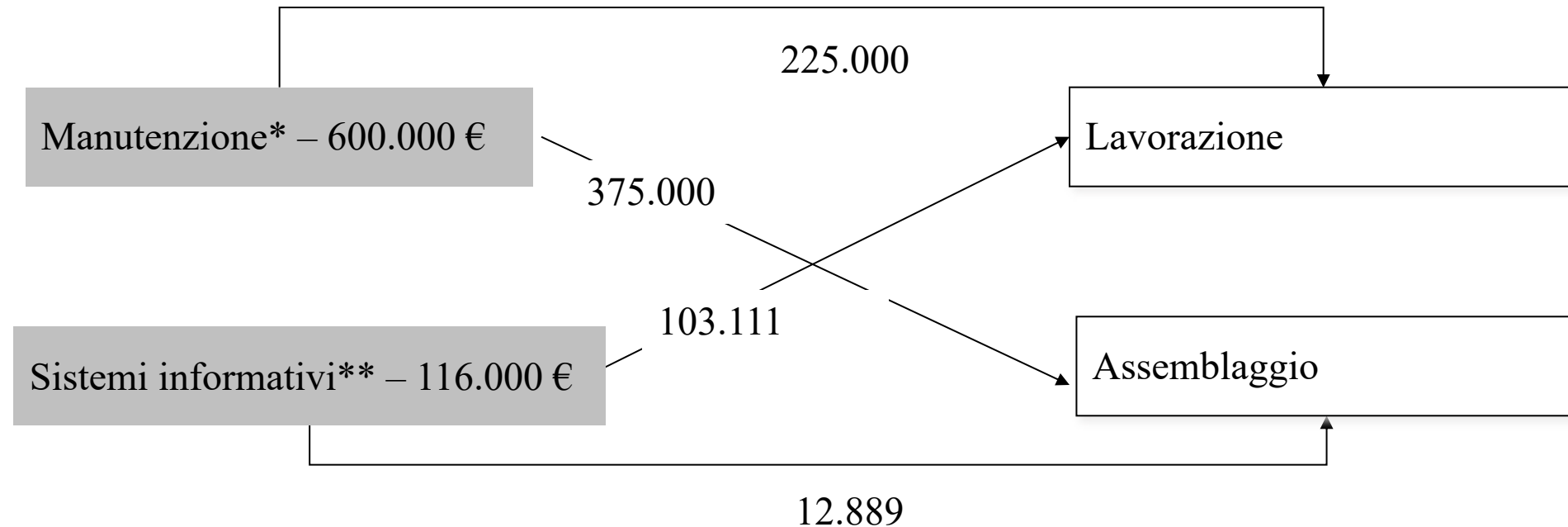
Il ribaltamento dei costi

	Unità di supporto		Unità operative		Totale
	M	SI	L	A	
Spese di produzione programmate prima dell'allocazione tra le unità - €	600.000	116.000	400.000	200.000	1.316.000
Servizi forniti dalla manutenzione					
ore manodopera programmata	-	1.600	2.400	4.000	8.000
percentuale	-	20%	30%	50%	100%
Dai sistemi informativi					
ore computer programmate	200	-	1.600	200	2.000
percentuale	10%	-	80%	10%	100%

FASE B

Il ribaltamento dei costi

Metodo diretto di ribaltamento



$$*CA = 600.000 \text{ €} \div 6.400h = 93,75\text{€/h}$$

$$L = 93,75\text{€/h} * 2.400 h = 225.000 \text{ €} \quad A = 93,75\text{€/h} * 4.000 h = 375.000 \text{ €}$$

$$**CA = 116.000 \text{ €} \div 1.800h = 64,44\text{€/h}$$

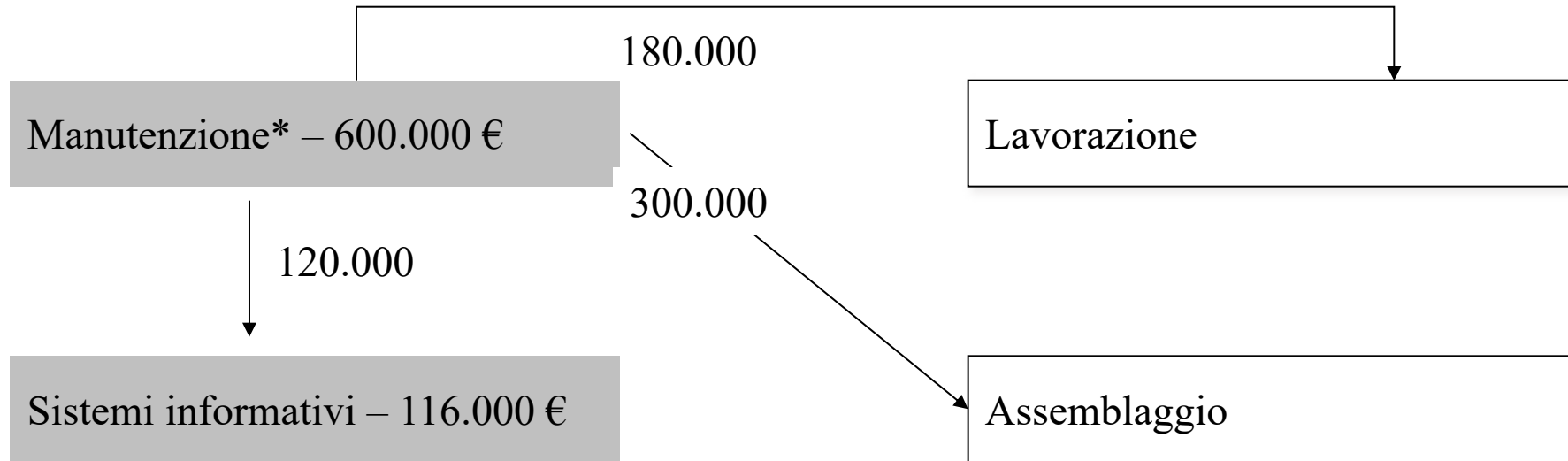
$$L = 64,44\text{€/h} * 1.600 h = 103.111 \text{ €} \quad A = 64,44\text{€/h} * 200 h = 12.889 \text{ €}$$

Il ribaltamento dei costi: effetto ribaltamento diretto

	Unità di supporto		Unità operative		Totale
	M	SI	L	A	
Spese di produzione programmate prima dell'allocazione tra le unità - €	600.000	116.000	400.000	200.000	1.316.000
Allocazione manutenzione	-600.000		225.000	375.000	
	0				
Allocazione sistemi informativi		-116.000	103.111	12.889	
		0			
Totale dei costi generali di produzione programmati delle unità operative			728.111	587.889	1.316.000

Il ribaltamento dei costi

Metodo di ribaltamento a cascata - Step 1



$$*CA = 600.000 \text{ €} \div 8.000h = 75\text{€/h}$$

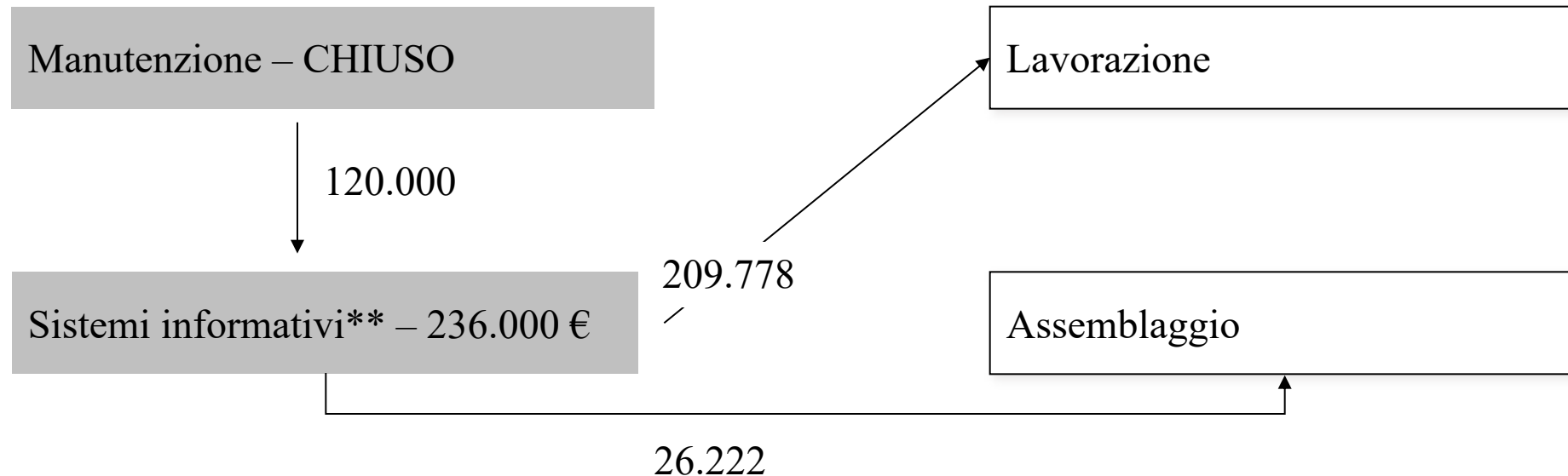
$$SI = 75\text{€/h} * 1.600 h = 120.000\text{€}$$

$$L = 75\text{€/h} * 2.400 h = 180.000\text{€}$$

$$A = 75\text{€/h} * 4.000 h = 300.000\text{€}$$

Il ribaltamento dei costi

Metodo di ribaltamento a cascata - Step 2



$$CA = 236.000 \text{ €} \div 1.800 = 131,111 \text{ €/h}$$

$$L = 131,111 \text{ €/h} \times 1.600 \text{ h} = 209.778 \text{ €}$$

$$A = 131,111 \text{ €/h} \times 200 \text{ h} = 26.222 \text{ €}$$

Il ribaltamento dei costi: effetto ribaltamento a cascata

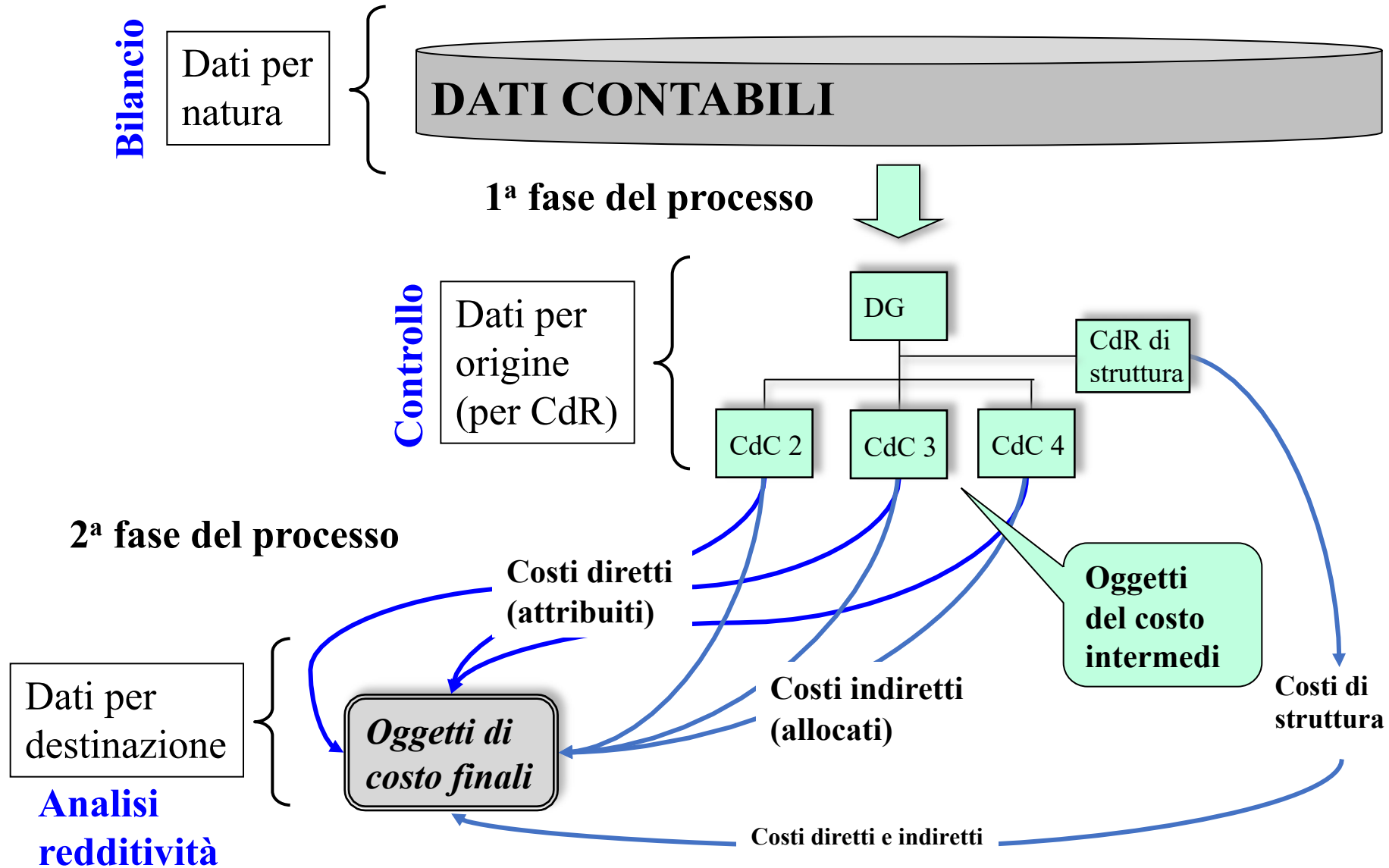
	Unità di supporto		Unità operative		Totale
	M	SI	L	A	
Spese di produzione programmate prima dell'allocazione tra le unità - €	600.000	116.000	400.000	200.000	1.316.000
Allocazione manutenzione	-600.000	120.000	180.000	300.000	
	0	236.000			
Allocazione sistemi informativi		-236.000	209.778	26.222	
		0			
Totale dei costi generali di produzione programmati delle unità operative			789.778	526.222	1.316.000

Il ribaltamento dei costi

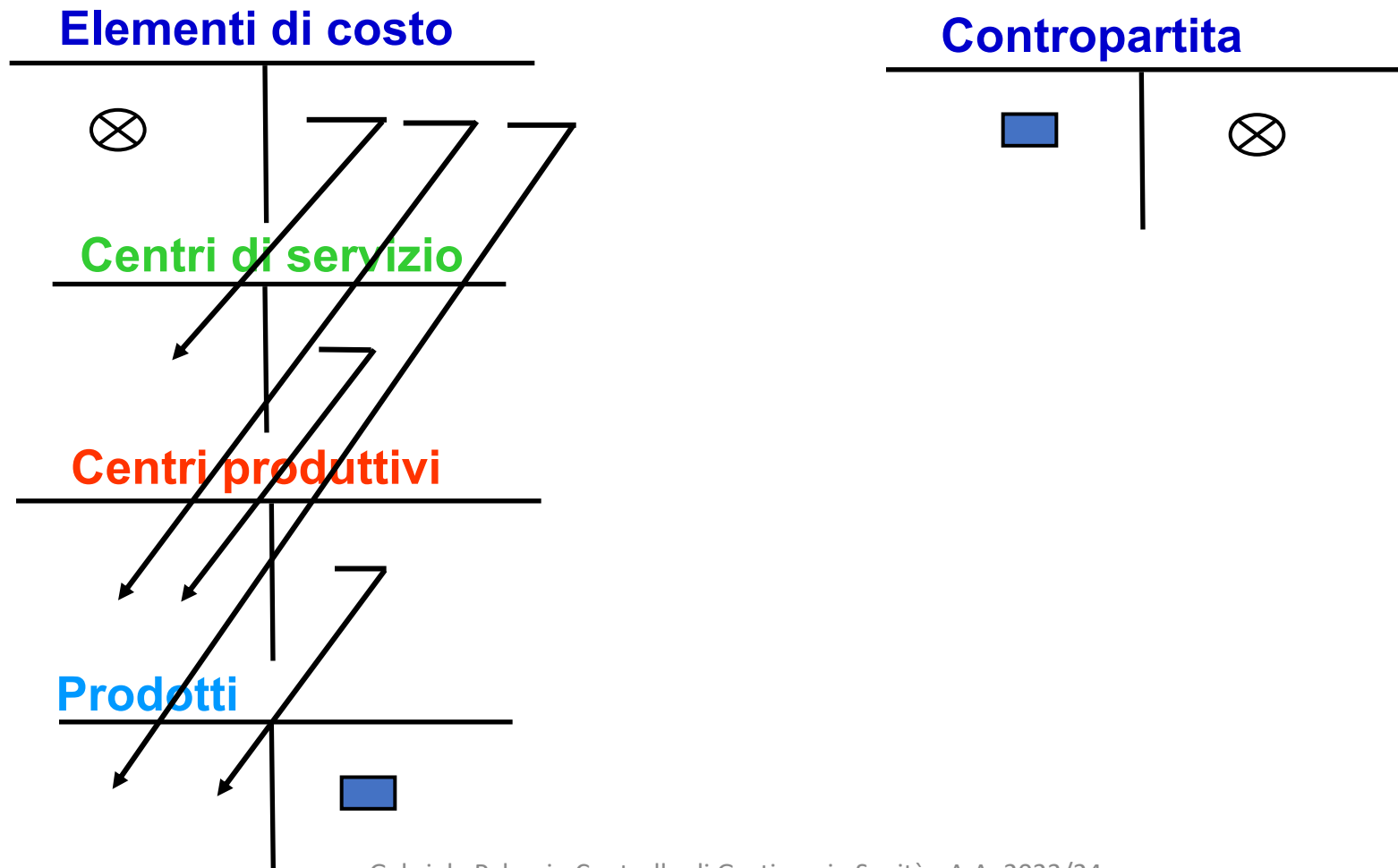
CONFRONTO

Metodo di allocazione dei costi alle unità di supporto	Costi totali dopo l'allocazione di tutti i costi delle unità di supporto	
	L	A
Diretto	728.111	587.889
A cascata	789.778	526.222

Il processo in due fasi di determinazione dei costi



La contabilità per centri di costo: uno schema logico



Bibliografia

- Mechelli Alessandro. *Processo di aziendalizzazione e analisi dei costi nelle aziende ospedaliere: un'interpretazione economico-aziendale della riforma del sistema ospedaliero*. Cedam, 2000. Capitolo 4.