

UN APPROCCIO INTEGRATO AL SISTEMA  
DELLA COMUNICAZIONE DELLE PERFORMANCE SANITARIE



Fabio Sereni

# Un approccio integrato al sistema della comunicazione delle performance sanitarie

Stimoli a revisioni contabili nell'ottica  
della devolution sanitaria



ISBN: 978-88-324-6261-6

© 2007 Il Sole 24 ORE S.p.A.

Sede legale e amministrazione: via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano

Redazione: via Patecchio, 2 - 20141 Milano

Per informazioni: Servizio Clienti: tel. 3022.5680 (prefisso 02 oppure 06)  
fax 3022.5400 (prefisso 02 oppure 06)  
e-mail: [servizioclienti.libri@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.libri@ilsole24ore.com)

Fotocomposizione: Jo Type di Nisticò Francesco & C. snc,  
via Figino, 1/A - 20016 Pero (Milano)

Stampa: Mediascan S.r.l., via Mecenate, 76 - 20138 Milano

Il Sole 24 ORE S.p.A.

Prima edizione: aprile 2007

---

Tutti i diritti sono riservati.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana n. 108, Milano 20122, e-mail [segreteria@aidro.org](mailto:segreteria@aidro.org) e sito *web* [www.aidro.org](http://www.aidro.org)

---

# INDICE

Premessa.....	pag. VII
Introduzione .....	» IX
<b>Capitolo 1 – Aspetti evolutivi e particolarità distintive della governance sanitaria.....</b>	» 1
1.1 L’evoluzione delle competenze e delle funzioni in materia sanitaria.....	» 1
1.2 L’integrazione tra informativa obbligatoria contabile e informativa discrezionale extracontabile a supporto della nuova cultura aziendale del management sanitario .....	» 7
1.3 Il nuovo ruolo dell’ente regionale nel contesto sanitario.....	» 12
1.4 Il trade off comunicativo tra l’ente regionale e le aziende sanitarie ed il ruolo dell’Agenzia Sanitaria .....	» 17
1.5 Lo sviluppo organizzativo delle Agenzie Regionali della Sanità sul territorio nazionale .....	» 23
1.6 L’esperienza maturata nella sperimentazione della Divisione Sanità quale organo consultivo dell’Assessorato alla salute ligure .....	» 40
<b>Capitolo 2 – Il ruolo della comunicazioni nel controllo di gestione dell’azienda sanitaria .....</b>	» 53
2.1 La misurazione degli effetti della gestione dell’azienda nell’ottica della Clinical Governance .....	» 53
2.2 L’importanza degli indicatori prestazionali nel controllo della gestione dell’azienda sanitaria .....	» 60
2.3 Il monitoraggio delle performance ed il conseguente governo della domanda di servizi sanitari .....	» 71

<b>Capitolo 3 – Il sistema di approvvigionamento e di impiego delle risorse finanziarie secondo l'impostazione logica dei livelli essenziali di assistenza . . . .</b>	pag. 89
3.1 Considerazioni metodologiche in merito all'allocazione del Fondo Sanitario Nazionale alle Regioni. . . . .	» 89
3.2 L'evoluzione storica e la struttura organizzativa di tipo territoriale della sanità . . . . .	» 94
3.3 I meccanismi di pesatura dei driver gestionali nel processo di rendicontazione dei livelli essenziali di assistenza . . . . .	» 105
3.3.1 Il livello essenziale inerente l'assistenza collettiv	» 110
3.3.2 Il macrolivello essenziale inerente l'assistenza distrettuale . . . . .	» 111
3.3.3 Il macrolivello essenziale dell'assistenza ospedaliera	» 112
3.4 Il finanziamento regionale per livelli di assistenza: i risultati di una ricerca . . . . .	» 114
3.5 La strategia di deospedalizzazione nella fase del finanziamento del sistema sanitario . . . . .	» 131
<b>Capitolo 4 – I financial statement nell'Azienda sanitaria: l'integrazione tra equilibrio economico, equilibrio patrimoniale e flussi di cassa. . . . .</b>	» 141
4.1 Introduzione . . . . .	» 141
4.2 Le procedure e i flussi informativi funzionali al monitoraggio periodico della spesa sanitaria. . . . .	» 148
4.3 L'evoluzione formale e sostanziale dei documenti contabili di bilancio nel processo di adeguamento alla contabilità economica e patrimoniale. . . . .	» 152
<b>Capitolo 5 – Il bilancio di esercizio nelle Aziende sanitarie: tra regole formali e contenuti sostanziali. . . . .</b>	» 157
5.1 Il quadro normativo e la funzione informativa del bilancio dell'Azienda sanitaria. . . . .	» 157
5.2 Gli schemi di bilancio dal decreto n. 502 ai dettami dello schema ministeriale: prassi in corso . . . . .	» 162
5.3 Introduzione ai principi contabili internazionali nella redazione dei bilanci delle Aziende sanitarie . . . . .	» 168
5.4 La funzione di controllo del Collegio Sindacale . . . . .	» 174
5.4.1 L'attività di relazione sui risultati aziendali e sulle regolarità riscontrate. . . . .	» 176

5.4.2	La corretta tenuta della contabilità e la conformità del bilancio . . . . .	pag. 177
5.4.3	Il controllo di legittimità . . . . .	» 178
5.4.4	La verifica dell'economicità nell'amministrare l'Azienda . . . . .	» 179
5.5	Aspetti critici dell'attività di controllo: la relazione al bilancio preventivo e consuntivo . . . . .	» 180
5.6	Il controllo degli organi gestionali: cenni sui controlli interni . . . . .	» 183
5.7	Appendice . . . . .	» 186
 <b>Capitolo 6 – Una ricerca empirica sul processo di rilevazione contabile nelle aziende sanitarie. Prime riflessioni sull'aderenza dei bilanci di esercizio ai postulati di redazione . . . . .</b>		
		» 197
6.1	Gli effetti amministrativi del fenomeno della mobilità intra ed extraregionale . . . . .	» 197
6.2	Le informazioni di bilancio raccolte e alcune prime riflessioni critiche sul campione di riferimento . . . . .	» 199
6.3	Lo stato dell'arte della qualità delle informazioni l'articolazione delle poste di bilancio . . . . .	» 202
6.4	Un approccio metodologico per l'analisi del bilancio nelle Aziende sanitarie . . . . .	» 204
6.5	Il <i>benchmarking</i> interno regionale per l'idonea interpretazione delle performance bilancistiche in ambito sanitario . . . . .	» 215
 <b>Capitolo 7 – Lo stato patrimoniale nelle Aziende sanitarie e Ospedaliere . . . . .</b>		
		» 241
7.1	Le immobilizzazioni immateriali e l'avviamento nel processo di integrazione e scorporo tra Aziende sanitarie . . . . .	» 241
7.2	Il trattamento delle altre immobilizzazioni immateriali quale voce residuale nel contesto sanitario . . . . .	» 251
7.3	La valorizzazione delle immobilizzazioni materiali nell'Azienda sanitaria. Principi civilistici e linee guida ministeriali . . . . .	» 254
7.4	Le linee guida ministeriali per le procedure di inventariazione ed il trattamento delle liberalità e donazioni . . . . .	» 265
7.5	Il trattamento contabile dei rapporti giuridici connessi alla creazione delle società miste nel processo di razionalizzazione dei servizi sanitari . . . . .	» 271

7.6 L'Attivo Circolante dell'Azienda sanitaria: tra linee guida per la valutazione del magazzino e la complessa individuazione degli enti creditori. . . . .	pag. 275
7.7 Le attività finanziarie e le norme regionali inerenti il trattamento dei rapporti con le tesorerie. . . . .	» 282
7.8 I ratei e i risconti per il trattamento delle degenze in corso nei rapporti tra le Aziende sanitarie e quelle Ospedaliere . . . . .	» 285
7.9 Le passività delle Aziende sanitarie e le specificità dei contributi per ripiano di perdite . . . . .	» 289
7.10I fondi rischi e le indicazioni scaturenti dalle linee guida metodologiche per l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale del Ministero della Sanità. .	» 294
7.11 Gli accantonamenti per la quiescenza dei dipendenti e la tipicità dei premi operosità SUMAI. . . . .	» 299
7.12I debiti nel bilancio delle Aziende Sanitarie . . . . .	» 301
 <b>Capitolo 8 – Dal Conto economico al rendiconto finanziario dell'Azienda sanitaria poste di bilancio e criteri di valutazione . . . . .</b>	 <b>» 307</b>
8.1 Il valore della produzione e l'incidenza del parametro della quota capitaria nell'ASL. . . . .	» 307
8.2 Il valore della produzione e l'incidenza del parametro del valore della produzione nell'Azienda ospedaliera	» 309
8.3 La compartecipazione del cittadino alla spesa sanitaria ed il relativo trattamento a Conto economico . . . .	» 312
8.4 I costi della produzione e l'acquisto delle prestazioni socio-sanitarie . . . . .	» 315
8.5 Il costo del personale classificato secondo le vigenti disposizioni del contratto di comparto . . . . .	» 322
8.6 Gli ammortamenti, gli accantonamenti sanitari e gli altri oneri della gestione caratteristica . . . . .	» 326
8.7 L'impatto sul Conto economico della gestione finanziaria e straordinaria dell'Azienda sanitaria. . . . .	» 328
8.8 La funzione dei conti d'ordine e l'importanza della Nota integrativa . . . . .	» 333
8.9 Il rendiconto finanziario a supporto della gestione dell'Azienda sanitaria . . . . .	» 341
 Conclusioni . . . . .	 » 349
 Bibliografia. . . . .	 » 355

# PREMESSA

Con la fine del XX secolo, consolidati da un punto di vista organizzativo i meccanismi operativi funzionali a garantire l'avvio del processo di aziendalizzazione, il mondo sanitario sta lentamente ricercando un maggiore equilibrio anche grazie al sistema dei controlli sempre più orientati a logiche di efficacia anziché al mero rispetto di imposizioni normative.

Ben definito l'assetto della governance, quello relativo al rapporto fra gli organi territoriali socio-politici ed il management, ma anche i rapporti interni fra le funzioni di vertice e direttori più operativi, gli obiettivi che sembrano da più parti attendersi sono alcuni primi output conseguenti al doloroso, e spesso costoso, processo di rinnovamento.

In prima battuta difficile non auspicare che il primo di tali risultati sia un'oggettiva crescita di senso di responsabilità da parte dei soggetti decisori a qualsiasi livello dell'organigramma siano collocati.

La responsabile assunzione delle decisioni aziendali comporterà probabilmente la vera migrazione della mission dell'Azienda sanitaria verso l'effettivo miglioramento della salute degli individui e del soddisfacimento di tutte le attese convergenti nell'Azienda. Tutto ciò senza compromettere l'economicità, condizione essenziale per evitare ricadute, se non nel breve, su tutta la collettività, soprattutto gli esponenti meno abbienti. L'attenzione degli studiosi del contesto sanitario, e dei servizi ad esso riconducibili, deve spostarsi quindi con maggiore enfasi sul sistema delle decisioni, senza peraltro perdere di vista quanto attinente ai processi, alla loro efficacia ed efficienza, oltre che mantenere il controllo sui sistemi di rilevazione dei fatti amministrativi gestionali.

Il nuovo processo decisionale deve però obbligatoriamente basarsi sull'esistenza di condizioni vincolanti, la cui profonda appartenenza e permeabilità a tutti i livelli dell'organizzazione potrà garantire l'effettivo perseguimento della sostenibilità temporale delle aziende sanitarie.

Deve in primo luogo citarsi la disponibilità emozionale e sostanziale delle risorse umane, quelle con compiti direttivi, i dirigenti più operati-

vi sino anche agli stessi utenti (coloro sui quali auspichiamo ricadano gli effetti, possibilmente positivi), delle nuove regole influenzanti il processo decisionale del management sanitario volto al miglioramento continuo della gestione.

Perché però tale impostazione, di tipo davvero manageriale, ovvero sentita dai dirigenti e non obbligata dalle norme, possa orientare la gestione sanitaria verso la creazione di valore, occorre che si verifichi un'altra radicale condizione-rivoluzione.

Si fa riferimento alla necessità che tutti gli organi componenti il sistema della governance sanitaria, ad ogni livello geografico, politico, scientifico ed operativo, acquisiscano una maggiore, e quindi completa, consapevolezza dell'importanza e del peso che le decisioni generano sul sistema dei risultati dell'Azienda sanitaria.

Al riguardo, pare opportuno precisare che, affinché tali processi siano effettivamente tesi al perseguimento di obiettivi di economicità aziendale, efficienza ed efficacia globale, è necessario che le decisioni siano improntate a logiche di equità, trasparenza e correttezza comportamentale, con lo scopo che i processi che ne scaturiscono siano proiettati verso la permanenza economica.

Secondo il principio che non si migliora ciò che non si conosce, risulterà quindi determinante diffondere una cultura interna della trasparenza e della conoscenza dell'Azienda sanitaria.

Necessariamente, l'evoluzione culturale impone quindi un profondo ripensamento del sistema comunicativo interno ed esterno all'attività. La divulgazione delle informazioni, genera conoscenza delle performance aziendali, nonché l'occasione per monitorare lo stato di avanzamento di intensi e faticosi processi di revisione contabile, che dagli inizi degli anni '90, hanno riguardato tutte le organizzazioni sanitarie.

Quanto sopra affermato assume maggior importanza, se si considera che, anche per effetto di continui cambiamenti normativi e burocratici, l'informativa contabile ed extracontabile è tuttora esclusivamente focalizzata al rispetto minimo delle prescrizioni normative, per di più ad appannaggio di pochi destinatari (ad esempio, organi di controllo obbligatoriamente previsti).

Ciò rischia, in questa fase storica, di rappresentare una grande e grave condizione pregiudizievole, capace di avviare a cascata una numerosa serie di problematiche. Non si può al riguardo non rilevare talvolta imbarazzanti incomprensioni, fra il management e l'azionista di riferimento oggi individuato nella Giunta regionale, sui tradizionali indicatori di performance economici-finanziari e patrimoniali. Tale effetto, spesso anche frutto di "orchestrate" asimmetrie informative, avvia la generazione di una pluralità di conseguenze, tutte dannose per il siste-

ma. Si pensi alla misurazione oggettiva, certa con riferimento alle regole sancite dal sistema ragioneristico prescelto, del risultato economico sanitario locale, quindi regionale, in un arco temporale ben definito. Ad oggi i risultati dell'attività di controllo condotta dai preposti organi lascia talvolta dubitare che tale informazione sia attendibile. Come poi non pensare alle contorte procedure sistematicamente adoperate dai competenti organi regionali per la definizione degli obiettivi posti all'inizio del mandato della dirigenza dei manager chiamati a guidare le organizzazioni sanitarie.

Ciò genera non di rado molta confusione tra gli stakeholder del sistema sanitario che, conseguentemente, fanno fatica a inquadrare l'effettivo risultato economico, spesso deficitario, del territorio regionale consolidante gli output contabili delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere attive sul mercato pubblico della salute.

Su ciò si intende soffermare l'attenzione, ritenendo questi output determinanti per il radicamento dei principi aziendali, ancor prima che degli strumenti più operativi, nel sistema sanitario. L'Azienda sanitaria infatti non dovrebbe essere ciò che è per le norme che la legittimano, ma perché tutti gli organi che ne compongono la governance dispongono di familiarità con strumenti e informazioni, tale da garantirgli un comportamento in linea con i dettami e i principi dell'economia d'azienda. Da ciò prende l'avvio il contributo, mettendo a disposizione dei lettori un concreto punto di riferimento, idoneo sia a comprendere come i risultati della compagine aziendale dovrebbero leggersi, sia ad indirizzare i redattori dei bilanci, non dimenticandoci dei controllori, sull'esigenza che nel Paese Italia ci si approssimi ad un trattamento più omogeneo delle diverse procedure contabili.

Anche e solo per tale ragione, e con solo fine costruttivo, nella seconda parte del contributo dedicato all'esame dei documenti contabili bilancistici, il nostro ardore scientifico ci ha portato a identificare proposte innovative riguardanti contenuti e metodi valutativi di alcune poste di bilancio. Con ciò ci auguriamo giunga ai lettori come la diversità di approcci operativi, discrezionalmente generatasi in seno alle Ragionerie delle aziende, determini una notevole incomparabilità dei dati bilancistici e conseguentemente l'assoluta impossibilità a definire globali indicatori, regionali o statali che siano.

Vero ciò, sembra essere drammaticamente leso uno dei principi basilari dell'economia d'azienda. Se infatti le compagini sanitarie davvero vorranno sostanzialmente rientrare in tale ambito, dove comportamento economico significa conduzione della gestione senza sprechi, causa la limitatezza delle risorse, dovrà velocemente essere garantito un maggior rispetto al coacervo delle informazioni di natura contabile ed extra-

contabile. Un'Azienda infatti determina in via preventiva la mole dei fabbisogni, non solo di tipo finanziario, di cui ha necessità condividendo e contrattando successivamente con gli stakeholder le specifiche condizioni per ottenere tali provviste, anche dal punto di vista dello svolgimento dei processi gestionali.

Tale fase risulta necessaria ma non sufficiente. Gli stakeholder devono infatti essere sistematicamente garantiti e tranquillizzati sull'effettivo conseguimento delle aspettative dagli stessi riposte nella compagine aziendale in tutto il divenire temporale. Tra gli stessi non possiamo dimenticare il cittadino, al contempo utente dei servizi sanitari e indiretto finanziatore del sistema quale contribuente. Tutto ciò nell'Azienda sanitaria oggi sembra ancora non avvenire. L'eccessiva attenzione che gli organi di controllo dedicano al controllo dei livelli essenziali di assistenza (LEA), sembra infatti posta ad arte, non per migliorare lo stato di salute dei cittadini, bensì per indicare specifiche soglie, solo finanziarie, al management delle organizzazioni impegnate in sanità al contempo nella dottrina economico-aziendale l'obiettivo del controllo della gestione e degli strumenti ad esso riconducibile è individuare le cause delle distonie di funzionamento per rimuoverle tempestivamente e mitigare gli effetti negativi sulla prosecuzione e continuità aziendale, così generando i più solidi presupposti per il miglioramento dei servizi prestati, nella realtà oltre che nella percezione.

Ne deriva quindi un ruolo del management sanitario assai depotenziato ed ancor più certa pare essere l'assenza di stimoli sistematici offerti dagli strumenti contabili ed extracontabili, quest'ultimi implementati per rispetto delle diverse normative di riferimento ma poco efficaci da un punto di vista comunicativo.

In questo momento storico, il sistema sanitario non può permettersi tale scoramento e al contempo il contributo innovativo dei tecnici forse dovrebbe riferirsi ad un ambito temporale più calato nel lungo termine.

In modo particolare anni di ricerca nel campo sanitario, da studioso e da risorsa operativa, hanno determinato il consolidato pensiero che molte delle criticità dell'Azienda sanitaria non siano state risolte con il semplice affiancamento al concetto dell'aziendalizzazione. Le tematiche sembrano invece essere di tenore più complesso e la soluzione ideale, se esiste, non potrà che essere estrapolata grazie al contributo di competenze disciplinari diverse, troppo spesso lette come contrapposte, dall'economia d'azienda alla sociologia passando per la statistica.

Su questo punto si tenta di dare un supporto costruttivo, piccolo, modesto ma importante e fedele, come sopra già espresso, al motto "non si migliora ciò che non si conosce" e con il fine "conoscere per intervenire".

Assai lunga la lista di coloro che sento il dovere di ringraziare per i contributi e gli stimoli ricevuti negli oltre dodici anni di esperienze sanitarie vissute in numerose regioni italiane dalla Lombardia, al Piemonte sino alla Campania passando per la Liguria. Tra questi molti operatori sanitari, medici e amministrativi, figure queste che nel decennio ho avuto modo di apprezzare e osservare sempre più pronte ed evolute ai notevoli cambiamenti in atto ancorché, come ogni altro individuo, passibili di errore. In termini tecnici, poi, non posso non ricordare gli intensi scambi di opinioni, di esperienze e l'educazione metodologica fornitami negli anni dallo schema KPMG Azienda alla quale sono legato dalla scoperta dell'interesse per le problematiche sanitarie che oggi vivono un'intensa analisi empirica del mio gruppo di lavoro presso l'Azienda Ospedaliera Santobono Pausillipon di Napoli, laddove più che da altre parti, la ricerca del maggior benessere, in quanto applicato sui bambini, colpisce e stimola il mio interesse. Di tale opportunità intendo ringraziare il management. I colleghi universitari, ed in particolar modo il mio maestro Umberto Bocchino, mi hanno progressivamente generato il coraggio e l'ambizione di portare allo scoperto un decennio di esperienze che hanno di certo contribuito ad una formazione sempre contrassegnata da spirito critico. Con lo stesso approccio e con l'obiettivo di emularne i risultati, sta proseguendo il mio cammino di studioso e ricercatore nei confronti dei giovani collaboratori tanto vicini nel supporto operativo a questo contributo per il quale intendo sinceramente ringraziarli, in particolare Vincenzo Piscitelli ed Elisabetta Giorgerini.

Infine come non pensare alla mia splendida famiglia, a Silvia tanto paziente nel mio peregrinare per gli ospedali di mezza Italia e a Benedetta, la mia stella, che in questi anni è sbocciata e fiorita come di certo questo contributo non potrà fare.

Fabio SERINI – Università Parthenope  
Napoli, febbraio 2007



# INTRODUZIONE

L'obiettivo del lavoro è quello di fornire un quadro completo sui principi che governano i fattori ancora critici per dichiarare completamente chiuso il processo di aziendalizzazione della sanità.

L'efficacia di un simile approccio deve muovere da alcuni intendimenti di fondo tra i quali ci premono:

- a) Un'analisi delle diverse problematiche al di fuori dei confini dell'Azienda, organismo sul quale troppo spesso si concentrano le critiche dei diversi stakeholder. Oltre a non produrre una visione d'insieme, il rischio sembra essere quello di soddisfare emozionalmente le richieste di cambiamento e innovazione con le ripetute sostituzioni ai vertici delle singole aziende rinviando invece ai posteri vere soluzioni;
- b) Un'analisi trasversale dei processi decisionali incidenti operativamente e strategicamente sul comparto sanitario nel nostro Paese. Ciò equivale a studiare l'economia dell'Azienda sanitaria non limitandosi alle dinamiche confinate entro limiti stabiliti dalle norme, bensì con riferimento a tutta la catena del valore del settore sanitario oggi necessariamente da rivisitare. In tal senso sono da leggersi i positivi echi prodotti dalle frequenti sperimentazioni organizzative tese a dimostrare l'efficacia di nuove e diverse modalità di diffusione di benessere.
- c) La necessità che il binomio risorse-risultati sia sempre più efficacemente studiato e combinato in un'ottica di lungo termine. Tale logica pare anche oggi tanto necessaria quanto notevolmente ardua da ripristinare così schiacciata dal fenomeno "Azienda sanitaria" troppo al centro di interessi sociali e politici e anche per tale ragione sistematicamente sotto misurazione con strumenti generanti verità immediate e troppo poco sostenibili.

Il lavoro, con una dimensione di analisi multidisciplinare, segue

un'intensa attività di ricerca sviluppata in diversi ambiti geografici con diversi ruoli e funzioni. Dapprima come studioso delle diverse norme e sperimentazioni in atto sul territorio nazionale negli anni immediatamente successivi all'entrata in vigore dei decreti 502 e 517; a cavallo degli anni 1994-1996 non mancava anche una ricerca applicata in seno ad un'Azienda ospedaliera con la funzione di controllo.

L'interesse per il comparto sanitario mi portava poi ad affrontare teoricamente le più salienti problematiche connesse alla revisione del sistema di governance tra gli enti istituzionalmente legati alla generazione di benessere per i cittadini. Anche a seguito di tale passione il sottoscritto accoglieva la sfida di accompagnare l'implementazione dell'Agenzia Sanitaria della Regione Liguria assumendo *in primis* l'obiettivo di elaborare nuove procedure funzionali a meglio delineare il processo di funzionamento del contesto sanitario regionale. Nel contesto pratico sorge quindi in seno al sottoscritto il convincimento che i profili sull'Azienda adesso debbano essere ampliati su oggetti di attenzione più ampi, ovviamente insiti all'interno dei confini regionali, ma probabilmente meno accentrati su come quotidianamente si usano le risorse. Si ritiene insomma che le problematiche si stiano progressivamente spostando su come il capitolo sanità sia finanziato e sulla base di quali intendimenti i soggetti finanziatori abbiano, in futuro, interesse a farlo; chiunque essi siano. Coerentemente al processo di studi e di ricerca il lavoro può concretamente essere letto in tre diverse parti.

I primi due capitoli contribuiscono ad aggiornare il quadro normativo in cui i diversi operatori sanitari si muovono per contribuire alla generazione di una maggior soddisfazione di salute. In tal percorso, le cui tappe sono ormai già numerose, si nascondono ancora lacune molto insidiose alcune già superate da talune Regioni nell'ottica della piena concretizzazione del federalismo.

La parte centrale – terzo, quarto e quinto capitolo – si pone l'obiettivo di stimolare opportuni business model concilianti risorse e risultati nei diversi contesti regionali. In tal senso le considerazioni e gli stimoli riportati sono caratterizzati da un sistematico bilanciamento tra idee e riscontri pratici sempre con l'obiettivo di raccogliere critiche e contribuendo comunque ad un giudizioso processo di revisione e miglioramento della condizione d'essere del sistema sanitario.

L'ultima parte del testo si concentra sul sistema di rilevazione delle performance sanitarie con particolare riferimento ai dati bilancistici. Denotandosi come il principale, forse unico, strumento per l'avvaloramento dei risultati dell'Azienda sanitaria, il bilancio, non solo come documento sta ancora denotando, sia a livello formale che sostanziale, notevoli ambiti di miglioramento nel processo di rappresentazione del quadro fedele

dei financial statment sanitari. Il processo appare ancora distante dal suo effettivo completamento richiedendo allo stato attuale un maggior coinvolgimento di tutte le forze in gioco nei diversi ambiti collocate. Tale aspetto ha fortemente influenzato la scelta della collocazione editoriale del contributo. Lo stakeholder della sanità appartiene ad una comunità assai ampia e per tale ragione è opportuno che i paralleli processi di comunicazione critica e di raccolta di ????? non siano circoscritti alla comunità scientifica accademica.



# ASPETTI EVOLUTIVI E PARTICOLARITÀ DISTINTIVE DELLA GOVERNANCE SANITARIA

## 1.1 L'EVOLUZIONE DELLE COMPETENZE E DELLE FUNZIONI IN MATERIA SANITARIA

La salute, quale diritto fondamentale dell'individuo, trova riconoscimento e tutela, oltre che nella Costituzione<sup>1</sup>, nella legge n. 833 del 23 dicembre 1978 istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale<sup>2</sup>.

Le primarie fonti normative hanno consentito il progressivo passaggio da un'organizzazione fortemente frammentata, quale il sistema sanitario mutualistico, caratterizzato da una disorganica attribuzione di competenze, dalla sistematica assenza di collegamenti tra assistenza ambulatoriale, domiciliare e ospedaliera e da preoccupanti carenze di cure riabilitative<sup>3</sup>, ad un sistema sanitario nazionale evoluto. Tale sistema costituisce oggi il complesso di funzioni, strutture e servizi destinati alla promozione, mantenimento e recupero della salute di tutta la popolazione senza alcuna distinzione sociale e fondato sulla piena eguaglianza delle prestazioni erogate.

I principi fondamentali che hanno ispirato l'evoluzione organizzativa dell'intero sistema sanitario hanno ovviamente mantenuto intatto l'incardinamento attorno ai primari valori sui quali esso sin dalle origini era basato, ovvero:

---

<sup>1</sup> Art. 32 della Costituzione italiana sancisce: "La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti".

<sup>2</sup> Ai sensi dell'art.1, comma 3, della legge 833/78, "il Servizio Sanitario Nazionale è costituito dal complesso delle funzioni, delle strutture, dei servizi e delle attività destinate alla promozione, al mantenimento e al recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione senza distinzione di condizioni individuali o sociali e secondo le modalità che assicurano l'eguaglianza dei cittadini nei confronti del Servizio. L'attuazione del servizio sanitario nazionale compete allo Stato, alle Regioni e agli enti locali territoriali, garantendo la partecipazione dei cittadini".

<sup>3</sup> V. MALPELLI, *Il sistema sanitario italiano*, Il Mulino, Bologna, 1999, pag. 219.

- il principio di eguaglianza, nel processo di erogazione dei servizi a favore di tutta la popolazione senza alcuna distinzione sociale;
- il principio dell'universalità degli utenti, secondo il quale l'assistenza sanitaria è garantita a tutti coloro che risiedono o dimorano sull'intero territorio della Repubblica;
- il principio della globalità degli interventi espletandosi il servizio sanitario tramite il coordinato operare di tutti gli organi dello Stato;
- il principio della partecipazione democratica di tutti i cittadini/utenti intesa anche come controllo e monitoraggio sulle funzionalità dell'operato delle strutture sanitarie<sup>4</sup>.

Per quanto riguarda l'assetto organizzativo del sistema sanitario nazionale già la legge istitutiva era rivolta al decentramento delle funzioni prevedendo tre livelli di governo: lo Stato, le Regioni e le istituzioni locali.

La concretizzazione operativa del sistema si espleta fin da subito con l'istituzionalizzazione sul territorio di plessi sanitari locali ed unità ospedaliere, cui spetta, in ultima analisi, il compito di erogare i servizi sanitari pubblici. Tali unità operative erano conglobate nell'intera organizzazione territoriale sanitaria, già richiamata dalla norma del 1978, che definiva le singole unità come "strutture operative di comuni, singoli o associati, e delle comunità montane"<sup>5</sup>. Tale genericità definitoria aveva peraltro, fin da subito, causato non pochi problemi generando numerose criticità in ordine all'impossibilità di riconoscere alle stesse una propria personalità giuridica<sup>6</sup>. Non vanno poi dimenticate le numerose questioni in tema di governance, e quindi di suddivisione dei ruoli, intervenute tra i diversi enti aventi funzione di controllo.

Gli assi portanti dell'intera organizzazione, basati inizialmente sul dettato normativo della legge n. 833 del 23 dicembre 1978, hanno necessariamente subito modifiche e variazioni conseguenti allo sviluppo tecnologico, al progressivo invecchiamento della popolazione italiana e al cambiamento delle abitudini sanitarie dei cittadini, effetti questi che hanno molto contribuito all'innalzamento della domanda di prestazioni sanitarie. Questi ed altri fattori hanno determinato per l'intero sistema un ripensamento di tutti i meccanismi operativi<sup>7</sup>, sistematicamente adottato grazie a specifici interventi legislativi.

<sup>4</sup> V. MALPELLI, *op. cit.*, pag. 221.

<sup>5</sup> M. MULAZZANI, *Le unità sanitarie locali. Lineamenti economico/aziendali*, Cedam, 1990, pag. 19 e ss.

<sup>6</sup> E. BORGONOVÌ, *Il SSN: caratteristiche strutturali e funzionali*, pagg. 479-480 a cura di Cergas, Milano.

<sup>7</sup> Nota – che cos'è un sistema operativo.

Tra i più rilevanti il D.Lg. 502/92, successivamente modificato dal D.Lg. 517/93, dai quali sono scaturite novità determinanti in materia di gestione ed organizzazione, e quindi di governance, della sanità pubblica.

L'originaria tripartizione delle funzioni di governo e controllo, inizialmente attribuite allo Stato, alle Regioni e alle autonomie locali, scompare a favore di una suddivisione di ruoli e compiti che vedono oggi impegnati Stato e Regioni, residuando in capo alle autonomie locali funzioni del tutto secondarie. A fianco della revisione delle funzioni i provvedimenti hanno sistematicamente normato i seguenti ulteriori aspetti primari:

- gli ordinamenti sanitari, operando, come già detto, una redistribuzione dei compiti tra i diversi livelli di governo;
- le prestazioni sanitarie, prima definite tramite mere linee guida e funzionali a favorire l'erogazione dei servizi sanitari oltre che assistenziali;
- il metodo di finanziamento, portando l'assetto contributivo da sistema pubblico a partecipazione obbligatoria, finanziato con denaro pubblico e soggetto ad un vincolo di bilancio predeterminato, ad un sistema di finanziamento a tariffe predeterminate per prestazioni anche tramite la regionalizzazione dei contributi sanitari;
- non da trascurare poi il riordino relativo all'organizzazione del personale determinato dalla riforma del Pubblico impiego in genere, oltre che dalla mutata disciplina riguardante la dirigenza sanitaria<sup>8</sup>.

Le questioni di legittimità costituzionale<sup>9</sup>, in particolare quelle riguardanti il riparto delle competenze tra Stato e Regioni, trovarono piena risoluzione nel D.Lg. 517/93, laddove con la ridefinizione delle vecchie Unità Sanitarie Locali in Aziende Sanitarie Locali quest'ultime trovarono la loro piena autonomia gestionale ed amministrativa con obbligo di pareggio del bilancio.

Allo scopo di favorire l'avvio del vero e proprio processo di aziendalizzazione, con la connessa revisione della governance esecutiva, di controllo e di coordinamento tra i diversi operatori pubblici, rilevanti sono stati gli output dei lavori scaturiti da un'apposita commissione istituita dal Ministero della Sanità confluiti in un disegno di legge<sup>10</sup> al

---

<sup>8</sup> Si veda, N. DIRINDIN in *Gli scenari della Sanità*, a cura di C. CISLAGHI, *Lavori dell'osservatorio di Economia dell'Agenzia Regionale di Sanità*, Franco Angeli, Milano, 2006.

<sup>9</sup> Sentenza Corte Costituzionale n. 355/93.

<sup>10</sup> Divenuto legge 30 novembre 1998, n. 419.

quale si devono sostanziali modifiche ai D.Lg. 502/92 e 517/93, in particolare:

1. il rafforzamento del ruolo dei Comuni nella programmazione ospedaliera;
2. l'estensione del processo di privatizzazione del rapporto di dirigenza sanitaria;
3. la definizione vincolativa dei livelli essenziali di assistenza;
4. nuove misure per il controllo della spesa;
5. la ridefinizione dei rapporti tra sanità ed università.

Ancora tra i sostanziali interventi funzionali alla razionalizzazione dei processi in campo sanitario, in particolar modo quelli tesi al miglioramento della distribuzione di compiti tra le Regioni e gli altri enti locali, deve citarsi il D.Lg. 112/98 al quale di fatto si deve l'esplicitazione dell'attuale impostazione e suddivisione delle competenze, quindi:

1. al Governo centrale la programmazione sanitaria nazionale;
2. alle Regioni l'emanazione di Piani sanitari regionali e le connesse funzioni legislative ed amministrative;
3. alle ASL a livello locale il ruolo di erogare l'assistenza sanitaria nell'ambito territoriale, anche per tramite di un'ideale organizzazione geografica e con l'opportuna creazione di specifici distretti sanitari<sup>11</sup>.

Successive norme sancirono la facoltà per i singoli Comuni di assicurare, con risorse proprie, livelli aggiuntivi di assistenza sanitaria rispetto a quelli garantiti dalla programmazione sanitaria regionale<sup>12</sup>. Evidente la ratio del provvedimento, che tendeva ad ulteriormente stimolare il processo di aziendalizzazione<sup>13</sup> e regionalizzazione delle strutture del servizio sanitario oltre che ad un'evidente, chissà quanto opportuno, potenziamento del ruolo dei comuni.

Gli anni 90 si chiudono con l'azione dell'esecutivo centrale che con

---

<sup>11</sup> Attualmente le nuove ASL sono 228 sull'intero territorio nazionale e più precisamente circa 250.000 abitanti per ogni azienda sanitaria.

<sup>12</sup> Ci si riferisce alla legge delega n. 419 del 1998.

<sup>13</sup> "Si può affermare che l'azienda a fini sociali, malgrado la sua esplicita qualificazione di 'pubblica' e l'opinione diffusa che gli unici criteri di gestione delle attività pubbliche siano quelli politico-sociali, deve essere considerata una azienda come tutte le altre ed avere, di conseguenza, un fondamento in termini di equilibrio economico a valere nel tempo" cfr. E. GIANNESI, *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, cit.

D.Lgs. n. 229/99<sup>14</sup> si rese interprete della più nota III Riforma in campo sanitario, i cui aspetti salienti possono essere sintetizzati come segue:

1. la programmazione in ambito sanitario assume un ruolo rilevante ed in tale processo le autonomie locali risultano sempre più coinvolte;
2. la valorizzazione del ruolo del distretto sul territorio;
3. l'affermazione dell'esclusività del rapporto di lavoro della dirigenza sanitaria, con ciò venendosi quindi a ridisegnare il quadro delle funzioni amministrative del Servizio Sanitario Nazionale avviatosi con la legge delega n. 419/1998<sup>15</sup>.

L'evoluzione del Servizio Sanitario Nazionale, così come giuridicamente riportata, ha interessato in parallelo anche il processo organizzativo degli enti che lo compongono. Già dall'emanazione dei decreti legislativi 502/92 e 517/93 le Unità Sanitarie venivano dotate di personalità giuridica e conseguentemente si caratterizzavano per la necessaria esplicitazione di un proprio assetto organizzativo<sup>16</sup>, ovvero l'organizzazione *“delle aziende relativamente ai criteri di divisione e specializzazione del lavoro tra le persone che ne fanno parte, nonché le modalità di coordinamento delle attività di costoro per il raggiungimento degli obiettivi del sistema aziendale”*<sup>17</sup>.

La nuova governance, con particolare riferimento al sistema della pianificazione e dei controlli, vede oggi poi la consacrazione del rapporto Regione-Azienda incardinato sul riconoscimento a quest'ultima di personalità giuridica. Come già argomentato, allo Stato centrale è riconosciuto il potere-dovere di legiferare sui principi informatori della disciplina delle materie relative all'interesse pubblico da tutelare, mentre alla Regione spetta il potere-dovere di dare concreta attuazione alle norme<sup>18</sup>.

Sembrerebbe quindi rilevarsi un'assoluta autonomia di tipo organizzativo in capo alle Aziende Sanitarie, aspetto questo al centro di numerose interrogazioni spesso accentrate attorno ai ruoli direttivi delle realtà operative.

---

<sup>14</sup> Cosiddetta “riforma sanitaria ter” o “riforma Bindi”.

<sup>15</sup> G. RICCIARELLI, F. SOLDATI, *Manuale per i concorsi nel ruolo amministrativo delle aziende sanitarie pubbliche*, VIII edizione, Maggioli, editore, 2000, pag. 143/144.

<sup>16</sup> L'art. 3 comma 1 stabilisce che *“U.S.L. è un'azienda dotata di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica, fermo restando il diritto-dovere degli organi rappresentativi di esprimere il bisogno socio-sanitario delle comunità locali”*.

<sup>17</sup> L. BRUSA, *Strutture organizzative dell'impresa*, Giuffrè, Milano, 1986, pag. 1.

<sup>18</sup> G. RICCIARELLI, F. SOLDATI, *Manuale per concorsi nel ruolo amministrativo delle aziende sanitarie pubbliche*, cit.

Ancorché lo sviluppo normativo abbia sancito una chiara autorità regionale in tema sanitario, è opinione largamente diffusa che vi siano degli aggregati di servizi in cui la congiunzione di compiti, talvolta solo di intenti, tra gli enti regionali e quelli comunali, manifesta notevoli esigenze di miglioramento. Facile in particolare pensare ai servizi erogati agli anziani e ai disabili sui quali sembrano oggi affluire discrete entità finanziarie provenienti da diverse fonti, probabilmente non efficientemente allocate e distinte tra i diversi generatori di offerta<sup>19</sup>.

A tale proposito è utile ricordare che nel 2003 l'intera spesa sociale assorbita dalle Amministrazioni comunali è stata pari a 5.260 milioni di euro. Tale spesa finanziata dai Comuni per circa il 70% con risorse proprie e, per le restanti, con trasferimenti dello Stato e delle Regioni, ha trovato l'allocazione riportata in tabella.

**Tabella 1 – Distribuzione della spesa sociale comunale tra aree di intervento nel 2003**

<b>Regioni</b>	<b>Famiglia e minori</b>	<b>Anziani</b>	<b>Disabili</b>	<b>Altro</b>
Piemonte	42,1	21,2	22,2	14,5
Valle D'Aosta	27,3	56,2	11,7	4,8
Lombardia	38,4	29,7	18,9	13,0
Provincia di Bolzano	11,2	24,9	47,9	16,0
Provincia di Trento	33,9	25,9	27,3	12,9
Veneto	25,0	31,1	27,7	16,2
Friuli-Venezia Giulia	26,5	33,6	25,5	14,4
Liguria	46,7	30,8	10,2	12,3
Emilia-Romagna	47,0	24,4	14,5	14,1
Toscana	39,0	24,9	16,0	20,1
Umbria	43,8	18,8	18,3	19,1
Marche	33,5	18,9	26,9	20,7

<sup>19</sup> R. MONTANELLI, A. TURRINI, *La Governance locale nei servizi sociali*, Egea, Milano, 2006.

Lazio	42,7	14,9	21,4	21,0
Abruzzo	41,8	30,4	16,9	10,9
Molise	35,5	39,5	17,0	8,0
Campania	45,8	23,2	16,7	14,3
Puglia	49,4	19,9	14,2	16,5
Basilicata	47,3	18,3	14,9	19,5
Calabria	45,5	12,4	15,2	26,9
Sicilia	42,8	25,3	20,5	11,4
Sardegna	30,9	22,4	16,8	29,9
<b>Totale ITALIA</b>	<b>38,3</b>	<b>24,9</b>	<b>20,6</b>	<b>16,2</b>

Fonte: ISTAT 2005.

## 1.2 L'INTEGRAZIONE TRA DATI CONTABILI ED INFORMAZIONI EXTRACONTABILI A SUPPORTO DELLA NUOVA CULTURA AZIENDALE DEL MANAGEMENT SANITARIO

La continua crescita della spesa sanitaria degli ultimi decenni ha spinto il nostro Paese alle costanti riforme precedentemente accennate<sup>20</sup>. Fra tutte un ruolo certamente predominante è stato assunto dai D.Lgs. vi n. 502/92 e n. 517 del 1993, ai quali si deve il vero avvio del processo evolutivo ancora in atto nel settore sanitario. In tutti i corpi normativi il filo comune ha interessato la revisione delle primarie regole riguardanti il razionale utilizzo di tutte le risorse allocate nei diversi comparti, più o meno legati direttamente al fine ultimo del mantenimento della salute del cittadino ed al conseguente incremento di benessere.

L'assimilazione delle aziende sanitarie a strutture privatistiche, pur non avendo le prime come prevalente obiettivo la ricerca di condizioni di redditività, sia di breve che di lungo termine, valendo in esse, per converso, una mission di ordine morale e sociale, non poteva non sorgere dall'essenziale conferimento alle stesse dei requisiti dell'*autonomia* e dell'obbligo della *durabilità temporale*. Sono gli stessi, infatti, che consentono alle organizzazioni aziendali, ed in particolar modo ai loro stakeholder interni, di fissare precisi obiettivi e, conseguentemente, sviluppare tutte le azioni necessarie per il loro raggiungimento. L'assenza

<sup>20</sup> Si ricorda che nel 1991 la spesa corrente è stata di 111.866 Mld. – fra il 1981 e il 1992 la sua incidenza sul PIL è passata dal 5,2 al 6,4%.

di piani strategici, necessariamente demarcati rispetto al sistema ambientale entro cui l'azienda è chiamata a muoversi, teso, in ultima battuta, ad assicurare la continuità dell'esistenza, fa perdere a qualsiasi organizzazione il connotato di azienda<sup>21</sup>. Tali primarie caratteristiche, è opinione largamente diffusa, subiscono in seno al contesto sanitario notevoli frizioni che spesso alimentano forti dubbi sull'effettivo successo del processo volto alla vera aziendalizzazione. Se infatti è evidente che i principi richiamati non possono essere applicati in senso assoluto alle aziende sanitarie, stante la continua presenza di contrasti con l'obiettivo primario delle organizzazioni oggetto del nostro contributo, molte altre problematiche stanno alimentando accese discussioni politiche e tecniche. Le considerazioni che possono avanzarsi sono assai numerose e quasi tutte sembrano collegarsi alla crescente preoccupazione, scaturente indifferentemente da fonti tecniche e politiche, sulla scarsità di risorse disponibili con riferimento al crescente fabbisogno; anche per tale ragione comun denominatore di tutte le riforme che hanno interessato il contesto sanitario negli ultimi anni è stato il sistematico richiamo per le aziende del settore a migliori condizioni di economicità ed efficienza nell'uso dei fattori della produzione.

Per tali motivi, oltre all'applicazione pratica di tecniche aziendalistiche più o meno innovative, molto è stato fatto per stimolare il management sanitario verso una nuova cultura professionale orientata alla sistematica assunzione di specifiche responsabilità dipendenti dai risultati non puramente legati alla sola efficacia delle prestazioni sanitarie<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> G. AIROLDI, G. BRUNETTI, V. CODA osservano che "non è sufficiente che l'azienda duri nel tempo, occorre anche accertarsi che non si manifesti un sistematico ricorso a interventi di sostegno o di copertura delle perdite da parte di altre economie. L'autonomia è, quindi, un carattere che si accompagna necessariamente con la durabilità e che serve a qualificarla", in G. AIROLDI, G. BRUNETTI, V. CODA, *Economia aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1994, pag. 175.

<sup>22</sup> "Il processo decisionale presuppone un significato, una comprensione di come sono o potrebbero essere le cose, una base per coinvolgere gli altri nel discorso su quello che è possibile e quello che è di successo". J. MARCH, *Prendere decisioni*, Il Mulino, 1998. "Nell'ambito della comunicazione economica finanziaria, sulla base di un codice comune l'azienda-emittente offre un insieme di informazioni ad una pluralità di destinatari, quali ad esempio soci e creditori, mediante un determinato canale che, previa decodifica secondo regole convenzionali dell'insieme dei segni che la compongono, sollecita il ricevente a dare al flusso semantico trasmessogli una risposta in termini pragmatici, un significato. Per un'esauriente trattazione della comunicazione economica-finanziaria ed in particolare delle politiche per l'informazione esterna attuate da parte dell'impresa". Si veda G. DI STEFANO, *Il sistema delle comunicazioni economico-finanziario nella realtà aziendale moderna*, Giuffrè, Milano, 1990.

L'effetto di tale nuovo stile manageriale ha condotto, *in primis*, all'implementazione di strumenti di accounting funzionali alla definizione più analitica degli effetti della gestione aziendale in termini più o meno ragionieristici, con ciò quindi manifestandosi più opportune rappresentazioni economiche e finanziarie della dinamica gestionale. Tra queste la contabilità analitica, già resa obbligatoria dalla normativa, ha in tal senso fatto emergere rilevanti informazioni utili, talvolta necessarie, alla assunzione di decisioni volte al miglioramento dell'economicità<sup>23</sup> e dell'efficienza della gestione per tramite dell'esame consuntivo dei fatti aziendali.

Al tempo stesso la preventivazione degli assorbimenti di fattori produttivi (budgeting) ha generato la possibilità di incidere sull'efficienza delle realtà aziendali fornendo agli esecutori, almeno nelle realtà più evolute, "standard medi" di produttività per ognuno dei fattori produttivi utilizzati nell'intero ciclo produttivo.

Tali tecniche hanno certamente avuto il pregio di definire, a fronte di un desiderato livello qualitativo delle prestazioni sanitarie, livello peraltro oggi previsto per macroclassi di prestazioni dalla normativa sui Livelli Essenziali di Assistenza (LEA)<sup>24</sup>, il relativo impatto economico. Diviene quindi possibile, grazie alle tecniche di accounting tradizionali, conoscere e calcolare in modo assai oggettivo la valorizzazione dei fattori produttivi assorbiti con riferimento a specifici oggetti di calcolo, variabili essi in base alla necessità decisionale della risorsa medica elevata

---

<sup>23</sup> Sull'argomento G. FERRERO sostiene che "il principio economico che condiziona l'esistenza e l'operatività dell'azienda trova la sua generale espressione nella dinamica relazione di equilibrio tra il fabbisogno di fattori dei quali l'azienda stessa necessita, secondo svariati e mutevoli vincoli qualitativo-quantitativi, per poter operare, nei diversi e complementari momenti del definito processo di produzione, conformemente al proprio oggetto e condizionatamente alle variabili circostanze interne ed esterne di svolgimento, da un lato, e la capacità di copertura del fabbisogno medesimo, tenuto conto dei mezzi economici su cui l'azienda può contare, malgrado le alterne vicende del proprio operare, e della remunerazione che a tali fattori variamente compete secondo criteri di congruità, dipendenti dalle mutevoli circostanze che condizionano la tempestiva e conveniente disponibilità dei fattori stessi, dall'altro", *Istituzioni di Economia d'Azienda*, Giuffrè, Milano, 1968. Confronta con P. E. CASSANDRO, *Le gestioni erogatrici pubbliche* (Stato, Regioni, Province, comuni, *Istituzioni di assistenza e beneficenza*), II ed., Utet, Torino, 1966: "Sia nel consumo che nella produzione si agisce economicamente comparando utilità consumate con utilità create, e scegliendo, tra le possibili alternative, quelle che rendono più alto il rapporto tra utilità consumate e utilità create".

<sup>24</sup> A. SIGNORINI, *Ospedale privato e non profit antagonista o alleato strategico dell'Assistenza Pubblica?*, Vita e Pensiero Editore, Roma, 2007.

verso la nuova professionalità di medico-manager (Dipartimento, Presidio Ospedaliero, Distretto, struttura operativa complessa, struttura operativa semplice, struttura semplice dipartimentale, reparto, intervento, singola prestazione ambulatoriale, ecc.), o in base al momento temporale in cui la problematica da analizzare viene affrontata da un punto di vista economico, con le diverse logiche di controllo possibili (preventive, consuntive, concomitanti)<sup>25</sup>.

La conoscenza di tali nuove indicazioni diviene quindi una delle condizioni necessarie per dirigere, e ben organizzare aziende ospedaliere (i generatori dell'offerta) e aziende sanitarie locali (i gestori della domanda e gli acquirenti)<sup>26</sup>. La conoscenza del costo della degenza nei nosocomi, sempre più associata ad altre informazioni di natura extra contabile, ha assunto una crescente importanza. Raramente una decisione, sia essa operativa o strategica, potrà in futuro essere assunta in assenza di un'analisi, preventiva o consuntiva, relativa agli effetti economici dalla stessa derivanti<sup>27</sup>.

Il metodo empirico, sempre accompagnato dalla volontà di condividere la progettazione dei sistemi di controllo con le competenze medi-

---

<sup>25</sup> Per ulteriori approfondimenti si veda anche *Il Controllo di Gestione in un'azienda ospedaliera*, M. CERIMELE, M.T. COLTELLA, G. COPPA, R. TAURINO, in "Amministrazione e Finanza", 3/2003.

<sup>26</sup> "Centrali nella creazione di una struttura competitiva di mercato sono indubbiamente la suddivisione dei ruoli tra ASL e Ospedali e la libertà assegnata ai cittadini nella scelta delle strutture sanitarie presso cui soddisfare i propri bisogni di cura. Le ASL sono i soggetti garanti dei bisogni assistenziali dei cittadini e, in questo senso, assumono principalmente il ruolo di *fund holder*. Ricevono risorse finanziarie di trasferimento sulla base delle assegnazioni regionali definite per singolo assistito e per livelli di assistenza, utilizzandole per garantire i livelli minimi di assistenza previsti dal Piano Sanitario Nazionale. A tal fine erogano prestazioni preventive, diagnostiche o terapeutiche, in regime di ricovero o ambulatoriali, attraverso le proprie strutture operative (distretti, presidi ospedalieri non autonomi, Dipartimento di prevenzione), oppure acquistando prestazioni da altre unità sanitarie, sulla base di prezzi di vendita definiti con criteri politici (tariffe), nel caso in cui il cittadino si rivolga ad una struttura curativa esterna rispetto alla ASL di appartenenza (altre ASL, aziende ospedaliere, istituti privati). Le aziende ospedaliere hanno invece una funzione meramente produttiva di presta, rientrando nell'ambito della programmazione dell'assistenza sanitaria pubblica ma non hanno una funzione di fund holding e, di conseguenza, il loro flusso di finanziamento è quasi interamente correlato ai sistemi di attività ceduti alle strutture acquirenti." Si veda L. ANSELMINI e M. SAITA, *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, pag. 4 e ss.

<sup>27</sup> Sull'argomento si confronti: M.C. WEINSTEIN, H.V. FINEBERG, *L'analisi della decisione in medicina clinica*, Franco Angeli, Milano, 1984 (Ed. orig. Saunders Company, Philadelphia, 1980).

che, conduce a rilevare talune caratteristiche essenziali in un sistema di controllo di una realtà sanitaria, ovvero:

- L'esigenza che a fronte di un dato oggetto di analisi sia rilevabile l'entità del consumo delle risorse impiegate e/o da impiegare (quanto assorbe in termini di fattori produttivi);
- la ricerca per ognuna delle modalità organizzative percorribili delle specifiche ragioni che conducono al livello di assorbimento dei fattori produttivi coinvolti (standard di efficienza);
- la definizione di una idonea, chiara ed intelligibile reportistica per formulare giudizi di convenienza economica circa la possibile scelta di diverse impostazioni organizzative.

Le caratteristiche succitate sono soddisfatte avviando un processo di analisi delle realtà sanitarie che trova il suo punto di partenza ideale nell'applicazione di tecniche tradizionali di costing orientandosi però verso una logica di continuo e sistematico affinamento delle tecniche.

In ogni caso le varie fasi dell'analisi delle prestazioni di natura sanitaria non vanno però considerate semplicemente in modo sequenziale, ma vanno viste in modo interattivo, ovvero nelle reciproche relazioni che si vengono a creare tra le tutte le fasi stesse senza poi dimenticare la diversità, culturale e tecnica, dei diversi operatori coinvolti nel processo. Il risultato dovrebbe allora consistere nella risposta ai seguenti quesiti:

- come si definiscono le diverse strutture organizzative da un punto di vista economico;
- quali sono i risultati globali delle diverse strutture organizzative componenti l'intera compagine aziendale;
- quanto costa una prestazione sanitaria, sia essa complessa (il ricovero ospedaliero) o più semplice (il test immunoematologico);
- quali sono le ragioni organizzative sottostanti al risultato contabile (costo-versus DRG o costo-versus tariffazione di altro tipo);
- quali possono divenire le azioni per agire sul livello di efficienza rilevato a consuntivo.

Mentre rispondere alle prime domande significa "conoscere il passato", vale a dire sapere quanti fattori produttivi hanno assorbito le prestazioni e le cause di tali consumi di risorse, più importante e complesso risulta l'approfondimento dell'ultimo quesito.

Nel nostro Paese, pur con molti limiti e contraddizioni, e con atteggiamenti spesso assai diversificati dalle diverse entità regionali, sempre più responsabilizzate nella loro autonomia decisionale e programmato-

ria, è stato introdotto il principio dei livelli essenziali di assistenza (LEA), quale criterio di riferimento per l'individuazione di priorità oggettive. In realtà tale intervento è risultato, fino ad oggi, efficace nell'individuare ciò che può essere escluso dall'assistenza erogata del Servizio Sanitario Nazionale, e nel migliorare l'appropriatezza organizzativa di parte dell'intero sistema, pur con le inevitabili differenze e disarmonie tra Regione e Regione. Non altrettanto si può sostenere in termini di garanzia nella piena accessibilità a quanto stabilito come essenziale, comunque limitato da tetti di produzione e oggettive difficoltà connesse alle diverse condizioni dei singoli Servizi Sanitari Regionali. Alla vigilia della istituzione dei LEA si sono però evidenziate una serie di perplessità, di interventi di difesa di questo o quel diritto, al punto da ridimensionare l'impatto e l'applicabilità del principio definito: alcune Regioni hanno disciplinato la materia in modo contraddittorio, altre hanno rilevato incertezze tali da vanificare la portata della decisione che poteva assumere valenza "storica". Si consideri che la maggior parte delle Regioni ha deciso che il Servizio Sanitario non finanzia più gli interventi di "circoncisione rituale maschile", ovvero l'esecuzione di tale pratica chirurgica per motivi "religiosi", per lo più su bambini di origine extracomunitaria, poiché tale pratica non trova fondamento in una necessità di ordine sanitario. Non sono noti gli effetti di tale determinazione, in termini di contenimento degli oneri economici correlati, e si può, non infondatamente, argomentare che gli eventuali risparmi conseguiti sono stati probabilmente vanificati dalla tardiva decisione a recepire e tradurre in atti programmatori propri alcune delle indicazioni del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 29 novembre 2001.

Il testo dell'accordo della conferenza Stato-Regioni del 22 novembre 2001 *"Accordo tra Governo, Regioni e le Province Autonome di Trento e Bolzano sui livelli Essenziali di Assistenza Sanitaria ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni"* è stato recepito dal DPCM 29 novembre 21 *"Definizione dei Livelli Essenziali di Assistenza"* e pubblicato in Gazzetta Ufficiale 8 febbraio 2002, 33, S.O.

### 1.3 IL NUOVO RUOLO DELL'ENTE REGIONALE NEL CONTESTO SANITARIO

La nuova governance<sup>28</sup>, con particolar riferimento al sistema della pianificazione e dei controlli, vede oggi poi la consacrazione del rapporto

---

<sup>28</sup> Con il termine "governance" si intende l'insieme di regole e istituzioni volte a conciliare l'interesse alla certezza del controllo da parte dei soggetti che lo esercitano e l'interesse degli investitori ad una sorveglianza continua e idonea sugli im-

Regione-Azienda incardinato sul riconoscimento a quest'ultima di personalità giuridica. Come già argomentato, allo Stato centrale è riconosciuto il potere-dovere di legiferare sui principi informatori della disciplina delle materie relative all'interesse pubblico da tutelare, mentre alla Regione il potere-dovere di dare concreta attuazione alle norme<sup>29</sup>.

Sembrerebbe quindi rilevarsi un'assoluta autonomia di tipo organizzativo in capo alle Aziende sanitarie; aspetto, questo, al centro di numerosi interrogativi spesso riguardanti i confini responsabilizzativi dei ruoli direttivi delle realtà operative.

La discrezionalità organizzativa di Regioni e ASL nel governo delle risorse funzionali a garantire il rispetto della mission sancita dalle norme nazionali subisce spesso forti vincoli in modo precipuo tesi ad omogeneizzare l'organizzazione e lo stesso approccio erogativo delle prestazioni sanitarie sull'intero territorio nazionale. Tali vincoli, spesso direttamente incidenti sulle regole determinanti la suddivisione delle risorse finanziarie tra le Regioni, sembrano nel tempo aver mitigato l'autonomia organizzativa delle ASL anche conseguentemente a specifici contenuti legislativi che hanno condotto:

- *all'appesantimento della normativa regionale*; l'approccio originariamente sancito considerava l'organizzazione come il principale meccanismo operativo e vero strumento guida a disposizione dei vertici delle ASL per raggiungere i propri obiettivi. Logico quindi pensare che la definizione delle diverse articolazioni organizzative determinasse autonomamente i servizi offerti. Nella realtà odierna le principali scelte organizzative sono invece afferenti agli assessorati regionali lasciandosi ai livelli aziendali soltanto dettagli di un quadro già determinato in seno ai Piani Sanitari Regionali (PSR);
- *forti vincoli contrattuali per le risorse umane inquadrate in regime di pubblico impiego*; se è vero che gli ultimi decenni si sono caratterizzati

---

prenditori al fine di assicurare che tale controllo, ossia l'influenza dominante sulle scelte strategiche delle imprese, sia allocato ed esercitato con efficienza. *Associazione Disiano Preite. Rapporto sulla società aperta: 100 tesi per la riforma del governo societario in Italia*, Bologna, il Mulino. Corporate Governance, ovvero l'insieme di leggi, regolamenti e appropriate prassi volontarie del settore privato che consentono ad una società di attrarre capitale finanziario e umano, performare efficientemente e pertanto perpetuarsi generando valore economico per tutti i suoi azionisti, nel rispetto degli interessi di tutti gli stakeholder e anche della società nel suo complesso, Ira Millstein, in *International comparison of Corporate Governance guidelines and codes of best practice in developed market*, EVGA, 2001.

<sup>29</sup> G. RICCIARELLI, F. SOLDATI, *Manuale per concorsi nel ruolo amministrativo delle aziende sanitarie pubbliche*, op. cit.

per una notevole flessibilizzazione dei contratti di lavoro in ambito pubblico, permangono ancora forti le resistenze che i diversi manager sanitari incontrano nel processo di revisione organizzativa del fattore produttivo umano. Al contempo la possibilità di attingere direttamente dal mercato del lavoro particolari competenze specialistiche, libertà questa che può concorrere a rendere più snelle ed efficienti le scelte aziendali, non manca recentemente di essere vincolata finanziariamente generando sovente situazioni di contemporanea presenza del diritto e impossibilità a esercitarlo per accertata assenza di condizioni economico finanziarie sempre determinate da vincoli esogeni. Come vedremo anche nel proseguo, la scarsità di risorse sempre più spesso appare essere il fenomeno che tutti gli organi direttivi della sanità pubblica, siano essi espressione esterna alle aziende (funzionari regionali) o interni (direttori generali delle aziende), sono chiamati a fronteggiare.

- *Idonea diffusione di meccanismi gestionali e di controllo.* I sistemi di rilevazione e monitoraggio delle performance sanitarie sono indubbiamente entrati a far parte dei meccanismi operativi chiave sistematicamente adottati dagli organi direttivi per la gestione dei servizi sanitari. L'assenza di tale condizione determinerebbe peraltro una rilevante non conformità rispetto a quanto i dettami normativi prevedono. Pochissime obiezioni quindi si hanno da muovere verso l'effettiva diffusione, anche empiricamente testata, dei sistemi di rilevazione<sup>30</sup> e di controllo della gestione<sup>31</sup>. La presunta non idoneità

---

<sup>30</sup> La rilevazione dei fatti d'azienda è un concetto compiutamente approfondito da E. Giannessi. In particolare l'autore rileva "...mentre in un primo tempo si propendeva per una pedissequa trascrizione dei caratteri salienti dei fatti aziendali e l'attenzione veniva concentrata sull'arte di tenere i conti e sulle possibilità della forma con particolare riguardo a quelle del metodo in partita doppia, in un secondo tempo il settore è stato allargato fino a concepire la rilevazione come un'analisi quantitativa dei fatti aziendali. L'introduzione del concetto di interpretazione ha segnato un ulteriore passo in avanti sulla via della formazione scientifica della ragioneria. L'asestamento definitivo si è avuto col sopravvenire del concetto di conversione della dinamica aziendale in cifre che, superando i concetti di analisi quantitativa e di interpretazione, ha reso possibile la realizzazione del processo formativo dei piani. La parola 'analisi' significa scomposizione di un tutto per considerarne le parti separatamente e nelle relazioni che intercorrono tra di esse e il tutto. Poiché nel caso in oggetto il tutto è costituito dal mondo fenomenico nel quale operano le aziende, è evidente che l'analisi, fatta corrispondere al concetto di rilevazione, non è altro che la scomposizione di tale mondo effettuata allo scopo di studiare le relazioni esistenti tra i singoli fenomeni e quelle che intercorrono tra i medesimi e il mondo a cui appartengono. Quasi tutti gli autori usano aggiungere alla parola 'analisi' l'aggettivo 'quantitativa' nell'intento di affermare che il mondo fenomenico delle aziende deve essere riguardato esclusivamente dal punto di vista della sua misura,

degli stessi muove invece dalle marcate criticità rilevate con riferimento a:

- generico e forte sovradimensionamento delle strutture dedite a tale tipologia di attività;
- non soddisfacente efficienza dei processi di controllo di gestione con particolare riferimento a due diverse dimensioni di analisi. Intanto l'elevato radicamento delle rilevazioni afferenti al controllo sulle condizioni di performance economiche, in particolare sui costi. In seconda battuta la scarsa propensione dei controller sanitari a diffondere una vera e propria cultura del controllo oltre che degli effetti dello stesso, in capo alle competenze mediche. A rigor di verità nel nostro paese tale problematica è assai radicata anche in quelle strutture non sanitarie e non pubbliche che hanno una più elevata esperienza nell'ambito del controllo della gestione. Non appartenenti al contesto delle multinazionali.

Ancora due sono le direttrici fondamentali che hanno segnato il superamento del modello tradizionale sulle quali era basata l'organizzazione dell'azienda sanitaria.

Da un lato le innovazioni legislative hanno spinto l'organizzazione sanitaria verso un maggior decentramento divisionale con la conseguente introduzione di livelli gerarchici intermedi. Tale processo ha condotto all'attribuzione di responsabilità non più solo sulle singole funzioni aziendali generanti servizi tariffati (Presidi, Reparti ecc.) ma anche su aree, o meglio dimensioni di confine tra quelle sanitarie e quelle socio-assistenziali, quali le prestazioni di prevenzione, servizi di medicina generale sul territorio, servizi sanitari a domicilio ed altro ancora. La legge 229/99, nota come riforma Bindi, dal nome del ministro della Salute allora in carica, ha ad esempio valorizzato il ruolo del distretto socio-sanitario, allo scopo di soddisfare i bisogni della popolazione locale. Il distretto, quella struttura sanitaria che nel soddisfare i bisogni di salute della popo-

---

ma l'espressione che ne deriva non è la più adatta perché ha valore limitazionale e non esplicativo. L'analisi non può essere quantitativa senza essere qualitativa. Per scomporre un tutto nelle sue parti è necessario individuarne gli aspetti qualitativi, sia perché questi sono il presupposto delle formazioni quantitative, sia perché i dati non hanno valore assoluto, ma relativo al tutto del quale fanno parte. L'espressione 'analisi quantitativa' quindi deve essere considerata sostanzialmente inesatta. Ad essa non può essere attribuito altro significato che quello di analisi da condurre con mezzi di misura corrispondenti al valore o a semplici unità fisiche....", E. GIANNESSI, *Appunti di Economia Aziendale*, Pacini, Pisa, 1979, pagg. 259-260.

<sup>31</sup> M. VECCHIO, *Evoluzione delle logiche di organizzazione delle aziende sanitarie pubbliche*, "Mecosan", n. 33, 2000.

lazione locale garantisce la massima integrazione tra sanitario e sociale e i cui elementi distintivi sono individuabili a livello geografico, è accessibile a tutti i cittadini e dotato di regole e principi propri e della struttura principale a cui deve fare direttamente riferimento.

In tal senso lo stesso tende quindi a garantire la strategica funzione di governatore della domanda di servizi sanitari, leva questa oggi ormai sempre più opportuna per il vero controllo della spesa sanitaria e quindi per il sistematico rispetto dei livelli essenziali di assistenza. A completamento va rilevato che, riconosciuta ai distretti autonomia tecnica-funzionale ed economica-finanziaria, rendicontata tramite opportuna contabilità separata all'interno del bilancio dell'Azienda Sanitaria, nello stesso non dovrebbero assumersi decisioni autonome in contrasto con le linee guida aziendali definite dagli organi direttivi sovraordinati al responsabile del distretto<sup>32</sup>.

Con riferimento poi alla seconda direttrice, deve rilevarsi l'ormai sistematica adozione di logiche organizzative processuali che garantiscono il passaggio ad una logica sanitaria davvero orientata al cliente. Il risultato di ciò è individuato nella costruzione di opportuni percorsi sanitari, spesso trasversali alle diverse unità operative e alle strutture dislocate sul territorio (non solo le strutture delle ASL, ovvero presidi ospedalieri, strutture di day hospital, medici di base ma anche strutture esterne convenzionate chiamate a cooperare per la soluzione del problema della salute quali aziende ospedaliere pubbliche, strutture private convenzionate, organizzazioni per il volontariato)<sup>33</sup>, realizzandosi così un assetto di tipo reticolare teso a enfatizzare il razionale uso dei fattori produttivi e al contempo a ridurre la discrezionalità degli opera-

---

<sup>32</sup> F. TESTA, C. BUCCIONE, *Il Distretto sanitario: funzioni e potenzialità di Governo della domanda sanitaria*, "Mecosan", n. 44, 2002.

<sup>33</sup> P. ADINOLFI, *L'evoluzione organizzativa delle aziende sanitarie pubbliche*, "Mecosan", n. 37, 2000.

<sup>34</sup> "...In generale si può dire che anche nella sanità è arrivato il tempo del confronto con la scarsità delle risorse, il che ha attivato una forte pressione nella direzione dell'utilizzo di tutti gli strumenti che possono aiutare ad affrontare il problema. Infatti, tramite azioni che consentono di ridurre i costi di produzione dei servizi, inclusi i costi per l'organizzazione alla risposta di problemi di salute, è possibile aumentare la quantità e la qualità di tali risposte, aumento a parità di altre condizioni. Contenere i costi non per affermare la preminenza della logica e dei criteri economici, come erroneamente qualcuno teme e qualcun altro vuole imporre, ma per aumentare la capacità di tutela di un diritto che è garantito non perché sia affermato da una Legge ma se, e solo se, il Sistema è in grado di produrre servizi corrispondenti, per tempi, qualità e modi di erogazione, alle caratteristiche dei bisogni e delle domande..." E. BORGONOVÌ, in *Manuale di Contabilità Direzionale nelle Aziende Sanitarie*, a cura di G. CASATI, Egea, Milano, 1996.

tori sanitari nel rispetto delle norme deontologiche<sup>34</sup>.

#### 1.4 IL TRADE OFF COMUNICATIVO TRA L'ENTE REGIONALE E LE AZIENDE SANITARIE E IL RUOLO DELL'AGENZIA SANITARIA<sup>35</sup>

I Piani Sanitari regionali, nonché la normativa nazionale di riferimento costituiscono il punto di partenza essenziale per individuare gli obiettivi strategici che tutte le aziende sanitarie devono perseguire, con particolare riferimento alle nuove strategie organizzative, di gestione della domanda e dell'offerta di prestazioni sanitarie.

Come facilmente desumibile, il pieno raggiungimento di tali obiettivi vive talvolta notevoli asimmetrie informative fra tutti gli attori, e conseguenti costi di agenzia, per l'intero sistema. Tale problematica assume maggior peso allorquando le logiche strategiche sono orientate a generare forti mutazioni della governance territoriale della sanità. Tali criticità, tutte approfondite nel proseguo della trattazione, possono essere riassunte nelle seguenti:

- la separazione tra produttori ed erogatori, attraverso un processo incrementale e mediante una continua interazione con le comunità locali. L'ASL dovrà essere, pertanto, sempre più orientata alla gestione del cittadino e sempre meno ad erogare servizi. Tale obiettivo deve peraltro essere perseguito, almeno in una fase iniziale, non mediante la costituzione di nuovi soggetti giuridici, ma attraverso forme di autonomia operativa ed economico-finanziaria per i presidi ospedalieri a gestione diretta.
- Con riferimento all'offerta territoriale il pensiero va alla ormai cogente necessità di sviluppare una realtà ospedaliera sempre più orientata alla medio-alta intensità di cura con un conseguente incremento del livello tecnologico ed un aumento dei punti di eccellenza della rete. Tale obiettivo dovrà essere conseguito parallelamente alla ricerca di un maggiore livello di appropriatezza dell'attività che permetterà sia di incrementare la qualità dell'assistenza, sia di reindirizzare le risorse, precedentemente utilizzate per ricoveri inappropriati, verso le strutture di eccellenza e l'assistenza territoriale.
- Dal punto di vista della gestione della domanda, emerge chiaramente la necessità di introdurre meccanismi gestionali al centro dei quali

---

<sup>35</sup> Chi scrive è stato responsabile della Divisione Sanità insita all'interno di Liguria Ricerche S.r.l., ente sorto tramite Convenzione del 10/12/2003 tra la Regione Liguria e Liguria Ricerche. L'incarico è stato espletato dal maggio 2004 all'aprile 2006. Oggi tale Divisione svolge ancora la funzione di "Mini Agenzia Sanitaria".

si pone il Distretto, come responsabile di tutte le prestazioni rese agli utenti sul territorio di competenza. Dovranno così essere introdotte sia nuove modalità di negoziazione delle prestazioni tra ASL ed erogatori pubblici e privati (accordi e contratti), sia nuovi meccanismi strutturati di programmazione e controllo (budget<sup>36</sup>) che permettano di addivenire ad un più idoneo *setting* informativo funzionale a supportare efficacemente il processo di negoziazione.

- Per contro il ruolo di governo della domanda dovrà essere sempre più svolto attraverso una piena collaborazione con i Medici di Medicina Generale (MMG) ed i Pediatri di Libera Scelta (PLS), che dovranno sempre più recuperare il loro ruolo di punto di riferimento e di primo contatto per il cittadino. L'obiettivo richiede una piena integrazione sia tra i suddetti operatori e le strutture di offerta sia al-

---

<sup>36</sup> Con riferimento al budget sono numerose le definizioni formulate da eminenti studiosi:

- WELSCH: per budget si intende comunemente il piano formale completo delle operazioni espresse in termini quantitativi. Il budget aziendale è un programma che abbraccia tutte le fasi delle operazioni di un dato periodo di tempo futuro.
- R. ANTHONY: un budget non è altro che un piano d'azione espresso in termini quantitativi.
- J. BATTY: il piano generale è rappresentato dal budget generale; ogni parte di detto piano è sviluppata in particolari budget di settore.
- J. MEYER, S. LAUNOIS: il budget è un'attribuzione di obiettivi e mezzi, un equilibrio microeconomico (l'equilibrio globale che deve essere raggiunto non lo è necessariamente nell'arco di un anno), un'attribuzione di responsabilità, un modello economico.
- DEZZANI, BRUSA: il budget è un programma di gestione (non una semplice previsione) riferito all'esercizio futuro, che si conclude con la formazione di un bilancio preventivo.
- S. FURLAN: il budget è un piano d'azione per la futura gestione mirante a programmare e coordinare le operazioni aziendali e a porre le basi per il controllo. Per ulteriori approfondimenti si vedano:
- U. BOCCHINO, *Il budget*, Giuffrè, Milano, 1990.
- G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, F. Angeli, Milano, 1979.
- L. BRUSA, *Contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 1979;
- *Il sistema budgetario nel sistema organizzativo d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1978
- L. BRUSA, F. DEZZANI, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.
- V. CODA, *I costi standard nella programmazione e nel controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1970.
- G. FERRERO, *Finanza aziendale*, Giuffrè, Milano, 1981.
- *Impresa e management*, Giuffrè, Milano, 1980.
- P.L. MALINVERNI, *Controllo di gestione: il budget*, SEDA.

l'interno degli stessi mediante forme di associazionismo che potranno portare anche a nuovi modelli organizzativi di assistenza territoriale quale le UTAP (Unità Territoriali di Assistenza Primaria<sup>37</sup>).

Non deve, infine, essere sottovaluta la volontà di perseguire l'equilibrio complessivo del sistema contestualmente ad un'allocazione dei flussi finanziari secondo logiche di perequazione al bisogno. La verifica costante della compatibilità economica del sistema costituisce, pertanto, un'attività necessaria e condizionante di tutto il processo redistributivo. A tal fine sono ormai diffusamente in fase di individuazione obiettivi profondamente innovativi rispetto al passato tesi:

- al riequilibrio delle quote capitarie;
- al riequilibrio delle risorse per livelli di assistenza.

Poiché entrambi gli obiettivi si raggiungono tramite attività focalizzate non più solamente su norme e procedure, bensì sulla definizione di obiettivi, sull'analisi dei risultati e sulla verifica degli scostamenti, sull'intero territorio nazionale, è stato condiviso dai Dipartimenti Sanitari

---

<sup>37</sup> L'innovazione è in particolare indirizzata verso una nuova visione del lavoro del medico di famiglia. Il tradizionale ambulatorio con orario di ricevimento degli assistiti sarà infatti sostituito da strutture dove il paziente potrà incontrare il proprio medico curante, la cui attività sarà però coadiuvata da infermieri, specialisti e medici di guardia, questi ultimi disponibili a coprire tutto l'arco della giornata. Il progetto sarà avviato entro i prossimi due anni con una priorità di azione nel Sud Italia. Il lavoro d'equipe sarà reso possibile grazie alle tecnologie di comunicazione, determinerà la possibilità per il paziente di avere 24 ore su 24 la miglior assistenza possibile. La creazione di UTAP avrà anche la funzione di spostare il carico di prestazioni che gravano sui centri ospedalieri agli ambulatori. Il medico di famiglia, infatti, oltre ad essere la porta di accesso al Servizio Sanitario Nazionale per il paziente, diventerà anche erogatore di prestazioni oggi affidate allo specialista o all'ospedale, oltre che gestire percorsi diagnostici e terapeutici. In questo scenario l'ospedale diventerà un punto di arrivo specializzato e mirato di una ristretta popolazione di pazienti con necessità diverse da un prelievo o un esame diagnostico di routine. Questo, per esempio, eviterà il tradizionale affollamento della sala d'attesa degli ambulatori ospedalieri per una prestazione che richiede pochi minuti. L'organizzazione prospettata prevede la presenza di una struttura unica presente sul territorio ogni 10 mila utenti in cui opereranno sette medici, affiancati tra l'altro da specialisti "sumaisti", cioè specialisti convenzionati con il SSN. Si tratta di figure mediche indispensabili per coprire aree di grande rilevanza, ad esempio la cardiologia o la diagnostica ecografica. Per la redazione delle UTAP l'accordo Stato-Regione del 29 luglio 2004 ha stimato 286 milioni di euro e le stesse potranno essere in regime di non meno di 4 ogni 100 abitanti. Si veda anche "Il Sole 24 Ore Sanità", 10-01-2005, Manuela PERRONE.

delle Regioni che, in questa chiave, le attività di sviluppo dei percorsi di miglioramento debbano prendere avvio dalla chiara esplicitazione di una metodologia capace di integrare tutti questi aspetti e a sua volta flessibile per permettere una continua evoluzione. Tali ruoli spesso coincidono con i compiti delle neonate Agenzie Sanitarie<sup>38</sup>.

Il ruolo di indirizzo, governo e consolidamento che può assumere la Regione ha come ideali estremi una posizione di prevalente attenzione alla valutazione della performance di un sistema che si autoregola e una posizione di governo accentrato e controllo del sistema stesso. In realtà, l'individuazione del giusto equilibrio tra le due posizioni rappresenta l'elemento chiave per attuare il governo Regionale del settore sanità, in un momento in cui esso rappresenta il primo vero ambito consistente in cui si va attuando il processo del federalismo in Italia. L'individuazione della misura più idonea per l'equilibrio, delegabile direttamente alle aziende sanitarie locali rispetto al territorio da loro presidiato<sup>39</sup>, dipende da come si presentano gli elementi contingenti relativi all'equità dell'applicazione delle regole, alla trasparenza dei meccanismi di controllo della produzione e dell'efficienza, sino alla definizione della politica economica e fiscale sul sistema.

Inoltre, al crescere dell'autoreferenzialità dell'offerta, è necessario che la Regione abbia un ruolo concentrato proprio nelle attività di indirizzo, pianificazione e controllo, in un'ottica di equilibrio a livello di sistema regionale, diventando forte centro di coordinamento, anche mediante l'approntamento di strumenti e metodologie condivise e diffuse.

In relazione ai compiti che le diverse Regioni si sono assunte nel dirigere i rispettivi SSR, appare chiaro osservare come le Agenzie si siano progressivamente ritagliate differenti impostazioni che contraddistinguono talvolta anche l'Agenzia Sanitaria Regionale ed il ruolo che essa assume, anche in collegamento con la principale struttura regionale ovvero l'Assessorato alla Salute.

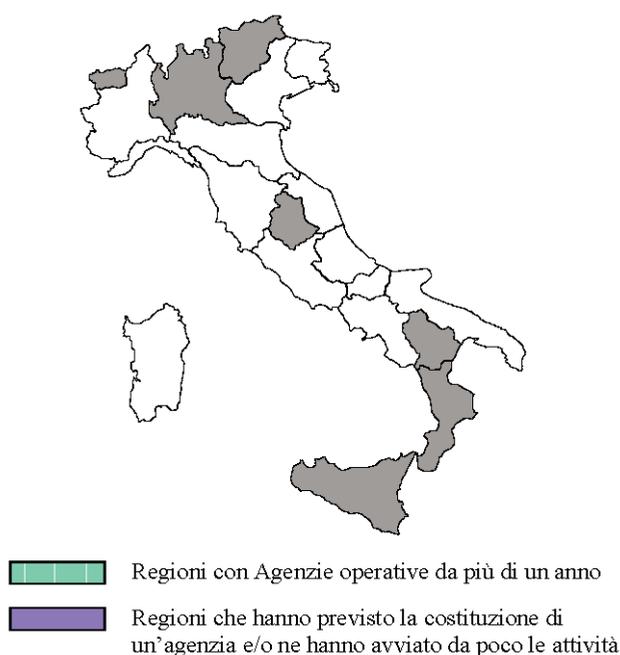
Al momento risultano formalmente previste dalle leggi regionali dieci Agenzie a supporto della pianificazione del Servizio Sanitario Regionale, sebbene solo nove siano formalmente operative da almeno due

---

<sup>38</sup> Su tale linea di azione si è recentemente mossa la Regione Abruzzo che, con il costante supporto della locale agenzia, sta attuando un programma volto alla razionalizzazione delle prescrizioni farmaceutiche con un obiettivo di spesa pari a circa 7 milioni di euro. Il progetto tende ad introdurre nuovi modelli organizzativi per l'erogazione delle cure primarie con l'istituzione di sei Unità territoriali di assistenza Primaria. A fianco delle UTAP anche cinque ospedali di Comunità UTAB rivolti a pazienti affetti da patologia cronico-degenerativa.

<sup>39</sup> Ci si riferisce ad un modello di SSR identificato come a centralità ASL che compra prestazioni dall'offerta delle Aziende Ospedaliere.

**Figura 1 – Quadro riassuntivo delle Regioni che hanno avviato l'istituzione di un'Agenzia per i Servizi Sanitari**



anni. Queste fanno riferimento alle regioni Emilia-Romagna, Friuli-Venezia Giulia, Marche, Campania, Piemonte, Toscana, Lazio, Puglia e Abruzzo (si veda Tabella 2)<sup>40</sup>.

Nella Regione Sardegna attualmente sia la Proposta di legge del Consiglio Regionale, sia il disegno di legge della Giunta appaiono ancora assai discordanti e non hanno portato alla formalizzazione dell'Agenzia.

Ancora, in Molise, la proposta di legge di costituzione dell'Agenzia

<sup>40</sup> Non si considera in questa indagine l'Agenzia per i Servizi Sanitari Regionali (ASSR), la quale è un ente nazionale con personalità giuridica di diritto pubblico, sottoposto a vigilanza del Ministero della Salute. L'ASSR ha principalmente un ruolo:

- di collaborazione con le Regioni e le Province Autonome relativamente alla materia sanitaria;
- di supporto alle loro iniziative di coordinamento;
- di rilevazione, analisi, valutazione, proposte in materia di organizzazione dei servizi, innovazione e sperimentazione di nuovi modelli gestionali, di qualità e costi dell'assistenza.

In ogni caso, le Agenzie Sanitarie regionali sono enti indipendenti dall'ASSR.

non è stata ancora convertita in legge regionale da parte del Consiglio.

L'Agencia Regionale Socio-Sanitaria (ARSS) del Veneto, invece, ha avviato sostanzialmente le attività operative a partire dagli ultimi mesi

**Tabella 2 – Le Agenzie Regionali formalmente costituite**

<b>Regione</b>	<b>Denominazione</b>	<b>Anno di costituzione</b>	<b>Legge Regionale di istituzione</b>
EMILIA-ROMAGNA	Agenzia sanitaria regionale <b>(ASR)</b>	1994	LR n. 50 del 20/12/1994
FRIULI-VENEZIA GIULIA	Agenzia Regionale della Sanità <b>(ARS)</b>	1995	LR n. 37 del 5/9/1995
MARCHE	Agenzia Regionale Sanitaria <b>(ARS)</b>	1996	LR n. 26 del 17/7/1996
CAMPANIA	Agenzia Regionale Sanitaria <b>(ARSAN)</b>	1996	LR n. 25 del 18/11/1996
PIEMONTE	Agenzia Regionale per i Servizi Sanitari <b>(ARESS)</b>	1998	LR n. 10 del 16/5/1998
TOSCANA	Agenzia Regionale di Sanità <b>(ARS)</b>	1998	LR n. 71 del 30/9/1998; LR n. 22 del 8/3/00
LAZIO	Agenzia di Sanità Pubblica <b>(ASP)</b>	1999	LR n. 16 del 1/9/1999
PUGLIA	Agenzia Regionale Sanitaria pugliese <b>(ARES)</b>	2001	LR n. 24 del 13/8/2001
ABRUZZO	Agenzia Regionale Sanitaria abruzzese <b>(ASR)</b>	2001	LR n. 37 del 2/7/1999
VENETO	Agenzia Regionale Socio Sanitaria del Veneto <b>(ASS)</b>	2001	LR n. 32 del 29/11/2001

<sup>41</sup> L'ARSS è l'organismo che la Regione Veneto, con la LR 32/2001, ha individuato per progettare, facilitare e supportare il miglioramento della qualità di tutto il sistema erogativo regionale, con riferimento alcuni processi fondamentali del governo del SSR, quali:

- il processo del Miglioramento Continuo della Qualità (MCQ) dei servizi erogatori, con particolare attenzione a quello dell'autorizzazione e dell'accreditamento,
- il processo del Controllo della Gestione (COGEST).

dell'anno 2003<sup>41</sup>.

## 1.5 LO SVILUPPO ORGANIZZATIVO DELLE AGENZIE REGIONALI DELLA SANITÀ SUL TERRITORIO NAZIONALE

Analizzando le leggi istitutive delle Agenzie Sanitarie, nonché altri supporti documentali, è possibile desumere, se non altro a livello di intenti, sia le principali competenze che accomunano le singole agenzie, sia le particolarità di ciascuna scelta dal punto di vista strategico ed operativo.

Di seguito si riportano i risultati di una ricerca documentale per ciascuna Agenzia Regionale già operativa mirata ad evidenziare:

- il posizionamento dell'Agenzia in seno al sistema di governance regionale;
- le specifiche competenze e le funzioni attribuite alle Agenzie,
- la struttura organizzativa dell'Agenzia<sup>42</sup>;

### ASR Emilia-Romagna

L'Agenzia Sanitaria Regionale (ASR) è stata costituita nel 1995, in ottemperanza al dettato della legge regionale n. 50 del 1994, con l'obiettivo di fornire il necessario supporto tecnico all'Assessorato alla Sanità e al sistema delle Aziende Sanitarie, nell'ambito dell'erogazione di servizi di qualità all'interno del Sistema Sanitario Regionale.

La collaborazione dell'Agenzia alle attività della *Direzione Generale Sanità e Politiche Sociali* tramite l'apporto di proprie competenze professionali ed operative riguarda attività di analisi e verifica delle condizioni che in seguito possono permettere all'Assessorato di compiere i corretti processi decisionali. L'ASR sviluppa strumenti, programmi e attività innovative, che, se valutate positivamente, sono direttamente implementate sotto la responsabilità della Direzione Generale nell'ambito delle funzioni di governo del sistema delle Aziende Sanitarie della Regione.

All'Agenzia Sanitaria Regionale emiliana è riconosciuta un'autonoma capacità di organizzazione nel rispetto dei limiti:

- del finanziamento determinato annualmente dalla Regione, in sede di riparto dei fondi;
- delle direttive dell'Assessorato alla Sanità e Servizi Sociali.

---

<sup>42</sup> In relazione anche al posizionamento rispetto agli organi direzioni regionali, nel tentativo di evidenziare, ove possibile, elementi di sovrapposizione e conflitto.

Più in particolare, essa è organizzata su base triennale per perseguire idoneamente, nell'ambito delle funzioni attribuite, gli obiettivi che le sono assegnati in base a puntuali *"Linee di indirizzo per la predisposizione e l'attuazione del Piano-Programma"*, approvate dalla Giunta regionale.

In particolare, all'ASR, sin dalla sua istituzione, sono state assegnate le seguenti funzioni:

- assistenza alle Aziende e agli IRCCS nello sviluppo degli strumenti e delle metodologie per il controllo di gestione;
- verifica dei risultati della gestione delle Aziende della Regione;
- elaborazione di proposte per la definizione dei parametri di finanziamento delle Aziende e analisi del livello dei costi e delle entrate, nonché sul raggiungimento dell'equilibrio economico in ciascuna Azienda;
- verifica e revisione, quale organo tecnico, della qualità dei servizi e delle prestazioni sanitarie, sia riguardo agli enti pubblici che per quanto riguarda le istituzioni sanitarie private inserite nella rete integrata del Servizio Sanitario Regionale;
- definizione, con i servizi dell'Assessorato alla Sanità e Servizi Sociali, delle regole di rilevazione, delle informazioni nell'intero sistema sanitario regionale;
- redazione annuale di una relazione all'Assessorato alla Sanità e Servizi sociali sull'andamento della gestione delle Aziende, anche con riferimento agli obiettivi della programmazione sanitaria.

Nel 1998, la legge regionale n. 34 ha affidato all'ASR anche il compito di predisporre i requisiti previsti per l'accreditamento delle strutture pubbliche e private al SSR.

Per il triennio 2004-2006, il piano di attività dell'Agenzia è articolato in otto aree di intervento che integrano, innovandole, le attività già in corso nel primo triennio e sono illustrate nella Tabella 3<sup>43</sup>. Esso prevede, tra l'altro, la collaborazione con il sistema delle Università dell'Emilia Romagna e con numerose istituzioni a livello nazionale e internazionale sui temi strategici della ricerca e dell'innovazione.

### **ARS Friuli-Venezia Giulia**

L'Agenzia Regionale della Sanità (ARS) del Friuli, istituita come struttura autonoma con legge regionale del 1995, ha quale primaria finalità

---

<sup>43</sup> Rispetto al precedente programma triennale sono aggiunte le Aree Politiche Sociali e Ricerca ed Innovazione, mentre scompare l'Area Salute, Ambiente e Lavoro.

**Tabella 3 – Aree progettuali e linee di progetto triennio 2004-2006 dell'ASR Emilia-Romagna**

<b>AREE DI PROGRAMMA</b>	<b>LINEE PROGETTUALI</b>
Accreditamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Accreditamento</li> <li>• Gestione del rischio nelle strutture sanitarie</li> <li>• Cittadini, comunità e Servizio Sanitario Regionale</li> </ul>
Economia e salute	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'appropriatezza della remunerazione dell'assistenza sanitaria</li> <li>• Banca dati dei consumi sanitari</li> <li>• Analisi dei costi della residenzialità extra-ospedaliera</li> <li>• Valutazione economica degli interventi sanitari</li> </ul>
Governo clinico	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Audit clinico</li> <li>• Liste di attesa</li> <li>• Linee guida cliniche</li> <li>• Costituzione e integrazione dei database clinici e cardiologici</li> <li>• Indicatori di performance</li> </ul>
Politiche sociali	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Disuguaglianze e disabilità</li> </ul>
Rischio infettivo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Antibioticoresistenza</li> <li>• Infezioni emergenti e riemergenti</li> <li>• Infezioni nelle organizzazioni sanitarie</li> </ul>
Risorse umane	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capitale intellettuale</li> <li>• I modelli per la direzione del personale: la previsione del fabbisogno e la ritenzione del personale infermieristico nelle Aziende sanitarie</li> <li>• Riconoscimento e valorizzazione della performance d'irigienziale</li> <li>• I sistemi di valutazione del fabbisogno di operatori sanitari per il Sistema Sanitario Regionale</li> </ul>
Sistema documentazione, formazione e comunicazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Attività editoriale e sito web</li> <li>• Relazioni sanitarie e comunicazione con le comunità locali</li> <li>• Formazione continua nel Servizio Sanitario Regionale</li> </ul>
Ricerca e innovazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coordinamento progetti</li> <li>• Aree di attività specifiche</li> </ul>

il supporto ed il coordinamento delle Aziende sanitarie regionali.

Con l'istituzione dell'Agenzia, le competenze regionali sono state ripartite tra l'Agenzia stessa e la *Direzione Regionale della Sanità e delle Politiche Sociali*, la quale, dal punto di vista formale, è stata riorganizzata con contestuale riassegnazione di compiti focalizzati principalmente al supporto alla Giunta ed al Consiglio Regionale nelle attività di pianificazione strategica.

L'ARS, sottoposta alla vigilanza della Giunta, che ne nomina il Diretto-

re Generale, ha, in aggiunta alle attività della Direzione Regionale, il compito particolare di coordinare le attività delle Aziende, supportarne l'operatività e verificarne i risultati. La legge regionale di fatto attribuisce alla Direzione Regionale il ruolo di funzionario giuridico ed amministrativo che istruisce le decisioni politiche, assegnando all'Agenzia invece il compito di attuare le scelte di pianificazione sanitaria e verificarne la realizzazione.

All'Agenzia sono attribuiti i seguenti ulteriori compiti<sup>44</sup>:

- osservazione epidemiologica a supporto dell'attività di pianificazione e valutazione dei risultati conseguiti;
- attuazione della programmazione sanitaria nell'ambito della pianificazione strategica regionale;
- attività negoziale nell'ambito della contrattazione collettiva in sede regionale;
- determinazione delle risorse finanziarie da attribuire alle Aziende sanitarie sulla base dei criteri fissati dalla Giunta regionale e con l'applicazione dei meccanismi di finanziamento previsti dalla legislazione vigente;
- supporto all'Amministrazione regionale per l'accreditamento delle strutture sanitarie nella Regione e per la determinazione delle tariffe delle prestazioni sanitarie;
- verifica e controllo dei bilanci delle Aziende sanitarie;
- implementazione dei sistemi di controllo di gestione;
- promozione di modelli organizzativi e gestionali innovativi anche su base sperimentale, orientati all'efficienza, alla competitività ed all'efficacia;
- controllo e valutazione della qualità delle prestazioni del Servizio Sanitario Regionale;
- supporto tecnico nella pianificazione degli investimenti; coordinamento e supporto tecnico nei settori tecnologico, informatico e logistico-gestionale;
- gestione centrale, per conto delle ASL ed AO, di particolari segmenti di attività, previa delega da parte dei Direttori generali delle Aziende.

L'Agenzia si articola in cinque strutture operative con riferimento alle seguenti aree:

- osservazione epidemiologica, prevenzione e sanità pubblica, controllo sulla qualità;

---

<sup>44</sup> Art. 3, comma 1, LR 05/09/1995, n. 37.

- programmazione attuativa e monitoraggio dei livelli di assistenza;
- verifica e controllo dei bilanci delle Aziende sanitarie e controllo di gestione;
- supporto tecnico gestionale alle Aziende e politica degli investimenti;
- servizi di supporto, che svolgono le attività inerenti;
- al sistema informativo, alle risorse umane ed alla formazione;
- al controllo di gestione interno ed all'amministrazione dell'Agenzia.

Nell'ambito delle attività di supporto tecnico nella pianificazione degli investimenti, presso l'ARS è individuato, tra le altre, un nucleo di valutazione per l'edilizia sanitaria e socio-assistenziale, al cui esame tecnico-economico sono sottoposti i progetti, anche se beneficianti di contributi pubblici, relativi ad opere ospedaliere, residenze sanitarie assistenziali, altre strutture sanitarie, strutture socio-assistenziali per anziani e disabili fisici e psichici.

L'Agenzia si avvale di personale comandato dalle Aziende sanitarie regionali, dalla Regione e dagli Enti locali regionali, con un contingente massimo fissato dalla Giunta regionale, e di società e/o singoli professionisti mediante contratti di consulenza.

La dotazione finanziaria è fissata annualmente dalla Giunta regionale, ed è integrabile con risorse acquisibili a fronte dell'erogazione di servizi e consulenze remunerate nelle materie di propria competenza, ad enti pubblici, aziende ed organizzazioni private.

### **ARS Marche**

L'Agenzia Regionale Sanitaria (ARS) delle Marche è un'Azienda della Regione dotata di autonomia organizzativa, tecnica, amministrativa e contabile, che fornisce il supporto tecnico per l'esercizio da parte della Regione delle funzioni in materia di programmazione sanitaria, di controllo di gestione, di verifica della qualità e della quantità delle prestazioni e degli indirizzi di politica sanitaria.

L'Agenzia, diretta da un Direttore Generale, nominato dal Presidente della Giunta regionale, è tenuta a presentare le documentazioni relative all'attività di programmazione ed alle risultanze di gestione riferite all'Agenzia Regionale Sanitaria. Ciò in maniera del tutto analoga a quanto stabilito per le Aziende sanitarie.

L'Agenzia è tenuta a rispettare il pareggio economico di bilancio e nei limiti del finanziamento esercita la propria autonomia organizzativa.

La Giunta regionale, con apposita deliberazione, può affidare all'Agenzia specifici incarichi a termine connessi alle seguenti competenze:

- analisi epidemiologica dei bisogni e della domanda relativa ai servi-

- zi sanitari;
- assistenza alle Aziende sanitarie nello sviluppo degli strumenti e delle metodologie per il controllo di gestione;
- elaborazione proposte tecniche per la definizione dei parametri di finanziamento degli erogatori del SSR e, in particolare, riferisce circa il livello dei costi sul raggiungimento dell'equilibrio economico in ciascuna Azienda;
- elaborazioni indirizzate alla Giunta regionale strumentali a stabilire, anche attraverso accordi di durata pluriennale, le prestazioni, in termini quantitativi e qualitativi, che le Aziende devono assicurare con le risorse a disposizione;
- verifica sistematica dei risultati di gestione delle Aziende sanitarie, nonché definizione dei requisiti per l'accreditamento delle istituzioni e strutture sanitarie pubbliche e private;
- verifica della qualità dei servizi e delle prestazioni sanitarie erogate da Aziende pubbliche e private nell'ambito del Servizio Sanitario Regionale;
- redazione annuale sull'andamento della gestione e sui risultati conseguiti dagli erogatori pubblici e privati nell'ambito del Servizio Sanitario Regionale, anche con riferimento agli obiettivi della programmazione sanitaria, indirizzata alla Giunta regionale;
- aggiornamento e formazione del personale delle Aziende sanitarie e verifica dei risultati.

Aree ed esempi di linee di progetto sono illustrate nella successiva Tabella 4.

### **ARSAN Campania**

L'Agenzia Regionale Sanitaria (ARSAN) nasce come organismo tecnico di supporto sia per l'attività della Giunta regionale, sia di indirizzo, coordinamento e consulenza alle Aziende del SSR, nell'ambito delle seguenti attività:

- analisi dei bisogni e della domanda relativa ai servizi socio-assistenziali e monitoraggio dei livelli di assistenza;
- indirizzo, coordinamento e supporto alle Aziende Sanitarie Locali e Ospedaliere, seppur nel rispetto delle loro autonomie, in materia di programmazione attuativa, controllo di gestione e politica della spesa e degli investimenti;
- promozione e coordinamento di modelli organizzativi e gestionali, anche su base sperimentale, orientati all'efficienza, alla competitività ed all'efficacia;
- controllo e valutazione della qualità delle prestazioni del Servizio

Tabella 4 – Aree progettuali ed esempi di linee di progetto ARS Marche

AREE DI PROGETTO	LINEE PROGETTUALI
<i>Aree di staff alla Direzione</i>	
Area del PSR	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizzazione del PSR (Monitoraggio PSR, Sperimentazioni, Relazione Sanitaria, LEA)</li> <li>• Formazione</li> </ul>
<i>Aree operative</i>	
Area sanitaria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Osservatorio Epidemiologico (Indicatori, Indagini <i>ad hoc</i>, Osservatorio Oncologico)</li> <li>• Macrolivello Territorio (Progetti obiettivo PSR-PSN, monitoraggio sperimentazioni aziendali e regionali sui distretti)</li> <li>• Macrolivello Ospedale (Monitoraggio delle attività ospedaliere, centri regionali di riferimento, sperimentazioni aziendali e regionali)</li> <li>• Emergenza</li> <li>• Macrolivello Prevenzione</li> </ul>
Area qualità	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Appropriatelyzza e Qualità Percepita</li> <li>• Accreditemento</li> <li>• Osservatorio Tecnologie</li> <li>• Sicurezza delle Strutture</li> </ul>
Area economico-finanziaria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema di Finanziamento</li> </ul>
<i>Area di supporto</i>	
Sistema informativo-informatico	Sistema Informativo Sanitario Sistema Informativo Economico-finanziario Sistema Informativo

Sanitario Nazionale;

- elaborazione di criteri e procedure per l'accreditamento delle strutture sanitarie della Regione;
- elaborazione di programmi e di procedure per la formazione e l'aggiornamento del personale del Servizio Sanitario Regionale e di educazione sanitaria.

Per l'ARSAN la legge regionale prevede, nelle materie di competenza, la possibilità di assunzione di attività accentrate per conto delle ASL e AO, previa stipula di apposite convenzioni riportati preventivamente i corrispettivi economici. È altresì prevista la possibilità di fornire servizi e consulenze remunerate su richiesta delle stesse aziende, di Enti pubblici, di aziende ed organizzazioni private, secondo corrispettivi deliberati annualmente dalla Giunta regionale.

Rispetto alle altre esperienze regionali, e in analogia all'ARS Friuli, appare particolare l'individuazione, tra le unità operative, di un nucleo di valutazione per l'edilizia sanitaria, per il controllo e la realizzazione delle opere ospedaliere e delle strutture socio-assistenziali.

### **ARESS Piemonte**

Nel 1998, la Regione Piemonte ha istituito all'interno del proprio apparato amministrativo l'Agenzia Regionale per i Servizi Sanitari (ARESS), ente strumentale cui affidare compiti di supporto tecnico-scientifico all'Assessorato Regionale alla Sanità e di supporto metodologico alle Aziende.

Per l'ARESS la legge regionale identificava i seguenti obiettivi strategici:

- monitoraggio del processo di attuazione del Piano Sanitario Regionale e dello stato di salute della popolazione;
- analisi dell'impatto economico degli obiettivi programmatici regionali, nonché del rapporto costi-efficacia e costi-benefici al fine di un corretto riparto delle risorse finanziarie;
- sviluppo del sistema informativo con particolare riguardo all'analisi dei bisogni sanitari e della domanda di prestazioni;
- elaborazione di progetti per la promozione e l'educazione alla salute volti al miglioramento del quadro epidemiologico;
- verifica e revisione della qualità dei servizi e delle prestazioni sanitarie anche con riferimento all'attuazione del processo di accreditamento delle strutture sanitarie;
- progettazione e sviluppo di modelli organizzativo-gestionali innovativi orientati all'efficienza, all'efficacia e al miglioramento qualitativo dei servizi sanitari;
- supporto metodologico alle ASL per favorire il processo di omogeneizzazione dei diversi modelli organizzativi e gestionali, nonché la piena attuazione del processo di aziendalizzazione, con particolare riferimento alla formazione dei dirigenti delle aziende.

Inoltre è contemplata per l'Agenzia piemontese, previo il pieno assolvimento dei compiti istituzionali, la possibilità di stipulare convenzioni o contratti per la fornitura di prestazioni di consulenza e supporto nei confronti dei Enti, Aziende, associazioni pubbliche o private.

L'ARESS ha dovuto gestire una fase critica quando, allargandosi, ha subito un commissariamento che ne ha sensibilmente ostacolato lo sviluppo. Con il D.G.R. n. 67/12094 del 23 marzo 2004, in ragione della rilevazione di alcune sovrapposizioni di competenze con altri organismi consultivi della Regione, la Giunta regionale ha espresso la necessità di

una ricollocazione strategica delle attribuzioni riguardanti l'Agazia, con particolare riferimento alla formulazione di pareri e proposte, e la predisposizione di elaborati progettuali<sup>45</sup>.

### **ARS Toscana**

L'Agazia Regionale di Sanità (ARS) della Toscana, istituita e regolamentata dalle leggi regionali 71/1998 e 22/2000, fornisce analisi, proposte, valutazioni a supporto della programmazione regionale, dei processi decisionali e di rinnovamento organizzativo di livello sia regionale sia locale e dell'attività professionale degli operatori sanitari, che hanno come oggetto lo stato di salute dei cittadini e la qualità degli interventi e dei servizi sanitari.

Più in particolare, tra gli obiettivi generali strategici sanciti dalla normativa rientra:

- l'elaborazione e la diffusione di conoscenze sui bisogni di salute della popolazione regionale e la contribuzione all'identificazione delle priorità di intervento, con particolare attenzione all'obiettivo dell'uguaglianza dei cittadini nella salute;
- l'integrazione del sistema di rilevazione e misurazione dei problemi di salute e della qualità dei servizi sanitari, per rafforzare le funzioni informative di governo e gestione del Servizio Sanitario Regionale;
- l'identificazione di strategie, anche innovative, finalizzate a migliorare l'equità di accesso, l'appropriatezza d'uso, l'efficacia dei servizi sanitari e la razionalizzazione della spesa;
- la promozione della ricerca sulla salute, con attenzione ai fattori ambientali, sociali e individuali che la condizionano, e sui servizi sanitari;
- la diffusione dell'uso di metodologie di analisi dei problemi e di progettazione e valutazione degli interventi;
- la promozione tra i cittadini delle conoscenze finalizzate ad accrescere le capacità di gestione della salute e di utilizzo dei servizi sanitari.

---

<sup>45</sup> Il tutto nasce da indiscrezioni pubblicate sul quotidiano "La Stampa" riguardo una presunta proposta di PSR elaborata da parte dell'ARESS. Più che il vero e proprio contenuto del piano in tema di riordino della rete delle strutture sanitarie piemontesi, oggetto del contendere è risultato il mancato coordinamento per quanto riguarda le competenze con riferimento ad un altro importante organismo consultivo<sup>43</sup>, il "Consiglio Regionale di Sanità ed Assistenza" (Co.Re.S.A.), il cui funzionamento è posto proprio "in relazione allo sviluppo del processo di riordino del servizio sanitario regionale". La DGR cita infatti, tra le motivazioni di tale commissariamento il "fine di ottimizzare precipuamente il rapporto tra i due organismi e la Regione che, alla luce della progressiva esperienza, rivela ampi margini di miglioramento".

A differenza di tutte le altre agenzie, l'ARS Toscana dipende dal Consiglio e non dall'Assessorato o dalla Giunta, la quale esercita funzioni esclusivamente di controllo e verifica. Essa, infatti, è retta da un Consiglio di amministrazione ed un Presidente (anziché un Direttore Generale), nominati dal Consiglio<sup>46</sup>.

L'ARS è strutturata in tre osservatori (osservatorio di epidemiologia, osservatorio per la qualità, osservatorio di economia sanitaria) con un organico strutturato che consta dei tre coordinatori responsabili degli osservatori e del personale di supporto amministrativo, con l'apporto dell'attività di consulenti esterni per ogni osservatorio. È inoltre previsto che il Consiglio di amministrazione nomini un Comitato scientifico ed un suo coordinatore, costituito da non più di sette studiosi ed esperti nelle materie oggetto dell'attività dell'ARS.

Per quanto riguarda l'esercizio stretto delle attività, l'ARS collabora alla valutazione del PSR con particolare riferimento alla sperimentazione delle "Società della salute"<sup>47</sup>. Essa effettua gli studi preparatori necessari e collabora agli atti di programmazione regionale, studia e propone l'impostazione e coordina l'elaborazione della Relazione Sanitaria Regionale, in collaborazione con il Dipartimento Diritto alla Salute e delle Politiche di Solidarietà.

L'ARS definisce, sviluppa e utilizza idonei metodi e indicatori per l'analisi e la valutazione di:

- stato di salute della popolazione regionale, con particolare attenzione a fattori di rischio e disuguaglianze;
- bisogni sanitari, domanda di prestazioni e utilizzo delle risorse;
- equità di accesso ai servizi sanitari;
- qualità degli interventi, dei servizi e delle prestazioni sanitarie, sia per quanto riguarda aspetti di processo che di esito;
- impatto economico conseguente alla realizzazione degli obiettivi programmatici regionali e alla dinamica dei servizi;
- analisi bilanci delle Aziende;
- evoluzione dei modelli organizzativi e gestionali sperimentali;

Inoltre l'ARS promuove, progetta e coordina attività di:

---

<sup>46</sup> È prevista una modifica alla legge regionale per cambiare l'organo di governo dell'Agenzia e affidarne la direzione a un Direttore Generale, in analogia a quanto accade nelle altre Agenzie Regionali.

<sup>47</sup> Le caratteristiche specifiche della sperimentazione sono oggetto del successivo capitolo 6.

- riferimento metodologico per gli operatori dei servizi regionali, anche organizzando attività formative e di incontro e discussione seminariale;
- conduzione di progetti di ricerca su tematiche specifiche di interesse regionale;
- circolazione delle conoscenze e dei risultati della propria attività attraverso documenti, incontri e pubblicazioni<sup>48</sup>.

La legge regionale toscana (LR n. 22 del 8/3/00) all'articolo 70 ("Prestazioni a favore di terzi") prevede che "l'ARS può fornire prestazioni di studio, ricerca e consulenza a favore di Enti, Aziende, associazioni pubbliche e private, anche al di fuori di quanto previsto all'art. 69"<sup>49</sup>. Il comma 2 precisa che "la stipula di convenzioni o contratti per le prestazioni di cui al comma 1, è subordinata al pieno assolvimento dei compiti attribuiti all'ARS dalla [...] legge [regionale]".

### ASP Lazio

L'Agenzia di Sanità Pubblica della Regione Lazio (ASP), istituita come l'organo strumentale della Regione in materia sanitaria, fornisce informazioni e conoscenze scientifiche utili per il governo e la gestione del SSR, attraverso le funzioni di:

- sistema informativo sanitario della Regione Lazio;
- epidemiologia;
- supporto tecnico-scientifico all'Assessorato alla Sanità.

Per l'espletamento delle sue funzioni, l'ASP si articola in aree di attività organizzate secondo modalità dinamiche e per progetti, in funzione dell'evoluzione nel SSR e dei programmi poliennali ed annuali di attività. La sua organizzazione è suddivisa in sei servizi, ciascuno articolato in Unità Operative, le cui aree di attività sono disciplinate dal programma pluriennale (si veda Tabella 5).

Soluzione particolare rispetto a quanto riscontrato nelle altre agen-

---

<sup>48</sup> La legge regionale toscana (LR n. 22 del 8/3/00) all'articolo 70 ("Prestazioni a favore di terzi") prevede che "l'ARS può fornire prestazioni di studio, ricerca e consulenza a favore di Enti, Aziende, associazioni pubbliche e private, anche al di fuori di quanto previsto all'art. 69". Il comma 2 precisa che "la stipula di convenzioni o contratti per le prestazioni di cui al comma 1, è subordinata al pieno assolvimento dei compiti attribuiti all'ARS dalla [...] legge [regionale]".

<sup>49</sup> L'art. 69 prevede l'elencazione delle funzioni di supporto e consulenza tecnico scientifica al Consiglio e alla Giunta regionale in materia di organizzazione e programmazione sanitaria.

Tabella 5 – Servizi e Unità Operative dell'ASP Lazio

Servizi	Unità Operative
Attività Ospedaliera	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coordinamento sistemi informatici ed informativi</li> <li>• Ospedali               <ul style="list-style-type: none"> <li>• SIO</li> </ul> </li> <li>• Emergenza               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Qualità ed appropriatezza dell'attività di emergenza</li> <li>• SIES</li> <li>• Call Center</li> </ul> </li> <li>• Valutazioni di esito</li> <li>• Valutazione esterna               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Controllo ricoveri ospedalieri</li> </ul> </li> <li>• Rapporti con le Università e con gli Istituti di Ricerca</li> <li>• Studio dei fenomeni migratori</li> <li>• Sanità internazionale</li> <li>• Sistemi di sorveglianza Ictus</li> <li>• Sistemi di remunerazione</li> </ul>
Qualità ed Accredimento	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Accredimento delle funzioni sanitarie</li> <li>• Indicatori di qualità e monitoraggio</li> <li>• Liste di attesa</li> <li>• Miglioramento continuo di qualità (MCQ)               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Linea diretta con il cittadino</li> </ul> </li> </ul>
Tutela dei soggetti deboli	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Salute mentale</li> <li>• Tutela materno infantile</li> <li>• Tutela anziani</li> <li>• Disabilità e riabilitazione</li> </ul>
Attività territoriale e specialistica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Medicina generale</li> <li>• Assistenza specialistica               <ul style="list-style-type: none"> <li>• SIAS</li> </ul> </li> <li>• Assistenza farmaceutica</li> <li>• Assistenza distrettuale</li> </ul>
Prevenzione, Formazione e Documentazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Promozione della salute e prevenzione</li> <li>• Programmi di screening</li> <li>• Documentazione e formazione               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grafica</li> <li>• Biblioteca</li> <li>• Relazione stato salute</li> </ul> </li> <li>• Valutazione degli interventi sanitari di comunità</li> <li>• Malattie infettive               <ul style="list-style-type: none"> <li>• HIV/AIDS</li> </ul> </li> </ul>
Attuazione PSR e Controllo economico	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verifica attuazione PSR</li> <li>• Analisi del bisogno socio-sanitario</li> <li>• Costi dei LEA</li> <li>• Valutazione delle tecnologie in sanità</li> <li>• Etica e salute</li> </ul>

zie è che i servizi tecnici ed amministrativi strumentali alla produzione ed erogazione dei servizi sono prevalentemente acquisiti col metodo dell'esternalizzazione.

### **ARES Puglia**

L'Agenzia REGIONALE Sanitaria pugliese (ARES) è un organismo centrale, esterno alla struttura assessorile, con connotazioni di autonomia organizzativa, tecnica, amministrativa e contabile, costituito dalla Regione cui ha affidato compiti di supporto tecnico-operativo nell'ambito della programmazione sanitaria regionale, del controllo di gestione e del conseguente monitoraggio dell'equilibrio economico del Servizio Sanitario Regionale, della valutazione comparativa dei costi e della qualità dei servizi sanitari.

Per il governo regionale, l'operatività dell'Agenzia è il vero e proprio punto di riferimento per qualunque problema attinente lo studio, la programmazione, l'organizzazione e la gestione sanitaria, tanto che, nell'avviare l'Agenzia, la Regione ha soppresso alcune strutture interne, come, ad esempio, nel caso della struttura deputata al controllo degli atti (Unità Operativa di controllo), affidando le relative attività in parte al settore sanità (dotazioni organiche) e in parte all'ARES (bilanci e programmi di spesa pluriennali).

L'ARES è retta da un Direttore Generale nominato dal Presidente della Giunta regionale ed è sottoposta al controllo della Giunta regionale stessa, con le medesime modalità previste per le altre Aziende sanitarie regionali. La dotazione finanziaria dell'ARES è determinata da uno specifico stanziamento previsto nella spesa del bilancio regionale<sup>50</sup>, stabilito in relazione al programma di attività assegnato, nonché da eventuali proventi derivanti dall'attività svolta in favore di soggetti pubblici e privati. In capo all'agenzia permane l'obbligo del perseguimento dell'equilibrio economico.

L'Agenzia è organizzata in *Aree di Direzione* e in *Servizi di Supporto*.

Le Aree di Direzione sono:

- Area di Programmazione ed Assistenza Territoriale.
- Area di Programmazione ed Assistenza Ospedaliera.

I Servizi di Supporto, che, oltre all'assolvimento dei compiti connessi all'attività del Direttore Generale e delle Aree, svolgono le attività in-

---

<sup>50</sup> Per il 2001, primo anno di funzionamento, tale stanziamento è stato pari a 2 miliardi di vecchie lire. Per il 2003 il fabbisogno richiesto dall'ARES alla Regione per coprire i costi connessi alle attività programmate è stato pari a 2.500.000 euro.

terne inerenti al sistema informativo, alle risorse umane e alla formazione, nonché al controllo di gestione e all'amministrazione dell'Agenzia, sono:

- Qualità, Accredimento e Formazione.
- Contabilità, Risorse Umane e Controllo di Gestione.
- Centrale Acquisti e Attività Negoziali.
- Controllo Bilanci, Programmi e Atti delle Aziende Sanitarie Pubbliche.
- Analisi e Programmazione Ospedaliera.

Tra le attività svolte nell'ultimo triennio si ritrovano:

- collaborazione alla elaborazione delle proposte per la predisposizione del PSR;
- elaborazione della relazione annuale, da trasmettere all'Agenzia sanitaria per i servizi sanitari regionali presso il Ministero della Sanità, alla Giunta regionale per il tramite dell'Assessore alla Sanità e alla Commissione consiliare competente per materia, in ordine allo stato di attuazione del PSR vigente, sui risultati di gestione del SSR e sugli orientamenti delle risorse per l'anno successivo;
- fornitura del supporto tecnico alla Regione per l'elaborazione dei principi e dei criteri per l'adozione dell'atto aziendale;
- collaborazione con l'Osservatorio epidemiologico regionale per la valutazione dei bisogni di salute e della offerta relativi ai servizi sanitari necessari;
- elaborazione delle direttive di organizzazione, di programmazione strategica, di pianificazione delle attività, di vigilanza e controllo delle Aziende ASL ed Enti del SSR per la valutazione dei risultati conseguiti;
- elaborazione delle proposte per la Giunta regionale, per il tramite dell'Assessore alla sanità, ai fini dell'adozione o della revisione della disciplina dei rapporti e dell'integrazione con le Università;
- fornitura della necessaria assistenza alle Aziende sanitarie e agli IRCCS nello sviluppo degli strumenti e delle metodologie per il controllo di gestione;
- determinazione dei criteri e dei parametri di finanziamento delle Aziende sanitarie del SSR e relazione circa il livello dei costi e dei ricavi, nonché circa il raggiungimento dell'equilibrio economico in ciascuna Azienda;
- fornitura alla Giunta regionale, per il tramite dell'Assessore alla sanità, degli elementi necessari per le autorizzazioni, gli accreditamenti e gli accordi, nonché per la definizione delle funzioni assistenziali

- da remunerare a costo standard;
- pareri sui programmi di sperimentazione;
  - definizione di indirizzi per l'organizzazione delle attività e del lavoro nelle strutture territoriali e ospedaliere delle Aziende sanitarie regionali, anche ai fini della programmazione del fabbisogno di personale e della formazione dei piani periodici di assunzione di personale;
  - coordinamento delle iniziative per l'omogenea applicazione dei Contratti collettivi nazionali di lavoro del personale delle Aziende sanitarie della Regione, anche con riferimento a obiettivi di allineamento dei tempi di applicazione degli stessi;
  - funzioni di proposta, supporto e consulenza, di informazione e promozione culturale nell'ambito dei programmi di prevenzione previsti dai piani sanitari nazionale e regionale;
  - attività di raccolta e di tenuta di documentazione, di osservazione e monitoraggio, di rilevazione, di studio e ricerca, nonché di pubblicazione di documenti e opuscoli, garantendo l'accessibilità ai dati;
  - gestione centralizzata, per conto delle Aziende sanitarie, di segmenti di attività con ricaduta omogenea sull'intero territorio regionale (educazione sanitaria, prevenzione, formazione, organizzazione e politiche del personale) su delega dell'Assessore alla sanità nonché centri di acquisto a livello regionale su mandato dell'Assessore alla sanità;
  - collaborazione alla predisposizione dei programmi regionali per la formazione continua nonché alla organizzazione e attivazione, anche a livello interregionale, dei corsi;
  - elaborazione di direttive per la realizzazione del modello dipartimentale di organizzazione e gestione delle Aziende sanitarie regionali che saranno proposte alla Giunta regionale dall'Assessore alla sanità;
  - fornitura alla Regione di supporto tecnico per la definizione dei criteri preventivi ai fini della valutazione dei Direttori Generali delle Aziende sanitarie;

### **L'ARSS Veneto**

L'Agenzia regionale socio sanitaria del Veneto è stata istituita con legge regionale n. 32 del 29 novembre 2001 parzialmente modificata dall'art.9 della legge regionale 19 dicembre 2003 n. 41 quale ente strumentale della Regione Veneto dotato di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale e contabile di supporto tecnico in materia di sanità e servizi sociali nelle sotto indicate materie:

- assistenza alle aziende sanitarie nell'applicazione delle metodologie per il controllo di gestione;
- verifica e controllo dell'attività gestionale delle strutture socio sani-

- tarie anche attraverso l'analisi dei bilanci;
- istituzione e funzionamento dell'osservatorio prezzi e tecnologie delle aziende sanitarie;
  - elaborazione di proposte tecniche per la definizione di parametri di finanziamento delle aziende sanitarie e delle strutture pubbliche, private e accreditate:
  - accreditamento delle strutture socio sanitarie;
  - elaborazione, individuazione e definizione di strumenti volti a verificare la qualità dei servizi e delle prestazioni socio sanitarie;
  - controllo della qualità dei servizi e delle prestazioni erogate nell'ambito del servizio sanitario regionale;
  - sviluppo del processo di aziendalizzazione, improntato all'autonomia della gestione e a criteri di efficacia, efficienza ed economicità;
  - valutazione tecnica di proposte di modelli gestionali innovativi da sperimentare su singole aziende ulss mediante sperimentazioni gestionali organizzative e progetti di ricerca sanitaria finalizzata;
  - elaborazione di proposte di programmi degli investimenti strutturali.

L'Agenzia deve presentare alla Giunta regionale ed al Consiglio regionale periodici rapporti sull'andamento della gestione delle aziende sanitarie.

Con delibera della Giunta regionale n. 890 del 4 aprile 2003 avente ad oggetto "approvazione competenze, funzioni ed obiettivi dell'Agenzia regionale socio sanitaria" sono stati definiti i soggetti nei confronti dei quali l'Agenzia svolge un ruolo di supporto tecnico che consistono nella Giunta, il Consiglio, la Segreteria regionale Sanità e Sociale e le Aziende sanitarie. La suddetta delibera sancisce l'avvio dell'Agenzia coordinandone le attività con quelle della segreteria regionale alla Sanità e Sociale.

Il Direttore è nominato con Decreto del Presidente della Giunta regionale, su conforme deliberazione della Giunta regionale. Il rapporto di lavoro è risolto di diritto non oltre i sei mesi successivi alla fine della legislatura regionale.

Il Direttore ha tutti i poteri di gestione dell'Agenzia e la rappresentanza legale della stessa. Ad esso competono in particolare:

- le convenzioni (Università, ASL, AO, altro);
- i progetti speciali sanitari e la ricerca (attività definita e programmata in sintonia con la Segreteria regionale Sanità e Sociale);
- l'informazione sulla salute (attività definita e programmata in sintonia con la Segreteria regionale Sanità e Sociale).

Il Collegio dei revisori dei conti: è composto da tre membri effettivi e da due supplenti, nominati dal Consiglio regionale.

Il Collegio dei revisori dei conti resta in carica non oltre sei mesi dalla scadenza della legislatura regionale.

I revisori esercitano collegialmente le funzioni di controllo e di verifica contabile, con i poteri e secondo le modalità previste per il collegio dei revisori dal titolo X della legge regionale 14 settembre 1994, n. 55 e successive modificazioni.

La struttura organizzativa si articola principalmente su due aree (Accreditamento e Qualità ed Economico-Finanziaria) all'interno delle quali sono previsti servizi ed uffici ed il Servizio Affari Generali che costituisce un'articolazione organizzativa trasversale all'interno dell'Agenzia e che afferisce direttamente al Direttore dell'Agenzia.

L'attività espletata dal Servizio Affari Generali riguarda principalmente i sotto indicati settori.

#### *Affari Generali*

- direzione della Segreteria;
- attività di supporto amministrativo alla Direzione;
- attività di organizzazione e gestione interna volta ad assicurare il funzionamento degli uffici ed elaborazione di proposte di ottimizzazione della loro organizzazione e del lavoro e di adeguamento e semplificazione delle procedure amministrative;
- costituzione gruppi di lavoro per la realizzazione dei progetti di interesse delle Aree dell'Agenzia;
- raccordo con le strutture della Regione ed in particolare con quelle afferenti alla Segreteria regionale Sanità e Sociale nell'espletamento delle attività di competenza.

#### *Gestione giuridica del personale*

- applicazione istituti contrattuali (definizione criteri e procedure per assegnazione posizioni organizzative, criteri e definizione procedure per la produttività del personale del comparto e di quello della Dirigenza sanitaria, tecnica, amministrativa e medica assegnato all'Agenzia. Predisposizione di circolari relative alla organizzazione del personale: missioni, orario di lavoro, assenze, fruizione buoni pasto ecc...);
- gestione di tutte le procedure di reclutamento del personale: comandi, trasferimenti, concorsi;
- affidamento di incarichi di collaborazione coordinata e continuativa, collaborazione occasionale e di consulenza a soggetti esterni.

*Procedure di acquisizione di beni e servizi*

- predisposizione di tutte le gare d'appalto necessarie per assicurare l'approvvigionamento di tutto quanto necessario al funzionamento dell'Agazia e gestione di tutti i relativi contratti

La struttura organizzativa si articola principalmente su due aree ( Accreditamento e Qualità ed Economico-Finanziaria) all'interno delle quali sono previsti servizi ed uffici ed il Servizio Affari Generali che costituisce un'articolazione organizzativa trasversale all'interno dell'Agazia e che afferisce direttamente al Direttore dell'Agazia.

#### 1.6 L'ESPERIENZA EMPIRICA PRATICA MATURATA NELLA SPERIMENTAZIONE DELLA DIVISIONE SANITÀ QUALE ORGANO CONSULTIVO DELL'ASSESSORATO ALLA SALUTE LIGURE

La disamina del quadro delle Agenzie sanitarie attualmente operanti nel Sistema Sanitario Nazionale permette di evidenziare le differenze in materia di scelte e soluzioni adottate nei vari contesti regionali.

L'esame delle soluzioni organizzative testate dalle diverse Regioni italiane era in particolar modo servito agli uffici dell'assessorato della Regione Liguria per delineare punti di forza e punti di debolezza di ognuna e quindi addivenire alla proposizione della più efficace struttura organizzativa dell'Agazia ligure. Come già evidenziato in precedenza, e successivamente ripreso, la decisione della Giunta regionale fu poi quella di costituire una apposita divisione in seno ad una Società mista, controllata dalla Regione, già esistente.

Dal punto di vista del posizionamento istituzionale, tutte le Agenzie sembrano essere inquadrare quali organi strumentali della Regione in stretta relazione con la Giunta e/o l'Assessorato, tranne l'ARS Toscana, che dipende dal Consiglio. Quest'ultima sembrerebbe più una sorta di centro studi che funge da strumento di supporto al Consiglio per verificare l'attività della Giunta e dell'Assessorato. Similare struttura organizzativa si è scelta nel caso della Regione Liguria

Per ciò che riguarda la dotazione di riferimento, in termini di risorse umane, essa varia tipicamente in ragione:

- del ruolo che essa viene a svolgere nel Sistema Sanitario Regionale, in relazione anche alle rispettive direzioni regionali;
- delle competenze e delle funzioni che le sono attribuite, dal punto di vista propositivo ed operativo.

Nella successiva Tabella 6 si riepilogano, in un quadro di sintesi, tutte le competenze e le funzioni rilevate in seno alle Agenzie a seguito della ricerca empirica.

Concretamente, non sempre il ruolo assegnato alle Agenzie coincide con la semplice e “naturale” fornitura di un contributo “aggiuntivo” al sistema, attraverso un miglior supporto all’Assessorato e alle Aziende. Spesso l’Agenzia, oltre ad integrare le attività svolte dall’apparato regionale, ne surroga alcune anche sul piano operativo.

L’ASR Marche, ad esempio, alla luce dei numerosi compiti assegnati e in ragione della ricca dotazione di personale, sembra rappresentare un esempio di Agenzia che svolge attività parzialmente in sostituzione a quelle tipicamente svolte dalle strutture dell’Assessorato, anche se prevalentemente riguardanti le attività di analisi, studio e preparazione. Simili considerazioni possono farsi anche per l’ARS della Regione Abruzzo.

L’Agenzia del Lazio, in particolare, ha numerosi compiti assegnati, anche strettamente operativi, e una ricchissima dotazione di personale, gestendo perfino i sistemi informativi regionali. Il funzionamento dell’ARSAN Campania sembra del tutto analogo. L’esempio estremo è rappresentato dall’ARES Puglia che, almeno sino agli inizi del 2006, effettuava in sostanza quasi tutta l’attività necessaria al governo strategico regionale.

Ogni volta che le funzioni generali attribuite all’Agenzia non sono chiaramente diversificate da quelle di competenza degli uffici regionali, sarebbe comunque necessario che l’impostazione formale delle azioni progettuali fosse maggiormente congiunta e razionale alle competenze dei diversi organi regionali.

Apparentemente, nella Regione Marche, tale possibile problema appare risolto<sup>51</sup>: per quanto riguarda, l’area economico-finanziaria, ad esempio, l’Agenzia elabora proposte tecniche per la definizione dei parametri di finanziamento delle Aziende sanitarie e delle strutture private accreditate, e riferisce circa il livello dei costi e delle entrate, nonché sul raggiungimento dell’equilibrio economico in ciascuna Azienda. D’altro canto l’ufficio competente dell’Assessorato cura i procedimenti e le attività connesse al riparto del FSR, predisponendo gli atti di finanziamento per la parte corrente e per il ripiano di disavanzi e perdite.

Ancora, in Friuli, la Regione distingue le competenze della Direzione regionale, attribuendole un ruolo giuridico-amministrativo istruttorio delle decisioni politiche, da quelle dell’Agenzia, cui assegna invece il

---

<sup>51</sup> Occorre considerare, tuttavia, che non sempre quello che viene riportato nelle intenzioni sia rispettato nella pratica, svolgendo l’Agenzia di fatto tutte le attività o divenendo l’unico riferimento di supporto per il governo regionale.

Tabella 6 – Comparazione principali compiti delle Agenzie Regionali

	PUGLIA	LAZIO	FRIULI-V.G.	CAMPANIA	PIEMONTE	MARCHE ABRUZZO	EMILIA-ROMAGNA	TOSCANA
<i>Attività negoziale</i>			Supporta					
<i>Sviluppo di strumenti di controllo di gestione</i>	Assiste le Aziende		Assiste le Aziende	Assiste le Aziende	Assiste le Aziende	Assiste le Aziende	Assiste le Aziende	
<i>Modelli gestionali e organizzativi innovativi</i>	Elabora direttive	Promuove	Promuove	Promuove e coordina	Progetta e sviluppa		Sviluppa e promuove	Analizza e promuove
<i>Relazione annuale sul SSR</i>	Redige					Redige	Redige	Imposta e coordina
<i>Accreditamento</i>	Verifica e valuta	Verifica e valuta	Supporta	Elabora e supporta	Supporta	Definisce	Predisporre requisiti	Supporta
<i>Formazione personale SSR</i>	Definisce e programma	Gestisce		Programma ed eroga	Supporta	Programma e verifica		Propone e eroga
<i>Gestione di particolare segmenti di attività</i>	Sì		Sì	Sì				
<i>Consulenza alle Aziende</i>	Sì		Sì	Sì	Sì		Sì	Sì

	PUGLIA	LAZIO	FRIULI-V.G.	CAMPANIA	PIEMONTE	MARCHE ABRUZZO	EMILIA-ROMAGNA	TOSCANA
<i>Attività negoziale</i>			Supporta					
<i>Sviluppo di strumenti di controllo di gestione</i>	Assiste le Aziende		Assiste le Aziende	Assiste le Aziende	Assiste le Aziende	Assiste le Aziende	Assiste le Aziende	
<i>Modelli gestionali e organizzativi innovativi</i>	Elabora direttive	Promuove	Promuove	Promuove e coordina	Progetta e sviluppa		Sviluppa e promuove	Analizza e promuove
<i>Relazione annuale sul SSR</i>	Redige					Redige	Redige	Imposta e coordina
<i>Accreditamento</i>	Verifica e valuta	Verifica e valuta	Supporta	Elabora e supporta	Supporta	Definisce	Predispone requisiti	Supporta
<i>Formazione personale SSR</i>	Definisce e programma	Gestisce		Programma ed eroga	Supporta	Programma e verifica		Propone e eroga
<i>Gestione di particolare segmento di attività</i>	Si		Si	Si				
<i>Consulenza alle Aziende</i>	Si		Si	Si	Si		Si	Si

compito di attuare le scelte di pianificazione sanitaria. L'esperienza dell'ARESS Piemonte, al contrario, induce a considerare con particolare attenzione il rapporto con gli organismi regionali, proprio in termini di scoordinamento delle competenze e delle attribuzioni.

L'attività dell'ASR Emilia-Romagna, e l'apporto che essa fornisce in termini di competenze professionali ed operative, sembra integrarsi perfettamente con le attività della Direzione Generale Sanità e Politiche Sociali della Regione. L'ASR effettua attività di analisi e verifica delle condizioni che in seguito possono permettere all'Assessorato di assumere i più corretti processi decisionali: gli strumenti, i programmi e le attività innovative sviluppate dall'ASR sono recepite e implementate nell'ambito delle funzioni di governo del sistema delle Aziende sanitarie della Regione sotto la responsabilità della Direzione Generale Sanità e Politiche Sociali.

Ritornando alle funzioni generalmente attribuite alle Agenzie, in ogni caso, alcune, seppur con diverso taglio di azione e differente apporto operativo, sono comuni per tutte o quasi le Agenzie e riguardano principalmente le attività di:

- analisi epidemiologica dei bisogni di salute della cittadinanza;
- analisi della domanda e dell'offerta relativi ai servizi sanitari necessari anche con riferimento allo studio di innovativi sperimentazioni; analisi della qualità dei servizi e delle prestazioni erogate nel SSR;
- valutazione dei risultati conseguiti sia a livello di sistema che per ogni Azienda;
- supporto nella valutazione dell'equilibrio economico in ciascuna Azienda e di definizione dei parametri di finanziamento;
- sviluppo a supporto alle Aziende Pubbliche del SSR degli strumenti e delle metodologie per il controllo di gestione e riscontro dei relativi risultati;
- promozione e coordinamento di modelli innovativi organizzativi e gestionali;
- raccolta e tenuta delle informazioni necessarie per il monitoraggio del processo di attuazione del PSR;
- supporto all'Amministrazione regionale nelle attività di elaborazione di criteri e di valutazione per l'accreditamento delle strutture sanitarie della Regione.

A nostro parere, anche dopo l'accurata analisi delle diverse configurazioni scelte sul territorio nazionale, dovendo l'Agenzia sanitaria supportare la definizione di una più marcata visione strategica della sanità regionale, la stessa dovrebbe differenziarsi dagli altri organi del sistema

socio-sanitario perseguendo le seguenti attività:

- comunicare efficacemente strategie trasversali tra tutti gli enti coinvolti nella gestione dei processi sanitari, sulla base delle indicazioni e delle esigenze espresse dalla Giunta regionale su proposta dell'Assessorato competente e tramite azioni in stretto raccordo e coordinamento con i competenti Uffici regionali;
- introdurre più elevate competenze scientifiche e specialistiche nel settore socio-sanitario e socio-assistenziale regionale;
- svolgere attività operative orientate a massimizzare le attività già svolte in seno agli Uffici regionali competenti in un'ottica di organicità, tempestività e assenza di duplicazioni;
- basarsi sull'adozione di una struttura operativa flessibile funzionale a raggiungere le specifiche finalità in relazione al rapporto risorse impiegate/attività effettuate.

Proprio su tali cardini si era mossa la convenzione tra Regione Liguria e Liguria Ricerche tesa ad identificare la divisione come *“strumento di supporto del sistema sanitario pubblico, in grado di garantire in tempi rapidi la messa a disposizione degli enti pubblici di un sistema informativo specialistico e caratterizzato dalla necessaria organicità e tempestività rispetto alle esigenze del settore”*<sup>52</sup>.

In questa ottica la Divisione, rispondendo alle indicazioni del PSSR<sup>53</sup>, assumeva il ruolo di supportare la struttura interna della Regione senza rivestire la natura vera e propria di Agenzia, dalle cui caratteristiche mantiene profonde differenze per autonomia, struttura organizzativa, tipologia di funzioni erogate e rapporto con le istituzioni regionali. Più in particolare si evidenziava nei seguenti aspetti distintivi:

- *Il grado di autonomia operativa*  
Intanto un'ovvia esigenza di diversificazione di compiti tra Divisione e Uffici della Regione, non da intendersi come una totale auto-

---

<sup>52</sup> Nell'articolo 3 della convenzione si riporta infatti che *“Liguria Ricerche S.r.l. si impegna a definire le linee pluriennali di attività della nuova divisione, i filoni di intervento prioritari ed i piani di sviluppo annuali sulla base delle indicazioni e delle esigenze espresse dalla Giunta regionale su proposta dell'Assessorato competente. Nello svolgimento delle attività di cui al presente incarico Liguria Ricerche S.r.l. opererà in stretto raccordo e coordinamento con i competenti Uffici del Dipartimento Sanità”*.

<sup>53</sup> Cfr. paragrafo 1.1.3 del Piano Socio-Sanitario Regionale 2003-2005 della Regione Liguria.

mia o scollegamento tra le due strutture, o un aumento della complessità organizzativa a livello di relazioni personali e funzionali. Essa va interpretata come una necessità di definizione chiara ed adeguata delle competenze e delle funzioni della Divisione, che, con l'impegno a costruire un'attività di supporto e una fattiva collaborazione, potrà fare sì che si realizzi un'efficace sinergia ed un contributo positivo per il governo del sistema.

- *La connotazione tecnico scientifica*

Il termine "esigenze del settore" evoca la funzione della programmazione, compito questo non affidato alla Divisione. Il ruolo della Divisione deve quindi solo esplicitarsi nel supporto ai processi decisionali degli organismi regionali.

Il suo campo di azione di supportare l'adozione di:

- soluzioni applicative e innovative per la governabilità del Sistema Socio-Sanitario Regionale, in un'ottica di integrazione progettuale;
- metodi e strumenti che rendano concreta l'applicabilità delle soluzioni, in un'ottica di sistema;
- indicatori per il monitoraggio delle azioni messe in atto;
- meccanismi che permettano la necessaria visibilità dei risultati all'interno del Sistema Regionale, in modo che le iniziative intraprese trovino ambiti adeguati di confronto, di esplicitazione esterna e di valutazione per l'eventuale generalizzazione.

- *La flessibilità organizzativa.*

Il ricorso a strutture che possano muoversi con flessibilità decisionale è, certamente, all'origine stessa della costituzione nell'ambito di Liguria Ricerche della Divisione "Servizi socio-sanitari e socio-assistenziali. In termini di dotazione organica la Divisione generò il suo *start up* con un responsabile ed un'ulteriore figura con elevata competenza in materia di programmazione, organizzazione e gestione dei servizi sanitari. L'impostazione organizzativa e le attività di *project management*, garantiscono il coordinamento delle attività progettuali e dell'apporto delle distinte competenze e professionalità oltre alle appropriate modalità di rendicontazione dei risultati delle attività sviluppate.

Solo nel medio periodo l'istituzionalizzazione di attività e l'acquisizione di competenze e funzioni ad alto valore aggiunto per il Sistema Sanitario Regionale condurranno alla creazione di unità organizzative stabili all'interno della Divisione, nonché alla costituzione di una vera e propria Agenzia regionale dotata di autonomia organizzativa, tecnica, amministrativa e contabile.

- *L'autonomia finanziaria*

Il posizionamento organizzativo all'interno di una società di diritto privato (Liguria Ricerche) interamente controllata dalla Regione Liguria, identifica la Divisione come uno strumento di supporto del Dipartimento Sanità implicando una crescente collaborazione con l'ente regionale basata sui seguenti cardini:

- una correlazione certa tra obiettivi da perseguire e risorse destinate alla loro realizzazione;
- adeguate modalità di verifica dei risultati e della correttezza amministrativa e tecnica, delle attività svolte dalla Divisione stessa.

Almeno a livello teorico, nulla sembra ostare a che la Divisione possa acquisire, in affiancamento alla dipendenza finanziaria e operativa dai competenti Uffici del Dipartimento Sanità, una capacità di autofinanziamento attraverso l'erogazione di prestazioni di studio, ricerca e consulenza a favore di Enti, Aziende, associazioni pubbliche e private, in analogia alle facoltà concesse alle Agenzie Regionali già operanti sul territorio nazionale. È ovvio che tale facoltà debba essere subordinata innanzitutto al pieno assolvimento dei compiti attribuiti alla Divisione dai competenti Uffici regionali, sia per non snaturare il ruolo originario della Divisione, sia per non stressarne la necessità di reperimento di risorse finanziarie diverse da quelle che le saranno assegnate dalla Regione.

Le prime attività operative, svolte nell'esercizio 2005, secondo anno di attività della Divisione, *sono state le seguenti*:

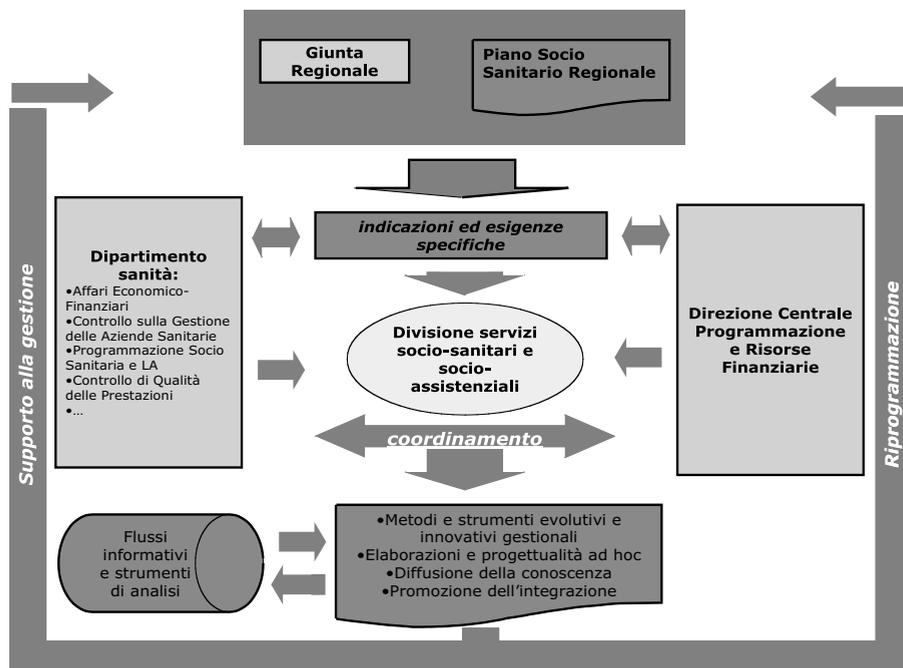
- *l'individuazione* di opportune ricerche e studi applicativi, in assoluta condivisione con le indicazioni porvenienti dal Dipartimento Sanità della Regione, sugli orientamenti programmatori definiti dal Piano Sanitario Regionale e dalle esigenze manifestatesi nel contesto socio-assistenziale;
- *l'adozione* di una strategia volta a supportare le esigenze dirette manifestate dal Dipartimento Sanità nei confronti sia del livello strategico-regionale sia del livello operativo-aziendale (ASL, AO, Strutture Distrettuali ecc.).

Nel processo applicativo dei diversi ambiti progettuali l'azione di tutte le competenze, a vario titolo utilizzate dalla Divisione, sono state inquadrate nell'ambito di opportune linee d'azione. Intanto il miglioramento progressivo della raccolta, della qualità e della tempestività delle

---

<sup>54</sup> Deve essere sottolineato come tra le linee di intervento prioritarie concordate

Figura 2 – L'assetto strategico della Divisione Sanità Ligure



informazioni contabili e gestionali da utilizzare per far evolvere i sistemi e gli strumenti informativi<sup>54</sup> di medio-lungo periodo. Tale linea d'azione riguardo l'identificazione e la raccolta delle più idonee informazioni per la mappatura della dinamica di offerta e domanda dei servizi socio-sanitari, anche al fine di supportare l'obiettivo del riequilibrio delle quote capitarie<sup>55</sup>, del perfezionamento dei meccanismi per gli accordi negoziali, del monitoraggio del processo di razionalizzazione<sup>56</sup> della rete ospedaliera. In merito a quest'ultimo aspetto si deve sottolineare che la riqualificazione della rete ospedaliera, e la conseguente riconversione delle risorse destinate all'attività di ricovero ordinario a bassa complessità verso livelli di assistenza più appropriati (day hospi-

tra Ministero e Regioni durante il forum "Sanità Futura" di Cernobbio (6 aprile 2004) spicca il *ridisegno del sistema informativo sanitario e conseguente allineamento delle banche dati nazionali* attraverso univoche definizioni (*mattoni*) per strutture, prestazioni, DRG e standard d'offerta.

<sup>55</sup> PSSR 2003-2005, paragrafo *Obiettivi di piano*, e paragrafo 4.3 *Criteri di finanziamento*.

<sup>56</sup> PSSR 2003-2005, paragrafo *Obiettivi di piano*.

tal, day surgery, assistenza domiciliare, prevenzione ecc.), è certamente un processo complesso, di lungo periodo, che richiederà un continuo monitoraggio<sup>57</sup>. A seguire poi il contestuale avvio del processo di separazione tra la domanda e l'offerta e l'assenza di una definizione *ex-ante* della dimensione ottimale dei presidi ospedalieri rendono necessaria una continua verifica dell'impatto sulla struttura della domanda di ogni iniziativa intrapresa. Non devono poi essere sottovalutati in tali ambiti d'azione, l'effetto sulla domanda che l'offerta genera con meccanismi autoreferenziali. Di questa situazione l'evoluzione degli accordi negoziali dovrà necessariamente tenere conto anche con un supporto proattivo svolto proprio dalle Agenzie regionali, enti terzi e quindi adatti a misurare le dinamiche di domanda e offerta mediante l'elaborazione di specifici indicatori di *output*.

Altro importante ruolo e altra direttrice strategica della Divisione Sanitaria (Agenzia Sanitaria) riguarda, sempre a nostro avviso, lo studio di nuove metodologie di gestione della domanda funzionali al nuovo ruolo del Distretto e della Medicina di Base.

In una logica di evoluzione del SSR, in cui l'ASL sia orientata sempre più allo svolgimento della funzione di tutela e rappresentanza del cittadino e sempre meno a quello di soggetto erogatore, si pone come centrale il ruolo del Distretto e come prioritaria l'attivazione di un percorso gestionale esplicito finalizzato all'ottimizzazione dell'efficienza ed efficacia delle prestazioni erogate<sup>58</sup>. Il percorso comporta, certamente, una ridefinizione del ruolo del Distretto, che deve garantire la piena integrazione dei servizi erogati nel proprio territorio, in modo da fornire una risposta completa e appropriata ai cittadini attraverso:

- la definizione del fabbisogno assistenziale del territorio di riferimento;
- l'acquisizione e l'integrazione delle prestazioni necessarie a soddisfare i bisogni assistenziali<sup>59</sup>.

Nell'affrontare tale dinamica non si può certamente prescindere dal governo della medicina generale elemento decisivo per l'ottenimento di risparmi economici e finanziari in quanto è proprio il Medico di Medi-

---

<sup>57</sup> PSSR 2003-2005, paragrafo 2.1.1 *L'accesso alle prestazioni e l'appropriatezza: riduzione delle liste di attesa*.

<sup>58</sup> PSSR 2003-2005, paragrafo *Obiettivi di piano*.

<sup>59</sup> PSSR 2003-2005, paragrafo 2.3 *Assistenza distrettuale*.

<sup>60</sup> PSSR 2003-2005, paragrafo 3.1.1 *Il ruolo attuale delle ASL, quello a tendere e l'organizzazione delle Aziende*.

cina Generale (MMG) ed il Pediatra in Libera Scelta (PLS) che esplicita la funzione di governo della domanda<sup>60</sup>.

Per ottenere tali risultati è necessario valorizzare le iniziative già in atto in tutte le Aziende ed al contempo sviluppare e promuovere sistemi di programmazione e controllo che si strutturino attorno alla centralità dei Distretti e della Medicina di Base.

In tale ottica il meccanismo operativo più idoneo a tale finalità sembra essere rappresentato dal budget, inteso come uno strumento di programmazione e controllo di breve periodo finalizzato alla ricerca dell'equilibrio interno tra appropriatezza delle prestazioni, risultati da raggiungere e risorse disponibili, attraverso un processo di responsabilizzazione. Nell'ambito della linea di attività si potrà procedere a supportare i diversi dipartimenti sanitari nell'identificare *best practices* regionali, all'eventuale sviluppo di nuove metodologie e alla loro diffusione anche mediante la redazione di apposite linee guida utilizzabili sia a livello regionale sia livello aziendale.

In ultimo, vera criticità del sistema, sembra doveroso richiamare l'avvio di un percorso graduale a stadi volto alla affidabilità dell'informativa economica prodotta dalle Aziende regionali.

È sempre più forte l'esigenza di migliorare ulteriormente l'informativa periodica, rappresentativa dell'andamento economico delle Aziende sanitarie, con dati attendibili e comparabili a livello regionale. L'attendibilità e la comparabilità dei bilanci delle singole Aziende sanitarie è, infatti, condizione necessaria per poter effettuare adeguate analisi e confronti dei dati e per poter predisporre il bilancio aggregato e consolidato a livello regionale.

In questo quadro si va affermando l'esigenza di disporre di strumenti di controllo e verifica delle procedure contabili e gestionali delle Aziende sanitarie. Alla già citata necessità di revisione dei manuali contabili per le Aziende sanitarie desideriamo aggregare altre attività maggiormente tese alla concreta valutazione dei sistemi di controllo interno relativi al processo di formazione del bilancio al fine di valutare la capacità dell'organizzazione di generare dati contabili affidabili.

Tale approccio, sperimentalmente avviabile presso alcune Aziende pilota, potrà generare i seguenti auspici benefici:

- fornire una conoscenza delle attività svolte dall'Azienda sanitaria al fine di valutare se i dati contabili riflettano correttamente la gestione;
- costituire un'occasione di crescita professionale della struttura amministrativa-contabile dell'Azienda sanitaria, anche per effetto del

confronto con il revisore, soggetto esterno portatore di esperienze diversificate e qualificate professionalmente;

- rappresentare un'ulteriore strumento di controllo dell'accuratezza del bilancio d'esercizio per tutti i portatori di interesse, per l'aumento di credibilità dell'Azienda e per l'adeguatezza delle procedure amministrativo-contabili e la corretta tenuta delle strutture contabili.



## CAPITOLO 2

# IL RUOLO DELLA COMUNICAZIONE NEL CONTROLLO DI GESTIONE DELL'AZIENDA SANITARIA

### 2.1 LA MISURAZIONE DEGLI EFFETTI DELLA GESTIONE DELL'AZIENDA SANITARIA NELL'OTTICA DELLA CLINICAL GOVERNANCE

Una volta individuati, almeno in linea di principio, quali sono i tipi di risposta adeguati a soddisfare i desideri della nuova figura del medico-manager nelle realtà sanitarie, diviene essenziale affrontare i problemi di ordine pratico. Per impostare un sistema di strumenti volto a conoscere, programmare e verificare l'effettivo raggiungimento degli obiettivi prefissati è indispensabile stabilire con assoluta chiarezza l'oggetto dell'analisi puntuale, ovvero l'aggregato per il quale si richiede un'apposita e distinta misurazione delle variabili rilevanti<sup>1</sup>.

Ciò si traduce nel fatto che la stessa scelta dell'oggetto da misurare, spesso la struttura fisica, altre volte l'utenza sanitaria (intesa questa, ad esempio, come il "prodotto ultimo" dell'attività di ricovero) deve essere fortemente condivisa con coloro che dell'oggetto diverranno successivamente i referenti. Nella prima ipotesi risulterebbe sufficiente individuare il costo dell'ospedale o del dipartimento, o ancora del distretto territoriale nel suo complesso (i tradizionali centri di responsabilità visti anche come aggregazione di centri di costo e/o varie altre articolazioni organizzative quali la Medicina, la Chirurgia, l'Ortopedia, o l'Anestesia, fino a specifiche funzioni generanti la soddisfazione finale dei bisogni dell'utente, la Degenza ordinaria, il Day hospital, e la Terapia intensiva).

Nella seconda ipotesi invece l'oggetto diviene la prestazione, qualunque essa sia, quella finale generante componenti economici positivi

---

<sup>1</sup> E. GIANNESSEI sostiene che "l'azienda ha un solo fine: il conseguimento, la conservazione e lo sviluppo di un determinato equilibrio economico a valere nel tempo, e, in quanto tale, deve costantemente operare in maniera economica", *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Corsi, Pisa, 1961).

(ricavi da DRG, ricavi da ticket, altri ricavi), ma anche quella di natura intermedia, sia sanitaria che di diverso tipo (attività amministrative, logistiche, marketing ecc.).

Per maggior chiarezza si riporta di seguito un esempio di piano dei Centri di Responsabilità individuato in un'Azienda ospedaliera<sup>2</sup>.

### Fonte propria

Le due diverse logiche, originariamente viste come alternative, come avremo modo di dimostrare in seguito divengono oggi complementari<sup>3</sup>. Il problema allora non risiede nell'incompatibilità tecnica tra i due approcci, bensì nell'assai spesso diffusa presunzione che le informazioni di costo aventi per oggetto la struttura fisica siano esaustive per dirigere, organizzare e gestire in modo efficiente l'Azienda sanitaria. D'altra parte le tecniche tradizionali, assai orientate all'analisi della struttura (il centro di costo) molto hanno spinto verso un notevole miglioramento delle prestazioni, accomunate dall'essere, in mi-

---

<sup>2</sup> A supporto della comprensione della tabella è utile ribadire una basilare terminologia ospedaliera.

Il *Dipartimento* è una struttura preposta al coordinamento e all'integrazione gestionale delle fasi comuni della varie strutture che vi fanno parte, compatibilmente agli obiettivi dell'Azienda. A capo del Dipartimento è preposto il Direttore di Dipartimento che svolge le attività di direzione e coordinamento.

Il *Presidio ospedaliero* è un'articolazione organizzativa dell'Azienda ospedaliera che si occupa di fornire assistenza ospedaliera a soggetti affetti da patologie in fase acuta o post-acuta che presentano una particolare gravità o complessità. Generalmente a ciascun Presidio ospedaliero è preposta una Direzione medica, individuata come struttura complessa, affidata ad un Direttore medico, e denominata Direzione medica di Presidio ospedaliero.

La *Struttura complessa* rappresenta un'articolazione organizzativa del Dipartimento ed è dotata di autonomia decisionale e finanziaria. Inoltre viene gestita da un Direttore di Struttura che svolge la funzione di coordinamento di tutte le attività afferenti alla Struttura. Il Direttore di Struttura complessa dipende dal Dipartimento organizzazione sanitaria e dalla Direzione sanitaria.

La *Struttura semplice* dipartimentale è un'articolazione del Dipartimento dotata di propria autonomia e che quindi non dipende dalla Struttura complessa. Essa è gestita da un Direttore di Struttura.

La Struttura semplice costituisce un'ulteriore articolazione del Dipartimento e a differenza della Struttura complessa non è dotata di una propria autonomia. A capo della Struttura semplice generalmente è preposto un Responsabile nominato dal Direttore Generale su proposta motivata del Direttore di Struttura complessa cui si riferisce.

<sup>3</sup> Si veda a tal proposito anche *I sistemi di cost accounting nelle aziende sanitarie: approcci tradizionali e impostazioni innovative* di L. DEL BENE, in *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, a cura di L. ANSELMINI e M. SAITA.

<b>Codice</b>	<b>Descrizione</b>
<b>A</b>	<b>RICAVI</b>
A1	Contributi in c/es. da Regione per quota FSR
A2	Costi capitalizzati
A3	<b>Prestazioni di ricovero</b>
A3.1	Ricoveri in degenza ordinaria
A3.2	Degenza riabilitativa
A3.3	Lungo degenza
A3.4	Day hospital
A3.5	Day surgery
A4	<b>Prestazioni ambulatoriali</b>
A5	Compartecipazione alla spesa sanitaria
A6	Ricavi per attività libero-professionista
A7	Altri ricavi attività sanitaria
<b>B</b>	<b>COSTI</b>
B1	<b>Consumi di materiale sanitario</b>
B1.1	Farmaci
B1.2	Sangue ed emoderivati
B1.3	Materiale diagnostico
B1.4	Materiale radiografico
B1.5	Dispositivi medici e materiale sanitario vario
B1.6	Strumentale chirurgico
B1.7	Materiale protesico
B1.8	Materiale per emodialisi
B1.9	Materiali per la profilassi igienico-sanitario; sieri e vaccini
B1.10	Altro
B2	<b>Consumi di materiale economale</b>
B2.1	Prodotti alimentare
B2.2	Materiale di pulizia
B2.3	Carburante
B2.4	Combustibili
B2.5	Cancelleria e stampati
B2.6	Altro materiale economale
B3	<b>Servizi sanitari</b>
B3.1	Servizi sanitari diversi (trasporti sanitari)
B3.2	Costo attività libera professione
B4	<b>Servizi non sanitari</b>
B4.1	Ristorazione collettiva
B4.2	Lavanderia e stireria
B4.3	Pulizia e disinfestazione
B4.4	Smaltimento rifiuti
B4.5	Riscaldamento
B4.6	Servizi esterni di vigilanza
B4.7	Utenze e spese telefoniche
B4.8	Organi istituzionali
B4.9	Assicurazioni
B4.10	Altri servizi
B5	<b>Manutenzione e riparazioni</b>
B5.1	M. fabbricati
B5.2	M. mobili e macchinari
B5.3	M. attrezzature sanitarie
B5.4	M. automezzi
B5.5	M. altri beni materiali
B6	<b>Godimento beni di terzi</b>
B7	<b>Costo del personale</b>
B7.1	Costo personale ruolo sanitario
B7.2	Costo personale ruolo professionale
B7.3	Costo personale del ruolo tecnico
B7.4	Costo personale del ruolo amministrativo
B7.5	Personale in posizione di comando
B7.6	Borsisti, tirocinanti, obiettori, pess. religioso convenzionato
B7.8	Lavoro interinale (sanitario)

B8	<b>Ammortamenti</b>
B8.1	<b>A. immobilizzazioni immateriali</b>
B8.2	<b>A. immobilizzazioni materiali</b>
B8.2.1	A. fabbricati
B8.2.2	A. impianti
B8.2.3	A. attrezzature sanitarie
B8.2.4	A. mobili e arredi
B8.2.5	A. automezzi
B8.2.6	A. altri beni materiali
B9	<b>Svalutazioni immobilizzazioni materiali</b>
B10	<b>Svalutazioni crediti</b>
B11	<b>Accantonamenti dell'esercizio</b>
B12	<b>Altri oneri</b>
B13	<b>Imposte dell'esercizio</b>

## Fonte propria

sura più o meno elevata, di natura finale, quindi tariffata. Naturali le ragioni che conducono a questo risultato che, ancorché non esaustivo, porta comunque ad un miglioramento della logica decisionale sempre più orientata a monitorare almeno i margini di redditività della prestazione sanitaria finale. Ciò ovviamente attesta la rigidità dettata dal contesto sociale in cui l'azienda sanitaria muove la sua *mission*<sup>4</sup>. Come fare però ad esprimere valutazioni in termini di effi-

<sup>4</sup> La *mission* (o missione o scopo) di un'impresa, o più in generale di qualsiasi organizzazione, è il suo scopo ultimo, la giustificazione stessa della sua esistenza, e al tempo stesso ciò che la contraddistingue da tutte le altre. Ne deriva che il *mission statement* è il "manifesto" della mission ed è in molti sensi analogo al *vision statement*. Tuttavia, a differenza di questo, tende a focalizzarsi più sul presente e a fornire una guida operativa. Mentre un mission statement costituisce una guida pratica all'azione dell'organizzazione, la funzione del vision statement è in un certo qual modo quella di "ispirare" i soggetti coinvolti. Mission si può anche definire come identità "profonda" o, se si preferisce, la parte nascosta e invisibile del suo disegno strategico, che sta al di sotto delle scelte concrete esplicate nel profilo strategico visibile. È la visione di fondo dell'impresa e del suo futuro, di ciò per cui l'impresa è vocata, dei suoi fini e del modo di condurla (V. CODA, 1988). Il termine missione può anche essere inteso come "qualcosa di più specifico, di meno astratto dello scopo, è il credo stesso tradotto su un obiettivo primario ben determinato e destinato a caratterizzare intensamente e durevolmente la sua vita... La missione dell'impresa, quando non è solo la filosofia dell'imprenditore, ma il credo aziendale, diventa essa stessa una forza e quindi, anche nella misura in cui è convincentemente motivata, fattore di successo". G. BRUNI, *Contabilità per l'alta direzione*, ETAS, Milano, 1990.

cienza, talvolta anche di efficacia, relativamente a prestazioni indirette, rispetto all'oggetto di tariffazione? Come fare per avviare rivisitazioni di natura organizzativa di tali prestazioni sempre più necessarie per adeguare l'Azienda alle continue variazioni dei bisogni dei pazienti (sempre più anziani nel nostro Paese, in alcune Regioni anche più disabili) e, comunque, alla diversificazione e conseguente aumento dell'offerta di soluzioni mediche e sanitarie possibile grazie al continuo progresso scientifico?

Il risultato raggiunto con i sistemi di *accounting* tradizionali deve quindi intendersi come un punto di partenza, dovendo esso essere migliorato da una necessaria evoluzione delle tecniche al pari della medesima evoluzione generatasi a livello gestionale. È infatti oltremodo evidente che l'assioma che tanto ha guidato i fautori dei sistemi di *costing* tradizionali nelle compagnie sanitarie, ovvero l'insorgenza del costo esclusivamente determinata dai servizi e dalle prestazioni finali, non risulta più applicabile. Ciò è vero quando si pensa alla necessità, da più norme ormai sancita, di spostare i consumi sanitari dall'ospedale al territorio e ancora di più quando si evidenzia che tali tecniche dovrebbero sancire il loro massimo beneficio fornendo indicazioni sempre più utili non solo in termini contabili bensì a livello organizzativo.

Come si avrà modo di rilevare nella parte del contributo inerente ai livelli essenziali di assistenza, uno dei principali obiettivi sanciti dai piani sanitari regionali è quello di sviluppare realtà ospedaliere più orientate alla medio-alta intensità di cura, con un miglioramento significativo del livello tecnologico ed un incremento dei punti di eccellenza. Tale logica sembra perfettamente in linea con la volontà di potenziare la capacità di risposta alle esigenze dei cittadini e quindi ridurre la mobilità passiva delle singole Regioni italiane. Il risultato sarà raggiunto prioritariamente attraverso la riconversione di una parte delle risorse attualmente utilizzate per ricoveri inappropriati, fermo restando il trasferimento alle funzioni territoriali della rimanente quota per l'indispensabile potenziamento del servizio. In tale contesto si dovrà, con maggior enfasi rispetto al passato, programmare specifiche sperimentazione volte allo scorporo delle funzioni di erogazione effettuate dalle ASL tramite i propri presidi. Tale operazione, fortemente innovativa e complessa, andrà affrontata con estrema gradualità e prudenza e ispirata a criteri di reversibilità. Il risultato di tale riflessione strategica muoverà le condizioni per confrontare teoricamente due diverse realtà organizzative.

Quella più ancora oggi più diffusa che prevede il mantenimento dei presidi ospedalieri nella ASL con mera distinzione degli aspetti econo-

mici e contabili e con stipulazione di accordi tra la ASL ed i propri presidi per la definizione della quantità e della tipologia delle prestazioni ospedaliere da erogare. Quella auspicata, ispirata alla separazione dei presidi rispetto alle ASL, che sembra determini la creazione di un soggetto giuridico nuovo. In tal senso è da prevedersi solo la nomina di responsabili dei presidi, anche in presenza di presidi ASL e Aziende Ospedaliere autonome. Tali ulteriori nomine saranno da farsi secondo le specifiche modalità definite dalla sperimentazione, la quale individuerà altresì i poteri da attribuire loro, nonché le modalità di valutazione dei risultati conseguiti<sup>5</sup>. Si pensi ad esempio alla definizione dell'ottimale determinazione degli organici di personale all'interno di specifiche aree, problematica questa che, sia pur incidendo a consuntivo sul costo, risulta determinata dal volume e mix dei processi svolti a fronte di precisi standard di performance del fattore produttivo umano. Non si dimentichi poi che l'ottimale organizzazione di processi pseudo-sanitari, svolti a monte o a valle dei veri processi sanitari, magari quelli di natura clinica, rappresenta in talune circostanze la condizione essenziale affinché la prestazione principale erogata risponda ai requisiti previsti dagli stakeholder aziendali.

Come è facilmente desumibile, le problematiche di natura manageriale riferibili a qualsiasi responsabile di unità operativa, sia essa autonoma o non autonoma, sono riconducibili a due diverse sfere di azione, quella contabile da un lato e quella organizzativa dall'altro. In riferimento alla prima è condiviso, ed ormai diffuso, l'approccio al monitoraggio della scheda costo del relativo Centro di responsabilità, ovvero la "pagella economica", nella quale trovano spazio i principali assorbimenti di fattori produttivi generati nel periodo di tempo considerato verso i quali insorge specifica responsabilità da parte del primario.

Tali costi, in vario modo classificati, esprimono la valorizzazione dei fattori produttivi assorbiti nell'unità operativa.

Assai più importante il risvolto di natura organizzativa mediante il

---

<sup>5</sup> "A tal proposito, è opportuno ricordare come il sistema di incentivazione manageriale costituisca lo strumento mediante il quale, a determinate scadenze temporali e seguendo criteri di valutazione predeterminati, viene valutato l'operato del responsabile aziendale, sulla base del confronto fra i risultati raggiunti e quelli preventivati in taluni indicatori scelti all'inizio del periodo di riferimento. Successivamente, sulla base di tale apprezzamento, qualora se ne verificano le condizioni, il manager acquisisce il diritto di ricevere un riconoscimento in termini di compensazione monetaria", in C. BUSCO, A. RICCABONI, *Dal controllo di gestione all'incentivazione dirigenziale*, Cedam Editore, Milano, 1999, pag. 37.

quale il primario-manager, già responsabile di indicatori economici rilevati in seno al suo servizio, è chiamato ad effettuare profonde analisi volte a:

- individuare il pool complessivo di processi, più o meno sequenziali, svolti all'interno del "Centro" avente una dimensione economica;
- definire per ognuno dei processi in questione una classificazione di natura strategica (primari, secondari, facoltativi);
- definire per ognuno dei processi così classificati una "distinta base", ovvero una guida utile a fornire ai referenti di processo standard di performance più o meno ambiziosi, anche con riferimento alla natura specifica dello stesso.
- definire alla luce di quanto determinato preventivamente, e per ognuno dei processi analizzati:
  - a. la durata media e l'assorbimento dei relativi fattori produttivi in modo particolare di quello umano;
  - b. la capacità produttiva per unità temporale (interventi/ora – interventi/giorno) dei processi concatenati all'interno dell'area oggetto dell'analisi oltre che il livello di saturazione della capacità di ognuno degli stessi;
  - c. valutare diverse impostazioni organizzative utili rispettivamente a generare miglioramenti in termini di:
    - i maggiore capacità produttiva per processo in caso di elevate richieste da parte del cliente, interno od esterno che sia (riduzione delle liste di attesa);
    - ii miglioramento di performance economiche (costo unitario per prestazione);
    - iii miglioramento di indicatori di efficacia clinica.

Difatti, e qua di nuovo i settori *capital intensive* sono stati anticipatori, il costo di produzione del servizio finale viene chiaramente a dipendere dalle modalità organizzative con le quali lo stesso è stato erogato e ciò, oltre che generare problematiche puramente cliniche, non può non essere considerato anche in termini di economicità<sup>6</sup>. Sono quindi le pre-

---

<sup>6</sup> A tal proposito E. BORGONOVÌ, *L'impresa Pubblica*, Giuffrè, Milano, 1979, sostiene a pag. 95: "La produzione è concepita come un processo attraverso cui le materie prime, i servizi del capitale, il lavoro ecc., quando sono impiegati nei processi tecnologici di trasformazione si 'suddividono' nelle unità prodotte secondo i 'coefficienti tecnici di produzione' rilevabili con vari procedimenti: appli-

stazioni che assorbono risorse e questo perché le stesse fanno rilevare le loro specificità non solo per il preciso *outcome* prodotto, ma anche per i contenuti, in termini di fattori produttivi assorbiti. Gli stessi, poi, in base alla tipologia di utente (interno o esterno) debbono prevedere una specifica personalizzazione in funzione delle diverse caratteristiche del cliente finale. Non possiamo quindi non ammettere che, in termini economici nella realtà, si manifestano costi diversi a fronte di un costo "standard" vero obiettivo a tendere del responsabile dei processi componenti il servizio offerto.

Il vero cardine del nuovo sistema di Controllo di gestione nelle realtà sanitarie diviene quindi l'indicatore, spesso non più espresso in euro, misura indispensabile per effettuare sistematiche operazioni di monitoraggio e confronto periodico fra strutture diverse, fra aree specifiche di una medesima oppure ancora con *benchmark* riconosciuti quali veri *best in class* e quindi definiti standard di riferimento dalla comunità scientifica nel suo complesso.

## 2.2 L'IMPORTANZA DEGLI INDICATORI PRESTAZIONALI NEL CONTROLLO DELLA GESTIONE DELL'AZIENDA SANITARIA

Le misure di prestazione<sup>7</sup>, di qualunque tipo essa siano, ben si prestano quale supporto alla sfida odierna del comparto sanitario similare a

---

cando alle quantità di fattori (dati dai coefficienti tecnici) un meccanismo di traduzione in termini di valore, il prezzo di acquisizione dei fattori sul mercato, si arriva a determinare il costo per unità di prodotto. Attorno a questa assunzione, profondamente erronea rispetto alla realtà, sulle caratteristiche del processo produttivo sono costruite tutte le analisi sul costo marginale, costo medio, di breve e di lungo periodo".

<sup>7</sup> Il concetto di Azienda come sistema, e cioè come insieme di risorse, di comportamenti e di processi interdipendenti e complementari tra loro e con l'ammissione di essere finalizzati alla creazione di utilità economica a valere nel tempo, si presenta come (V. FORTUNATI, A. MATA CENA, *Programmazione e controllo della gestione aziendale*, Clueb, Bologna, 1977, p. 18):

- Finalizzato in quanto operante e vivente in funzione di uno scopo;
- Aperto, poiché l'ambiente esterno condiziona e a sua volta è condizionato dal sistema aziendale;
- Dinamico, poiché in continuo divenire;
- Probabilistico, in quanto il grado di prevedibilità del suo comportamento può essere assoluto;
- Complesso, in quanto insieme coordinato e integrato di sottosistemi aventi vita propria, obiettivi propri anche se riconducibili unitariamente agli obiettivi del sistema superiore di cui sono parte.

quella di un'organizzazione che utilizza fattori produttivi onerosi puntando sempre più alla riduzione del relativo costo congiuntamente al miglioramento della qualità globale del servizio. La politica strategica indispensabile per portare al successo le organizzazioni sanitarie risiede d'altronde nel miglioramento continuo, peraltro sempre misurabile. Per poter apprezzare e capire come attuare al meglio il ciclo di realizzazione del servizio, quali possono essere i fattori critici e le determinanti di costo del servizio sanitario, quali possono essere le attività e le variabili critiche per il successo del servizio (successo che deve essere certamente economico e finanziario, ma che dovrà diventare soprattutto competitivo e sociale), è indispensabile basarsi su un sistema di misurazioni condiviso, reso noto ed intelleggibile a tutti gli operatori, al fine di creare quella necessaria consapevolezza che solo la cooperazione tra tutte le forze e tra tutte le risorse può portare al reale benessere gestionale per l'Azienda sanitaria.

Certamente l'aggregazione degli indicatori in un cruscotto di controllo consente quindi di sintetizzare le principali informazioni qualitative e quantitative sull'andamento della gestione, inteso per la sanità come una prima fase di un più ampio processo di riorganizzazione produttiva del servizio sanitario, gestionale e soprattutto "umano", nel rispetto tuttavia di una nuova filosofia di gestione che mira a ridurre i costi, recuperando la reale collaborazione tra le risorse umane.

In particolare è opportuno che proprio nelle Aziende sanitarie sia accentuato il ruolo del *Tableau de Bord* come insieme di misure chiave del successo (*Key Performance Indicator*) quale strumento di comunicazione organizzativa interna<sup>8</sup>.

Il suo impiego, la sua diffusione e la sua pubblicazione all'interno delle strutture sanitarie rappresenta certamente una soluzione ai noti problemi di rapidità, flessibilità, completezza e razionalità del flusso informativo connesso alla valutazione dei reali risultati conseguiti, sia in termini assoluti, che relativi agli scostamenti rispetto agli obiettivi prefissati. In aggiunta a ciò, tale sistema di misura può rappresentare l'ideale strumento di apprendimento organizzativo e di innovazione per tutti gli individui che lo impiegano a supporto delle decisioni, e

---

Per un approfondimento in merito alla nozione di Aziende con sistema aperto ricordiamo agli autori citati alla nota precedente, con particolare riferimento a A. AMADUZZI, *L'azienda...*, cit.; U. BERTINI, *Il sistema d'azienda*, cit.; G. FERRERO, *Impresa e management*, cit. e G. PAOLONE, L. D'AMICO, *L'economia aziendale*, cit.

<sup>8</sup> D.M. SALVIONI, *Comunicazione nuove strutture di governo economico nell'azienda pubblica, i paradigmi di efficacia ed efficienza*, Giappichelli, Torino, 1998.

per tutti coloro che devono essere messi a conoscenza dello stato dell'arte.

Lo sviluppo di un idoneo sistema di controllo della gestione non solo più circoscritto all'esame del costo può essere più o meno ampio, tuttavia per ottenere un risultato positivo è necessario che *a priori* siano individuate quelle che sono le aree critiche per lo sviluppo del servizio (inteso nella sua definizione minima, o più ampia nella concezione di Unità Operativa, o Reparto) nelle sue differenziate attività. La fase successiva riguarderà poi l'individuazione del sistema di misurazione personalizzato all'Azienda nella sua globalità (affidabile e condiviso) delle quantità che trovano collocazione nel documento di sintesi ad uso del top management dell'organizzazione, sia che esso venga definito *Tableau de bord* – insieme di misure riferite ad un contesto non collegate tra esse – o appunto *Balanced Scorecard* – misure chiave collegate e algoritmicamente legate all'assunto strategico di base (mission) e conseguentemente alla vera misura del valore generato dall'organizzazione che più avanti affronteremo.

La scelta degli indicatori di performance, in perfetta aderenza alla definizione di azienda quale sistema aperto<sup>9</sup>, che riceve *input* e li trasforma in *output* o *outcome*, può essere ritenuta la fase più delicata per l'implementazione di un *Performance Management*. In quest'ottica tale sistema rileva quale principale risultato, il punto di partenza, nella generazione di misure economiche riferibili alle cause dell'assorbimento dei fattori produttivi, di attività componenti i processi appunto, e di altre di natura non economica e quindi clinica o medica.

Alla significatività di questi indicatori si deve affidare la possibilità di valutare correttamente lo stato di salute dell'organizzazione sanitaria, non solo su basi consuntive bensì su fondamenti prospettici.

Gli indicatori così individuati potranno essere assimilati ad una o più delle seguenti categorie:

### 1) Indicatori economici misuranti l'efficienza dei processi;

---

<sup>9</sup> "La performance è costituita dalla misura del grado di raggiungimento in termini di efficacia ed efficienza di prestabiliti obiettivi di economicità. Oggetto della misurazione è la performance e quindi i risultati attesi o conseguiti dalle prestazioni legate allo svolgimento dei processi organizzativi e gestionali preordinati al raggiungimento dei suddetti risultati. L'economicità, intesa come capacità dell'azienda di operare remunerando adeguatamente nel tempo tutti i fattori produttivi impiegati, costituisce dunque l'obiettivo finalistico dell'azienda, una regola di condizionamento o di condotta aziendale", in R. SILVI, *La Progettazione del sistema di misurazione delle performance aziendali*, Giappichelli, Torino, ????

- 2) Indicatori sociali volti a comunicare con assoluta trasparenza i risultati e l'efficacia della struttura organizzativa;
- 3) Indicatori di qualità<sup>10</sup>, cioè misure attestanti la rispondenza fra il servizio offerto e la richiesta degli utenti.

Il sistema di controllo della gestione dovrà quindi essere organizzato in modo da informare sistematicamente i responsabili delle diverse unità operative con report composti da:

- a) dati elementari, ossia volumi trattati, presenze, tempi di erogazione del servizio ecc.;
- b) processi di aggregazione dei dati funzionali a fornire informazioni di sintesi ai vari livelli di responsabilità altre che per il servizio sanitario nel suo complesso;
- c) aggregazioni di dati elementari determinati mediante una serie di indicatori di sintesi tesi ad illustrare la reale situazione operativa di tutto il servizio sanitario ai suoi livelli di responsabilità e nelle primaria attività di business

A tali indicatori può essere inoltre affidato l'obiettivo di evidenziare, per mezzo del loro confronto, oltre che grazie ad un opportuno bilanciamento tra gli stessi, l'esistenza e la verifica di eventuali situazioni di incompatibilità gestionale.

Non va poi dimenticato che le conoscenze diagnostico-terapeutiche assistenziali in continua evoluzione hanno consentito lo sviluppo della progressiva capacità ad affrontare e risolvere problemi di salute con complessità quali-quantitativa sempre più elevata, venendosi così a generare, innalzamenti nell'efficacia delle prestazioni mediche (minor numero di decessi per intervento), ma anche miglioramenti nell'efficienza (trattamento di casi maggiori in regime di day hospital anziché in degenza ordinaria).

La necessità che indicatori di natura economica siano correlati a misure di natura gestionale e produttiva sottolinea l'importanza della funzione clinico-assistenziale delle diverse figure professionali che ne sono responsabili direttamente e l'esigenza che efficacia e l'appropriatezza

---

<sup>10</sup> A tal proposito M. SAITA evidenzia come nelle linee guida della Regione Lombardia vengano riportate le variabili produttive più rilevanti da utilizzare nell'ambito dei sistemi di *reporting* a cui devono essere tuttavia aggiunti anche indicatori di qualità in quanto nell'attività ospedaliera non è mai possibile disgiungere la produttività della qualità della prestazione. *La Pianificazione strategica e il controllo di gestione nella sanità*, cit.

clinica diventino parte dei criteri operativi utili per la valutazione globale del servizio.

In particolare nel Regno Unito inizialmente tale integrazione ha trovato terreno fertile con l'avvio di specifici studi sulla cosiddetta "Clinical Governance", disciplina ormai omogeneamente definita come "il contesto in cui i servizi sanitari si rendono responsabili del miglioramento continuo della qualità dell'assistenza e mantengono elevati livelli di prestazioni creando un ambiente che favorisce l'espressione dell'eccellenza clinica"<sup>11</sup>.

Da ciò appare chiaro come il governo clinico rappresenti una politica gestionale che mette al centro dell'attenzione l'efficacia e l'appropriatezza clinica delle prestazioni, creando le condizioni necessarie per fare in modo che la valutazione della qualità di queste ultime diventi parte integrante dell'attività istituzionale dei servizi e non, come è stato solitamente, un fatto occasionale. Riconoscere con tale accezione il governo clinico significa legittimare diversi approcci operativi e conseguentemente variegate scelte e interventi nei diversi ambiti di controllo. In particolare, nel nostro contesto, ciò potrà determinarsi a livello macro (l'ambito regionale) oltre che micro (il livello decisionale rappresentato dal singolo team di operatori).

Tali interventi devono essere coerentemente funzionali ad indirizzare i comportamenti dei diversi "decisori" verso un'attenzione sistematica, non episodica, di una più elevata qualità dell'assistenza e, in

---

<sup>11</sup> "La clinical governance si è sviluppata quale prospettiva di integrazione sistemica degli aspetti di gestione clinica e di gestione manageriale, ma anche di impiego dei diversi strumenti della gestione clinica, contribuendo a superare le dicotomie che si formano tra aspetti non separabili della prestazione sanitaria. L'introduzione della clinical governance non può che partire dal livello dei processi clinici, dove si sviluppano l'appropriatezza, nelle dimensioni della soddisfazione dei bisogni di cura (qualità clinica) e dell'impiego di risorse (economicità), per dilatarsi in modo sistemico, mediante un tessuto organizzativo facilitante, in senso orizzontale – per cogliere i legami di integrazione di competenze complementari – ed in senso verticale, fino all'integrazione del governo complessivo del sistema. Appaiono perciò disfunzionali i percorsi *topdown* di introduzione della clinical governance, fondati sull'attivazione di nuove strutture organizzative stratificate sul reale organizzativo esistente. Al contrario, sembra opportuno un percorso di sperimentazione progressiva, per progetti, nell'ambito di regole istituzionali, organizzative e di comportamento, in modo da attivare una progettualità di sistema diffusa, capace di elaborare risposte organiche, coordinate e bilanciate. L'introduzione di un modello di clinical governance costituisce, per la sua estensione e profondità, un cambiamento radicale necessariamente *pathdependent*, che deve essere condotto con pratiche di implementazione secondo la logica dell'*evidence-based management*". In F. FONTANA, *Clinical governance: una prospettiva economica e gestionale*, Franco Angeli, Milano, 2005, pagg. 10-11.

generale, alla capacità dei servizi di erogare interventi efficaci ed appropriati.

Il governo clinico allora, ben integrato con le rilevazioni economiche e finanziarie, richiede l'implementazione di un'assistenza integrata e multidisciplinare, attraverso la realizzazione di processi di coordinamento tra i responsabili delle unità operative e coloro che per converso sono chiamati a rendere noti gli effetti economici (diverso assorbimento di fattori produttivi) delle prestazioni sanitarie, più o meno complesse, intermedie o finali che siano.

Compito dei livelli decisionali e di responsabilità citati dovrebbe essere quello di operare in modo coordinato per far sì che la valutazione globale delle prestazioni cliniche diventi parte integrante dell'attività istituzionale delle aziende.

Dal punto di vista operativo ciò significherà avviare attività e progetti finalizzati a valutare l'efficacia e l'appropriatezza delle prestazioni erogate, attraverso iniziative di *audit* clinico e, più in generale, finalizzate a promuovere nella pratica clinica l'uso di interventi la cui utilità sia effettivamente dimostrata. Si determinerà conseguentemente la riduzione, e probabilmente l'eliminazione, dei processi sanitari per i quali l'inefficacia è ormai conosciuta. Un secondo importante risultato sarà la vera introduzione di una gestione e di una cultura verso i risultati. In definitiva si giungerà a valutare le performance dei servizi, cioè i risultati clinici da essi ottenuti, utilizzando gli strumenti che consentano una gestione del rischio clinico, vale a dire la sorveglianza costante su eventi avversi, incidenti ed errori che possono caratterizzare l'attività sanitaria e la cui occorrenza mette a rischio la sicurezza dei pazienti.

Il concetto di Governo Clinico per tutte queste ragioni è stato interpretato come l'assunzione della responsabilità del miglioramento continuo delle prestazioni sanitarie e della salvaguardia di elevati standard di assistenza attraverso la creazione di un ambiente in cui possa svilupparsi l'eccellenza dell'assistenza sanitaria.

I cardini specifici a cui la realizzazione di un sistema di Governo Clinico fa riferimento divengono quindi :

- L'Evidence-Based Medicine (EBM) o pratica basata sulle evidenze;
- La verifica complessiva delle prestazioni sanitarie in un'ottica di controllo multidimensionale e la correlata assunzione di responsabilità da parte di manager operativi;
- La costruzione ragionata di percorsi diagnostico-terapeutici assistenziali eccellenti, ovvero idoneamente ponderanti misure di efficacia, di efficienza ed economicità.

Tra tutti, in particolare l'EBM consiste nell'auspicio di una pratica della medicina dove gli atti assistenziali siano tanto più appropriati quanto più legittimati dall'onere della prova. Onere della prova da intendersi in un senso complessivo che va oltre il concetto di efficacia clinica in senso stretto. In tal senso allora l'EBM appare come il coscienzioso, chiaro e giudizioso uso della miglior pratica esistente, nel prendere decisioni che riguardano la salute del singolo individuo<sup>12</sup>.

Definite allora tutte le caratteristiche della più idonea strumentazione componente il controllo della gestione per l'azienda sanitaria non resta che definire il set di tecniche più utile al management per analizzare, prevedere e giudicare le varieguate operazioni. Nessun dubbio sul fatto che le logiche di costing tradizionali abbiano una posizione di rilievo e privilegiata, ma al tempo stesso ciò che chiaramente risulta auspicabile è che esse siano sempre più affiancate da tecniche innovative che, *in primis*, consentano un'esame più dettagliato delle ragioni specifiche dei risultati economici e finanziari (tecniche *activity based*) e in seconda battuta consentano la raccolta dei dati in una reportistica snella, intelleggibile e soprattutto ben rappresentativa della complessità aziendale.

Fra gli strumenti di misurazione delle performance che in questi ultimi anni si stanno guadagnando le luci della ribalta per il monitoraggio delle diverse dimensioni di analisi esaminate, quella economico-finanziaria, quella di natura processuale clinica, quella della capacità di innovazione e soprattutto quella della soddisfazione dell'utente finale, la *Balance Scorecard*<sup>13</sup>, sembra essere destinata, non più solo sulla carta, a ben supportare le logiche decisionali in ambito sanitario.

---

<sup>12</sup> Il termine EBM venne usato per la prima volta nel 1992 in un articolo pubblicato sul "Journal of American Medical Association" (JAMA), articolo che sosteneva che tutte le azioni cliniche sul piano diagnostico, della valutazione prognostica e delle scelte terapeutiche dovevano basarsi su solide prove quantitative derivate da una ricerca epidemiologica-clinica di buona qualità. In tal modo l'EBM riconosce, nel saper consultare efficientemente ed interpretare validamente la lettura scientifica, due capacità che devono coesistere alla competenza ed abilità clinica, per la pratica di una buona assistenza sanitaria, ponendosi così come momento di svalutazione della intuizione, della valutazione non sistematica delle informazioni cliniche, e dell'utilizzo del razionale fisiopatologico come base sufficiente per la decisione clinica stressando invece l'importanza dell'analisi sistematica della qualità e consistenza delle informazioni derivabili dalla ricerca clinica.

<sup>13</sup> H. Y. JOHNSON, R. S. KAPLAN, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi, 1989, pag. 258, affermano che risulta importante la determinazione di indicatori non monetari, basati sulla strategia che l'azienda persegue e che comprendano

Coerentemente con la finalità di offrire un'analisi esaustiva delle determinanti delle performance raggiunte, la *Balanced Scorecard* articola obiettivi e relative misure intorno a diverse prospettive legate da relazioni di interdipendenza che rappresentano i "punti di osservazione" utili ad analizzare i variegati fenomeni.

Si consideri peraltro che le prospettive non sono rigidamente fissate, potendo essere adattate nel tempo e nello spazio con riferimento alla numerosità e tipologia in funzione delle specifiche esigenze conoscitive di ciascuna organizzazione.

Le ragioni che ne spiegano il successo, se si considera la comprovata onerosità delle iniziative di sviluppo e implementazione, sono evidentemente tutt'altro che casuali e quasi sempre riconducibili alla sua natura di strumento di governo strategico, atto a fungere da *framework* per la formulazione, la comunicazione<sup>14</sup> e la traduzione della strategia in attività operative e da epicentro organizzativo dei principali processi manageriali.

Per tali ragioni anche il settore sanitario non è risultato immune dalla diffusione di questo efficace strumento gestionale. Non mancano infatti, soprattutto in ambito internazionale, esperienze "pionieristiche" di introduzione ed impiego della *Balanced Scorecard* di cui viene tracciato un bilancio decisamente positivo. Da questi primi test sembra emergere che l'architettura della *Balanced Scorecard* si presti ad essere adattata allo specifico DNA delle strutture sanitarie, accogliendo dimensioni delle performance difficilmente misurabili, interpretabili e comparabili con altre organizzazioni (quali la qualità dei servizi resi, l'accettabilità sociale, le relazioni fra le componenti degli staff medici, l'efficienza e l'efficacia clinica...) e valorizzando aspetti delle prestazioni sanitarie difficilmente riscontrabili in altri settori come la indiscussa autonomia clinica dei medici, non dimenticando infine la complessa e forse impossibile standardizzazione dei contenuti del "prodotto" sanitario.

Rispetto alle nuove esigenze fin qui esplicitate, le tecniche di controllo della gestione nel contesto sanitario italiano si stanno evolvendo talvolta mostrando limiti preoccupanti nel dare un supporto davvero adeguato alle decisioni del management.

I metodi classici di controllo budgetario e di contabilità analitica, basati essenzialmente su analisi delle varianze di dati storici a livello pro-

---

i parametri chiave di successo delle attività di produzione, di marketing e di ricerca e sviluppo. Con ciò quindi pongono le basi per la definizione stessa di *Balanced Scorecard*.

<sup>14</sup> D.M. SALVIONI, *Il bilancio d'esercizio nella comunicazione integrata, d'impresa*, Giappichelli, Torino, 1992.

duttivo, sono divenuti obsoleti in termini di pertinenza delle informazioni rese. Tale fenomeno incrementa i rischi di errore su decisioni chiave e implica la pressoché totale assenza di contributi nel mettere in luce relazioni proporzionali causa-effetto tra provvedimenti di gestione operativa e impatti sulla dinamica dei costi.

Ad ulteriore rafforzamento delle critiche vale la pena ribadire come i tradizionali sistemi di misurazione dei risultati, basati in prevalenza su quantità economiche-finanziarie, non permettano di verificare a livello operativo il raggiungimento degli obiettivi stabiliti in sede strategica e non forniscano gli elementi conoscitivi necessari per far funzionare meccanismi di integrazione e di miglioramento costante. Si potrebbe agevolmente continuare in tale elencazione per tutti i grandi temi della gestione aziendale, se è vero che una gestione basata su percezioni soggettive, senza un adeguato supporto informativo, rende disagiata il processo decisionale, producendo valutazioni incerte e di conseguenza danni di natura economica. Per ovvi motivi non ci è possibile farlo ma riteniamo di aver chiaramente evidenziato che anche nel contesto sanitario sia ormai indispensabile concepire degli strumenti di controllo di gestione che assicurino la possibilità di gestire più efficientemente e tempestivamente le esigenze correnti. Il problema si presenta tutt'altro che semplice.

Sovente in azienda, la presenza di un problema di insufficienza nei supporti informativi della gestione viene inquadrato solo dal punto di vista della "quantità" delle informazioni a disposizione. L'assioma secondo il quale non si riesce a gestire perché mancano le informazioni, o perché quelle già esistenti non aiutano l'analisi della complessità dell'ambiente, scatena normalmente la produzione di una serie stratificata di strumenti di indagine gestionale, spesso caratterizzati da livelli di dettaglio sempre più spinti. Il risultato di tale fenomeno è sovente quello di dover gestire un processo informativo-gestionale ancor più complesso della realtà che si vuole descrivere. Qua riscontriamo la vera criticità. Occorrerà puntare soprattutto sulla qualità e sulla rilevanza delle informazioni prodotte da strumenti di gestione che assicurino la coerenza finale tra quanto pianificato e l'andamento operativo.

Il *Performance Management*<sup>15</sup> risponde adeguatamente a tali istanze, grazie alla filosofia di base che ne determina le caratteristiche. Tale si-

---

<sup>15</sup> Si veda per un'effettiva applicazione pratica F. SERINI, *L'Activity Based Costing; L'Activity Based Management*, in *Manuale di Controllo di Gestione*, a cura di U. BOCCHINO, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000. J.A. BRIMSON, J. ANTOS, *Activity based management for service industries, government entities and non profit organizations*, John

stema può essere costituito da un insieme di strumenti gestionali che consentono di coprire le diverse esigenze di governo dell'azienda, quali:

- *l'Activity Based Costing*, per l'analisi dei costi del servizio e della relativa redditività del business;
- *l'Activity Based Budgeting*, con lo stesso obiettivo dell'ABC traslato però in ottica prospettica;
- Il *Performance Measurement*, per la misura e il controllo dell'andamento operativo mediante la misurazione di indicatori di performance.

Gli strumenti di gestione "activity based" sono concepiti sul principio logico e naturale che la gestione vada condotta mediante il controllo fisico delle attività che ne sono parte integrante.

"Completezza nella semplicità" è un'affermazione che ben si adatta a descrivere la natura dell'approccio activity; del resto, l'impostazione metodologica che lo contraddistingue finisce per predeterminare le caratteristiche principali degli strumenti di gestione ad esso ricollegabili:

- orientamento al futuro, poiché il sistema di controllo così costruito agisce come punto focale di verifica e aggiornamento delle azioni da intraprendere per il raggiungimento degli obiettivi previsti;
- misurazione a livello fisico-operativo del grado di raggiungimento degli obiettivi e perciò incentivazione continua al miglioramento;
- informazioni essenziali e rilevanti, perché il tempo dei medici-manager è prezioso e va sfruttato soprattutto per decidere ed intervenire sui problemi;
- trasparenza della situazione operativa e rifocalizzazione del management sugli obiettivi prioritari, onde facilitare l'integrazione ed il coordinamento.

La nuova filosofia di controllo in ottica sanitaria sembra quindi muove-

---

Wiley & Sons, Inc., New York, 1994. H. T. JOHNSON, R. S. KAPLAN, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, cit. AA.VV, a cura di E. SANTESSO, *Pro e contro la nuova contabilità*, Isedi, Torino, 1989. G. IANNELLI, *L'influenza comportamentale della misurazione economica in ottica activity based costing*, in G. FARNETI, S. MARASCA (a cura di), *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, Clua, Ancona, 1993. L. BRUSA, *L'activity based costing come strumento di gestione dei costi*, in G. FARNETI, R. SILVI (a cura di), *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, Giappichelli, Torino, 1997.

re la sua applicazione dalla necessità di addivenire, dato un definito oggetto di analisi, ad una sempre più oggettiva rilevazione dell'esatto quantitativo di risorse assorbite. Questo anche laddove il consumo di tali risorse non venga spiegato da un nesso causale specifico con il quantitativo di output finali. Ovvero, aiutandoci con un esempio, se un intervento ambulatoriale fa rilevare un costo complessivo pari a euro 138,00, non necessariamente un numero proporzionale di interventi genererà un costo multiplo di 138,00 euro.

La ragione di ciò viene a consistere proprio nel fatto che, come le tecniche di accounting tradizionali aiutano a comprendere, una serie di costi da allocarsi alla prestazione finale non assume forma variabile bensì fissa rispetto al quantitativo prodotto. I driver di tali costi, in particolare, sono da riferirsi proprio ad attività fisse generanti benefici spesso difficilmente attribuibili all'output finale. Si pensi alle attività di prenotazione, di refertazione fino a giungere a quelle svolte nei back office da reparti, sale operatorie o laboratori diagnostici.

Possiamo sintetizzare come segue le fasi relative all'introduzione dell'ABM, e cioè:

- definizione delle attività e conseguente piano dei conti con indicazione dei centri di costo per attività (*Activity Cost Pool*);
- attribuzione alle attività delle risorse specificamente e oggettivamente ad esse riferibili. Nella realtà si tratta di determinare per ogni attività l'assorbimento dei fattori produttivi tramite l'individuazione degli *Activity Driver*;
- misurazione degli *Activity Driver* e del relativo costo delle attività.

Le tecniche più innovative non si focalizzano tanto intorno all'output finale dell'Azienda sanitaria, ma sono spinte ad indagare più a fondo il processo di assorbimento dei fattori produttivi originante la produzione finale, non mancando di monitorare attentamente i processi spesso frutto di relazioni sistematiche, si pensi ad esempio all'impossibilità di escludere individui dall'usufruire del servizio sanitario (clienti non profittevoli) oppure alle regole di trasparenza nelle liste di attesa ecc.<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> A tal proposito A. ZANGRANDI scrive "...è necessario considerare, da un punto di vista aziendale, che i vincoli imposti alla gestione non necessariamente derivano dalla natura pubblica dell'azienda, ma possono trovare origine nella volontà di realizzare politiche generali che si traducono in regole costrittive per il comportamento dell'azienda. La realizzazione di specifiche politiche pubbliche trova nelle aziende sanitarie pubbliche un importante punto di riferimento, ma non necessariamente ci si deve limitare a queste. Anzi nell'ottica di ricercare una maggiore efficien-

In conclusione il processo di aziendalizzazione delle Aziende sanitarie, che comporta conseguentemente scelte aziendali spesso distanti da condizioni ideali di efficienza, ha come naturale conseguenza l'introduzione di nuovi strumenti manageriali, capaci di fornire informazioni tali da poter esprimere un giudizio in merito ai concetti di efficacia, efficienza ed economicità del sistema sanitario. Al tal fine è stato radicale il passaggio da una contabilità finanziaria, concentrata soprattutto sulla *verifica* e l'*ispezione*<sup>17</sup> dell'autorizzazione della spesa, ad una contabilità economico patrimoniale che predilige invece la tutela del patrimonio aziendale.

È ormai fuori discussione che la sola struttura tecnico-contabile non completa l'implementazione di un idoneo e funzionante sistema di controllo arricchendo soltanto i decisori aziendali di maggiori informazioni non sempre funzionali ad indirizzare i soggetti nel loro operato. Tuttavia tra il sistema di controllo ed il sistema informativo si potrebbe individuare un'area di intersezione rappresentata dai dati che assumono rilevanza nelle scelte aziendali. Ecco quindi dimostrata la nostra teoria tesa ad arricchire la struttura tecnico-contabile di informazioni di natura extracontabile capaci di cogliere aspetti della gestione non riscontrabili in misure di natura quantitativa monetarie. Si pensi ad esempio nel contesto oggetto della nostra attenzione, ai livelli di soddisfazione dei cittadini utenti oppure alla tempestività dei servizi resi.

### 2.3 IL MONITORAGGIO DELLE PERFORMANCE ED IL CONSEGUENTE GOVERNO DELLA DOMANDA DI SERVIZI SANITARI.

Chi ha maturato esperienze operative in seno agli organi di staff di Aziende sanitarie si è certamente confrontato con le difficoltà, non solo operative, connesse al reperimento e alla successiva interpretazione dei dati extracontabili.

*In primis* tali difficoltà sono adducibili alla definizione di specifiche

---

za del sistema sanitario, in cui sono presenti aziende pubbliche e private, è possibile ipotizzare un sistema di vincoli specifici simili così da favorire una maggiore tensione competitiva...”, in *Amministrazione delle aziende sanitarie pubbliche: aspetti di gestione, organizzazione e misurazione economica*, Giuffrè, Milano, 1999, pag. 12.

<sup>17</sup> La “verifica” e l’“ispezione” si sviluppano “sull’osservanza delle procedure, cioè una serie di adempimenti formali, di sequenze temporali, di atti predefiniti, nel contenuto e nei criteri, che devono essere compiuti nello svolgimento di una qualche operazione aziendale”, M. BEGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un’ottica strategica*, Utet, Torino, 1991, pag. 1.

procedure volte alla determinazione di logiche, il più possibile omogenee, idonee alla lettura e alla interpretazione dei dati aventi natura obbligatoria. Il lettore attento non mancherà di ritenere che tali input si riferiscano in particolar modo a indirizzare i soggetti addetti alla ricerca di soluzioni gestionali innovative, oltretutto a guidare gli interpreti dei dati bilanciistici, diminuendo i difetti di natura comunicativa.

Con riferimento alle performance di tipo extracontabile si annoverano ulteriori aspetti, che dovrebbero accompagnare gli sforzi sin dalle fasi progettuali di ogni sistema di controllo della gestione.

Assai numerosi sono, infatti, i quesiti che accompagnano gli implementatori di un sistema di controllo delle performance in seno a strutture di tipo sanitario. Quello che segue vuole allora divenire una sorta di *vademecum*, che auspichiamo possa rappresentare, contemporaneamente, sia uno schema con il quale confrontare lo stato dell'arte maturato nelle aziende più evolute, sia un mezzo funzionale ad impostare in modo efficace ed efficiente una reportistica idonea al supporto delle decisioni aziendali laddove ci si trovi più alle fasi iniziali del processo.

Nella Tabella 1 che segue riportiamo in modo schematico la mappatura dei processi e delle fasi che dovrebbe accompagnare i responsabili delle neonate funzioni di controllo nei contesti sanitari.

**Tabella 1 – L'implementazione del controllo di gestione a fasi**

<b>FASI</b>	<b>TECNICHE</b>	<b>PROCESSI</b>	<b>RISULTATI</b>
<b>Fase 1</b>	<b>Contabilità</b>	Integrazione flussi informativi di contabilità generale e contabilità analitica	Alleggerimento piano Conti COGE e creazione piano conti contabilità analitica
	<b>Analitica</b>	Articolazione organizzativa-spaziale della reportistica aziendale	Definizione piano dei centri di Responsabilità
<b>Fase 2</b>	<b>Budgeting</b>	Profondità contabile e temporale della Reportistica aziendale	Definizione schemi extra-contabile e planning del processo di calcolo delle performance economico-finanziarie
		Attribuzioni specifiche deleghe/ responsabilità di tipo economico con riferimento alle linee guide aziendali	Avvio procedura budgeting

		Articolazione e proceduralizzazione delle previsioni economico-finanziarie aderenti all'articolazione spaziale predefinita  Negoziazione budget settoriali ed integrazione nel budget globale	Budget di area
<b>Fase 3</b>	<b>Reporting tradizionale</b>	Confronto performance d'area presente e valori consuntivi con conseguente esame a livello locale degli scostamenti	
		Azioni specifiche e dirette sulle cause degli scostamenti sopra rilevati Presentazioni opportune e possibili variazioni processuali /procedurali da parte di ogni centro di Responsabilità. In alternativa richiesta variazione standard economici/ finanziari	
<b>Fase 4</b>	<b>Reporting innovativo</b>	Assessment volto all'esame e riepilogo di sintesi riportante le seguenti indicazioni. - risultati tratti dal reporting tradizionale - immediata rappresentazione del livello di raggiungimento delle aspettative strategiche	
		Definizione di un cruscotto di controllo riportante i KHI ( <i>Key Health Indicator</i> ) ovvero parametri bilancianti tutte le prospettive sulle quali mirare l'effettivo buon governo dell'azienda sanitaria	

### *Fonte propria*

Lo schema sopra riportato ben evidenzia un'assoluta aderenza ai dettami teorici espressi dai più autorevoli studiosi<sup>18</sup> sintetizzabili in Figura 2.

<sup>18</sup> L. ANSELMI, M. SAITA, *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.

L. ANSELMI, *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie. Strumenti per una gestione manageriale efficace*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1996.

L. ANSELMI *et alii*, *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.

L. ANSELMI, M. SAITA, *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.

Figura 2 – I flussi informativi extracontabili

A1	Contributi in c/c, da Regione per quota FSR
A2	Costi capitalizzati
A3	Prestazioni di ricovero
A3.1	Ricoveri di degenza ordinaria
A3.2	Degenza ambulatoria
A3.3	Alloggio diurno
A3.4	Dieta ospedaliera
A3.5	Dieta speciale
A4	Prestazioni ambulatoriali
A5	Compartecipazione alla spesa sanitaria
A6	Ricavi per attività libero-professionista
A7	Altri ricavi attività sanitaria
B	CONTI
B1	Conto di materiale sanitario
B1.1	Farmaci
B1.2	Reagenti ed emodietali
B1.3	Materiale diagnostico
B1.4	Materiale radiografico
B1.5	Dispositivi medici e materiale sanitario vario
B1.6	Sonostati, chitaggio
B1.7	Materiale protesico

Fonte: Modificato da M. SAITA, F. KAINICH, P. SARACINO, *La pianificazione strategica ed il controllo di gestione nella sanità*, ediz.?

I profondi studi, siano essi assolutamente di tipo accademico oppure arricchiti da applicazioni pratiche, hanno condotto ad un'eccessiva, almeno per chi scrive, proliferazione di tecniche e metodiche utili a garantire gli output schematizzati.

L'esperata evoluzione delle tecniche sembra aver più che mai ribadito l'assoluta essenzialità che continuano ad avere i tradizionali strumenti di costing storicamente funzionali all'avvio di un processo di razionalizzazione nell'uso delle risorse sanitarie.

Gli stessi ovviamente richiedono tappe propedeutiche manifestando soddisfacente efficacia allorché idoneamente collegati, ed inseriti, nell'ambito della strutturazione di particolari meccanismi operativi d'azienda, ovvero:

R. ANTHONY, D.W. YOUNG, *Controllo di gestione per il settore non profit*, McGraw Hill, Milano, 1992.

U. BOCCHINO, *Manuale di controllo di gestione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.

E. BORGONOV, A. ZANGRANDI, *L'ospedale*, Giuffrè, Milano, 1998.

BORGONOV E. (a cura di), *Il controllo economico nelle aziende sanitarie*, Egea, Milano, 1990.

G. DONNA, *Management sanitario*, CST, Torino, 2000.

G. FARNETI, *L'economicità nelle imprese, nelle aziende pubbliche e nelle ONLUS*, Azienditalia, n. 4, 1998.

A. PAVAN, *I costi per le decisioni nelle aziende sanitarie pubbliche*, in *Programmazione e controllo nelle aziende sanitarie pubbliche*, Convegno Nazionale SVIMAP, Cagliari, 1993.

M. SAITA, *Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1996.

M. SAITA, *Manuale di contabilità, bilancio e controllo*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1999.

S. SANTESSO, U. SOSTERO, *Strumenti per il controllo di gestione nelle unità sanitarie locali*, Padova, Cedam, 1987.

- il processo di motivazione degli individui;
- il sistema di incentivi collegato alla performance management;
- l'adozione di corretti ed efficaci sistemi informativi.

Sulla base di tale premessa il continuo del nostro contributo verterà proprio su quelli che, compatibilmente al buon funzionamento dei meccanismi operativi, dovrebbero essere i contenuti minimali, le caratteristiche tecniche, oltre a quelle più emozionali, dei cardini della contabilità analitica in ambito sanitario ed ospedaliero.

Spesso superficialmente assimilata ad un coacervo di scritture extracontabili, tale contabilità assume una funzione basilare in seno ad un sistema di reporting teso a monitorare la gestione. Senza voler entrare fin da subito all'interno di meandri teorici che ne rendono assai generica e soggettiva la distinzione con la contabilità dei costi, differenziazione che però sarà chiara al termine della trattazione, intendiamo evidenziare di seguito le principali caratteristiche metodologiche che dovrebbero accomunare tutte le diverse e complesse impostazioni.

In prima battuta, un sistema orientato a porre sotto stretta osservazione lo statement economico della gestione dell'Azienda sanitaria dovrà tener debitamente conto delle dimensioni della struttura organizzativa, della complessità ed eterogeneità delle attività compiute dai diversi operatori e quindi della stessa organizzazione del personale, vero driver del valore di una simile Azienda.

Ciò per non correre il rischio di considerare la contabilità analitica quale mero strumento per l'esame dei costi, politica questa che, se priva di una logica strategica, rischia di vanificarne non poco l'efficacia.

Senza con ciò non voler depotenziare la portata e l'importanza della variabile comunicativa "costo", l'aggregato delle procedure componenti la relativa contabilità dovrebbe spingersi a generare una moltitudine di output, tra i quali si evidenziano almeno:

- a) la composizione quali-quantitativa delle configurazioni economiche;
- b) la genesi operativa dell'assorbimento dei fattori produttivi e l'individuazione di possibili azioni di miglioramento.

Già in merito alla composizione quali-quantitativa delle configurazioni economiche può farsi spazio una prima riflessione inerente la stessa definizione del sistema extracontabile.

Il processo di riclassificazione, l'esame, e la successiva interpretazione dei dati contabili deve infatti essere attentamente progettato. Particolare enfasi va inoltre posta sugli scopi predefiniti che l'assetto extracontabile si pone.

Un sistema di contabilità analitica deve infatti avere l'ambizione di stimolare il miglioramento dell'attività decisionale ai diversi livelli organizzativi, almeno attraverso tre diversificati obiettivi:

- a) il monitoraggio dell'assorbimento dei fattori della produzione e l'esame dei conseguenti costi;
- b) l'analisi tra alternative di approvvigionamento dei fattori produttivi oltre che della loro successiva organizzazione;
- c) la minuziosa programmazione del fabbisogno di risorse

Sinteticamente si richiamano i contenuti dei tre obiettivi sopra riportati.

*a) Il monitoraggio dell'assorbimento dei fattori della produzione.*

In linea generale, la determinazione dei costi risponde all'esigenza di disporre di informazioni sulle caratteristiche economiche dei vari processi e della gestione complessiva. Su tale falsariga si possono individuare i costi relativamente ad ogni settore, a specifici gruppi di attività e/o processi omogenei sino alla struttura nel suo complesso.

La successiva interpretazione dei dati economici determina la sua massima potenzialità allorquando, con riferimento agli oggetti di calcolo più opportuni, la determinazione dei costi sia effettuata oltre che a consuntivo anche in ottica preventiva, a seconda delle finalità previste. Nel secondo caso si configura il sistema detto a "costi standard", ovvero basato su valori predeterminati frutto di stime effettuate in modo rigoroso, idonei a rappresentare i costi attesi di oggetti di calcolo variamente definiti. Il principale fine della definizione degli stessi sarà quello di essere impiegati nel confronto con i relativi costi consuntivi.

La strutturazione organizzativa degli oggetti di calcolo risulta senz'altro essere la fase più delicata per l'efficace impostazione delle procedure extracontabili volte alla raccolta, all'elaborazione ed all'interpretazione dei costi stessi. Spesso è proprio la chiara definizione di tali oggetti che, ai fini del controllo della gestione, risulta essere uno degli elementi principali che condizionano il buon funzionamento dell'intero sistema. Il monitoraggio in oggetto, necessariamente collegato all'assunzione di oggettive responsabilità da parte delle risorse umane coinvolte all'interno dell'organizzazione sanitaria, potrà quindi essere impostato per settori, aree di attività, ma anche per tipologia di prestazioni e di servizi, oppure per programmi e progetti. Ciò detto è evidente la necessità che, sia pur di fronte alla possibilità di misurare il risultato economico di diverse strutturazioni organizzative (Centri di Responsabilità), lo strumento da utilizzarsi per la misurazione, il piano dei

conti di contabilità analitica, rimanga il medesimo. Di seguito in Figura 3 diamo rappresentazione di un ipotetico piano dei conti già applicato in un contesto ospedaliero.

*b) L'analisi tra alternative di acquisto, produzione e organizzazione.*

Gli effetti quali-quantitativi promananti da un'ideale impostazione della contabilità analitica fungono certamente anche da supporto per specifiche valutazioni di convenienza economica preventive all'assunzione di particolari decisioni, siano esse più operative o, a maggior ragione, aventi valenza strategica.

Tali scelte ricorrono sovente in molteplici campi della gestione sanitaria assumendo ai tempi odierni un significato e un peso sempre più rilevante anche a causa delle oggettive, e talvolta rigide, linee guida cui i vertici delle aziende sono vincolati.

Le decisioni riguardanti azioni specifiche influenzanti l'entità e la composizione dei livelli di produzione e/o quelle che conducono all'esternalizzazione di processi vengono spesso assunte dagli organi direttivi senza l'opportuno supporto di informazioni, dati e la conoscenza di strumenti manageriali assai utili per limitare il rischio determinato dal susseguirsi delle mutazioni organizzative.

*c) La programmazione del fabbisogno di risorse e il budgeting*

Altro obiettivo della contabilità in oggetto è certamente costituito dall'ausilio fornito dalla stessa ad un'ideale programmazione del fabbisogno di risorse con riferimento ai prefissati obiettivi di breve termine.

L'individuazione delle più efficienti modalità di utilizzazione dei diversi fattori produttivi (misurabili attraverso opportune classi di costo o configurazioni), compito tipico della tecnica dell'analisi dei costi, rappresenta infatti il miglior punto di partenza affinché i soggetti aventi specifiche deleghe e compiti possono svolgere a pieno il proprio ruolo.

Il processo non dovrebbe mancare a favore delle oggettive previsioni economiche finanziarie funzionali ad identificare il volume di risorse necessarie per assicurare il raggiungimento degli obiettivi strategici di natura socio-politica a garanzia degli investimenti di natura strutturale.

A tale proposito si pensi a come ciò sia assolutamente prioritario per comprendere il livello di assorbimento di fattori produttivi con riferimento ai diversi LEA. Questo significa immaginare e percorrere un processo di allocazione del consumo di fattori produttivi a dimensioni non spaziali e spesso trasversali alle funzioni sanitarie quasi sempre assolutamente sovrapponibili ai Centri di Responsabilità.

Figura 3 – Un'esemplificazione di Piano di conti di contabilità analitica

<b>Codice</b>	<b>Descrizione</b>
A	<b>RICAVI</b>
A1	<b>Contributi in c/es. da Regione per quota FSR</b>
A2	<b>Costi capitalizzati</b>
A3	<b>Prestazioni di ricovero</b>
A3.1	Ricoveri in degenza ordinaria
A3.2	Degenza riabilitativa
A3.3	Lungo degenza
A3.4	Day hospital
A3.5	Day surgery
A4	<b>Prestazioni ambulatoriali</b>
A5	<b>Compartecipazione alla spesa sanitaria</b>
A6	<b>Ricavi per attività libero-professionista</b>
A7	<b>Altri ricavi attività sanitaria</b>
B	<b>COSTI</b>
B1	<b>Consumi di materiale sanitario</b>
B1.1	Farmaci
B1.2	Sangue ed emoderivati
B1.3	Materiale diagnostico
B1.4	Materiale radiografico
B1.5	Dispositivi medici e materiale sanitario vario
B1.6	Strumentale chirurgico
B1.7	Materiale protesico
B1.8	Materiale per emodialisi
B1.9	Materiali per la profilassi igienico-sanitario; sieri e vaccini
B1.10	Altro
B2	<b>Consumi di materiale economale</b>
B2.1	Prodotti alimentare
B2.2	Materiale di pulizia
B2.3	Carburante
B2.4	Combustibili
B2.5	Cancelleria e stampati
B2.6	Altro materiale economale
B3	<b>Servizi sanitari</b>
B3.1	Servizi sanitari diversi (trasporti sanitari)
B3.2	Costo attività libera professione

B4	<b>Servizi non sanitari</b>
B4.1	Ristorazione collettiva
B4.2	Lavanderia ee stireria
B4.3	Pulizia e disinfestazione
B4.4	Smaltimento rifiuti
B4.5	Riscaldamento
B4.6	Servizi esterni di vigilanza
B4.7	Utenze e spese telefoniche
B4.8	Organi istituzionali
B4.9	Assicurazioni
B4.10	Altri servizi
B5	<b>Manutenzione e riparazioni</b>
B5.1	M. fabbricati
B5.2	M. mobili e macchinari
B5.3	M. attrezzature sanitarie
B5.4	M. automezzi
B5.5	M. altri beni materiali
B6	<b>Godimento beni di terzi</b>
B7	<b>Costo del personale</b>
B7.1	Costo personale ruolo sanitario
B7.2	Costo personale ruolo professionale
B7.3	Costo personale del ruolo tecnico
B7.4	Costo personale del ruolo amministrativo
B7.5	Personale in posizione di comando
B7.6	Borsisti, tirocinanti, obiettori, pess.religioso convenzionato
B7.8	Lavoro interinale (sanitario)
B8	<b>Ammortamenti</b>
B8.1	<b>A. immobilizzazioni immateriali</b>
B8.2	<b>A. immobilizzazioni materiali</b>
B8.2.1	A. fabbricati
B8.2.2	A. impianti
B8.2.3	A. attrezzature sanitarie
B8.2.4	A. mobili e arredi
B8.2.5	A. automezzi
B8.2.6	A. altri beni materiali
B9	<b>Svalutazioni immobilizzazioni materiali</b>
B10	<b>Svalutazioni crediti</b>
B11	<b>Accantonamenti dell'esercizio</b>
B12	<b>Altri oneri</b>
B13	<b>Imposte dell'esercizio</b>

Tale possibilità tende peraltro a configurare l'ipotesi di un costruttivo contrasto disciplinare fra teorie economiche e principi aziendalistici. È difatti nostra pregnante convinzione che l'individuazione delle soglie essenziali di assistenza sia per il momento il solo frutto dell'applicazione di logiche micro, macroeconomiche, sociologiche e talvolta demografiche.

La vera efficacia di un simile processo non dovrebbe invece prescindere anche dal sistematico raffronto tra le risorse allocate ai singoli LEA e gli specifici costi diretti. Solo così probabilmente si potrebbe ridimensionare l'anomala situazione dei precari equilibri economici determinati da operazioni di sovvenzionamento incrociato tra LEA e le fattispecie, introdotte come temporanee ma assolutamente costanti, dei riequilibri e quindi dei rifinanziamenti regionali. Inutile peraltro rilevare come tali avvenimenti conducano a determinare eccezionali alibi per le organizzazioni meno efficienti.

Un'attenta analisi dell'allocazione dei fattori produttivi è altresì funzionale a predeterminare diverse griglie di costosità delle prestazioni sanitarie, finali o intermedie che siano, variabili in base alle diverse scelte organizzative. Automatico riferirsi a due diverse problematiche tanto complesse quanto attuali in questo periodo storico. Da un lato si pensi come sull'equilibrio economico dell'azienda ospedaliera giochi un ruolo determinante la ricerca della piena saturazione della capacità produttiva ponendosi a carico dei responsabili funzionali l'obiettivo della massimizzazione della sommatoria dei casi DRG trattati. Dall'altro, stante la sistematica limitazione di risorse finanziarie appostate sul capitolo di spesa sanitario dalle Leggi Finanziarie dello Stato, è sempre più urgente avviare studi e ricerche empiriche volte alla demarcazione delle prestazioni erogate in regime di non appropriatezza e per tale ragione, quindi, non idonee a generare incrementi sui saldi delle poste economiche positive delle organizzazioni sanitarie.

Tutto quanto sopra vale in tanto in quanto sia perseguito il vero obiettivo di equilibrio complessivo del sistema sanitario contestualmente ad un'allocazione dei flussi finanziari secondo logiche di perequazione al bisogno. Perché ciò possa divenire realtà sarà indispensabile che, anche in relazione al sistema di reporting, si avvii un processo di omogeneizzazione basato su linee guida aventi natura trasversale rispetto all'intero territorio nazionale.

La verifica costante della compatibilità economica del sistema costituisce pertanto un'attività necessaria condizionante tutto il processo redistributivo. Un primo stato di avanzamento sul livello di efficacia di tale linea guida potrebbe essere determinato mediante la valutazio-

Tabella 2 – Quote capitarie - L'esempio della Regione Liguria

	<b>Quota capitaria 2003</b>	<b>Quota capitaria 2004 con riequilibrio</b>	<b>Scostamento %</b>
<b>ASL 1</b>	1275	1353	6,12
<b>ASL 2</b>	1420	1503	5,85
<b>ASL 3</b>	1596	1689	5,83
<b>ASL 4</b>	1355	1437	6,05
<b>ASL 5</b>	1436	1567	5,85

ne del livello di raggiungimento del successo di due diverse politiche, ovvero:

- il riequilibrio delle quote capitarie a livello regionale;
- il riequilibrio delle risorse per livelli di assistenza sia a livello regionale che nazionale.

A supporto di tale prima sommaria analisi si esaminano le tabelle 2, 3, 4, 5 e 6 poste in appendice al capitolo.

Quello che abbiamo sopra auspicato risulta quanto mai urgente anche dall'esame dei dati riportati alle pagine seguenti.

In tale ottica la possibilità di analizzare data base di informazioni riferite agli assorbimenti di fattori produttivi riferiti al passato unitamente a previsioni riferite a loro modifiche, correlate sia a variazioni nelle condizioni operative (ad esempio l'acquisto di nuove apparecchiature, variazioni legate alla stessa organizzazione del lavoro e in generale tutto ciò che può incidere su quantità e qualità dei fattori produttivi) sia alle variazioni dei prezzi unitari dei fattori produttivi, è innegabile che rappresenti una buona condizione di partenza.

I nuovi Piani Sanitari regionali, nonché le principali normative nazionali di riferimento, stanno rappresentando l'ulteriore parallelo punto di partenza che necessariamente dovrà prevedere un congiungimento con i risultati portati dall'introduzione delle innovative tecniche manageriali tra le quali inseriamo di buon grado l'analisi dei costi. Vogliamo con ciò rappresentare l'esigenza che sempre più chiari possano divenire gli obiettivi strategici posti dagli organi di governo istituzionale e politico della sanità, si pensi ad esempio alle Agenzie, con particolare riferimento alle nuove strategie organizzative e di governo della domanda e dell'offerta delle prestazioni sanitarie. Il dibattito sul governo della domanda riconduce a esso i seguenti fenomeni:

- committenza (interna o esterna) per la concentrazione della produzione;
- definizione della domanda da parte di un *gate* di accesso ai servizi, esterno o interno al produttore;
- utilizzo di percorsi diagnostico-terapeutici e assistenziali (PDTA);
- applicazione di strumenti di marketing operativo (protocolli di accesso, liste di attesa, layout, prezzi e costi sociali ecc.);
- sviluppo dell'*empowerment* del paziente e dei suoi congiunti.

Le diverse logiche di governo della domanda sono in grado di cogliere obiettivi parzialmente distinti tra di loro e con una intensità eterogenea. I diversi strumenti non sono necessariamente correlati tra di loro e possono essere introdotti e sviluppati anche contestualmente<sup>19</sup>.

In tale nuovo scenario il compito principale delle Regioni dovrà quindi essere quello di riuscire a conseguire sempre più nitide separazioni tra produttori ed erogatori di prestazioni sanitarie, attraverso processi incrementali e mediante una continua interazione con le comunità locali.

L'ASL, ad esempio, dovrà essere sempre più orientata alla gestione del cittadino e sempre meno a quello di soggetto erogatore. Tale obiettivo ci aspettiamo sia perseguito, almeno in una fase iniziale, non mediante la costituzione di nuovi soggetti giuridici, bensì attraverso forme di autonomia operativa ed economico-finanziaria per i presidi ospedalieri a gestione diretta.

Dal punto di vista dell'offerta si farà strada crediamo, in parallelo, la necessità di sviluppare realtà ospedaliere sempre più orientate alla medio-alta intensità di cura con un conseguente incremento del livello tecnologico ed un aumento dei punti di eccellenza della rete. Tale obiettivo potrà essere realmente perseguito se tutte le azioni operative saranno indirizzate verso la ricerca di un maggiore livello di appropriatezza delle diverse, e composite, attività, permettendo da un lato di incrementare la qualità dell'assistenza e dall'altro di reindirizzare le risorse, precedentemente utilizzate per ricoveri inappropriati, verso strutture di eccellenza e l'assistenza territoriale.

Dal punto di vista della gestione della domanda, è sempre più lampante la necessità di introdurre meccanismi gestionali al centro dei quali si pone il Distretto, come responsabile di tutte le prestazioni rese agli utenti sul territorio di competenza. Dovranno così essere introdotti

---

<sup>19</sup> P. TEDESCHI, V. TOZZI (a cura di), *Il Governo della domanda, tutela della salute committenza programmazione acquisto controllo*, McGraw-Hill, Milano, 2004.

te sia nuove modalità di negoziazione delle prestazioni tra ASL ed erogatori pubblici e privati (accordi e contratti), sia nuovi meccanismi strutturati di programmazione e controllo (budget) che permettano di disporre dell'aggregato informativo necessario al suddetto processo di negoziazione.

Tale ruolo di governo della domanda, giusto ribadirlo, dovrà poi saper coinvolgere ed essere quindi condiviso con i Medici di Medicina Generale ed i Pediatri di Libera Scelta, dai quali è auspicabile attendersi una più marcata integrazione sistemica e quindi un rafforzamento del proprio ruolo quale indiscusso punto di riferimento e di primo contatto con il cittadino. In tale direzione si stanno muovendo specifiche sperimentazioni al momento confinate su limitati territori. È il caso della Regione Toscana, con la sperimentazione della Società della Salute<sup>20</sup>. Nata attraverso la sottoscrizione di un contratto societario (convenzione) e un contratto sociale (patti territoriali), ha individuato oltre ai propri organi di governo, programmazione e controllo, altri di tipo partecipativo. In particolare ricordiamo la consulta del terzo settore, la consulta della medicina di base e il tavolo di concertazione. L'obiettivo richiede una piena integrazione sia tra tali operatori e le strutture di offerta sia all'interno degli stessi mediante forme di associazionismo che potranno portare anche a nuovi modelli organizzativi di assistenza territoriale. Di tutto ciò ormai non mancano progetti pilota ben funzionanti estesi abbastanza omogeneamente in tutto il territorio nazionale.

Poiché questi obiettivi si raggiungono attraverso attività focalizzate, non più solamente tramite elaborazioni di norme e procedure, bensì sulla definizione di obiettivi, sull'analisi dei risultati e sulla verifica degli scostamenti, le strutture centrali dovranno sempre più assumerne il ruolo di ispiratori verso attività di sviluppo di reali percorsi di miglioramento, tutti accomunati dalla chiara esplicitazione di una metodologia capace di integrare gli aspetti richiamati. Il tutto si perfezionerà sempre avendo cura di lasciare alle singole strutture la necessaria discrezionalità tesa a garantire la continua evoluzione, che, a sua volta, sia basata su informazioni:

- di contabilità generale, che permettano di arrivare ad una situazione di bilanci comparabili ed accurati;
- di contabilità analitica capaci di rilevare in modo corretto e tempestivo i fatti aziendali;

---

<sup>20</sup> M. LA MURA, *Le gestioni associate di funzioni e servizi negli enti locali. Il Circondario e la sperimentazione della Società della Salute in Val di Cornia* pag. 168 e ss.

- di reporting, ovvero input quali-quantitativi tempestivi utili ad orientare la gestione stessa, in relazione agli obiettivi di efficacia e di efficienza prestabiliti.

Ne discende, pertanto, al fine di sviluppare un approccio integrato “contabilità generale – controllo di gestione”, la necessità di rafforzare il ruolo dei sistemi di monitoraggio, già a livello sanitario regionale, per consentire:

- misurazioni accurate da utilizzarsi per migliorare, a parità di altre condizioni, la quantità e la qualità delle risposte ai problemi di salute della collettività;
- maggiore orientamento alla tempestività e automazione della rilevazione delle informazioni, per diminuire il divario temporale tra il momento dell'accadimento del fenomeno e della realizzazione di eventuali azioni correttive;
- una sempre maggiore armonizzazione, procedurale ed informativa per permettere l'effettiva comparabilità e per valutare il corretto impiego delle risorse stimolando l'analisi e il confronto dei processi da cui derivano i costi ed i risultati, ma anche qualità ed appropriatezza delle prestazioni erogate.

**Tabella 3 – Costi pro capite medi e incidenza dei costi per livello di assistenza anno 2003**

	<b>Livelli di assistenza per residente</b>	<b>Regioni (media)</b>	<b>Incidenza costi livelli (media)</b>
<b>A</b>	Assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro	54,59	3,87%
<b>B.1</b>	Assistenza distrettuale	698,13	49,54%
<b>C.1</b>	Assistenza ospedaliera (comprensiva di P.S.)	656,58	46,59%
	<b>TOTALE</b>	<b>1.409,30</b>	<b>100,0%</b>

Elaborazioni della Segreteria della Conferenza su dati ASSR.

Tabella 4 – Costi pro capite medi per Regione e per livello anno 2003

<b>Livelli di assistenza per residente</b>	<b>Assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro</b>	<b>Assistenza distrettuale</b>	<b>Assistenza ospedaliera (comprensiva di DEA)</b>	<b>TOTALE</b>
<b>Regioni (media)</b>	<b>54,59</b>	<b>698,13</b>	<b>656,58</b>	<b>1.409,30</b>
Piemonte	62,80	714,71	638,47	1.415,99
Valle d'Aosta	103,52	749,75	834,64	1.687,92
Lombardia	55,76	699,98	617,22	1.372,95
Bolzano	81,73	836,45	908,10	1.826,27
Trento	65,82	770,15	837,51	1.673,47
Veneto	61,02	660,92	679,98	1.401,93
Friuli-Venezia Giulia	43,92	681,09	713,99	1.439,00
Liguria	36,19	786,69	692,05	1.514,94
Emilia – Romagna	64,66	792,92	608,31	1.465,89
Toscana	67,54	753,79	627,93	1.449,26
Umbria	57,93	713,48	635,29	1.406,70
Marche	58,92	750,73	631,91	1.441,57
Lazio	43,08	718,85	674,91	1.436,84
Abruzzo	66,88	676,32	712,83	1.456,03
Molise	73,60	648,57	691,14	1.413,31
Campania	45,14	697,33	673,04	1.415,51
Puglia	46,29	613,27	622,16	1.281,72
Basilicata	66,87	545,07	696,15	1.308,09
Calabria	57,18	656,16	649,01	1.362,35
Sicilia	39,40	658,05	668,80	1.366,24
Sardegna	79,06	608,23	731,37	1.418,66

Elaborazioni della Segreteria della Conferenza su dati ASSR.

**Tabella 5 – Incidenza costi pro capite medi per Regione e per livello anno 2003**

	<b>A</b>	<b>B.1</b>	<b>C.1</b>	
<b>Livelli di assistenza per residente</b>	<b>Assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro</b>	<b>Assistenza distrettuale</b>	<b>Assistenza ospedaliera (comprensiva di DEA)</b>	<b>TOTALE</b>
<b>Regioni (incidenza media)</b>	<b>3,87%</b>	<b>49,54%</b>	<b>46,59%</b>	<b>100,0%</b>
Piemonte	4,44%	50,47%	45,09%	100%
Valle d'Aosta	6,13%	44,42%	49,45%	100%
Lombardia	4,06%	50,98%	44,96%	100%
Bolzano	4,48%	45,80%	49,72%	100%
Trento	3,93%	46,02%	50,05%	100%
Veneto	4,35%	47,14%	48,50%	100%
Friuli-Venezia Giulia	3,05%	47,33%	49,62%	100%
Liguria	2,39%	51,93%	45,68%	100%
Emilia – Romagna	4,41%	54,09%	41,50%	100%
Toscana	4,66%	52,01%	43,33%	100%
Umbria	4,12%	50,72%	45,16%	100%
Marche	4,09%	52,08%	43,84%	100%
Lazio	3,00%	50,03%	46,97%	100%
Abruzzo	4,59%	46,45%	48,96%	100%
Molise	5,21%	45,89%	48,90%	100%
Campania	3,19%	49,26%	47,55%	100%
Puglia	3,61%	47,85%	48,54%	100%
Basilicata	5,11%	41,67%	53,22%	100%
Calabria	4,20%	48,16%	47,64%	100%
Sicilia	2,88%	48,17%	48,95%	100%
Sardegna	5,57%	42,87%	51,55%	100%

Elaborazioni della Segreteria della Conferenza su dati ASSR.

**Tabella 6 – Prestazioni aggiuntive non riconducibili a LEA**  
Anno 2003 valori in euro

A3	<b>Prestazioni di ricovero</b>
A3.1	Ricoveri in regime ordinario
A3.2	Ricoveri in regime di cura
A3.3	Diurno
A3.4	Diurno ospedaliero
A3.5	Diurno ambulatoriale
A4	<b>Prestazioni ambulatoriali</b>
A5	<b>Compensi per attività della spesa sanitaria</b>
A6	Ricavi per attività libero-professionista
A7	<b>Altri ricavi attività sanitaria</b>
B	<b>COSTI</b>
B1	<b>Consumi di materiali sanitari</b>
B1.1	Farmaci
B1.2	Sangue ed emoderivati
B1.3	Materiali di consumo
B1.4	Materiali impiantistici
B1.5	Dispositivi medici e materiali sanitari vario
B1.6	Materiali di consumo
B1.7	Materiali di consumo
B1.8	Materiali per emodialisi
B1.9	Materiali per la profilassi (farmaci, sanitari, servizi vaccini)
B1.10	Altro
B2	<b>Consumi di materiali economici</b>
B2.1	Materiali di consumo
B2.2	Materiali di pulizia
B2.3	Carburante
B2.4	Corrosivibili
B2.5	Strumenti e stampi
B2.6	Alimentari ed economici
B3	<b>SPED SANITARI</b>
B3.1	Servizi sanitari diversi (trasporti sanitari)
B3.2	Costo attività libero-professionista



# IL SISTEMA DI APPROVVIGIONAMENTO E DI IMPIEGO DELLE RISORSE FINANZIARIE SECONDO L'IMPOSTAZIONE LOGICA DEI LIVELLI ESSENZIALI DI ASSISTENZA

## 3.1 CONSIDERAZIONI METODOLOGICHE IN MERITO ALL'ALLOCAZIONE DEL FONDO SANITARIO NAZIONALE ALLE REGIONI

Dopo aver esaminato le principali modifiche giuridiche ed istituzionali che hanno interessato lo scenario nazionale negli ultimi anni ed aver spesso richiamato la scarsità di risorse disponibili dedicate al capitolo sanitario, diamo di seguito rappresentazione delle logiche inerenti la suddivisione delle stesse a livello territoriale regionale.

L'analisi, frutto di un'approfondita ricerca condotta sul campo, condurrà ad illustrare il metodo e le principali criticità riscontrate nel modello di ripartizione del Fondo sanitario nazionale attualmente utilizzato nelle sedi componenti.

A partire da tali considerazioni critiche, e dai limiti ivi individuati, si rileveranno di seguito anche alcune auspiccate possibili modifiche funzionali a giungere alla valutazione di soluzioni alternative. L'elaborazione delle possibili varianti è sempre stata ispirata e alimentata da dati di accesso pubblici e disponibili presso ogni Regione dell'intero sistema sanitario nazionale.

La normativa ed i limiti sopra individuati ci portano a questo punto ad addentrarci e comprendere, anche da un punto di vista meramente gestionale, il concetto di livello essenziale di assistenza (LEA).

I LEA, già previsti nel D.Lg. 502/92, vengono definiti come l'insieme delle prestazioni garantite dal Servizio Sanitario Nazionale, a titolo gratuito e con partecipazione alle spese. Vengono quindi inclusi in tale insieme tutti i servizi che presentano per specifiche condizioni cliniche, evidenze scientifiche di un significativo beneficio in termini di salute, individuale o collettiva, a fronte delle risorse impiegate. Per tale ragione, sono escluse dai LEA le prestazioni, i servizi e le attività che non rispondono a necessità assistenziali, le prestazioni di efficacia non dimostrabile o che sono utilizzate in modo non appropriato rispetto alle condizioni cliniche dei pazienti e le prestazioni che, a parità di beneficio

per i pazienti, comportano un impiego di risorse superiore ad altre<sup>1</sup>.

In epoca successiva con la legge n. 405 è stato poi emanato il D.P.C.M. 29 del novembre 2001 funzionale alla definizione dei livelli essenziali di assistenza ed elencate tutte le attività e le prestazioni incluse nei livelli.

A fronte di ciò la Conferenza Stato-Regioni, ente che raccoglie la voce di tutte le Regioni italiane, ha inserito fra le proprie attività chiave oltre che la proposta di riparto, da effettuarsi annualmente dai ministeri competenti, basato proprio su rispetto dei LEA, anche uno specifico monitoraggio sull'effettivo rispetto, nei diversi contesti territoriali, dei limiti sopra riportati. Tale ultimo compito nello specifico è demandato ad una Commissione nazionale nominata dal Ministero della Salute proprio per la definizione e l'aggiornamento dei livelli essenziali di assistenza.

In particolare, l'accordo tra il Governo, le Regioni, le Province Autonome di Trento e di Bolzano del 22 novembre 2001 ha previsto, al punto 6, l'istituzione di uno specifico organismo a carattere nazionale di cui facciano parte un numero adeguato di esperti designati dalle Regioni, sul modello della Commissione Unica del Farmaco. A tale organismo l'accordo affida il compito di valutare, nel tempo, i fattori scientifici, tecnologici ed economici che motivano il mantenimento, l'inclusione o l'esclusione delle prestazioni dai LEA, tenuto conto di nuove tecniche e strumenti terapeutici, riabilitativi e diagnostici resi disponibili dal progresso scientifico e tecnologico, che presentino evidenze scientifiche di un significativo beneficio in termini di salute, a livello individuale o collettivo, a fronte delle risorse impiegate, così come l'esclusione di quelle ormai obsolete.

La successiva legge 15 giugno 2002, n. 112, di conversione del decreto legge 15 aprile 2002, n. 63, ha quindi disposto l'istituzione di un'ap-

---

<sup>1</sup> Il principio dei LEA è difficilmente confutabile, basandosi su un postulato perentorio "solo ciò che è realmente efficace per la necessità di salute deve essere garantito ai cittadini attraverso la spesa sanitaria pubblica". Il problema ancora irrisolto è quello che riguarda in capo a chi ricade la titolarità di decidere cosa è realmente utile ed efficace. Difatti, considerando peraltro che anche le evidenze scientifiche sono destinate ad evolvere nel tempo, ciò che è necessario e certo oggi potrebbe non esserlo domani, ogni individuo, poi, è portato a considerare individualmente la propria condizione, anche a scapito degli esiti sanciti dallo studio delle dinamiche di diffusione della propria malattia nella popolazione. A tal proposito si pensi ad ormai note circostanze fra le quali può essere citato il caso Di Bella, fattispecie che ben dimostra come talvolta ciò che l'evidenza riposta quale informazione-risultato pienamente oggettivo è posto in discussione della volontà dell'individuo a percorrere iniziative, anche certificate da innovativi, spesso utopici, pensieri scientifici.

posita commissione “per le attività di valutazione, in relazione alle risorse definite, dei fattori scientifici, tecnologici ed economici relativi alla definizione e all’aggiornamento di livelli essenziali di assistenza e delle prestazioni in essi contenute”. La legge prevede che la commissione sia nominata e presieduta dal ministro della Salute, e sia composta da esperti designati dallo stesso, dal Ministero dell’Economia e delle Finanze e dalla Conferenza dei Presidenti delle Regioni e delle Province Autonome di Trento e Bolzano.

In attuazione della legge n. 112/2002, con Decreto del Ministero della Salute del 25 febbraio 2004 è stata costituita la Commissione nazionale per la definizione e l’aggiornamento dei livelli di assistenza, la cui riunione di insediamento si è tenuta il 27 luglio 2004.

Poiché il compito affidato alla Commissione riguarda una materia assai complessa, che arriva ai giorni nostri in termini non ancora completamente definiti, dopo essere stata oggetto di normative, disposizioni ed accordi che originano dalla legge 23 dicembre 1978, n. 833, di istituzione del Servizio Sanitario Nazionale, sembra necessario riconsiderare lo svolgimento dei fatti per comprendere meglio come rispondere in modo adeguato al compito oggi affidato alla Commissione, delineando, nel merito e nel metodo, un percorso che consenta di affrontare la complessità dei problemi relativi alla materia.

Il vincolo di rispetto dei livelli essenziali rappresenta il principio cardine del processo di riparto del Fondo sanitario nazionale.

La *ratio* dei livelli essenziali di assistenza pare, in linea di principio, assolutamente chiara.

Dipende dalla progressiva crescita del fabbisogno sanitario l’equilibrio economico delle aziende eroganti diverse prestazioni per essere ancora più a rischio laddove la professionalità, la competenza e gli stessi fattori produttivi siano sempre più evoluti.

A fronte di tale nuovo scenario solo con un maggior ricorso a mezzi finanziari esterni le condizioni di equilibrio sembrerebbero ottenibili.

Tale soluzione, ben applicata negli ultimi esercizi finanziari, sembrerebbe però non ripetibile con la medesima intensità, tanto da indurre i tecnici a generare negli operatori sanitari la politica del controllo della domanda. Nasce quindi, secondo lo schema logico proposto, l’idea dei livelli essenziali con l’obiettivo di porre una specifica regolamentazione all’accesso ed all’uso di prestazioni non opportune.

Il Fondo sanitario nazionale, ripartito tra le Regioni sulla base dei LEA<sup>2</sup>, prevede iniziali accantonamenti di somme vincolate a:

---

<sup>2</sup> Il riparto delle risorse non è finalizzato alla salute nel suo complesso, ma è finalizzato a produrre i servizi compresi nei “Livelli Essenziali di Assistenza”.

- altri enti;
- obiettivi specifici di Piano sanitario nazionale;
- finanziare la medicina penitenziaria;
- finanziare il riequilibrio regionale degli anni precedenti.

La residua quota di fondo sanitario è poi, in prima battuta, suddivisa a beneficio dei livelli di assistenza secondo le seguenti percentuali:

- Assistenza collettiva: 5%.
- Assistenza distrettuale 50%.
- Assistenza ospedaliera: 45%.

Il valore derivante per ogni livello di assistenza è ripartito per ciascuna Regione utilizzando differenti parametri di pesatura della popolazione residente, che saranno oggetto di puntuale esame nel proseguo del capitolo.

In conclusione, e prima di addentrarci nelle modalità quantitative di utilizzo delle risorse sanitarie, una breve riflessione può dedicarsi all'analisi critica delle stesse da un punto di vista meramente quantitativo.

Nel nostro sistema sanitario, ormai spinta al limite la disponibilità del gettito fiscale e contemporaneamente attivata la politica della compartecipazione alla spesa da parte del cittadino utente, la sostenibilità dell'apparato sembra essere circoscritta da un lato alla continua razionalizzazione dei processi di utilizzo dei fattori produttivi e dall'altro alla forte limitazione della domanda dei servizi. Al contempo, sempre più insistentemente, si avanzano polemiche riferite all'empirica constatazione che altre attività produttive siano oggetto di più favorevoli attenzioni e flussi di risorse. I dati statistici riportati nelle successive tabelle peraltro sembrano supportare la teoria soprattutto con riferimento al parallelo atteggiamento tenuto da altri rilevanti Paesi.

Tabella 1 – Tabella del tasso di crescita annuo del Prodotto Interno Lordo (PIL) nei principali Paesi OECD

anno	1980-1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Australia	3,20	-0,66	2,25	3,85	4,67	3,91	4,09	3,69	5,36	4,24	3,29	2,63	3,79	3,57	2,90	2,46	3,44
Canada	2,77	-2,09	0,87	2,34	4,80	2,81	1,62	4,22	4,10	5,53	5,23	1,80	3,44	2,02	2,76	2,78	3,13
Francia	2,36	1,02	1,29	-0,95	1,88	1,83	1,04	1,89	3,58	3,24	4,20	2,10	1,10	0,55	2,33	1,42	2,03
Germania	2,30	5,0	1,83	-1,10	2,40	1,80	0,81	1,48	1,71	1,89	3,11	0,99	0,12	-0,14	1,03	1,15	1,76
Italia	2,26	1,40	0,70	-0,88	2,30	2,95	1,02	2,05	1,75	1,65	3,16	1,67	0,40	0,35	0,97	-0,63	1,15
Giappone	3,94	3,35	0,97	0,25	1,10	2,01	3,43	1,81	-1,04	-0,14	2,39	0,21	-0,30	1,54	2,64	1,54	0,25
Svizzera	2,20	-0,78	0,02	-0,25	1,05	0,39	0,52	1,89	2,80	1,30	3,60	1,05	0,31	-0,34	1,69	1,31	2,03
Gran Bretagna	2,64	-1,36	0,20	2,33	4,43	2,85	2,82	3,28	3,09	2,86	3,86	2,30	1,77	2,19	3,14	2,41	2,42
USA	3,26	-0,17	3,32	2,67	4,02	2,50	3,70	4,50	4,18	4,45	3,66	0,75	1,86	3,04	4,44	3,62	3,33
Euro area	2,36	2,51	2,24	-0,84	2,36	2,32	1,40	2,42	2,80	2,79	3,71	1,69	0,90	0,60	1,78	1,21	2,03
Totale OECD	3,17	1,33	2,01	1,46	3,27	2,52	3,11	3,60	2,75	3,26	3,88	1,08	1,61	2,06	3,37	2,65	2,84

Fonte: Rapporto OECD anno 2005

Tabella 2 – Tabella spesa sanitaria % sul PIL, principali paesi OECD

	1985	1990	1995	2000	2001	2002	2003
Australia	7,4	7,8	8,3	9	9,1	9,3	9,03
Canada	8,2	9	9,2	8,9	9,4	9,6	9,09
Francia	8,2	8,6	9,5	9,3	9,4	9,07	10,01
Germania	9	8,5	10,6	10,6	10,8	10,9	11,1
Italia	7,07	7,9	7,3	8,1	8,2	8,4	8,4
Giappone	6,7	5,9	6,08	7,6	7,8	7,09	7,09
Svizzera	7,8	8,3	9,7	10,4	10,9	11,1	11,05
Gran Bretagna	5,9	6	7	7,3	7,5	7,7	7,07
USA	10	11,9	13,3	13,1	13,8	14,6	15

Fonte: Rapporto OECD anno 2005.

### 3.2 L'EVOLUZIONE STORICA E LA STRUTTURA ORGANIZZATIVA DI TIPO TERRITORIALE DELLA SANITÀ

La legge 833 del 1978 stabilisce che la Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività mediante il Servizio Sanitario Nazionale, costituito dal complesso delle funzioni, delle strutture, dei servizi e delle attività destinate alla promozione, al mantenimento e al recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione.

Viene, quindi, affidato alla legge dello Stato, in sede di approvazione del piano sanitario nazionale, il compito di fissare: "i livelli delle prestazioni sanitarie che devono essere, comunque, garantite a tutti i cittadini".

Nell'articolo 57 della stessa legge si afferma che: "Con successivi decreti del Presidente della Repubblica, da emanarsi in conformità a quanto previsto dal Piano sanitario nazionale, sono gradualmente unificate, nei tempi e nei modi stabiliti dal piano stesso, le prestazioni già erogate dai disciolti enti mutualistici, dalle mutue aziendali e dagli enti, casse, servizi e gestioni autonome degli enti previdenziali".

Del Piano sanitario nazionale tratta anche l'art. 53, stabilendo che: "le linee generali di indirizzo e le modalità di svolgimento delle attività istituzionali del Servizio Sanitario Nazionale sono stabilite con il Piano sanitario nazionale in conformità agli obiettivi della programmazione

socio-economica nazionale e tenuta presente l'esigenza di superare le condizioni di arretratezza socio-sanitaria che esistono nel Paese, particolarmente nelle regioni meridionali".

È altresì previsto che, contestualmente alla trasmissione da parte del Governo al Parlamento del Piano sanitario nazionale, il Governo presenti al Parlamento il disegno di legge contenente sia le disposizioni percettive ai fini dell'applicazione del Piano sanitario nazionale, sia le norme per il finanziamento pluriennale del Servizio Sanitario Nazionale, rapportate alla durata del Piano stesso, con specifica indicazione degli importi da assegnare al Fondo sanitario nazionale.

Dalla lettura di queste norme appare evidente che il legislatore fosse già allora ben consapevole delle difficoltà da superare e del lungo cammino da percorrere per attuare pienamente la riforma, ed ecco il perché della "gradualità" stabilita per l'assunzione dei provvedimenti volti a "unificare le prestazioni" sul territorio nazionale. Era ben nota, infatti, la grande eterogeneità esistente tra gli erogatori in termini di organizzazione e distribuzione dei servizi e delle attività sanitarie, e quindi di tipologia e di numero delle prestazioni concesse, nonché di criteri per disciplinare la fruibilità delle stesse in termini di quantità massima consentita nel corso dell'anno per ciascuna tipologia. È infatti indubbio come la disomogeneità economica e sociale tra le Regioni italiane si rifletta anche sul sistema di finanziamento della Sanità<sup>3</sup>.

**Tabella 3 – Spesa e finanziamento pro capite regionali (euro)**

Regioni	Spesa pro capite regionale			Finanziamento pro capite regionale		
	1992	1996	2001	1992	1996	2001
Piemonte	817,0	894,0	1353,1	719,7	860,4	1278,7
Valle d'Aosta	912,1	969,4	1479,1	521,6	811,4	1155,8
Lombardia	836,7	953,9	1311,8	808,8	849,6	1239,5
Provincia di Bolzano	890,9	1119,7	1658,3	559,8	808,8	1152,7
Provincia di Trento	922,4	964,2	1408,4	600,1	809,3	1165,1
Veneto	877,5	925,0	1334,0	822,2	846,0	1227,6
Friuli-Venezia Giulia	938,4	924,5	1296,3	740,6	870,7	1306,1

<sup>3</sup> C. JOMMI, *Il sistema di finanziamento delle aziende sanitarie pubbliche*, Egea, Milano, 2004.

Liguria	984,4	1025,7	1448,7	901,2	879,5	1414,1
Emilia-Romagna	1051,0	1074,2	1384,6	891,9	860,9	1333,5
Toscana	922,9	959,1	1358,3	836,7	859,4	1312,3
Umbria	907,4	910,5	1309,2	833,0	853,7	1313,9
Marche	959,6	932,7	1301,5	860,9	849,6	1227,1
Lazio	907,4	962,2	1367,6	841,8	848,5	1241,0
Abruzzo	799,0	864,0	1412,0	773,1	844,9	1241,6
Molise	798,4	848,5	1335,6	722,1	857,3	1224,5
Campania	787,6	810,3	1261,2	770,6	844,4	1224,8
Puglia	799,5	839,2	1261,7	778,8	842,9	1142,9
Basilicata	721,5	758,7	1156,9	713,2	847,5	1117,6
Calabria	708,7	797,4	1223,5	733,9	845,4	1122,8
Sicilia	781,4	799,0	1229,0	655,4	841,3	1143,0
Sardegna	858,9	874,4	1284,4	718,9	843,9	1158,4
Italia	856,8	910,0	1310,8	790,7	850,1	1224,0

Fonte: nostra elaborazione.

Per arrivare alla unificazione occorre, quindi, riorganizzare i servizi nell'ambito della costituenda Unità Sanitaria Locale, collegarli a quelli resi da altre istituzioni, pubbliche e private, riconosciute come erogatori, e disciplinare in modo unitario i rapporti con i professionisti, non dipendenti ma convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale. Solo così sarebbe stato possibile fissare i livelli delle prestazioni sanitarie che devono essere, comunque, garantite a tutti i cittadini. Il processo si presentava complesso non solo per tutte le motivazioni sopra ricordate, ma anche assai oneroso sotto l'aspetto finanziario, data l'evoluzione in corso nella suddivisione specialistica e sub-specialistica delle discipline mediche, in parallelo con l'affermarsi di nuove tecnologie a loro supporto. Le prestazioni sanitarie, infatti, costituiscono l'insieme delle attività normalmente comprese tra le funzioni preventive, diagnostiche, curative e riabilitative svolte dagli esercenti le professioni sanitarie. Poiché le funzioni non sono altro che i compiti assegnati a tali professionisti nell'ambito di attività organizzate per specifiche finalità, è evidente che il moltiplicarsi delle attività specialistiche e delle connesse tecnologie, e quindi l'ampliarsi della tipologia e del numero delle prestazioni sanitarie offerte, poneva allora, come pone tuttora, problemi di non facile soluzione, sia in termini organizzativi che sotto l'aspetto finanzia-

rio. Da quanto sopra riportato sembra emergere intanto che il legislatore avesse ben chiaro il concetto che l'attuazione del Piano sanitario nazionale comportasse degli oneri tali da non poterli considerare una "variabile indipendente" rispetto all'economia del Paese, soprattutto in un contesto internazionale già bruscamente risvegliato dall'illusione della crescita continua dopo le crisi petrolifere degli anni '70, e divenuto molto più attento nei riguardi della spesa sanitaria, che presentava aspetti preoccupanti di incontrollabilità rispetto a tale contingenza. Ed è stato verosimilmente l'intrecciarsi di queste difficoltà a far sì che il Piano sanitario nazionale per il triennio 1980-1982, che a norma dell'art.54 della legge 833 del 1978 doveva essere presentato al Parlamento entro il 30 aprile 1979, ha trovato applicazione per la prima volta circa 15 anni dopo. Durante questo lungo periodo sono stati assunti dei provvedimenti che, pur non avendo carattere di organicità tali da poter supplire alla mancanza del Piano sanitario nazionale, ne hanno tuttavia affrontato taluni significativi aspetti.

Di particolare importanza appaiono quelli di seguito ricordati.

Intanto la Deliberazione CIPE 20 dicembre 1984, riguardante la ripartizione del Fondo sanitario 1985 che, richiamandosi a quanto stabilito dall'art. 51, secondo comma, della legge 833/1978, provvedeva alla ripartizione tra le Regioni dello stanziamento di detto Fondo, stabilendo peraltro che: "al fine di garantire uniformità di livelli assistenziali ed eliminare progressivamente le differenze strutturali e di prestazioni tra le Regioni occorre prevedere standard di organizzazione e di attività cui debbono riferirsi le Regioni e le Unità Sanitarie Locali nell'impiego delle risorse del fondo sanitario nazionale".

I criteri allora adottati per la ripartizione del Fondo furono i seguenti:

- Assegnazione di una quota uniforme, pari al 34,4%, per funzioni e attività da finanziare su base capitaria, quali assistenza di base, farmaceutica, specialistica, altra assistenza, igiene e prevenzione;
- Assegnazione di una quota relativa all'assistenza ospedaliera, pari al 59,8%;
- Assegnazione di una quota per le attività a finanziamento differenziato, guardia medica e veterinaria, pari all'1,1%;
- Assegnazione di una quota per le spese generali di gestione, pari al 4,7%.

La successiva legge 23 ottobre 1985, n. 595, recante "norme per la programmazione sanitaria e per il Piano sanitario triennale, 1986-1988", che introdusse significative innovazioni funzionali alla definizione degli obiettivi generali del piano sanitario nazionali e tra gli stessi:

- l'attivazione o il potenziamento dei servizi di prevenzione di utilità collettiva riguardanti il controllo sanitario dell'ambiente di vita e di lavoro, la vigilanza igienica sugli alimenti e la lotta alle sofisticazioni alimentari;
- il potenziamento dei servizi territoriali di medicina di base e di igiene e sanità pubblica, nonché dei servizi specialistici ambulatoriali intra ed extraospedalieri anche per contenere ricoveri nei limiti propri delle esigenze diagnostiche e curative;
- il potenziamento e coordinamento dei servizi di emergenza, con riguardo anche alle esigenze del Servizio Sanitario Nazionale di protezione civile, con la distribuzione sul territorio e le modalità di coordinamento operativo, anche radioassistito, dei servizi di pronto intervento e di emergenza collegati funzionalmente ai servizi di guardia medica territoriale e ospedaliera, ai servizi di pronto soccorso e trasporto protetto degli infermi, ai servizi di cura intensiva e ai servizi trasfusionali.

Nello stesso corpo normativo trovavano spazio:

- l'individuazione della cosiddetta "azienda programmata", ovvero la visione organicistica dell'organizzazione sanitaria in cui confluisce l'attività di più servizi le cui competenze sono da considerarsi interdipendenti rispetto al fine proposto<sup>4</sup>;
- le disposizioni particolari in materia di organizzazione degli ospedali, che per la prima volta stabilivano i parametri tendenziali di dotazione di posti letto per mille abitanti, una parte dei quali destinata alla riabilitazione, unitamente alla definizione dei relativi standard di attività, al riconoscimento della ospedalizzazione a ciclo diurno, nonché alla introduzione del concetto delle aree funzionali omogenee quali misure di avvio dell'organizzazione dipartimentale;
- in conseguenza delle misure organizzative sopra riportate avveniva il riconoscimento dei presidi e servizi di alta specialità, il cui elenco e i relativi requisiti troveranno successivamente spazio nel D.M. 29 gennaio 1992, che rappresenterà il punto di riferimento principale per l'individuazione delle Aziende Ospedaliere, ai sensi del D.Lgs. 502 del 1992 e delle successive modifiche ed integrazioni.

Anche la legge 30 dicembre 1991, n. 412, recante le Disposizioni in ma-

---

<sup>4</sup> A. CICHETTI, *La Progettazione organizzativa. Principi, strumenti e applicazioni nelle organizzazioni sanitarie*, Franco Angeli, Milano, 2004.

teria di finanza pubblica, contribuisce a far chiarezza sui LEA stabilendo che il Governo determini, dal 1° gennaio 1992, i livelli di assistenza sanitaria da assicurare in condizioni di uniformità nel territorio nazionale, nonché gli standard organizzativi e di attività da utilizzare per il calcolo del parametro capitaro di finanziamento di ciascun livello assistenziale per l'anno 1992, tenendo presente peraltro che:

- detti standard sono determinati ai fini del finanziamento nazionale, ma non costituiscono vincolo organizzativo per le Regioni e le USL;
- il parametro capitaro è finanziato in rapporto alla popolazione residente;
- nell'ambito FSN è istituito un fondo di riequilibrio per sostenere le Regioni con dotazioni di servizi eccedenti gli standard;
- in ogni caso è garantita la somministrazione gratuita di farmaci salvavita ed il regime di esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria già prevista dalle leggi vigenti.

Il successivo D.P.R. 27 marzo 1992, *Atto di indirizzo e coordinamento alle Regioni per la determinazione dei livelli di assistenza sanitaria di emergenza*, sorge quale opportuno provvedimento è nato sotto la spinta di fatti di cronaca negativi riguardo a tale problema. Lo stesso contribuirà all'avvio di un processo organico di razionalizzazione del settore, successivamente meglio articolato e dettagliato con l'Atto di intesa tra Stato e Regioni, dall'11 aprile 1996, avente ad oggetto l'approvazione delle linee guida sul sistema di emergenza sanitaria.

Il D.P.R. 24 dicembre 1992, in attuazione della legge 438 del 1992, stabilirà poi che "i livelli di assistenza si configurano come obiettivi che il Servizio Sanitario Nazionale assume di conseguire, a soddisfacimento di specifiche quote di bisogno sanitario, mediante un'insieme di attività e prestazioni da porre in essere nell'ambito delle quote capitarie di finanziamento".

I livelli di assistenza venivano così individuati:

- Assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro;
- Assistenza sanitaria di base;
- Assistenza specialistica semiresidenziale e territoriale;
- Assistenza ospedaliera;
- Assistenza sanitaria residenziale a non autosufficienti e lungodegenti stabilizzati;
- Attività di supporto alla organizzazione assistenziale.

Inizialmente il citato D.P.R. sarà annullato dalla Corte Costituzionale,

con la sentenza n. 116 del 13 aprile 1994, a causa di mancata intesa con la Conferenza Stato-Regioni.

Con gli anni '90 la problematica assume maggior peso da un punto di vista istituzionale e, con maggior intensità ed efficacia, si susseguono azioni normative.

Da un lato il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, si stabilisce che il Piano sanitario nazionale dovrà indicare i livelli uniformi di assistenza da individuare sulla base anche di dati epidemiologici e clinici, con la specificazione delle prestazioni da garantire a tutti i cittadini, rapportati al volume delle risorse a disposizione.

Il D.P.R. 1° marzo 1994, nell'adottare il Piano sanitario nazionale 1994-1996, adempiendo così dopo quindici anni a quanto stabilito in materia dalla legge 833/1978, stabilisce poi la definizione di livelli di assistenza sanitaria, uniformi e minimi, intesi come l'insieme delle attività e delle prestazioni che devono essere erogate dal SSN, quale assoluta priorità nel processo di transizione da un sistema centralistico ad uno a responsabilità condivise tra Stato e Regioni. Da un lato appare marcata la finalità di garantire ai cittadini uguali opportunità di accesso e di assicurare il soddisfacimento di una soglia minima di domanda di prestazioni sanitaria. Per altro verso non si deve dimenticare come l'indicazione dei livelli si cala in contesti regionali molto diversi per cultura, caratteristiche socio-sanitarie, dotazioni strutturali, competenze tecnico-scientifiche, capacità gestionali nel settore sanitario. Si attribuisce quindi un'oggettiva delega agli organi competenti ad allocare le risorse finanziarie nazionali ad indicare macrolivelli di assistenza sanitaria uniformi così come a fissare gli obiettivi da conseguire per ognuno di essi in termini di domanda sanitaria. La funzione programmatica regionale confluyente nei PSR dovrà poi definire le modalità organizzative per il perseguimento degli obiettivi secondo l'ordine di priorità definito dal Piano sanitario nazionale e, in funzione delle specifiche esigenze del territorio, distribuire le risorse in relazione alle modalità organizzative adottate. In tale sede si confermano i sei "livelli uniformi di assistenza sanitaria" stabiliti da D.P.R. 24 dicembre 1992 dettagliando le diverse funzioni che costituiscono l'articolazione interna a ciascun livello.

In ultimo il Piano sanitario nazionale 1998-2000, approvato con il D.P.R. 23 luglio 1998, ispirato al nuovo clima di cultura nazionale in tema di sanità, ed in particolare alla definizione delle priorità e alla individuazione di ciò che è essenziale attraverso la dimostrazione dell'efficacia clinica e dell'appropriatezza, non rinuncia all'affermazione dei principi e dei valori fortemente sentiti dai cittadini. Lo stesso enfatizza che il sistema delle garanzie del SSN si esprime operativamente nel

processo di individuazione e specificazione dei livelli di assistenza attraverso:

- l'esplicitazione dei principi che guidano la definizione delle garanzie;
- la precisazione degli interventi e delle prestazioni da assicurare e l'individuazione dei criteri di appropriatezza dell'utilizzo dei servizi;
- la determinazione delle quote capitarie di finanziamento necessarie per i livelli di assistenza;
- la definizione degli strumenti operativi per il governo dei livelli di assistenza.

I livelli essenziali di assistenza assumono quindi piena legittimazione e ideali mezzi per rispondere ai bisogni fondamentali di promozione, mantenimento e recupero delle condizioni di salute della popolazione. Gli stessi, uniformemente garantiti sul territorio nazionale e all'intera collettività, dovranno tenere conto delle differenze nella distribuzione delle necessità assistenziali e dei rischi della salute.

Il Piano 1998-2000 trattava inoltre i principi e i criteri seguiti per escludere determinati prestazioni e servizi dai livelli di assistenza finanziati. Tali fattispecie saranno ripresi a livello contenutistico nel D.P.C.M. 29 novembre 2001, norma attuatrice del D.Lgs. 229/1999.

Quest'ultimo conduce ad un'articolazione dei livelli di assistenza sanitaria in tre grandi aree di attività. Le motivazioni addotte a tale innovazione sono riferite alle conoscenze acquisite nel corso del triennio 1994-1996 sui diversi modelli regionali in risposta ai bisogni di salute dei cittadini, le rilevanti modifiche intervenute in attuazione delle normative nazionali e regionali, nonché il mutato contesto socio-economico.

La nuova impostazione per Aree di offerta viene, pertanto, così individuata:

- Assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro;
- profilassi delle malattie infettive e diffuse;
- tutela dei rischi connessi con l'inquinamento ambientale;
- tutela dei rischi connessi con gli ambienti di vita e di lavoro;
- sanità pubblica e veterinaria;
- tutela igienico-sanitaria degli alimenti;
- Assistenza distrettuale;
- assistenza sanitaria di base;
- assistenza farmaceutica;
- assistenza specialistica ambulatoriale;
- assistenza territoriale e semiresidenziale;

- assistenza residenziale sanitaria;
- Assistenza ospedaliera;
- assistenza per acuti (emergenza, ordinaria e in day-hospital);
- assistenza post-acuzie (riabilitazione ordinaria e in day-hospital e in lungo degenza).

Questa continua ad essere l'impostazione logica di riferimento sui livelli essenziali di assistenza. Lo schema, come facilmente desumibile, è ancora al centro di notevoli dibattiti che non sembrano escludere ulteriori, auspicate modifiche. Ciò che può confortare è che i futuri processi evolutivi difficilmente non potranno che prescindere dalla conoscenza empirica rilevata sul territorio nazionale, sempre che alla stessa sia riconosciuta maggior affidabilità da un sistema di rilevazione, contabile ed extracontabile, applicata direttamente in seno alle Aziende eroganti i servizi sanitari.

A conclusione della disamina inerente la classificazione dei servizi sanitari offerti, come vedremo nel proseguito, alla base dei meccanismi di funzionamento, possono delinearsi i principali vincoli gestionali a carico di ogni soggetto pubblico erogatore.

L'impostazione organizzativa dei processi sanitari regionali dovrà per ovvie ragioni replicare sul territorio quanto la normativa sin qua illustrata definisce. Ogni fase caratterizzante l'intero percorso sanitario dovrà quindi rispettare la logica dei LEA e ciò a partire dai processi inerenti:

- la fase dell'articolazione organizzativa di tipo geografico. Rientrano in tale categoria le decisioni strategiche regionali volte ad individuare la mappatura delle Aziende sul territorio e la loro classificazione tra erogatori (Aziende Ospedaliere, poliambulatori, centri fisioterapici) o acquirenti (ASL). Tale organizzazione deve essere letta in un contesto di assoluta dinamicità e influenzata automaticamente dalle risultanze di tipo ambientale, dovrà evolvere a seguito di mutazioni strategiche tra le quali la nostra esperienza ci porta ad evidenziare quali più rilevanti:
- la progressiva deospedalizzazione delle cure sanitarie ed il conseguente abbattimento del numero di posti letto tradizionali a favore di dimensioni più snelle (day hospital, day surgery);
- la progressiva concentrazione delle cure ospedaliere in seno a strutture di grande dimensione e/o fortemente specializzate.

L'attuale panorama delle organizzazioni sanitarie pubbliche in Italia

prevede quattro principali tipologie istituzionali di organizzazione sanitaria autonoma<sup>5</sup>:

- l'Azienda Sanitaria Locale (ASL);
- l'Azienda Ospedaliera (AO);
- l'Azienda Ospedaliera Universitaria (AOU);
- l'Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS).

L'Azienda Sanitaria Locale si delinea quale organizzazione giuridicamente autonoma vedendo ricadere sul Direttore Generale della stessa, responsabilità in ordine al raggiungimento di una corretta ed economica gestione delle risorse disponibili oltre che alla garanzia della verifica dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa.

L'organizzazione e la tipicità dell'ASL si delinea attorno a due condivisi driver (territorio e popolazione), sulla base dei quali può delinarsi un primo raffronto a livello regionale e nazionale. A solo titolo di esempio si rileva come, almeno nella loro composizione attuale, spicca la più grande (l'ASL Napoli 1 ricomprensente circa 1.000.000 di abitanti), la più piccola (l'ASL di Agnone nella Regione Molise con circa 14.000 abitanti), mentre a livello medio il bilanciamento dei due driver si attesta in circa una ASL ogni 300.000 abitanti<sup>6</sup>.

Il processo organizzativo delle ASL sul territorio è ancora in fase di evoluzione e l'empiria conduce ad esaminare specifiche sperimentazioni tutte meritorie di analisi critica. Si pensi alla massima concentrazione determinata nella Regione Marche (una sola ASL) o l'accorpamento delle ASL in tre Aree Vaste nella Regione Toscana<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Per completezza debbono poi rilevarsi sul territorio italiano:

45 ospedali classificati, ovvero strutture religiose gestite a istituzioni ecclesiastiche cattoliche riconosciute attraverso il concordato tra Italia e Santa Sede, per molti aspetti equiparati alla disciplina organizzativa degli ospedali pubblici;

534 ospedali privati accreditati;

94 ospedali privati non accreditati.

<sup>6</sup> Con la riforma del D.Lgs. 502/92 l'ambito territoriale è stato notevolmente ampliato. La dimensione media, in termini di popolazione delle tradizionali USL, era pari a circa 50.000 abitanti.

<sup>7</sup> L'articolazione organizzativa dell'Area Vasta è una recente innovazione. Le Aree Vaste sono caratterizzate da un ambito interprovinciale (Siena, Firenze e Pisa nella sperimentazione Toscana) laddove sussiste la presenza di una sola Azienda Ospedaliera. Impostate nella loro forma giuridica di consorzi internazionali pubblici, governano per conto delle singole Aziende numerose funzioni che si snodano dalla logistica, ai sistemi informativi, al patrimonio, ai concorsi, alla contabilità e alla gestione del personale.

Le ASL vengono finanziate dalle rispettive Regioni in base al principio della quota capitaria pesata (popolazione residente rettificata sulla base di opportuni indicatori)<sup>8</sup>.

L'azienda Ospedaliera, senza una sua articolazione territoriale scaturisce dalla conversione in strutture autonome di enti precedentemente integrati in seno alle USL. Tale processo non ha peraltro interessato tutte le fattispecie, permangono ancora numerose piccole strutture ospedaliere (Presidi) ricomprese sotto il controllo e l'organizzazione delle ASL. Tale fattispecie, non propriamente residuale in alcune Regioni italiane, sembra rilevare una notevole anomalia talvolta conducente a forme di inefficienza nel processo di utilizzo dei fattori produttivi. Si attua in tal caso un sano processo competitivo tra ASL ed AO, percorrendo le prime l'atipica azione di acquisto da se stesse di prestazioni richieste dagli abitanti appartenenti al proprio territorio. Facile comprendere come nella maggioranza dei casi tali transazioni avvengano a condizioni economiche notevolmente peggiorative, nel migliore dei casi dovute al peso dei costi strutturali dei Presidi ospedalieri ricadenti su un portafoglio di prestazioni erogate a costo assai più basso della media regionale delle Aziende Ospedaliere.

Le recenti modifiche di stampo giuridico hanno pesantemente impattato sulla gestione dell'Azienda Ospedaliera, in particolar modo laddove hanno modificato la struttura del loro finanziamento con riferimento alle diverse tipologie di produzione erogabile:

- Ricoveri ordinari;
- Ricoveri a ciclo diurno (Day Hospital);
- Day Surgery;
- Ricoveri di riabilitazione;
- Attività specialistica ambulatoriale.

L'equilibrio economico di tali combinazioni d'azienda viene perseguito mediante il confronto tra i costi e la valorizzazione del quantitativo globale annuo di prestazioni autorizzate dalle rispettive Regioni. Tale logica trova la sua esplicitazione sul cosiddetto sistema di classificazione DRG (Diagnostic Related Group) che allega ad ogni paziente una tariffa di riferimento al raggruppamento a cui l'individuo risulta associato in

---

<sup>8</sup> A. CICHETTI, S. PROFILI, F. FONTANA, *Le competenze delle figure manageriali in Sanità, Sviluppo e Organizzazioni* n. 198: 21-35, 2003; A. CICHETTI, G. DAMIANI, G. RICCIARDI, *Allocazione delle risorse, modelli di solidarietà sociale in un'epoca di devolution: l'effetto delle formule allocative per la ponderazione della quota capitaria nelle Regioni in Politiche Sanitarie* n. 4: pagg. 3-21, 2002.

relazione alla diagnosi e alle procedure cui è stato sottoposto. Le Aziende Ospedaliere si distinguono in due diverse tipologie:

- Aziende Ospedaliere di rilievo nazionale, caratterizzate dalla presenza di almeno tre alte specialità e da un'organizzazione di natura dipartimentale;
- Aziende Ospedaliere a valenza regionale.

Le Aziende Ospedaliere universitarie accorpano alle attività assistenziali e curative quella dell'insegnamento. Inutile rilevare in tale sede la maggiore complessità dell'organizzazione e del sistema di governance dell'AOU, sistematicamente alle prese con le necessità di generare i funzionali equilibri istituzionali<sup>9</sup>.

Gli Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) sono enti a rilevanza nazionale dotati di autonomia e personalità giuridica che, secondo standard di eccellenza, perseguono finalità di ricerca, prevalentemente clinica e traslazionale, nel campo biomedico e in quello dell'organizzazione e gestione dei servizi sanitari, unitamente a prestazioni di ricovero a cura di alta specialità<sup>10</sup>. Stante tali peculiarità gli stessi sono finanziati con una quota dell'1% dell'intero FSN ed attualmente in fase di notevole modificazione istituzionale. Tra gli aspetti più importanti l'ultima giurisprudenza<sup>11</sup> apre la via ad una gestione degli IRCCS di natura più privatistica prevedendosi a fianco di organi di indirizzo e controllo pubblico la partecipazione di soggetti giuridici privati. Allo stato attuale una buona parte degli IRCCS ha seguito tale percorso seguendo una trasformazione, anche di tipo giuridico, in Fondazioni.

### 3.3 I MECCANISMI DI PESATURA DEI DRIVER GESTIONALI NEL PROCESSO DI RENDICONTAZIONE DEI LIVELLI ESSENZIALI DI ASSISTENZA

Come esaminato per il finanziamento dei Livelli Essenziali di Assistenza, la recente emanazione di disposizioni in materia di federalismo fiscale ha previsto l'istituzione di un sistema di garanzia per il monitoraggio dell'assistenza sanitaria effettivamente erogata in ogni Regione per il raggiungimento degli obiettivi di tutela della salute previsti.

<sup>9</sup> In termini di governance la specificità dell'AOU si configura per la nomina del Direttore Generale che avviene di intesa tra la Regione ed il Rettore e per la previsione di un Comitato di indirizzo composto da cinque membri nominati con riferimento alle pattuizioni tra Regione e ateneo.

<sup>10</sup> Gli IRCCS sono disciplinati dall'art. 42 della legge n. 33/78, del D.P.R. 617/80 e dal D.Lgs. n. 269/93 come modificato dal D.Lg. n. 288/03.

<sup>11</sup> Ci riferiamo in particolare al D.Lgs. n. 288/03.

**Tabella 4 – La classificazione dell’offerta di prestazione sanitaria**

<b>Tipologie istituzionali</b>	<b>Numero</b>	<b>Posti letto</b>
ASL	197	–
Aziende Ospedaliere	96	736
Aziende Ospedaliere Universitarie	12	733
IRRCS	32	242

Fonte: Rapporto OASI – Ministero della Salute ([www.ministerosalute.it](http://www.ministerosalute.it)), aggiornamento 2004.

In tale quadro si innesta il decreto del 12 dicembre 2001 che, emanato dal Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze, ha stabilito un insieme minimo di indicatori e parametri di riferimento rilevanti ai fini del monitoraggio dei livelli di assistenza, prevedendo altresì specifiche procedure di pubblicazione degli stessi.

Proprio la maggior trasparenza delle diverse performance regionali, non solo economico-finanziarie, pare infatti essere un’efficace risposta alla richiesta di ampliamento e potenziamento di sistemi di verifica delle prestazioni e conseguentemente della soddisfazione degli utenti finali.

Ne deriva la legittimazione della misurabilità dei risultati, quale condizione essenziale per valutare il livello di efficienza e di efficacia dell’azione degli erogatori sanitari. Rilevare il livello quantitativo di raggiungimento degli obiettivi e dei benefici finali attesi rende possibile un intervento tempestivo sulle criticità e getta le basi per un tentativo di miglioramento delle prestazioni. La relativa misurazione non può non rappresentare un appuntamento comune agli erogatori, tutti ugualmente impegnati a garantire la piena soddisfazione degli utenti.

Comunicare l’informazione diviene un fattore di crescita organizzativa e culturale per chi eroga prestazioni, perché facendo della conoscenza un patrimonio comune, e quindi mettendo a disposizione dei soggetti coinvolti i dati disponibili, si può operare una reale attuazione delle norme e tradurre le stesse in azioni concrete per la modernizzazione dell’intero apparato pubblico.

L’aspetto più che mai rilevante è dato dal sistematico utilizzo del concetto dei LEA per l’allocazione del FSN alle rispettive Regioni. Aniché permanga in buona parte, il vincolo della cosiddetta “quota capitaria”, ovvero la quota di finanziamento basata sull’effettiva popolazione residente in seno ad ogni Regione, l’attuale modello di Riparto prende notevole spunto dalla normativa sui LEA appena esaminata.

D’altro canto, il livello di attendibilità dei dati trova la sua garanzia nella fonte stessa, posto che essi derivano dai flussi informativi routina-

ri del Ministero della Salute, di altre Amministrazioni centrali, e da indagini effettuate *ad hoc* dalle Regioni per alcuni settori specifici<sup>12</sup>.

Sono talvolta gli indicatori economici non propriamente considerati attendibili. Letti sotto il profilo del dato complessivo per macrolivelli, i dati concernenti la valorizzazione dell'assorbimento dei fattori produttivi per singolo LEA rappresentano un riferimento significativo, in termini prospettici, per analizzare la distribuzione territoriale delle prestazioni erogate e, soprattutto, un efficace strumento di analisi comparata fra le diverse realtà regionali<sup>13</sup>.

**Tabella 5 – Costo dei livelli di assistenza (valori nazionali anno 2003)**

<b>Livelli di assistenza</b>	<b>Costo (in migliaia di euro)</b>
<b>Assistenza sanitaria collettiva in ambienti di vita e di lavoro</b>	3.325.847
Igiene e sanità pubblica	1.593.051
Igiene degli alimenti e della nutrizione	272.970
Prevenzione e sicurezza degli ambienti di lavoro	579.814
Sanità pubblica veterinaria	880.012
<b>Assistenza distrettuale</b>	40.966.328
Medicina generale e guardia medica	5.110.794
Assistenza farmaceutica	12.661.644
Assistenza specialistica	10.387.993
Assistenza ai tossicodipendenti e agli alcolisti	795.002
Assistenza riabilitativa ai disabili	1.649.416
Assistenza agli anziani	2.312.878
<b>Assistenza ospedaliera</b>	41.586.844
<b>Totale</b>	85.879.019

<sup>12</sup> L'Azienda Sanitaria, oltre ad essere obbligata a redigere gli schemi di bilancio seguendo apposite linee guida, è altresì tenuta ad alimentare sistematici flussi di informazioni di cui sarà data ampia nota nel capitolo 6. Per approfondimenti si veda anche M. MARTINELLI, *La contabilità e il bilancio nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2001.

<sup>13</sup> Una comunicazione di natura gestionale viene sempre attivata con l'obiettivo di generare concreti effetti decisionali.

Si veda anche G. CASATI, *Manuale di contabilità direzionale nelle Aziende Sanitarie*, Egea, Milano, 1996.

Va sottolineato che la qualità dei dati è, anno dopo anno, in via di miglioramento, anche se per alcune tipologie di assistenza persistono ancora alcune difficoltà di acquisizione di informazioni uniformi ed omogenee. Le varie criticità sono imputabili sia al diverso grado di sviluppo dei flussi informativi regionali, sia alla differente organizzazione nell'offerta dei servizi.

Non meno rilevante risulta poi essere la diversa composizione anagrafica e sociale dei cittadini a livello regionale. L'età, in particolare, risulta essere la variabile di gran lunga più associata allo stato di salute e al bisogno di assistenza sanitaria, ed è quindi fortemente utilizzata nel calcolo dei fabbisogni regionali in un Paese come l'Italia ove le Regioni stesse hanno strutture demografiche molto differenti e quindi popolazioni con probabilità mediamente variegata di necessità di servizi di assistenza sanitaria<sup>14</sup>.

La popolazione è considerata una dimensione notevolmente strategica nel processo di definizione dei diversi scenari della struttura del welfare e dell'assistenza sanitaria. In modo particolare sono almeno due le direzioni sulle quali vale la pena concentrarsi.

Intanto sull'andamento dell'indicatore misurante la numerosità della cosiddetta "popolazione produttiva di reddito". Istituzionalmente riconosciuto come la frequenza ricompresa nell'intervallo di età che va dai 15 ai 65 anni, l'indicatore, almeno nei Paesi europei maggiormente industrializzati, lascia non troppi spazi di ottimismo<sup>15</sup>.

L'altro fattore fortemente incidente sulla dimensione relativa alla popolazione è dato dalla numerosità. Tendenzialmente in crescita in Europa, il processo di modificazione della sua composizione sarà notevolmente influenzato dall'effetto dei flussi di immigrazione che, solo in parte, attenueranno la crescita dell'Indice di dipendenza strutturale.

Nel momento in cui andiamo in redazione, il modello di riparto del FSN sembra non essere ancora posto in discussione da diversi stimoli normativi.

Devono invece rilevarsi modifiche sostanziali scaturenti dalla legge finanziaria per l'esercizio 2007 inerenti i seguenti rilevanti aspetti:

- l'entità complessiva del FSN che si attesta su 97 miliardi di euro;

---

<sup>14</sup> Poiché non vi sono indicatori che misurano con precisione il bisogno di assistenza, si usano sovente delle variabili "proxy" in grado di stimare con buona approssimazione la probabilità dei soggetti di manifestare i bisogni stessi.

<sup>15</sup> L'indicazione prende il nome di *Indice di dipendenza strutturale* e, nel caso in cui si collochi a livelli elevati, indica che la popolazione attiva dovrà occuparsi di un elevato numero di giovanissimi e di anziani.

- l'impegno ad impiegare ulteriori 300 miliardi di euro per il triennio 2007/2009;
- risorse aggiuntive di 3 miliardi di euro a favore di investimenti funzionali a progetti di ammodernamento di ospedali ed all'apertura di nuovi servizi sanitari quali:
  - apparecchiature di radiodiagnostica e radioterapia con priorità nel Sud d'Italia;
  - strutture residenziali per malati terminali;
  - strutture per assistenza odontoiatrica pubblica;
  - istituzioni di nuove unità in aree sprovviste;
  - incremento degli screening oncologici;
  - iniziative per la salute della donna.

A fianco delle azioni migliorative dal lato dei finanziamenti, la stessa legge contempla stimoli e vincoli funzionali al contenimento della spesa oltre che all'accentuazione del regime della compartecipazione da parte del cittadino ai costi sanitari. Utile rilevare a favore del controllo della spesa:

- la riduzione dei prezzi dei farmaci e accordi con aziende farmaceutiche;
- la riduzione dei prezzi dei dispositivi medici tramite l'implementazione di gare di acquisto più selettive;
- la riduzione delle tariffe laboratori di analisi e delle prestazioni specialistiche;
- recupero di efficienze da parte delle Regioni in deficit;
- la razionalizzazione del ticket su visite specialistiche e Pronto Soccorso.

Dall'altro canto per una maggiore responsabilizzazione del cittadino:

- il pagamento del costo delle prestazioni effettuate per coloro, compresi gli esenti, che non ritirano i risultati di visite e di esami diagnostici;
- il mantenimento del tetto massimo di euro 36,15 per un massimo di otto prestazioni specialistiche e l'aggiunta di una quota fissa di euro 10 per ogni ricetta;
- la previsione di un ticket di euro 25 per ogni prestazione erogata in Pronto Soccorso in regime di non emergenza (codice bianco con esclusione delle prestazioni per traumi ed avvelenamenti)<sup>16</sup>;
- la revisione delle soglie di esenzione dai ticket, ovvero il mantenimento delle agevolazioni nei seguenti casi:

---

<sup>16</sup> L'importo del ticket oltre ad essere variabile per regione è proprio in questi giorni messo in discussione in seno alla stessa compagine governativa.

- cittadini con età fino a 6 anni;
- ultrasessantacinquenni con redditi inferiori a 36.151,980 euro annui;
- pensionati sociali e al minimo, invalidi e disoccupati.

### 3.3.1 *IL LIVELLO ESSENZIALE INERENTE L'ASSISTENZA COLLETTIVA*

Seguendo l'ordine evidenziato nella normativa già richiamata, il primo macrolivello da considerarsi è quello relativo all'assistenza collettiva. In tale macroclasse di prestazioni sono da ricondursi le attività di prevenzione da effettuare sul territorio e per tale ragione le logiche di allocazione delle singole quote alle Regioni, e successivamente alle ASL, sembrano ancora soffrire di elevata soggettività. Si rileva infatti con facilità il prevalente utilizzo di parametri statistici e demografici per l'accorpamento delle attività alle relative fonti finanziarie. Tra gli stessi un ruolo primario è rivestito, per ogni unità di riferimento, dalla dimensione quantitativa della popolazione. Le certe distorsioni conseguenti l'utilizzo di tale parametro sono, talvolta solo in parte, ridimensionate grazie all'utilizzo di diversificati elementi di pesatura.

Il parametro di pesatura della popolazione assoluta è costituito dalla semisomma della radice cubica del tasso di mortalità perinatale e dalla radice quadrata di quello di mortalità infantile. I tassi fanno riferimento a parametri che l'Organizzazione Mondiale della Sanità stessa utilizza per identificare i fabbisogni di prevenzione<sup>17</sup>.

Più in particolare, il meccanismo di calcolo si sviluppa con i seguenti passaggi:

- i tassi di mortalità infantile e di mortalità perinatale di ciascuna Regione sono rispettivamente ricalcolati sulla base del rapporto tra i valori di ogni Regione e quelli medi nazionali;
- gli indici così ottenuti sono posti sotto radice, rispettivamente cubica per i tassi di mortalità perinatale e quadrata per quella infantile;
- per ogni Regione, la semisomma della popolazione assoluta è moltiplicata per i tassi ottenuti al punto precedente, sia per quanto riguarda il tasso di mortalità perinatale e che di quello infantile;
- la somma dei prodotti al punto precedente, per ogni Regione, rapportata alla somma totale dei prodotti al punto precedente, rappresenta la quota di fondo sanitario destinato all'assistenza collettiva per ogni Regione.

---

<sup>17</sup> Per l'OMS, la mortalità infantile è tra gli indicatori disponibili più sensibili a individuare i rischi socio-ambientali per la salute, nei confronti dei quali operare con programmi di prevenzione collettiva.

### 3.3.2 IL MACROLIVELLO ESSENZIALE INERENTE L'ASSISTENZA DISTRETTUALE

Così come esaminato per l'assistenza collettiva, la quota di fondo sanitario destinato all'assistenza distrettuale è suddivisa a sua volta su diversi sottolivelli, ognuno rappresentante specifici ambiti di applicazione ed *outcomes*, con le seguenti percentuali:

- Assistenza territoriale 19%, di cui:
  - Medicina generale: 6%
  - Pediatria di libera scelta: 0,9%
  - Altra assistenza territoriale: 12,1%
    - Farmaceutica: 13%:
    - Specialistica: 13%:
    - Assistenza agli anziani: 5%.

Il valore derivante per ogni minimo livello di assistenza è ripartito fra le singole Regioni utilizzando differenti parametri di pesatura della popolazione residente, e più in particolare:

- la quota per la Medicina generale è ripartita sulla base della popolazione assoluta residente con età maggiore di 14 anni;
- la quota per la Pediatria di libera scelta, di converso, è ripartita sulla base della popolazione assoluta residente con età minore e uguale a 14 anni;
- la quota per l'assistenza territoriale è assegnata sulla quota di popolazione assoluta corretta con un parametro di densità di popolazione;
- la quota per l'assistenza farmaceutica è distribuita sulla base di parametri di pesatura della popolazione sulla base dei consumi per fasce di età estrapolati da indagini multiscopo ISTAT;
- la quota per l'assistenza specialistica è distribuita sulla base di parametri di pesatura della popolazione calcolati sulla base dei consumi per fasce di età estrapolati dai consumi stessi monitorati nelle regioni Lombardia e Lazio prese come campioni di riferimento;
- la quota per l'assistenza agli anziani è ripartita sulla base della popolazione assoluta residente con età maggiore di 65 anni.

### 3.3.3 IL MACROLIVELLO ESSENZIALE DELL'ASSISTENZA OSPEDALIERA

Le attività sanitarie svolte all'interno dei confini ospedalieri sono senza dubbio quelle più toccate dalla normativa sui LEA.

A tale conclusione si giunge analizzando a livello empirico l'effetto di una moltitudine di problematiche tra le quali:

- a) tra la globalità delle attività di natura sanitaria quelle processate al-

l'interno dei nosocomi risultano certamente quelle più facilmente controllabili. L'Ospedale infatti, sia pure con diversi livelli di certezza dipendenti dalla composizione e dalla specializzazione in esso contenute, rappresenta l'area sanitaria più facilmente assimilabile alle strutture aziendali in cui la logica del controllo della gestione si è meglio sviluppata (azienda manifatturiera);

- b) in seno ai comparti ospedalieri risulta assai meno complessa, rispetto alle aree sanitarie territoriali, la condizione tra consumo di risorse e output, essendo questi ultimi spesso riconducibili a prestazioni oggettivamente misurabili;
- c) in seno ai reparti ospedalieri sono spesso state ravvisate le più elevate condizioni di inefficienza nell'uso dei fattori produttivi. Con ciò non si vuole soltanto alludere ai ripetuti riscontri, nell'intero territorio nazionale, di sprechi, ma soprattutto alla tuttora evidenza di uno sbilanciato, non giustificato e quindi irrazionale, assorbimento di prestazioni ospedaliere da parte dei cittadini. A solo titolo di esempio si pensi all'exasperato trattamento della post-acuzie, all'eccessivo ricorso ad accessi al Pronto Soccorso (DEA), senza dimenticare la sistematica occupazione di posti letto da parte dei pazienti in fase riabilitativa, talvolta molto anziani, o in fase ormai vegetativa;
- d) negli ultimi anni molte delle problematiche sopra ricordate, quasi sempre dovute al pessimo funzionamento del sistema socio-sanitario, sono state affrontate senza però mancare di generare effetti non propriamente positivi per l'utente. È indubbio che il processo di deospedalizzazione, ancora in corso, rappresenterà una sfida importante capace indubbiamente di generare una ulteriore razionalizzazione del sistema a condizione che avvenga contemporaneamente ad altre azioni fra le quali ci assumiamo la responsabilità di indicare:
  - l'individuazione di opportuni finanziamenti, distinti da quelli tipicamente sanitari, funzionali a coprire investimenti strutturali per la generazione di un'offerta di posti letto non ospedalieri e quindi adibiti ad erogare servizi non urgenti e meno specialistici, quali assistenza residenziale ad anziani, cure fisioterapiche, cure palliative e cure riabilitative;
  - l'individuazione di flussi finanziari distinti da quelli sanitari (i livelli essenziali di assistenza) utili ad alimentare il sostenimento dei costi di funzionamento delle strutture sopra menzionate;
  - una maggiore educazione del cliente-utente cittadino verso un razionale utilizzo dei servizi sanitari. Utile qui rammentare che la sistematica adozione di ticket forse non sia il miglior strumento per plasmare le tradizionali abitudini nel lungo termine, venendo tali azioni lette più come misure di breve, funzionali a generare cassa.

La quota del Fondo sanitario attualmente destinata all'assistenza ospedaliera risulta suddivisa a sua volta su due sottolivelli con le seguenti percentuali:

- una quota pari al 5% dell'intero FSN assegnata in base ad una quota strutturale dell'assistenza ospedaliera, assegnata sulla base della popolazione assoluta residente per Regione;
- una quota pari al 40% dell'intero FSN assegnata distribuita sulla base di parametri di pesatura della popolazione calcolati sulla base dei consumi per fasce di età per ricoveri.

Tali parametri di pesatura sono ancora quantificati sulla base dell'intera produzione desunta dalle schede di dimissione ospedaliera (SDO) riferite all'anno 2000, calcolando:

- il valore economico complessivo nazionale dei ricoveri ospedalieri (acuti, riabilitazione e lungodegenza) per ogni fascia di età;
- dividendo tali valori per la popolazione residente in Italia nelle singole fasce di età, ottenendo quindi un valore economico medio dei ricoveri per abitante e per fascia di età;
- calcolando i pesi attraverso la divisione del valore economico medio per abitante in ogni fascia di età sul valore economico medio complessivo per abitante;
- in concomitanza agli obiettivi di Piano sanitario nazionale, allo scopo di ridurre i ricoveri ordinari degli anziani ed ampliare i servizi assistenziali residenziali, i pesi delle fasce della popolazione over 65 sono abbattuti del 20%.

**Tabella 6 – Paesi attribuiti alle classi di età per assistenza ospedaliera**

<b>Fasce d'età</b>	<b>Pesi per consumi rilevati nelle fasce d'età</b>	<b>Pesatura corretta con abbattimento del 20% per le fasce di popolazione over 65</b>
0	2,677	2,677
1-4	0,380	0,380
5-14	0,267	0,267
15-24	0,399	0,399
25-44	0,577	0,577
45-64	1,003	1,003
65-74	2,135	1,700
75 e oltre	3,100	2,400

### 3.4 IL FINANZIAMENTO REGIONALE PER LIVELLI DI ASSISTENZA: I RISULTATI DI UNA RICERCA

Definito teoricamente il metodo di allocazione delle risorse finanziarie, il nostro impegno si è empiricamente rivolto all'analisi dei risultati prodotti dallo stesso a livello regionale negli ultimi anni. Per tale ragione si è ripercorso l'intero processo di riparto del Fondo sanitario nazionale di competenza dell'esercizio 2004, avendo cura di evidenziare le principali criticità tecniche riscontrate sia con riferimento a possibili questioni di non omogeneità (problematica di breve termine), sia con riferimento all'insorgere di criticità strategiche e, quindi, di lungo periodo<sup>18</sup>. In seno a queste ultime, il principale dubbio rimane quello di esaminare e studiare un possibile rapporto di correlazione tra il quantitativo di risorse attribuite ad ogni Regione, il relativo costo, e l'andamento della cosiddetta mobilità extraregionale. Come noto, va sotto tale termine la valorizzazione di prestazioni erogate da strutture sanitarie a cittadini non residenti, negli ultimi anni fortemente sbilanciate a favore delle Regioni del Nord Italia.

Il fenomeno merita certamente di essere ulteriormente approfondito con l'obiettivo di percepire per lo stesso le principali cause scatenanti.

Le prevalenti risorse, in quota parte del FSN a favore del Nord Italia, giustificate da parametri demografici, se da un lato vanno a coprire i costi variabili conseguenti alla erogazione delle prestazioni, non vi è dubbio che determinino anche le più idonee condizioni per affrontare patologie più complesse e quindi più frequenti poli di eccellenza sanitaria.

La parte del FSN attribuita ad ogni Regione con riferimento all'Assistenza collettiva come già evidenziato è ripartita sulla base dei tassi di mortalità infantile e prenatale.

Rientrano in seno a tale livello le seguenti prestazioni:

- A. profilassi delle malattie infettive e parassitarie;
- B. tutela della collettività e dei singoli dai rischi connessi con gli ambienti di vita, anche con riferimento agli effetti sanitari degli inquinanti ambientali;
- C. tutela della collettività e dei singoli dai rischi infortunistici e sanitari connessi con gli ambienti di lavoro;
- D. sanità pubblica veterinaria;

---

<sup>18</sup> Chi scrive ha contribuito alla causa della Regione Liguria quale Responsabile dell'Agenzia Sanitaria ricompresa all'interno di una Divisione di Liguria Ricerche S.r.l.

- E. tutela igienico-sanitaria degli alimenti, sorveglianza e prevenzione nutrizionale;
- F. attività di prevenzione rivolte alla persona:
- vaccinazioni obbligatorie e raccomandate;
  - programmi di diagnosi precoce;
- G. servizio medico-legale.

Tali parametri di pesatura, utilizzati dall'OMS per individuare le esigenze di prevenzione e salute collettiva, apparirebbero certamente più consoni a definire il fabbisogno di risorse in Paesi economicamente arretrati e, in ogni modo, sembrano non essere completamente esaustivi a descrivere il fabbisogno di assistenza collettiva e preventiva nel sistema sanitario italiano caratterizzato da minor concentrazione di fabbisogno sull'età infantile.

In ogni caso, una volta condiviso il principio a livello di calcolo, appare se non altro singolare la volontà di attenuare le variabilità dei fenomeni di mortalità infantile e perinatale utilizzando indicatori sotto radice, la quale diviene addirittura cubica nel caso della mortalità perinatale. Per molte Regioni quest'ultimo indicatore è superiore al tasso medio nazionale e, conseguentemente, l'applicazione della radice penalizza la quota di fondo altrimenti destinata.

Per tali ragioni si è simulato l'effetto che si avrebbe su ogni singola quota regionale in caso di alternativi parametri di pesatura a nostro avviso maggiormente rispondenti ad una logica di nesso causale. I risultati sono riportati in Tabella 7.

**Tabella 7 – Valutazione dell'impatto delle differenti alternative di distribuzione della quota del FSN per assistenza farmaceutica**

<b>Distribuzione % del Fondo per assistenza collettiva per Regione</b>				
<i>Regioni</i>	<i>Metodo attuale</i>	<i>Alternative</i>		
		<i>Ripartizione a popolazione assoluta (corretta con radice quadrata per mortalità infantile e radice cubica per la perinatale)</i>	<i>Ripartizione a popolazione assoluta</i>	<i>Ripartizione a popolazione assoluta (corretta con radice quadrata per la mortalità infantile e radice quadrata per la perinatale)</i>
PIEMONTE	7,13%	7,41%	7,13%	6,79%
VALLE D'AOSTA	0,19%	0,21%	0,18%	0,16%
LOMBARDIA	14,67%	15,91%	14,43%	12,89%

BOLZANO	0,78%	0,80%	0,77%	0,74%
TRENTO	0,54%	0,83%	0,50%	0,29%
VENETO	7,19%	7,93%	7,04%	6,16%
FRIULI	1,55%	2,06%	1,46%	1,02%
LIGURIA	2,82%	2,77%	2,87%	2,95%
EMILIA- ROMAGNA	6,72%	6,99%	6,67%	6,26%
TOSCANA	5,96%	6,15%	5,91%	5,60%
UMBRIA	1,37%	1,46%	1,37%	1,27%
MARCHE	2,58%	2,56%	2,56%	2,54%
LAZIO	8,83%	9,18%	8,75%	8,23%
ABRUZZO	2,49%	2,21%	2,53%	2,86%
MOLISE	0,60%	0,56%	0,61%	0,66%
CAMPANIA	11,41%	9,99%	11,64%	13,37%
PUGLIA	7,55%	6,98%	7,63%	8,23%
BASILICATA	1,09%	1,03%	1,09%	1,13%
CALABRIA	4,03%	3,50%	4,15%	4,85%
SICILIA	9,86%	8,65%	10,09%	11,60%
SARDEGNA	2,65%	2,82%	2,63%	2,42%
TOTALE	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Divisione Sanità Liguria Ricerche.

L'analisi dei costi scaturenti dalla simulazione risulta assai complessa. Ogni lettore avrà modo di definire una propria conclusione anche con riferimento alle condizioni ambientali vissute.

Lo stesso approccio è stato seguito relativamente agli altri due macrolivelli di assistenza.

Con riferimento all'assistenza distrettuale e territoriale si rileva come, per le quote distribuite alla Medicina di base e all'assistenza pediatrica, almeno allo stato attuale, non sembrano rilevarsi evidenze critiche, né validi criteri alternativi da proporre. Per quanto riguarda la parte restante della quota distribuita per assistenza territoriale, invece, alcune osservazioni possono essere prodotte. Evidenziamo comunque di seguito le prestazioni rilevanti nel livello assistenziale:

- A. Assistenza sanitaria di base:
- medicina di base in forma ambulatoriale e domiciliare;
  - continuità assistenziale notturna e festiva;
  - guardia medica turistica (su determinazione della Regione);
- B. Attività di emergenza sanitaria territoriale;
- C. Assistenza farmaceutica erogata attraverso le farmacie territoriali:
- fornitura di specialità medicinali e prodotti galenici classificati in classe A (e in classe C a favore degli invalidi di guerra), nonché dei medicinali parzialmente rimborsabili ai sensi del decreto legge 18 settembre 2001, n. 347;
  - fornitura di medicinali innovativi non autorizzati in Italia, ma autorizzati in altri Stati o sottoposti a sperimentazione clinica di fase II o impiegati per indicazioni terapeutiche diverse da quelle autorizzate;
- D. Assistenza integrativa:
- fornitura di prodotti dietetici a categorie particolari;
  - fornitura di presidi sanitari ai soggetti affetti dal diabete mellito;
- E. Assistenza specialistica ambulatoriale:
- prestazioni terapeutiche e riabilitative;
  - diagnostica strumentale e di laboratorio;
- F. Assistenza protesica:
- fornitura di protesi e ausili a favore di disabili fisici, psichici e sensoriali;
- G. Assistenza territoriale ambulatoriale e domiciliare:
- assistenza programmata a domicilio (assistenza domiciliare integrata, assistenza programmata domiciliare, comprese le varie forme di assistenza infermieristica territoriale);
  - attività sanitaria e socio-sanitaria rivolta alle donne, alle coppie e alle famiglie a tutela della maternità, per la procreazione responsabile e l'interruzione della gravidanza;
  - attività sanitaria e socio-sanitaria rivolta alle persone con problemi psichiatrici e alle loro famiglie;
  - attività riabilitativa sanitaria e socio-sanitaria rivolta alle persone con disabilità fisica, psichica e sensoriale;
  - attività sanitaria e socio-sanitaria rivolta alle persone dipendenti da sostanze stupefacenti o psicotrope o alcol;
  - attività sanitaria e socio-sanitaria rivolta a pazienti nella fase terminale;
  - attività sanitaria e socio-sanitaria rivolta alle persone con infezione da HIV;
- H. Assistenza territoriale residenziale e semiresidenziale:

- attività sanitaria e socio-sanitaria rivolta alle persone anziane non autosufficienti;
- attività riabilitativa sanitaria e socio-sanitaria rivolta alle persone dipendenti da sostanze stupefacenti o psicotrope o da alcol;
- attività sanitaria e socio-sanitaria rivolta alle persone con problemi psichiatrici;
- attività riabilitativa sanitaria e socio-sanitaria rivolta alle persone con disabilità fisica, psichica e sensoriale;
- attività sanitaria e socio-sanitaria rivolta a pazienti nella fase terminale;
- attività sanitaria e socio-sanitaria rivolta alle persone con infezioni da HIV;

I. Assistenza termale:

- cicli di cure idrotermali a soggetti affetti da determinate patologie.

Innanzitutto, solo apparentemente, tale quota, pari al 12,1% del FSN, è assegnata sulla quota di popolazione assoluta corretta con un parametro di densità. In realtà, la quota di fondo, previa una deduzione di 300 miliardi di euro, è distribuita sulla base della popolazione assoluta. I 300 miliardi di euro sono a loro volta distribuiti sulla base di un criterio definito di “densità abitativa”, ma, come si vedrà in seguito, in realtà basato solo sulla superficie delle regioni.

Il criterio della cosiddetta “densità abitativa”, utilizzato nella quota di assistenza territoriale, trova analogia con i parametri impiegati in nazioni quali Canada e Australia, con ampi territori a bassissima densità, dove è necessario prevedere maggiori finanziamenti al diminuire della densità. È da considerare, tuttavia, che altrove, al contrario, un’alta densità abitativa (grossi centri urbani) è associata ad un maggiore fabbisogno sanitario.

La forma dell’indicatore utilizzato è quindi così sintetizzabile:

$$Q_{assterr_r} = \left( \frac{pop_r}{\sum pop_r} * 1\% + \frac{sup_r}{\sum sup_r} * 99\% \right) * 300.000.000 + \frac{pop_r}{\sum pop_r} * (FSN * 12,1 - 300.000.000)$$

dove:

*Q<sub>assterr</sub>*: quota per assistenza territoriale assegnata alla regione *r*

*Pop<sub>r</sub>*: popolazione assoluta della regione *r*

*Sup<sub>r</sub>*: superficie della regione *r*

*FSN*: Fondo sanitario nazionale da riparte per livelli essenziali di assistenza

Si nota che l'algoritmo, in sostanza, distribuisce i 300 miliardi di euro prevalentemente in base alla superficie (99%), mentre il resto è assegnato in base alla popolazione assoluta.

In tal senso, dei 300 miliardi di euro vanno a beneficiare le Regioni più estese (e non con meno densità abitativa), in discordanza col principio ispiratore del riparto<sup>19</sup>.

Ancor più critici si può essere sulla modalità di assegnazione della restante parte del Fondo (la parte preponderante) sulla base della popolazione assoluta. È indubbio che tale quota del Fondo sia destinata a finanziare tutte le attività distrettuali regionali non previste negli altri sottolivelli assistenziali, tra le quali rientrano quelle legate alle attività distrettuali consultoriali, all'emergenza sanitaria territoriale, alla riabilitazione, alle dipendenze e alla salute mentale. Questi tipi di assistenza sono altrettanto legati alle componenti demografiche della popolazione. A dimostrazione di ciò vale la pena citare il caso della Regione Toscana laddove, nel Piano sanitario regionale, sono previsti sottolivelli di assistenza territoriale con sotto-quote di fondo distribuite sulla base di meccanismi di pesatura per fasce di età della popolazione. Il modello è sintetizzato in Tabella 8.

La quota di Fondo sanitario regionale toscano distribuito sui sottolivelli di assistenza territoriale, pari al 15%, è distribuita come segue:

- attività distrettuali, consultoriali e di emergenza sanitaria territoriale: 6%;
- riabilitazione funzionale e disabilità: 3%;
- dipendenze: 1,5%;
- salute mentale: 4,5%.

---

<sup>19</sup> La distorsione ecologica porta probabilmente ad una sottostima delle disuguaglianze, tanto maggiore quanto più grande e variabile è la dimensione dell'unità di aggregazione geografica, come nel caso delle Regioni italiane. È già allo studio delle Regioni l'introduzione di un indice di deprivazione su base geografica quale strumento utile nel valutare i differenziali di mortalità generale oltre che valido nella valutazione della morbosità o dell'assistenza sanitaria.

Tabella 8 – Pesì attribuiti alle classi di età per livello e sottolivello di assistenza – Piano Sanitario Regione Toscana 2002-2004

Composizione % F.S.R. Livello Sottolivello	PREVENZIONE										ASSISTENZA TERRITORIALE										ASSISTENZA TERRITORIALE	
	5,00										52,00											43,00
	6,00	14,00	3,50	6,00	3,00	13,50	4,50	1,50	6,00	1,50	Conven- zioni me- diche na- zionali	Farma- ceutica	Anziani Residen- ziale	Distrett. e dom.	Riabilita- zione	Speciali- stica	Salute mentale	Dipen- denze				
0-4	2,500	0,427	0,000	1,500	1,500	0,520	0,300	0,000	1,500	1,117								0,000	1,117			
5-9	2,500	0,333	0,000	1,500	1,500	0,385	1,000	0,000	1,500	0,252								0,000	0,252			
10-14	2,500	0,267	0,000	1,500	1,500	0,446	1,000	0,000	1,500	0,237								0,500	0,237			
15-19	2,500	0,295	0,000	1,000	1,000	0,541	1,000	0,000	1,000	0,324								3,000	0,324			
20-24	1,500	0,306	0,000	1,000	1,000	0,559	1,000	0,000	1,000	0,401								3,000	0,401			
25-29	1,500	0,333	0,000	1,000	1,000	0,624	1,000	0,000	1,000	0,467								3,000	0,467			
30-34	1,500	0,377	0,000	1,000	1,000	0,679	1,000	0,000	1,000	0,541								3,000	0,541			
35-39	1,500	0,435	0,000	1,000	1,000	0,659	1,000	0,000	1,000	0,496								3,000	0,496			
40-44	1,500	0,523	0,000	1,000	1,000	0,704	1,000	0,000	1,000	0,494								3,000	0,494			
45-49	1,500	0,684	0,000	1,000	1,000	0,840	2,000	0,000	1,000	0,604								3,000	0,604			
50-54	1,500	0,962	0,000	1,000	1,000	1,015	2,000	0,000	1,000	0,734								1,000	0,734			
55-59	1,500	1,238	0,000	1,000	1,000	1,161	2,000	0,000	1,000	0,986								1,000	0,986			
60-64	1,500	1,619	0,000	1,000	1,000	1,396	2,000	0,000	1,000	1,245								1,000	1,245			
65-69	1,000	2,058	1,000	2,000	2,000	1,859	1,000	2,000	2,000	1,712								1,000	1,712			
70-74	1,000	2,387	1,000	2,000	2,000	2,003	1,000	2,000	2,000	2,192								1,000	2,192			
75-79	1,000	2,544	2,000	3,000	3,000	2,025	0,500	3,000	3,000	2,584								1,000	2,584			
80-84	1,000	2,546	2,000	3,000	3,000	1,685	0,500	3,000	3,000	3,031								1,000	3,031			
Oltre 84	1,000	2,068	3,000	4,000	4,000	1,191	0,300	4,000	4,000	3,070								1,000	3,070			

Nell'eventuale ipotesi di adozione, per la ripartizione del FSN, di criteri analoghi a quelli toscani sarebbe possibile riproporzionare i pesi toscani al 12,1% destinato in sede di Fondo sanitario nazionale, ottenendo dei pesi per sottolivello, riportati in Tabella 9.

**Tabella 9 – Attribuzione proporzionale dei pesi per sottolivello di assistenza territoriale secondo i pesi attribuiti dal Piano Sanitario Regione Toscana 2002-2004**

	<b>Distrett. e dom.</b>	<b>Riabilitazione</b>	<b>Salute mentale</b>	<b>Dipendenze</b>	<b>Totale</b>
Pesi Regione Toscana	6,00	3,00	4,50	1,50	15,00
Ripesatura	4,84	2,42	3,63	1,21	12,10

Le fasce di età di popolazione utilizzate in fase di riparto del FSR Toscano, differenti da quelle nazionali, dovrebbero essere ricalcolate, ottenendo nuovi pesi per fasce di età, riportati in Tabella 10.

Le sintesi della simulazione accennata sono riportati nella successiva Tabella 11.

**Tabella 10 – Percentuali di pesatura distribuite per classi di età per sottolivello di assistenza territoriale ricavate dal sistema toscano di ripartizione del Fondo sanitario regionale**

Classi di età del modello di ripartizione del Fondo sanitario nazionale	Popolazione italiana al 1/1/2003 <sup>20</sup>	Popolazione italiana pesata con pesi toscani				% di peso per classi di età sulla base del sistema toscano per il finanziamento dei sottolivelli di assistenza territoriale			
		Distrett. e dom.	Riabilitazione	Salute mentale	Dipendenze	Distrett. e dom.	Riabilitazione	Salute mentale	Dipendenze
0	532.512	798.768	798.768	159.754	–	1,50	1,50	0,30	0,00
1-4	2.112.121	3.168.182	3.168.182	633.636	–	1,50	1,50	0,30	0,00
5-14	5.502.165	8.253.248	8.253.248	5.502.165	1.425.255	1,50	1,50	1,00	0,26
15-24	6.185.635	6.185.635	6.185.635	6.185.635	18.556.905	1,00	1,00	1,00	3,00
25-44	17.609.330	17.609.330	17.609.330	17.609.330	52.827.990	1,00	1,00	1,00	3,00
45-64	14.478.158	14.478.158	14.478.158	28.956.316	22.107.086	1,00	1,00	2,00	1,53
65-74	5.937.790	11.875.580	11.875.580	5.937.790	5.937.790	2,00	2,00	1,00	1,00
75 e oltre	4.963.359	16.091.917	16.091.917	2.241.311	4.963.359	3,24	3,24	0,45	1,00
Totale	57.321.070	78.460.817	78.460.817	67.225.937	105.818.385				

<sup>20</sup> Fonte ISTAT.

Per l'altra assistenza territoriale invece:

- può supportarsi l'idea di non adottare l'accantonamento e la redistribuzione di 300miliardi di euro secondo criteri di densità, poiché tali non sono, bensì sono basati sulla superficie delle regioni;
- l'applicazione di una ripartizione per sottolivelli analoga a quella toscana apparirebbe più congrua rispetto ad una redistribuzione quasi totale della quota per popolazione assoluta.

**Tabella 11 – Valutazione dell'impatto della distribuzione della quota per assistenza territoriale sulla base dei sottolivelli di assistenza in analogia alla distribuzione del FSR Toscana**

<b>Distribuzione % del Fondo per assistenza territoriale per Regione</b>						
<i>Regioni</i>	<i>Metodo attuale</i>	<i>Scomposizione per sottolivelli di assistenza distrettuale secondo il modello toscano</i>				
	<i>Altri servizi territoriali su popolazione assoluta<sup>21</sup></i>	<i>Altri servizi distrettuali su popolazione pesata</i>	<i>Assistenza per salute mentale su popolazione pesata</i>	<i>Assistenza per riabilitazione su popolazione pesata</i>	<i>Assistenza per dipendenze su popolazione pesata</i>	<i>Totale</i>
PIEMONTE	7,41%	3,02%	2,26%	1,51%	0,73%	7,52%
VALLE D'AOSTA	0,21%	0,08%	0,06%	0,04%	0,02%	0,21%
LOMBARDIA	15,91%	6,28%	4,84%	3,14%	1,61%	15,87%
BOLZANO	0,80%	0,31%	0,24%	0,16%	0,08%	0,79%
TRENTO	0,83%	0,33%	0,25%	0,17%	0,08%	0,83%
VENETO	7,93%	3,15%	2,39%	1,58%	0,80%	7,92%
FRIULI	2,06%	0,85%	0,63%	0,42%	0,20%	2,10%
LIGURIA	2,77%	1,19%	0,84%	0,59%	0,27%	2,89%
EMILIA-ROMAGNA	6,99%	2,91%	2,10%	1,45%	0,69%	7,15%
TOSCANA	6,15%	2,56%	1,85%	1,28%	0,61%	6,30%
UMBRIA	1,46%	0,61%	0,44%	0,30%	0,14%	1,50%
MARCHE	2,56%	1,06%	0,76%	0,53%	0,25%	2,61%

<sup>21</sup> Senza accantonamento dei 300miliardi di euro ridistribuiti sulla base della superficie.

LAZIO	9,18%	3,61%	2,77%	1,81%	0,93%	9,12%
ABRUZZO	2,21%	0,90%	0,66%	0,45%	0,22%	2,23%
MOLISE	0,56%	0,23%	0,16%	0,12%	0,05%	0,57%
CAMPANIA	9,99%	3,84%	2,94%	1,92%	1,00%	9,70%
PUGLIA	6,98%	2,73%	2,07%	1,36%	0,70%	6,87%
BASILICATA	1,03%	0,42%	0,30%	0,21%	0,10%	1,03%
CALABRIA	3,50%	1,39%	1,03%	0,69%	0,35%	3,46%
SICILIA	8,65%	3,43%	2,55%	1,72%	0,85%	8,55%
SARDEGNA	2,82%	1,10%	0,86%	0,55%	0,29%	2,79%
Totale assistenza territoriale	100,00%	40,00%	30,00%	20,00%	10,00%	100,00%
% FSN	12,10%	4,84%	3,63%	2,43%	1,21%	12,10%

Completando l'analisi dei sotto livelli distrettuali restano da esaminare:

- la farmaceutica;
- la specialistica;
- l'assistenza agli anziani.

Al microlivello riferibile all'assistenza farmaceutica è attribuito il 13% del Fondo sanitario nazionale assegnato sulla base del parametro di pesatura della popolazione ricavati dall'indagine multiscopo ISTAT<sup>22</sup>.

Vi sono disponibili almeno altri due sistemi di pesatura (Tabella 12), elaborati rispettivamente dal Ministero della Salute<sup>23</sup> ed ancora della

<sup>22</sup> A livello di singola regione l'incidenza della spesa farmaceutica può quindi risultare maggiore rispetto al tetto del 13%. Comunque il modello assegna maggiori finanziamenti in presenza di più alti consumi.

<sup>23</sup> L'Osservatorio Nazionale dei Medicinali (OsMed), a partire dalla sua costituzione (Legge finanziaria n. 448 del dicembre 1998) ha come obiettivo principale quello di produrre delle analisi periodiche e sistematiche sull'uso dei farmaci in Italia, realizzate grazie all'apporto multidisciplinare di un consistente gruppo di lavoro. Le condizioni che rendono possibile tale attività sono l'acquisizione e l'armonizzazione dei diversi flussi informativi (Federfarma, IMS Health) relative alle prescrizioni di farmaci a livello nazionale e regionale, l'analisi sistematica delle informazioni raccolte per la stesura di rapporti periodici; l'approfondimento dell'analisi della variabilità prescrittiva a livello territoriale.

Per effettuare le sue analisi periodiche considera che la variabilità dei consumi farmaceutici è per buona parte attribuibile, oltre che alle differenti attitudini pre-

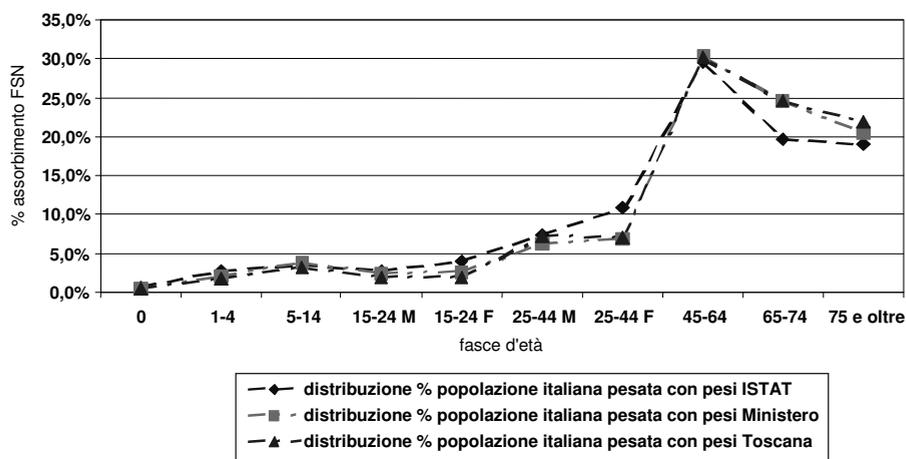
Regione Toscana, nell'ambito della distribuzione del Fondo sanitario regionale, da calcolare sulla base dei consumi effettivi rilevati per fasce d'età.

**Tabella 12 – Valutazione dell'impatto dell'applicazione dei differenti sistemi di pesatura sull'assistenza farmaceutica disponibili**

Fasce d'età	Popolazione italiana	ISTAT ("prevalenza dei consumatori di farmaci")			Ministero della Salute (L'uso dei farmaci in Italia rapporto nazionale anno 2001)			FSN Regione Toscana		
		Pesi	Popolazione italiana pesata	Distribuzione % popolazione italiana pesata	Pesi	Popolazione italiana pesata	Distribuzione % popolazione italiana pesata	Pesi	Popolazione italiana pesata	Distribuzione % popolazione italiana pesata
0	537.066	0,730	392.058	0,7%	1,000	537.066	0,5%	0,4270	229.327	0,4%
1-4	2.129.002	0,730	1.554.171	2,6%	0,969	2.063.003	2,1%	0,4270	909.084	1,7%
5-14	5.563.976	0,380	2.114.311	3,6%	0,695	3.866.963	3,8%	0,2988	1.662.557	3,1%
15-24M	3.442.725	0,470	1.618.081	2,7%	0,693	2.385.808	2,4%	0,3008	1.035.691	1,9%
15-24F	3.304.114	0,710	2.345.921	4,0%	0,771	2.547.472	2,5%	0,3009	994.137	1,9%
25-44M	9.115.056	0,470	4.284.076	7,3%	0,693	6.316.733	6,3%	0,4170	3.801.159	7,1%
25-44F	8.974.398	0,710	6.371.823	10,8%	0,771	6.919.261	6,9%	0,4176	3.747.560	7,0%
45-64	14.489.398	1,200	17.387.277	29,5%	2,104	30.485.692	30,3%	1,1107	16.092.832	30,2%
65-74	5.920.379	1,960	11.603.943	19,7%	4,176	24.723.503	24,6%	2,2147	13.111.690	24,6%
75 e oltre	4.808.455	2,330	11.203.700	19,0%	4,290	20.628.272	20,5%	2,4293	11.681.284	21,9%
Totale	58.284.568		58.875.361	100,0%		100.473.774	100,0%		53.265.320	100,0%

I sistemi di pesatura elaborati dal Ministero della Salute e dalla Regione Toscana presentano un andamento tra loro molto simile, a differenza delle risultanze della pesatura con la multiscopo ISTAT, che penalizza notevolmente le classi anziane come consumatrici di farmaci, mentre avvantaggia le donne con età compresa tra i 25 e i 44 anni (il confronto grafico è riportato in Figura 1).

scritte dei medici, anche alle caratteristiche delle popolazioni a confronto, in primo luogo età e sesso. Per eliminare le differenze determinate da questi fattori, nel confronto fra Regioni, si utilizza il sistema di "pesi" predisposti dal Dipartimento della Programmazione del Ministero della Salute. [http://www.ministerosalute.it/medicinali/resources/documenti/osmed/rapporti/Pagine\\_da\\_1-20.PDF](http://www.ministerosalute.it/medicinali/resources/documenti/osmed/rapporti/Pagine_da_1-20.PDF)).

**Figura 1 – Confronto grafico pesature assistenza farmaceutica per fasce di età**


Proseguendo nella ricerca di idee alternative per il processo allocativo delle risorse la Tabella 13 valuta l'impatto del riparto della quota per assistenza farmaceutica nel FSN sulla base dei tre diversi sistemi di pesatura.

Poiché il sistema derivante dall'analisi multiscopo ISTAT penalizza le classi anziane, ed è in sostanza molto discordante dall'andamento degli altri due sistemi, risulta più giustificato, se non altro, l'utilizzo del sistema di pesatura ministeriale.

**Tabella 13 – Valutazione dell'impatto delle differenti alternative di distribuzione della quota del FSN per assistenza farmaceutica**

<b>Distribuzione % del Fondo per assistenza farmaceutica per Regione</b>			
<i>Regioni</i>	<i>Metodo attuale</i>	<i>Alternative</i>	
	<i>Farmaceutica in proporzione a consumi per età concordati con pesi multiscopo ISTAT</i>	<i>Farmaceutica in proporzione a consumi per età concordati con pesi Ministero della Salute</i>	<i>Farmaceutica in proporzione a consumi per età concordati con pesi FRS Regione Toscana</i>
PIEMONTE	7,79%	7,90%	7,93%
VALLE D'AOSTA	0,21%	0,21%	0,21%
LOMBARDIA	15,90%	15,89%	15,91%
BOLZANO	0,76%	0,75%	0,74%

TRENTO	0,83%	0,83%	0,83%
VENETO	7,92%	7,90%	7,91%
FRIULI	2,19%	2,22%	2,24%
LIGURIA	3,11%	3,20%	3,23%
EMILIA-ROMAGNA	7,47%	7,57%	7,63%
TOSCANA	6,58%	6,68%	6,72%
UMBRIA	1,56%	1,58%	1,59%
MARCHE	2,69%	2,73%	2,74%
LAZIO	9,06%	9,02%	9,02%
ABRUZZO	2,26%	2,28%	2,28%
MOLISE	0,58%	0,58%	0,58%
CAMPANIA	9,08%	8,88%	8,77%
PUGLIA	6,61%	6,53%	6,48%
BASILICATA	1,02%	1,02%	1,01%
CALABRIA	3,36%	3,33%	3,31%
SICILIA	8,29%	8,23%	8,17%
SARDEGNA	2,72%	2,69%	2,68%
TOTALE	100,00%	100,00%	100,00%

L'ulteriore quota del 13% del Fondo sanitario nazionale, allocato a favore dell'assistenza specialistica è ripartito con un parametro di pesatura della popolazione ricavato da consumi delle Regioni Lazio e Lombardia. Con riferimento a tale livello di assistenza non sono stati reperiti parametri di riferimento a livello nazionale con cui effettuare simulazioni con le altre Regioni<sup>24</sup>.

#### *ASSISTENZA AGLI ANZIANI*

La quota del 5% del Fondo sanitario nazionale è distribuita ai bilanci regionali sulla base della popolazione assoluta residente con età superiore ai 65 anni. Il riparto per livello di assistenza agli anziani, risulta affetto da notevoli criticità. Appare intanto inadeguato in termini assoluti, necessitando condivisibili adeguamenti alle modalità di calcolo carente di interesse verso altri elementi che determinano il fabbisogno di assistenza da

<sup>24</sup> Fa ancora eccezione il già citato Piano sanitario della Regione Toscana.

parte degli anziani, tra cui, ad esempio, rientrano fattori quali le disabilità e la non autosufficienza.

A tal proposito, è interessante verificare quello che accade nel sistema di protezione sociale tedesco che interviene in misura particolare su coloro con più di 60 anni con un modello assicurativo funzionante con un sistema a ripartizione.

Proprio il sistema di ripartizione tedesco è utilizzato nella nostra simulazione, utilizzando le percentuali di disabilità per classi di età rilevata in Germania. Tale criterio, sebbene possa presentare il limite costituito dalle diversità operative nei due Paesi<sup>25</sup>, presenta il vantaggio di essere facilmente applicabile e basato su dati consuntivi certi su una struttura di popolazione analoga a quella italiana<sup>26</sup>.

È necessario notare che le fasce di età di popolazione utilizzate in fase di calcolo del fabbisogno per fasce di età utilizzate nel sistema di non autosufficienza tedesco sono differenti da quelle nazionali (Tabella 14).

**Tabella 14 – Percentuali sulla non autosufficienza ricavate dal sistema tedesco**

Classi di età del sistema tedesco per il finanziamento della non autosufficienza	% di peso per classi di età del sistema tedesco per il finanziamento della non autosufficienza	Popolazione italiana al 1/1/2003 <sup>27</sup> suddivisa secondo le fasce del sistema tedesco
0 – 19	0,57	11.039.369
20- 54	0,52	28.478.550
55- 59	1,17	3.469.379
60 – 64	1,53	3.432.623
65 – 69	2,53	3.110.198
70 – 74	4,53	2.827.592
75 – 79	9,44	2.318.344
80 – 84	12,07	1.443.175
85 – 89	46,19	762.670
>= 90	46,55	439.170
Totale		57.321.070

<sup>25</sup> In Germania, il meccanismo finanzia un meccanismo basato su strutture di assistenza residenziali e domiciliari agli anziani dedicate ed effettivamente operanti.

<sup>26</sup> Oltretutto le Regioni concordano che l'assistenza agli anziani debba aprirsi a futuri finanziamenti per la popolazione non autosufficiente tramite fondi integrativi *ad hoc*, in analogia a quanto accade in Germania.

<sup>27</sup> Fonte ISTAT.

Ricalcolando il peso delle fasce di età sulla base della distribuzione utilizzata in sede di riparto FSN si ottengono pesi per fasce di età riportati in Tabella 15.

**Tabella 15 – Percentuale sulla non autosufficienza ricavate dal sistema tedesco distribuite per classi di età del modello di ripartizione del Fondo sanitario nazionale**

Classi di età del modello di ripartizione del Fondo sanitario nazionale	Popolazione italiana al 1/1/2003 <sup>28</sup>	% di peso per classi di età sulla base del sistema tedesco per il finanziamento della non autosufficienza
0	532.512	0,570
1-4	2.112.121	0,570
5-14	5.502.165	0,570
15-24	6.185.635	0,543
25-44	17.609.330	0,520
45-64	14.478.158	0,915
65-74	5.937.790	3,482
75 e oltre	4.963.359	19,135
Totale		57.321.070

In Tabella 16 infine, è possibile valutare l’impatto del riparto della quota per assistenza agli anziani nel FSN sulla base di un sistema di pesatura della popolazione anziana derivato dalle rilevazioni tedesche.

<sup>28</sup> Fonte propria.

**Tabella 16 – Valutazione dell’impatto della distribuzione della quota per assistenza agli anziani sulla base dei pesi di non autosufficienza del sistema tedesco applicati alle classi di popolazione over 65 per Regione italiana**

<b>Distribuzione % del Fondo per assistenza agli anziani</b>		
<i>Regioni</i>	<i>Metodo attuale</i>	<i>Metodo di pesatura derivante i pesi di non autosufficienza dal modello tedesco</i>
	<i>Popolazione assoluta over 65</i>	<i>Popolazione assoluta over 65 corretto con pesi non autosufficienza</i>
PIEMONTE	8,41%	8,39%
VALLE D'AOSTA	0,22%	0,22%
LOMBARDIA	15,44%	15,08%
BOLZANO	0,68%	0,68%
TRENTO	0,81%	0,84%
VENETO	7,75%	7,84%
FRIULI	2,38%	2,52%
LIGURIA	3,80%	3,95%
EMILIA-ROMAGNA	8,38%	8,76%
TOSCANA	7,38%	7,72%
UMBRIA	1,77%	1,85%
MARCHE	3,00%	3,11%
LAZIO	8,71%	8,47%
ABRUZZO	2,43%	2,48%
MOLISE	0,64%	0,65%
CAMPANIA	7,61%	7,24%
PUGLIA	5,99%	5,84%
BASILICATA	1,04%	1,02%
CALABRIA	3,22%	3,17%
SICILIA	7,88%	7,76%
SARDEGNA	2,46%	2,41%
Totale	100,00%	100,00%

Alle criticità sopra rilevate ha posto in parte rimedio l'ultima legge finanziaria 2007 laddove sono state introdotte alcune modifiche strutturali al sistema di finanziamento dei livelli di assistenza. Tra le principali novità sembrano di rilievo:

- l'istituzione di un fondo per le politiche della famiglia;
- l'istituzione di un fondo per le non autosufficienze.

Per il Fondo nazionale delle politiche per la famiglia sono previsti 210 milioni di euro per il 2007 e 180 per gli anni 2008 e 2009, che si aggiungono alla dotazione iniziale di 13 milioni per un investimento complessivo pari a 583 milioni di euro nel triennio 2007-2009.

Il fondo servirà a:

- realizzare il primo Piano nazionale per la famiglia, per individuare i LEF (Livelli Essenziali delle prestazioni per la Famiglia) in grado di tutelare i diritti della famiglia mettere a punto la valutazione d'impatto familiare e monitorare le ricadute sulla famiglia di tutte le politiche del Governo. Il Piano nazionale per la famiglia sarà lo strumento di promozione di un welfare amico della famiglia;
- finanziare le iniziative che puntano a favorire la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro, in particolare nelle piccole e medie imprese. Per favorire la conoscenza e diffusione delle buone pratiche in maniera di politiche familiari adottate da Enti locali e imprese sarà istituito un attestato di qualità che le individua come Ente-impresa "amico della famiglia";
- sperimentare e incentivare iniziative di risparmio per le famiglie numerose sul costo dei servizi (energia, gas, acqua ecc.);
- qualificare il lavoro delle assistenti familiari, per bambini, disabili, anziani, non autosufficienti, facilitando l'incontro tra domanda e offerta, la formazione e l'inserimento nelle famiglie di queste nuove figure di lavoratori;
- realizzare un piano di riorganizzazione dei consultori familiari, per rilanciarne sul territorio il ruolo di strutture socio-assistenziali vicine alle famiglie in tutte le sue componenti;
- rilanciare e sostenere le adozioni internazionali, anche con il pieno funzionamento della Commissione Adozioni Internazionali;
- riorganizzare funzioni e compiti dell'Osservatorio nazionale sulla famiglia;
- rafforzare la lotta alla pedofilia con il potenziamento dell'Osservatorio nazionale per il contrasto della pedofilia e della pornografia minorile e la creazione della Banca Dati;

- rilanciare il ruolo e le funzioni dell'Osservatorio nazionale per l'infanzia e del Centro nazionale di documentazione e di analisi per l'infanzia.

Per il fondo per le non autosufficienze sono previsti 100 milioni di euro per l'anno 2007 e 200 milioni di euro per ciascuno degli anni 2008 e 2009.

### 3.5 LA STRATEGIA DI DEOSPEDALIZZAZIONE NELLA FASE DEL FINANZIAMENTO DEL SISTEMA SANITARIO

L'erogazione delle prestazioni ricomprese nei LEA deve avvenire in condizioni di equità, tempestività ed appropriatezza. Soprattutto per tale ragione ormai tutte le Regioni stanno stimolando la riconversione delle risorse destinate alle attività di ricovero ordinario a bassa competitività verso livelli di assistenza più appropriati, e in particolare a favore di:

- attività di day hospital e day surgery;
- assistenza sanitaria di base;
- assistenza domiciliare;
- prevenzione collettiva in ambienti di vita e di lavoro;
- assistenza riabilitativa.

Il requisito dell'appropriatezza è inoltre garantito grazie ai controlli qualitativi svolti presso le strutture erogatrici, controlli che spesso costituiscono requisito vincolante per l'accreditamento.

Peraltro la spinta verso una maggiore razionalizzazione delle prestazioni sembra apparire anche la risoluzione delle notevoli problematiche riguardanti le liste di attesa, obiettivo non raggiungibile con un mero potenziamento dell'apparato di offerta.

A tale proposito ripetutamente la Conferenza Stato-Regioni ha affrontato la problematica generando in ultimo un documento sulle modalità di accesso alle prestazioni diagnostiche e terapeutiche, nel quale sono fissate, come riferimento per le Regioni, classi di proprietà cliniche alle quali sono associati tempi massimi di attesa per le prestazioni di diagnostica per le attività di ricovero.

Il finanziamento delle attività sanitarie aventi natura ospedaliera fa riferimento, in prima battuta, alla diversa modalità di consumo degli specifici fattori produttivi.

Sia da un punto di vista teorico che da un punto di vista pratico è in-

dubbio che l'Azienda Ospedaliera, o il Presidio ospedaliero, insito nelle ASL, nell'espletare processi sanitari assorbano fattori di tipo fisso oltre che variabile. I primi denotano caratteristiche assai rigide e per tale ragione non si prestano ad essere modificati nel breve termine. A livello di pura esemplificazione gli stessi possono essere assimilabili e/o misurati tramite due indicatori: il numero di posti letto e l'organico. I fattori variabili della produzione dipendono quasi algoritmicamente dai volumi di output generati nell'intervallo temporale misurato e, quindi, altrettanto algoritmicamente sono condizionati dalle soglie poste con riferimento ai livelli essenziali di assistenza. L'allocazione delle risorse segue logicamente quanto sopra delineato andando a coprire i costi riferiti alle seguenti attività o prestazioni:

- A. pronto soccorso;
- B. degenza ordinaria;
- C. day hospital;
- D. day surgery;
- E. interventi ospedalieri a domicilio (in base ai modelli organizzativi fissati dalle Regioni);
- F. riabilitazione;
- G. lungodegenza;
- H. raccolta, lavorazione, controllo e distribuzione degli emocomponenti e servizi trasfusionali;
- I. attività di prelievo, conservazione e distribuzione di tessuti; attività di trapianto di organi e tessuti.

Allo stato attuale il 5% del FSN è destinato a finanziare il livello di assistenza ospedaliera sulla base di un criterio "a costi strutturali" con l'obiettivo di coprire i costi fissi. In particolare la *ratio* sorge dalla constatazione che i costi di produzione possono non essere identici in ogni Regione, sia a causa delle condizioni di efficienza dei sistemi produttivi, sia a giustificazione di situazioni oggettive dovute a condizioni geo-ambientali. Con l'obiettivo non di premiare le inefficienze, bensì di riconoscere le situazioni con maggiori difficoltà nella produzione e nell'erogazione, il 5% della quota per assistenza ospedaliera è assegnato in base a criteri rigidamente fissati. Nel meccanismo di calcolo, tuttavia, non vi è alcun riferimento a fattori strutturali dell'assistenza ospedaliera, prevedendosi una ripartizione su base puramente capitaria.

Secondo la metodica già evidenziata per gli altri livelli, anche per l'assistenza ospedaliera si è elaborata una simulazione dell'impatto dei costi strutturali dell'assistenza sulla base del costo del personale rileva-

to per le Aziende Sanitarie e Ospedaliere di ciascuna regione rilevata dai Conti economici ministeriali (CE)<sup>29</sup> relativi all'esercizio 2002<sup>30</sup>.

La simulazione è stata svolta come segue:

- i costi fissi per personale per ciascuna Regione sono stati rapportati a 1000 assistiti;
- i tassi così ottenuti per Regione sono stati ricalcolati sulla base del rapporto tra i valori di ogni Regione e quello medio nazionale;
- per ogni Regione, la popolazione assoluta è stata moltiplicata per i tassi ottenuti al punto precedente;
- la popolazione regionale pesata, rapportata alla somma totale della popolazione pesata delle Regioni, rappresenta la quota di fondo sanitario per assistenza ospedaliera a costi strutturali assegnata a ciascuna Regione.

In Tabella 17, è possibile valutare l'impatto del riparto della quota per assistenza ospedaliera a costi strutturali nel FSN sulla base di un sistema di pesatura che tiene in considerazione i costi fissi di assistenza sostenuti dalle Regioni per 1000 assistiti<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> L'analisi dei contenuti del modello CE è fornita nel successivo capitolo 4.

<sup>30</sup> La scelta dell'utilizzo dei soli costi del personale è motivata dalla considerazione che i costi strutturali dovrebbero essere rappresentati da costi fissi di funzionamento (cioè di produzione e non per acquisto di servizi direttamente destinati al paziente) presenti nei bilanci, e, allo stato attuale, visti i differenti sistemi organizzativi regionali e le differenti modalità di rilevazione dei costi in ciascuna di esse, l'unica voce "stabile" e confrontabile è proprio quella relativa al personale dipendente. Si tratta quindi dell'utilizzo di un criterio basato su un indice di accentramento a favore della popolazione più densamente popolata, sulla base dei pesi per classe di accentramento derivanti dall'indagine multiscopo. La novità è tecnicamente fattibile e già in discussione al tavolo delle Regioni. Tecnicamente si tratta di introdurre un Indice di accentramento (percentuale di popolazione che vive in ambito di Comune con densità demografica) con contestuale valutazione dei pesi per classe di accentramento sulla base della citata indagine.

<sup>31</sup> È innegabile che tale criterio premi le Regioni che più spendono, ma tale effetto è sottinteso nel riparto "a costi strutturali".

**Tabella 17 – Valutazione dell’impatto della distribuzione della quota per assistenza ospedaliera per quota strutturale sulla base dei costi di personale rilevati dai CE Ministeriali 2002**

<b>Distribuzione % del Fondo per ospedaliera per quota strutturale</b>		
<i>Regioni</i>	<i>Metodo attuale Popolazione assoluta</i>	<i>Alternativa Popolazione assoluta corretta con i tassi di costo fisso sostenuto dalle Aziende Sanitarie ed Ospedaliere per mille assistiti</i>
PIEMONTE	7,41%	8,05%
VALLE D’AOSTA	0,21%	0,31%
LOMBARDIA	15,91%	13,83%
BOLZANO	0,80%	1,23%
TRENTO	0,83%	1,02%
VENETO	7,93%	8,12%
FRIULI	2,06%	2,25%
LIGURIA	2,77%	3,13%
EMILIA-ROMAGNA	6,99%	8,17%
TOSCANA	6,15%	7,23%
UMBRIA	1,46%	1,73%
MARCHE	2,56%	2,90%
LAZIO	9,18%	7,86%
ABRUZZO	2,21%	2,35%
MOLISE	0,56%	0,63%
CAMPANIA	9,99%	9,06%
PUGLIA	6,98%	5,98%
BASILICATA	1,03%	1,01%
CALABRIA	3,50%	3,78%
SICILIA	8,65%	8,13%
SARDEGNA	2,82%	3,21%
Totale	100,00%	100,00%

Fonte: Divisione Sanità Regione Liguria

### ASSISTENZA OSPEDALIERA PER CONSUMO DI DRG

La pesatura per età nell'assistenza ospedaliera è ricavata dalla rilevazione nazionale sulle dimissioni ospedaliere (Scheda di Dimissione Ospedaliera). Viene introdotta per le classi di assistenza alla popolazione con oltre 65 anni una correzione che riduce all'80% lo scostamento dalla media. Tale intervento risulta giustificato dall'indicazione programmatica nazionale di ridurre i ricoveri ordinari agli anziani ampliando a loro favore i servizi residenziali.

Tuttavia, nel modello di calcolo l'abbattimento dei pesi per la popolazione over 65 del 20% risulta, di fatto, una "risalita" delle quote verso la popolazione più giovane, e, di conseguenza, un vantaggio per le Regioni con meno popolazione anziana.

Poiché la *ratio* sottostante a tale abbattimento, discende dall'obiettivo di ridurre i ricoveri ordinari degli anziani ampliando i servizi assistenziali residenziali per essi erogati, occorrerebbe evidenziare l'impatto di tale abbattimento, per poi individuarne una pertinente assegnazione<sup>33</sup> che non penalizzi le Regioni con più alta percentuale di popolazione anziana.

Con la definizione aggiornata della struttura della popolazione, l'abbattimento del 20% del peso delle fasce anziane determinerebbe una quota "liberata" del 10,08% della quota del FSN distribuita per assistenza ospedaliera secondo il consumo di DRG, pari a circa il 4% dell'intero FSN.

**Tabella 18 – Valutazione dell'impatto dell'attuale metodo di abbattimento del 20% dei pesi delle classi di età over 65 nella distribuzione della quota per assistenza ospedaliera per consumi DRG**

<b>Distribuzione % del Fondo per assistenza ospedaliera per consumo di DRG</b>			
<i>Regioni</i>	<i>Metodo attuale</i>	<i>Metodo alternativo senza abbattimenti</i>	<i>Quota teorica abbattuta (del 20% dei pesi della popolazione over 65 su assistenza ospedaliera per popolazione pesata secondo i DRG) in ipotesi di accantonamento dell'abbattimento</i>
	<i>Assistenza ospedaliera su popolazione pesata secondo i DRG (con abbattimento del 20% su pesi della popolazione over 65)</i>	<i>Assistenza ospedaliera su popolazione pesata secondo i DRG senza eventuali abbattimenti alle fasce over 65</i>	
PIEMONTE	7,82%	7,88%	-0,85%
VALLE D'AOSTA	0,21%	0,21%	-0,02%
LOMBARDIA	15,92%	15,86%	-1,54%

<sup>33</sup> Tale quota, infatti, se sottratta all'assistenza ospedaliera teoricamente dovrebbe "spostarsi" a finanziare le Residenze Sanitarie Assistenziali (RSA).

BOLZANO	0,76%	0,75%	-0,07%
TRENTO	0,83%	0,83%	-0,08%
VENETO	7,95%	7,93%	-0,78%
FRIULI	2,21%	2,23%	-0,25%
LIGURIA	3,15%	3,22%	-0,39%
EMILIA-ROMAGNA	7,55%	7,65%	-0,86%
TOSCANA	6,64%	6,72%	-0,76%
UMBRIA	1,57%	1,59%	-0,18%
MARCHE	2,71%	2,74%	-0,31%
LAZIO	9,04%	8,99%	-0,87%
ABRUZZO	2,26%	2,28%	-0,25%
MOLISE	0,58%	0,58%	-0,06%
CAMPANIA	8,98%	8,83%	-0,75%
PUGLIA	6,55%	6,49%	-0,60%
BASILICATA	1,01%	1,02%	-0,10%
CALABRIA	3,33%	3,32%	-0,32%
SICILIA	8,24%	8,19%	-0,79%
SARDEGNA	2,70%	2,67%	-0,25%
Totale	100,00%	100,00%	-10,08%

Fonte: Divisione Sanità Regione Liguria.

Tale quota potrebbe a nostro avviso essere assegnata con uno o più criteri, tra cui la possibilità di accrescere la disponibilità di un fondo anziani, da distribuire con gli stessi criteri utilizzati nel sottolivello di assistenza territoriale<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Tale ipotesi sembra essere giustificata dal fatto che, in assenza di adeguata strutturazione dell'assistenza territoriale agli anziani, spesso il ricovero ospedaliero costituisce l'unica valida alternativa di assistenza erogabile.

**Tabella 19 – Valutazione dell’impatto distribuzione della quota per assistenza ospedaliera per consumi DRG con accantonamento della somma derivante dall’abbattimento dei pesi per fasce di età over 65 e redistribuzione su fondo anziani**

<b>Distribuzione % del Fondo per assistenza ospedaliera per consumi DRG</b>				
<i>Regioni</i>	<i>Metodo attuale</i>	<i>Alternativa</i>		
	<i>Su popolazione pesata secondo i DRG (con abbattimento del 20% su pesi della popolazione over 65</i>	<i>Su popolazione pesata secondo i DRG (con abbattimento del 20% su pesi della popolazione over 65 senza redistribuzione)</i>	<i>Redistribuzione abbattimento assistenza ospedaliera su popolazione over 65 con pesatura per non autosufficienza</i>	<i>Totale</i>
PIEMONTE	7,82%	7,03%	0,85%	7,88%
VALLE D'AOSTA	0,21%	0,19%	0,02%	0,21%
LOMBARDIA	15,92%	14,31%	1,52%	15,83%
BOLZANO	0,76%	0,68%	0,07%	0,75%
TRENTO	0,83%	0,75%	0,09%	0,83%
VENETO	7,95%	7,15%	0,79%	7,94%
FRIULI	2,21%	1,99%	0,25%	2,24%
LIGURIA	3,15%	2,83%	0,40%	3,23%
EMILIA-ROMAGNA	7,55%	6,79%	0,88%	7,67%
TOSCANA	6,64%	5,97%	0,78%	6,74%
UMBRIA	1,57%	1,41%	0,19%	1,60%
MARCHE	2,71%	2,44%	0,31%	2,75%
LAZIO	9,04%	8,13%	0,85%	8,98%
ABRUZZO	2,26%	2,04%	0,25%	2,29%
MOLISE	0,58%	0,52%	0,07%	0,58%
CAMPANIA	8,98%	8,07%	0,73%	8,80%
PUGLIA	6,55%	5,89%	0,59%	6,48%
BASILICATA	1,01%	0,91%	0,10%	1,01%
CALABRIA	3,33%	2,99%	0,32%	3,31%
SICILIA	8,24%	7,40%	0,78%	8,19%
SARDEGNA	2,70%	2,43%	0,24%	2,67%

Totale assistenza territoriale	100,00%	89,92%	10,08%	100,00%
% FSN	40,00%	36,00%	4,00	40,00%

Fonte: Divisione Sanità Regione Liguria.

Affinché il processo di allocazione delle risorse dell'area ospedaliera manifesti coerenze con il volume dei fabbisogni, saranno inevitabili ulteriori evoluzioni dei principi organizzativi della rete ospedaliera. In modo particolare sempre più necessaria sarà la convergenza tra la complessità dei casi trattati in seno ai reparti ospedalieri e le modalità organizzative sempre più orientate all'intensità assistenziale anziché all'allocazione di posti letto articolati per specialità. Sempre in tale direzione sono ormai notevoli gli sforzi tesi al miglioramento della rete di telecomunicazioni e quindi l'enfasi sui sistemi informativi quali leve assicuranti il collegamento e l'integrazione delle diverse componenti della funzione ospedaliera, con particolare riguardo alla telemedicina. Quest'ultima in particolar modo, sempre più in grado di collegare unità mobili o presidi ospedalieri minori con centri di alta specialità, sembra essere la frontiera innovativa utile ad anticipare il più possibile la funzione diagnostica ed i sistemi di accesso, oltre che la diffusione dell'assistenza domiciliare.

Tutto ciò anche con riferimento al già citato sistema di classificazione dei ricoveri DRG che, basandosi sull'identificazione per codici numerici delle malattie, identifica specifici criteri di affinità clinica e dell'assorbimento medio delle risorse professionali e tecnologiche. In tal senso il differente assorbimento di risorse è rappresentato dal cosiddetto "peso" che caratterizza ognuno di 492 DRG. In base al peso è possibile classificare la complessità delle prestazioni come riportato nella Tabella 20.

Tabella 20

<b>BASSA COMPLESSITÀ Peso &lt;= 0.59</b>
<b>peso &lt;= 0.48</b> (casistica da trattarsi preferibilmente mediante prestazioni ambulatoriali se riferita a ricoveri ordinari brevi e quelli entro soglia di utenti in età compresa tra 15 e i 74 anni)
<b>peso &lt;= 0.48 - &lt;= 0.59</b> (casistica da trattarsi preferibilmente mediante day hospital se riferita a ricoveri ordinari brevi e quelli entro soglia di utenti in età compresa tra 15 e i 74 anni)
<b>peso &lt;= 0.59</b> (casistica da trattarsi preferibilmente mediante residenzialità extra-ospedaliera quale sostituto del ricovero ordinario se riferita a ricoveri non chirurgici di utenti di età >= 75 anni con degenza breve o entro soglia).

<b>peso <math>\leq 0.59</math></b> (casistica da trattarsi preferibilmente mediante residenzialità extra-ospedaliera <i>post acuzie</i> quale prosecuzione del ricovero ordinario se riferita a ricoveri medici e chirurgici di utenti di età $\geq 75$ anni con degenza oltre soglia).
<b>MEDIO-BASSA COMPLESSITÀ Peso <math>&gt; 0.59-\leq 0.86</math></b>
<b>peso <math>&gt; 0.59-\leq 0.86</math></b> (casistica da trattarsi preferibilmente mediante residenzialità extra-ospedaliera <i>post acuzie</i> quale prosecuzione del ricovero ordinario se riferita a ricoveri medici e chirurgici di utenti di età $\geq 75$ anni con degenza oltre soglia)
<b>MEDIA COMPLESSITÀ Peso <math>&gt; 0.86-\leq 1.36</math></b>
<b>MEDIA COMPLESSITÀ Peso <math>&gt; 1.36-\leq 2.27</math></b>
<b>MEDIA COMPLESSITÀ Peso <math>&gt; 2.27</math></b>

Peraltro il più volte richiamato D.P.C.M. del 29 novembre 2001, avente ad oggetto la definizione dei livelli essenziali di assistenza, ha individuato i 43 DRG ad alto rischio di inappropriata se erogati in regime di ricovero ordinario, determinando al contempo linee guida gestionali cui far sistematico riferimento per razionalizzare l'uso delle risorse in ambito ospedaliero. Nello specifico sono state rilevate tre diverse classi di prestazioni identificate come:

- Fascia 00;
- Fascia 0;
- Alta specialità.

Compongono la Fascia 00 i DRG con peso inferiore o uguale a 0,59.

Le prestazioni saranno ad altissima probabilità di inappropriata se non trattate in day hospital o in forme ambulatoriali.

La Fascia 0 per converso contempla tutti i DRG di peso maggiore di 0,59. Per tutte le casistiche ricomprese in tale classe deve farsi la medesima considerazione gestionale già preservata per la Fascia 00.

Nella fattispecie dell'Alta specialità sono definiti particolari DRGS tra i quali annoveriamo:

- tutti i DRGS del trapianto (renale 302, cardiaco 103, midollo osseo 481, fegato 480);
- DRGS di peso maggiore o uguale a 2493 punti dimessi in regime ordinario dimessi dei seguenti reparti:
  - Chirurgia maxillo facciale;
  - Chirurgia toracica;
  - Chirurgia vascolare;
  - Neurochirurgia;
  - Grandi ustionati;

- Radioterapia;
- Cardiochirurgia;
- Medicina nucleare;
- Tutte le corrispondenti Alte specialità pediatriche.

L'istituzione delle Alte specialità è subordinata a specifiche autorizzazioni regionali che devono essere assunte almeno in ottica triennale ed essere giustificate da opportune azioni di razionalizzazioni sull'intero territorio della Regione.

# I FINANCIAL STATEMENT NELL'AZIENDA SANITARIA: L'INTEGRAZIONE TRA EQUILIBRIO ECONOMICO, EQUILIBRIO PATRIMONIALE E FLUSSI DI CASSA

## 4.1 INTRODUZIONE

L'Azienda sanitaria<sup>1</sup>, nella sua impostazione giuridica oltre che sociale, quale azienda pubblica, rappresenta una realtà economica che mira alla soddisfazione di bisogni primari, precludendosi per ciò finalità lucrative. Ad esclusivo rafforzamento dell'importanza della sostenibilità temporale dell'erogazione dei servizi, l'organizzazione dei servizi pubblici ha subito sostanziali evoluzioni nel corso del tempo. Intanto la fornitura dei servizi essenziali, tradizionalmente affidata a soggetti pubblici, ha visto accrescere il novero dell'offerta grazie all'affiancamento alle tradizionali strutture private (associazioni, enti religiosi ma anche aziende regolarmente accreditate), relegandosi spesso in capo ai *caregiver* la possibilità di effettuare confronti parametrici sulla dimensione qualitativa e, sugli enti supremi, analisi di tipo economico e finanziario.

Il passaggio, come già illustrato nelle parti precedenti, non è stato indolore e richiederà ancora in futuro ulteriori accorgimenti strutturali e organizzativi, che in particolar modo si rifletteranno sull'organizzazione delle realtà pubbliche.

L'allargamento alle aziende private nel processo di erogazione dei servizi sanitari ed assistenziali deve essere analizzato con estrema attenzione. Il processo di accreditamento istituzionale di terzi produttori è infatti soggetto:

- alla preventiva autorizzazione all'esercizio da parte del Comune di ubicazione sulla base del possesso dei requisiti strutturali, tecnologici ed organizzativi<sup>2</sup>. Tale autorizzazione costituisce la condizione es-

---

<sup>1</sup> A. PROPERSI, *Le Aziende non profit*, 19, Etas, Milano, 2001. L'Autore include le aziende pubbliche nell'ambito del settore non profit, dedicandosi all'esame delle aziende non profit private o terzo settore.

<sup>2</sup> Tale vincolo previsto dal D.P.R. del 14-01-1997 punta a ribadire che riguarda anche le strutture pubbliche. Ogni Regione ha poi recepito il decreto con apposita legge regionale.

senziale per richiedere l'accreditamento e quindi il riconoscimento formale ad operare sul territorio;

- all'atto di accreditamento della competente Regione, provvedimento top a garantire *in primis* l'eguaglianza delle condizioni iniziali di ingresso per tutti gli erogatori pubblici e privati delle cure e quindi delle tariffe. Contestualmente determina un'assoluta equità nella remunerazione dei fornitori e potenzialmente un clima di sana competizione all'interno di una globale politica di miglioramento della qualità delle strutture sanitarie. Per tali ragioni le finalità dell'accREDITAMENTO possono essere riassunte come di seguito:
  - assicurare la sicurezza e standard di qualità delle cure a tutti i cittadini che scelgono tra i soggetti accreditati (pubblici e privati) con cui siano stati definiti appositi accordi contrattuali;
  - garantire che le strutture siano dotate di risorse e organizzazione adeguate alle attività erogate;
  - regolare i sistemi di ingresso e di uscita dal sistema dell'offerta delle cure;
  - garantire che le attività svolte producano risultati congruenti con le finalità dell'organizzazione sanitaria.

L'effettiva attuazione del Sistema di autorizzazione-accREDITAMENTO a livello pratico sconta situazioni essenzialmente critiche determinate da una pluralità di fattori tra i quali:

- non chiare linee guida di natura centrale;
- assenza di risorse finanziarie utili a coprire manovre straordinarie idonee a fornire supporto a processi di adeguamento delle situazioni nelle quali gli standard risultano carenti o incompleti<sup>3</sup>.

Il problema assume toni quasi drammatici quando le situazioni di criticità di natura autorizzativa spesso generano aree d'ombra sanate da autorizzazioni e accREDITAMENTI provvisori<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> La fattispecie purtroppo oggi tocca la stragrande maggioranza delle strutture pubbliche con particolare enfasi sui plessi ospedalieri tanto al centro dei dibattiti pubblici nel corso degli ultimi mesi del 2006.

<sup>4</sup> Assai diffusa in tal senso la prassi di concedere autorizzazioni provvisorie in seno alle strutture socio-assistenziali dedite alla gestione di disabili ed anziani. Nella fattispecie la nostra esperienza ha visto più volte verificarsi la condizione dell'autorizzazione e dell'accREDITAMENTO ad operare con il cosiddetto "blocco del turnover". Le strutture vengono gestite quindi ad esaurimento dei pazienti che, una volta deceduti, non possono essere sostituiti. Lasciamo ai lettori trarre le debite conclusioni sia con riferimento agli effetti della soluzione sul piano economico-finanziario, sia sulla sostenibilità del divenire aziendale della combinazione produttiva.

Il sistema, tutto il pubblico ma in particolare quello sanitario, sembra infatti ricercare ancora migliori condizioni di equilibrio funzionali a garantire la tenuta dello stesso nel lungo termine. A fronte di dimensioni più stabili al cospetto del divenire, si pensi alla domanda di servizi sanitari in crescita<sup>5</sup>, al crescente sviluppo e radicamento dell'innovazione, le criticità più marcate sembrano ancora essere rappresentate dalla gestione finanziaria e dalla gestione degli approvvigionamenti produttivi. Inutile rilevare intanto che la dotazione del capitale, nell'ambito delle aziende sanitarie identificata dall'apporto realizzato da soggetti pubblici, risente notevolmente degli effetti economici della gestione<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> A completamento di quanto già esaminato nel capitolo 4 ci sembra utile riportare il frutto di una ricerca recentemente pubblicata su "Il Sole 24 Ore" dal quale traspare che l'Italia è il Paese con il più alto numero di anziani. Ma pur se al primo posto mondiale, in Europa è in buona compagnia. Ad eccezione del Giappone, infatti, i 25 Paesi con la popolazione più anziana sono tutti nel Vecchio Continente e 18 fanno parte della UE. Un dato certo positivo, ma con pesanti risvolti per le finanze dei Paesi più "grigi", specie quelli dove la durata della vita supera gli 80 anni, con l'Italia all'avanguardia (si veda anche "Il Sole 24 Ore" del 31 luglio, pag. 6). Secondo uno studio condotto dalla Commissione europea e dall'Aarp (un'associazione americana di pensionati), presentato a Bruxelles in autunno, per molti Paesi UE si prevede entro il 2050 un aumento della spesa per le cosiddette "cure di lungo periodo" tra l'1% e il 2% del PIL. Per l'Italia si va dall'1,5% del 2004 al 2,4%. Ma se, com'è prevedibile, s'ipotizza una maggiore richiesta di ricoveri in istituzioni specializzate o di cure *ad hoc* per gli "over 80", tenuto conto anche dei miglioramenti tecnologici e farmaceutici, la quota di aumento nello stesso periodo potrebbe passare per l'Italia al 3,3% del PIL. Mentre gli economisti analizzano i vari scenari possibili, per l'Italia si prepara una prospettiva esplosiva, con una base sempre più ridotta di nascite su cui preme una piramide rovesciata di adulti sempre più anziani, con un aumento medio tra il 30% e il 40% degli ultra ottantenni. Per le finanze pubbliche il rischio è forte, specie per i Paesi con il rapporto debito-PIL più alto, come è il caso dell'Italia. Occorre quindi – avvertono gli economisti della UE – che il problema-debito sia risolto prima del boom dell'invecchiamento, prima cioè che i *baby boomers* giungano alla pensione. Oggi in Europa il sistema di cura degli anziani è pubblico, ma occorre mobilitare anche forze private e, soprattutto, i famigliari, offrendo però loro la possibilità di un addestramento *ad hoc*. In Europa c'è bisogno di circa 3 milioni di persone per far fronte alle cure di lunga durata. Si calcola infatti che, per ogni anziano ultra-ottantenne, servano almeno due badanti, siano esse famigliari o esterne. Ma devono essere qualificate, sottoposte, cioè, a formazione e vanno anch'esse sostenute. Potrebbero anche provenire dalle file dell'immigrazione, tra i molti milioni d'immigrati che si prevede giungeranno in Europa nei prossimi decenni, ma saranno le qualifiche l'elemento chiave della loro occupazione "Il Sole 24 Ore", lunedì, 8 gennaio 2007.

<sup>6</sup> E. GIANNESI, *Interpretazione*, 93-95 ha dimostrato con forza come "...l'utilità sociale sia effettivamente perseguibile solo se in via definitiva si ricer-

L'esperienza ormai dimostra che, nella maggior parte dei casi, le aziende sanitarie non godono di capacità rigenerative del capitale e spesso la dotazione finale risulta notevolmente inferiore rispetto a quella iniziale. Risultano quindi necessarie continue integrazioni di capitale, anche mediante trasferimenti da parte degli enti sovraordinati, di contribuzioni volontarie o obbligatorie (più elevata compartecipazione da parte del cittadino utente dei servizi), anche per la spesso limitata possibilità di accesso al mercato dei capitali. Per la risoluzione di tale problematica non sembrano immediate le soluzioni sia pur rilevandosi in notevole ascesa forme di interazione tra le aziende sanitarie ed il mercato dei capitali talvolta alimentato da corposi flussi di beni ed altre risorse finanziarie conferite gratuitamente. Tali elementi evincono la necessità di effettuare le valutazioni costi/ricavi con strumenti di rilevazione non convenzionali<sup>7</sup>. Sarebbe opportuno strutturare un sistema di valutazione in cui i costi vengano confrontati con i benefici prodotti<sup>8</sup>.

Il nuovo modello contabile applicato alle Aziende sanitarie impone la verifica delle condizioni di economicità aziendale. Con tale termine si deve integrare *“la verifica delle condizioni di autosufficienza economica dell'azienda stessa, considerata a se stante. Le gestioni deficitarie, anche se ammissibili in determinate condizioni ed entro certi limiti, sono da considerare come delle eccezioni, nella normale tendenza al raggiungimento dell'economicità aziendale”*<sup>9</sup>.

---

ca l'economicità e quindi la capacità di assicurare nel tempo benefici alla collettività. Ci sembra di particolare rilievo l'attività dell'Autore perché in modo lungimirante ha saputo individuare quegli aspetti del settore pubblico che, vent'anni dopo, ne avrebbero determinato la crisi e ha saputo indicare i punti chiave su cui operare per assicurare la sopravvivenza di queste Aziende, secondo linee che oggi l'ordinamento della Aziende sanitarie sta tracciando. *“Una realtà di assistenza può svolgere una funzione o fornire un servizio usufruendo di una quantità di mezzi che può trarre, indifferentemente, dal suo patrimonio, dai contributi volontari di particolari classi di persone o da un prezzo richiesto dai beneficiari della funzione o del servizio predisposto... quando i criteri economici e politico-sociali si avvicendano continuamente, questi ultimi finiscono sempre per prevalere. La vita dell'unità operante, allora, tende a trasformarsi in un'amministrazione semplice di mezzi da erogare e di funzioni o di servizi da espletare nell'interesse esclusivo dei beneficiari interessati... una struttura di assistenza e beneficenza retta con criteri non economici e, soprattutto, con criteri non aziendali non può sopravvivere, o meglio, sopravvive solo se l'ente sovrastante assume la copertura delle perdite di gestione-considerando queste come il prezzo politico-sociale della funzione o del servizio svolto.”*

<sup>7</sup> L. F. MARINIELLO, *Azienda pubblica*, in E. VIGANÒ (a cura di), *Azienda*, Cedam, Padova, 2000, pagg. 540-541.

<sup>8</sup> R. FERRARIS FRANCESCHI, *Appunti*, Giappichelli, Torino, pag. 72.

<sup>9</sup> P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971, pag. 69.

Per esprimere un giudizio globale in merito alle condizioni di reddituali<sup>10</sup> è necessario aggiungere l'esame dei seguenti ulteriori equilibri:

- *equilibrio economico*: è la prima condizione necessaria da raggiungere nelle Aziende sanitarie. Esso è definito come la capacità della gestione a remunerare attraverso i ricavi l'insieme dei fattori produttivi necessari perché l'Azienda possa vivere e svilupparsi nel tempo<sup>11</sup>. In definitiva l'equilibrio economico dell'Azienda sanitaria è garantito quando, nel lungo termine, si raggiunge l'uguaglianza tra costi e ricavi.
- *equilibrio finanziario*: esprime la capacità della gestione a coprire attraverso le entrate finanziarie le uscite finanziarie<sup>12</sup>.
- *equilibrio patrimoniale*: rappresenta un'adeguata combinazione tra gli impieghi di capitale da un lato e le fonti di finanziamento dall'altro. In altre parole per equilibrio patrimoniale si intende la giusta relazione temporale tra investimenti e le fonti di finanziamento.

Le difficoltà riconducibili alle Aziende sanitarie sul raggiungimento dell'equilibrio economico vanno peraltro ricondotte all'esame di una molteplicità di condizioni:

- le Aziende preposte a soddisfare bisogni socio-sanitari, non hanno spesso un mercato di riferimento con cui misurarsi;
- gli oneri da sostenere sono notevoli in base all'attività svolta e non sempre supportati da adeguati ricavi. Sovente poi le risorse a disposizione non possono considerarsi ideali dotazioni organizzative bensì sostanze da modellare sulla base degli specifici contesti. Fondamentale in tal senso per il futuro sarà un più adeguato supporto legislativo regionale;
- la professionalità medica si scontra con la talvolta eccessiva burocrazia dell'Azienda sanitaria, conducendo frequentemente ad un note-

---

<sup>10</sup> L. D'ALESSIO, *Il controllo di efficienza nelle aziende pubbliche*, Liquori, Napoli, 1989, pag. 63, l'Autore ritiene che "l'indagine dell'economicità e dell'efficienza nelle aziende pubbliche comporta una valutazione della gestione alla luce delle limitazioni e delle opportunità che nascono da alcune influenze che gli elementi ambientali creano sulla condotta dell'unità pubblica considerata".

<sup>11</sup> P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971. L'Autore definisce l'equilibrio economico come: "l'attitudine della gestione a remunerare, con i ricavi, alle condizioni richieste dal mercato (o in generale, alle condizioni cui l'impresa si deve ritenere vincolata), tutti i fattori produttivi (compreso il capitale, qualunque forma esso abbia) ove l'azienda abbisogna perché possa avere vita continua e conveniente sviluppo".

<sup>12</sup> G. F. GRANDIS, *op. cit.*, pagg. 41-42, definisce tale condizione come la capacità di coprire continuamente, pienamente e convenientemente il fabbisogno finanziario dovuto al fisiologico sfasamento tra le uscite totali e le entrate totali.

vole appesantimento delle strutture, con evidenti riflessi sui costi delle stesse.

Tali difficoltà non consentono di avere a disposizione un panorama chiaro sulle performance aziendali, sulla propensione allo sviluppo e quindi sulle divergenze tra gli obiettivi preposti e quelli raggiunti.

A fronte di tale situazione pochi sembrano essere i dubbi sul fatto che i report bilancistici, almeno allo stato attuale, rappresentino la vera base di riferimento per analisi globali sull'effettivo livello di economicità, e quindi di successo, del sistema sanitario nella sua interezza.

L'andamento finanziario, implicitamente richiesto in seno alla nota integrativa del pacchetto bilancistico, soffre inoltre dell'effetto di variabili esogene rispetto alla gestione sanitaria, sia a livello territoriale che con riferimento ai confini aziendali. Tra i principali fattori indipendenti dalle politiche regionali i più rilevanti sembrano essere:

- le sistematiche rideterminazioni, sia pur di tipo indiretto, della quota di Fondo sanitario nazionale destinata ad ogni Regione. Con riferimento ai dati consuntivi riguardanti il 2006, si rileva infatti che a fronte di un FSN previsto e allocato per 91 miliardi di euro l'effettiva spesa generata dalle Regioni si è attestata su 101 miliardi di euro. Tale disavanzo, pari ad oltre 11 miliardi di euro, realmente, secondo dati forniti dalla Ragioneria generale dello Stato, si è attestato a poco meno di 5 miliardi di euro. Le differenze tra i due importi misuranti lo scostamento tra l'assegnato ed il consumato riflette le variabili sopra riportate come indipendenti. Nel caso in oggetto annoveriamo:
  - maggiori entrate locali;
  - contributi speciali alle Regioni a statuto speciale;
  - oltre 2 miliardi di euro stanziati nella finanziaria 2007 a valere sul capitale di spesa sanitaria per l'anno precedente.
- adeguamenti contrattuali, spero efficaci con ritardi notevoli. È il caso del rinnovo contrattuale del comparto medico relativo al biennio 2004-2005 giunto al traguardo solo a fine esercizio 2006. In tal caso l'impatto economico globale a livello nazionale è stato pari a circa 1,9 miliardi di euro ovvero il 2% dell'intera spesa sanitaria locale;
- l'obbligo a carico delle Regioni, sancito ad esempio della manovra finanziaria 2007, di farsi carico dell'intero e reale scostamento verificatosi tra quanto attribuito e quanto realmente consumato nella gestione 2006. Con ciò determinandosi la possibilità non remota per alcune Regioni di dover applicare addizionali fiscali oltre i limiti mas-

simi o, addirittura, la necessità di annoverare ulteriormente la compartecipazione del cittadino ai costi sanitari<sup>13</sup>.

Tutti i fenomeni illustrati, ai quali devono aggiungersi i parametri, talvolta troppo soggettivi applicati in sede di allocazione della quota del FSN<sup>14</sup>, contribuiscono al processo di alimentazione finanziaria in dote ad ogni singola Azienda sanitaria territoriale. In tal senso ogni Giunta regionale sarà tenuta annualmente ad effettuare un ulteriore riparto tenendosi conto delle seguenti ulteriori considerazioni:

- il finanziamento dovrà essere definito per livelli di assistenza;
- il processo dovrà sistematicamente equilibrare le quote capitarie di ogni Azienda (entità mezzi allocati/residenti) pur nel rispetto delle diversità demografiche, sociali e geografiche;
- saranno necessarie specifiche considerazioni riguardanti aspetti politici e sociali tese a definire preventivamente *business model* funzionali a gestire ridistribuzioni di risorse nel sistema, abbattimenti tariffari e conguagli su produzioni aggiuntive rispetto a quelle autorizzate.

Altro delicato capitolo quello che riguarda il finanziamento non ordinario delle singole Aziende a copertura di progetti di investimenti. La prima fase del processo di aziendalizzazione del comparto sanitario e delle contestuali modifiche dell'art. V della Costituzione è stata benevolmente accompagnata dai benefici scaturiti dalla legge n. 67/68, il cosiddetto "articolo 20". Con tale norma infatti lo Stato italiano aveva istituito un programma pluriennale straordinario di investimenti mediante il quale sono state finanziate le Regioni su progetti tesi a realizzare interventi di nuova edificazione, ristrutturazione, manutenzione, messa a norma ed implementazione di nuove tecnologie. Il programma, che prevedeva un contributo da parte delle Regioni per il 5% su ogni intervento, appostava una copertura di interventi per complessivi 34 miliardi di euro.

A fronte di ciò riportiamo una personale considerazione critica che potrebbe rappresentare una preoccupante fotografia del sistema. Da un

---

<sup>13</sup> Su tali problematiche mentre andiamo in redazione il fronte è ancora molto caldo. I Governatori regionali sembrano essere molto coesi nel fronteggiare criticamente la decisione governativa ed in particolare la Regione Lombardia e Veneto, non disposte a prendere in esame la possibilità di ricorrere ad ulteriori ticket, hanno minacciato il ricorso alla Corte Costituzionale. Meno determinate sembrano essere altre Regioni comunque influenti.

<sup>14</sup> Per l'esame approfondito del metodo si rimanda ai contenuti del capitolo 3.

lato, infatti, gli impegni recentemente assunti non sembrano assolutamente confrontabili con le risorse già previste dal richiamato art.20 e, dall'altro lato, indagini pratiche non nascondono la non soddisfacente efficacia generata dall'impiego dei 34 miliardi di euro che, per normativa, si ponevano gli obiettivi sotto elencati.

#### **Fonti finanziarie ex art. 20, legge 67 del 1998**

##### **Gli obiettivi**

- a) riequilibrio territoriale delle strutture, al fine di garantire una idonea capacità di posti letto anche in quelle Regioni del Mezzogiorno dove le strutture non sono in grado di soddisfare le domande di ricovero;
- b) sostituzione del 20% dei posti letto a più elevato degrado strutturale;
- c) ristrutturazione del 30% dei posti letto che presentano carenze strutturali e funzionali suscettibili di integrale recupero con adeguate misure di riadattamento;
- d) conservazione di efficienza di restante 50% dei posti letto, la cui funzionalità è ritenuta sufficiente;
- e) completamento della rete dei presidi poliambulatoriali extraospedalieri ed ospedalieri diurni con contemporaneo intervento su quelli ubicati in sede ospedaliera secondo le specificazioni di cui alle lettere a), b), c);
- f) realizzazione di 140.000 posti in strutture residenziali, per anziani che non possono essere assistiti a domicilio e nelle strutture di cui alla lettera e) e che richiedono trattamenti continui. Tali strutture, di dimensioni adeguate all'ambiente secondo standard che saranno emanati a norma dell'articolo 5 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, devono essere integrate con i servizi sanitari e sociali distretto e con istituzioni di ricovero e cura in grado di provvedere al riequilibrio di condizioni deteriorate. Dette strutture, sulla base di standard dimensionali, possono essere ricavate anche presso aree e spazi resi disponibili dalla riduzione di posti letto ospedalieri;
- g) adeguamento alle norme di sicurezza degli impianti delle strutture sanitarie;
- h) potenziamento delle strutture preposte alla prevenzione con particolare riferimento ai laboratori di igiene e profilassi e ai presidi multizonali di prevenzione, agli istituti zooprofilattici sperimentali ed alle strutture di sanità pubblica veterinaria;
- i) conservazione all'uso pubblico dei beni dismessi, il cui utilizzo è stabilito da ciascuna Regione o Provincia autonoma con propria determinazione.

Fonte: propria.

## **4.2 LE PROCEDURE E I FLUSSI INFORMATIVI FUNZIONALI AL MONITORAGGIO PERIODICO DELLA SPESA SANITARIA**

Il dominio di informazioni da parte degli organi di gestione e di controllo in ogni tipologia di azienda è legato precipuamente alla implementazione di un sistema informativo capace di produrre dati, e conoscenze in genere, significativi con la giusta tempestività e l'idonea correttezza<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> Il sistema informativo serve a fornire le informazioni necessarie per prendere decisioni amministrative, di operare o di non operare con dati piani o con altri, serve a controllare le esecuzioni delle operazioni decise e dei risultati che ne conse-

In particolare per le Aziende sanitarie il problema è molto più sentito se si pensa alla varietà dei portatori d'interesse che circondano tali Aziende oltre che alle specifiche esigenze dei diversi soggetti<sup>16</sup>.

I D.Lgs. 502/92 e 517/93, più volte richiamati, hanno attribuito alle Regioni il potere di definire il nuovo sistema informativo-contabile, sempre nel rispetto di una serie di vincoli volti a concentrare l'attenzione sugli aspetti economici e ad introdurre un adeguato sistema di controllo di gestione. Il processo di evoluzione del sistema informativo per l'Azienda sanitaria non può dirsi concluso e sono ancora molti i nodi da sciogliere riferiti alla fase pratica. Rispetto a tutti gli altri settori della Pubblica amministrazione, il settore sanitario è sicuramente quello che ha subito un'innovazione maggiore verso approcci manageriali che da sempre hanno caratterizzato l'azienda privata, tradizionalmente più attenta alle logiche dell'efficacia e dell'efficienza misurata sulla base di opportune rilevazioni infrannuali.

Ciò sembra dovuto anche alla celere adozione di prassi e procedure che, anche tenendo conto delle regole conseguenti all'avvio del federalismo sanitario, possono essere suddivise in tre grandi categorie:

- flussi sulla gestione aziendale;
- flussi sulla mobilità sanitaria;
- i flussi finanziari in genere.

I *flussi sulla gestione aziendale*, in particolare, sono stati previsti e regolamentati dal Ministero della Salute<sup>17</sup>. Lo schema e le modalità dei flussi ministeriali sono già in uso all'interno del sistema informativo sanitario.

---

guono, per attuare provvedimenti correttivi ed operare azioni successive. A. AMADUZZI, *Sistema informativo aziendale nei suoi caratteri fondamentali*, in "Rivista italiana della ragioneria e di economia aziendale", 1973, pag. 4.

<sup>16</sup> Affinché il sistema informativo risulti efficace, ossia capace di produrre tempestivamente tutte quelle informazioni che si rilevano necessarie a garantire un economico governo dell'azienda, è necessario che la sua progettazione venga effettuata in modo da riflettere perfettamente le specificità dell'azienda ed il bisogno informativo di chi ha la responsabilità di gestirla. P. PAOLONI, *Sistema informativo*, pag. 224.

<sup>17</sup> Il riferimento è al D.M. del 16.02.20 pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 18.04.2001 aggiornato con il successivo D.M. 28.05.01, peraltro ripreso con circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 04 nel 2002. Inoltre i modelli indicati sostituiscono quelli utilizzati per la rilevazione degli anni precedenti, pubblicati con il decreto 17 maggio 1984 del Presidente del Consiglio dei Ministri, con il decreto 19 marzo 1988 del ministro della Sanità, con il decreto 30 gennaio 1989 del ministro della Sanità, con il decreto del 23 dicembre 1996 del ministro della Sanità.

Sugli esiti quantitativi di tali report si adombra ancora qualche perplessità. Anche per tale ragione probabilmente il Ministero della Salute, di concerto con la Conferenza Stato-Regioni, ha previsto un riesame dei modelli ministeriali nello specifico denominati come SP, CE, CP e LA.

Il modello SP riepiloga tutti i dati contenuti all'interno di ogni singolo Stato Patrimoniale del Bilancio d'Esercizio di ogni azienda. Per tale ragione viene richiesto a consuntivo per dimostrare la perfetta corrispondenza tra le fonti e gli impieghi di natura sanitaria.

Il modello CE è richiesto ad ogni Azienda sanitaria a preventivo. Lo stesso riepiloga tutti i valori economici del Bilancio Annuale Preventivo prevedendo anche l'obbligo di redazione consuntiva, generando quindi in ultima battuta la confrontabilità dei dati. Il modello CE, in conclusione, consente agli uffici competenti del Ministero della Salute di conoscere e confrontare i dati previsionali economici con quelli effettivamente conseguiti nell'esercizio. A tale scopo si aggiunge quello di garantire il sistematico esame, almeno trimestrale, dell'andamento gestionale di ogni Azienda.

Ciò deve avvenire seguendo il criterio della competenza, calcolandosi ricavi e costi che, pur non essendo stati ancora contabilizzati in contabilità generale, possono essere desunti da altri riscontri obiettivi. Relativamente ai ricavi collegati al FSN e al FSR la quota da indicarsi è rapportata in dodicesimi, per le altre voci:

- gli altri ricavi da documenti che attestino il credito esistente;
- i costi delle forniture dalla contabilità degli ordini;
- il personale dalla contabilità degli stipendi, integrata dai costi ancora non sostenuti, ma di competenza del periodo.

Il modello denominato CP comprende le voci di costo relative ai presidi ospedalieri gestiti direttamente dalle Aziende sanitarie territoriali. Lo stesso è richiesto a consuntivo ed è da presentarsi unitamente al Bilancio d'Esercizio. Per quanto riguarda, invece, le modalità di compilazione si segue quanto previsto per il modello CE.

Il modello LA classifica i costi delle singole Aziende sanitarie secondo gli assorbimenti generati da ogni singolo livello di assistenza previsto nel Piano sanitario nazionale. Per una efficace comprensione della procedura si può fare mente locale agli output della stessa riportati al termine del precedente capitolo.

La rilevazione delle informazioni deve avvenire entro il 31 maggio dell'anno successivo rispetto a quello di riferimento. Gli input del modello saranno rappresentati dal congiunto operare di procedure di contabilità generale e contabilità analitica.

Tutti i modelli relativi ai flussi regionali hanno la funzione di fornire informazioni sui globali aspetti della gestione delle Aziende sanitarie e, per tale motivo, è richiesta una cadenza d'invio trimestrale. Tale frequenza, a livello teorico, sembra consentire interventi correttivi adeguati<sup>18</sup>.

I flussi sulla mobilità sanitaria hanno il compito di fornire ai diversi Assessorati regionali competenti su questioni sanitarie i principali elementi necessari per le assegnazioni aggiuntive di risorse economiche alle Aziende sanitarie Territoriali e Ospedaliere. Tali ulteriori esigenze devono essere garantite a giustificazione di maggiori costi sostenuti dalle Aziende in riferimento ad attività istituzionalmente attribuite alle Aziende sanitarie Territoriali di competenza o per prestazioni specialistiche effettuate nei confronti di ricoverati di altre Aziende sanitarie Ospedaliere. Tali assegnazioni non comportano un costo aggiuntivo per il SSN, poiché le risorse necessarie vengono detratte dal finanziamento attribuito alle Aziende sanitarie in favore delle quali è avvenuta la prestazione.

Le procedure alla base dei flussi finanziari in genere rappresentano poi l'asse portante delle azioni che conducono ai controlli tesi a monitorare l'effettivo raggiungimento degli equilibri reddituali, patrimoniali e finanziaria dell'inter sistema sanitario.

I prospetti bilancistici, lo Stato Patrimoniale ed il Conto Economico, da soli non garantirebbero tale possibilità. Da ciò l'esigenza di stimolare alla fonte, quindi all'interno delle Aziende sanitarie, l'integrazione dei dati di bilancio con il cosiddetto rendiconto finanziario.

Il rendiconto finanziario<sup>19</sup> rileva le variazioni monetarie verificatesi in un determinato periodo di tempo e riferite a due situazioni patrimoniali temporalmente adiacenti.

Le differenze accertate tra classi di valori monetari omogenei di tali prospetti sono denominate "flussi finanziari".

L'analisi dei flussi manifesta la sua prevalente utilità esprimendo insindacabili giudizi sulla gestione passata fornendo al contempo essen-

---

<sup>18</sup> A seguito delle disposizioni dell'art. 1, comma 173 e seguenti, della legge 30/12/2004 n.311 e degli accordi in via di definizione tra le Regioni e i Ministeri della Salute e dell'Economia, i suddetti flussi costituiscono la determinazione e l'accesso al finanziamento nazionale da parte delle stesse Regioni.

<sup>19</sup> L'esigenza del rendiconto finanziario è ormai prioritaria per tutte le aziende, in ciò stimolate anche dalla prossima attuazione delle regole emanate dall'*International Accounting Standard Board (IASB)*. L'utilità del documento assolutamente fuori discussione è stata storicamente affermata da molti autori. In particolare C. CARAMELLO "per aumentare e implorare la capacità segnaletica del bilancio stesso in ordine agli aspetti finanziari della gestione", in *Il rendiconto finanziario*, Giuffrè, Milano, 1993.

ziali input per la programmazione futura nell'uso delle risorse disponibili.

La Conferenza Stato-Regioni sta provvedendo alla predisposizione di un modello sui flussi finanziari unico per tutte le Aziende sanitarie del SSN. Al momento ogni Regione adotta un proprio schema di rendiconto finanziario richiesto consuntivamente. In aggiunta a tale obbligo ogni azienda è comunque tenuta a trasmettere, sempre all'ente regionale competente, la situazione di cassa trimestrale, certificata dal Collegio sindacale, utile ad evidenziare globalmente la situazione della liquidità disponibile e il conseguente livello di ricorso alle forme di anticipazione di tesoreria.

#### 4.3 L'EVOLUZIONE FORMALE E SOSTANZIALE DEI DOCUMENTI CONTABILI DI BILANCIO NEL PROCESSO DI ADEGUAMENTO ALLA CONTABILITÀ ECONOMICA E PATRIMONIALE

Il passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economica e patrimoniale ha inevitabilmente richiesto la modifica dei documenti contabili rappresentativi dello stato economico, finanziario e patrimoniale delle organizzazioni sanitarie ed ospedaliere. L'evoluzione ha interessato sia aspetti meramente formali che sostanziali, andando a considerare elementi della gestione fino ad allora trascurati dalla contabilità finanziaria.

Nell'ambito della contabilità economica e patrimoniale si è preferito adottare il "sistema del reddito" di Zappa<sup>20</sup> considerato come il superamento del "sistema patrimoniale" di Besta<sup>21</sup>.

Il punto di partenza, basato sull'originario sistema di contabilità finanziaria, nell'impostare la fase della rendicontazione distingueva:

- il bilancio pluriennale di previsione;
- il bilancio di previsione annuale;
- il rendiconto consuntivo.

Nella cultura sanitaria il bilancio pluriennale di previsione permane lo strumento utile ad assicurare la traduzione economico-patrimoniale e finanziaria delle scelte strategiche riferite ad un periodo temporale che va oltre l'esercizio<sup>22</sup>. L'utilità del documento per il management si

<sup>20</sup> G. ZAPPA, *Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di imprese commerciali*, Giuffrè, Milano, 1950.

<sup>21</sup> F. BESTA, *La ragioneria*, voll. I, II, III, Vallardi, Milano, 1920 e 1922.

<sup>22</sup> Il *business plan* è un documento che si realizza per la creazione di una nuova attività imprenditoriale o per espandere una realtà economica già esistente. Mediante tale documento si spingono i *venture capital* a valutare in modo critico ogni presentazione, su nuove opportunità di *business* (C. J. Barrow, 1999).

ritrova nella sua capacità di dimostrare l'effettivo recepimento degli obiettivi predeterminati dal Piano sanitario regionale. Dall'altro lato la sua debolezza è totalmente insita nella potenzialità di misurare solo l'aspetto finanziario della gestione<sup>23</sup>.

Il bilancio di previsione annuale altro non era che la riproposizione delle movimentazioni finanziarie relative al primo esercizio contemplato nel piano pluriennale; conseguentemente il suo contenuto riguardava l'indicazione delle entrate che si prevedeva di realizzare e delle spese da sostenersi nell'esercizio a venire. Per ciò che concerne le regole generali alle quali bisognava attenersi per la redazione di tale documento, le normative regionali richiamaivano i più importanti principi in ambito della contabilità pubblica, ovvero:

- l'integrità, ovvero l'obbligo ad iscrivere nel documento entrate ed uscite al lordo di qualsiasi onere o provento ad esso collegato. Le entrate dovevano essere previste al lordo di eventuali spese di riscossione o di altre spese, mentre le spese si iscrivevano in bilancio integralmente senza alcuna riduzione di entrate a loro riferite;
- la veridicità, quale principio alla base del rispetto dell'attendibilità dei valori elencati in bilancio;
- l'universalità, principio secondo il quale tutte le entrate e le uscite dovevano essere iscritte in bilancio. Si assisteva al divieto delle cosiddette "gestioni fuori bilancio", operazioni effettuate in assenza della relativa previsione di bilancio<sup>24</sup>;
- la pubblicità, ovvero l'obbligo alla divulgazione e piena trasparenza del bilancio nella Gazzetta Ufficiale;
- la chiarezza, principio posto a garanzia che il bilancio risultasse di facile comprensione da parte dei cittadini-utenti;
- l'unità, requisito contabile funzionale a determinare quali masse inscidibili le entrate e le uscite senza possibilità alcuna di correlare la singola entrata con la singola uscita;
- il pareggio di bilancio, principio basilare della finanza dello Stato che, in ottica estremamente neutrale, garantiva un puntuale livellamento tra entrate e uscite.

---

<sup>23</sup> F. NOVELLO, *Bilancio e contabilità delle Unità sanitarie locali*, Edizioni delle Autonomie, Roma, 1983, pag. 45.

<sup>24</sup> Il principio non era a carattere assoluto, in quanto la possibilità di gestioni fuori bilancio era contemplata dalla stessa legge del 5 agosto 1978, n. 468, art. 5.

Per ciò che riguardava i contenuti del bilancio annuale di previsione, la stessa normativa imponeva di distinguere il *bilancio di competenza* dal *bilancio di cassa*.

Il bilancio di competenza, focalizzando l'oggetto di analisi e attenzione sui rapporti giuridici scaturenti dalla gestione, riportava le entrate che si aveva diritto a riscuotere e le spese che ci si era impegnati ad erogare in un arco temporale predefinito. Il bilancio di cassa parimenti identificava le entrate da riscuotere e le spese da erogare.

La differenza sostanziale tra il bilancio di competenza e quello di cassa consiste allora nel fatto che, mentre il primo aveva ad oggetto l'insieme dei diritti a riscuotere e degli obblighi a pagare relativamente ai fatti di gestione in fase preventiva, il secondo non curava l'aspetto giuridico, concentrandosi sulle variazioni di cassa che presumibilmente si avranno, indipendentemente dal diritto a riscuotere o dall'obbligo di pagare.

Sia il bilancio preventivo che quello di cassa sono stati oggetto di notevoli critiche da parte della dottrina e da parte della pratica in relazione ai relativi pregi e limiti.

Ultimo documento richiesto in regime di contabilità finanziaria il rendiconto consuntivo. Il prospetto riportava le entrate riscosse e le spese pagate relativamente all'esercizio trascorso. Il principale obiettivo era quello di individuare eventuali responsabilità di fronte a spese sostenute per importi eccedenti a quelli previsti in sede di redazione del bilancio di previsione. A corollario di ciò si ricorda che il set di documenti, già prima del passaggio alla contabilità economica e patrimoniale, aveva subito evoluzioni e modifiche divenendo sempre più completo tramite la previsione di:

- un conto del patrimonio utile ad evidenziare le variazioni del patrimonio intervenute nel corso dell'esercizio di riferimento;
- un conto economico funzionale a fornire informazioni circa i costi e ricavi derivanti dall'attività svolta nell'esercizio;
- la relazione consuntiva annuale riportante descrittivamente informazioni quali-quantitative sulla gestione passata.

Il sistema di contabilità avente ad oggetto i documenti suddetti, come già illustrato nelle parti precedenti, ha evidenziato non pochi limiti<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> La dottrina osserva che: "l'aspetto gestionale più appariscente e più significativo dell'attività erogativa è sicuramente quello finanziario. Ciò non toglie che possa essere opportunamente individuato un aspetto economico nella gestione di tale tipo di azienda quando si effettua un investimento di risparmio o si trasforma un investimento esistente". G. CATTURI, *Lezioni di economia aziendale*, vol. I, *L'azienda e l'ambiente in cui vive ed opera*, Cedam, Padova, 1984, pagg. 195-196.

L'attuale contabilità generale ha portato con sé l'introduzione di nuovi documenti contabili, producendosi con ciò cambiamenti a livello sostanziale oltre che formale.

Il legislatore nazionale sancisce che siano le Regioni ad emanare le norme per la gestione economico-finanziaria e patrimoniale delle Aziende Sanitarie Locali e Ospedaliere, come previsto con il D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127 integrato e modificato successivamente.

Oggi il bilancio d'esercizio delle Aziende sanitarie segue la disciplina del Codice Civile, come previsto per le aziende private con opportune modificazioni. Ne deriva quindi che il documento si compone dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa. Da un punto di vista meramente formale, poi, il legislatore nazionale prevede, per le Aziende sanitarie, l'obbligo:

- della tenuta del libro delle deliberazioni del Direttore Generale;
- dell'adozione del bilancio economico pluriennale nonché del Bilancio preventivo annuale relativo all'esercizio successivo;
- della destinazione dell'eventuale avanzo ed alle modalità di copertura degli eventuali disavanzi di esercizio;
- della tenuta della contabilità analitica per centri di responsabilità<sup>26</sup>;
- di rendere annualmente pubblici i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e quelli per centri di costo e di responsabilità;
- della redazione del piano di valorizzazione del patrimonio immobiliare anche attraverso eventuali dismissioni e conferimenti.

Il bilancio economico pluriennale viene considerato alla stregua di un piano strategico pluriennale; la sua adozione è di competenza del Direttore Generale che deve provvedere, entro i termini di legge, ad inviare una copia alla Giunta regionale per la sua approvazione. Quanto invece al Bilancio preventivo annuale, esso viene considerato alla stregua del budget aziendale, costituito da un budget economico e dallo stato patrimoniale preventivo.

---

<sup>26</sup> Il centro di responsabilità è un'unità organizzativa a cui capo è un soggetto dotato di autonomia decisionale e quindi responsabile delle risorse a lui assegnate nei processi produttivi. I centri di responsabilità sono stati introdotti nell'organizzazione della Sanità pubblica, per meglio concretizzare l'aziendalizzazione delle strutture sanitarie.



# IL BILANCIO DI ESERCIZIO NELLE AZIENDE SANITARIE: TRA REGOLE FORMALI E CONTENUTI SOSTANZIALI

## 5.1 IL QUADRO NORMATIVO E LA FUNZIONE INFORMATIVA DEL BILANCIO DELL'AZIENDA SANITARIA

L'impianto normativo di riferimento in tema di bilancio di esercizio delle Aziende sanitarie segue, seppur con alcuni adattamenti dovuti alle specifiche caratteristiche di tali aziende, la disciplina attualmente dettata per le società di capitali dal Codice Civile.

Volendo tuttavia sintetizzare l'insieme delle regole da rispettare per la redazione del bilancio d'esercizio delle Aziende sanitarie dovremo considerare i seguenti corpi normativi:

- il Decreto Ministero Sanità dell'11 febbraio 2002<sup>1</sup>;
- il Codice Civile<sup>2</sup>;
- i Principi contabili dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Il bilancio d'esercizio è redatto, nella modalità e nel processo di formazione, secondo il quadro normativo di riferimento. Esso è uno strumento informativo dei dati patrimoniali, finanziari ed economici dell'azienda ed ha come destinatari, non solo l'ente regionale, ma anche tutti i soggetti esterni che interagiscono con l'Azienda sanitaria. Il bilancio, indicando la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Azienda ed il relativo risultato economico d'esercizio, si presta anche quale minimo

---

<sup>1</sup> Il riferimento è al decreto 11/02/2002 pubblicato in G.U. n. 63 del 15/03/2002.

<sup>2</sup> In linea con quanto indicato dall'art. 2423 del Codice Civile, le deroghe alle disposizioni regionali e civilistiche in materia di bilancio sono possibili solamente in casi eccezionali ove l'applicazione delle norme "sia incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta". Al riguardo si segnala che eventuali deroghe alle disposizioni regionali e civilistiche possono essere operate solamente se preventivamente concordate con la Regione. In ogni caso nella Nota integrativa dovranno essere indicate le motivazioni alla deroga e gli effetti sul risultato economico e sul patrimonio aziendale conseguenti alla deroga stessa.

strumento utile alla valutazione dell'operato degli amministratori dell'Azienda (tipicamente la Direzione Generale) e non solo<sup>3</sup>. La redazione del bilancio, e i suoi contenuti, sono pertanto sotto la responsabilità della stessa Direzione.

Le finalità del bilancio d'esercizio nell'Azienda che espleta attività sanitarie possono allora così riassumersi:

- fornire una periodica e attendibile conoscenza, secondo i corretti principi contabili, del risultato economico conseguito nell'esercizio, in modo da esprimere l'unitaria e complessiva situazione patrimoniale e finanziaria dell'Azienda. A tal fine vanno compresi i relativi componenti positivi e negativi di reddito e della connessa valutazione e composizione del patrimonio aziendale;
- fornire elementi informativi essenziali affinché il bilancio d'esercizio possa assolvere la sua funzione di strumento d'informazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'Azienda in funzionamento in modo da renderlo intelligibile e corretto.

Tuttavia, il bilancio d'esercizio tende a soddisfare in particolare gli interessi dei soggetti esterni rispetto a quelli dei soggetti interni, in quanto i primi non hanno altro strumento di informazione disponibile relativo all'Azienda considerata, mentre i secondi dispongono di un ventaglio di informazioni, di tipo contabile e extracontabile, sugli accadimenti di gestione e il bilancio d'esercizio è una soltanto tra queste<sup>4</sup>.

Il patrimonio aziendale trova la sua rappresentazione nello Stato patrimoniale, corredato dalla Nota Integrativa per la parte di sua pertinenza. Lo Stato patrimoniale espone la situazione patrimoniale-finanziaria dell'Azienda, come precedentemente descritta, ad una data determinata individuata convenzionalmente al 31/12.

Il Conto economico rileva invece gli eventi della gestione ricompresa nell'esercizio e costituisce il raccordo tra il patrimonio aziendale alla data di inizio periodo e alla data di fine periodo.

In considerazione delle finalità informative del bilancio, la sua re-

---

<sup>3</sup> "L'efficace assolvimento della funzione informativa diviene lo scopo stesso del bilancio ed il suo contenuto tenderà a rappresentare quell'area conoscitiva che, in un certo contesto spazio-temporale, rappresenta un congruo compromesso tra i bisogni conoscitivi degli utenti e la tutela dei dati più sensibili delle aziende". F. DEZZANI, P. PISONI, L. PUDDU, *Il bilancio e la IV Direttiva CEE*, Giuffrè, Milano, 2001.

<sup>4</sup> M. CATTANEO, *Il bilancio d'esercizio nelle imprese*, Etas Libri, Milano, 1997, pagg. 10-11.

dazione non può prescindere dall'utilizzo di regole comuni e condivise, definibili come principi contabili. I principi contabili sono pertanto i criteri, le procedure e i metodi utilizzati per la predisposizione del bilancio. Essi definiscono le operazioni da registrare, le loro modalità di contabilizzazione, anche con riferimento al momento di rilevazione, i criteri di valutazione, di classificazione e di rappresentazione in bilancio<sup>5</sup>.

I principi contabili sono suddivisibili in due categorie:

- principi generali (postulati di bilancio);
- principi specifici (principi applicati).

I primi definiscono le regole generali del bilancio e costituiscono il quadro di riferimento per i principi applicati.

I postulati di bilancio previsti dal nostro Codice Civile sono:

- *chiarezza*;
- *veridicità e correttezza*.

Per ciò che concerne la *chiarezza* sarà necessario che gli amministratori, nel redigere i documenti che compongono il bilancio d'esercizio, si attingano agli schemi previsti dalla normativa, con particolare riguardo agli articoli 2424 e 2425 del C.C. In merito alla *correttezza e veridicità*, gli amministratori dovranno invece rispettare i criteri di valutazione previsti in particolare dall'articolo 2426 del C.C. I concetti di veridicità e correttezza si racchiudono in riferimento al *quadro fedele* del bilancio d'esercizio, il quale ha lo scopo di regolare i contenuti sostanziali, senza però trascurare gli aspetti formali, comportando l'obbligo di fornire, a tutti i soggetti che guardano a questo documento, informazioni attendibili sulle reali condizioni aziendali<sup>6</sup>.

I principali postulati di bilancio previsti dai Principi Contabili<sup>7</sup>, applicabili anche alle Aziende sanitarie, sono riportati nel box di pagina seguente:

---

<sup>5</sup> I successivi capitoli 6 e 7 contempleranno alcune indicazioni su quelli che potranno essere i principali effetti scaturenti dall'applicazione, anche al contesto sanitari, degli *International Accounting Standard* (IAS/IFRS).

<sup>6</sup> S. TERZANI, *Introduzione al bilancio d'esercizio*, Cedam, Padova, 1995, pag. 51 ss.

<sup>7</sup> Per ulteriori approfondimenti si rimanda al Principio Contabile n. 11 Bilancio d'esercizio: finalità e postulati.

<b>Postulati di bilancio previsti dai principi contabili</b>
--

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• utilità del bilancio d'esercizio per i destinatari e completezza dell'informazione;</li> <li>• prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali;</li> <li>• comprensibilità (chiarezza);</li> <li>• neutralità (imparzialità);</li> <li>• prudenza;</li> <li>• periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale;</li> <li>• comparabilità;</li> <li>• omogeneità;</li> <li>• continuità (costanza) di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione;</li> <li>• competenza;</li> <li>• significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio;</li> <li>• il costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'Azienda in funzionamento;</li> <li>• conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai corretti principi contabili;</li> <li>• funzione informativa e completezza della Nota Integrativa e delle altre informazioni necessarie;</li> <li>• verificabilità dell'informazione.</li> </ul> |
|--|

Oltre alle clausole generali il Codice Civile all'art. 2423-bis richiama esplicitamente i cosiddetti "principi di redazione del bilancio", ovvero la prudenza, la costanza di applicazione dei principi contabili, la competenza e la valutazione separata delle voci. Invero al primo comma del citato articolo è indicato che gli elementi dell'attivo e del passivo devono essere iscritti tenendo conto della funzione economica. Tale dicitura, seppur con qualche forzatura, potrebbe essere ricondotta al principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

La prudenza, come indicato precedentemente, rappresenta il principio dettato in modo esplicito dal Codice Civile<sup>8</sup>. Il rispetto di tale postulato implica che, mentre non si possa procedere alla contabilizzazione dei profitti non realizzati, debbano invece trovare allocazione le perdite, anche se non definitivamente realizzate. Pertanto le passività sono iscritte in bilancio se probabili, mentre le attività solamente se certe. Al riguardo il Codice Civile prevede espressamente che "gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente", questo per evitare che vi possa essere una compensazione tra perdite di un elemento e profitto di un altro.

Per ogni voce dello schema di bilancio deve essere indicato anche l'importo relativo all'anno precedente ai fini della comparabilità, necessaria per i seguenti tre aspetti:

---

<sup>8</sup> Il richiamo è all'art. 2423-bis.

- il mantenimento della forma di presentazione da un esercizio all'altro: nel caso di eventuali modifiche di schemi o di classificazione sarà necessario ripresentare nella nuova forma anche i valori dell'esercizio precedente;
- la costanza dei criteri di valutazione, postulato espressamente richiamato dal Codice Civile<sup>9</sup>;
- la spiegazione di eventi significativi o straordinari (come, ad esempio, lo scorporo o la costruzione di un nuovo presidio ospedaliero).

Il rispetto del postulato della competenza richiede che "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)"<sup>10</sup>. Gli acquisti di servizi devono essere pertanto rilevati nell'esercizio in cui si usufruisce del servizio stesso e non in quello in cui si riceve la fattura o si provvede al pagamento della stessa.

Sulla base del principio della competenza, il momento di riconoscimento dei ricavi si ha quando sono soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

- il completamento del "processo produttivo" del servizio (ad esempio, dimissione del paziente);
- il perfezionamento della transazione (ad esempio, effettuazione della visita ambulatoriale e non la sola prenotazione, anche se il corrispettivo è incassato alla prenotazione della stessa).

In definitiva si potrebbe affermare che i principi sopra analizzati debbano essere considerati nel loro complesso rivolti alla redazione di un "bilancio concreto", il quale non sarà vincolato ad un fine unico ben determinato, ma a una pluralità di obiettivi, anche se per conciliarli è via obbligatoria<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Il richiamo è all'art. 2423-bis.

<sup>10</sup> Per una completa disamina delle esigenze che inducono a determinare il reddito d'esercizio si veda E. CAVALIERI, R. FERRARIS FRANCESCHI, *Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino, 2000.

<sup>11</sup> G. FERRERO, *I complementari principi della "chiarezza", della "verità" e della "correttezza" nella redazione del bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano, 1991, pag. 33.

## 5.2 GLI SCHEMI DI BILANCIO DAL DECRETO N. 502 AI DETTAMI DELLO SCHEMA MINISTERIALE: PRASSI IN CORSO

I documenti che compongono il bilancio d'esercizio sono definiti dall'art. 2423 del Codice Civile risultato dell'adeguamento alla IV Direttiva CEE. Esso è costituito dai seguenti documenti::

- Stato patrimoniale;
- Conto economico;
- Nota integrativa.

Sulla base di quanto richiesto dai principi contabili italiani ed internazionali è inoltre richiesta la predisposizione del rendiconto finanziario. Conformemente alle disposizioni dell'art. 2428 del Codice Civile deve essere allegata al bilancio anche la relazione sulla gestione.

Nel seguito sono indicate le caratteristiche principali dei singoli componenti di bilancio che, partendo dalle citate fonti normative, lasceranno immaginare auspiccate modifiche allo schema attualmente sancito come punto di riferimento per l'elaborazione dei bilanci delle Aziende sanitarie e Ospedaliere. Nella fattispecie il nostro pensiero va alle linee guida fornite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con D.M. dell'11/02/2002 che, pur norma cogente a livello nazionale, vedono in questo momento storico sostanziali disallineamenti rispetto a quanto sancito in materia dai rispettivi manuali contabili regionali. In tale scenario il nostro contributo, nel peggiore dei casi, potrà rappresentare una interessante proposta da avanzare agli organi cui spetta il precipuo compito di rendicontare gli effetti della complessa macchina sanitaria. La struttura dello Stato patrimoniale e del Conto economico non può essere modificata dalla singola Azienda e per ogni valore deve essere indicato comparativamente quello dell'esercizio precedente. Lo schema dello Stato patrimoniale previsto per le Aziende sanitarie ricalca quello previsto dall'art. 2424 del Codice Civile, con alcuni adattamenti ritenuti necessari in funzione della tipicità delle attività svolte. Si tratta di uno schema a sezioni contrapposte che riporta a sinistra le attività e a destra le passività e il patrimonio netto. Lo schema è articolato in *macroclassi*, contraddistinte da lettere maiuscole, *classi*, contrassegnate da numeri romani, e *voci*, contrassegnate da numeri arabi. In alcuni casi sono state inserite lettere minuscole per avere un maggiore grado di dettaglio.

**Stato patrimoniale**

<b>Attività</b>	<b>Passività</b>
A) Immobilizzazioni B) Attivo Circolante C) Ratei e Risconti	A) Patrimonio Netto B) Fondi per rischi ed oneri C) Trattamento di Fine Rapporto D) Debiti E) Ratei e Risconti

Le voci dell'attivo sono suddivise per destinazione all'interno dell'attività aziendale, distinguendo tra quelle destinate a permanere a lungo termine nel complesso dei beni aziendali (immobilizzazioni) e quelle destinate ad un investimento di carattere più temporaneo (attivo circolante e ratei e risconti).

Ad esempio, un fabbricato acquisito per lo svolgimento dell'attività istituzionale costituisce un'immobilizzazione, mentre un fabbricato pervenuto a seguito di una donazione, senza vincoli di destinazione, e che l'Azienda intende immediatamente destinare alla vendita, dovrebbe far parte dell'attivo circolante.

Un criterio di classificazione di tipo finanziario interviene per i crediti, per i quali, sia che siano iscritti nell'attivo immobilizzato o nell'attivo circolante, occorre separatamente indicare la quota esigibile entro e/o oltre l'esercizio successivo.

Le voci del passivo sono invece individuate secondo la natura e la loro fonte di provenienza, separando mezzi propri (patrimonio netto) da mezzi di terzi. I mezzi di terzi sono poi classificati sulla base della loro natura (fondi rischi e/o debiti). Anche in questo caso andranno indicate separatamente le quote scadenti entro e/o oltre i dodici mesi.

Le voci rettificative dell'attivo sono portate a diretta deduzione della voce cui si riferiscono. L'evidenza del valore lordo e della relativa voce rettificata è fornita in Nota integrativa (ad esempio, i fondi ammortamento sono portati a diretta diminuzione del valore delle immobilizzazioni, e quindi all'attivo è evidenziato il valore residuo da ammortizzare). Il patrimonio netto, inteso in tutte le sue componenti, è iscritto separatamente dalle altre passività.

Rimangono invece esclusi da attività e passività i conti d'ordine che rappresentano unicamente delle annotazioni di memoria e che devono trovare adeguato commento in Nota integrativa. Per questi motivi devono essere esclusi dal totale attività e passività ed essere rilevati in una sola sezione dello Stato patrimoniale, senza iscrizione della relativa contropartita. La scelta di seguire la scia del prospetto dello Stato patri-

moniale previsto per le società di capitali ha suscitato non poche critiche da parte della comunità scientifica<sup>12</sup>.

Per ciò che riguarda il prospetto del Conto economico, in conformità alle attuali disposizioni civilistiche e ministeriali, esso prevede l'esposizione in forma scalare (non quella a sezioni contrapposte) ed una presentazione secondo la natura dei componenti reddituali (non secondo destinazione). La prima parte contrappone ricavi e costi dell'attività operativa giungendo alla determinazione del risultato operativo. Seguono poi la parte finanziaria, le rettifiche di valore di attività finanziarie, le componenti straordinarie e le imposte sul reddito per arrivare così al risultato di esercizio.

In sintesi, il Conto economico viene ad assumere la seguente struttura:

#### **Conto economico**

A) Valore della produzione  
 B) Costi della produzione  
 A)-B) = Differenza tra valore e costi della produzione  
 C) Proventi e oneri finanziari  
 D) Rettifiche di valore di attività finanziarie  
 E) Proventi e oneri straordinari  
 (A-B+/-C+/-D+/-E)= Risultato prima delle imposte  
 IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO  
 UTILE (PERDITA) DELL'ESERCIZIO

Gli aggregati A) e B) conducono al risultato della *Gestione ordinaria* dell'attività della Azienda sanitaria.

L'aggregato C) individua il risultato della *Gestione finanziaria* della Azienda sanitaria.

L'aggregato D) individua le rettifiche di valore di attività finanziarie, in particolare le rivalutazioni e le svalutazioni finanziarie.

L'aggregato E) individua il risultato della *Gestione straordinaria*, in particolare proventi ed oneri straordinari.

Questi concetti e distinzioni sono di fondamentale importanza per identificare esattamente dove determinate poste contabili devono essere allocate nello schema di bilancio.

<sup>12</sup> M. TIEGHI, in *"Bilancio d'esercizio delle aziende sanitarie pubbliche: uno schema di analisi"*, Clueb, Bologna, 2000, a pag. 99 osserva: "...non può sottacersi l'apparente acriticità della scelta di assumere i documenti contabili di sintesi previsti per le società di capitali – dunque, in sostanza, per aziende private for profit – quale matrice di riferimento da cui estrapolare lo Stato patrimoniale ed il Conto economico di aziende sanitarie pubbliche: di aziende cioè, volte al perseguimento di finalità meta-economiche. Con ciò si è infatti ignorato il rapporto che deve legare gli strumenti conoscitivi/informativi alle finalità ultime dell'azienda".

Il raggruppamento con il sistema scalare permette, inoltre, di calcolare tre risultati differenziali, molto utili ai fini dell'analisi dell'andamento economico aziendale, ovvero:

- 1) Risultato della gestione ordinaria =  
Valore della produzione (A) – Costi della produzione (B)
- 2) Risultato di esercizio al lordo delle imposte =  
Risultato della produzione (A – B)  
+/- proventi ed oneri finanziari (C)  
+/- rettifiche di valore di attività finanziarie (D)  
+/- proventi ed oneri straordinari (E)
- 3) Utile (perdita) dell'esercizio =  
Risultato prima delle imposte – Imposte sul reddito dell'esercizio

Sia pur con una diversa classificazione, supportata da un'apposita delibera regionale, riteniamo che lo schema del Conto economico debba annoverare i seguenti contenuti minimali.

La voce A) Valore della produzione<sup>13</sup> individua nel suo complesso *il valore della produzione ordinaria* realizzato dalle ASL e dalle Aziende Ospedaliere ed è articolato nel modo seguente:

1. contributi in c/esercizio;
2. proventi per prestazioni sanitarie;
3. compartecipazioni alla spesa per prestazioni sanitarie;
4. altri ricavi e proventi della gestione ordinaria;
5. incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
6. utilizzo di fondi accantonati.

La voce B) Costi della produzione rappresenta, nel suo complesso, i costi della gestione ordinaria aziendale. I costi vengono distinti nelle seguenti voci:

---

<sup>13</sup> "...Emerge in tutta evidenza come la "contestualizzazione" del Conto economico civilistico alle specificità proprie delle Aziende sanitarie pubbliche abbia comportato una radicale riformulazione del contenuto della macroclasse stessa, con scelte opinabili, soprattutto laddove si consideri la decisione di predisporre un unico schema di riferimento sia per le Aziende sanitarie sia per le Aziende Ospedaliere..., inoltre non sembra essere stata recepita la logica del modello teorico di Conto economico adottato. Se la macroclasse in oggetto deve esprimere il valore economico di ciò che l'azienda ha prodotto nel periodo, dovrebbero essere qui ricompresi solo quei componenti economici dalla cui sommatoria algebrica tale grandezza scaturisce e nel Conto economico civilistico come sappiamo ciò è ottenuto rettificando i ricavi di vendita attraverso la variazione delle rimanenze dei prodotti finiti semilavorati....", M. TIEGHI, *Il bilancio d'esercizio delle aziende sanitarie pubbliche*: uno schema di analisi, Clueb, Bologna, 2000, pag. 131.

7. acquisti di beni di consumo;
8. manutenzioni e riparazioni;
9. costi per prestazioni di servizi;
10. iniziative programmatiche;
11. godimento di beni di terzi;
11. costo del personale;
12. spese amministrative generali;
14. servizi appaltati;
15. ammortamenti e svalutazioni;
16. accantonamenti;
17. oneri diversi di gestione;
18. variazione delle rimanenze.

La voce C) individua il risultato della Gestione finanziaria dell'azienda sanitaria:

19. Proventi finanziari:

- a) Interessi attivi su c/c ordinari
  - a. Interessi attivi su c/c di tesoreria
  - b. Interessi attivi bancari
  - c. Altri interessi attivi
- b) Cedole su titoli di stato ed obbligazioni
- c) Proventi da partecipazione
- d) Altri proventi finanziari

20. Oneri finanziari:

- a) Interessi passivi per anticipazioni di tesoreria
- b) Interessi passivi per anticipazioni straordinarie di tesoreria
- c) Interessi passivi su mutui
- d) Interessi passivi su altre forme di credito di cui art. 3 c. 2/f D.Lgs. 502 del 30.12.92
- e) Altri oneri finanziari

La voce D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:

21. Rivalutazioni finanziarie;
22. Svalutazioni finanziarie.

L'esigenza del raggruppamento è legata all'esistenza nello Stato patrimoniale di attività finanziarie di cui alle voci B III e C III del medesimo. In ogni caso l'aggregato pone in evidenza le rettifiche di valore di attività finanziarie, in particolare le rivalutazioni e svalutazioni finanziarie da operarsi sulla base delle disposizioni vigenti.

Per quanto riguarda la voce E) Proventi e oneri straordinari, l'aggregato individua il risultato della Gestione straordinaria, consentendo di capire immediatamente l'incidenza, sul risultato economico, di eventi del tutto eccezionali non preordinati, quali proventi ed oneri straordinari<sup>14</sup>.

In tale comparto si distinguono le seguenti voci:

23. Proventi straordinari:

- a) Lasciti e donazioni<sup>15</sup>;
- b) Sopravvenienze attive;
- c) Plusvalenze patrimoniali;
- d) Proventi straordinari diversi.

24. Oneri straordinari:

- a) Lasciti e donazioni;
- b) Sopravvenienze passive;
- c) Minusvalenze patrimoniali;
- d) Oneri straordinari diversi.

Il punto 25) individuando le Imposte sul reddito<sup>16</sup> accoglie le imposte

---

<sup>14</sup> Il Principio Contabile n. 12 definisce come straordinari i componenti di reddito estranei alla Gestione ordinaria, non riferendosi così all'eccezionalità o all'anormalità dell'evento. Pertanto nei componenti straordinari confluiscono, indipendentemente dall'ammontare, i seguenti elementi:

- minusvalenze e plusvalenze derivanti dalla cessione di immobilizzi non strumentali o comunque non rilevanti per l'attività aziendale;
- sopravvenienze ed insussistenze derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione (furti ed ammanchi, perdite derivanti da eventi naturali straordinari);
- donazioni e liberalità diverse;
- componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti. Si tratta di rettifiche di costo o di ricavo derivanti da errori di rilevazione o per sconti, resi, abbuoni;
- imposte e tasse degli esercizi precedenti, derivanti ad esempio da adesione al condono.

<sup>15</sup> Si rammenta che in questa voce non vengono inseriti i lasciti di beni strumentali ammortizzabili, i quali vengono contabilizzati, oltre che nell'attivo fra le immobilizzazioni, nel netto patrimoniale fra i "contributi in c/capitale di terzi", al fine di rendere possibile la sterilizzazione delle quote di ammortamento del cespite.

<sup>16</sup> Secondo il Documento Interpretativo n. 11 della serie "Interpretazioni del Principio contabile n. 12 del CNDC-CNR, l'importo da iscrivere in questa voce comprende l'intero ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio.

La voce va suddivisa in due sottovoci:

- imposte correnti, che rileva le imposte dirette correnti ed hanno come contropartita la voce debiti tributari nello stato patrimoniale;
- imposte differite attive e passive che scaturiscono da differenze temporanee tra il reddito civilistico ed il reddito fiscale.

sul reddito di esercizio e l'IRAP di competenza dell'esercizio per l'Azienda, siano esse riferite all'attività istituzionale che all'attività commerciale. Parimenti non deve contemplare gli eventuali accantonamenti effettuati per le imposte.

Ogni Azienda sanitaria od Ospedaliera dovrà poi presentare, per ogni presidio ospedaliero, almeno il Conto economico, che evidenzi tutti i costi e i ricavi di competenza del presidio stesso unitamente ad un prospetto che evidenzi le seguenti poste patrimoniali:

- valore delle immobilizzazioni riferite al presidio ospedaliero;
- fondi di ammortamento riferiti alle immobilizzazioni del presidio.

La Nota integrativa dovrà inoltre contenere una specifica parte dedicata al commento dei Conti economici dei presidi ospedalieri.

### 5.3 INTRODUZIONE AI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI NELLA REDAZIONE DEI BILANCI DELLE AZIENDE SANITARIE<sup>17</sup>

Il settore pubblico, in particolare quello sanitario, come già ampiamente trattato nei capitoli precedenti, ha subito e vive un'imponente rivoluzione culturale in tema di approcci gestionali. Su tale linea la maggior trasparenza della comunicazione economico-finanziaria<sup>18</sup> è ormai riconosciuta come fattore determinante per la generazione di un più elevato consenso nell'ambiente in cui le organizzazioni aziendali operano.

In questo nuovo scenario forte è ancora la consapevolezza che il bilancio ordinario d'esercizio rappresenti lo strumento per eccellenza di comunicazione di qualsiasi azienda, pubblica o privata, che sia. L'avvento della contabilità economico-patrimoniale nelle Aziende sanitarie, già a partire dagli anni '90, non sembra essere stato fenomeno sufficiente ad indirizzare la gestione verso una "cultura del risultato"<sup>19</sup>

<sup>17</sup> Paragrafo a cura di V. PISCITELLI, dottorando presso la Facoltà di Economia dell'Università degli Studi di Pisa.

<sup>18</sup> La comunicazione economico-finanziaria si delinea attraverso l'individuazione di tre bisogni informativi:

- a) bisogni legislativi;
- b) bisogni di mercato;
- c) bisogni di carattere aziendale;

in E. CORVI, *Economia e gestione della comunicazione economico-finanziaria*, Egea, Milano, 1997, pag. 30.

<sup>19</sup> S. ZAMBON, *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni*, Franco Angeli, Milano, pag. 20.

ovverosia orientata al controllo dei costi tramite processi innovativi che spaziano dal sistema budgetario alla valutazione dei rendimenti, ovvero verso un approccio di accountability nei confronti dei cittadini e degli *stackholder* in genere dell'Azienda.

In ultimo la previsione nella normativa nazionale circa il riferimento ai principi contabili internazionali induce ad una rivisitazione delle finalità del bilancio d'esercizio non solo a livello nazionale, ma anche in seno alle diverse legislazioni regionali. Le finalità del bilancio proposte dai principi contabili internazionali sono illustrate nel documento *Framework*<sup>20</sup> al paragrafo 10 allorché si sancisce che "Poiché gli investitori sono i fornitori di capitale di rischio all'impresa, un bilancio che soddisfi le loro esigenze informative soddisferà anche la maggior parte delle esigenze degli altri utilizzatori del bilancio". Di conseguenza il bilancio diventa il principale strumento attraverso il quale si forniscono informazioni in merito alla situazione patrimoniale, finanziaria e all'andamento economico di un'azienda utili ad un'ampia serie di utilizzatori, i quali confidano in tale documento per supportare il processo di decisione economica.

La legislazione sanitaria nazionale, per il momento, non enuncia finalità particolari del bilancio ordinario dell'esercizio rimandando alle Regioni la potestà legislativa in materia di gestione economica, finanziaria e patrimoniale delle Aziende Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere, con l'obbligo di uniformarsi ai principi del Codice Civile<sup>21</sup> e quindi di conseguenza ai principi contabili internazionali.

I principi comunitari, inizialmente denominati IAS (*International Accounting Standard*) ed oggi trasformati in IFRS (*International Finan-*

---

<sup>20</sup> Il quadro sistematico (*Framework*) rappresenta uno strumento per interpretare e applicare i principi esistenti; caratteristiche qualitative e informativa di bilancio.

<sup>21</sup> Art. 5.5, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502.

<sup>22</sup> Gli organi rilevanti per la statuizione dei principi contabili internazionali sono:

1. International Accounting Standard Commiter (IASC); è gestito da 19 Trustees nominati tra gli stati membri; i compiti fondamentali sono essenzialmente di nomina dei componenti del SAC, IFRIC ed IASB e di controllo della strategia e del bilancio dello IASC.

International Accounting Standard Board (IASB); è costituito da 14 componenti selezionati in base alle competenze tecniche. Il suo ruolo principale è quello di elaborare i Principi Contabili Internazionali (IAS divenuti ora IFRS) redige inoltre gli Exposure Draft e approva le Interpretations preparate dall'IFRIC.

International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC); si propone di risolvere i problemi operativi inerenti all'applicazione dei Principi Contabili Internazionali (IAS) con la pubblicazione di Interpretations da sottoporre all'interpretazione dello IASB. È composta da 12 membri in carica per 3 anni.

Standard Advisory Concil (SAC); rappresenta un organo consuntivo che interagisce con lo IASB e con lo IASC per un efficace perseguimento degli obiettivi di

*cial Reporting Standard*), dallo IASB<sup>22</sup> (organo deputato all'emanazione di tali principi) non disciplinano soltanto aspetti di natura strettamente contabile, ma anche problematiche relative alla valutazione, ai modelli di misurazione e quantificazione delle poste, nonché quelle riferite alle metodologie contabili per rappresentare in un quadro fedele le operazioni di bilancio. La prima conseguenza pare quindi essere una maggiore apertura verso un'informazione qualitativa ad alto contenuto positivo.

Fatta questa breve premessa terminologica, passiamo ad illustrare le principali differenze di carattere generale tra la normativa italiana e i principi IAS/IFRS.

Per comprendere le differenze in merito alla concezione del reddito, al principi della prudenza e alla valutazione del capitale, risulta prioritario enfatizzare il significato di azienda nella cultura anglosassone.

Mentre nella concezione europea l'azienda risulta essere un'entità che esiste in sé e trova la ragione di essere autonomamente, quindi la sua capacità di raggiungere l'equilibrio economico è condizione necessaria per la sua stessa sopravvivenza, nell'ottica anglosassone l'azienda diventa un investimento dei titolari di capitale di rischio, attraverso il quale questi ultimi si aspettano un ritorno monetario temporaneo congruo, ritrovando alla fine della durata dell'investimento il valore iniziale integro<sup>23</sup>. La diversa concezione di azienda, così come dimostrata, ci fa comprendere come nell'impostazione nazionale esista un orientamento generale volto a fornire informazioni attendibili sul risultato economico dell'esercizio e a determinare il patrimonio realizzabile mediante la valutazione prudenziale della gestione dell'esercizio concluso, mentre a livello internazionale si sia orientati a stimare la capacità dell'azienda di generare disponibilità liquide nel futuro. È in base a questa stima che si determina la possibilità dell'impresa di fronteggiare gli impegni assunti e consentire agli utenti del bilancio di assumere decisioni economiche consapevoli.

Tra le innovazioni previste dai principi IAS/IFRS senz'altro da citare risulta l'abbandono, in alcuni casi, della valutazione al costo storico a vantaggio del cosiddetto *fair value*, inteso, quest'ultimo, come "il corrispettivo al quale le attività possono essere scambiate (acquistate o ven-

---

quest'ultimo. È composto da circa 30 membri nominati dai Trustees; tali membri restano in carica 3 anni e la carica è rinnovabile.

<sup>23</sup> E. VIGANÒ, *L'economia aziendale e la ragioneria*, Cedam, Padova, 1996, pag. 114.

<sup>24</sup> P. MORETTI, *Rilevazione iniziale e rideterminazione dei cespiti secondo il principio IAS 16*, in "Corriere Tributario", n. 31/2005, pag. 2433.

dute) in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili”<sup>24</sup>. Il *fair value* è quindi un valore di mercato senza distorsioni a cui tendere nei processi di valutazione delle poste di bilancio funzionale ad attenuare il potere discrezionale degli amministratori nella rappresentazione del quadro fedele dell’azienda.

Nella redazione dei bilanci, gli amministratori sono chiamati a rispettare un serie di postulati definiti nel quadro di riferimento che, anche se non considerato sovraordinato rispetto ai principi IAS/IFRS, assolve la funzione di fornire strumenti utili per interpretare e applicare i principi esistenti. Tra gli obiettivi del *Framework* vi è certamente quello di assistere lo IASB e gli organi nazionali che statuiscono i principi contabili nello sviluppo di nuovi principi e nell’attuazione dei progetti di convergenza dei principi nazionali e internazionali.

Il quadro sistematico (*Framework*) suddivide i postulati di bilancio in due classi:

- Assunti di base;
- Caratteristiche qualitative.

Gli *Assunti di base* previsti da *Framework* sono:

- il principio dell’impresa in funzionamento (*Going Concern*);
- il principio di competenza economica.

L’assunto dell’azienda in funzionamento stabilisce che il reddito d’esercizio e il capitale di funzionamento debbano essere determinati nella prospettiva di un normale svolgimento dell’attività. Il bilancio, quindi, è riferito ad aziende che non si trovano in situazioni particolari della loro vita quali, ad esempio, liquidazione, ristrutturazioni ecc.

L’assunto della competenza economica, volto a determinare i componenti positivi e negativi di reddito, segue un approccio induttivo fondando il presupposto per la sua individuazione nel rispetto delle regole comprese nel *Framework*, utili a definire e rilevare in bilancio le attività, passività, il patrimonio netto, i costi e ricavi<sup>25</sup>.

Le *Caratteristiche qualitative* sancite dal *Framework* sono:

*Comprensibilità*, richiedente oltre al rispetto del principio della chiarezza anche una maggior capacità del bilancio di comunicare ai terzi utilizzatori la dinamica economica che ha caratterizzato l’esercizio.

*Significatività*, ovvero sia la capacità delle informazioni, trasmesse at-

---

<sup>25</sup> S. AZZALI, M. ALLEGRINI, A. GAETANO, M. PIZZO, A. QUAGLI, *Principi contabili internazionali*, Giappichelli, Torino, 2005, pag. 4.

traverso il bilancio d'esercizio, di fare la differenza in un processo decisionale incidendo direttamente nella specie e sulle caratteristiche della decisione economica. Il processo decisionale può essere sia a livello di previsione sia a livello di controllo.

Il principio della significatività si perfeziona con il principio della rilevanza e aggregazione, secondo il quale un'informazione è rilevante se la sua omissione o la sua scorretta rappresentazione è tale da influenzare negativamente le decisioni economiche degli utilizzatori. I valori irrilevanti invece devono essere aggregati. Tuttavia, se i valori hanno la stessa natura e funzione, possono essere aggregati anche se i loro ammontari sono consistenti. Al contrario, i valori di importo elevato ma differenti tra loro per natura e funzione devono essere presentati separatamente<sup>26</sup>.

*Attendibilità*, principio secondo il quale un'informazione possiede tale qualità se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e quando gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa<sup>27</sup>. Di conseguenza una informazione può essere significativa ma non attendibile quando la sua rilevazione può essere potenzialmente ingannevole<sup>28</sup>.

La caratteristica dell'attendibilità a sua volta si qualifica attraverso il rispetto dei seguenti principi:

- principio della prevalenza della sostanza sulla forma: ogni fatto di gestione, analizzabile da un punto di vista giuridico e da un punto di vista economico, deve sempre vedere prevalere la sostanza sulla forma, contabilizzandosi il fatto di gestione secondo l'aspetto economico e non secondo quello giuridico;
- principio della neutralità: condizione essenziale per l'attendibilità dell'informazione contenuta nel bilancio è che sia limitato al massimo il potere discrezionale dei redattori nell'utilizzo dei criteri di valutazione;
- principio della prudenza: principio che non viene inteso come tradizionalmente abituati, ovvero il divieto di contabilizzare utili sperati e obbligo di iscrivere in bilancio perdite presunte, piuttosto come il divieto di creare in bilancio fenomeni di riserve occulte o annacquamento di capitale;
- principio della completezza: principio in forza del quale un'omissione di una voce di costo o di ricavo può rendere l'informazione falsa o fuor-

---

<sup>26</sup> In Italia il Principio Contabile n. 11 unisce il concetto di Significatività e di Rilevanza.

<sup>27</sup> IASB, Framework, paragrafo 31.

<sup>28</sup> IASB, Framework, paragrafo 32.

<sup>29</sup> IASB, Framework, paragrafo 38.

- vante e perciò non attendibile nonché deficitaria di significatività<sup>29</sup>;
- principio della presentazione fedele: principio che sancisce quale informazione attendibile quella che rappresenti fedelmente le operazioni e gli altri eventi che intende rappresentare<sup>30</sup>;
  - comparabilità, ovvero la riproposizione dell'utilizzo costante degli stessi criteri di valutazione in anni successivi.

Nella tabella seguente si riporta l'elenco dei principi contabili internazionali attualmente esistenti, a cui si farà spesso riferimento al termine di

<b>Elenco dei principi contabili internazionali</b>	
IFRS 1	Prima adozione degli International Financial Reporting Standard
IFRS 2	Pagamenti basati su azioni
IFRS 3	Aggregazioni aziendali
IFRS 4	Contratti assicurativi
IFRS 5	Attività non correnti possedute per la vendita
IFRS 6	Esplorazione e valutazione delle risorse minerarie
IFRS 7	Strumenti finanziari: informazioni integrative
IAS 1	Presentazione del bilancio
IAS 2	Rimanenze
IAS 7	Rendiconto finanziario
IAS 8	Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori
IAS 10	Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio
IAS 11	Commesse a lungo termine
IAS 12	Imposte sul reddito
IAS 14	Informativa di settore
IAS 16	Immobili, impianti e macchinari
IAS 17	Leasing
IAS 18	Ricavi
IAS 19	Benefici per i dipendenti
IAS 20	Contabilizzazione dei contributi e informativa sull'assistenza pubblica
IAS 21	Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere
IAS 23	Oneri finanziari
IAS 24	Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate
IAS 26	Fondi di previdenza
IAS 27	Bilancio consolidato e separato
IAS 28	Partecipazione in società collegate
IAS 29	Informazioni contabili in economie iperinflazionate
IAS 30	Informazioni richieste nel bilancio delle banche e degli istituti finanziari
IAS 31	Partecipazioni in joint venture
IAS 32	Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio e informazioni integrative
IAS 33	Utile per azione
IAS 34	Bilancio intermedi
IAS 36	Riduzione durevole di valore delle attività
IAS 37	Accantonamenti, passività e attività potenziali
IAS 38	Attività immateriali
IAS 39	Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione
IAS 40	Investimenti immobiliari
IAS 41	Agricoltura

<sup>30</sup> IASB, Framework, paragrafo 33.

ogni paragrafo nel proseguo della trattazione

#### 5.4 LA FUNZIONE DI CONTROLLO DEL COLLEGIO SINDACALE<sup>31</sup>

Il presente paragrafo fornirà una panoramica sulle funzioni di controllo nelle Aziende sanitarie ed Ospedaliere individuando le aree critiche di intervento dei diversi soggetti chiamati a verificare l'operato di altri organi o soggetti.

In particolare l'attività di controllo si suddivide, effettuando un primo distinguo in base all'oggetto della verifica e del soggetto verificatore<sup>32</sup>.

Passando alla trattazione della prima tipologia di verifica si può osservare che *oggetto di controllo* possono essere gli atti e le disposizioni emanate dall'azienda (ente), come pure gli organi di quest'ultima; facendo un *excursus* storico è interessante osservare come, con il passare del tempo, il legislatore abbia emanato una serie di disposizioni normative atte a monitorare l'attività dei singoli organi componenti l'azienda (o l'ente) pubblica, al fine di verificare che gli stessi siano orientati al raggiungimento degli obiettivi di economicità, efficienza ed efficacia e, contemporaneamente, in antitesi, snellire la macchina burocratica focalizzata sui controlli amministrativi volti a vagliare preventivamente, o a consuntivo, la legittimità degli atti da parte della Corte dei Conti.

Quanto in precedenza esposto fornirà la *ratio* per successive riflessioni sulle attività di vigilanza che si andranno ad esaminare e, più specificatamente, per individuare i limiti dei diversificati processi di verifica che dovranno essere incentrati non solo sulla legalità nell'operare da parte dell'azienda ma, in particolar modo, sul rispetto delle scelte volte al raggiungimento degli obiettivi di economicità preposti<sup>33</sup>.

Proseguendo con l'individuazione dei soggetti preposti alle attività di cui sopra è possibile suddividere i controlli in *interni* ed *esterni*, ricomprendendo nei primi l'attività di controllo di gestione, come quelli

<sup>31</sup> Paragrafo a cura di V. GAMBA, ricercatore presso l'Università degli Studi di Torino.

<sup>32</sup> Tale suddivisione è quella che più si presta a descrivere l'attività di *auditing*, sebbene è indubbio che vi possano essere diverse tipologie di controlli: in base alla frequenza, all'esito, alla natura e così via.

<sup>33</sup> È interessante osservare come l'aziendalizzazione delle strutture sanitarie sia stata accompagnata, gioco forza, dalla normazione di regole proprie dell'economia aziendale. Si pensi a tale proposito agli scritti di G. FERRERO (in particolare *Istituzioni di Economia d'Azienda*, Giuffrè, Milano, 1968) nei quali si evidenzia la necessità di rispettare dei principi di operatività economica poiché "L'azienda ... per essere strumento duraturo di 'attività amministrativa' deve pure essere economica nell'operare in aderenza all'oggetto medesimo." Esplicando il rispetto di tale principio, tra l'altro, con un raggiungimento di un equilibrio tra il fabbisogno dei fattori produttivi e la capacità di copertura degli stessi, utilizzando i primi efficientemente.

dirigenziali ed i nuclei di valutazione e nei secondi le verifiche effettuate dalla Corte dei Conti, dai Ministeri, dalla Regione e così via.

Oggetto della disamina che segue è quindi la trattazione dei compiti affidati al Collegio Sindacale, da intendersi, in prima battuta, nello svolgimento di un'attività ispettiva che, come si dirà in seguito, per anni è stata incentrata sugli aspetti meramente contabili e di regolarità amministrativa, ma che successivamente è stata affiancata dalla verifica del rispetto di quei parametri di economicità e di quelle scelte gestionali atte al raggiungimento degli obiettivi di efficacia ed efficienza che ogni azienda si prefigge, così di fatto rafforzando con un profilo legale il controllo della gestione, in altro modo, sarebbe rimasto con la sola natura aziendale<sup>34</sup>.

Esaminando le disposizioni legislative recanti i principi generali aventi ad oggetto il Collegio Sindacale si evidenzia che, di fatto, tale organo di controllo è stato istituito con la legge 47 del 1982 ed era, al tempo, denominato Collegio dei Revisori.

Importanti modifiche sono intervenute con il D.Lgs. n. 502 del 1992 – variato ed integrato più volte – che ha individuato (art. 3, comma 4) il Collegio dei Revisori tra gli organi interni dell'Unità Sanitaria Locale. Si rileva infine il disposto del D.Lgs. n. 229 del 1999, il quale ha apportato, tra le altre, la modifica della denominazione del Collegio dei Revisori in Collegio Sindacale, nonché l'individuazione della composizione dello stesso.

Il Collegio Sindacale, che dura in carica tre anni, è composto da cinque membri, di cui due designati dalla Regione, uno designato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, uno dal Ministro della Sanità e uno dalla Conferenza dei Sindaci.

I componenti del Collegio Sindacale sono scelti tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero di Grazia e Giustizia, o tra i funzionari del Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica (Ministero dell'Economia e delle Finanze) che abbiano esercitato per almeno tre anni le funzioni di revisori dei conti o di componenti dei Collegi Sindacali.

Entrando nel merito dell'operare del Collegio si rinvia nuovamente

---

<sup>34</sup> In concreto l'attività di controllo si è obbligatoriamente adattata alla consapevolezza che l'oggetto di verifica è un'azienda che deve operare con regole proprie e tratte, in buona parte, dell'economia aziendale, ma che, in ogni caso, risentono di un passato eccessivamente incentrato su aspetti amministrativi. A tale proposito si rinvia agli scritti di A. GARLATTI e F. PEZZANI, in *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali*, Etas, Milano, 2000, per le differenze formali (di significato) e sostanziali tra le definizioni di controllo di gestione proprie dell'economia aziendale e quelle normative prospettate dal legislatore per gli enti locali.

all'art. 3-ter del citato decreto, il quale elenca i compiti ad esso spettanti e in particolare:

- *verifica l'amministrazione dell'Azienda sotto il profilo economico;*
- *vigila sull'osservanza delle leggi;*
- *accerta la regolare tenuta della contabilità e la conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili ed effettua periodicamente verifiche di cassa;*
- *riferisce almeno trimestralmente alla Regione, anche su richiesta di quest'ultima, sui risultati del riscontro eseguito, denunciando immediatamente i fatti se vi è fondato sospetto di gravi irregolarità;*
- *trasmette periodicamente, e comunque con cadenza almeno semestrale, una propria relazione sull'andamento dell'attività dell'Unità Sanitaria Locale o della Azienda Ospedaliera rispettivamente alla Conferenza dei sindaci o al Sindaco del Comune capoluogo della Provincia dove è situata l'Azienda stessa.*

Queste mansioni, al di là di una immediata apparenza di natura legale, rilevano un necessario dinamismo di attività di controllo dei processi aziendali: questo in fondo significa la verifica sotto il profilo economico come l'esame della complessa attività sanitaria svolta, ovvero il *business*. Ognuno di questi compiti dettagliati è quindi singolarmente esaminato.

#### 5.4.1 L'ATTIVITÀ DI RELAZIONE SUI RISULTATI AZIENDALI E SULLE REGOLARITÀ RICONTRATE

Esaminando secondo una scelta di valenza giuridica i compiti affidati al Collegio si evidenzia, a ritroso, come una delle sue funzioni sia quella di relazionare a soggetti esterni sull'andamento dell'Azienda Sanitaria Locale, facendo da tramite tra coloro che dovranno individuare sia le linee guida dell'Azienda, sia i soggetti preposti a renderle effettive ed il corretto operare di questi ultimi all'interno dell'Azienda nel raggiungimento degli obiettivi redigendo una relazione (almeno) ogni sei mesi. Gli obblighi di informativa sono ulteriormente amplificati nel momento in cui si verificano dei fatti che possano dare adito a sospetti di irregolarità, ed esattamente nel momento in cui tale irregolarità si reputi grave; la portata della disposizione in oggetto è quindi quella che storicamente ha caratterizzato l'attività di controllo, ovvero comunicare il sospetto di fatti censurabili compiuti da un sistema – o un organo di tale sistema, individuabile nella Direzione Generale – che risulta sottopo-

sto ad un "livello gerarchicamente superiore"<sup>35</sup> per dare il via all'*iter* procedurale atto a vagliare il corretto operare nell'Azienda e dell'Azienda pubblica.

#### 5.4.2 LA CORRETTA TENUTA DELLA CONTABILITÀ E LA CONFORMITÀ DEL BILANCIO

Il compito ora esaminato è legato alla verifica della corretta tenuta della contabilità e la bontà del bilancio rispetto a quanto risulti dai libri e dalle scritture contabili, oltre che all'accertamento della consistenza di cassa.

L'attività in oggetto, ritenuta storicamente uno dei compiti primari del Collegio Sindacale, richiede un comportamento attivo e sistematico nell'effettuare verifiche di carattere contabile, per concludersi nel giudizio sul documento a rilevanza esterna per eccellenza: il bilancio d'esercizio.

Alcune attente osservazioni devono necessariamente verte sulle modalità di svolgimento di tale mansione e su come lo stesso si sia modificato negli anni sulla base degli orientamenti legislativi illustrati in premessa, fermo restando la verifica della consistenza di cassa. In particolare si riscontra come le funzioni e le modalità del controllo contabile siano sempre più simili a quanto di prassi accade nel settore privato; soprattutto risulta evidente come tale controllo tenda a garantire la bontà dei documenti informativi pubblici e, più in generale, dell'operato della dirigenza aziendale. L'orientamento verso il settore privatistico è ulteriormente avallato dal rinvio ai principi generali di revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali; i giudizi espressi sui documenti informativi dovranno essere forniti a consuntivo<sup>36</sup>.

La volontà del legislatore è quindi quella di garantire e validare l'operato di coloro che amministrano l'Azienda sanitaria od Ospedaliera, il che necessariamente comporta una maggiore responsabilizzazione di questi ultimi, nonché quella di evitare ingerenze improprie dell'organo di controllo; anzi il Collegio Sindacale "affianca" il management nel verificare la bontà delle informazioni, contabili e non, che provengono dalle varie aree funzionali componenti l'Azienda.

Entrando nel merito nelle modalità tecniche di espletamento del controllo contabile, si osserva che lo stesso avviene tramite ispezioni e riscon-

---

<sup>35</sup> In realtà, come accennato, oltre ai soggetti citati nel comma 1 dell'art. 3-ter del D.Lgs. 229/1999 l'attività di ingerenza nella verifica della regolarità degli atti e dei fatti è attribuibile, con modalità ed ingerenze diverse, alla Regione di appartenenza, alla Corte dei Conti, al Ministero della Salute e a quello dell'Economia e delle Finanze.

<sup>36</sup> Si rinvia a quanto si dirà successivamente con riferimento alle disposizioni previste nel D.Lgs. n. 286 del 1999.

tri, da esercitarsi anche individualmente, da parte dei soggetti componenti il Collegio<sup>37</sup>, i quali dovranno seguire una serie di indicazioni (“linee guida”) fornite dal legislatore nazionale e regionale, nonché dalle circolari emanate nel tempo dal Ministero dell’Economia e delle Finanze<sup>38</sup> e integrate da principi di revisione aziendale e di comportamento del Collegio stesso, raccomandati da organismi contabili terzi.

La lettura congiunta delle varie disposizioni evidenzia come il controllo contabile si debba articolare in una serie di attività volte a vagliare:

- *la correttezza contabile dei dati*: da intendersi quale verifica della corrispondenza tra i dati delle risultanze contabili e quelli inseriti nel bilancio;
- *la verifica delle procedure contabili* al fine di valutare le modalità di formazione del dato contabile e conseguentemente l’attendibilità dello stesso nonché della sua significatività;
- *la verifica del sistema di controlli interni* per monitorare i rischi di inesattezze o errori contabili e/o di procedura sulla base dei controlli posti in essere internamente all’Azienda.

L’analisi congiunta delle varie attività spazia dalla verifica ultima della rappresentazione del dato contabile in bilancio nel rispetto del disposto legislativo (da intendersi principalmente il Codice Civile), al riscontro, antecedente, della verifica delle procedure contabili e del sistema dei controlli interni propri della struttura organizzativa dell’ente, dai quali dovranno emergere: l’individuazione delle responsabilità e dei compiti attribuibili alle diverse funzioni e ai soggetti operanti all’interno delle stesse, la definizione delle deleghe attribuite e dei poteri d’esercizio, la valutazione dell’operato dei singoli e così via. In generale si esprimerà una valutazione sulla struttura informativa e sui punti di debolezza propri del sistema di controllo interno e, più in generale, sul sistema amministrativo contabile e ciò al fine di monitorare e ridurre, nel tempo, i rischi di errore.

#### 5.4.3 IL CONTROLLO DI LEGITTIMITÀ

Sempre procedendo a ritroso, il compito successivo attribuito al Collegio è il controllo di legittimità sull’osservanza delle disposizioni norma-

<sup>37</sup> Comma 2, art. 3-ter del D.Lgs. 229/1999.

<sup>38</sup> Si citano, tra le altre, le circolari n. 80 del 20.12.93 e n. 27 del 25.6.01, nonché la circolare vademecum n. 47 del 21.12.01 che disciplinano il bilancio d’esercizio delle Aziende sanitarie ed Ospedaliere.

tive. Esso si contrappone al precedente per le sue modalità di svolgimento nel tempo, atteso che deve effettuarsi in concomitanza al susseguirsi della gestione aziendale in via continuativa; questa tipologia di verifica è certamente, rispetto a quella precedente, di tipo qualitativo.

Anche tale tipologia di controllo si articola in più fasi poiché il Collegio: prende visione delle disposizioni interne sul funzionamento dell'Azienda (e su alcune di esse esprime il proprio parere); assiste alle riunioni degli organi di direzione e richiede informazioni a questi ultimi.

Tale attività di fatto si conclude con il riscontro o meno della presenza di eventuali irregolarità e la valutazione della gravità delle stesse per poi valutare, in quest'ultimo caso, le azioni da intraprendere fino ad arrivare alla denuncia dell'irregolarità compiuta, così come in precedenza descritto. Ciò che quindi si controlla è il rispetto della norma vigente nello svolgimento delle numerose e variegate attività. È una tipologia di verifica che richiede molta esperienza, capacità di confronto tra processi e attività con le molteplici normative. Il compito è di tipo qualitativo.

#### 5.4.4 LA VERIFICA DELL'ECONOMICITÀ NELL'AMMINISTRARE L'AZIENDA

L'ultimo compito spettante al Collegio Sindacale (in realtà il primo nel disposto normativo) è la verifica dell'amministrazione dell'Azienda sotto il profilo economico, ovvero l'accertamento del rispetto dei principi di corretta amministrazione senza che ciò comporti alcun sindacato sull'opportunità della scelta in termini di merito.

Sostanzialmente il Collegio Sindacale deve valutare, in termini di legittimità, le scelte gestionali e ponderare se le stesse rientrano in un contesto di razionalità economica e, quindi, se le decisioni prese rispettano il raggiungimento di quegli obiettivi di risultato in termini di efficienza ed efficacia gestionale: in altre parole, se la gestione si svolge senza sprechi, considerando che le risorse risultano comunque essere limitate.

Anche tale compito, alla stregua del precedente, non si può, e non si deve, esaurire in una verifica *ex post*, ma deve avvenire in concomitanza alle scelte gestionali poste in atto dal management dell'Azienda. In sostanza il Collegio esaminerà se le decisioni adottate siano state supportate preventivamente dalla raccolta di sufficienti informazioni e vi siano i ragionevoli presupposti per attuare tali decisioni gestionali; inoltre è necessario appurare: se le operazioni compiute non siano in conflitto di interesse con l'Azienda o estranee alla stessa, se non pregiudicano l'integrità del patrimonio dell'Azienda e se non contrastino con le delibere assunte in sede di programmazione economico-finanziaria e se siano economicamente compatibili.

Se vi sono dei sospetti che le scelte gestionali contrastino con quanto in precedenza esposto, il Collegio *in primis* richiede ulteriori informazioni alla Direzione Generale sulle decisioni assunte, per individuare la presenza o meno di un sufficiente grado di consapevolezza delle conseguenze delle decisioni stesse, ed *in secundis* procede – qualora lo ritenga necessario – alla segnalazione di gravi irregolarità.

In conclusione, si evidenzia quanto segue:

- le decisioni del Collegio Sindacale sono assunte con il consenso di tutti i Sindaci in seduta comune, alla quale devono necessariamente presenziare almeno tre soggetti (ovvero la maggioranza dei componenti l'organo di controllo);
- i verbali del Collegio vengono trasmessi (tempestivamente) al Direttore Generale, alla Regione e ai Ministeri della Salute e dell'Economia e delle Finanze.

#### 5.5 ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO: LA RELAZIONE AL BILANCIO PREVENTIVO E CONSUNTIVO<sup>39</sup>

Nel presente paragrafo sarà effettuata una disamina di alcuni aspetti critici del controllo contabile che, non di rado, fanno emergere dei rilievi alla relazione del Collegio Sindacale al bilancio; verranno proposti due schemi di relazione al bilancio preventivo e consuntivo.

Operativamente l'attività di verifica si articola e si concretizza in una serie di controlli effettuati nel corso dell'esercizio, finalizzati, come anticipato precedentemente, ad una corretta tenuta della contabilità da esaminarsi in concerto con la bontà delle rilevazioni contabili dei fatti gestionali e del sistema di controllo interno.

Tale attività, da un punto di vista contabile, si sviluppa nella verifica della corrispondenza delle risultanze contabili con i dati quantitativi di bilancio e le norme che ne disciplinano la redazione, e si conclude con la redazione di un parere sul bilancio d'esercizio.

Prima di passare agli approfondimenti sulle verifiche, è doverosa una breve digressione sull'analisi dei rischi che i soggetti verificatori si trovano ad affrontare; in particolare è necessaria un'attenta valutazione del rischio intrinseco, di quello di controllo e di quello di individuazione.

L'obiettivo è quello di monitorare e limitare i menzionati rischi che si ravvisano e si concretizzano nella conoscenza del sistema contabile e di

---

<sup>39</sup> Paragrafo a cura di V. GAMBA, ricercatore presso l'Università degli Studi di Torino.

controllo interno dell'Azienda, attivando una serie di ispezioni per valutare a campione – durante il corso dell'esercizio – la conformità dei dati risultanti dai sistemi stessi, e, conseguentemente, definire le procedure necessarie per limitare gli errori e quindi abbassare la soglia del rischio generale di revisione.

L'attività descritta richiede una serie di step successivi così riassumibili:

- effettuare verifiche a campione sulla bontà del sistema di controllo interno e più precisamente sui dati scaturenti dallo stesso;
- effettuare verifiche circa la mappatura dei processi critici riscontrati dall'esame a campione di cui al punto precedente;
- monitorare costantemente – richiedendo informazioni – i cambiamenti intervenuti nel sistema di controllo interno;
- accertare la tempistica (valutandola) dell'inserimento dei dati gestionali scaturenti dai fatti amministrativi rilevanti e dalle informazioni, non aventi rilevanza esterna, necessarie per il sistema di controllo interno;
- verificare la presenza dei libri contabili obbligatori e della reportistica interna, nonché il tempestivo aggiornamento degli stessi;
- analizzare la gestione monetaria dell'Azienda al fine di accertare l'esistenza delle disponibilità liquide necessarie, per far fronte alle uscite di cassa che si susseguono durante il divenire della gestione nel tempo;
- analizzare periodicamente gli scostamenti tra i dati previsionali e la reportistica consuntiva, con un adeguato approfondimento sulle anomalie riscontrate tra il previsto e l'effettivo rilevato a consuntivo, richiedendo le modalità correttive che il management vuole porre in essere.

Esaurita la valutazione preliminare dei rischi propri dell'attività di controllo, si passa all'analisi di alcuni aspetti critici della stessa evidenziando, preventivamente, la necessità di vagliare la bontà del piano dei conti dell'Azienda oggetto di verifica per riscontrare l'omogeneità dello stesso alle disposizioni legislative.

La necessità è correlata alle conseguenze distorsive, avute in passato (ma in alcuni casi tutt'oggi), del passaggio da una contabilità finanziaria ad una economica, ed in particolare all'esigenza di individuare correttamente la natura dei conti economici di reddito che, alcune volte, sono denominati in base della destinazione degli stessi.

Discorso analogo è riscontrabile nelle difficoltà legate alla corretta indicazione dei conti economici di capitale, al fine di scindere esatta-

mente le parti ideali del netto patrimoniale – soprattutto con riferimento ai risultati reddituali degli esercizi precedenti – a volte inglobate in un conto consuntivo.

Con riferimento alla redazione del bilancio, e al collegamento dei conti, è interessante sottolineare come particolare attenzione sia da dedicarsi alle voci Ratei e Risconti per le quali non sempre si ravvisano quote di costo o di ricavo transitanti tra due diversi esercizi, ma bensì posizioni creditorie e debitorie da allocarsi nelle apposite poste (si pensi a tale proposito alle fatture da ricevere o da emettere).

I successivi aspetti che manifestano un certa criticità nell'attività di revisione, con riferimento alle poste e all'informativa in bilancio, sono i seguenti:

- *classificazione dei ricavi*: il Collegio, oltre a verificare l'adeguata applicazione dei principi di competenza e di prudenza nell'iscrizione dei ricavi a conto economico, è altresì necessario che valuti attentamente la corretta composizione dei componenti positivi di reddito riconducibili alla gestione caratteristica dell'Azienda. In particolare si è riscontrato che alcune Regioni richiedono un maggiore dettaglio del valore della produzione aggiungendo delle voci a conto economico o delle sottovoci. È quindi opportuno analizzare quanto richiesto dalle singole norme regionali per l'elencazione puntuale della composizione dei ricavi e dalla natura degli stessi;
- *le informazioni descrittive da fornirsi in Nota integrativa* in assenza di un previsto schema ministeriale o, in presenza di indicazioni sommarie da parte delle Regioni. Nel caso di specie il Collegio si trova davanti alla necessità di valutare se le informazioni descrittive da fornirsi in Nota integrativa siano esaustive (o meno) nel rispetto dei postulati e dei principi di redazione del bilancio. Sebbene sia ormai indubbio che in assenza di indicazioni specifiche il riferimento sia il disposto del codice civile ed è altresì interessante osservare che nella Nota integrativa, di fatto, è richiesto l'inserimento del rendiconto finanziario ed un commento allo stesso;
- *analisi delle procedure di sterilizzazione e della contabilizzazione dei contributi*; in particolare il Collegio dovrà analizzare le modalità con cui l'Azienda annulla o, meglio, ha annullato gli effetti (negativi) a conto economico degli ammortamenti riconducibili a beni acquisiti con contributi ricevuti da enti pubblici e privati. Il compito di controllo inizia con la verifica delle corrette modalità contabili con cui è avvenuta la cosiddetta sterilizzazione e l'iscrizione dei contributi stessi per poi concludersi valutando l'esaustività dell'informazione a riguardo da fornirsi in Nota integrativa.

## 5.6 IL CONTROLLO DEGLI ORGANI GESTIONALI: CENNI SUI CONTROLLI INTERNI<sup>40</sup>

L'elencazione delle varie tipologie di controllo interno costituisce il primo passo per individuare gli organi aziendali preposti a tali compiti e, in particolare, per strutturare un'organizzazione in grado non solo di rispettare i disposti normativi che verranno di seguito illustrati, ma anche per raggiungere quegli obiettivi di economicità gestionale di cui si è detto in precedenza.

La norma di riferimento è il D.Lgs. 286 del 1999 avente quale titolo il *“Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59”* e disciplinante le linee guida per implementare un sistema di controlli interni negli enti e nelle aziende pubbliche.

In particolare l'art. 1 del citato D.Lgs. detta un obbligo per le amministrazioni (e aziende) pubbliche, ovvero quello di organizzarsi con appositi strumenti per:

- *garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa (controllo di regolarità amministrativa e contabile);*
- *verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (controllo di gestione);*
- *valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (valutazione della dirigenza);*
- *valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (valutazione e controllo strategico).*

Per quanto concerne il **controllo di regolarità amministrativa** e contabile si segnala che lo stesso è di fatto assegnato a soggetti diversi, ovvero responsabili esterni (individuati in precedenza) e soggetti interni individuati nei servizi ispettivi e di ragioneria. Si ricorda infine – a tale proposito – che i controlli richiedono verifiche atte a esprimere una valutazione a consuntivo e mai in via preventiva, se non espressamente previsto richiesto dalle norme in materia<sup>41</sup>. Il **controllo di gestione** è in-

<sup>40</sup> Paragrafo a cura di V. GAMBA, ricercatore presso l'Università degli Studi di Torino.

<sup>41</sup> Il Decreto Legislativo ribadisce *“il principio secondo cui le definitive determinazioni in ordine all'efficacia dell'atto sono adottate dall'organo amministrativo responsabile”*.

vece oggetto di verifica, in prima battuta, sulla base delle disposizioni emanate dall'Azienda stessa per strutturare e regolarizzare tale attività, e contemporaneamente da tutti quei soggetti chiamati ad accertare il rispetto degli obiettivi di efficacia, efficienza ed economicità nella gestione che sono strettamente correlati e complementari a quelli di regolarità amministrativa.

Il controllo successivo è incentrato sulla *valutazione delle prestazioni del personale* dirigente e, più in generale, delle risorse umane; i riferimenti per esprimere dei giudizi estimativi sono principalmente due:

- le disposizioni normative, ovvero quanto stabilito dai contratti collettivi di lavoro;
- i risultati raggiunti dagli organi e dai singoli soggetti, individuati anche sulla base dei risultati del controllo di gestione.

Giudizio che dovrà essere espresso annualmente con una procedura che, in prima istanza, è di competenza di un soggetto o di un organo che conosce direttamente l'attività svolta dalla persona sottoposta a valutazione e, successivamente, da un secondo organo, anch'esso competente, ma sovrapposto al primo. I soggetti valutatori sono ravvisabili nel dirigente preposto all'ufficio e, di fatto, da un nucleo di valutazione individuabile quale organo di staff del Direttore Generale.

Il *controllo strategico* ha quale obiettivo quello di "... verificare, in funzione dell'esercizio dei poteri di indirizzo da parte dei competenti organi, l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive ed altri atti di indirizzo politico. L'attività stessa consiste nell'analisi, preventiva e successiva, della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi operativi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate, nonché nella identificazione degli eventuali fattori ostativi, delle eventuali responsabilità per la mancata o parziale attuazione, dei possibili rimedi..."<sup>42</sup>.

Per individuare i soggetti destinatari a tale compito le Aziende sanitarie ed Ospedaliere si sono strutturate con un apposito ufficio (organo) valutativo all'uopo preposto, che dovrà riferire sugli scostamenti tra gli obiettivi programmati e i risultati consuntivi agli organi di indirizzo politico.

---

<sup>42</sup> Alcune riflessioni sul controllo strategico dovrebbero essere fatte in funzione degli obiettivi specifici dell'Azienda sanitaria. In particolare, come si vedrà successivamente, è necessario non dimenticare lo stretto connubio tra obiettivi di economicità e obiettivi qualitativi. Con riferimento a quest'ultimo obiettivo si rinvia a M. Saita, *Economia della Qualità. Strategia e costi*, Isedi, Torino, 1991.

Una sintesi conclusiva sull'attività di controllo evidenzia come la stessa sia sempre più incentrata su disposizioni atte al raggiungimento di obiettivi di economicità, efficacia ed efficienza che dovrebbero accompagnare le scelte gestionali di tutte le aziende, sia pubbliche che private, senza dimenticare la necessità – che è anche la volontà del legislatore – di indirizzare le citate scelte verso il miglioramento della qualità dei servizi offerti oltreché alla tutela degli utenti, anche tramite un coinvolgimento diretto o mediato (ad esempio, tramite associazioni) di questi ultimi.

Si ravvisa il nascere e lo sviluppo di un'ultima forma di controllo: quella della qualità<sup>43</sup>, indirizzata alla definizione, all'adozione e alla pubblicizzazione di standard qualitativi da parte delle Aziende sanitarie. Il controllo qualitativo dovrà necessariamente concludersi con la misurazione sia della qualità offerta sia di quella percepita dall'utente.

---

<sup>43</sup> Per approfondimenti sulla necessità di un monitoraggio continuo della qualità offerta, nonché sull'individuazione di obiettivi economici e di customer satisfaction in ambito sanitario, si rinvia a AA.VV. (a cura di LUCA ANSELMINI), *L'Equilibrio Economico nelle Aziende Sanitarie. Strumenti per una gestione manageriale efficace*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1996.

## 5.7 APPENDICE

AZIENDA SANITARIA LOCALE .....N. .... O  
 AZIENDA OSPEDALIERA.....N. ....

**Sede:**.....

**RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE  
 AL BILANCIO CHIUSO AL 31.12.200n<sup>1</sup>**

Nei giorni..... del mese di..... dell'anno 200n, si è riunito presso la sede della ASL/AO..... di..... il Collegio sindacale regolarmente convocato, per procedere all'esame del bilancio dell'esercizio 200n dell'Azienda Sanitaria Locale/Azienda Ospedaliera.

Risultano essere presenti/assenti i Sigg.:

....., Presidente in rappresentanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze

....., Componente in rappresentanza del Ministero della Salute

....., Componente in rappresentanza della Regione

....., Componente in rappresentanza della Regione

....., Componente in rappresentanza della Conferenza dei Sindaci.

In adempimento a quanto disposto dall'articolo/articoli della legge regionale, il bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.200n, di cui alla delibera di adozione del Direttore Generale n..... del....., è stato trasmesso al Collegio Sindacale per le debite valutazioni in data..... con nota prot. n. ....del....., unitamente ai prospetti, agli allegati di dettaglio e alla relazione sulla gestione.

Il bilancio evidenzia un *utile/perdita* di € ..... con un *incremento/decremento* rispetto all'esercizio precedente di € ....., pari al ...%.

Si riportano di seguito i dati riassuntivi del bilancio al 31.12.200n, espressi in Euro, confrontati con quelli dell'esercizio precedente:

<b>Stato Patrimoniale</b>	<b>Bilancio di esercizio 200n-1</b>	<b>Bilancio di esercizio 200n</b>	<b>Differenza per valore assol.</b>	<b>Diff. %</b>
Immobilizzazioni				
Attivo circolante				
Ratei e risconti				
<b>Totale attivo</b>				
Patrimonio netto				
Fondi				
T.F.R.				
Debiti				
Ratei e risconti				
<b>Totale passivo</b>				
<b>Conti d'ordine</b>				

<sup>1</sup> Rielaborato da proposta del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

<b>Conto economico</b>	<b>Bilancio di esercizio 200n-1</b>	<b>Bilancio di esercizio 200n</b>	<b>Differenza per valore assoluto</b>	<b>Diff. %</b>
Valore della Produzione				
Costo della Produzione				
Differenza				
Proventi ed oneri finanziari +/-				
Rettifiche di valore di attività finanziarie +/-				
Proventi ed oneri straordinari +/-				
Risultato prima delle imposte +/-				
Imposte dell'esercizio				
<b>Utile (Perdita) dell'esercizio +/-</b>				

Si evidenziano gli scostamenti tra bilancio di previsione 200n e relativo bilancio d'esercizio:

<b>Conto economico</b>	<b>Bilancio di esercizio 200n-1</b>	<b>Bilancio di esercizio 200n</b>	<b>Differenza per valore assoluto</b>	<b>Diff. %</b>
Valore della Produzione				
Costo della Produzione				
Differenza				
Proventi ed oneri finanziari +/-				
Rettifiche di valore di attività finanziarie +/-				
Proventi ed oneri straordinari +/-				
Risultato prima delle imposte +/-				
Imposte dell'esercizio				
<b>Utile (Perdita) dell'esercizio +/-</b>				

In base ai dati esposti il Collegio osserva (a titolo di esempio):

- sotto il profilo strettamente economico commentare gli eventuali scostamenti tra i dati economici di previsione e di consuntivo. Indicare anche da quale trimestre non si è più rispettato l'equilibrio.....
- sotto il profilo legato all'attività, commentare i risultati raggiunti nell'ultimo esercizio comparandoli con quelli dell'esercizio precedente. In caso di risultati non raggiunti rispetto al programmato, evidenziarne le motivazioni.

- Per quanto attiene al “Costo della Produzione” porre l’attenzione se lo stesso ha superato il fattore di crescita del 2% stabilito dall’art. 1 c. 173 legge 311/2004. In caso affermativo, il Collegio deve indicare i provvedimenti adottati, in corso d’anno, dalla Direzione Generale, tesi al rientro nel suddetto vincolo di crescita come indicato nell’art. 5 dell’intesa siglata il 23.3.05 in sede di Conferenza permanente Stato-Regioni atto repertorio 2271.

Il Collegio ha operato in tutela dell’interesse pubblico perseguito dall’Ente e nella diligente attività di sorveglianza della contabilità per singoli settori e per rami di funzioni svolta con criteri logico-sistematici, oltre che con controlli ispettivi non limitati ad atti isolati.

L’esame del bilancio è stato svolto secondo i principi di comportamento del Collegio Sindacale raccomandati dall’O.I.C. e, in conformità a tali principi, è stato fatto riferimento alle norme di legge nazionali e regionali, nonché alle circolari emanate dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, ed in particolare la circolare n. 80 del 20.12.93 e la circolare 27 del 25.6.01 nonché la circolare vademecum n. 47 del 21.12.01, che disciplinano il bilancio d’esercizio delle Aziende Sanitarie ed Ospedaliere, interpretate ed integrate dai principi contabili applicabili.

In riferimento alla struttura e al contenuto del bilancio è stata rispettata la normativa vigente ed in particolare il decreto Interministeriale del Ministero Economia e Finanze/Salute del 11.02.2002 (G.U. S.G. 63 del 15.03.2002), predisposto in forza del decreto legislativo 502/92 e successive modificazioni, del decreto legislativo 9.4.91 n. 127 e delle disposizioni regionali, sia per quanto riguarda la struttura dello Stato patrimoniale che del Conto economico, esponendo in modo comparato i dati dell’esercizio precedente.

Nella redazione al bilancio non ci sono/ci sono state deroghe alle norme di legge (ai sensi dell’art. 2423 e seguenti del Codice Civile).

Sono stati rispettati i principi di redazione previsti dall’art. 2423-bis del Codice Civile, ed in particolare:

- la valutazione delle voci è stata fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell’attività;
- sono stati indicati esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell’esercizio;
- oneri e proventi sono stati determinati nel rispetto del principio di competenza, indipendentemente dalla data dell’incasso o del pagamento;
- si è tenuto conto dei rischi e delle perdite di competenza dell’esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura;
- gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci sono stati valutati separatamente;
- i criteri di valutazione non sono stati modificati rispetto all’esercizio precedente;
- sono state rispettate le disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale previste dall’art. 2424-bis del Codice Civile;
- i ricavi e i costi sono stati iscritti nel conto economico rispettando il disposto dell’art. 2425-bis del Codice Civile;
- non sono stati effettuati compensi di partite;
- la Nota integrativa, a cui si rimanda per ogni informativa di dettaglio nel merito dell’attività svolta dall’Ente, è stata redatta rispettando il contenuto minimo previsto dall’art. 2427 del Codice Civile. Sono state, inoltre, fornite le informazioni richieste da altre norme del Codice Civile e quelle che si ritenevano opportune per rappresentare in modo chiaro, veritiero e corretto la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell’esercizio.

Ciò premesso il Collegio passa all’analisi delle voci più significative del bilancio e all’esame della Nota integrativa :

**Immobilizzazioni***Immateriali*

Sono iscritte al costo storico di acquisizione e rettificate dai corrispondenti fondi di ammortamento (o esposte al netto degli ammortamenti effettuati nel corso degli esercizi e imputati direttamente alle singole voci).

In relazione alle spese capitalizzate il Collegio rileva .....

*Materiali*

Sono iscritte al costo di acquisto e rettificate dai corrispondenti fondi di ammortamento. Nel valore di iscrizione in bilancio si è tenuto conto degli oneri accessori e dei costi sostenuti per l'utilizzo dell'immobilizzazione, portando a riduzione del costo gli sconti commerciali e gli sconti cassa di ammontare rilevante.

Le quote di ammortamento, imputate a conto economico, sono state calcolate attesi l'utilizzo, la destinazione e la durata economico-tecnica dei cespiti, sulla base del criterio della residua possibilità di utilizzazione, criterio che abbiamo ritenuto ben rappresentato dalle seguenti aliquote, non modificate rispetto all'esercizio precedente:

- Arredamento
- Macchine d'ufficio elettroniche
- .....

Per le immobilizzazioni acquisite con contributi per investimenti, il Collegio ha verificato l'imputazione a conto economico, tra il valore della produzione, delle quote di contributi per un importo pari agli ammortamenti relativi agli investimenti oggetto di agevolazione.

È necessario che il Direttore Generale relazioni dettagliatamente sullo stato di attuazione dei progetti finanziati con contributi d'esercizio a destinazione vincolata, con rendicontazione finale della spesa ed a progetto concluso, nonché con specificazione sull'impiego di eventuali economie.

**Rimanenze**

Il magazzino è stato valutato con il metodo *del costo*.....

- *Verificare i criteri di rilevazione delle rimanenze di reparto;*
- *Indicare con che criterio avviene l'approvvigionamento delle scorte ad esempio con criterio storico, ecc.;*
- *Indicare la scorta minima prevista.*

**Crediti**

I crediti sono esposti al presumibile valore di realizzo. (*Dettagliando per gli stessi, ove possibile, l'anno di formazione*)

**Disponibilità liquide**

Risultano dalle certificazioni di tesoreria, di cassa e di conto corrente postale.

È stato effettuato nel corso dell'anno con frequenza ..... il giro fondi in Tesoreria Provinciale dello Stato delle giacenze sui c/c postali.

**Ratei e risconti**

Riguardano quote di componenti positivi e negativi di redditi comuni a due o più esercizi e sono determinati in funzione della competenza temporale.

(*Tra i ratei passivi verificare il costo delle degenze in corso presso altre strutture sanitarie alla data del 31/12/200n*)

**Trattamento di fine rapporto**

- *Fondo premi di operosità medici SUMAI:*

rappresenta l'effettivo debito maturato verso i medici interessati in conformità di legge e dei contratti di lavoro vigenti.

- *Tfr*:

rappresenta l'effettivo debito maturato verso i dipendenti per i quali è previsto in conformità di legge e dei contratti di lavoro vigenti.

### **Fondi per rischi e oneri**

*(Descrizione della loro composizione evidenziando eventuali accantonamenti relativi a rinnovi contrattuali ed a contenziosi in corso.)*

### **Debiti**

I debiti sono esposti al loro valore nominale.

- *Dettagliare ove possibile gli stessi per anno di formazione*
- Indicare, per classi omogenee, i risultati dell'analisi sull'esposizione debitoria con particolare riferimento allo scaduto e alle motivazioni del ritardo nei pagamenti;
- particolare attenzione "all'anzianità" delle poste contabili.

### **Conti d'ordine**

In calce allo Stato patrimoniale risultano gli impegni, le garanzie prestate, le merci presso terzi nonché gli altri conti d'ordine.

### **Imposte sul reddito**

Le imposte sul reddito sono contabilizzate per competenza e calcolate sulla base di una realistica previsione degli oneri da assolvere in applicazione della vigente normativa fiscale.

### **Costo del personale**

- Evidenziare eventuali problematiche come, ad esempio, l'incidenza degli accantonamenti per ferie non godute e l'individuazione dei correttivi per la riduzione del fenomeno;
- variazione quantitativa del personale in servizio, indicando le eventuali modifiche della pianta organica a seguito anche di procedure concorsuali interne stabilite da contratto;
- rappresentare a seguito di carenza di personale il costo che si è dovuto sostenere per ricorrere a consulenze o esternalizzazione del servizio;
- ingiustificata monetizzazione di ferie non godute per inerzia dell'Amministrazione;
- ritardato versamento di contributi assistenziali e previdenziali;
- corresponsione di ore di straordinario in eccedenza ai limiti di legge o di contratto;
- avvenuto inserimento degli oneri contrattuali relativi al rinnovo del contratto della dirigenza e del comparto;
- ecc.

### **Mobilità passiva**

*(Il fenomeno va valutato e raffrontato con i dati della mobilità attiva distinguendo la stessa tra intra e extra regione.)*

*Rappresentare anche gli eventuali motivi di "fuga", che comportano di fatto un incremento della mobilità passiva.*

*Rappresentare anche gli eventuali motivi di "eccellenza", che determinano attrazione verso l'Azienda con conseguente incremento di mobilità attiva.*

### **Farmaceutica**

- Il costo per la farmaceutica, pari ad € ....., che risulta essere *non in/in* linea con il dato regionale nonché nazionale, mostra un notevole *incremento/decremento* rispetto all'esercizio precedente.
- Per il corrente anno, sulla scorta dei dati disponibili, è prevedibile un ulteriore *incremento/decremento* della suddetta spesa nella misura di € .....

- Sono state/non sono state istituite misure di contenimento della spesa, quali istituzione ticket regionale (esplicitare l'articolazione dello stesso, e come lo stesso abbia inciso sui risultati).
- Le variazioni quali/quantitative delle ricette prescritte sono state.....
- È stata avviata in maniera sistematica e non causale una attività di controllo tesa ad accertare il rispetto della normativa in materia di prescrizione e distribuzione dei farmaci.

### **Convenzioni esterne**

*(Evidenziare il rapporto tra il costo dell'anno in corso con quello dell'anno precedente, esplicitando le motivazioni relative all'incremento/decremento dell'aggregato di costo, eventuali iniziative tese al contenimento della spesa o, in prospettiva, di una eventuale diminuzione. Indicare quale forma di controllo è stata posta in essere dal Collegio di fronte ad una spesa per la convenzionata superiore a quanto preventivato e sottoscritto negli accordi iniziali tra l'Azienda e le Case di cura o gli ambulatori.)*

*Indicare l'entità del surplus fatturato dalle case di cura private o dagli ambulatori, a consuntivo rispetto al programmato, ed a quali azioni/procedure di recupero, pervengono le strutture private per soddisfare il totale incasso delle prestazioni fatturate.)*

### **Altri costi per acquisti di beni e servizi**

*(Da segnalare eventuali costi ritenuti eccessivi secondo propri parametri di riferimento, facendo particolare attenzione, ad esempio, alle consulenze e collaborazioni esterne; variazioni quantitative dei consumi; variazione nelle modalità di impiego.)*

### **Ricavi**

*(Indicare le assegnazioni di contributi da parte della Regione distinguendole per anno di riferimento.)*

Il Collegio espone di seguito alcuni elementi non strettamente contabili, ma in ogni caso attinenti alla gestione dell'Azienda ed evidenziati in analisi nelle relazioni trimestrali:

- *Efficienza gestionale*

*(Valutazioni generiche e/o specifiche in termini comparativi tra l'esercizio chiuso e quello precedente, in merito alla gestione amministrativo-sanitaria e in particolare all'avvio della procedura di controllo di gestione, tenendo anche dei risultati delle indagini illustrate in relazione al grado di soddisfazione degli assistiti.)*

- *Razionalizzazione sull'impiego delle risorse.*

*Attività espletata dall'U.R.P. (Ufficio relazioni col pubblico) in riferimento al monitoraggio sul grado di soddisfazione da parte dei cittadini assistiti, in merito alla qualità dei servizi offerti:*

*Specificare, in generale, quali indagini sono state condotte per determinare quanto sopra, ed in particolare:*

- all'interno dell'Azienda (verificare l'esistenza della Carta dei Servizi);*
- fuori dell'Azienda (per intramoenia negli studi privati);*
- controllo sulla congruità degli importi addebitati ai pazienti per le singole prestazioni/tipologie di prestazioni in base al listino precedentemente concordato con la direzione sanitaria;*
- tempi d'attesa, suddivisi per specializzazione erogata, su:*
  1. *ricovero*
  2. *prestazioni ambulatoriali*

*Specificare se le richieste da parte dei cittadini, relative alle prenotazioni, vengono dall'Azienda effettuate in proprio, tramite il C.U.P. (centro unico di prenotazione) oppure se viene delegato ogni singolo medico ad effettuarle in proprio. Inoltre verificare se risultano denunce al Difensore civico/Tribunale del malato, per disservizi dell'ente.*

Il Collegio, sulla base di un controllo a campione delle fatture e dei documenti di spesa, ha effettuato la verifica della corretta applicazione del principio di competenza con particolare attenzione a quei documenti pervenuti in azienda in momenti successivi al 31 dicembre, ma riferiti a costi del periodo in oggetto. Tale verifica ha evidenziato un comportamento coerente/non coerente con i disposti regionali.

*(Evidenziare se si è proceduto alla precisa classificazione delle note di credito da ricevere per rettifiche nella fornitura di beni e servizi in funzione delle collocazioni del debito dello specifico fornitore, dando notizia delle eventuali eccezioni sollevate.)*

Il Collegio attesta che nel corso dell'anno sono state regolarmente eseguite le verifiche periodiche disposte dall'art. 2403 del Codice Civile, durante le quali si è potuto verificare il controllo sulla corretta/non corretta tenuta della contabilità, del libro giornale, del libro inventari e dei registri previsti dalla normativa fiscale.

Nel corso delle verifiche si è proceduto ad accertare il rispetto degli accordi contrattuali con l'Istituto tesoriere, al controllo dei valori di cassa economale, al controllo delle riscossioni tramite i servizi CUP, al controllo sulle altre gestioni di fondi ed degli altri valori posseduti dall'Azienda, come anche si è potuto verificare il corretto/non corretto e tempestivo adempimento dei versamenti delle ritenute e delle altre somme dovute all'Erario, dei contributi dovuti ad Enti previdenziali e la corretta/avvenuta, non corretta/non avvenuta presentazione di tutte le dichiarazioni sia fiscali che relative ai flussi di governo regionale e centrale. Evidenziare se risultano, ed in che misura, essere stati effettuati pagamenti od incassi in assenza di mandati o reversali. Evidenziare se risultano essere stati fatti pagamenti obbligatori a fronte di pignoramenti eseguiti dall'autorità giudiziaria è se gli stessi sono stati correttamente imputati al conto specifico dei "fornitori" da parte dell'ufficio di ragioneria.

Sulla base dei controlli svolti è/non è sempre emersa una sostanziale corrispondenza tra le risultanze fisiche e la situazione contabile, né sono state riscontrate violazioni degli adempimenti civilistici, fiscali, previdenziali e delle norme regionali e nazionali in genere.

Il Collegio, sia nel corso dell'anno, in riferimento all'attività amministrativa contabile dell'Azienda, sia sul bilancio, inteso come espressione finale in termini di risultanze contabili dell'attività espletata, ha effettuato i controlli necessari per addivenire ad un giudizio finale.

Nel corso delle verifiche periodiche effettuate dal Collegio sono state formulate osservazioni i cui contenuti più significativi vengono qui di seguito, per argomento, elencati: *(specificare il numero verbale e data di cui è oggetto l'osservazione del Collegio; specificare inoltre il numero della delibera o determina con l'oggetto e l'Area/Settore/U.O. interessata)*

1. servizio patrimonio:
  - o gestione beni ammortizzabili;
  - o inventario beni;
  - o beni fuori uso;
  - o affitti;
  - o ecc.;
2. servizio tecnico-logistico:
  - o manutenzioni ordinarie/straordinarie;
  - o magazzino materiale per attività manutentive
  - o ecc.;
3. farmacia ospedaliera:
  - o approvvigionamento del magazzino;
  - o gestione magazzino;
  - o carichi/scarichi;
  - o giacenze ubicate presso reparti/distretti/servizi;
  - o ecc.;
4. servizio provveditorato:
  - o approvvigionamento del magazzino;

- o cassa economale;
- o emissione ordini e liquidazione fatture;
- o parco automezzi;
- o ecc.;
- 5. personale:
  - o rilevazione presenze;
  - o settore economico;
  - o settore giuridico;
  - o ecc.;
- 6. controllo di gestione:
  - o ecc.

Vi informiamo di aver ricevuto le seguenti denunce e di aver svolto in merito le opportune indagini, rilevando quanto segue:

.....

Esistono controversie legali in corso (*fornire un quadro dettagliato delle stesse con riferimento alle diverse tipologie di contenzioso, soddisfacendo l'obiettivo della completezza d'informazione*) relative a..... i cui riflessi sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico *possono/non possono* essere ragionevolmente stimati alla data odierna e in merito si rileva .....

Vi informiamo che nel corso dell'anno l'Azienda è stata/non è stata oggetto di verifica amministrativo contabile a cura di un dirigente dei Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica, avente ad oggetto d'indagine i seguenti argomenti:.....

Il Collegio, visti i risultati delle verifiche eseguite e tenuto conto delle considerazioni e raccomandazioni esposte, *attesta / non attesta* la corrispondenza del bilancio di esercizio alle risultanze contabili e la *conformità / non conformità* dei criteri di valutazione del Patrimonio a quelli previsti dal Codice Civile e dalle altre disposizioni di legge.

Il Collegio *ritiene / non ritiene* di esprimere un parere positivo con o senza riserve sulla gestione complessiva in quanto *l'utile/la perdita* di esercizio di € ..... :

- si discosta / non si discosta* in misura significativa *dall'utile / dalla perdita* programmata e autorizzata dalla Regione nel bilancio di previsione 200n – ...;
- riduce / non riduce* in misura sostanziale il Patrimonio netto dell'Azienda;
- vengono / non vengono* determinate le modalità di copertura della stessa.

IL COLLEGIO SINDACALE

Presidente.....	
Componente.....	

AZIENDA SANITARIA LOCALE .....N. ....  
O  
AZIENDA OSPEDALIERA.....N. ....

Sede:.....

RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE  
AL BILANCIO PREVENTIVO PER L'ANNO 200n<sup>2</sup>

Il giorno ..... del mese di.....dell'anno 200n, si è riunito presso la sede della A.S.L./A.O.....di.....il Collegio Sindacale, regolarmente convocato, per procedere all'esame del bilancio preventivo per l'anno 2004.

Risultano essere presenti i Sigg.:

..... Presidente, in rappresentanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze  
..... Componente, in rappresentanza del Ministero della Salute  
..... Componente, in rappresentanza della Regione  
..... Componente, in rappresentanza della Regione  
..... Componente, in rappresentanza della Conferenza dei Sindaci

In adempimento a quanto disposto dallo/dagli articolo/li..... della legge regionale n.....del....., il bilancio preventivo<sup>3</sup> per l'anno 200n, di cui alla delibera di adozione del Direttore generale n..... del ....., è stato trasmesso nei termini di legge al Collegio Sindacale per le relative valutazioni in data....., con nota prot. n..... del ....., unitamente al Piano di attività per l'anno 2004 ed alla relazione del Direttore generale.

*Oppure*

*Il Collegio prende atto che per motivi operativo-procedurali connessi all'attività esercitata dalla Regione in merito alla circolarizzazione delle istruzioni applicative del bilancio, alla comunicazione dei finanziamenti ecc., non è stato possibile prendere in esame il bilancio preventivo nei termini di legge. Il ritardo, protraendosi oltre la data di inizio dell'esercizio, genera ripercussioni negative in termini di programmazione gestionale.*

Il Collegio, al fine di acquisire ulteriori elementi informativi sul bilancio preventivo 200n, in relazione anche al Piano di attività, ha ritenuto opportuno sentire il (esempio) Direttore Generale/Amministrativo/Sanitario, nonché il responsabile del Servizio economico-finanziario che in merito all'argomento hanno così relazionato: .....

Il Collegio, avendo accertato in via preliminare che il bilancio è stato predisposto su schema conforme al modello previsto dalla normativa vigente, passa all'analisi delle voci che compongono il bilancio stesso.

---

<sup>2</sup> Rielaborato su proposta del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

<sup>3</sup> L'esame va esteso anche ad eventuali altri documenti previsionali ove previsti dalla normativa regionale (quali, ad esempio, il bilancio pluriennale, previsioni finanziarie ecc.) o ritenuti utili dal Collegio (quali, ad esempio, il piano degli investimenti).

In particolare, per le voci indicate tra i ricavi il Collegio ha esaminato l'attendibilità dei valori iscritti nei vari conti sulla base della documentazione e degli elementi conoscitivi forniti dall'Ente.

Per quanto attiene l'analisi delle voci indicate tra i costi, ai fini di una valutazione di congruità, il Collegio ha esaminato con attenzione il Piano di attività per l'anno 200n, confrontando lo stesso con quello dell'anno precedente, valutando la coerenza delle previsioni con gli obiettivi da conseguire e la compatibilità con le risorse concretamente realizzabili nel periodo cui si riferisce il bilancio nonché l'attendibilità della realizzazione di quanto nello stesso previsto.

In particolare l'attenzione è stata rivolta:

- alle previsioni di costo per il personale, complessivamente considerato, con riferimento anche alla consistenza delle unità di personale in servizio, compreso quello che si prevede di assumere a tempo determinato, nonché agli oneri per rinnovi contrattuali e rinnovamenti economici;
- alle previsioni di costo per l'acquisto di beni di consumo e servizi, con riferimento al costo che si sosterrà relativo a consulenze nonché al lavoro a vario titolo esternalizzato per carenza di personale in organico;
- agli accantonamenti di oneri di non diretta manifestazione finanziaria;
- .....

Si riportano di seguito le previsioni economiche del bilancio per l'anno 200n confrontate con quelle dell'esercizio precedente e col consuntivo 200n-1:

<i>Conto economico</i>	<b>Bilancio consuntivo 200n-1 (A)</b>	<b>Bilancio preventivo 200n-1</b>	<b>Bilancio preventivo 200n (B)</b>	<b>Differenza (A) - (B)</b>
Valore della produzione	1.000	500	800	- 200
Costo della produzione	800	300	400	- 400
<i>Differenza</i>	<i>200</i>	<i>200</i>	<i>400</i>	<i>200</i>
Proventi e oneri finanziari +/-	- 20	30	10	10
Rettifiche di valore attività fin.	- 10	20	10	20
Proventi e oneri straordinari +/-	40	40	10	- 30
<i>Risultato prima delle imposte +/-</i>	<i>210</i>	<i>210</i>	<i>410</i>	<i>200</i>
Imposte dell'esercizio	50	10	10	- 40
<b>Utile (Perdita) dell'esercizio</b>	<b>160</b>	<b>200</b>	<b>400</b>	<b>240</b>

Dai dati sopra esposti si rileva quanto segue:

**Valore della Produzione:** tra il preventivo 200n ed il consuntivo 200n-1 si evidenzia un incremento / decremento pari a € ..... riferito principalmente a:

€ ..... per la voce .....

€ ..... per la voce.....

**Costo della Produzione:** tra il preventivo 200n ed il consuntivo 200n-1 si evidenzia un incremento / decremento pari a € ..... riferito principalmente a:

€ ..... per la voce .....

€ ..... per la voce.....

**Proventi ed oneri finanziari:** tra il preventivo 200n ed il consuntivo 200n-1 si evidenzia un incremento / *decremento* pari a € ..... riferito principalmente a:

€ ..... per la voce .....

€ ..... per la voce.....

**Proventi ed oneri straordinari:** tra il preventivo 200n ed il consuntivo 200n-1 si evidenzia un incremento / *decremento* pari a € ..... riferito principalmente a:

€ ..... per la voce .....

€ ..... per la voce.....

In riferimento agli scostamenti più significativi evidenziati si rileva quanto segue:

.....  
.....

In considerazione di quanto sopra esposto, il Collegio *esprime / non esprime* parere favorevole sul bilancio preventivo per l'anno 200n ritenendo / *non ritenendo* le previsioni attendibili, congrue e coerenti col Piano di attività 200n, con i finanziamenti regionali nonché con le direttive impartite dalle autorità regionali e centrali.

La seduta viene tolta alle ore ..... previa redazione, lettura e sottoscrizione del presente verbale.

IL COLLEGIO SINDACALE

Il Presidente.....

Il Componente.....

Il Componente.....

Il Componente.....

Il Componente.....

# UNA RICERCA EMPIRICA SUL PROCESSO DI RILEVAZIONE CONTABILE NELLE AZIENDE SANITARIE. PRIME RIFLESSIONI SULL'ADERENZA DEI BILANCI DI ESERCIZIO AI POSTULATI DI REDAZIONE

## 6.1 GLI EFFETTI AMMINISTRATIVI DEL FENOMENO DELLA MOBILITÀ INTRA ED EXTRAREGIONALE

L'influenza generata sulle risorse disponibili e dal complesso fenomeno della mobilità extraregionale richiede immediate riflessioni volte ad immaginare il futuro scenario sanitario, prevedendosi obbligatoriamente ulteriori e notevoli cambiamenti tesi a meglio bilanciare le tendenze economiche e sociali in atto a livello nazionale.

Se da un lato l'innovazione tecnologica e delle competenze mediche sanitarie originano un progressivo ampliamento delle soluzioni cliniche, e quindi dell'efficacia nella risoluzione di diverse patologie, è oltremodo evidente come tale progressiva crescita non possa che determinare razionali effetti sulle misure economiche e finanziarie delle Aziende sanitarie. Non va poi dimenticato l'effetto prodotto sui *Financial Statement* del capitolo sanitario da parte di fenomeni sociali già richiamati, quali il notevole invecchiamento della popolazione, l'incremento del peso della popolazione extracomunitaria, così come la tendenza dei cittadini a muoversi su tutto il territorio nazionale, per risolvere problematiche, più o meno gravi, di salute.

Nello specifico l'ultima considerazione non manca di generare interessanti questioni di carattere amministrativo, e conseguentemente gestionale, con riferimento alla cosiddetta mobilità. Il fenomeno in questione, determinato dall'erogazione di servizi sanitari da parte di aziende diverse rispetto a quelle in cui il soggetto beneficiario ha residenza anagrafica, manifesta oggi elevate tensioni fra i diversi stakeholder in particolar modo per i seguenti aspetti:

- a) tali prestazioni determinando l'assorbimento di fattori produttivi richiedono, da parte delle ASL di provenienza, effettivi esborsi monetari che incidono sulla cosiddetta "mobilità passiva". Tale feno-

meno peraltro non necessariamente genera effetti circoscritti alla Regione (mobilità regionale) incidente sul saldo della mobilità extraregionale.

- b) Il trattamento economico e finanziario della mobilità è alla base di problematiche che sfociano nel campo dell'equità del trattamento socio-sanitario del cittadino. Il fenomeno infatti può avere almeno due diverse logiche scatenanti:
- flussi migratori di cittadini bisognosi di particolari, e speciali, trattamenti sanitari la cui offerta è ben incentrata in poli altamente specializzati. In questi casi la scelta da parte del cittadino sembra quasi obbligata;
  - flussi migratori di cittadini verso Aziende sanitarie esterne alla propria ASL o Regione non giustificata da particolari ragioni cliniche, bensì da logiche emozionali. Tali casi rappresentano come il fenomeno della mobilità identifi chi una assoluta priorità delle logiche gestionali ed amministrative in atto nel sistema sanitario. Il problema risulta poi oltremodo delicato quando si considera che i flussi monetari generati dalla mobilità vanno ad ulteriormente demarcare il livello di disponibilità di risorse nelle diverse Regioni italiane, con ciò venendosi a modificare l'assetto originario sancito dal modello di allocazione delle stesse a livello nazionale precedentemente esaminato.

Completato allora l'esame della normativa e dei processi in atto nel sistema di governance della sanità, anche alla luce dell'elevato peso ormai assunto dai driver economici e finanziari, ci è sembrato doveroso entrare più concretamente ad esaminare lo stato dell'arte del sistema. Metodologicamente, compresa la portata delle diverse problematiche in gioco, il nostro approccio si è mosso da una ricerca avente ad oggetto la raccolta e l'esame delle principali risultanze contabili con esplicito riferimento ai bilanci delle Aziende sanitarie ed Ospedaliere. Il campione, probabilmente non troppo significativo ma facilmente allargabile, è stato individuato in seno alla Regione Liguria territorio, per il quale sono stati raccolti ed esaminati tutti i bilanci aziendali relativamente all'esercizio 2003. La ricerca si poneva diversi obiettivi, tra i quali:

- la valutazione, da parte dell'Ente regionale, della completezza della documentazione prodotta dalle Aziende sanitarie ed Ospedaliere regionali;
- l'esame di un'omogenea applicazione dei principi contabili di natura bilancistica;

- un'attività di analisi per indici di bilancio, sulla base di tutta la documentazione contabile relativa alle Aziende sanitarie ed Ospedaliere, concernente l'esercizio 2003;
- l'importanza di un quadro di sintesi, con oggetto prioritario la valutazione del grado di affidabilità dei bilanci, dell'omogeneità dei criteri seguiti nelle loro redazioni e della compatibilità tra gli stessi.

Pur lasciando al lettore il compito di trarre conclusioni in merito al livello di raggiungimento dei risultati sopra menzionati, è abbastanza evidente come tale percorso sia risultato, per noi studiosi il migliore per elaborare l'esame e la proposta di innovazioni in campo bilancistico, alcune opportune conseguentemente al test empirico, altre obbligate alla luce del processo di omogeneizzazione contabile europeo (IAS).

## 6.2 LE INFORMAZIONI DI BILANCIO RACCOLTE E ALCUNE PRIME RIFLESSIONI CRITICHE SUL CAMPIONE DI RIFERIMENTO

Per quanto riguarda l'utilizzo delle informazioni di bilancio come strumento di supporto alla gestione aziendale e, soprattutto, regionale, come valutazione di massima occorre considerare che l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale in luogo della contabilità finanziaria aveva lo scopo di permettere il passaggio da un sistema contabile a prevalente funzione autorizzativa, ad un sistema di contabilità che potesse riflettere la natura aziendale conferita dalle normative alle strutture del sistema sanitario nazionale. Allo stato attuale, con riferimento al campione indagato, alcune prassi legate prevalentemente alle modalità di controllo effettuate sui bilanci consuntivi stessi, anche infraannuali, sembrano confermare un'interpretazione "autorizzativa" assegnata anche alla contabilità economico-patrimoniale. Una logica quindi abbastanza lontana da un sistema di contabilità integrato<sup>1</sup>.

La tendenza rilevata dall'analisi della documentazione prodotta dalle Aziende è quella di evidenziare in genere più gli aspetti valutativi che quelli informativi di bilancio. L'enfasi prevalente posta risulta sempre in pratica sulle modalità con cui i fenomeni aziendali sono rappresentati quantitativamente o sulla dinamica dei risultati da un esercizio

---

<sup>1</sup> Il Sistema Contabile Integrato (SCI) è composto dai seguenti sistemi:

- Sistema di contabilità finanziaria ;
- Sistema di contabilità direzionale, composta da contabilità economica e contabilità analitica;
- Sistema extracontabile.

all'altro. Tale dinamica risulta espressa unicamente in forma quantitativa, talvolta senza indicazione delle motivazioni sottostanti. Lo sforzo richiesto al redattore di bilancio dovrebbe essere non solamente quello di esposizione dell'andamento dei "numeri", ma anche di comprensione delle ragioni sottostanti a tale andamento, ragioni che dovrebbero essere sintetizzate nell'informativa fornita al lettore utilizzatore del bilancio. Sembra quindi riemergere la necessità di una stretta correlazione tra la contabilità economico-patrimoniale ed il controllo di gestione e l'esigenza di un miglior colloquio tra i due sistemi, che devono riflettere dati omogenei o comunque riconciliabili tra di loro.

Dalla lettura delle diverse Note integrative, infatti, emergono, in molti casi, difficoltà per il lettore ad ottenere un'adeguata informativa sulla composizione delle voci stesse e, in quasi tutti i casi, difficoltà a comprendere i motivi delle variazioni rispetto al corrispondente saldo dell'esercizio precedente. La funzione della Nota integrativa, ovvero quello di illustrare e integrare le appostazioni contabili, di esplicazione del loro contenuto, di descrizione dei criteri di valutazione scelti dagli amministratori non sembra quindi sufficientemente rispettata. È oltremodo evidente che la Nota riveste un'importanza assai rilevante ai fini esplicativi dei valori contabili. Essa deve contenere le informazioni principali sulla natura e sulle modalità di determinazione degli stessi e fornire gli elementi, anche di natura non strettamente contabile, necessari per fornire ai lettori dello Stato patrimoniale e del Conto economico una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'azienda.

Dall'esame del campione si riscontra spesso la necessità che la Nota integrativa non si limiti ad evidenziare le variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo, ma debba chiaramente identificare, almeno per le voci che presentano le variazioni più significative, i principali motivi che le hanno determinate.

In definitiva quindi le informazioni che la Nota deve obbligatoriamente fornire sono le seguenti:

- illustrazione, per ogni posta contabile, del criterio di valutazione adottato;
- analitica spiegazione di tutti gli aggregati esposti sinteticamente nello Stato patrimoniale e nel Conto economico;
- prospetti in grado di dare evidenza del contenuto e della movimentazione delle principali voci di Conto economico e di Stato patrimoniale.

Si citano, a titolo esemplificativo: i prospetti relativi a tutte le tipologie

di immobilizzazioni materiali (terreni, fabbricati, impianti generici, attrezzature specifiche sanitarie ecc.) e di immobilizzazioni immateriali (costi di impianto ed ampliamento, ricerca e sviluppo ecc.); inoltre, in molti casi, sarebbe opportuno creare un prospetto in cui sia evidenziata la specifica relazione tra il singolo contributo erogato (per l'assistenza o per la ricerca) e le immobilizzazioni acquisite a fronte dello stesso.

Ogni prospetto dovrebbe contenere una specifica Nota a commento, fattispecie questa raramente riscontrata.

Più in particolare, è importante evidenziare come sia il bilancio sia le Note integrative, salvo poche eccezioni, risultino predisposte con informazioni che non permettono di valutare adeguatamente soprattutto i livelli di costo sostenuti dalle Aziende, in quanto le informazioni fornite nelle Note integrative, nella maggioranza dei casi, commentano voci diverse, rendendo pertanto difficile l'analisi comparativa dei costi ad un livello di dettaglio omogeneo per le diverse Aziende.

Ad esempio, per gli acquisti di esercizio dai bilanci, è possibile desumere esclusivamente l'ammontare distinto per sottovoci complessive di acquisti sanitari e non sanitari, nonostante tali sottovoci siano connotate da un contenuto molto eterogeneo.

Ancora, seppure le stesse disposizioni nazionali ne prevedessero addirittura la tenuta della contabilità separata, nessuna tra le Aziende ha fornito, in termini di qualità e articolazione delle informazioni di bilancio, elementi per la valutazione dell'attività libero professionale, anche se è vero che nello schema di bilancio manca una corrispondente voce di costo.

Gli schemi di bilancio e di Nota integrativa adottati dalle Aziende sanitarie liguri richiamano, nella maggioranza dei casi, i requisiti minimi di rispondenza ai principi civilistici, i quali, però, spesso sono improntati a consentire valutazioni di redditività e non sono tali da consentire la valutazione della liquidità e della solidità delle Aziende stesse.

Nell'ambito dell'informativa di bilancio, quindi, dove l'enfasi è prevalentemente sull'andamento economico, risulta pressoché assente un'analisi di carattere finanziario. Per raggiungere le finalità di esposizione dei risultati della conduzione amministrativa da parte della direzione aziendale delle risorse ad essa affidate, il bilancio, infatti, dovrebbe fornire anche le informazioni sui flussi finanziari, con particolare riferimento ai fabbisogni di impiego delle risorse finanziarie, soprattutto in considerazione di eventuali problematiche legate alla scarsa disponibilità di liquidità che le Aziende sanitarie ormai si trovano ad affrontare strutturalmente.

I bilanci delle Aziende sanitarie campionate, nonché le stesse linee guida regionali ministeriali, non prevedono espressamente un rendi-

conto che evidenzia le variazioni avvenute nella liquidità, ovvero nel capitale circolante netto e negli altri elementi della situazione finanziaria delle Aziende per effetto della gestione. È opportuno precisare che il rendiconto finanziario è soprattutto uno strumento significativo di programmazione, gestione, controllo e automiglioramento per le Aziende.

Quest'analisi potrebbe essere affrontata a due livelli, la capacità generale di creare/distruggere risorse finanziarie e quella limitata all'extrasistema. Si intende dire che nell'attuale sistema sanitario la capacità della singola Azienda di garantirsi un equilibrio finanziario non può che dipendere dalle modalità e dalla tempistica di finanziamento che vengono concessi dalla "holding" regionale. Sarebbe quindi interessante comprendere l'andamento della posizione finanziaria nei confronti dell'esterno. Tale informazione sarebbe sicuramente opportuna anche per il sistema centrale, per avere una misura dell'indebitamento del sistema. Ulteriori utili informazioni potrebbero essere quelle riferite alla natura dell'indebitamento e quindi l'origine dello stesso; legato all'acquisto di beni o servizi correnti o invece conseguente agli investimenti effettuati.

Da queste note appare evidente la necessità di ripensare l'informativa di bilancio enucleando separatamente i rapporti di debito e di credito nei confronti del "sistema" (la Regione e le altre Aziende del sistema sanitario). Altrettanto evidente è la necessità di una periodica e tempestiva riconciliazione delle poste creditorie e debitorie tra i vari soggetti del sistema e sulla consuntivazione dei servizi che vengono prestati tra le diverse Aziende del sistema, anche ai fini di un corretto consolidamento dei dati.

Altro documento fondamentale per l'evidenziazione e la sintesi delle dinamiche sottostanti ai risultati aziendali è rappresentato dalla relazione sulla gestione, richiesta da tutte le Regioni, come documento integrativo del bilancio. Il suo contenuto non è particolarmente regolamentato, ma dovrebbe essere dedicato sia alle motivazioni dei risultati dell'esercizio, sia ai principali rischi che interessano l'attività dell'Azienda.

Sempre con riferimento al livello di incisività della contabilità economico-patrimoniale sull'analisi dell'andamento gestionale, appare opportuno segnalare che, in merito alla contabilità separata/sezionale, essa non è sempre prodotta, come pure non risulta supportata da opportuna informativa di dettaglio, anche nelle circostanze in cui essa è ricostruita prendendo a riferimento i dati di contabilità analitica a consuntivo.

### 6.3 LO STATO DELL'ARTE DELLA QUALITÀ DELLE INFORMAZIONI E L'ARTICOLAZIONE DELLE POSTE DI BILANCIO

L'analisi sintetica dei bilanci, con particolare riferimento alle Aziende

Ospedaliera, fa intanto rilevare la ripetuta appostazione della maggior parte dei ricavi tra i contributi in c/esercizio, quasi il loro finanziamento dipendesse (come in contabilità finanziaria) dall'assegnazione regionale. A fianco di ciò, sempre considerando i componenti economici positivi di reddito, si assiste spesso all'appostazione tra i *ricavi per proventi per prestazioni sanitarie* del conguaglio emergenza, che a tutti gli effetti costituisce un contributo fisso annuale per trasferimento dalla Regione assimilabile, quindi, a un contributo da inserire tra le voci A.1 del Conto economico. Tali finanziamenti di norma non riflettono il valore della produzione, esprimono più spesso una modalità di copertura *ex ante* dei costi che, se non correttamente rilevati, possono limitare l'efficace interpretazione del bilancio di esercizio. Per una migliore lettura del bilancio e, quindi, dell'attività dell'Azienda, sarebbe opportuno avere evidenza, già nel bilancio stesso, delle diverse forme di contributi in conto esercizio ricevute dalla Regione, soprattutto quando queste forme di finanziamento hanno la finalità di assicurare l'equilibrio economico dell'attività.

Per quanto riguarda poi il problema dell'omogeneità, si osserva che, forse anche a causa di carenze interpretative presenti nei manuali di riferimento per la contabilità economico patrimoniale delle Aziende campionate, non sempre si può essere certi che il contenuto delle singole poste sia il medesimo per tutte le Aziende. Inoltre, nel valore della produzione, le Aziende Ospedaliere inseriscono il valore del tetto della produzione concordato con la Regione, mentre le ASL imputano il valore della produzione ricevuta reale. È evidente che ciò può creare problemi in merito alla confrontabilità o al consolidamento del dato, tenendo presente che il valore della produzione reale (riportato tra i costi delle ASL) è sicuramente maggiore di quello teorico concordato con la Regione.

Nel ritorno informativo, in termini di qualità e articolazione delle informazioni di bilancio, manca la possibilità di valutare l'equilibrio dell'attività libero professionale, poiché nello schema di bilancio manca una corrispondente voce di costo, e non sempre la Nota integrativa fornisce il necessario chiarimento. A fronte di ciò si ricorda che le stesse disposizioni nazionali non prevedono addirittura la tenuta della contabilità separata.

Per quanto riguarda le risultanze dell'analisi sommaria dello Stato patrimoniale, alcune indicazioni sono emerse dalla valutazione di alcune poste, quali ad esempio il fondo di dotazione che in alcuni casi pare elevato o erroneamente definito in sede di definizione del primo Stato patrimoniale. A correzione di tali errori di calcolo, per contro, si registrano poste straordinarie, sopravvenienze attive o passive, che incido-

no in maniera evidente sul risultato di esercizio.

Altro elemento da considerare è quello legato alla corretta contabilizzazione delle immobilizzazioni, visto che vi sono Aziende che in bilancio presentano la mancanza di contabilizzazione di immobilizzazioni immateriali, tra le quali rientrano le licenze d'uso dei software. Alcune Aziende ammortizzano indistintamente tutte le stesse immobilizzazioni immateriali in un periodo di sei anni, quando, per tali beni, vista la difficile applicazione del principio della "vita utile residua" previsto dal Codice Civile, all'art. 2426, comma 2, dovrebbe valere il principio che, nel caso sussistano vincoli di tempo sull'utilizzo del bene, si può adottare l'aliquota calcolata in base al vincolo stesso (ad esempio sei anni, aliquota del 16% circa). Nel caso invece tali vincoli non sussistano, le Aziende sanitarie dovrebbero sistematicamente ammortizzare i beni, in ogni esercizio, in base ad una quota fissa pari al 20% annuo. Poiché molte ASL del campione ammortizzano tutto in sei anni si può anche supporre che, o i beni fanno tutti parte dello stesso lotto d'acquisto con vita stimata sei anni, e quindi presumibilmente non si ha la contabilizzazione di tutte le immobilizzazioni immateriali oppure il principio della "vita utile residua", è applicato indistintamente e presuntivamente per tutte le licenze d'uso acquisite.

Ancora, le disposizioni regionali vigenti parrebbero suggerire che le Aziende che acquistano immobilizzazioni con fondi non provenienti da contributi in conto capitale, debbano prima accantonare a c/capitale le eventuali somme da destinare ad acquisto di immobilizzazione, per poi procedere alla sterilizzazione<sup>2</sup>. Tralasciando un giudizio sull'adeguatezza o meno della disposizione, tale indicazione non appare uniformemente applicata.

#### 6.4 UN APPROCCIO METODOLOGICO PER L'ANALISI DEL BILANCIO NELLE AZIENDE SANITARIE

Al fine di produrre altri suggerimenti ed evidenziare ulteriori criticità, conseguenti spesso alla diversità nei criteri di contabilizzazione adottati dalle Aziende Ospedaliere e sanitarie campionate, si è proceduto in una fase successiva a rilevare alcuni indicatori di bilancio.

Nella tabelle riportate alle pagine seguenti si riepilogano, sintetica-

---

<sup>2</sup> La procedura di sterilizzazione degli ammortamenti consiste nel processo di neutralizzazione dell'effetto economico degli ammortamenti (componente negativo di reddito) mediante l'utilizzo del Fondo Contributi in c/capitale (che diviene componente positivo di reddito) in misura esattamente corrispondente.

mente, i dati economici estratti dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2003 rispettivamente delle Aziende Ospedaliere e delle Aziende sanitarie liguri.

I Conti economici sono stati riclassificati per evidenziare:

- i ricavi, al netto dell'utilizzo dei fondi in contributo in conto capitale per effetto delle sterilizzazioni;
- i costi per assistenza non erogata direttamente (medicina di base, assistenza farmaceutica, assistenza ospedaliera da altre Aziende della Regione e extraregionali, assistenza specialistica e di diagnostica strumentale da altre Aziende della Regione e extraregionali, assistenza integrativa, riabilitative e altra assistenza sanitaria non erogata direttamente);
- i costi per assistenza direttamente erogata (personale, beni e servizi, utenze, appalti, ammortamenti al netto dell'utilizzo dei fondi in contributo capitale, accantonamenti ecc.);
- i risultati delle gestioni non caratteristiche (gestione accessoria, gestione finanziaria e imposte).

Vi sono alcuni indicatori economici che si è ritenuto importante verificare.

Innanzitutto è possibile rilevare che, tra le Aziende Ospedaliere, la cui principale forma di ricavo è costituita da prestazioni tariffate secondo DRG o nomenclature tariffario, in oltre il 50% delle aziende del campione di cui si è verificato il bilancio, si procede ad appostare la maggior parte dei ricavi tra i contributi in c/esercizio, quasi il loro finanziamento dipendesse (come in contabilità finanziaria) dall' "assegnazione" regionale (Tabella 1).

Tabella 1 – Conto economico Aziende Ospedaliere<sup>3</sup> 31 dicembre 2003 (sintetico e in percentuale rispetto ai ricavi)

	Ospedaliere SAN MARTINO	Ospedaliere VILLA SCASSI	Ospedaliere SANTA CORONA	ISTITUTO GARIPIANA GASLINI	SCIENTIFICO TUMORI	VISFEDALE GALLIERA	EVANGEL INTERNAZI
Ricavi operativi	348.803.074	0	96.720.457	125.857.495	52.260.816	135.563.421	20.12
Costi operativi	(153.106.089)	0	(38.492.266)	(42.716.278)	(24.563.765)	(66.031.289)	(8.78)
Costo del personale	(188.310.087)	0	(55.245.124)	(75.782.034)	(28.669.635)	(66.261.598)	(11.66)
<b>EBITDA</b>	<b>7.386.898</b>	<b>0</b>	<b>2.983.067</b>	<b>7.359.183</b>	<b>(972.584)</b>	<b>3.270.534</b>	<b>(32)</b>
Ammortamenti	(10.212.671)	0	(3.482.390)	(4.795.256)	(1.544.842)	(3.163.357)	(64)
Sterilizzazioni	8.516.112	0	3.393.449	5.934.666	3.466.031	2.712.358	
Svalutazioni e accantonamenti	(928.745)	0	(2.478.392)	0	(1.795.438)	(1.232.424)	
<b>Totale</b>	<b>(2.625.304)</b>	<b>0</b>	<b>(2.567.333)</b>	<b>1.139.410</b>	<b>125.751</b>	<b>(1.683.423)</b>	<b>(64)</b>
<b>EBIT</b>	<b>4.761.594</b>	<b>0</b>	<b>415.734</b>	<b>8.498.593</b>	<b>(846.833)</b>	<b>1.587.111</b>	<b>(97)</b>
Gestione finanziaria	(1.145.648)	0	(300.930)	(117.789)	(325.240)	(505.640)	(4)
Gestione straordinaria	(9.564.409)	0	(45.170)	0	776.334	(779.335)	(18)
<b>Risultato prima delle imposte</b>	<b>(5.948.463)</b>	<b>0</b>	<b>69.634</b>	<b>8.380.804</b>	<b>(395.740)</b>	<b>302.136</b>	<b>(1.20)</b>
<b>Imposte</b>	<b>(236.881)</b>	<b>0</b>	<b>(72.626)</b>	<b>(5.549.668)</b>	<b>(44.373)</b>	<b>(333.298)</b>	

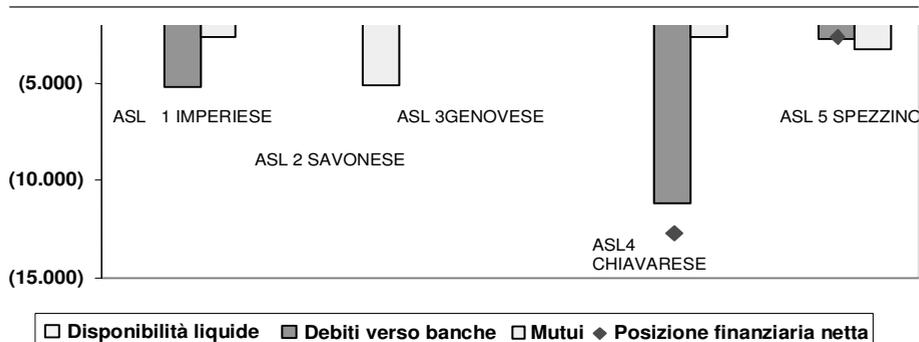
I dati dell'A.O. Villa Scassi non sono giunti in tempo per l'elaborazione.

<sup>3</sup> Fonte: bilancio delle AO liguri al 31 dicembre 2003.

Figura 1 – Analisi conto economico Aziende Ospedaliere, incidenza ricavi

Tale diversità di trattamento di voci analoghe tra le Aziende Ospedaliere impatta nel risultato dell'indicatore *Ricavi per dipendente* mostrato in Figura 2, che rileva l'incidenza del valore della produzione rispetto ai dipendenti delle Aziende Ospedaliere esaminate. L'alta variabilità di tale indicatore, e la conseguente non valutabilità dello stesso, sembra

Figura 2 – Ricavi per dipendente Aziende Ospedaliere

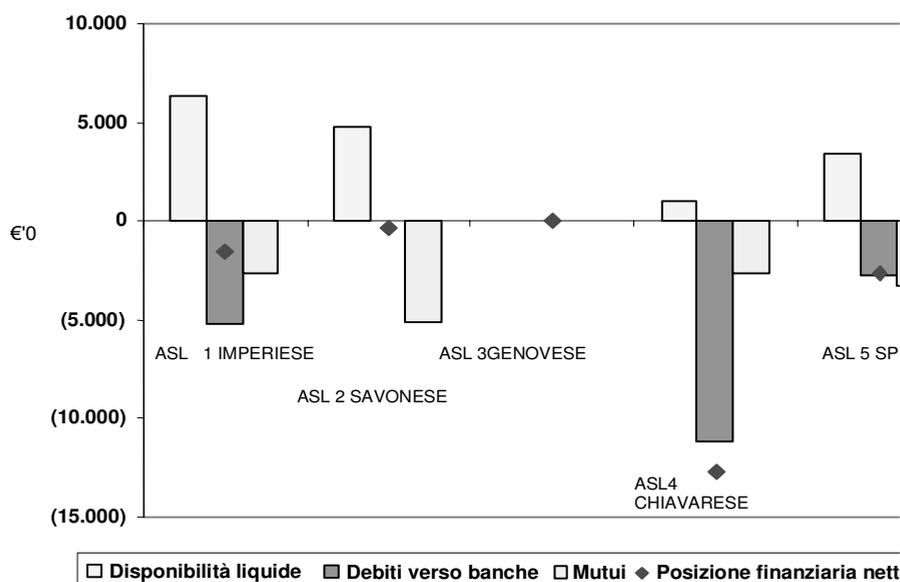


essere, come evidenziato di seguito conseguenza di una non corretta contabilizzazione dei ricavi in termini di classificazione degli stessi tra contributi in conto esercizio e proventi per prestazioni sanitarie.

Parimenti dall'analisi sintetica di bilanci delle ASL innanzitutto appare singolare l'indicazione regionale di inserire il valore della produzione effettuata direttamente per i propri assistiti (in termini di ricoveri ospedalieri e di prestazioni specialistiche e di diagnostica strumentale) sia tra i "Ricavi per proventi per prestazioni sanitarie", sia tra i "Costi per prestazioni sanitarie e socio sanitarie". Si veda al tal proposito il contenuto della Tabella 2.

Tale impostazione, seppure non incidente sul risultato di esercizio poiché la voce di costo "compensa" la voce di ricavo, conduce ad una rappresentazione gonfiata delle voci di bilancio e appare scarsamente giustificabile con una corretta applicazione dei principi contabili (si ve-

Figura 3 – Analisi Conto economico Aziende sanitarie, incidenza ricavi



<sup>5</sup> In tal senso, nella riclassificazione del Conto economico delle ASL effettuata con le modalità e gli scopi sopra delineati, è stata predisposta anche una riclassificazione "pulita" dei ricavi e costi fittizi presenti in bilancio ai fini di ottenere valori espressivi dei reali ricavi, al netto dell'utilizzo dei fondi in contributo in conto capitale per effetto delle sterilizzazioni e dei costi effettivi sostenuti per l'assistenza non erogata direttamente.

Tabella 2 – Conto economico Aziende Sanitarie<sup>4</sup> 31 dicembre 2003 (sintetico e in percentuale rispetto ai ricavi)

La **Tabella 3**, rileva, comparandoli, i risultati della gestione ordinaria, finanziaria e straordinaria delle aziende ospedaliere e sanitarie.

	Azienda Ospedaliera SAN MARTINO	Azienda Ospedaliera VILLA SCASSI	Azienda Ospedaliera SANTA CORONA	Istituto GIANNINA GASLINI	Istituto SCIENTIFICO TUMORI	OSPEDALE GALLIERA	OSPEDAL EVANGELI INTERNAZIO
Ricavi operativi	348.803.074	0	96.720.457	125.857.495	52.260.816	135.563.421	20.121
Costi operativi	(153.106.089)	0	(38.492.266)	(42.716.278)	(24.563.765)	(66.031.289)	(8.783)
Costo del personale	(188.310.087)	0	(55.245.124)	(75.782.034)	(28.669.635)	(66.261.598)	(11.663)
<b>EBITDA</b>	<b>7.386.898</b>	<b>0</b>	<b>2.983.067</b>	<b>7.359.183</b>	<b>(972.584)</b>	<b>3.270.534</b>	<b>(325)</b>
Ammortamenti	(10.212.671)	0	(3.482.390)	(4.795.256)	(1.544.842)	(3.163.357)	(645)
Sterilizzazioni	8.516.112	0	3.393.449	5.934.666	3.466.031	2.712.358	
Svalutazioni e accantonamenti	(928.745)	0	(2.478.392)	0	(1.795.438)	(1.232.424)	
<b>Totale</b>	<b>(2.625.304)</b>	<b>0</b>	<b>(2.567.333)</b>	<b>1.139.410</b>	<b>125.751</b>	<b>(1.683.423)</b>	<b>(645)</b>
<b>EBIT</b>	<b>4.761.594</b>	<b>0</b>	<b>415.734</b>	<b>8.498.593</b>	<b>(846.833)</b>	<b>1.587.111</b>	<b>(970)</b>
Gestione finanziaria	(1.145.648)	0	(300.930)	(117.789)	(325.240)	(505.640)	(49)
Gestione straordinaria	(9.564.409)	0	(45.170)	0	776.334	(779.335)	(183)
<b>Risultato prima delle imposte</b>	<b>(5.948.463)</b>	<b>0</b>	<b>69.634</b>	<b>8.380.804</b>	<b>(395.740)</b>	<b>302.136</b>	<b>(1.204)</b>
<b>Imposte</b>	<b>(236.881)</b>	<b>0</b>	<b>(72.626)</b>	<b>(5.549.668)</b>	<b>(44.373)</b>	<b>(333.298)</b>	

I dati dell'ASL 3 genovese non sono giunti in tempo per l'elaborazione.

<sup>4</sup> Fonte: bilancio delle AO Liguri al 31 dicembre 2003.

*Figura 4* – **Analisi Conto economico Aziende sanitarie, incidenza costi e gestioni accessorie**

---

---

dano Figura 3 e Figura 4)<sup>5</sup>.

Dalla lettura dei bilanci è poi impossibile evidenziare direttamente la mobilità attiva delle ASL, che seppure in alcuni casi sia scarsamente rilevante, è comunque il primo indicatore di sintesi dell'“attrattività” delle strutture dell'offerta dell'ASL e ne condiziona effettivamente il risultato economico.

La Tabella 3 rileva, comparandoli, i risultati della gestione ordinaria, finanziaria e straordinaria delle Aziende Ospedaliere e sanitarie.

Tabella 3 – Conto economico Aziende Ospedaliere<sup>6</sup> 31 dicembre 2003 (riclassificato)

	Azienda Ospedaliera SAN MARTINO	Azienda Ospedaliera VILLA SCASSI	Azienda Ospedaliera SANTA CORONA	Istituto GIANNINA GASLINI	Istituto SCIENTIFICO TUMORI	OSPEDALE GALLIERA	OSPEDALE EVANGELICO INTERNAZIONALE
Ricavi operativi	348.803.074	0	96.720.457	125.857.495	52.260.816	135.563.421	20.121.538
Costi operativi	(153.106.089)	0	(38.492.266)	(42.716.278)	(24.563.765)	(66.031.289)	(8.783.128)
Costo del personale	(188.310.087)	0	(55.245.124)	(75.782.034)	(28.669.635)	(66.261.598)	(11.663.664)
<b>EBITDA</b>	<b>7.386.898</b>	<b>0</b>	<b>2.983.067</b>	<b>7.359.183</b>	<b>(972.584)</b>	<b>3.270.534</b>	<b>(325.254)</b>
Ammortamenti	(10.212.671)	0	(3.482.390)	(4.795.256)	(1.544.842)	(3.163.357)	(645.455)
Sterilizzazioni	8.516.112	0	3.393.449	5.934.666	3.466.031	2.712.358	0
Svalutazioni e accantonamenti	(928.745)	0	(2.478.392)	0	(1.795.438)	(1.232.424)	0
<b>Totale</b>	<b>(2.625.304)</b>	<b>0</b>	<b>(2.567.333)</b>	<b>1.139.410</b>	<b>125.751</b>	<b>(1.683.423)</b>	<b>(645.455)</b>
<b>EBIT</b>	<b>4.761.594</b>	<b>0</b>	<b>415.734</b>	<b>8.498.593</b>	<b>(846.833)</b>	<b>1.587.111</b>	<b>(970.709)</b>
Gestione finanziaria	(1.145.648)	0	(300.930)	(117.789)	(325.240)	(505.640)	(49.624)
Gestione straordinaria	(9.564.409)	0	(45.170)	0	776.334	(779.335)	(183.947)
<b>Risultato prima delle imposte</b>	<b>(5.948.463)</b>	<b>0</b>	<b>69.634</b>	<b>8.380.804</b>	<b>(395.740)</b>	<b>302.136</b>	<b>(1.204.280)</b>
Imposte	(236.881)	0	(72.626)	(5.549.668)	(44.373)	(333.298)	0
<b>Risultato</b>	<b>(6.185.344)</b>	<b>0</b>	<b>(2.992)</b>	<b>2.831.136</b>	<b>(440.112)</b>	<b>(31.162)</b>	<b>(1.204.280)</b>

<sup>6</sup> Fonte: bilancio delle AO liguri al 31 dicembre 2003.

L'analisi permette di rilevare, in alcuni casi, una significativa incidenza della gestione straordinaria sul risultato d'esercizio delle Aziende stesse. La straordinarietà delle poste rilevate, come si evince dalla lettura delle Note integrative, è spesso conseguente alla chiusura di poste erroneamente rilevate negli esercizi precedenti (ratei e stanziamenti vari). La natura dell'errore, seppur non esplicitamente indicato nelle Note integrative, può conseguire da un'impostazione ancora di tipo finanziario delle scritture di chiusura degli esercizi precedenti, se non addirittura l'errore stesso potrebbe trascinarsi ancora dal primo bilancio economico redatto dalle Aziende e, in quest'ultimo caso, forse ancora richiedere una modifica del fondo di dotazione, piuttosto che comportare un miglioramento del risultato di un esercizio successivo.

La necessità di introdurre regole chiare ed univoche sul trattamento di alcune appostazioni contabili emerge anche a commento di un terzo indicatore economico, che rileva l'incidenza percentuale delle sterilizzazioni sugli ammortamenti. Per un elevato numero di Aziende Ospedaliere si evidenzia un improbabile rapporto percentuale (ben superiore al 100%), non commentato nelle rispettive Note integrative. Un'Azienda, tra l'altro, non potrebbe nemmeno aver utilizzato tali sterilizzazioni a fronte di minusvalenze su cessione cespiti, perché non movimentata tali voci.

È possibile poi effettuare alcune considerazioni su altri indicatori indicatori sulla voce "rimanenze" di bilancio, che evidenziano l'incidenza della voce stessa sul totale attivo e l'indice di rotazione delle scorte, in termini di giorni. L'informativa fornita nei bilanci sulla voce "rimanenze" risulta, nella maggioranza dei casi, piuttosto povera, e pressoché assente, nella totalità dei casi, ogni valutazione sull'eventuale obsolescenza e/o lento rigiro del materiale sanitario e non, in giacenza presso le Aziende Ospedaliere.

Altri due indicatori rilevano la situazione finanziaria delle Aziende Ospedaliere e sanitarie, indirettamente tramite la individuazione dei giorni medi di pagamento dei fornitori e, direttamente, tramite la determinazione della posizione finanziaria netta puntuale al 31 dicembre 2003 delle Aziende stesse.

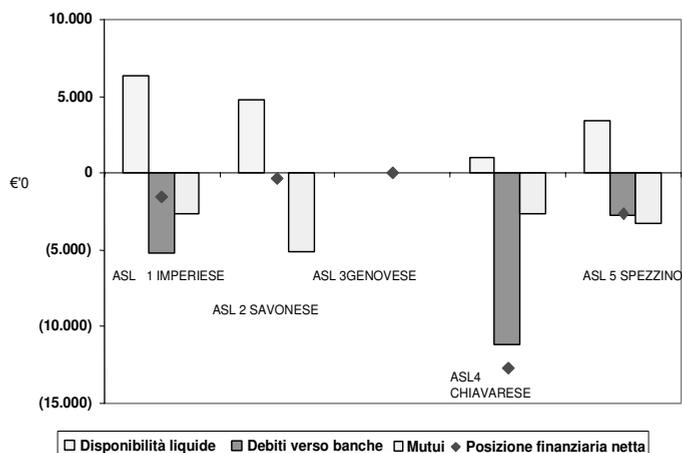
Per quanto riguarda la gestione tributaria, è stato possibile evincere come vi siano Aziende che contabilizzano l'IRAP nella voce "*Imposte sul reddito d'esercizio*"<sup>7</sup>, analogamente a quanto previsto dai principi contabili e dalla maggior parte delle altre disposizioni normative regionali in materia di bilanci delle Aziende sanitarie, mentre altre ASL la rilevano

---

<sup>7</sup> È il caso dell'Istituto Gaslini, e anche l'ASL 3, di cui non si è ottenuto il bilancio 2003, ma si ha il riscontro di tale contabilizzazione nel bilancio 2002.

nella voce "Oneri diversi di gestione", secondo le disposizioni regionali<sup>8</sup>. A tal proposito, sarebbe opportuno, nei manuali contabili e comunque nelle disposizioni regionali, prevedere che la contabilizzazione dell'IRAP, che a tutti gli effetti è un'imposta sul reddito, sia contabilizzata in tale voce.

**Tabella 4 – Conto economico Aziende sanitarie<sup>9</sup> 31 dicembre 2003 (riclassificato)**

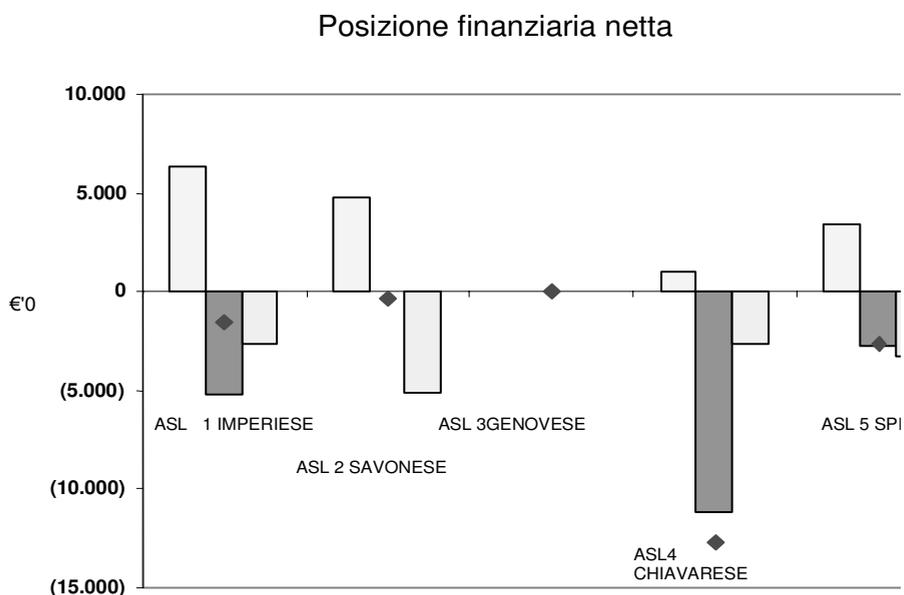


**Figura 19**

<sup>8</sup> Secondo i principi contabili, le imposte, e tra queste l'IRAP, si riferiscono a prestazioni obbligatorie di denaro dovute allo Stato stesso o ad altri enti pubblici territoriali, e misurate in relazione alla capacità contributiva, senza avere diritto a un corrispettivo specifico. Le Aziende sanitarie pubbliche, anche in altre Regioni, calcolando l'imposta prevalentemente con il metodo retributivo, che prevede come base imponibile l'ammontare delle retribuzioni, classificano l'IRAP o nel costo del personale o, come accade anche in Regione Liguria, tra gli oneri diversi di gestione, insieme alle altre tasse, diverse dalle imposte del reddito. Tale voce dovrebbe invece comprendere solo i tributi che sono pagati in corrispondenza di un servizio fornito dalla Pubblica amministrazione.

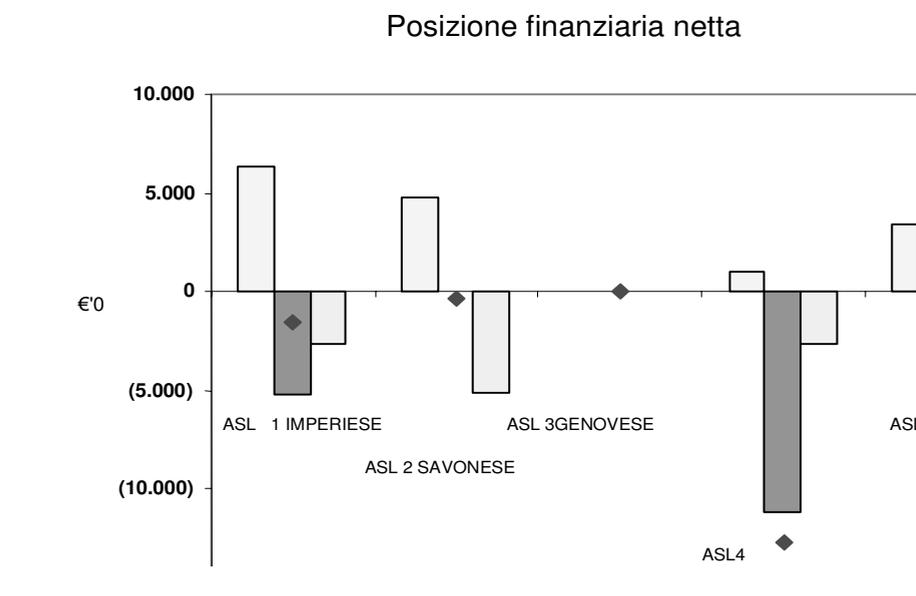
<sup>9</sup> Fonte: bilancio delle AO liguri al 31 dicembre 2003.

**Figura 5 – Analisi Conto economico Aziende sanitarie, incidenza costi e gestioni accessorie**



**Figura 6 – Analisi Conto economico Aziende sanitarie, incidenza ricavi ripuliti dei ricavi figurativi**

Figura 7 – Analisi Conto economico Aziende sanitarie, incidenza costi e gestioni accessorie (ripuliti dei costi figurativi)



#### 6.5 IL BENCHMARKING INTERNO REGIONALE PER L'IDONEA INTERPRETAZIONE DELLE PERFORMANCE BILANCISTICHE IN AMBITO SANITARIO

Il *benchmarking* è una tecnica evoluta di management finalizzata alla definizione, progettazione e implementazione di strategie di miglioramento delle performance di una organizzazione. Ciò è reso possibile da un confronto serrato con i modelli organizzativi e operativi adottati da altri soggetti impegnati nello stesso tipo di attività che si caratterizzano per l'eccellenza dei risultati conseguiti.

Per le aziende operanti in un libero mercato l'utilizzo delle tecniche di *benchmarking* è fortemente incentivato dal contesto di concorrenza in cui si trovano ad operare, che spinge ciascuna organizzazione economica ad individuare le modalità gestionali che le consentono di implementare le proprie strategie, "battendo" le organizzazioni concorrenti. Nel settore dei servizi pubblici, invece, il benchmarking assume la natura di strumento finalizzato ad aumentare la qualità e l'efficienza dei servizi resi agli utenti, attraverso l'individuazione degli erogatori che raggiungono gli standard migliori e delle configurazioni gestionali che

li hanno resi raggiungibili. Questo ruolo della tecnica di benchmarking è stato significativamente enfatizzato dal processo di aziendalizzazione che ha investito le organizzazioni finalizzate alla produzione ed erogazione di servizi alla collettività, processo che coinvolge in modo sempre più intenso anche operatori privati, introducendo nel settore dei servizi alla persona delle logiche di quasi mercato.

È importante sottolineare che il benchmarking si configura come uno strumento gestionale particolarmente adatto a supportare i processi di innovazione e cambiamento di un'azienda, attraverso la ricerca delle migliori soluzioni adottate dalle organizzazioni che, ponendosi obiettivi analoghi, sono riuscite ad individuare strategie di perseguimento efficaci raggiungendo performance di elevato valore<sup>10</sup>.

L'innovatività della tecnica di benchmarking emerge dunque, già in prima battuta, dal richiedere un abito mentale estremamente aperto: il confronto non è effettuato necessariamente con le aziende dirette concorrenti, ma deve essere esteso alle imprese che hanno fatto di una determinata area o funzione l'elemento vincente della loro strategia. Lo stesso Camp, inventore della tecnica, definisce il benchmarking come *"il processo continuo di misurazione di prodotti, servizi e prassi aziendali mediante il confronto con i concorrenti più forti o con le imprese riconosciute leader di un settore"*<sup>11</sup>.

La componente quantitativa e di misurazione occupa senz'altro un ruolo centrale nel funzionamento di questo strumento, senza tuttavia

---

<sup>10</sup> Come noto la prima azienda ad utilizzare il benchmarking fu, agli inizi degli anni '80, la Xerox per volontà del direttore della logistica, R. Camp, tuttora considerato il "padre" del benchmarking. Per migliorare le funzioni di immagazzinaggio e spedizione dell'azienda, Camp decise di confrontarsi con la L.L. Bean, un'impresa di vendita per corrispondenza. Questa scelta può, a prima vista, apparire incongrua, dato che la Xerox, e la L.L. Bean non operano nel medesimo settore di mercato. Una riflessione più approfondita, però, mette immediatamente in luce uno degli aspetti più significativi ed innovativi della tecnica implementata da Camp. Basta considerare che le operazioni di immagazzinaggio e spedizione rappresentano, per un'azienda che, occupandosi di vendite per corrispondenza, concentra larga parte della sua attività in quest'area, una delle funzioni strategiche della L.L. Bean: ciò significa che quell'azienda ha certamente investito tempo, denaro e risorse gestionali per ottimizzare la propria performance in quest'area, raggiungendo una posizione di eccellenza. Dunque la Xerox si propose di confrontare la struttura gestionale della propria funzione immagazzinaggio e spedizione con quella dell'azienda *best in class* in quel campo, acquisendo in questo modo la possibilità di migliorare effettivamente la propria efficacia operativa, organizzando il processo di analisi attorno all'innovativo concetto di "punto di riferimento per la valutazione del divario con i competitori".

<sup>11</sup> R. CAMP, *Benchmarking – The Search for Industry Best Practices that lead to superior performance*, ASQC, Quality Press 1989.

esaurirne il significato, che va certamente al di là della pura dimensione tecnica. Per quanto infatti il benchmarking sia stato variamente classificato (processo di definizione degli obiettivi; strumento di pianificazione strategica; strumento motivazionale; facilitatore del cambiamento...), su una cosa tuttavia è stato ormai raggiunto pieno consenso: esso è da più parti considerato una vera e propria filosofia, un *modus operandi* dell'organizzazione moderna, un'attività da svolgere sistematicamente e con continuità.

I principi su cui la tecnica in questione si basa sono molto semplici e, originariamente tratteggiati dallo stesso Camp, in Italia sono stati successivamente formalizzati da U. Bocchino<sup>12</sup>:

- conoscere le proprie attività operative;
- conoscere le imprese leader o concorrenti prescelte per il confronto (che costituiscono il cosiddetto "benchmark di riferimento");
- individuare e rendere disponibili per ciascun soggetto le risorse necessarie per modificare i propri atteggiamenti e comportamenti;
- incorporare il meglio, progettando cambiamenti che producano valutazioni positive.

Le attività fondamentali che caratterizzano la tecnica in questione sono dunque la raccolta di informazioni e il confronto costante e continuativo con standard esterni.

È opportuno soffermare brevemente l'attenzione sul concetto di "esterno" per fare alcune considerazioni. Non è una novità l'osservazione che le aziende che operano in contesti competitivi si interessano al comportamento dei propri concorrenti e sviluppando sensibilità e attenzione a ciò che avviene oltre i confini dei loro insediamenti. L'analisi competitiva, infatti, ha ampiamente dimostrato di essere uno dei più importanti strumenti strategici a disposizione del management: fornendo una maggiore comprensione dei punti di forza e di debolezza dei concorrenti, essa consente una più efficace formulazione della strategia aziendale. Tuttavia l'analisi competitiva risulta affetta da una sorta di miopia congenita: essa, concentrandosi su un unico settore, non è per sua stessa natura orientata a considerare le soluzioni – talvolta di grande portata – adottate da chi opera in altri ambiti, rendendo l'azienda "prigioniera del proprio settore"<sup>13</sup>. Il benchmarking; invece, pur aprendosi di fatto con una fase coincidente ad un'analisi competitiva, si spinge ben oltre. Infatti, mentre la seconda si focalizza sul con-

<sup>12</sup> U. BOCCHINO, *Manuale di Benchmarking*, Giuffrè, Milano, 1995.

<sup>13</sup> WAALLECK, O' HALLORAN, *Leader*, 1991.

fronto tra prodotti, il benchmarking amplia lo spettro di analisi fino a considerare le capacità operative e gestionali; inoltre, mentre l'analisi competitiva si limita alle aziende che forniscono prodotti o servizi simili, gli studi di benchmarking considerano come termine di paragone non solo i propri concorrenti, ma anche le migliori organizzazioni non concorrenti, prendendo in considerazione sia quelle esterne all'azienda, sia quelle ad essa interne.

Dalla pionieristica esperienza della Xerox ad oggi, lo strumento del benchmarking ha visto un'applicazione sempre più ampia. Sono principalmente due le motivazioni che paiono essere alla radice della crescente ed entusiastica diffusione di questa tecnica: i processi di mercatizzazione del sistema organizzativo e le logiche di miglioramento continuo della qualità.

I processi di mercatizzazione del sistema organizzativo fanno riferimento alla crescente attenzione ai rapporti di scambio tra fornitore ed utente interno di un'organizzazione: ormai tali rapporti non sono più concepiti e gestiti attraverso i tradizionali sistemi associati alla gerarchia (autorità, norme, regole, procedure), ma vengono regolamentati attraverso una base di carattere contrattuale che individua nel "prezzo di trasferimento" il meccanismo di transazione tra le varie unità aziendali. In questo contesto le varie unità organizzative assumono la veste di centri di profitto e diventano responsabili del loro risultato economico. In conseguenza di ciò, il fornitore è tenuto a produrre beni o servizi che, per quantità e qualità, siano rispondenti alle richieste del destinatario. I requisiti quantitativi, qualitativi ed economici delle prestazioni vengono quindi formalizzati, e ciò rende possibile confrontare i valori di trasferimento con i valori di mercato, imponendo al fornitore esterno di accettare ufficialmente la concorrenza di fornitori esterni alternativi. Il processo di mercatizzazione del sistema organizzativo, da questo punto di vista, contribuisce a sviluppare quell'orientamento all'esterno che poi il benchmarking assume a principio cardine della sua filosofia. I quasi-mercati infatti guardano al di là dei propri confini non solo per definire il valore ottimale dei prezzi di trasferimento, ma anche per verificare l'esistenza di reali alternative rispetto ai fornitori interni. Il secondo fenomeno che ha rappresentato un terreno fertile di applicazione e diffusione delle tecniche di benchmarking è rappresentato dall'enfasi che negli ultimi vent'anni è stata posta sulla qualità, intesa come l'insieme delle proprietà e delle caratteristiche di un prodotto o di un servizio che conferiscono ad esso la capacità di soddisfare esigenze espresse o implicite.

In particolare, è ormai acquisito il concetto per cui la qualità di un prodotto o di un servizio è influenzata da numerose attività interagenti

tra loro, che rendono evidente come la dimensione della qualità debba abbracciare l'intero sistema aziendale: la qualità del prodotto/servizio si configura quindi come una diretta conseguenza della più ampia qualità dell'organizzazione. Da questo punto di vista, quindi, il benchmarking viene ormai considerato come uno degli strumenti cardine di un sistema di qualità<sup>14</sup>, in quanto indice della propensione dell'organizzazione a mantenere costantemente sotto controllo le proprie performance, tramite il confronto ripetuto con altri operatori del medesimo settore e tramite la progressiva ricerca delle modalità organizzative e gestionali che consentono il raggiungimento degli standard più elevati. Questa attività, infatti, stimola le aziende ad un continuo apprendimento e le aiuta a sviluppare una cultura basata sul cambiamento e sul miglioramento continuo, che consideri la qualità la principale arma competitiva, secondo i più accreditati principi del *total quality management*.

L'attenzione alla qualità e l'utilizzo delle tecniche di benchmarking in rapporto ad essa rappresentano un elemento di grande rilevanza proprio nell'ambito dell'ampia gamma dei servizi sociali, con particolare riferimento ai servizi alla persona: in questo campo il benchmarking si configura come lo strumento idoneo per aumentare il livello di qualità, introducendo innovazioni mutate dall'esterno secondo la logica di individuare e seguire i migliori modelli riscontrati.

L'implementazione di un processo di benchmarking richiede tipicamente la definizione di quattro dimensioni tra loro strettamente interconnesse:

- cosa sottoporre a benchmarking;
- con chi confrontarsi;
- come operiamo noi;
- come operano loro.

La dimensione del "cosa sottoporre a benchmarking" richiama la distinzione tra benchmarking strategico e benchmarking operativo. Infatti, a seconda dell'ottica di analisi presa a riferimento, è possibile individuare almeno due tipologie di benchmarking.

Il *benchmarking strategico* si pone essenzialmente la finalità di individuare i fattori che sono alla base del vantaggio competitivo dei migliori

---

<sup>14</sup> Uno dei più prestigiosi premi in ambito qualità, il Malcom Baldrige National Quality Award, un vero e proprio concorso nato negli Stati Uniti nel 1987, prevede tra i criteri di valutazione l'adozione di un efficace programma di benchmarking

concorrenti. In questo caso l'interesse principale è quello di definire i meccanismi e le logiche di impiego delle risorse in determinati settori dell'organizzazione e l'efficacia/efficienza di tale impiego: per queste ragioni l'analisi si focalizza sulle macromisure di raffronto tra input e output dei processi gestionali individuati come critici. Le misure prese a riferimento, tipicamente di produttività, di costi medi unitari di processo, di risorse dedicate totali, di grado di soddisfazione del cliente/utente ecc., evidenziano in questo caso l'effetto medio di un insieme di processi. Questa modalità di benchmarking è molto utile quando si tratta di adottare scelte relative al posizionamento del prodotto, al dimensionamento di risorse e alla fissazione di obiettivi manageriali e viene solitamente svolto a livello di alta direzione.

Il *benchmarking operativo* (detto anche, in alcuni casi, "funzionale"), invece, concentra l'attenzione sui modelli gestionali, e sulle performance che ne conseguono, adottati per una specifica area funzionale dell'organizzazione o per un processo trasversale a più funzioni. L'obiettivo è quello di comparare aree organizzative, parti o fasi di processi che siano caratterizzati da una certa omogeneità, pur essendo magari adottati in differenti settori produttivi. In questa tipologia di benchmarking l'attenzione si sposta dalla misura media riferita al macroprocesso, alle misure puntuali di singoli input, output e fasi di un determinato processo o gruppo di processi. La misura, in tal senso, esprime le caratteristiche del fenomeno dal punto di vista delle specifiche delle risorse in input, del tempo di ciclo, della numerosità di errori, dei costi, delle risorse dedicate, delle caratteristiche tecniche degli output ecc.

È essenziale dunque, per fare ciò, non solo misurare e quantificare, in maniera non esclusivamente economica, i risultati e gli output del processo, ma anche riconoscere e documentare da un lato i clienti/utenti del processo stesso con tutte le loro esigenze, e dall'altro il *flow chart* del processo, la sequenza degli step che lo compongono e i confini organizzativi entro i quali si svolge. Questa modalità di benchmarking è molto utile quale meccanismo di cambiamento di prassi di processo consolidate che, dal confronto con realtà affini ma non necessariamente dello stesso settore, possono essere notevolmente ridefinite in termini organizzativi, di risorse e/o di obiettivi.

La dimensione del "con chi confrontarsi" è strettamente legata ad una ulteriore classificazione delle tipologie di benchmarking. È possibile infatti classificare quattro forme di benchmarking, a seconda della realtà scelta come riferimento del confronto.

Il *benchmarking interno* prevede confronti tra prestazioni procedure e *iter* adottati da unità o sottounità organizzative appartenenti alla medesima azienda, ovvero tra filiali nazionali di un gruppo multinazionale.

Questa forma di benchmarking prende in considerazione l'intera organizzazione come un sistema unitario e sfrutta la natura dei rapporti esistenti tra le varie componenti per esaltare il ruolo dello scambio di informazioni grazie al livello di approfondimento che è possibile raggiungere. Uno dei primi e più importanti risultati dell'implementazione di un modello di benchmarking interno è il miglioramento del sistema informativo dell'organizzazione; un altro importante risultato è la focalizzazione degli sforzi di tutte le componenti verso il raggiungimento di standard comuni di riferimento.

Nel *benchmarking competitivo* le misure del processo o dell'area funzionale prescelta vengono confrontate con quelle di aziende e/o realtà dello stesso settore. Valgono in questo caso le osservazioni già fatte in precedenza a proposito della distinzione tra benchmarking strategico e funzionale: in particolare i benchmark di riferimento non devono necessariamente operare nello stesso segmento di mercato o nella stessa area organizzativa, ma possono essere anche soggetti che non si qualificano come competitor diretti, da cui però è possibile apprendere modelli gestionali dotati di efficacia per i processi e le funzioni che si desidera migliorare.

Il *benchmarking generico*, poi, è quello in cui prodotti, servizi, processi o aree funzionali aziendali vengono confrontati con aziende di qualsiasi settore, purché manifestino, per quella particolare area, condizioni di comparabilità. In particolare in quest'ultima tipologia di benchmarking si cerca di confrontare i processi gestionali della propria azienda con quelli di aziende che, per lo specifico aspetto, sono considerate le *best in class* a livello mondiale.

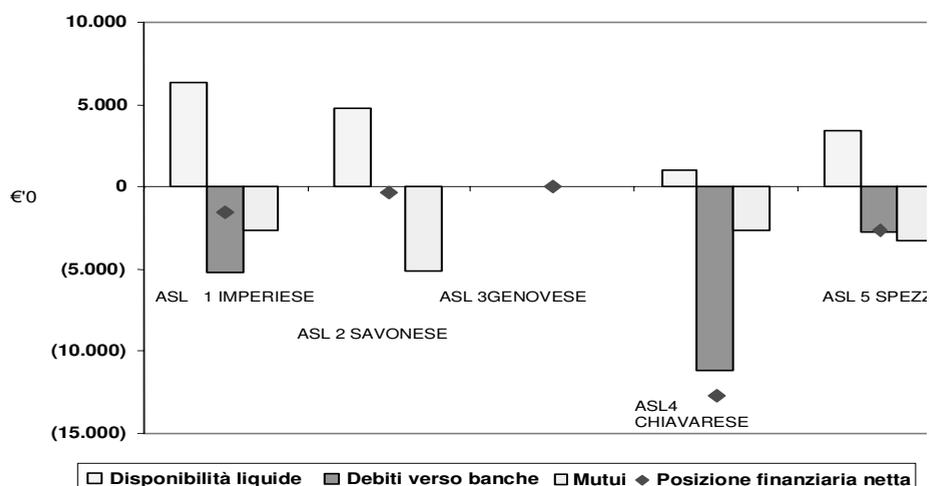
Nel *benchmarking one-to-one*, infine, sono solo due le realtà che, in un clima di piena collaborazione e totale trasparenza, decidono di porre a confronto i propri indicatori di performance allo scopo di percepire in modo tempestivo la condizione di efficienza vissuta.

La tecnica rileva quindi notevoli potenzialità variabili anche con riferimento ai bisogni delle diverse organizzazioni. Nel perseguo della nostra ricerca ci è parso assai utile porre a confronto le diverse performance bilancistiche rilevate all'interno del campione sanitario regionale. Per tale ragione l'esercizio ci sembra a tutti gli effetti ascrivibile ad un benchmarking interno di tipo competitivo.

Il confronto ha in prima battuta riguardato i principi indicatori di redditività desunti dai prospetti di bilancio. I singoli indicatori sono riferiti ad ognuna delle realtà esaminate.

La comparazione del conto economico evidenzia un certo peso della gestione straordinaria sui risultati dell'esercizio 2003 delle Aziende sanitarie della Regione Liguria.

**Figura 8 – Risultati della gestione ordinaria, finanziaria e straordinaria delle Aziende sanitarie della Regione Liguria (anno 2003)<sup>15</sup>**



**Figura 19**

Nel dettaglio l'ASL 2 Savonese rileva un saldo netto positivo della gestione straordinaria di 7.522.737 euro, al quale risultato hanno concorso la registrazione di proventi straordinari pari a 9.545.288 euro circa, a fronte di oneri straordinari pari a 2.022.551 euro. I proventi straordinari attivi sono sorti in larga parte per non corrette iscrizioni dei debiti vs personale, cui vanno sommati storno di debiti presunti per fatture da ricevere sorti in periodi precedenti anche *ante* 2001, molto probabilmente per errata iscrizione di residui passivi. Tali registrazione, oltre a evidenziare una incongrua determinazione del fondo di dotazione iniziale, ha comportato un netto miglioramento del risultato di esercizio, che altrimenti sarebbe stato pari a circa 10 milioni di euro di perdita. Trattandosi di debiti riferiti a periodi *ante* passaggio alla contabilit  economico-patrimoniale, tali rettifiche dovevano forse pi  opportunamente correggere il fondo di dotazione iniziale e non essere registrate a sopravvenienze attive.

Anche l'ASL 4 Chiavarese rileva un notevole saldo netto positivo della gestione straordinaria dovuto principalmente alla rettifica del fondo SUMAI, per effetto del mutato obbligo contributivo corrispon-

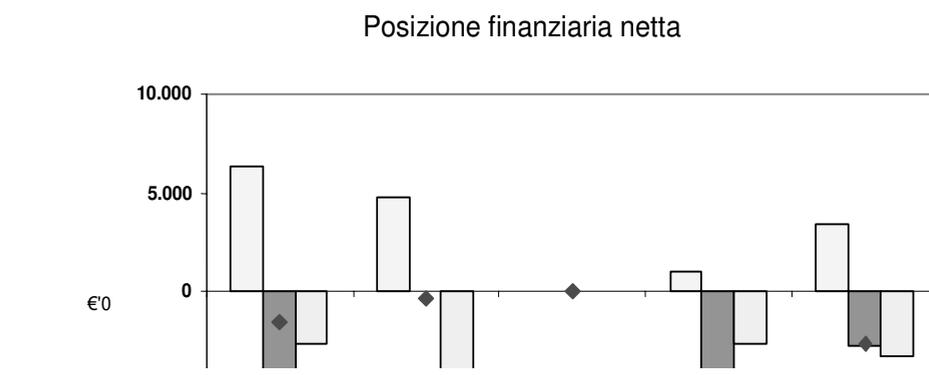
<sup>15</sup> Fonte: bilancio delle AO liguri al 31 dicembre 2003.

dente alle prestazioni del personale medico convenzionato. Anche in questa situazione, l'eventuale parte di debiti maturati in periodi *ante* passaggio alla contabilità economico-patrimoniale doveva probabilmente rettificare il fondo di dotazione iniziale e non comportare il miglioramento del risultato d'esercizio. La stessa Azienda sanitaria, però, nel correggere in sede di chiusura del bilancio 2003 l'appostazione errata di crediti verso la Regione Liguria iscritti in sede di bilancio di apertura, correttamente storna il fondo di dotazione iniziale.

Per l'ASL 5 Spezzina, la gestione straordinaria rileva negativamente sul risultato d'esercizio, ma in Nota integrativa non è riportata spiegazione di tali accadimenti. Anche in questo caso, come per le Aziende Ospedaliere, pur con la limitazione conseguente all'impossibilità di effettuare un'analisi documentale dettagliata, le informazioni fornite nelle diverse Note integrative a commento delle poste straordinarie consentono di ritenere ancora probabile l'esistenza di difficoltà nell'effettuazione da parte delle Aziende sanitarie di un'accurata ricognizione di tutti i costi da rilevare per competenza in sede di chiusura del bilancio.

Altro indicatore posto a confronto è stato il volume dei ricavi per dipendente il cui risultato pratico è riportato in Figura 9.

Figura 9 – Ricavi per dipendente Aziende sanitarie<sup>16</sup>



<sup>16</sup> Fonte: bilancio delle AO liguri al 31 dicembre 2003.

Il grafico evidenzia una certa linearità sullo stato delle performance, tuttavia occorre considerare che nel campione di riferimento l'indice sembra non assumere una notevole importanza in quanto:

- oltre a produrre le prestazioni con proprio personale<sup>17</sup>, l'ASL è "acquirente" di prestazioni erogate da terzi soggetti (AO, privati, farmaceutica ecc.);
- le ASL liguri inseriscono il valore della produzione effettuata direttamente per i propri assistiti (in termini di ricoveri ospedalieri e di prestazioni specialistiche e di diagnostica strumentale), sia tra i "Ricavi per proventi per prestazioni sanitarie", sia tra i "Costi per prestazioni sanitarie e socio-sanitarie";
- alcune ASL del campione appostano inoltre tra i "Ricavi per proventi per prestazioni sanitarie" il conguaglio emergenza, che a tutti gli effetti costituisce un contributo fisso annuale per trasferimento dalla Regione assimilabile, quindi, a un contributo in c/esercizio.

Tali meccanismi di contabilizzazione impediscono oltretutto di evidenziare opportuni indicatori di bilancio opportuni per misurare i costi per assistenza non erogata direttamente (medicina di base, assistenza farmaceutica, assistenza ospedaliera da altre Aziende della Regione e extraregionali, assistenza specialistica e di diagnostica strumentale da altre Aziende della Regione e extraregionali, assistenza integrativa, riabilitativa e altra assistenza sanitaria non erogata direttamente).

Stante la particolarità dell'Azienda sanitaria, appare più opportuno utilizzare al denominatore gli assistiti (o i residenti). Tuttavia, alla luce della contabilizzazione nei "Ricavi per proventi per prestazioni sanitarie" delle prestazioni erogate ai propri assistiti (già comprese nella quota capitaria), anche tale rappresentazione, se non opportunamente rettificata, non permette di evidenziare realmente né i ricavi né i costi per assistito. La Figura 10, di seguito riportata, infatti, evidenzia degli indici notevolmente distanti dal valore della quota capitaria riconosciuta alle Aziende sanitarie liguri.

---

<sup>17</sup> I costi per assistenza direttamente erogata fanno riferimento a personale, beni e servizi, utenze, appalti, ammortamenti al netto dell'utilizzo dei fondi in contributo capitale, accantonamenti ecc.

*Figura 10 – Ricavi per assistiti per Aziende Sanitarie*<sup>18</sup>

---

**Figura 19**

---

*Figura 11 – Contributi in conto capitale e sterilizzazioni delle Aziende sanitarie*<sup>19</sup>

---

---

<sup>18</sup> *Fonte:* bilancio delle AO liguri al 31 dicembre 2003.

ISTAT Bilancio demografico anno 2003 e popolazione residente al 31 dicembre.

<sup>19</sup> *Fonte:* bilancio delle AO liguri al 31 dicembre 2003.

Altro fenomeno di notevole interesse da esaminare, anche per comprendere l'ideale attivazione della contabilità economico-patrimoniale, è il trattamento delle immobilizzazioni e quindi degli ammortamenti.

La procedura di ammortamento e sterilizzazione si riferisce ai beni acquisiti tramite finanziamento diretto da parte della Regione ("contributi in conto capitale"). Ciò determina il progressivo azzeramento del conto "contributi in conto capitale" e il correlativo aumento del conto intestato al "fondo ammortamento" del bene a cui il contributo si riferisce.

Il contributo in c/capitale residuo, a patrimonio netto, deve avere lo stesso rapporto rispetto al contributo originario che il valore netto contabile del bene finanziato ha rispetto al suo costo storico. L'analisi degli indicatori riportata in Figura 11 evidenzia la presenza di contributi non ancora investiti dalle Aziende sanitarie; tuttavia, per tre Aziende su quattro l'utilizzo del credito appare già stato destinato per finanziare attività correnti.

Tale evidenza obbliga a ribadire ancora una volta la necessità di correggere il bilancio con un rendiconto che esponga i flussi di liquidità e li classifichi in relazione alla tipologia o alla natura dell'operazione che li ha generati, ovvero, in relazione alle:

- operazioni di gestione reddituale;
- operazioni d'investimento;
- operazioni di finanziamento.

*Figura 12 – Rimanenze delle Aziende sanitarie*<sup>20</sup>

---

---

<sup>20</sup> Fonte: bilancio delle AO liguri al 31 dicembre 2003.

La Figura 12 illustra graficamente da un lato l'incidenza della voce "rimanenze" sul totale attivo di bilancio delle Aziende sanitarie e, dall'altro, i giorni di rotazione delle scorte nelle diverse Aziende.

È necessario rilevare che i valori riportati in bilancio non assicurano un'accurata rilevazione delle quantità delle rimanenze da valorizzare. La rilevazione delle quantità che avviene con la conta fisica (inventario fisico), da attuarsi alla data di riferimento del bilancio, costituisce il necessario processo di accertamento della consistenza fisica delle scorte che procederà alla valorizzazione delle stesse secondo gli opportuni criteri di valutazione.

Per due Aziende sanitarie su quattro (50% del campione) non risultano rilevate completamente, almeno per quanto si possa evincere dalla lettura delle Note integrative dei bilanci esaminati, nella voce "rimanenze" le scorte di materiale sanitario in giacenza presso i diversi reparti ospedalieri. L'ASL Imperiese, infatti, in Nota integrativa riporta che per la prima volta, nel bilancio 2003, si riportano *"oltre ai beni presenti nei magazzini dell'Azienda, anche i beni presso i principali reparti/servizi"*. L'ASL Chiavarese valorizza *"le scorte di materiale sanitario, radiologico e di laboratorio analisi esistenti presso i reparti ospedalieri, valorizzandole secondo il costo medio ponderato per movimento"*<sup>21</sup>.

La non omogeneità di contabilizzazione di tali voci può inficiare l'attendibilità, da una parte, degli indicatori forniti e, dall'altra, il risultato d'esercizio presentato nei diversi bilanci. Si ribadisce come la possibilità di effettuare una corretta rilevazione dei materiali presso le unità di erogazione richieda l'esistenza presso le Aziende di un'attendibile contabilità di magazzino che permetta di scaricare i materiali dai magazzini centrali ma anche di tenere evidenza dei materiali fino al loro utilizzo. In aggiunta al sistema di rilevazione contabile, in sede di chiusura di bilancio, l'Azienda dovrebbe anche dotarsi di un'adeguata procedura che consenta, almeno in maniera rotativa, di effettuare la verifica fisica del materiale in giacenza presso le unità di produzione dislocate nei reparti dei presidi ospedalieri e nelle strutture territoriali.

A tal proposito, a dire il vero, poche regioni del sistema sanitario italiano prevedono obbligatoriamente la valorizzazione delle rimanenze di reparto; una, ad esempio, la rende obbligatoria solo per materiale endoprotesico, reagenti e pellicole fotografiche. È sicuramente da intendere che tutte le Regioni lo considerino come un requisito implicito nella valutazione delle scorte. Per quanto riguarda le Aziende sanitarie liguri, limitamente ad alcune di esse, occorre apprezzare, per la verità, gli

---

<sup>21</sup> La modalità prevista per la valutazione delle scorte per le Aziende sanitarie e Ospedaliere liguri è per costo medio ponderato per periodo mensile.

sforzi al miglioramento della presentazione delle poste di bilancio. Potrebbe essere utile, come primo strumento di controllo dell'effettiva applicazione di questo principio e della capacità di gestione delle scorte, l'indicazione nella Nota integrativa della composizione delle scorte secondo la loro ubicazione (magazzini centrali/reparti). Allo stesso modo potrebbe essere utile definire per tutte le Aziende uno schema che, oltre alla separata indicazione delle scorte tra materiale sanitario e non sanitario, all'interno di quest'ultimo evidenzia il magazzino legato a manutenzione e ricambi. Questi dettagli permetterebbero di rendere meno approssimativo il calcolo dei tempi medi di gestione delle scorte, potendo raffrontare la specifica categoria di giacenza con la relativa voce di acquisto del Conto economico. Allo stesso modo l'indicazione in bilancio dei costi per acquisti di materiale per manutenzione permetterebbe di ricavare, in aggiunta alla voce "costi per manutenzione", il totale dei costi sostenuti per questa attività.

Tabella 5 – Residenti nel territorio delle ASL liguri (fonte ISTAT, dati aggiornati al 1 gennaio 2002)

	ASL 1 IMPERIESE	ASL 2 SAVONESE	ASL 3 GENOVESE	ASL 4 CHIAVARESE	ASL 5 SPEZZINO	REGIONE TOTALE
residenti (dati istat al 1 gennaio 2002)	205.095 13%	272.367 17%	735.070 47%	141.736 9%	215.736 14%	1.570.004 100%

Tabella 6 – Conto economico<sup>22</sup> 2002 riclassificato e per residente<sup>23</sup> delle ASL Liguri

	ASL 1 IMPERIESE	ASL 2 SAVONESE	ASL 3 GENOVESE	ASL 4 CHIAVARESE	ASL 5 SPEZZINO	MEDIA PONDERATA REGIONALE <sup>24</sup>
<b>Conto Economico Riclassificato / per residente</b>						
a.1 contributi da regione	1.189	1.290	1.414	1.284	1.342	1.341
a.2 altri contributi	-	-	-	-	-	-
a.3 contributi per DEA/PS	33	24	3	36	32	18
a.4 proventi per prestazioni sanitarie <sup>25</sup>	91	100	30	133	118	72
a.5 altri proventi <sup>26</sup>	17	24	10	9	23	15
<b>A</b>	<b>1.331</b>	<b>1.439</b>	<b>1.457</b>	<b>1.462</b>	<b>1.515</b>	<b>1.446</b>
	89%	90%	97%	88%	89%	93%
	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	3%	2%	0%	2%	2%	1%
	7%	7%	2%	9%	8%	5%
	1%	2%	1%	1%	2%	1%
	100%	100%	100%	100%	100%	100%

<sup>22</sup> Fonte delibera di bilancio delle ASL Liguri.

<sup>23</sup> Fonte dati ISTAT al 1° gennaio 2002 (vedi Tabella 1).

<sup>24</sup> La media ponderata è calcolata sulla popolazione residente.

<sup>25</sup> Al netto delle prestazioni erogate a pazienti assistiti e del contributo per l'emergenza.

<sup>26</sup> Incluso l'utilizzo di fondi accantonati diversi dai contributi in conto capitale.

<b>b.1</b>	costi assistenza medicina di base	71	5%	74	5%	72	5%	79	5%	74	5%	73	5%
<b>b.2</b>	costi assistenza farmaceutica	203	15%	226	16%	252	17%	229	16%	247	16%	238	16%
<b>b.3</b>	costi assistenza ospedaliera <sup>27</sup>	153	12%	318	22%	516	35%	232	16%	218	14%	368	25%
<b>b.4</b>	costi assistenza specialistica non direttamente gestita	23	2%	42	3%	96	7%	42	3%	75	5%	69	5%
<b>b.5</b>	costi altra assistenza sanitaria non direttamente gestita <sup>28</sup>	124	9%	141	10%	148	10%	122	8%	137	9%	140	10%
<b>B</b>	<b>Totale costi assistenza non erogata direttamente</b>	<b>573</b>	<b>43%</b>	<b>801</b>	<b>56%</b>	<b>1.083</b>	<b>74%</b>	<b>703</b>	<b>48%</b>	<b>752</b>	<b>50%</b>	<b>888</b>	<b>61%</b>
<b>c.1</b>	costi della produzione	186	14%	167	12%	80	5%	199	14%	238	16%	141	10%
<b>c.2</b>	costi del personale <sup>29</sup>	523	39%	449	31%	276	19%	533	36%	509	34%	393	27%
<b>c.3</b>	altri costi caratteristici <sup>30</sup>	30	2%	23	2%	20	1%	26	2%	24	2%	23	2%
<b>c.4</b>	ammortamenti netti <sup>31</sup>	-	0%	-5	0%	-	0%	-	0%	-0	0%	-1	0%
<b>c.5</b>	accantonamenti	22	2%	12	1%	3	0%	9	1%	3	0%	8	1%
<b>C</b>	<b>Totale costi assistenza direttamente erogata</b>	<b>760</b>	<b>57%</b>	<b>647</b>	<b>45%</b>	<b>377</b>	<b>26%</b>	<b>767</b>	<b>52%</b>	<b>774</b>	<b>51%</b>	<b>564</b>	<b>39%</b>
<b>D=A-B-C</b>	<b>Reddito operativo per residente</b>	<b>-3</b>	<b>0%</b>	<b>-9</b>	<b>-1%</b>	<b>-4</b>	<b>0%</b>	<b>-8</b>	<b>-1%</b>	<b>-11</b>	<b>-1%</b>	<b>-6</b>	<b>0%</b>
<b>e1</b>	risultato gestione finanziaria	-0	0%	-1	0%	-1	0%	-0	0%	-1	0%	-0	0%
<b>e2</b>	risultato gestione straordinaria	-2	0%	0	0%	-0	0%	3	0%	-1	0%	-0	0%
<b>e3</b>	risultato gestione tributaria	-1	0%	-2	0%	-	0%	-1	0%	-1	0%	-1	0%
<b>F=D+e1+e2+e3</b>	<b>risultato economico per residente</b>	<b>-6</b>	<b>0%</b>	<b>-11</b>	<b>-1%</b>	<b>-5</b>	<b>0%</b>	<b>-7</b>	<b>0%</b>	<b>-14</b>	<b>-1%</b>	<b>-8</b>	<b>-1%</b>

<sup>27</sup> Al netto delle prestazioni erogate a pazienti assistiti.

<sup>28</sup> Al netto delle prestazioni erogate a pazienti assistiti.

<sup>29</sup> Include l'IRAP, l'accantonamento SUMAI, gli organi societari e le consulenze.

<sup>30</sup> Spese amministrative, assicurazioni varie e servizi diversi.

<sup>31</sup> Al netto degli utilizzi di fondi accantonati per contributi in conto capitale.

	Altre indicazioni e indici <sup>32</sup>	ASL 1 IMPERIESE	ASL 2 SAVONESE	ASL 3 GENOVESE	ASL 4 CHIAVARESE	ASL 5 SPEZZINO
<b>V1</b>	valore assistenza ospedaliera prodotta internamente <sup>33</sup>	82.814.056	78.767.902	69.180.979	47.023.449	76.779.897
<b>V1r</b>	valore assistenza ospedaliera prodotta internamente per residente	404	290	94	332	336
<b>V2</b>	valore assistenza specialistica prodotta internamente	25.923.864	23.767.932	2.209.651 <sup>34</sup>	18.655.242	14.540.495
<b>V2r</b>	valore assistenza specialistica prodotta internamente per residente	126	87	3 <sup>35</sup>	132	67
<b>A.1 / A.1 (media pond reg)</b>	valore dei contributi regionali per residente / media ponderata regionale	88,7%	96,2%	105,4%	95,7%	100,0%
<b>B / A.1 (media pond reg)</b>	costi assistenza non direttamente erogata per residente / media ponderata regionale dei contributi da regione	43%	60%	81%	52%	56%
<b>(B+C-a2-a3-a4-a5) / A.1 (media pond reg)</b>	Totale costi netti <sup>36</sup> per residente/ media ponderata regionale dei contributi da regione	89%	97%	106%	86%	101%

<sup>32</sup> Si riportano alcuni indici che sono utilizzati nei grafici di seguito riportati.

<sup>33</sup> Compreso il trasferimento DEA/PS.

<sup>34</sup> Per l'ASL 3 non è disponibile il valore della produzione interna ambulatoriale. Il valore riportato è, quindi, solo relativo al trasferimento DEA/PS.

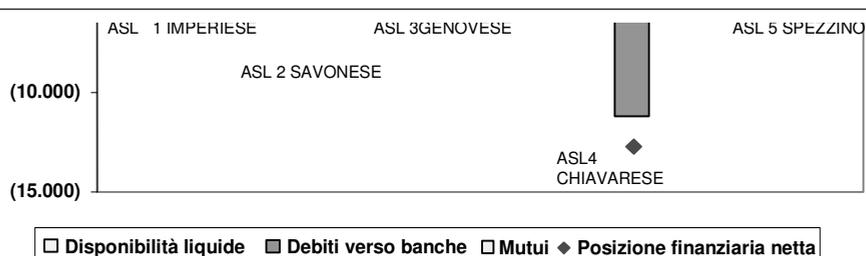
<sup>35</sup> Si veda nota 25.

<sup>36</sup> Al netto dei ricavi per contributi per DEA/PS, proventi per prestazioni sanitarie in mobilità attiva infra ed extraregionale, altri proventi e contributi.

<b>B3 + V1r</b>	Valore assistenza ospedaliera prodotta internamente + costi assistenza ospedaliera non direttamente gestita per residente	557	607	610	564	574
<b>B2 + V2r</b>	Valore assistenza ospedaliera prodotta internamente + costi assistenza ospedaliera non direttamente gestita per residente	149	129	99	173	143
<b>(B3 + V1r) / A.1</b>	Valore assistenza ospedaliera interna e generata / contributi da regione per residente	47%	47%	43%	44%	43%
<b>B2 + V2r / A.1</b>	Valore assistenza specialistica interna e generata / contributi da regione per residente	13%	10%	7%	14%	11%
<b>(B3 + V1r) / A.1 (media pond reg)</b>	Valore assistenza ospedaliera interna e generata / media ponderata regionale contributi da regione per residente	42%	45%	46%	42%	43%
<b>(B3 + V1r) / A.1 (media pond reg)</b>	Valore assistenza specialistica interna e generata / media ponderata regionale contributi da regione per residente	11%	10%	7%	13%	11%

La classificazione e comparazione del Conto economico in base al numero dei residenti oltre a confermare lo squilibrio di assegnazione di quota capitaria tra le diverse Aziende Regionali (vedi Figura 13) evidenzia come lo stesso sia maggiore al crescere della dipendenza dall'offerta di strutture esterne (si veda a tal proposito la Figura 14). La dipendenza dall'offerta delle strutture esterne è desunta, nella presente analisi effettuata esclusivamente sui dati di bilancio e delle Note integrative, dai costi riclassificati di Conto economico riportati in Tabella 2, a seconda che si riferiscano a costi per assistenza direttamente erogata o meno.

**Figura 13 – Ricavi per residente**



**Figura 19**

**Figura 14 – Raffronto ricavi-costi caratteristici delle ASL, per residente**

La Figura 15 riporta in istogrammi il dettaglio dell'assistenza non erogata direttamente e desumibile dai dati di bilancio; a tal proposito, giova ricordare che tali importi unitari sono riferiti:

- al valore DRG per ricoveri a assistiti non erogati direttamente;
- al valore a nomenclatore tariffario per prestazioni specialistiche e di diagnostica strumentale verso propri assistiti, e non erogate direttamente;
- al costo per prestazioni della medicina di base, riportato in bilancio;
- al costo per assistenza farmaceutica riportato in bilancio;
- al costo per altra assistenza sanitaria riportato in bilancio, che riguarda principalmente l'assistenza riabilitativa, integrativa, le convenzioni con pubbliche assistenze, i rimborsi per ricoveri e assistenza, i servizi sanitari diversi (tra cui rientra il costo per partecipazioni al personale sanitario per attività *intramoenia*<sup>37</sup>).

La Figura 16 riporta in istogrammi, rapportati per residente, i costi sostenuti per l'assistenza erogata direttamente desumibile dai dati di bilancio.

La Figura 17 illustra graficamente, da un lato, lo squilibrio di assegna-

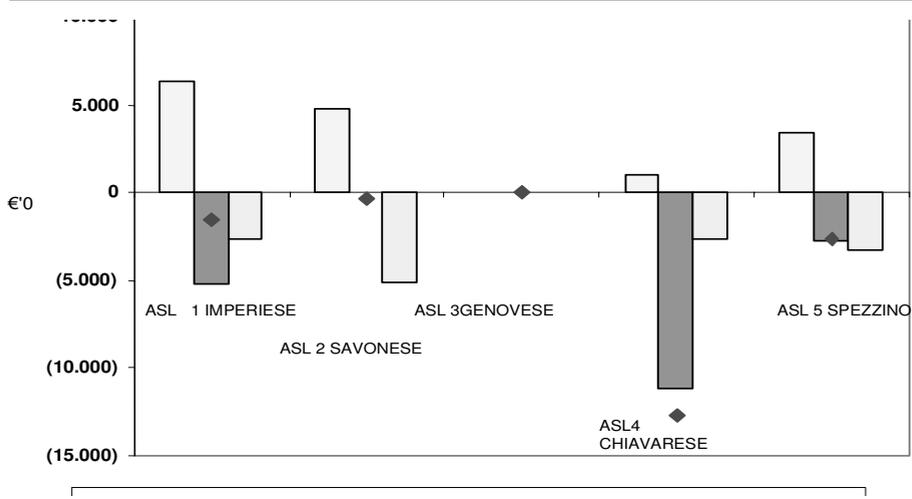
---

**Figura 15 – Costi per assistenza non direttamente erogata per residente**

---

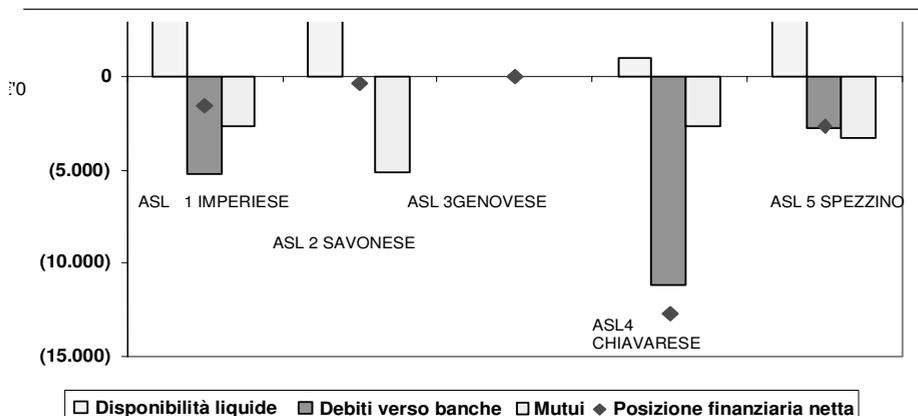
---

<sup>37</sup> Non estrapolabile perché non è possibile sempre desumerne l'ammontare.

**Figura 16 – Costi per assistenza direttamente erogata per residente****Figura 17 – Raffronto squilibrio di assegnazione e dipendenza dalle strutture esterne per residente**

zione di quota capitaria (rappresentato dal valore dei contributi regionali per residente rapportato alla media ponderata di tali contributi sul totale della popolazione regionale), dall'altro, la dipendenza dall'offerta esterna (rappresentato dai costi per assistenza non direttamente gestita rapportato alla media ponderata dei contributi in conto esercizio sul totale della popolazione regionale). Tale evidenza grafica suggerisce, per estremo, come allo stato attuale si stia finanziando una struttura dell'offerta che genera la domanda.

**Figura 18 – Valore dell’assistenza sanitaria generata interna ed esterna per residente**



**ura 19**

La Figura 18, riassume il valore dell’assistenza sanitaria per residente delle ASL liguri, in altre parole il valore della produzione espresso internamente a favore dei propri assistiti (ovvero le voci “V1r” e “V2r” riportate in Tabella) sommato al valore dell’assistenza non direttamente erogata (pari alla voce “B” in Tabella 2). La distanza dall’indicatore “contributo da Regione per residente” ne illustra la quota destinata a finanziare sia l’attività del territorio (non tariffabile e/o non desumibile dal bilancio), sia l’eventuale inefficienza ai livelli di produzione attuali.

Tali sintetiche conclusioni sono solo un tassello da avvalorare in una più ampia logica di monitoraggio e di controllo, finalizzata a supportare l’analisi e l’individuazione delle aree di criticità in un’ottica congiunta di domanda appropriata entro gli ambiti dei livelli essenziali di assistenza e offerta strutturata razionalmente.

La filosofia di fondo deve essere che nelle Aziende sanitarie i costi, nonché il livello qualitativo e di appropriatezza delle prestazioni erogate, sono generati *a partire dalle Unità Operative* a fronte di un’attività svolta da un’offerta strutturata per fare fronte a sollecitazioni della domanda.

In tal senso, il monitoraggio non deve essere circoscritto all’analisi dell’offerta di prestazioni erogate agli assistiti, in un’ottica di efficienza produttiva. Se ciò può valere fino a un certo punto per le Aziende Ospedaliere, per il presidio ospedaliero o quello territoriale preso a se stante, a livello di Sistema Regionale/ Azienda Sanitaria/ Distretto è necessario

prevedere opportune variabili economiche e quali-quantitative per il controllo della domanda. Solo con tale impostazione è possibile:

- valutare i livelli di appropriatezza nel rispetto dei LEA;
- valutare l'ideale allocazione delle risorse;
- valutare il dimensionamento delle risorse stesse, per incidere sui costi fissi di sistema e razionalizzare l'offerta;
- integrare il ruolo prescrittivo dei Medici di Medicina Generale e dei Pediatri di Libera Scelta.

Solo in quest'ambito, il bilancio può divenire lo strumento di sintesi per la rappresentazione strutturata della situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa e delle operazioni poste in essere dalla stessa, fornendo informazioni sulla situazione patrimoniale, sull'andamento economico e sui flussi finanziari, che siano di utilità per i vertici aziendali e regionali per assumere le opportune decisioni e valutarne l'impatto economico e finanziario.

La Figura 19, infine, riassume la situazione di indebitamento delle Aziende sanitarie nei confronti dei fornitori e delle altre Aziende sanita-

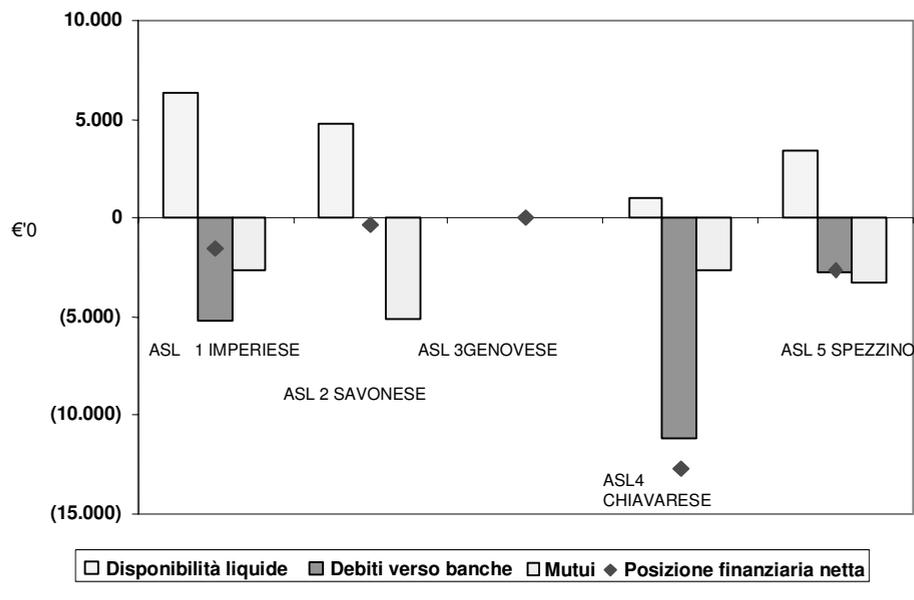
Figura 19 – Aziende sanitarie: debiti verso fornitori e Aziende sanitarie<sup>38</sup>



Figura 19

<sup>38</sup> Fonte: bilancio delle AO liguri al 31 dicembre 2003.

Figura 20 – Posizione finanziaria netta



rie, in termini di incidenza degli stessi rispetto al totale del passivo e del patrimonio netto e i giorni medi di pagamento.

Si evidenzia una media di giorni di pagamento inferiore agli ottanta giorni. Tale indicatore è sicuramente falsato dall'inclusione, nei costi operativi dei bilanci delle ASL Liguri, di costi e poste "virtuali". Ancora una volta, l'evidenza dell'analisi per indici dimostra la pericolosità dell'utilizzo di tale prassi.

Le difficoltà che scaturiscono dalla lettura dei bilanci, a cui si aggiunge l'evidenza di una certa tensione finanziaria, che, seppure con vari livelli di impatto, è negativa in tutte le ASL, imporrebbe, nella Nota integrativa, l'adozione del rendiconto finanziario.

Solo in questo modo, anche il lettore esterno sarebbe in grado di valutare più correttamente la situazione patrimoniale e finanziaria in termini di liquidità dell'Azienda stessa.

Solo l'ASL Chiavarese, a giusta menzione, allega la bilancio 2003 uno schema molto sintetico di rendiconto finanziario che illustra l'autofinanziamento e le variazioni al capitale circolante netto, agli investimenti, al patrimonio e alla posizione debitoria. A completamento dello sforzo sarebbe stato utile l'ulteriore inserimento in Nota integrativa di un commento e di una valutazione sugli accadimenti intercorsi.

## 6.6 CONCLUSIONI

In generale tutte le Aziende Ospedaliere e sanitarie esaminate nel campione, nel redigere il proprio bilancio fanno riferimento alla legislazione civilistica e all'applicazione dei principi contabili, così come definiti nel manuale di riferimento delle Aziende liguri.

Nella realtà, si evidenzia come tali riferimenti trovino delle eccezioni; in alcuni casi l'eccezione è conseguenza del contrasto esistente tra le norme civilistiche e il dettato regionale (ad esempio, per l'IRAP), in altri casi è conseguenza di interpretazioni ambigue del manuale di riferimento stesso (ad esempio, la rilevazione dell'attività delle Aziende Ospedaliere nei contributi in c/esercizio).

Il dettato regionale nella sua applicazione, in alcuni casi incisivo in altri meno, manifesta invece l'enunciazione e l'applicazione di criteri molto generali, con riferimento a regole più o meno precise rispetto ai principi contabili adottati e alla necessaria informativa di bilancio da allegare.

Alcune interpretazioni sulla definizione degli specifici principi contabili da applicare nella valutazione delle voci, come si è visto, impattano anche consistentemente sulla struttura degli schemi di bilancio e sulla loro possibilità di intelligibilità e confronto.

È necessario considerare tuttavia che, da sempre, nella redazione e lettura dei bilanci si assiste al bilanciamento tra due diverse esigenze. La prima è quella di lasciare spazio alla specificità del singolo soggetto (l'Azienda) e quindi di definire solamente delle linee guida che si soffermino sui principi, ma che poi lascino spazio al singolo soggetto di interpretare ed applicare tali principi. La seconda esigenza è appunto quella della perfetta ed immediata comparabilità dei risultati che si pensa possa essere ottenuta solo con una regolamentazione molto rigida del bilancio. Questa seconda esigenza comporta inevitabilmente una maggior complessità nella redazione e nell'aggiornamento della normativa (intesa in senso ampio, facendo riferimento anche ai principi contabili), inoltre richiede non un più attento controllo e monitoraggio nel tempo delle eventuali problematiche contabili che potrebbero sorgere. Per garantire la comparabilità dei dati, la stessa normativa deve essere molto più stringente ed intervenire su tutte le problematiche più significative.

Per quanto riguarda le Aziende liguri, oltretutto, l'omogeneità non è nemmeno garantita dalla redazione di una base dati comune fondata sul piano dei conti.

La prima strada, quella dell'"autonomia" delle regole sui bilanci, può permettere la comparazione dei dati qualora sia presente una adeguata informativa di bilancio. Si tratta di seguire un percorso simile a

quello previsto dal Codice Civile nel caso di deroghe all'applicazione delle norme sul bilancio previste dall'articolo 2423, quarto comma (*"Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La Nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicare l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico"*).

È evidente che questa maggior libertà richiede un'attenzione particolare da parte dell'utilizzatore del bilancio nella lettura dello stesso, alle tavole di bilancio e al risultato delle stesse, occorrendo altresì un'attenta ed approfondita analisi della Nota integrativa e, più in generale, di tutta l'informativa di bilancio.

Dall'analisi svolta, considerando che è il frutto di un'analisi dei bilanci e delle informazioni ad essi corredati, i risultati scaturenti sono da considerarsi soddisfacenti. Ulteriori indicazioni possono venire dal confronto diretto con gli operatori e dalla condivisione di un approccio culturale alla gestione delle informazioni basata su principi di attendibilità, tempestività e confrontabilità. Le indicazioni emerse avvalorano la necessità di un'intensa attività di monitoraggio e di controllo da eseguirsi sulle Aziende sanitarie ed Ospedaliere, finalizzata a supportare l'analisi e l'individuazione delle aree di criticità sulle quali eventualmente intervenire, al fine di garantire una gestione economica e finanziaria più efficiente e profittevole.

La capacità di un indicatore di essere un valido segnale per intervenire in maniera efficace e preventiva è fortemente dipendente dalla possibilità di garantire che lo stesso sia calcolato in maniera corretta e, soprattutto, sia confrontabile all'interno della stessa realtà (quale può essere la dimensione regionale) e al di fuori della stessa.

In tal senso, il monitoraggio non deve essere circoscritto al solo ottenimento delle informazioni in un periodo di tempo ragionevole da permettere l'eventuale attivazione delle azioni correttive, ma deve garantire l'affidabilità delle informazioni così ottenute. Appare evidente che la miglior comparabilità dei bilanci non può che nascere dall'utilizzo di principi contabili omogenei o comunque da un'adeguata informativa di bilancio che permetta di cogliere l'effetto di determinate scelte contabili.

Proprio in questo ambito, il bilancio può e deve divenire lo strumento di sintesi per la rappresentazione strutturata della situazione patrimoniale-finanziaria dell'Azienda sanitaria e delle operazioni poste in essere dalla stessa, fornendo informazioni sulla situazione patrimoniale, sull'andamento economico e sui flussi finanziari, che siano di utilità per i vertici aziendali e regionali, per assumere le opportune decisioni e valutarne l'impatto economico e finanziario.

# LO STATO PATRIMONIALE NELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE

## 7.1 LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI E L'AVVIAMENTO NEL PROCESSO DI INTEGRAZIONE E SCORPORO TRA AZIENDE SANITARIE

La prima voce dell'attivo dello Stato patrimoniale è rappresentata dalle immobilizzazioni immateriali, la cui principale caratteristica riguarda la mancanza per gli stessi di tangibilità.

Esse sono costituite da costi che partecipano al processo produttivo dell'Azienda e che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi. Il significato di componente immateriale è stato proposto da numerosi studiosi che hanno esaminato la possibilità di iscrivere in bilancio o meno tali risorse<sup>1</sup>. Gli elementi costitutivi di tale categoria, non sempre facilmente determinabili, possono essere racchiusi tra le tipologie di costi che condividano le seguenti caratteristiche:

- durata pluriennale;
- mancanza di fisicità;
- valore economico reale per l'azienda;
- autonoma identificabilità.

Conseguentemente le immobilizzazioni immateriali comprenderanno:

- i beni immateriali in senso stretto, dotati di autonoma rilevanza e identificabilità (ad esempio: diritti di origine contrattuale o di utilizzazione in esclusiva di marchi, brevetti, concessioni e opere dell'ingegno, oppure proprietà intellettuali tipo know how);

---

<sup>1</sup> G. ZAPPA osserva "che il patrimonio è costituito da due categorie di beni economici: quella materiale (macchinari, mobili, altri oggetti *materiali* di proprietà,...) e quella immateriale, costituita da beni che *permettono di procacciarsi beni materiali, comprensiva della clientela e di tutto quello che rappresenta l'avviamento e l'organizzazione dell'esercizio e dello studio...*", in *Il reddito d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1950, pagg. 68-69.

- i costi pluriennali che, pur non essendo collegati all'acquisizione di beni o diritti, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti (costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca e di sviluppo e di pubblicità ecc.); in questa voce figureranno anche le spese sostenute dalle Aziende sanitarie ed Ospedaliere per la costituzione di aziende dotate di personalità giuridica, quindi spese di registrazione, onorari per prestazioni professionali, oneri fiscali connessi ecc.;
- l'avviamento infine è inteso come il corrispettivo pagato per l'acquisto di un complesso aziendale funzionante e il capitale netto di bilancio rivalutato dello stesso<sup>2</sup>.

L'iscrizione dell'avviamento nel bilancio delle Aziende sanitarie è un fenomeno facilmente riscontrabile quale conseguenza di processi di scorporo di Aziende sanitarie. Il trasferimento dei presidi ospedalieri dall'A.S.L. alle AA.OO. può, in linea teorica, avvenire o con cessione o conferimento d'azienda o con cessione di singoli cespiti<sup>3</sup>.

Nella prassi economica, di natura privatistica, a fronte di una cessione (vuoi di azienda, vuoi di singoli beni) si prevede un corrispettivo, che può essere in denaro o in natura; nel caso del conferimento, il corrispettivo è rappresentato dall'attribuzione al conferente di una quota del patrimonio del conferitario. Nei casi in questione non è immediato prevedere alcuna forma di corrispettivo come sopra individuata.

Tuttavia nel patrimonio della ASL sono presenti, e dovrebbero avere un valore, i beni che formano l'azienda "presidio ospedaliero"; qualora, a fronte del loro trasferimento alle AAOO, non venisse previsto un corrispettivo, la ASL dovrebbe registrare una perdita di valori patrimoniali, con riflesso sul proprio conto economico. D'altro canto in tali casi non sembra percorribile la strada del conferimento, stante l'ipotesi che l'ASL possa diventare "azionista" delle AAOO.

I costi pluriennali generalmente hanno caratteristiche di indeterminatezza più marcate rispetto ai beni immateriali veri e propri.

Questi ultimi hanno una propria identificabilità e individualità e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. In virtù di tali diritti, l'Azienda ha il potere esclusivo di sfruttare, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi da tali beni; essi sono suscettibili di

<sup>2</sup> C. CARAMIELLO, *Il bilancio d'esercizio, ieri e oggi*, Giuffrè, Milano, 1994, pag. 87.

<sup>3</sup> In entrambe le ipotesi emerge un aspetto critico correlato al fatto che l'aziende Sanitarie Locali e le Aziende Ospedaliere sono enti totalmente autonomi l'una rispetto alle altre (in senso organizzativo, gestionale, ma soprattutto patrimoniale).

valutazione e qualificazione autonome e indipendenti dal complesso dei beni dell'Azienda<sup>4</sup>.

Tra le diverse categorie di immobilizzazioni immateriali da iscrivere in bilancio non dovrebbero mancare le seguenti tipologie di beni:

- costi di impianto, ampliamento e avviamento;
- costi di ricerca e sviluppo;
- spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi;
- licenze e diritti di utilizzazione delle opere d'ingegno;
- concessioni, marchi, diritti di brevetto e diritti simili;
- costi pluriennali diversi

I criteri di valutazione delle immobilizzazioni immateriali sono descritti nell'art. 2426 C.C. e ispirati ai principi generali di redazione del bilancio di cui all'art. 2423-bis C.C.

Il costo di acquisto include anche gli oneri accessori<sup>5</sup>, ed è al netto degli sconti commerciali (ovverosia gli sconti incondizionati ottenuti dai fornitori dell'immobilizzazione immateriale).

Il valore d'iscrizione delle immobilizzazioni immateriali durante la loro vita utile non può eccedere il valore recuperabile, definito come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite l'alienazione ed il suo valore in uso<sup>6</sup>.

Il *valore realizzabile dall'alienazione* è definito come l'ammontare che può essere ricavato dalla cessione dell'immobilizzazione in una vendita

---

<sup>4</sup> G. BRUGGER, *La valutazione dei beni immateriali legati al marketing e alla tecnologia*, in "Finanza, Marketing e Produzione", n. 1, 1989. Secondo l'autore un bene per essere immateriale deve:

1. essere all'origine di costi a utilità differita nel tempo;
2. essere trasferibile anche a certe condizioni e talvolta congiuntamente ad altri beni materiali o immateriali;
3. essere misurabile nel suo valore.

<sup>5</sup> Tra gli oneri accessori rientrano:

- spese di spedizione/trasporto, installazione, montaggio, avviamento;
- spese ed onorari di collaudo, perizie e similari;
- imposte connesse con l'acquisto e similari (ad esempio, IVA indetraibile nel caso l'Azienda abbia optato per l'indetraibilità totale dell'imposta ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 633/72.
- eventuali provvigioni e spese di assistenza per l'acquisto;
- spese notarili e di eventuali registrazioni;
- dazi doganali.

Non possono essere considerati oneri accessori gli oneri finanziari.

<sup>6</sup> Il documento n. 24 del CNDC-CNR sembra non faccia alcuna distinzione circa la destinazione dei beni, perché in ogni caso debbono essere sempre considerati sia il valore di realizzo diretto, sia il valore di realizzo indiretto.

contrattata a prezzi normali di mercato tra parti bene informate e interessate, al netto degli oneri diretti da sostenere per la cessione stessa.

Il *valore in uso* è definito come il valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro, derivanti o attribuibili alla continuazione dell'utilizzo dell'immobilizzazione, compresi quelli derivanti dallo smobilizzo della stessa al termine della sua vita utile. Nell'individuare il valore d'uso è necessario chiarire alcuni concetti circa la vita utile di un'immobilizzazione. Essa è definita come:

- il periodo di tempo durante il quale l'Azienda prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione;
- le quantità di unità di prodotto (o misura simile) che l'Azienda si attende di poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione.

Il valore d'iscrizione, tuttavia, nel caso di acquisizioni a titolo gratuito o a prezzo simbolico, risulta il minore tra il valore di mercato e il valore residuo; ovvero il valore a nuovo decurtato della quota relativa allo stato di usura e/o di obsolescenza<sup>7</sup>.

Successivamente il valore delle immobilizzazioni dovrà essere rettificato dagli ammortamenti. L'ammortamento costituisce un processo di ripartizione del costo delle immobilizzazioni immateriali in funzione del periodo in cui l'Azienda ne trae beneficio. Oltre al riferimento generale alla residua possibilità di utilizzazione, valido per tutte le immobilizzazioni, l'art. 2426 C.C. prevede un periodo massimo di cinque anni per l'ammortamento di talune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali i costi pluriennali (costi di impianto e ampliamento e costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, avviamento), consentendo per l'avviamento un ammortamento basato su un periodo più lungo nei soli casi in cui si giustifichi un'utilità protratta a tale maggior periodo. In particolare, per quest'ultima fattispecie, si ritiene che, nell'ipotesi in cui la durata dell'ammortamento sia superiore rispetto al periodo convenzionale, sia necessario dimostrare tale maggiore durata, evidenziando in Nota integrativa gli elementi specifici sulla base dei quali è fondata la determinazione della residua vita utile. Importante poi ricordare come un'ulteriore condizione per la capitalizzazione di tali costi sia la presenza di riserve disponibili da rendere indisponibili, almeno fino a quando

---

<sup>7</sup> Per i beni acquisiti tramite conferimento di terzi e/o donazioni, il valore è quello stabilito in base alla stima effettuata in occasione del conferimento o della donazione. Inoltre i beni sono valutati al lordo di eventuali contributi o specifici trasferimenti di terzi

non sia terminato il processo di ammortamento<sup>8</sup>. Tale periodo di ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque comincia a produrre benefici economici per l'Azienda.

**Tabella aliquote di ammortamento**

<i>Immobilizzazioni immateriali</i>	<i>Aliquote di ammortamento</i>
Costi di ricerca e sviluppo	20%
Costi di ricerca e sviluppo	20%
Costi pluriennali diversi	20%
Licenze e diritti di utilizzo delle opere di ingegno Concessioni, marchi, diritti di brevetto e diritti simili Altre immobilizzazioni immateriali	<ul style="list-style-type: none"> <li>• nel caso sussistano vincoli di tempo sull'utilizzo del bene si adotterà l'aliquota calcolata in base al vincolo stesso: es. 10 anni, aliquota del 10%.</li> <li>• nel caso invece tali vincoli non sussistano, le Aziende sanitarie dovranno sistematicamente ammortizzare i beni, in ogni esercizio, in base ad una quota fissa pari al 20% annuo.</li> </ul>

Per ciò che concerne la rilevazione contabile, la procedura di ammortamento si realizza attraverso la riduzione diretta del costo dei beni di nuova acquisizione, senza la corrispondente creazione di fondi al passivo (procedura, quest'ultima, prevista per le immobilizzazioni materiali). L'iscrizione in bilancio di detti elementi immateriali deve avvenire, di conseguenza, al netto dell'ammortamento operato fino a quel momento<sup>9</sup>.

Nel corso del periodo di durata utile di un'immobilizzazione certe

<sup>8</sup> Ricordiamo che l'ammortamento costituisce un processo "sistematico" di ripartizione del costo sostenuto per l'acquisto dell'immobilizzazione sull'intera durata di utilizzazione. Tale processo sistematico non necessariamente implica l'uso di piani ad aliquota costante, anche se ciò costituisce la metodologia più immediata. In talune circostanze può essere più coerente con il principio della prudenza l'utilizzo di piani di ammortamento a quote decrescenti, oppure parametrate ad altre variabili quantitative più pertinenti nella fattispecie.

<sup>9</sup> Nel caso di acquisizioni a titolo gratuito o a prezzo simbolico e nel caso di acquisizioni di beni tramite conferimento di terzi e/o donazioni, il valore iscritto all'attivo deve essere ugualmente ammortizzato in cinque anni, con l'avvertenza di procedere alla "sterilizzazione" annuale delle quote di ammortamento secondo la procedura più avanti dettagliata (v. immobilizzazioni materiali).

Nel caso, invece, di licenze d'uso, l'importo attribuibile alle immobilizzazioni immateriali è limitato al valore di eventuali quote *una tantum* pagate al momento della stipula del contratto.

condizioni di utilizzo, o addirittura l'operatività stessa dell'Azienda, possono subire mutamenti di rilievo; conseguentemente la residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni immateriali deve essere soggetta a un riesame e a una conferma costante nel tempo. Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa deve essere riflessa nel bilancio d'esercizio attraverso una svalutazione.

Particolare attenzione va posta nel caso in cui l'Azienda versi in una situazione di perdita e, nel contempo, esponga in bilancio immobilizzazioni immateriali quali "oneri pluriennali". In tale fattispecie è necessaria la dimostrazione della recuperabilità dei costi iscritti nell'attivo

La svalutazione deve partire da due considerazioni preliminari:

- il valore iscritto in bilancio delle immobilizzazioni non deve superare quello recuperabile definito come il maggiore tra il valore realizzabile dall'alienazione e quello effettivo d'uso delle immobilizzazioni stesse;
- lo scopo dell'ammortamento è la ripartizione del costo (come definito dal Codice Civile) di una immobilizzazione tra gli esercizi della sua stimata vita utile.

Del valore recuperabile delle immobilizzazioni si deve tener conto già al momento della relativa capitalizzazione dei costi sostenuti per il loro acquisto o realizzazione; tuttavia, può verificarsi una perdita durevole di tale valore successivamente alla prima iscrizione, ossia negli esercizi di utilizzazione. In questa situazione, il valore delle immobilizzazioni deve essere quindi rettificato non, per la ragione sopra detta, con gli ammortamenti, bensì ricorrendo a svalutazioni. Questo è quanto prevede la norma di legge, che si riferisce a tutti i tipi di immobilizzazioni (immateriali, materiali e finanziarie).

Si analizzano di seguito i singoli aspetti della norma, che sancisce un obbligo e non una mera facoltà.

La legge parla di valore inferiore, alla data del bilancio, rispetto al costo di acquisto ridotto dall'ammortamento, ma non si riferisce al solo valore di mercato come ha fatto disciplinando la svalutazione delle attività circolanti. Si riferisce, invece, principalmente al suo valore funzionale nell'economia dell'Azienda, nella prospettiva della continuazione dell'attività, ossia al valore che potrà essere recuperato tramite l'uso. Poiché il recupero avviene con gli ammortamenti, il valore effettivo è, quindi, quello il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà, secondo una ragionevole aspettativa, adeguata copertura coi ricavi correlati all'utilità dei costi. Quando viene meno questa "capacità d'am-

mortamento", e salvo il caso in cui l'immobilizzazione è destinata ad essere alienata (per cui ci si deve riferire al valore realizzabile dall'alienazione), gli amministratori debbono iscrivere nello stato patrimoniale solo la quota del costo sospeso dal quale la gestione futura trarrà utilità, contabilizzando, in coerenza con il principio della prudenza, una perdita già manifestatasi.

La norma stabilisce che la perdita di valore che richiede la svalutazione di una immobilizzazione immateriale deve essere duratura, fatto che deve essere accertato in base ad una ragionevole valutazione delle relative cause. Alcune delle cause che rendono necessaria la svalutazione sono le stesse che costituiscono gli elementi sui quali si basa la determinazione degli ammortamenti, ma che diventano causa di svalutazione quando compromettono la capacità di ammortamento, come sopra intesa, del bene. Le cause delle svalutazioni devono avere carattere di straordinarietà e gravità e non essere, quindi, fatti di cui tener conto nel periodico riesame dei piani di ammortamento.

La norma di legge prevede che, quando vengono meno in tutto o in parte le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non può essere mantenuta; in tal caso il valore originario deve essere ripristinato al netto degli ulteriori ammortamenti non calcolati a causa della precedente svalutazione. Una tale situazione non potrà che accadere molto raramente, perché una perdita di valore duratura (con la conseguente svalutazione) deve derivare da fatti gravi da valutarsi con molta accuratezza; se così non fosse, si trasformerebbe la norma di legge sulle svalutazioni in un comodo strumento per attuare politiche di bilancio.

Il ripristino di valore non può in ogni caso trovare applicazione per alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali l'avviamento e i costi pluriennali, in quanto per queste immobilizzazioni non può verificarsi il presupposto della variazione degli elementi che ne avevano determinato la svalutazione.

In merito alle rivalutazioni, invece, il valore di bilancio di talune immobilizzazioni immateriali (quali i beni immateriali) può comprendere rivalutazioni del costo, come innanzi definito, solamente se queste vengono effettuate in applicazione di leggi speciali. I criteri di rivalutazione, le metodologie di applicazione ed i limiti di rivalutazione debbono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale da cui la rivalutazione trae origine, nei limiti del valore recuperabile definito come il maggiore tra il presumibile prezzo netto di vendita dell'immobilizzazione immateriale e il suo valore in uso. Non sono, invece, ammesse rivalutazioni effettuate al di fuori dell'applicazione di leggi speciali.

La rivalutazione delle immobilizzazioni immateriali (a differenza del ripristino di valore conseguente al venir meno delle ragioni di una pre-

cedente svalutazione) non costituisce una componente del Conto economico, ma deve essere accreditata alle riserve di patrimonio netto nell'esercizio in cui viene effettuata (voce A.III, "Riserve di rivalutazione").

Considerazioni a parte merita la trattazione degli oneri che vengono sostenuti dall'Azienda in modo non ricorrente ed in precisi e caratteristici momenti della sua vita, quali la fase preoperativa o quella di accrescimento della capacità operativa esistente.

Tali costi possono essere capitalizzati se non sono ripetitivi e quando si ritiene che siano correlabili a produzioni di esercizi futuri. Tale voce potrebbe essere presente nel caso in cui l'Azienda sanitaria o Ospedaliere stipuli contratti di natura privatistica per l'acquisizione di partecipazioni.

I costi di impianto sono invece difficilmente configurabili in un'Azienda sanitaria. I costi di ampliamento sono quelli connessi ad un incremento dimensionale dell'Azienda (ad esempio, miglorie su beni propri o di terzi).

I costi che hanno tutte le caratteristiche delle spese ordinarie di gestione, quali spese amministrative, spese di vendita, compensi ad amministratori e sindaci, canoni di locazione, anche se sostenuti nella fase di avvio dell'attività dell'Azienda, non sono capitalizzabili.

Parte della dottrina ritiene che tra i costi di impianto e ampliamento vadano incluse anche le spese sostenute per le modificazioni tecniche e gli ampliamenti di impianti esistenti e per la messa a regime degli ampliamenti<sup>10</sup>.

In ogni caso, il presupposto fondamentale della loro iscrizione all'attivo patrimoniale, sta nella possibilità di dimostrare la congruenza ed il rapporto causa-effetto tra i costi in questione ed il beneficio (futura utilità) che dagli stessi l'Azienda si attende.

In questa voce delle immobilizzazioni immateriali, trova spazio anche l'avviamento.

Esistono due differenti accezioni di avviamento:

- "avviamento generato internamente", frutto della gestione aziendale efficiente nell'organizzazione tanto del complesso dei beni aziendali, materiali ed immateriali, quanto delle risorse umane. Tale avviamento non può essere capitalizzato;
- "avviamento acquisito a titolo oneroso", derivante dall'acquisizione di un'azienda o di una partecipazione, oppure da un'operazione di conferimento d'azienda, di fusione o di scissione. In genere le Azien-

<sup>10</sup> E. BOCCHINI, *Il bilancio delle imprese*, pag. 288 e ss., Napoli, 1979.

de sanitarie non possono investire in partecipazioni, anche se possono detenerle a seguito di donazioni e lasciti. Tuttavia, la legge 502 prevede per le ASL la possibilità di partecipare ad iniziative speciali con altri enti o aziende pubbliche o private (outsourcing e il noto PPP - Partnership Pubblico Privato). In questo caso, non si può escludere l'eventualità che la partecipazione all'iniziativa avvenga attraverso l'acquisizione di realtà aziendali esistenti e per le quali si debba riconoscere, all'acquisto, un valore a titolo di avviamento. In questo caso, e nell'ipotesi di acquisizione di una partecipazione di controllo, l'Azienda potrebbe valutare l'iscrizione della stessa con il metodo del patrimonio netto (in funzione della quota di patrimonio netto acquistata) e così dover valutare l'iscrizione in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali dall'eccedenza del costo di acquisizione pagato (avviamento)<sup>11</sup>.

Le caratteristiche dell'avviamento sono le seguenti:

- l'avviamento deve essere all'origine costituito da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri;
- l'avviamento ha un valore quantificabile, in quanto incluso nel corrispettivo pagato per l'acquisizione di un'azienda o di un ramo d'azienda o di una partecipazione;
- l'avviamento non è suscettibile di vita propria indipendente e separata dal complesso aziendale e non può essere considerato come un bene immateriale a sé stante, oggetto di diritti e rapporti autonomi.

L'*ammortamento* dei costi di impianto ed ampliamento deve esaurirsi in un periodo non superiore a cinque anni. Questa limitazione temporale, puramente convenzionale, si giustifica in base al più generale principio di prudenza, in particolare per la tipologia di costi in questione, la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo.

Pure l'avviamento iscritto tra le immobilizzazioni immateriali deve essere ammortizzato in un periodo corrispondente alla sua vita utile, per un periodo non superiore ai cinque anni; sono tuttavia consentiti periodi di maggiore durata, che comunque non devono superare i vent'anni. Le condizioni che possono giustificare l'adozione di un pe-

---

<sup>11</sup> La nostra proposta, sorta in conseguenza delle analisi empiriche precedentemente illustrate, si differenzia rispetto a quanto sancito dalle linee guida ministeriali più volte citate nel contributo.

riodo superiore ai cinque anni per l'ammortamento dell'avviamento debbono essere specifiche e ricollegabili direttamente alla realtà e alla tipologia dell'Azienda cui l'avviamento si riferisce. L'ammortamento, infine, decorre dal momento in cui l'Azienda inizia a godere dei benefici economici prodotti da tali costi.

Le spese sostenute per ottenere nuovi prodotti o servizi, nuove strutture organizzative o distributive, dirette a migliorare quelle esistenti sono definite costi di ricerca e sviluppo. Per l'Azienda sanitaria, a questa voce sono riferibili i costi relativi alla sperimentazione clinica o farmaceutica che potranno comportare futuri benefici per l'Azienda.

Il PC n. 24 stabilisce direttive precise in merito alla possibilità di capitalizzare tali costi:

- i costi sostenuti per la ricerca base (spese per studi, esperimenti, indagini e ricerche di utilità generica per l'Azienda) non possono essere mai capitalizzati in quanto sono costi di periodo che rientrano nella normale attività dell'Azienda e non sono legati ad uno specifico progetto che potrà generare in futuro benefici;
- i costi di ricerca e sviluppo (studi, esperimenti, indagini e ricerche) che attengono a specifici progetti possono essere capitalizzati se finalizzati ad uno specifico prodotto chiaramente definito, identificabile e misurabile, riferiti ad un progetto realizzabile e recuperabile tramite i ricavi che si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso;
- i costi per la pubblicità sono capitalizzabili se aventi carattere di eccezionalità e non ricorrenza, e relativi ad azioni dalle quali l'Azienda ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici.

L'ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo ha inizio dal momento in cui il bene risultante è disponibile per l'utilizzazione economica e deve esaurirsi in un periodo non superiore a cinque anni.

#### **Approfondimento IAS**

Il principio contabile internazionale IAS n. 38 definisce l'attività immateriale quale attività non priva di individuazione identificabile oltre che di consistenza fisica e posseduta per essere utilizzata nella produzione o fornitura di beni o servizi, per affitto a terzi o per fini amministrativi.

La definizione data dal principio contabile internazionale non contempla la presenza degli pluriennali.

Lo IAS 38 distingue:

I costi di ricerca di base per i quali, non essendo possibile prevedere quali saranno i benefici economici futuri e misurarli attendibilmente, è prevista la loro iscrizione esclusivamente nel Conto economico.

I costi di sviluppo, i quali potranno essere capitalizzati solo quando esista un progetto alla base capace di rappresentare:

- la fattibilità tecnica;
- la fattibilità economica;
- la capacità di generare benefici economici futuri;
- la misurazione attendibile di tali benefici.

Infine lo IAS n. 38, riprendendo nozioni previste per le immobilizzazioni materiali per ciò che riguarda la valutazione, l'ammortamento e la cessione, introduce il concetto di vita utile indefinita, secondo il quale un'immobilizzazione potrebbe considerarsi non ammortizzabile in modo sistematico, previa però inderogabile applicazione del test di svalutazione al termine di ogni esercizio.

## 7.2 IL TRATTAMENTO DELLE ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI QUALE VOCE RESIDUALE NEL CONTESTO SANITARIO

Nella prassi sono state previste diverse ipotesi di classificazione della voce "Altre immobilizzazioni immateriali", tuttavia riteniamo che il contenuto minimo debba essere il seguente:

- costo di manutenzione straordinaria su beni di terzi;
- diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- concessioni, licenze, marchi e diritti simili<sup>12</sup>;
- immobilizzazioni immateriali in corso e acconti;
- altre immobilizzazioni immateriali.

I costi di manutenzione straordinaria su beni di terzi sono costituiti dagli oneri sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'Azienda<sup>13</sup>. Tali costi sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "Spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi" se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità); altrimenti sono iscrivibili tra le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica categoria di appartenenza<sup>14</sup>.

Altre considerazioni devono farsi per la voce "Diritti di brevetto e di

<sup>12</sup> La scelta di rappresentare, per questa tipologia di beni, una voce distinta tra le immobilizzazioni immateriali si differenzia rispetto a quanto previsto dalle linee guida ministeriali in tema di schemi di bilancio.

<sup>13</sup> Come previsto dal documento n. 16 del CNDC-CNR, la vita utile ai fini della procedura di ammortamento sarà pari al minor tra periodo residuo di utilizzazione delle migliorie stesse e durata residua della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore.

<sup>14</sup> Tale proposta risulta tuttavia diversa da quella prevista dalle linee guida ministeriali già citate.

utilizzazione delle opere dell'ingegno" all'interno della quale sono iscritti i costi sostenuti per l'acquisizione o la produzione di brevetti, nonché quelli per i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno.

Per essere iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali, un'invenzione deve possedere alcune caratteristiche:

- titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento;
- recuperabilità dei costi di iscrizione tramite benefici economici, in termini di maggiori ricavi o di riduzione di costi, che si svilupperanno dall'applicazione del brevetto stesso;
- possibilità di determinare in maniera attendibile il suo costo per l'azienda.

La vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) con il limite massimo della durata legale del brevetto. Possono essere compresi in tale voce tutti i costi relativi al software acquistato, escluse le licenze d'uso di software applicativo che devono essere iscritte tra le concessioni, licenze, marchi e diritti simili.

Pertanto l'ammortamento sarà effettuato in modo da ripartire il costo sulla base del periodo più breve tra:

- durata legale del brevetto, nei casi in cui ci si aspetta ragionevolmente di ottenere benefici economici apprezzabili in tale periodo;
- previsto periodo di utilizzo del bene, nel caso in cui le aspettative di utilità futura interessano un periodo più breve di quello legalmente tutelato.

Qualora l'Azienda sanitaria riscontri in seno alla propria gestione acquisti di licenze, marchi e diritti simili dovrenno farsi puntuali considerazioni.

Nel diritto amministrativo, le concessioni sono provvedimenti con i quali la Pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi. Le concessioni iscrivibili in tale voce riguardano esclusivamente le concessioni di beni e servizi pubblici il cui oggetto può riguardare:

- diritti su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale);
- diritto di esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio passaggi pedonali, trasporti, parcheggi ecc.).

Le *licenze*, per contro, sono autorizzazioni con le quali si consente

l'esercizio di attività regolamentate. Possono quindi essere definite "licenze" tanto quelle di derivazione pubblicistica (amministrativa), quanto quelle di derivazione privatistica (licenze d'uso su brevetti, invenzioni, modelli ecc.). Tuttavia, queste ultime sono da indicare nella classe che accoglie il diritto principale. Così, ad esempio, le licenze d'uso su brevetti devono essere indicate unitamente ai brevetti stessi.

Parte della dottrina tuttavia ritiene che le licenze d'uso debbano essere accolte tra i *diritti di brevetto industriale* e i *diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno*<sup>15</sup>.

All'interno delle licenze particolare rilevanza hanno quelle relative al software applicativo (programmi gestionali, pacchetti di contabilità, fogli di calcolo).

Tra i segni distintivi di un'azienda assume particolare rilevanza il *marchio*: esso rappresenta uno dei segni distintivi dell'azienda e può consistere in un emblema, in una denominazione ed in un segno. Sono capitalizzabili solamente i costi sostenuti per l'acquisto di marchi dall'esterno. Nelle Aziende sanitarie tale fattispecie inizia sporadicamente ad essere applicabile.

In ultimo, per ciò che concerne i diritti simili, il legislatore non ha fornito una definizione chiara. Secondo la dottrina prevalente, il legislatore non ha voluto escludere, in una materia in continua evoluzione come quella dei beni immateriali, il sorgere di rapporti giuridici diversi da quelli oggi conosciuti.

Deve in ultimo affrontarsi la rendicontazione inerente le "Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti". In questa voce vanno iscritti i costi (interni ed esterni) sostenuti dall'Azienda sanitaria per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni immateriali, per le quali non sia ancora stata acquisita la piena titolarità del diritto (nel caso di brevetti, marchi ecc.) o riguardanti progetti non ancora completati (nel caso di costi di ricerca e sviluppo). Tale voce include inoltre i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisto di immobilizzazioni immateriali<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> G. COLOMBO, *Il bilancio d'esercizio*, in G. COLOMBO, G. OLIVIERI, *Bilancio d'esercizio e consolidato*, in *Trattato delle SpA* diretto da Colombo e Portale, vol. 7, Torino, pag. 245.

<sup>16</sup> Anche per i costi iscritti in questa voce, occorre verificare il rispetto del principio generale dell'utilità ripetuta, ossia i costi capitalizzati devono essere relativi a diritti e/o attività immateriali che, una volta acquisiti o completati, abbiano una utilizzazione economica produttiva di benefici per l'Azienda lungo un arco temporale di più esercizi. Inoltre, trattandosi di costi sospesi e non ammortizzati, occorre verificare in ogni esercizio che le immobilizzazioni in corso e gli acconti abbiano avuto un'utilizzazione economica; in tal caso vanno riclassificate nelle apposite voci delle immobilizzazioni immateriali, oppure continueranno ad avere prospettive di utilizzazione economica. In caso contrario, si rende necessario imputare a costi di periodo i costi precedentemente capitalizzati.

I valori iscritti in questa voce sono esposti al costo storico e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori vanno riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.

La voce residuale "Altre immobilizzazioni immateriali" accoglie altri eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci delle immobilizzazioni immateriali analizzate in precedenza. Si tratta di una voce prevista dal legislatore per ridurre al minimo la necessità di aggiungere altre voci avvalendosi del 3° comma dell'art. 2423-ter C.C.

I costi iscrivibili in questa voce devono rispettare il principio generale valido per tutte le immobilizzazioni immateriali; questi sono costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma sono produttivi di benefici per l'Azienda lungo un arco temporale di più esercizi. Un altro principio generale da osservare è quello che la capitalizzazione iniziale e il mantenimento dell'iscrizione nell'attivo di questi costi è consentita solamente se vi è una chiara evidenza della loro recuperabilità nel futuro.

Il periodo di ammortamento dei costi iscrivibili in questa voce varia in relazione al periodo produttivo di utilità per l'Azienda; ne consegue che, in ogni esercizio, si rende necessario verificare il permanere delle condizioni che avevano determinato l'iscrizione dei costi nell'attivo del bilancio e, se le condizioni sono mutate, ossia l'utilità futura per l'Azienda dei costi capitalizzati è venuta meno o non è più dimostrabile, occorre imputare a costi di periodo il valore netto contabile dei costi precedentemente capitalizzati.

### 7.3 LA VALORIZZAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI NELL'AZIENDA SANITARIA. PRINCIPI CIVILISTICI E LINEE GUIDA MINISTERIALI

Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole costituenti parte dell'organizzazione permanente dell'Azienda. Si tratta quindi di costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi la cui ripartizione concorrerà alla formazione del reddito, oltre che alla situazione patrimoniale e finanziaria di più esercizi consecutivi.

L'utilizzazione delle immobilizzazioni materiali quali strumenti di produzione comporta il trasferimento dei costi sostenuti per tali immobilizzazioni ai processi svolti, tramite la rilevazione delle quote di ammortamento<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> L'art. 2426 sancisce:

- le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione com-

Prima di passare all'esame specifico delle problematiche connesse alla classificazione, all'inventariazione, alla valutazione e infine alla contabilizzazione del patrimonio mobiliare ed immobiliare delle Aziende sanitarie e Ospedaliere, si ritiene opportuno esporre alcune considerazioni di carattere generale.

Sono, in linea di principio, beni inventariabili:

- i beni detenuti in forza di diritti reali;
- i beni acquisiti con la clausola di riserva di proprietà, per i quali non sia stato completato il pagamento.

I beni delle Aziende sanitarie possono essere, inoltre, beni patrimoniali disponibili e beni patrimoniali indisponibili: la distinzione in oggetto è disposta e specificata nelle apposite leggi regionali<sup>18</sup>.

Per ciò che concerne gli schemi di bilancio da adottare riteniamo che tra le immobilizzazioni materiali non debbano mancare le seguenti categorie di immobilizzazioni materiali<sup>19</sup>:

- 1) Terreni;
- 2) Fabbricati strumentali;
- 3) Fabbricati non strumentali;
- 4) Impianti generici;
- 5) Attrezzature specifiche sanitarie;
- 6) Attrezzature generiche;
- 7) Mobili e arredi;

---

prende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al bene, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi;

- il costo delle immobilizzazioni, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione;
- l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i due punti precedenti, deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

<sup>18</sup> Per le Aziende sanitarie liguri appartenenti al campione indagato al precedente capitolo 6 le indicazioni sono riportate nell'art. 10 L.R. 10/95 a cui si rinvia.

<sup>19</sup> In merito a tale elenco, al cospetto delle linee guida ministeriali, ci è sembrato opportuno dettagliare le voci che compongono tale macroclasse dello Stato patrimoniale per riscontrate esigenze empiriche.

- 8) Autovetture, ambulanze, motoveicoli e simili;
- 9) Autoveicoli industriali e da trasporto;
- 10) Macchine d'ufficio elettromeccaniche, computer, sistemi telefonici elettronici;
- 11) Macchine ordinarie d'ufficio;
- 12) Immobilizzazioni in corso e acconti;
- 13) Opere d'arte e volumi della biblioteca.

La sottoclasse delle immobilizzazioni materiali "Terreni e Fabbricati" comprende invece le seguenti voci:

- terreni rappresentano beni patrimoniali non soggetti a degrado. In tale voce di bilancio devono essere classificate solamente le aree a sé stanti sulle quali sorgono edifici. Se un fabbricato insiste sul terreno, il valore di quest'ultimo deve essere incorporato in quello del fabbricato. I terreni, non esaurendo la loro utilità nel tempo, non sono soggetti ad ammortamento;
- fabbricati di proprietà dell'Azienda comprendono le opere edili tra le quali edifici, piazzali, strade, ma anche le costruzioni leggere (tettoie, baracche, costruzioni precarie ecc.). Le linee guida distinguono i fabbricati non strumentali (detenuti per finalità di reddito) da quelli strumentali (utilizzati con vincolo di destinazione per l'attività istituzionale). Le componenti fisse degli impianti generali, indissolubilmente legati ai fabbricati, devono essere registrate in inventario unitamente al bene principale e ne concorrono a formare il costo di bilancio. Nel caso tali componenti siano di valore rilevante e con vita utile inferiore a quella dell'immobile di riferimento è necessario, ove possibile, rilevarli separatamente.

È noto che indicazioni sui criteri di valutazione dei beni immobili inseriti in bilancio derivano da quattro ordini diversi di norme, e più precisamente:

- Codice Civile;
- normativa fiscale;
- linee guida interministeriali;
- principi contabili internazionali<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> In merito alla valutazione dei beni immobili (terreni e fabbricati), le *Linee guida per il bilancio delle Aziende Sanitarie*, emanate il 6.6.1995 da un gruppo di lavoro congiunto Ministero del Tesoro e Ministero della Sanità, dispongono testualmente quanto segue: "Si dovrà attribuire il valore calcolato in base ai nuovi estimi catasta-

Per gli immobili acquisiti a titolo gratuito (conferimenti in conto capitale di terzi, donazioni ecc.) il valore di iscrizione iniziale deve corrispondere al valore catastale.

Nel richiamare all'applicazione di questa disposizione, è doveroso evidenziare come agli amministratori delle Aziende Sanitarie facciano comunque carico anche i doveri derivanti dal Codice Civile e dalla normativa fiscale, con specifico riferimento all'obbligo che il bilancio fornisca *"una rappresentazione veritiera e corretta"* dell'effettivo valore aziendale e delle sue singole componenti. A tale proposito, è opportuno precisare che non sempre i valori catastali, per loro stessa natura, sono in grado di rappresentare in modo attendibile l'effettivo valore dell'immobile censito. Questa divergenza, non particolarmente grave nel caso degli immobili strumentali destinati a rimanere ancora per lungo tempo nel patrimonio dell'Azienda sanitaria, è invece più rilevante per gli immobili non sottoposti alla sterilizzazione e destinati a monetizzazione tramite alienazione, concessione o processi di valorizzazione. Infatti, è possibile l'insorgere di due ordini di disparità:

- il valore catastale è minore di quello di alienazione.  
In questa ipotesi, la dismissione genererebbe una plusvalenza di bilancio. L'eventuale plusvalenza costituirebbe una componente contabile straordinaria che andrebbe accantonata a fondo alienazione beni patrimoniali nelle voci "Patrimonio netto tra i Contributi e C/capitale diversi. In tal caso, il ricavato dell'alienazione andrebbe a finanziare successivi investimenti da sottoporre a sterilizzazione.
- il valore catastale è maggiore di quello di alienazione.  
In questo caso, l'amministratore dell'Azienda sanitaria potrebbe trovarsi in difficoltà al momento di procedere alla vendita del cespite, in quanto questa genererebbe una minusvalenza, con tutte le conseguenze del caso. Nel Conto economico d'esercizio, in tal modo, ad una valutazione di sintesi, il risultato di esercizio potrebbe non rispecchiare l'effettivo andamento della gestione aziendale.

Il valore catastale, che con la recente revisione degli estimi risulta un po' più aderente alle valutazioni di mercato, è anche quello cui fa riferimento il Ministero della Salute nelle citate "Linee guida per il bilancio

---

li, secondo i criteri applicati per la determinazione dell'imposta di registro. Nel caso di documentata impossibilità, detti beni si valuteranno per il loro costo storico, di acquisto o di produzione (costruzione in economia o in appalto). Nell'ipotesi che anche quest'ultimo criterio non potesse essere applicato (perché irrisorio), si dovrà necessariamente richiedere la stima da parte dell'Ufficio Tecnico Erariale".

delle Aziende Sanitarie ” e nel successivo volume *Percorso metodologico per l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale*.

Per i beni immobili acquisiti a titolo oneroso, il valore da inserire in bilancio sarà quello che risulta dall'atto di acquisizione, e in particolare il costo di acquisto (comprensivo degli oneri accessori). Il valore di acquisto rappresenta il valore economicamente corretto attribuibile alle immobilizzazioni materiali al momento della loro acquisizione e, di conseguenza, la base per poter determinare le quote di ammortamento per la durata della loro vita utile.

Il valore originario include tutti i costi relativi all'acquisizione del ce-spite nel luogo e nelle condizioni di utilità, affinché esso costituisca bene duraturo per l'Azienda. Tale importo risulta quindi comprensivo del costo di acquisto, degli oneri accessori d'acquisto e di tutti gli eventuali altri oneri che l'Azienda deve sostenere affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata. Gli oneri accessori di acquisto comprendono tutti gli eventuali altri oneri che l'Azienda deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata, esclusi gli oneri finanziari. Rientrano pertanto, fra i costi capitalizzabili, i costi di trasporto, d'installazione ecc.<sup>21</sup>

Negli esercizi successivi il valore inserito in bilancio verrà aumentato dei costi sostenuti per le manutenzioni straordinarie o ristrutturazioni varie<sup>22</sup>. A tal fine un'accurata e chiara distinzione deve essere fatta fra oneri

---

<sup>21</sup> Alcuni oneri accessori d'acquisto che concorrono a formare il valore originario e in quanto tali capitalizzabili sono, a titolo esemplificativo:

- spese notarili per la redazione dell'atto d'acquisto;
- tasse per la registrazione dell'atto;
- onorari per la progettazione dell'immobile;
- costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario;
- compensi di mediazione.

<sup>22</sup> Di medesimo parere MARTINELLI quando scrive "...la presenza di contributi in conto capitale non giustificano la presenza di una voce che si scontra con i dettami dei principi contabili, tanti più che la rilevazione dei contributi in c/capitale può ben avvenire anche rilevando l'ammontare della manutenzione straordinaria direttamente nella voce accesa alla relativa immobilizzazione e può essere evidenziata in un'apposita colonna della tabella di Nota integrativa relativa alla voce dell'attivo immobilizzato.", in M. MARTINELLI, *La contabilità e il bilancio nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2001, pag. 36. Di altro parere una parte della dottrina che ritiene la giusta collocazione di tali costi nella voce distinta nell'attivo dello stato patrimoniale. A tal proposito G.F. GRANDIS: "l'unica spiegazione plausibile è individuabile nel fatto che le Aziende sanitarie pubbliche effettuano periodicamente, ad intervalli pluriennali, delle manutenzioni straordinarie sui loro beni. Per tali attività ricevono specifici trasferimenti in conto capitale da parte della regione di appartenenza o da altro ente straordinario" in *Lo schema di bilancio delle Aziende sanitarie pubbliche*, Cedam, Padova, 1996, pag. 54.

che costituiscono costi capitalizzabili come immobilizzazioni e spese, che, se pur collegate con gli immobilizzi, rappresentano spese di competenza del periodo (ad esempio, riparazione e manutenzione ordinaria).

I costi capitalizzabili sono soltanto quelli che si sostengono per l'acquisizione di nuovi cespiti (costi originari) o per apportare migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovi a cespiti esistenti (costi sostenuti durante il periodo in cui l'azienda ha la proprietà dei cespiti), sempre che si concretizzino in un incremento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza, ovvero prolunghino la "vita utile" dei vari cespiti. I costi rivolti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione, incluse, quindi, le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquisita, sono capitalizzabili se essi si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile. Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e conseguentemente addebitati al Conto economico.

La manutenzione ordinaria è costituita dai costi delle manutenzioni e riparazioni sostenute per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali per garantire la loro vita utile prevista, nonché la capacità e la produttività originaria; rappresentano spese di natura ricorrente che si sostengono per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso ecc., spese, cioè, che servono a mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento. Le spese di manutenzione ordinaria costituiscono costi dell'esercizio in cui sono state sostenute.

Variazioni rilevanti apportate a cespiti già esistenti a seguito delle predette operazioni comportano un'attenta valutazione dei costi ad esse relativi per determinare la parte che va capitalizzata e quella che va invece considerata manutenzione. In alcuni casi, tale valutazione può essere complessa e richiedere, quindi, l'ausilio di una perizia tecnica. Inoltre, le variazioni apportate a cespiti già esistenti possono comportare l'eliminazione di una parte significativa del cespite originario. In tal caso, si rende necessario effettuare lo storno del relativo costo e ammortamento per evitare una duplicazione di valori. Anche in questo caso, l'identificazione della parte eliminata e del relativo costo possono presentare difficoltà e richiedere, quindi, l'ausilio di una perizia tecnica.

Il valore risultante del cespite, se esso è destinato a far parte dell'organizzazione permanente dell'Azienda, non può eccedere il valore recuperabile tramite l'uso, come definito per le imprese in funzionamento.

Un ulteriore aspetto rilevante per le immobilizzazioni materiali ri-

guarda la possibilità o meno di capitalizzare gli oneri finanziari<sup>23</sup>. Questi oneri di solito costituiscono spese dell'esercizio e vanno imputati direttamente al Conto economico dell'esercizio in cui maturano. Poiché le immobilizzazioni materiali costituiscono beni destinati all'organizzazione permanente delle imprese e producono redditi solo quando sono in funzione, gli oneri finanziari sostenuti per la loro acquisizione possono essere capitalizzati nel valore da attribuire alle immobilizzazioni materiali nelle fattispecie e con i limiti stabiliti dalla prassi<sup>24</sup>.

Ai fini dei criteri di iscrizione degli immobili in bilancio è necessario effettuare alcune distinzioni:

- **Fabbricati strumentali**  
Gli immobili strumentali vanno iscritti in bilancio al valore che risulta dall'atto d'acquisizione (costo di acquisto) o, nel caso di acquisizioni a titolo gratuito, al valore catastale secondo il metodo enunciato in precedenza.  
Dall'esercizio immediatamente successivo, il valore riportato in bilancio è incrementato annualmente di tutte le spese progettuali e realizzative sostenute per la manutenzione straordinaria, così come per eventuali ristrutturazioni e ampliamenti, che aumenteranno il valore del cespite e dovranno quindi essere ammortizzate.  
Per gli immobili di tipo strumentale acquisiti con conferimenti in conto capitale di terzi o a titolo gratuito (donazioni), in corrispondenza

---

<sup>23</sup> Ricordiamo che gli utili e le perdite derivanti dall'oscillazione dei cambi relativi alla liquidazione dei costi sostenuti per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali in base ad operazioni condotte in valuta estera costituiscono rispettivamente proventi ed oneri di natura finanziaria e sono, pertanto, ininfluenti ai fini della determinazione del costo originario della immobilizzazione materiale.

<sup>24</sup> Le condizioni da rispettare per la capitalizzazione degli oneri finanziari sono le seguenti:

- la capitalizzazione si riferisce agli interessi passivi sostenuti per capitali presi a prestito specificamente per l'acquisizione di immobilizzazioni;
- gli interessi capitalizzabili sono solo quelli maturati durante il "periodo di costruzione", periodo che va dall'esborso dei fondi ai fornitori dei beni e servizi relativi ai cespiti fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso;
- il finanziamento è stato realmente utilizzato per l'acquisizione dei cespiti;
- il tasso d'interesse da utilizzarsi per la capitalizzazione è quello dell'interesse realmente sostenuto per il finanziamento a medio e lungo termine utilizzato per il pagamento delle immobilizzazioni materiali;
- il valore, inclusivo dell'interesse, del cespite che è destinato a far parte dell'organizzazione permanente dell'Azienda, non può superare il valore recuperabile tramite l'uso, come definito per le immobilizzazioni materiali di un'Azienda in condizioni di funzionamento.

dell'iscrizione all'attivo del valore come sopra specificato, dovrà essere inserito, nel patrimonio netto, un equivalente valore nel conto "contributi in c/capitale" (della Regione o di terzi, a seconda dei casi). Dall'esercizio di utilizzo del bene si dovrà procedere all'ammortamento annuale del valore inserito, e si dovrà operare la corrispondente "sterilizzazione delle quote di ammortamento".

- Fabbricati non strumentali (o comunque concessi o da concedere a terzi)

Anche tali immobili saranno iscritti in bilancio al valore dichiarato nell'atto di provenienza che può essere il costo sostenuto nel caso di acquisizioni a titolo oneroso, oppure il valore catastale nel caso di acquisizioni a titolo gratuito; tali beni non devono essere ammortizzati, non verrà quindi iscritto alcun fondo di ammortamento<sup>25</sup>.

Nel caso di immobili costruiti in economia, sarà iscritto in bilancio l'ammontare complessivo dei costi progettuali e realizzativi sostenuti per la costruzione.

Secondo l'art. 2426 C.C. l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore rispetto a quello di iscrizione (costo di acquisto ridotto dell'ammortamento), deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci, se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata. La svalutazione deve essere iscritta nel Conto economico e riportata nello Stato patrimoniale, come per gli ammortamenti, a diretta diminuzione delle immobilizzazioni.

Tale concetto non si riferisce al valore di mercato (valore quindi recuperabile tramite la vendita), ma al valore che potrà essere recuperato tramite l'uso.

La perdita di valore (deprezzamento), che richiede la svalutazione di un bene immobilizzato, deve essere duratura ed accertata in base ad una ragionevole valutazione delle relative cause. Queste, interne o esterne all'Azienda, possono essere molteplici: danneggiamenti, obsolescenza, manifestazione di errori di progettazione o costruzione, cambiamenti tecnologici e così via. Alcune delle cause che creano la necessità della svalutazione sono le stesse che costituiscono gli elementi sui quali si basa la determinazione degli ammortamenti, ma che diventano cause di svalutazione quando compromettono la capacità di ammortamento del bene. In altre parole, le cause delle svalutazioni devono avere un ca-

---

<sup>25</sup> L'aliquota di ammortamento, (come detto da applicare solo per i beni immobili strumentali), è del 3% annuo, in conformità a quanto disposto con D.M. 31/12/1988 per l'ammortamento fiscale dei cespiti immobiliari.

rattere di straordinarietà e gravità, e non essere quindi fatti di cui tener conto nel periodico riesame dei piani di ammortamento. Per poter iscrivere in bilancio una riduzione del valore di un immobile strumentale, non avente un immediato riscontro con la realtà esterna e l'evoluzione del mercato, è necessario evidenziare una motivazione d'ordine fisico o tecnologico, ed è consigliabile che il documento che rileva e quantifica questo deprezzamento straordinario abbia la forma di perizia giurata.

Tuttavia, quando vengono meno in tutto o in parte le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non può essere mantenuta: il valore al costo, totalmente o parzialmente, deve essere ripristinato (al netto degli ulteriori ammortamenti non calcolati a causa della precedente svalutazione). Una tale situazione non potrà che accadere molto raramente, perché una perdita di valore duratura, con la conseguente svalutazione, deve derivare da fatti gravi da valutarsi con molta accuratezza, altrimenti si trasformerebbe la norma di legge sulle svalutazioni in un comodo strumento per attuare politiche di bilancio.

Per i beni acquistati con contributi in conto capitale, l'eventuale svalutazione addebitata a Conto economico determinerà un'equivalente maggiore sterilizzazione.

Si distinguono tre tipi di perdita di deprezzamento:

- **Deprezzamento tecnico**  
allorché un immobile presenti difetti strutturali, impiantistici, ma soprattutto a livello di rivestimenti e infissi, che ne sminuiscono il valore pur non limitandone una corretta utilizzabilità; in questo caso, l'importo del deprezzamento è pari al minor valore che, esclusivamente dal punto di vista tecnico e non anche commerciale, il cespite presenta rispetto a un immobile identico, ma appena realizzato;
- **Deprezzamento funzionale**  
allorché un immobile presenti difetti, soprattutto strutturali e impiantistici, che ne compromettono in tutto o in parte l'utilizzo, non consentendo un ottimale svolgimento delle attività cui il cespite è destinato; in questo caso, il deprezzamento è da computarsi, anziché sul costo di costruzione, sul valore d'uso, ossia sulla valorizzazione in forma capitale dell'apporto economico che l'utilizzatore trae dall'immobile; in tal senso parrebbe corretto ragionare in termini di "capitalizzazione di reddito" o, ancor meglio, di "capitalizzazione della quota di profitto";
- **Obsolescenza**  
può essere considerata una tipologia particolare di deprezzamento, in cui la diminuzione del valore dell'immobile non dipende da uno specifico difetto fisico, ma deriva dalla sua conformazione o da altre

caratteristiche generali; in questo caso, dunque, non è il cespite che patisce peggioramenti, ma sono i mutamenti della realtà esterna che rendono l'edificio in esame non più rispondente alle esigenze per cui era stato realizzato; questa minore o mancata rispondenza può rivelarsi di natura tanto operativa, quanto economica (è possibile utilizzare l'immobile, ma ciò risulta antieconomico).

A differenza del deprezzamento, scopo dell'ammortamento è quello di ripartire sugli esercizi di competenza un costo pluriennale, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, in ogni esercizio, in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

L'ammortamento presenta una duplice natura:

- Posta rettificativa dell'attivo patrimoniale:  
esprime un concetto di generico deperimento fisico dell'immobile in relazione al mero trascorrere del tempo, senza considerare altre variabili (inflative, di mercato ecc.) che, contemporaneamente, potrebbero agire in direzione opposta;
- Elemento quantificativo di un costo (pluriennale):  
permette di inserire nel Conto economico un importo che in qualche modo esprima un concetto di "consumo" del bene strumentale di cui un'azienda si avvale per svolgere la propria attività o, più in generale, per produrre reddito.

### Tipologie omogenee di beni e categorie di ammortamento

<i>Descrizione</i>	<i>Contenuti</i>
Impianti e macchinari generici	Centrali termiche, gruppi elettrogeni e di continuità, antincendio, impianti elevatori.
Attrezzature sanitarie e scientifiche	Beni che concorrono alla produzione dell'attività sanitaria quali le attrezzature di diagnosi, cura e riabilitazione (TAC, attrezzature di radiologia e laboratorio). Si tratta di beni che hanno, di norma, un utilizzo complementare o ausiliario a quello degli impianti e macchinari. Sono compresi nelle attrezzature sanitarie gli ausili protesici.
Attrezzature generiche	Come quelle in uso ai reparti di manutenzione.
Mobili ed arredi	Scaffalature ad uso sia degli uffici amministrativi sia dei reparti di degenza (mobili, arredi e dotazioni di ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, d'officina, di magazzino e di reparto, mobili e dotazioni

	per mense, servizi sanitari ed assistenziali, mobili, quadri e beni ad alto valore artistico non soggetti ad ammortamento).
Automezzi	Autovetture, ambulanze e motoveicoli e simili, autoveicoli da trasporto.
Macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche	Computer e le stampanti ed i sistemi telefonici elettronici.
Migliorie a beni di terzi <sup>26</sup>	Rinnovamenti
Immobilizzazioni in corso e acconti <sup>27</sup>	Immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione, anticipi a fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni mate-

### Approfondimento IAS

La Svalutazione di Attività per Perdita di Valore - I.A.S. 36

L'*Impairment of Assets* definisce i confini del Sistema Indiziario che consente di individuare l'*Impairment*:

- Indizi interni:
  1. Durante l'esercizio il valore dell'immobilizzazione si è ridotto significativamente;
  2. Vi sono state nell'esercizio, o vi saranno nell'immediato futuro, significative variazioni, con effetti negativi sull'impresa, nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o legale in cui esso opera o nel mercato in cui l'immobilizzazione è impiegata;
  3. I tassi d'interesse hanno subito durante l'esercizio un incremento ed è probabile che tali incrementi influenzino il tasso di attualizzazione nel calcolo del Valore d'Uso dell'Immobilizzazione;
  4. Il Patrimonio Netto espresso a Valori Contabili dell'Azienda è più elevato del suo valore economico.
- Indizi esterni:
  1. Vi è evidenza di obsolescenza o danneggiamento fisico di un'Immobilizzazione;
  2. Vi sono state nell'esercizio, o vi saranno nell'immediato futuro, significative variazioni con effetti negativi sull'Azienda, nella capacità o nel modo in cui un'immobilizzazione è usata o si prevede che possa essere usata.

<sup>26</sup> Le migliorie apportate ai beni di terzi, presi in affitto/noleggio dall'Azienda, vanno ammortizzate nel più breve periodo tra quello in cui le migliorie stesse possono essere utilizzate e quello di durata residua dell'affitto. Se esistono situazioni obiettive che fanno ritenere che il contratto sarà rinnovato, anche il periodo di rinnovo deve essere considerato nel determinare la durata dell'ammortamento, sempre che la maggior durata dell'affitto sia inferiore al periodo di previsto utilizzo delle migliorie.

<sup>27</sup> Con riferimento alle immobilizzazioni materiali in corso, si precisa che questo mastro accoglie tutti i costi sostenuti per l'acquisto della proprietà di immobilizzazioni materiali non ancora ultimate o, comunque, non ancora in condizione di poter essere utilizzate nell'attività.

Al momento opportuno, il conto verrà girato nella rispettiva voce delle immobilizzazioni materiali. Gli elementi patrimoniali inclusi in questo conto non devono essere sottoposti a processo di ammortamento.

3. Vi è evidenza nel sistema di reporting interno che la produttività (la Performance) di una immobilizzazione è, o sarà, peggiore di quella preventivata.

Verificato la presenza degli indizi, si procederà al calcolo del *Recoverable Amount* quale valore massimo recuperabile o dalla vendita del bene (*Net Selling Price*) o dal suo utilizzo (*value d'uso*)

Il *Net Selling Price* è dato dalla differenza tra il *fair value* ed i costi di alienazione.

Il *Value d'uso* è dato dall'attualizzazione dei flussi di cassa netti rilevanti riferibili ad un'attività. Il tasso di attualizzazione risulta dalla sommatoria del tasso *free-risk* e il premio per il rischio.

Ipotesi di svalutazione

Valore netto contabile < *Recoverable Amount*

Inoltre se negli anni successivi vengono meno le cause che hanno generato la svalutazione, bisogna riprendere il Valore precedentemente svalutato. Tuttavia il massimo valore attribuibile al bene dopo la ripresa di valore non può eccedere il valore che avrebbe avuto il bene se la svalutazione non ci fosse stata (valore ipotetico).

Nel caso in cui non è possibile calcolare il *Recoverable Amount* per ogni singola Immobilizzazione si ricorre alla costruzione della C.G.U. (*Cash Generating Unit*) per essa si vuole intendere il più piccolo gruppo di Immobilizzazioni dal cui utilizzo si formano flussi di cassa in entrata aventi la caratteristica di essere largamente. Nella determinazione dell'*impairment* (svalutazione) della C.G.U. lo I.A.S. 36 impone di eliminare per intero l'avviamento e spalmare il resto in modo proporzionale sui restanti beni.

#### 7.4 LE LINEE GUIDA MINISTERIALI PER LE PROCEDURE DI INVENTARIAZIONE E IL TRATTAMENTO DELLE LIBERALITÀ E DONAZIONI

Il beni mobili oggetto di rilevazione inventariale e di gestione patrimoniale sono quelli di proprietà compresi nelle tipologie omogenee di beni riportate nella tabella di cui al paragrafo precedente.

Le informazioni necessarie relativamente ad ogni singolo bene per renderne possibile la gestione patrimoniale sono, in parte, informazioni oggettive in qualche modo insite nel bene, e semplicemente da rilevare, in parte dati da attribuire secondo criteri predeterminati.

Salvo i casi nei quali tutte le informazioni di cui sopra siano già state rilevate e progressivamente aggiornate, sarà necessario, così come enunciato nelle citate "Linee guida...", procedere alla inventariazione dei beni, la quale "...implica la diretta ricognizione dei componenti patrimoniali da inventariare, ricognizione che, per i beni materiali, deve farsi recandosi sul luogo dove i beni si trovano".

Durante la rilevazione patrimoniale occorrerà procedere alla targhetatura d'ogni singolo bene, mediante applicazione di apposite targhette prenumerate.

I dati essenziali da rilevare per ogni singolo bene, per mezzo della citata ricognizione inventariale, sono:

- numero di identificazione (o di targhetta);
- denominazione;
- descrizione sintetica;
- codice merceologico (categoria inventariale di appartenenza);
- stato di conservazione;
- ubicazione/centro di costo;
- codice ubicazionale;
- valore (costo storico eventualmente stimato);
- data di acquisto (anche presunta);
- indicazione se acquistato mediante finanziamento diretto della Regione o acquisito a titolo gratuito (eventuale).

Per quanto riguarda il valore, è da osservare che, durante la ricognizione inventariale, saranno valutati tutti i beni mobili, ad eccezione degli arredi e dei beni aventi valore artistico, ai quali verrà attribuito un valore simbolico. L'attribuzione di un valore a questi beni potrà avvenire separatamente, tramite specifici interventi peritali di esperti d'arte.

Non tutti i beni sono presi in considerazione nella gestione dell'inventario. Sono esempi di questo tipo i beni appartenenti alle categorie sotto elencate riportate secondo un criterio "merceologico":

- i materiali di consumo;
- i beni considerati di consumo (utensili e attrezzature minute, beni di guardaroba, lingerie, vasellame ecc.);
- i materiali di manutenzione;
- l'attrezzatura sanitaria minuta (forbici, pinze ecc.);
- i libri e le raccolte scientifiche.

Sono, inoltre, generalmente considerati non inventariabili i beni di modico valore. L'esclusione in funzione del valore deve essere applicata, per semplicità operativa, a tutti i beni appartenenti a determinate categorie individuate in funzione del modico valore medio dei beni in essa compresi, indipendentemente dal valore specifico del singolo bene.

Si considerano di modico valore i beni appartenenti alle categorie il cui valore medio sia inferiore a € 516. A solo titolo di esempio si citano i posacenere, i portamatite, i portaombrelli, i vasi, i cestini di carta ecc.

Per i beni acquisiti tramite finanziamento diretto da parte degli enti regionali (contributi in conto capitale) iscritti a patrimonio al valore determinato secondo i criteri già esposti, si procede sia al calcolo annuale degli ammortamenti sia alla "sterilizzazione" delle relative quote.

Ciò consente di evitare, da un lato, che la progressiva registrazione dei contributi concessi nel corso degli anni determini la dilatazione del

contenuto dei conti Contributi in c/capitale e, dall'altro, l'esposizione di perdite di esercizio causate dall'incidenza delle suddette quote di ammortamento sui costi.

<b>I contributi regionali</b>			
Si supponga di ricevere un contributo regionale di € 5.000,00 per l'acquisto di un ce-spite (es. attrezzatura specifica sanitaria) di pari importo; a fine anno la quota di ammortamento sia ipotizzabile in € 1.000,00.			
Le registrazioni, nel corso dell'anno, saranno le seguenti:			
All'atto dello stanziamento del contributo in c/capitale:			
Crediti v/ Regione per trasferimenti in conto capitale	a	Contributi in c/ capitale da Regione	5.000,00
1. All'atto dell'acquisto, corrispondente al momento del ricevimento del bene (in corso d'anno con la liquidazione della fattura):			
Attrezzature specifiche sanitarie	a	Debiti verso fornitori ordinari	5.000,00
2. Incasso del contributo in conto capitale:			
Istituto Tesoriere	a	Crediti v/ Regione per trasferimenti in conto capitale	5.000,00
3. Pagamento della fattura al fornitore:			
Debiti verso fornitori ordinari	a	Istituto Tesoriere	5.000,00
A fine esercizio:			
4. Rettifiche di bilancio: stanziamento quota ammortamento:			
Quota Ammortamento Attrezzature specifiche sanitarie	a	Fondo Ammortamento Attrezzature specifiche sanitarie	1.000,00
5. Rettifiche di bilancio: sterilizzazione della quota di ammortamento:			
Contrib. in c/capitale da Regione	a	Utilizzo quota contrib.i c/capitale	1.000,00

La metodologia descritta comporterà che:

- assoluta neutralità sul Conto economico, poiché il valore del costo per la quota ammortamento dell'anno è uguale al valore della voce di ricavo di utilizzo quota contributi c/capitale;
- alla fine di ogni anno il valore residuale del contributo in c/capitale, iscritto nel patrimonio netto, quadrerà con il valore netto contabile della relativa immobilizzazione.

La sterilizzazione deve corrispondere al decremento subito nel valore

dei beni acquisiti con contributi non solamente per ammortamento, ma anche per deprezzamento, alienazione o messa fuori uso. Se il bene è stato acquistato solo parzialmente con contributo, la sterilizzazione sarà fatta in maniera da far rimanere costante il rapporto tra contributo iscritto e valore netto contabile del bene.

Anche per i beni acquisiti a titolo gratuito (donazioni, acquisizioni a titolo gratuito o a prezzo simbolico) iscritti a patrimonio al valore determinato secondo i criteri già esposti, si procede sia al calcolo annuale degli ammortamenti sia alla "sterilizzazione" delle relative quote.

Nel caso di donazioni di beni strumentali soggetti ad ammortamento, il valore determinato secondo i criteri già esposti dovrà essere iscritto sia nell'attivo, nella corrispondente categoria di bene strumentale, sia nel patrimonio netto nella voce "Contributi in c/capitale per donazioni".

In questi casi, non avendo l'azienda sopportato alcun costo per l'acquisizione del cespite, si dovrà procedere annualmente sia all'ammortamento del valore inserito in bilancio, sia alla sterilizzazione delle quote.

Nel caso, invece, di donazioni di beni non soggetti ad ammortamento (ad esempio, i beni mobili di valore artistico) dovrà essere iscritto all'attivo, nella corrispondente categoria di bene strumentale, il valore del bene e lo stesso valore nel conto economico alla voce "Lasciti e donazioni". La classificazione dei beni a fini di gestione patrimoniale e quella in categorie di ammortamento, pur diversamente articolate in funzione delle diverse finalità da assolvere, deve necessariamente essere correlata secondo uno schema preciso.

Infatti, la procedura di calcolo degli ammortamenti deve essere messa in condizioni di operare prelevando le informazioni necessarie dalla *base dati* patrimoniale, in funzione del codice merceologico: di qui la necessità di una correlazione univoca.

Le aliquote di ammortamento riportate sono riprese dai decreti ministeriali relativamente ai beni rientranti nei Servizi sanitari.

Con riferimento a quanto sopra e alle categorie di beni individuate in precedenza, i coefficienti di ammortamento da applicare sono quelli riportati nella tabella di pagina seguente.

Il fondo di ammortamento viene espresso globalmente per ciascuna delle categorie indicate in precedenza ed aggiornato annualmente in base ai criteri enunciati.

Deve inoltre essere evidenziato il valore residuo, inteso come differenza tra il valore iniziale e la sommatoria degli ammortamenti maturati, espresso per ciascuna delle categorie di beni così come già definite.

Nello svolgimento della sua attività, un'Azienda sanitaria può trovarsi nella condizione di dover effettuare la messa in fuori uso di o

<i>Aliquote di ammortamento</i>	
<i>Categoria di ammortamento</i>	
Impianti e macchinari sanitari	8%
Impianti e macchinari generici (impianti mobili o parti di impianti non di stretta pertinenza dei fabbricati, inclusi gli impianti di trattamento delle acque e dei fumi nocivi)	8%
Attrezzature sanitarie e scientifiche (macchinari, impianti, attrezzature)	12,5%
Attrezzature generiche (attrezzature per cucina, mensa, officina, attrezzature economali, utensili, scaffalature ecc.)	12%
Mobili e arredi	10%
Automezzi: autovetture, ambulanze, motoveicoli e simili	25%
Automezzi: autoveicoli da trasporto (autoveicoli industriali in genere, carrelli elevatori, mezzi di trasporto interno ecc.)	20%
Altri beni: macchine ordinarie d'ufficio	12%
Altri beni: macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computer e i sistemi telefonici elettronici	20%
Altri beni: migliorie ai beni di terzi	< tra durata affitto e utilizzo

un'alienazione di una immobilizzazione, generalmente materiale, che può generare una plusvalenza, o una minusvalenza.

Al momento dell'alienazione di un cespite, l'Azienda deve confrontare il prezzo di vendita con il valore netto contabile dell'immobilizzazione, iscritto in bilancio, e rilevare, in conto economico, l'eventuale differenza attiva, plusvalenza, o passiva, minusvalenza.

Nel caso di cessioni di beni sono effettuate le seguenti operazioni

- storno del valore di carico (costo storico e fondo ammortamento) del bene;
- rilevazione del movimento finanziario per la cessione;
- storno dell'eventuale contributo ricevuto (per la quota residua);
- rilevazione della componente economica della vendita (minusvalenza o plusvalenza).

In caso di alienazione è possibile sia calcolare l'ammortamento per la frazione d'esercizio in cui il bene è stato utilizzato, che determinare minusvalenza o plusvalenza sulla base del fondo ammortamento calcolato nel precedente bilancio d'esercizio.

Lo stesso trattamento contabile è previsto nel caso di messa fuori uso del bene, ovviamente senza la rilevazione del movimento finanziario<sup>28</sup>.

#### **Approfondimento IAS**

Secondo lo IAS 20 i contributi sono contabilizzati solo se esiste la ragionevole certezza che

- l'Azienda rispetterà le condizioni stabilite per l'erogazione del contributo
- i contributi saranno concessi

per ciò che concerne la contabilizzazione sono previsti due metodi:

- un primo metodo attraverso il quale i contributi sono imputati a conto economico tra gli altri ricavi e proventi, successivamente saranno rinviiati al futuro in base alla competenza economica attraverso l'iscrizione di risconti passivi
- con il secondo metodo i contributi sono portati in netta diminuzione del costo dei cespiti a cui essi si riferiscono e le quote di ammortamento saranno determinate sul costo residuo di tali cespiti

il primo metodo è da ritenersi il preferito perché non solo consente una rappresentazione più chiara dell'individuazione del reddito ma consente di assimilare il contributo ad un ricavo differito.

<sup>28</sup> Più in particolare, in ipotesi di cessione del bene con generazione di plusvalenza da alienazione, quest'ultima, come pure la quota parte del contributo non ancora utilizzato (relativo al cespite venduto), deve essere destinata all'acquisto di altri beni. Il meccanismo della sterilizzazione prevede l'effettuazione dei seguenti passaggi contabili:

- *Eliminazione contabile del bene alienato e contabilizzazione della plusvalenza;*

Diversi a Diversi  
F.do Ammortamento Immobilizzazioni materiali  
Crediti vs Clienti Plusvalenza

- *Contabilizzazione dei fondi da reinvestire*

Plusvalenza a Fdo alienazione beni patrimoniali

In caso di generazione di minusvalenze (quando il prezzo di vendita risulta inferiore al valore netto contabile del bene iscritto in bilancio), il meccanismo della sterilizzazione prevede, la diminuzione del contributo in C/Capitale relativo al cespite, per un importo pari alla minusvalenza generata dalla vendita

- *Eliminazione contabile del bene alienato e contabilizzazione della minusvalenza*

Diversi a Immobilizzazioni materiali

F.do Ammortamento

Minusvalenza

- *Sterilizzazione della minusvalenza generata dalla vendita attraverso l'utilizzo del contributo residuo sul bene venduto*

Contributi in Conto capitale a Utilizzo Contributi in C/capitale

## 7.5 IL TRATTAMENTO CONTABILE DEI RAPPORTI GIURIDICI CONNESSI ALLA CREAZIONE DELLE SOCIETÀ MISTE NEL PROCESSO DI RAZIONALIZZAZIONE DEI SERVIZI SANITARI

Meritano poi un breve accenno anche le problematiche inerenti l'appostazione delle immobilizzazioni finanziarie. In tale classe devono essere inclusi gli elementi patrimoniali che costituiscono investimenti durevoli di natura finanziaria. Gli schemi di bilancio delle Aziende sanitarie dovrebbero prevedere le seguenti voci relative alle immobilizzazioni finanziarie:

- 1) Partecipazioni<sup>29</sup>;
- 2) Titoli;
- 3) Crediti diversi immobilizzati.

Con il termine "partecipazioni" si intendono titoli rappresentativi del patrimonio netto di società. Sono partecipazioni immobilizzate quelle partecipazioni (azionarie o no) destinate per decisione degli amministratori ad investimento duraturo. Secondo la percentuale di possesso dei diritti di voto si hanno:

- partecipazioni di controllo;
- partecipazioni di influenza notevole;
- altre partecipazioni.

Si ha una partecipazione di controllo, quando si è in grado di governare le scelte gestionali di una società. Normalmente se si detiene più del 50% delle azioni con diritto di voto, si presume l'esistenza di controllo, tuttavia tale presunzione può essere smentita. Infatti, a titolo di esempio, per effetto di accordi con altri soci si può avere il controllo della società pur possedendo meno del 50% delle azioni con diritto di voto o viceversa. Particolare forma di controllo è il controllo congiunto dove nessuno dei soci ha il potere di governo delle scelte gestionali della società, ma tali decisioni devono essere prese di comune accordo tra i soci.

Nelle partecipazioni di influenza notevole, il soggetto partecipante ha la possibilità di influenzare, ma non di controllare le scelte gestionali. Si presume l'esistenza di influenza notevole quando la quota di partecipazione è pari o superiore al 20%.

---

<sup>29</sup> La scelta di inserire tale voce tra le immobilizzazioni finanziarie si differenzia da quanto stabilito dalle linee guida ministeriali più volte richiamate.

La categoria "altre partecipazioni" ha carattere residuale e comprende tutte le partecipazioni per le quali non esiste controllo o influenza notevole.

Nella realtà, di solito, le partecipazioni non sono una voce presente nell'attivo delle Aziende Sanitarie Locali o delle Aziende Ospedaliere; tuttavia possono sussistere elementi patrimoniali classificabili come tali, quali, ad esempio, elementi derivanti dal patrimonio delle fondazioni di origine o per effetto di lasciti o donazioni.

Le Aziende sanitarie possono anche detenere partecipazioni per la costituzione di società miste per lo svolgimento di servizi che non costituiscono l'attività istituzionale dell'azienda (servizi di lavanderia, mensa, pulizia).

Nell'ambito di operazioni di razionalizzazione delle attività delle Aziende sanitarie, infatti, è possibile ricorrere alla stipula di contratti di diritto privato da parte dell'azienda sanitaria pubblica e con soggetti privati, riferiti soprattutto allo svolgimento di attività puramente di tipo non sanitaria. Tale tipologia di contratti, pur non seguendo uno standard preciso, spesso si sostanzia nella costituzione di una struttura giuridica di diritto privato, che solitamente contempla un assetto proprietario costituito da soci di minoranza privati e dal socio di maggioranza che è l'Azienda sanitaria stessa. La stessa legge 502 del 1992 consente alle Aziende sanitarie la "partecipazione ad iniziative speciali con altri enti o aziende pubbliche e private"

Le partecipazioni sono valorizzate in base al criterio del costo di acquisto, al netto di perdite durevoli di valore.

Il costo di acquisto deve essere comprensivo degli oneri accessori quali, ad esempio, imposte di bollo e spese notarili.

In considerazione del fatto che le uniche partecipazioni di controllo possono essere quelle in società miste costituite direttamente dall'Azienda sanitaria, il costo di acquisto non può che essere rappresentato dall'importo sottoscritto in sede di costituzione della società. Pertanto, al di là degli oneri accessori, il costo di acquisto al momento della costituzione della società non può che corrispondere alla quota di patrimonio netto.

Ad ogni chiusura di bilancio, è necessario che l'Azienda confronti il valore di iscrizione della partecipazione con la quota di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato della società partecipata<sup>30</sup>. Qualora la quota di patrimonio netto della partecipata di competenza dell'Azienda sanitaria, per effetto di perdite, sia inferiore al costo di iscri-

---

<sup>30</sup> Il bilancio da considerare nel confronto deve essere quello più recente, normalmente dovrebbe corrispondere alla stessa data di quello dell'Azienda sanitaria in corso di redazione.

zione, è necessario che l'Azienda sanitaria valuti se si siano verificate perdite durevoli di valore e provveda ad abbattere il valore di iscrizione.

Le perdite di valore sono in genere rappresentate da perdite d'esercizio significative, accompagnate o provocate da situazioni negative derivanti da fattori interni o esterni. Tali situazioni devono essere indicative di perdite che non potranno essere recuperate nel breve periodo<sup>31</sup>. In presenza di perdite d'esercizio giudicate non durevoli dall'Azienda sanitaria, non è necessario procedere alla svalutazione della partecipazione. La svalutazione della partecipazione deve essere rilevata rettificando il valore della partecipazione con contropartita la voce "Rettifiche di valore di attività finanziarie - Svalutazioni".

Può capitare che in presenza di perdite d'esercizio giudicate non durevoli, l'Azienda debba comunque ripianare le perdite subite sia per motivazioni legali (mantenimento dei limiti di capitale previsti dalla legge) che contrattuali (accordi con i soci). Qualora tale ripiano avvenga successivamente alla data di chiusura, l'Azienda dovrà accantonare un apposito fondo rischi con contropartita sempre la voce "Rettifiche di valore di attività finanziarie - Svalutazioni".

Qualora venissero meno le motivazioni che hanno condotto alla rilevazione della perdita durevole di valore, occorrerà procedere al ripristino di valore che comunque non potrà mai superare l'originario valore di costo. In tal caso si incrementerà il valore della partecipazione con contropartita la voce "Rettifiche di valore di attività finanziarie - Rivalutazioni".

Con riferimento ai titoli, e trattando di titoli di stato e di altri enti pubblici o altri emessi da enti privati e società commerciali diversi dalle azioni, si rilevano che gli stessi possono pervenire all'Azienda unicamente a seguito di donazioni o lasciti. Le Aziende sanitarie infatti non possono acquisire tra le attività finanziarie i valori mobiliari. Per effetto dei vincoli normalmente contenuti nelle donazioni o lasciti, i titoli devono essere detenuti fino a scadenza<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Il Principio Contabile n. 20 considera durevole la perdita di valore quando "non è ragionevolmente dimostrabile che nel breve periodo la società partecipata possa sovvertirla mediante positivi risultati economici", ossia quando "fondatamente non si prevede che le ragioni che l'hanno causata possono essere rimosse in un breve arco temporale, cioè in un periodo così breve da poter formulare previsioni attendibili e basate su fatti obiettivi e ragionevolmente riscontrabili".

<sup>32</sup> A. REA scrive: "...premesso che le norme in materia di tesoreria unica vietano agli enti sottoposti a detta normativa, e, quindi, anche alle USL, di mantenere tra le attività finanziarie i valori mobiliari, nella voce 'Titoli' potranno essere iscritti tutti quei titoli a medio lungo termine, di cui la USL è eventualmente venuta in possesso tramite lasciti donazioni, sottoposti a vincolo di destinazione, ovvero quelli in attesa di essere smobilizzati...", in *Le aziende sanitarie pubbliche*, Giappichelli, Torino, 1998, pag. 259.

I titoli di debito sono classificabili sulla base dell'emittente. Si hanno pertanto titoli di stato e titoli obbligazionari.

La normativa civilistica prevede che la valutazione degli elementi patrimoniali appartenenti a questa voce sia fatta in base al costo di acquisto comprensivo di eventuali oneri accessori e al netto degli eventuali ratei in corso di maturazione ed assimilati.

In ogni caso l'immobilizzazione finanziaria che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti di valore durevolmente inferiore a quelli sopra citati deve essere iscritta a tale minor valore; detto valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata. Per le Aziende sanitarie, considerate le modalità con cui tali immobilizzazioni possono pervenire all'Azienda, il costo viene determinato inizialmente al loro valore di mercato rappresentativo del "costo" della donazione.

Successivamente devono essere considerate le problematiche di perdita durevole di valore facendo riferimento all'andamento di mercato dei titoli stessi. Per essere di fronte ad una perdita di valore occorre però che l'andamento al ribasso del prezzo di mercato non sia occasionale, ma persistente, derivante ad esempio dal deterioramento delle condizioni dell'emittente dei titoli.

Gli interessi derivanti dai titoli devono essere registrati per competenza, rilevando se necessario ratei attivi, qualora la maturazione della cedola non corrisponda all'anno solare e sia posticipata. Ulteriore elemento da considerare ai fini della rilevazione della componente reddituale dei titoli è l'effetto del differenziale del costo di iscrizione rispetto al valore di rimborso. Occorre infatti ammortizzare tale differenziale lungo la vita dei titoli stessi, in modo da ottenere un tasso di interesse costante ed evitare che nel momento di rimborso vi sia la rilevazione di plusvalenze o minusvalenze. Un solo cenno infine ai crediti diversi immobilizzati. Come noto rientrano in questa voce i crediti finanziari immobilizzati, indipendentemente dalla loro durata residua, quali ad esempio i depositi cauzionali per contratti di lunga durata (es. affitti, utenze ecc.)

In generale per ciascuna partita di credito è necessario raccogliere le seguenti informazioni:

- il soggetto debitore;
- il valore nominale;
- la data di scadenza;
- il grado di inesigibilità.

I crediti devono essere contabilizzati al loro presunto valore di realizzo. Questo equivale al valore nominale rettificato delle eventuali perdite di

realizzo previste. La rettifica si ottiene inserendo al passivo una posta (fondo svalutazione crediti) che si contrappone al valore nominale del credito stesso. Non sono quindi rilevabili differenze sostanziali per il contesto sanitario.

#### **Approfondimento IAS**

Le Informazioni sulle Parti Correlate sono disciplinate dallo IAS 24

La finalità di questo principio è quella di garantire che il bilancio di un'Azienda contenga le informazioni integrative necessarie a evidenziare la possibilità che la situazione economica patrimoniale e il suo risultato economico possano essere stati alterati dall'esistenza di parti correlate e da operazioni e saldi in essere con le parti.

Secondo tale principio una parte si definisce correlata se:

- la parte è una società collegata (secondo la definizione dello IAS 28)
- la parte è una joint venture
- la parte è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità o la sua controllante
- la parte è uno stretto familiare
- la parte è un'entità controllata, controllata congiuntamente o soggetta ad influenza notevole da uno dei soggetti che detengono, direttamente o indirettamente, una quota significativa di diritti di voto
- la parte è un fondo pensionistico per i dipendenti dell'entità, o di una qualsiasi altra entità ad essa correlata

Un'operazione con una parte correlata è un trasferimento di risorse, servizi o obbligazioni fra parti correlate, indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo.

### **7.6 L'ATTIVO CIRCOLANTE DELL'AZIENDA SANITARIA: TRA LINEE GUIDA PER LA VALUTAZIONE DEL MAGAZZINO E LA COMPLESSA INDIVIDUAZIONE DEGLI ENTI CREDITORI**

Assai più interessante è affrontare le problematiche connesse all'appostazione e alla valutazione delle diverse poste collegate ai crediti dell'Azienda sanitaria. Tralasciando i crediti immobilizzati è senza dubbio rilevante affrontare la composizione dell'attivo circolante.

Nell'ambito dello stesso vengono indicati gli elementi patrimoniali destinati a non essere utilizzati durevolmente nel tempo. L'attivo circolante viene suddiviso in 4 sottogruppi:

- I. Rimanenze;
- II. Crediti;
- III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni;
- IV. Disponibilità liquide.

Le Rimanenze sono costituite dai beni materiali non durevoli e non ancora impiegati nei processi produttivi ed erogativi dell'Azienda sanitaria e dell'Azienda Ospedaliera.

La loro inclusione nell'attivo dello Stato patrimoniale deriva dalla loro natura di "costo sospeso" che sarà addebitato a Conto economico nel momento di utilizzo o di venire meno della sua utilità futura<sup>33</sup>. La rilevazione delle scorte è necessaria per il rispetto del principio di competenza e di correlazione dei costi e ricavi.

Normalmente il passaggio del titolo di proprietà, da un punto di vista sostanziale e non solo formale, determina l'inclusione o meno dei beni nelle rimanenze di magazzino ad una certa data, in quanto con lo stesso vengono trasferiti i rischi relativi al bene.

Le rimanenze sono costituite da beni per i quali è già avvenuto il trasferimento dei rischi, indipendentemente dalla loro ubicazione, e comprendono pertanto:

- beni fisicamente esistenti nei magazzini (escluse le merci in deposito, in prova, in visione, in lavorazione o trasformazione, in garanzia o cauzione, di proprietà di terzi);
- beni di proprietà dell'Azienda presso terzi (in deposito, in prova, in comodato ecc.);
- beni in viaggio, quando l'Azienda ne ha acquisito il titolo di proprietà.

Devono invece essere esclusi dalle rimanenze i beni di proprietà di terzi in giacenza presso l'Azienda, tipicamente beni in conto visione o in conto deposito<sup>34</sup>.

Con riferimento al piano dei conti proposto per le Aziende sanitarie e le Aziende Ospedaliere, le rimanenze sono state articolate nelle seguenti voci:

- 1) Rimanenze di beni sanitari;
- 2) Rimanenze di beni non sanitari.

Tuttavia, secondo alcuni autori, sarebbe stato opportuno distinguere le scorte sanitarie in "farmaceutiche", inerenti ai medicinali, emoderivati, soluzioni ecc., e "altre scorte sanitarie", che comprenderebbero le analisi di laboratorio, i prodotti ad uso veterinario ecc.<sup>35</sup>. Questa ulteriore di-

<sup>33</sup> Derivante, ad esempio, dal deterioramento fisico del bene.

<sup>34</sup> Si tratta tipicamente di beni quali le protesi, che rimangono di proprietà del fornitore fino al momento dell'utilizzo. Pur non rientrando nelle attività aziendali, per tali beni è comunque necessaria l'attivazione delle stesse procedure di gestione dei beni in proprietà, al fine di evitare contenziosi con il fornitore e rappresentare adeguatamente gli stessi nei conti d'ordine.

<sup>35</sup> E. VAGNONI, *La revisione nelle aziende sanitarie: l'attività del collegio sindacale*, Studi e ricerche SVIMAP, Maggioli, Rimini, 2000, pag. 123.

stinzione sarebbe giustificata dal fatto che le scorte farmaceutiche sarebbero deperibili molto rapidamente incidendo, notevolmente sui processi di valutazione<sup>36</sup>.

Ai fini della redazione del bilancio di esercizio è necessario procedere, prima delle operazioni di valorizzazione delle scorte, ad una accurata rilevazione delle quantità delle rimanenze da valorizzare. La rilevazione delle quantità deve avvenire con la conta fisica (inventario fisico), da attuarsi alla data di riferimento del bilancio. Concluso l'accertamento della consistenza fisica delle scorte, si procederà alla valorizzazione delle stesse secondo i seguenti criteri di valutazione.

Le rimanenze di magazzino devono essere valutate a costo medio ponderato da calcolarsi su ogni singolo articolo<sup>37</sup>.

Secondo il PC13: "il costo medio ponderato considera le unità di un bene acquistato, o prodotto, a date diverse e a costi diversi, come facenti parte di un insieme, in cui i singoli acquisti e le singole produzioni non sono più identificabili, ma sono tutti ugualmente disponibili".

Il costo medio ponderato può essere calcolato in due modi:

- per movimento, dove il costo medio è calcolato subito dopo ogni singolo acquisto e rientrano nel calcolo anche gli scarichi valorizzati al costo medio calcolato dopo l'ultimo acquisto effettuato;
- per periodo, dove, invece, il calcolo è unico ed è effettuato solo sulle quantità acquistate nel periodo preso a riferimento, unitamente alle rimanenze di inizio esercizio. Tale secondo metodo è ovviamente più pratico del costo medio ponderato per movimento.

La modalità prevista per la valutazione delle scorte per le Aziende sanitarie ed Ospedaliere è individuata nel costo medio ponderato per periodo mensile.

Per calcolare il costo medio ponderato è necessario, precedentemente, identificare il costo d'acquisto dei diversi prodotti. Il costo di acquisto è generalmente costituito dal complesso dei costi, sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze di magazzino nel loro attuale sito e condizione. Rientrano quindi nel costo di acquisto non solamente il prezzo pagato al fornitore, ma anche tutti gli oneri accessori quali l'IVA

---

<sup>36</sup> F. GRANDIS, *Lo schema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche*, Cedam, Padova, 1996, pag. 55.

<sup>37</sup> Ove l'Azienda sanitaria o l'Azienda Ospedaliera utilizzi il metodo LIFO occorrerà indicare in Nota integrativa l'effetto, se significativo sul risultato d'esercizio, conseguente alla valorizzazione delle giacenze ad un costo più recente (ad esempio, costo ultimo d'acquisto).

non detraibile, le spese di trasporto e d'imbballaggio. Questi oneri devono essere considerati indipendentemente dal fatto che siano corrisposti allo stesso fornitore del bene o ad altri fornitori<sup>38</sup>.

Eventuali sconti commerciali<sup>39</sup>, abbuoni e premi praticati dal fornitore devono rettificare il costo d'acquisto.

Si rammenta che la Nota integrativa deve indicare:

- il principio di valutazione e il metodo di costo adottato (costo medio ponderato);
- i criteri per la svalutazione delle rimanenze;
- le diverse categorie di giacenze;
- le motivazioni di significativi incrementi o decrementi nelle scorte;
- se significative l'importo delle svalutazioni adottate.

Elemento da considerare nella determinazione del valore delle giacenze è anche la possibilità di utilizzo futuro del bene, considerando anche le quantità in giacenza ed eventuali problemi di scadenza.

I problemi di obsolescenza sono relativi a beni non più utilizzabili in quanto tecnologicamente superati, che non rispondono a requisiti normativi, e che sono accessori o strumentali ad altri beni non più presenti in Azienda. Tali fattispecie sono, ad esempio, il materiale di consumo e ricambio di apparecchiature elettroniche non più in uso, il materiale per strumenti diagnostici non più utilizzati, i materiali strettamente connessi ad attività non più svolte dall'Azienda, il materiale non rispondente a norme in tema di sicurezza sul lavoro, i farmaci scaduti<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Nei rari casi di produzione interna di beni quali i prodotti galenici, il costo di iscrizione è rappresentato dal costo di produzione comprensivo dei oneri direttamente (materie prime, materiale di consumo, costo del personale direttamente utilizzato) ed indirettamente imputabili (energia, quota d'ammortamento, mano d'opera indiretta).

<sup>39</sup> Le quantità di prodotti ricevute in omaggio costituiscono una forma di sconto e quindi devono rettificare il costo unitario di acquisto. I campioni invece, data la loro natura, di materiale di prova non sono rilevati a magazzino.

<sup>40</sup> Vi possono essere anche problemi di lento utilizzo, relativi a prodotti in giacenza in quantità eccessiva rispetto al normale uso dei beni in Azienda. Un necessario strumento per l'individuazione di problematiche di lento utilizzo è rappresentato dal calcolo dei tempi medi di giacenza del singolo prodotto che nasce dal confronto tra le giacenze esistenti ed i consumi avvenuti nel periodo, unitamente ad un'analisi della data di scadenza. La possibilità di utilizzo operativo di tale strumento è subordinata alla presenza di una contabilità di magazzino affidabile anche in relazione alla tempestività e correttezza delle rilevazioni. I limiti di questa analisi sono di proiettare nel futuro la situazione passata ed è quindi necessario verificare che non si siano avuti cambiamenti nelle condizioni di utilizzabilità dei beni.

Le svalutazioni, ove determinate, sono iscritte o a diretta deduzione del valore del bene cui si riferiscono (e quindi rettificando il valore del singolo codice) o attraverso l'appostazione di un fondo che in ogni caso sarà esposto a diretta rettifica dell'attivo. La contropartita economica sarà costituita dalla voce di Conto economico "Variazione delle rimanenze".

Le rettifiche inventariali non danno luogo ad autonome scritture in contabilità generale, ma sono rilevate indirettamente nella voce di Conto economico "Variazione delle rimanenze" per effetto della minore o maggior consistenza delle scorte. Verranno invece rilevate nella contabilità di magazzino su ogni singolo codice attraverso le apposite causali.

Passando ai crediti è noto che essi siano giustificati dal diritto di esigere da clienti e altri terzi determinati ammontari a determinate scadenze.

Questa posta accoglie non solo i crediti cosiddetti "commerciali" per effetto di cessioni e di prestazioni a titolo oneroso, ma anche tutti gli altri che siano diversi da quelli finanziari immobilizzati.

I crediti devono essere esposti in bilancio tenendo conto delle seguenti caratteristiche:

- origine (crediti derivanti da operazioni di gestione caratteristica, prestiti e finanziamenti concessi, crediti sorti per altri motivi ecc.);
- natura del debitore (crediti verso regione, verso clienti, verso altri ecc.);
- scadenza (crediti a breve o medio lunga scadenza);
- grado di certezza.

Poiché la classificazione imposta dal Codice Civile non riflette la natura finanziaria del credito, è necessaria l'indicazione separata dei crediti esigibili oltre l'esercizio successivo; inoltre nella Nota integrativa devono essere indicati i crediti la cui durata residua è superiore a cinque anni.

Nell'ambito del sottogruppo crediti devono essere iscritte anche le seguenti voci:

- le fatture da emettere;
- le note di accredito da ricevere da fornitori;
- i crediti verso fornitori per acconti su servizi.

Le voci dell'Attivo Circolante dello Stato patrimoniale nelle quali possono essere classificati i crediti sono le seguenti<sup>41</sup>:

---

<sup>41</sup> La classificazione si differenzia, per maggior livello di dettaglio, rispetto alle linee guida ministeriali in materia di schemi di bilancio più volte richiamate.

- 1) Verso Regione
  - a) Per trasferimenti in c/esercizio
  - b) Per trasferimenti finalizzati
  - c) Per trasferimenti in c/capitale
  - d) Per altre motivazioni
- 2) Verso Comune
- 3) Verso Aziende sanitarie della Regione
- 4) Verso Aziende sanitarie extra Regione
- 5) Da ARPA
- 6) Verso altri Enti pubblici
- 7) Verso Enti previdenziali
- 8) Verso Erario
- 9) Crediti per fatture emesse ad altri soggetti (privati, imprese assicurazione ecc.)
- 10) Crediti per fatture da emettere
- 11) Verso fornitori per note di credito da ricevere
- 12) Verso personale
- 13) Verso altri
- 14) Crediti per la copertura disavanzo Gestione Liquidatoria
- 15) Crediti vari da Gestione Liquidatoria.

Relativamente alla valutazione dei crediti nell'Azienda sanitaria sorgono non poche problematiche. Vero che gli stessi devono essere esposti in base al loro presunto valore di realizzo, il primo punto di riferimento, il loro valore nominale, deve essere rettificato per tenere conto di:

- perdite per inesigibilità;
- resi e rettifiche di fatturazione;
- sconti e abbuoni da concedere;
- altre cause minori di realizzo.

Il valore nominale dei crediti in bilancio deve quindi essere rettificato, tramite un fondo di svalutazione appositamente stanziato, per le perdite per inesigibilità che possono ragionevolmente essere previste e che sono inerenti ed intrinseche ai saldi dei crediti esposti in bilancio.

Detto fondo deve essere sufficiente (adeguato ma non eccessivo) per coprire nel rispetto del principio di competenza:

- sia le perdite per situazioni di inesigibilità già manifestatesi,
- sia quelle per altre inesigibilità non ancora manifestatesi ma temute o latenti.

I crediti presentano spesso problemi connessi alla loro esigibilità. L'inesigibilità di alcuni crediti, totale o parziale, certa o presunta, può essere già nota al momento della redazione del bilancio, come nel caso di debitori falliti o comunque in dissesto, di liti giudiziarie, di contestazioni, di debitori irreperibili e così via. Per altri crediti eventuali situazioni di inesigibilità, pur essendo intrinseche nei saldi, potranno invece manifestarsi in esercizi successivi a quello della iscrizione dei crediti in bilancio.

Le perdite per inesigibilità non devono gravare sul Conto economico degli esercizi futuri in cui esse si manifesteranno con certezza, ma, in ossequio ai principi della competenza e della prudenza ed al principio di valutazione del realizzo dei crediti, devono gravare sugli esercizi in cui le perdite si possono ragionevolmente prevedere. Detto obiettivo viene raggiunto sul piano organizzativo-contabile tramite lo stanziamento di un fondo svalutazione crediti, con il quale si mira a coprire sia le perdite di inesigibilità già manifestatesi, sia quelle perdite non ancora manifestatesi, ma che l'esperienza e la conoscenza dei fatti di gestione conducono a far ritenere siano già intrinseche nei saldi esposti in bilancio e che pertanto si possono ragionevolmente prevedere. Il fondo verrà in seguito utilizzato per lo storno contabile dei crediti inesigibili nel momento in cui tale inesigibilità sarà ritenuta definitiva, momento che sarà determinato in base a considerazioni legali, fiscali o pratiche.

#### **Approfondimento IAS**

I principi internazionali trattano le rimanenze nello IAS n. 2 in cui forniscono una definizione ampia per cui costituiscono rimanenze tutti quei beni posseduti per la rivendita, impiegati nei processi produttivi per la vendita, impiegati nel processo di produzione o prestazione di servizi.

Lo IAS n. 2 e i principi nazionali, relativamente al costo di produzione, prescrivono che in esso siano inclusi, oltre ai costi diretti, la quota di spese generali industriali sostenute per la trasformazione delle materie prime, mentre sono sempre escluse le quote di spese di amministrazione, commerciali e generali. L'attribuzione dei costi generali industriali fissi alle quantità prodotte deve avvenire sulla base del livello normale di produzione e gli oneri finanziari sono inclusi solo se relativi a specifici finanziamenti riguardanti prodotti che richiedono un processo produttivo di vari anni.

Per ciò che concerne la valutazione, resta sempre valido il criterio generale secondo il quale il valore da iscrivere in bilancio delle rimanenze di beni fungibili risulta essere il minor valore tra il costo e il valore di mercato. Per i beni infungibili sono stabiliti due criteri:

- un primo di riferimento, prevede l'adozione del metodo FIFO e del Costo Medio Ponderato;
- un secondo criterio alternativo, prevede l'adozione del metodo LIFO.

## 7.7 LE ATTIVITÀ FINANZIARIE E LE NORME REGIONALI INERENTI IL TRATTAMENTO DEI RAPPORTI CON LE TESORERIE

Come già rilevato in materia di immobilizzazioni finanziarie, le Aziende sanitarie non possono acquisire attività finanziarie a titolo di investimento. Possono, tuttavia, pervenire in possesso di titoli e partecipazioni a seguito di donazioni o lasciti. In assenza di vincoli contenuti nelle donazioni o lasciti che limitino la possibilità di disporre degli stessi, i titoli possono essere anche classificati tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

Secondo quanto stabilito dal PC n. 20, l'elemento considerato per qualificare un'attività finanziaria come componente dell'attivo circolante, piuttosto che come immobilizzazione, è la facoltà che l'impresa si riserva di cogliere le opportunità di mercato o di smobilizzo per fronteggiare altre esigenze aziendali. Non è tuttavia necessario che lo smobilizzo avvenga entro un breve periodo, in quanto esso è in funzione dell'andamento del mercato e delle necessità finanziarie dell'impresa. Per questi motivi non è obbligatorio che l'intero importo di una partecipazione o di un titolo sia classificato come circolante o come immobilizzazione, in quanto un'impresa può decidere di mantenere una parte dei titoli durevolmente investita e considerare l'altra parte come liberamente negoziabile.

Con riferimento alle attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni l'art. 2424 C.C. prevede le seguenti classi di valori:

- partecipazioni;
- titoli.

Le partecipazioni iscritte nella sezione del circolante dello Stato patrimoniale sono attività finanziarie destinate ad essere disinvestite negli esercizi successivi

L'art. 2426 C.C. prevede che le partecipazioni non immobilizzate devono essere valutate al minore tra costo di acquisto e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Come già detto nell'analogo conto riferito alle immobilizzazioni finanziarie, anche con riguardo agli elementi patrimoniali da accogliere in tale voce la discriminante legata alla durata e alla scadenza non può essere assoluta: ad esempio, in presenza di titoli a breve scadenza di proprietà di un'Azienda sanitaria in virtù di un legato che impone la condizione di riacquisto (anche di analoghi titoli) alla scadenza, si è in

presenza di una "immobilizzazione" e non di un elemento patrimoniale qualificabile come "circolante"<sup>42</sup>.

Assai peculiari le considerazioni che debbono essere fatte relativamente alle poste liquide. Nell'ambito di questo sottogruppo devono essere inclusi gli elementi patrimoniali rappresentati dai fondi liquidi a disposizione dell'Azienda Sanitaria o dell'Azienda Ospedaliera.

La classificazione delle disponibilità liquide proposta, discostandosi lievemente dalla distinzione prevista dal Codice Civile<sup>43</sup>, per meglio allinearsi alla specificità dell'attività delle Aziende sanitarie, prevede generalmente le seguenti categorie di disponibilità liquide:

- Cassa;
- Istituto Tesoriere;
- C/C postale;
- Depositi bancari;
- Depositi presso Tesoreria Provinciale;
- Istituto tesoriere Gestione Liquidatoria.

Il PC n. 14 prevede che i conti accesi alle disponibilità liquide devono comprendere tutti i movimenti di numerario avvenuti entro la data di bilancio. Appare in tal senso al limite della correttezza considerare come disponibilità liquide, con corrispondente riduzione dei crediti, le rimesse di numerario ricevute in cassa o in banca in data posteriore a quella di chiusura dell'esercizio, anche se il loro giorno di valuta è anteriore a quella data.

Analogamente, ci pare non pienamente condivisibile diminuire i fondi liquidi, con corrispondente riduzione dei debiti, per rimesse di numerario uscite dalla cassa o disposte con assegni o bonifici bancari in data posteriore a quella di bilancio.

In conclusione, i saldi dei conti accesi alle disponibilità liquide debbano tener conto di tutti i pagamenti disposti entro la data di chiusura

---

<sup>42</sup> L'art. 2426 C.C. prevede che i titoli compresi nell'attivo circolante siano iscritti al *costo di acquisto* (o di sottoscrizione) del titolo costituito dal prezzo pagato, comprensivo di eventuali costi accessori direttamente imputabili all'operazione di acquisto (ad esempio, costi di intermediazione, bolli, spese bancarie) e al netto degli eventuali ratei in corso di maturazione ed assimilati.

In ogni caso i titoli sono iscritti al minore tra il costo di acquisto e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

<sup>43</sup> Il Codice Civile, all'art. 2424 classifica le disponibilità liquide in 1) depositi bancari e postali; 2) assegni; 3) danaro e valori in cassa.

dell'esercizio e degli incassi effettuati ed accreditati nei conti prima della chiusura dell'esercizio, anche se le contabili bancarie sono pervenute nell'esercizio successivo.

La Nota integrativa deve contenere la composizione delle voci, le variazioni rispetto all'esercizio precedente ed eventuali vincoli sulla libera disponibilità dei fondi. Si ricorda che il rendiconto finanziario è lo strumento necessario per la miglior comprensione della situazione finanziaria.

Tutte le disponibilità liquide dislocate presso le casse economali, nonché presso le casse per la riscossione dei ticket e dei pagamenti diretti devono essere classificati nella voce "Denaro e valori in cassa" rappresentati da moneta a corso legale nazionale e valori bollati (in questi ultimi comprendendosi francobolli, marche da bollo, foglietti bollati, ecc.), per importi compatibili con le esigenze correnti dell'Azienda.

La valutazione deve avvenire:

- al valore nominale, per il denaro e i valori bollati;
- al cambio esistente alla data chiusura dell'esercizio per eventuali valute estere.

Gli assegni (di conto corrente, circolari e assimilati), costituendo titoli di credito, vanno valutati secondo il principio generale del presumibile valore di realizzo. Tale valore, normalmente coincide col valore nominale, mentre nelle rare situazioni di difficoltà di esigibilità, deve essere esposto il valore netto di realizzo stimato<sup>44</sup>.

L'individuazione della competenza delle operazioni assume particolare rilevanza per incassi e pagamenti effettuati da e nei confronti di altri soggetti appartenenti al sistema sanitario regionale in prossimità della data di riferimento di bilancio (d'esercizio o intermedio). Ad esempio, in sede di riconciliazione dei saldi tra i diversi soggetti appartenenti al sistema sanitario regionale, occorrerà prestare particolare attenzione e riconciliare le fattispecie in cui il soggetto debitore abbia provveduto al pagamento entro dicembre (e quindi chiuso il debito di-

---

<sup>43</sup> Al riguardo dei rapporti con l'istituto Tesoriere il PC n.14 sancisce che: "...Non è corretto considerare come disponibilità liquide, con corrispondente riduzione dei crediti, le rimesse di numerario ricevute in cassa o in banca in data posteriore a quella di chiusura dell'esercizio, anche se il loro giorno di valuta è anteriore a quella data. Analogamente, non è corretto diminuire i fondi liquidi, con corrispondente riduzione dei debiti, per rimesse di numerario uscite dalla cassa o disposte con assegni o bonifici bancari in data posteriore a quella del bilancio...".

Il momento della registrazione contabile non si basa quindi sulla data valuta, bensì sulla data dell'operazione.

minuendo le disponibilità liquide), mentre la controparte, avendo ricevuto l'incasso in gennaio, esponga ancora il credito in bilancio.

A fine esercizio, l'Azienda sanitaria deve rilevare, in ottemperanza al principio della competenza, gli interessi e le commissioni maturati nel corso del periodo, anche se addebitati nel mese successivo<sup>45</sup>.

Non si riscontrano particolare differenze rispetto ai dettami civilistici con riferimento a:

- Depositi postali;
- Depositi bancari;
- Depositi presso la Tesoreria Provinciale.

### 7.8 I RATEI E I RISCONTI PER IL TRATTAMENTO DELLE DEGENZE IN CORSO NEI RAPPORTI TRA LE AZIENDE SANITARIE E QUELLE OSPEDALIERE

La problematica dei ratei e risconti concerne tutte le operazioni di gestione a cavallo tra due o più esercizi e sorge da uno sfasamento fisiologico tra l'aspetto finanziario ed economico della gestione.

Si qualificano ratei attivi i proventi di competenza economica dell'esercizio o di esercizi precedenti, ma esigibili in esercizi successivi, esclusivamente quando i proventi sono comuni a più esercizi ed hanno una entità che varia in ragione del tempo, oppure sono proporzionali al tempo.

Tipico esempio sono gli interessi attivi maturati alla fine dell'esercizio, ma la cui manifestazione numeraria avverrà nell'esercizio successivo. Al momento dell'effettivo incasso si procederà allo storno dei ratei attivi presenti alla fine dell'esercizio precedente.

Non devono, invece, essere inserite in questa voce le fatture da emettere, e le note di accredito da ricevere. Anche tali partite, che rappresentano dei veri e propri crediti, avranno manifestazione numeraria successiva alla data di valutazione, ma non risultano a cavallo di due o più esercizi.

I ratei attivi sono calcolati in base al metodo del tempo fisico, in altre parole riferendosi unicamente al trascorrere del tempo.

---

<sup>45</sup> Le scritture contabili di fine esercizio relative agli interessi passivi bancari ed i relativi oneri sono le seguenti.

Diversi                    a            *Istituto Tesoriere*  
*Interessi Passivi*  
*Oneri bancari*

I ratei, rappresentando crediti in moneta, ancorché esigibili in uno o più esercizi successivi, sono soggetti al processo valutativo peculiare per tali voci di bilancio.

Alcuni esempi di ratei attivi:

- degenze in corso al 31/12;
- ratei attivi per interessi maturati non liquidati.

Caso particolare di rateo è quello delle degenze in corso, che rappresentano in pratica il valore dei servizi sanitari in corso di effettuazione alla data di chiusura dell'esercizio.

Ogni Azienda ospedaliera dovrebbe rispettare l'obbligo di comunicare ad ogni singola ASL della Regione, entro un mese dalla data di approvazione del bilancio, i dati relativi alle degenze in corso alla fine dell'esercizio presso le proprie strutture e riferiti ai cittadini residenti sul territorio di appartenenza.

L'importo comunicato dalle Aziende ospedaliere deve essere contabilizzato, da ogni ASL, tra i costi delle prestazioni sanitarie. La contropartita di tale voce economica sarà la voce patrimoniale "Ratei passivi".

Specularmente, ogni Azienda ospedaliera registrerà, per il medesimo importo, un ricavo per prestazioni sanitarie, con contropartita patrimoniale la voce "Ratei attivi".

I risconti attivi esprimono quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

I risconti attivi devono essere calcolati in base al metodo del tempo fisico, ovvero con esclusivo riferimento al trascorrere del tempo. Subito dopo l'apertura di ogni esercizio si dovrà procedere a girare i risconti attivi ai rispettivi conti di costo. I risconti attivi rappresentano costi relativi a più esercizi, per i quali è necessaria la valutazione del futuro beneficio economico correlato a tali costi e, qualora esso sia inferiore, alla quota riscontata, occorre procedere alle rettifiche di valore<sup>46</sup>.

I ratei e i risconti, utilizzati per trasformare i valori di conto in valori di bilancio, si riferiscono a quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi<sup>47</sup>.

---

<sup>46</sup> Alcuni esempi di risconti da iscrivere in tale voce si riferiscono a costi:

- per affitti passivi;
- per assicurazioni;
- per canoni leasing;
- per noleggi vari.

<sup>47</sup> L'art. 2424-bis del C.C. stabilisce che "nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi, e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi".

I ratei e i risconti misurano proventi e oneri la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione numeraria e/o documentale; essi prescindono dalla data di pagamento o riscossione dei relativi proventi e oneri, i quali devono necessariamente essere comuni a due o più esercizi e ripartibili in ragione del tempo.

L'importo deve essere determinato mediante la ripartizione del provento o dell'onere (in genere derivante da contratti di durata), al fine di attribuire la quota parte di competenza all'esercizio in corso, e di rinviarne l'altra quota ai successivi.

Rispetto alla più ampia durata temporale del contratto, il periodo di competenza viene normalmente individuato computando i giorni decorrenti dall'inizio degli effetti economici fino alla data di chiusura dell'esercizio, e da questa data fino al termine degli effetti medesimi. In sostanza, il "tempo" considerato per la determinazione dell'entità del rateo e/o del risconto da iscrivere per competenza è essenzialmente di natura fisico-temporale (c.d. criterio del "tempo fisico").

Tale criterio appare inadeguato nei casi in cui le prestazioni contrattuali rese o ricevute non abbiano contenuto economico costante nel tempo.

La dizione chiarisce che non possono essere inseriti in questa posta importi relativi ad operazioni formalmente sospese o da perfezionare, la cui natura sia di veri e propri crediti o di immobilizzazioni. In generale, quindi, le citate poste originano da fatti amministrativi (ricavi o costi) che presentano le seguenti caratteristiche:

- la loro competenza risulta a cavallo di due o più esercizi;
- il momento della manifestazione numeraria non coincide con quello della competenza economica.

Caratteristica dei ratei e risconti è quella di non avere origine autonoma, ma di derivare da altre operazioni. È quindi necessario un flusso informativo tra gli uffici che tipicamente effettuano operazioni che generano ratei e risconti e l'ufficio deputato alla redazione del bilancio. È necessario il mantenimento della documentazione sottostante al calcolo del rateo e del risconto, nonché delle modalità di calcolo.

In Nota integrativa, l'Azienda sanitaria deve dettagliare l'importo dei ratei e dei risconti nelle sottovoci previste dalle tabelle regionali

I ratei passivi comprendono quote di costi di competenza economica dell'esercizio in chiusura o di esercizi precedenti, ma pagabili in esercizi successivi, esclusivamente quando i costi sono comuni a due o più esercizi ed hanno un'entità che varia in ragione del tempo, ovvero sono proporzionali al tempo.

Come detto, non devono essere classificate in questa voce le cosiddette “partite passive da liquidare” come, ad esempio, le fatture da ricevere e le note di accredito da emettere. Anche tali partite (che rappresentano dei veri debiti) avranno manifestazione successiva alla data di valutazione, ma la competenza economica è già intervenuta.

I ratei passivi devono essere calcolati facendo riferimento al metodo del tempo fisico<sup>48</sup>.

In sede di apertura dello Stato patrimoniale iniziale si dovrà porre molta attenzione alla esatta rilevazione onde evitare di inserire, fra i costi di esercizi successivi, poste di competenza di esercizi precedenti.

I risconti passivi comprendono tutti i proventi che hanno avuto manifestazione numeraria entro l’esercizio in chiusura (o negli esercizi precedenti), ma di competenza economica degli esercizi successivi, esclusivamente quando i medesimi proventi sono comuni a due o a più esercizi ed hanno una entità che varia in ragione del tempo, ovvero sono proporzionali al tempo.

Anche i risconti passivi vengono calcolati in base al metodo del tempo fisico, cioè con riferimento al trascorrere del tempo<sup>49</sup>.

In sede di apertura dello Stato patrimoniale iniziale si dovrà porre molta attenzione alla esatta rilevazione onde evitare di inserire fra i ricavi di esercizi successivi, poste di competenza di esercizi precedenti.

#### **Approfondimento IAS**

I principi internazionali non trattano specificatamente i ratei e i risconti considerandoli all’interno di altre classi di debiti e crediti. Solo lo IAS n. 1, al paragrafo 73, richiede l’evidenziazione dei risconti nell’ambito della voce “Crediti” e sono valutati in base al futuro beneficio economico da acquisire o erogare. I ratei rientrano nella definizione di attività finanziarie, in quanto assimilabili a debiti e crediti, e pertanto sono valutati secondo quanto previsto per queste.

<sup>48</sup> A titolo esemplificativo le voci più ricorrenti da iscrivere tra i ratei passivi sono le seguenti:

- per interessi maturati non liquidabili;
- per affitti passivi;
- per degenze in corso al 31/12 (ASL).

<sup>49</sup> A titolo esemplificativo le voci più ricorrenti da iscrivere tra i risconti passivi sono le seguenti:

- per affitti;
- su Fondo sanitario regionale per funzioni e altri contributi vincolati;
- obiettivi PSN;
- su contributi in c/esercizio per la quota parte di costi che verrà addebitata nei Conti economici dei successivi esercizi.

## 7.9 LE PASSIVITÀ DELLE AZIENDE SANITARIE E LE SPECIFICITÀ DEI CONTRIBUTI PER RIPIANO DI PERDITE

Passando all'esame delle passività la prima macroclasse da analizzare è rappresentata dal patrimonio netto. Lo stesso, da un punto di vista quantitativo, può essere definito come "la differenza tra le attività e le passività di bilancio", indicando quindi l'ammontare dei mezzi propri dell'Azienda.

Da un punto di vista finanziario, tale uguaglianza esprime la necessaria identità "tra gli impieghi o investimenti di mezzi monetari (Attività), osservati ad una certa data, e le fonti di tali mezzi monetari, distinte in Capitale di terzi (Passività) e Capitale proprio (Patrimonio Netto) alla medesima data".

Il Piano dei Conti delle Aziende sanitarie dovrebbe includere le seguenti voci, le quali meglio si apprestano ad adeguarsi alle forti tipicità<sup>50</sup>:

- I. Fondo di dotazione iniziale;
- II. Riserve di rivalutazione;
- III. Altre riserve;
- IV. Utili (Perdite) riportati a nuovo;
- V. Utile (Perdita) dell'esercizio;
- VI. Contributi per ripiani perdite;
- VII. Contributi in c/capitale indistinti da Regione;
- VIII. Contributi in c/capitale a destinazione vincolata da Regione;
- IX. Contributi in c/capitale diversi.

Il Fondo di Dotazione è la più importante componente del patrimonio netto ed assimilabile al Capitale Sociale riscontrabile nello schema civilistico dello Stato patrimoniale<sup>51</sup>. Lo stesso non dovrebbe subire variazioni nel corso degli anni, ad eccezione:

- di modifiche nascenti da errori effettuati nella ricostruzione della situazione delle attività e delle passività aziendali alla data di passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale;

<sup>50</sup> Lo schema proposto circa le poste del netto si contraddistingue, per maggiore analicità delle voci, dalla linee guida in materia di schema di bilancio più volte richiamate.

<sup>51</sup> F. GRANDIS, *Lo schema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche*, cit., pag. 56.

- di eventuali capitalizzazioni dell'utile o della perdita di esercizio<sup>52</sup>;
- di eventuali operazioni di carattere straordinario dell'Azienda, come la costituzione di nuove Aziende attraverso lo scorporo di presidi. In tal caso il fondo di dotazione verrebbe diminuito per la differenza di attività e passività trasferite alla nuova Azienda, al netto delle altre voci di patrimonio netto interessate dall'operazione.

La posta "riserve di rivalutazione" è rappresentata da riserve di capitale originate in sede di rivalutazione monetaria, prevista per legge, ovvero si tratta di riserve che si creano in applicazione di leggi rivolte a sanare situazioni di rappresentazione contabile non corretta, provocate da svalutazioni monetarie. Attualmente è una voce non utilizzata dalle Aziende sanitarie ed Ospedaliere.

Altre riserve possono poi essere rappresentate da eventuali utili accantonati o da liberalità ricevute da terzi ipotesi, questa inverosimile per il contesto di cui stiamo trattando.

Il piano dei conti di ogni Azienda può prevedere una ulteriore disaggregazione del gruppo in oggetto onde evidenziare la genesi della riserva (ad esempio, donazioni da terzi, contributi in conto capitale da enti pubblici diversi, ecc.). È necessario che per le stesse venga data, nelle note esplicative al bilancio, indicazione specifica se trattasi di riserve libere o destinate a specifici scopi.

Tralasciando le poste inerenti il trattamento nel tempo degli utili per ovvie ragioni (Utili/perdite portati a nuovo, Utile/perdita dell'esercizio) risulta invece assai importante concentrarsi sulla problematica dei contributi ricevuti dall'Azienda sanitaria.

Gli stessi intanto si distinguono in:

- Contributi per ripiani perdite;
- Contributi in c/capitale indistinti da Regione e Contributi in c/capitale vincolati da Regione<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> Secondo le linee guida di compilazione del modello ministeriale SP, il fondo di dotazione iniziale è suscettibile di variazioni in caso di:

- capitalizzazione dell'utile di esercizio;
- capitalizzazione degli utili portati a nuovo;
- perdite di esercizio;
- perdite a nuovo.

<sup>53</sup> Nello Schema di bilancio ministeriale delle Aziende sanitarie ed Ospedaliere, introdotto con il D.M. 11 febbraio 2002, le voci sono state sostituite con un unico conto "Finanziamenti per investimenti", dove trovano confluenza, tra l'altro, i finanziamenti ex art. 20 legge 67/1988, nonché i finanziamenti ex art. 71 legge 448/1988.

I primi sono da riferirsi ad eventuali e transitori contributi di terzi destinati al ripiano delle perdite generate negli esercizi precedenti. L'importo del contributo ricevuto, conseguentemente, deve essere girato al conto "perdite riportate a nuovo".

I secondi accolgono invece i contributi in conto capitale dalla Regione, rilevando separatamente quelli con indistinta finalizzazione alle spese di investimento (ai sensi dell'art. 51 legge 833/78) da quelli destinati ad investimenti legati a particolari finalità.

Detti contributi vengono erogati alle Aziende sanitarie esclusivamente per l'attività di gestione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali strumentali; sono quindi generalmente utilizzati dall'Azienda per l'acquisto di attrezzature sanitarie, di impianti, per la costruzione di nuovi padiglioni ecc.

Le eventuali disaggregazioni dei conti possono distinguere la destinazione del contributo (ad esempio, contributi per impianto e ampliamento di beni strumentali mobili, contributi per impianto e ampliamento di beni strumentali immobili, contributi per ricerca ecc.).

I contributi in c/capitale sono rilevati nell'esercizio in cui è assunto dal soggetto concedente il correlativo impegno a pagare e sorge per l'Azienda sanitaria o l'Azienda Ospedaliera il diritto al percepimento. Successivamente, preso atto della comunicazione concernente la assegnazione del contributo, viene effettuata la registrazione di tali contributi in dare del conto "Crediti verso Regione" e in avere dei conti "Contributi c/capitale da Regione indistinti" o "Contributi in c/capitale da Regione", a seconda della natura del contributo stesso. Allorché tale contributo è effettivamente erogato, sarà registrato in dare del conto Istituto Tesoriere, riducendo o eliminando, di conseguenza, il credito verso Regione precedentemente acceso. Da questo momento, essendo stata realizzata la liquidità, si potrà provvedere all'effettivo impiego.

Tale voce subisce una variazione in diminuzione, per effetto della sterilizzazione degli ammortamenti dei beni acquistati con i contributi stessi o per la cessione dei beni stessi. Il contributo residuo deve avere lo stesso rapporto rispetto al contributo originario che il valore netto contabile del bene finanziato ha rispetto al suo costo storico<sup>54</sup>.

---

<sup>54</sup> Per approfondimenti sulla sterilizzazione degli ammortamenti e sull'utilizzo dei contributi si veda il documento relativo alle immobilizzazioni.

**Gli utili (perdite) riportati a nuovo**

A titolo di esempio si suppongano di avere le seguenti informazioni:

Esercizio 2000	perdita	- €.	400
Esercizio 2001	perdita	- €.	500
Esercizio 2002	perdita	- €.	300
Esercizio 2003	perdita	- €.	350
Esercizio 2003: erogazione contributo a copertura perdite 2003	+ €.	400	
Esercizio 2004	perdita	- €.	150
Esercizio 2004: erog. contributo a copertura perdite 2001 e 2002	+ €.	600	

L'andamento dei conti di capitale potrà essere riepilogato nel seguente prospetto:

	Fondo di dotazione	Utile/(perdite) a nuovo Contributi per ripiani perdite
Perdite inserite nello Stato patrimoniale iniziale, unitamente con gli altri valori inseriti	- 900	--
Perdite esercizio 2002		- 300
Ricevimento contributo a copertura perdite 2000	400	
Perdite esercizio 2003		- 350
Ricevimento contributo a copertura perdite 2001 e 2002 per € 600,00 da ripartire	500	100
Perdite esercizio 2004 e così via		- 150
<b>TOTALI</b>	<b>0</b>	<b>- 700</b>

## Registrazioni:

1. Esercizio 2003 : giroconto perdite esercizio 2002

Utili (perdite) riportati a nuovo	a	Perdita dell'esercizio	300
-----------------------------------	---	------------------------	-----

2. Esercizio 2003: Ricevimento contributi a copertura perdite 2000

Crediti verso la Regione per copertura perdite	a	Contributi per ripiano perdite	400
--	---	--------------------------------	-----

3. Esercizio 2003: giroconto contributi al conto di pertinenza: Fondo di dotazione iniziale (le perdite pregresse non sono esposte separatamente)

Contributi per ripiano perdite	a	Fondo di dotazione iniziale	400
--------------------------------	---	-----------------------------	-----

4. Esercizio 2003 : incasso contributo a ripiano perdite 2000

Istituto Tesoriere	a	Crediti verso la Regione per copertura perdite	400
--------------------	---	--	-----

5. Esercizio 2004 : giroconto perdite esercizio 2003

Utili (perdite) riportati a nuovo	a	Perdita dell'esercizio	350
-----------------------------------	---	------------------------	-----

6. Esercizio 2004 : Accertamento contributi a copertura perdite 2001 e 2002

Crediti verso la Regione per copertura perdite	a	Contributi per ripiano perdite	600
--	---	--------------------------------	-----

7. Esercizio 2004 : giroconto contributi ai conti di pertinenza: Fondo di dotazione iniziale e Utili (perdite) riportati a nuovo

Contributi per ripiano perdite	a	Diversi	600
	a	Fondo di dotazione iniziale	500
	a	Utili (perdite) portati a nuovo	100

8. Esercizio 2004: incasso contribuito a ripiano perdite 2001 e 2002			
Istituto Tesoriere	a	Crediti verso la Regione per copertura perdite	600
9. Esercizio 2005: Giroconto perdite esercizio 2004			
Utili (perdite) riportati a nuovo	a	Perdita dell'esercizio)	150

È necessario che l'Azienda sanitaria, anche ai fini della corretta redazione della Nota integrativa, provveda a conservare tutta la documentazione sottostante le operazioni registrate nelle voci di patrimonio netto e a verificarne costantemente l'aggiornamento, disponendo dei supporti documentali e delle informazioni necessarie (anni di erogazione dei contributi regionali, bene acquistato, importi utilizzati per le sterilizzazioni, valori di utilizzo per la sterilizzazione degli ammortamenti ecc.)<sup>55</sup>. Gli aspetti più rilevanti sono soprattutto in relazione al periodico controllo del valore dei contributi rispetto a quello dei beni di riferimento.

Sempre in tema di contributi la voce residuale "Contributi in c/capitale diversi" trova la sua origine a seguito di successioni o di donazioni di beni o di denaro da soggetti diversi dalla Regione<sup>56</sup>, o a seguito di disponibilità di fondi da reinvestire a seguito di alienazione di beni patrimoniali e/o finanziari. Tale voce subisce le stesse vicende contabili della voce "Contributi in c/capitale da Regione" in tema di sterilizzazioni ed utilizzi.

#### Approfondimento IAS/IFRS

Il framework IAS definisce il patrimonio netto come la quale differenza tra attività e passività scaturenti dal bilancio e rappresenta la parte di risorse impiegate per finanziare le attività provenienti dal soggetto economico a mezzo di apporti iniziali ed eventuali integrazioni successive o da riserve di utili.

Lo IAS 1, nel prevedere tra i documenti che costituiscono il bilancio d'esercizio il prospetto delle poste di patrimonio netto, stabilisce tra l'altro che tale prospetto deve evidenziare:

- l'utile o la perdita dell'esercizio;
- ciascuna voce di ricavo e costo, provento o onere, come richiesto da altri principi o da interpretazioni, è imputata direttamente a patrimonio netto, e il totale di queste voci;
- l'effetto, per ciascuna voce di patrimonio netto, dei cambiamenti di principi contabili e delle correzioni di errori nel modo richiesto dal trattamento contabile previsto dal Principio contabile internazionale n. 8.

<sup>55</sup> Per quanto riguarda i Contributi in Conto Capitale diversi, si fa riferimento ai documenti attestanti le donazioni successioni, beni acquistati con donazioni/successioni, importi utilizzati per le sterilizzazioni, valori di utilizzo per la sterilizzazione degli ammortamenti ecc.

<sup>56</sup> Alcune Regioni hanno allineato il trattamento contabile delle donazioni a quello previsto dai principi contabili, prevedendo la rilevazione come ricavo della donazione stessa tra i componenti straordinari di reddito.

### 7.10 I FONDI RISCHI E LE INDICAZIONI SCATURENTI DALLE LINEE GUIDA METODOLOGICHE PER L'INTRODUZIONE DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE DEL MINISTERO DELLA SANITÀ

La denominazione dei fondi (nello Stato patrimoniale o nella Nota integrativa) deve essere collegata al rischio o all'onere specifico che tramite esso si intende neutralizzare. Il PC n. 19 include nei fondi per rischi ed oneri "tutti gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti" aventi le seguenti caratteristiche:

- Esistenza certa o probabile;
- Ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

Le passività che danno luogo ad accantonamenti a fondi per rischi e oneri sono di due tipi:

- "accantonamenti per rischi" per passività certe, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono indeterminate alla chiusura dell'esercizio. Si tratta di fondi spese, ossia costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte alla data di bilancio o altri eventuali eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare;
- "altri accantonamenti" per passività la cui esistenza è solo probabile, si tratta cioè delle cosiddette "passività potenziali" o fondi rischi, ossia situazioni già esistenti ma con esito pendente, in quanto si risolveranno in futuro.

Il verificarsi del costo relativo al rischio o alla spesa stanziata andrà rilevato nella voce di Conto economico relativa, con conseguente storno del fondo dal Conto economico (per una eventuale esemplificazione si rinvia a "percorso metodologico per l'introduzione della contabilità economico patrimoniale" del Ministero della Sanità).

I fondi del passivo non possono essere utilizzati per rettificare i valori dell'attivo, per attuare politiche di bilancio, tramite la costituzione di fondi privi di giustificazione economica, e per iscrivere rettifiche di valore. Non è pertanto possibile stanziare in bilancio fondi per rischi generici allo scopo di effettuare politiche di bilancio.

La disciplina civilistica vigente non fornisce criteri di valutazione specifici per gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri; occorre pertanto far riferimento ai principi generali per la redazione del bilancio, in particolare ai postulati della competenza e della prudenza, riteniamo, tuttavia che tale voce si dovrebbe articolare nel modo seguente:

- 1) Fondo per imposte;
- 2) Fondo debiti in contestazione e cause legali<sup>57</sup>;
- 3) Fondo svalutazione crediti;
- 4) Altri fondi rischi ed oneri.

Il “*Fondo per imposte*” accoglie esclusivamente le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminati; comprende quindi le passività potenziali per possibili accertamenti o eventuali futuri contenziosi tra l’Azienda sanitaria o l’Azienda Ospedaliera e l’autorità fiscale, che devono essere valutati in base al presumibile esito degli stessi.

Il “*Fondo debiti in contestazione*” deve accogliere l’ammontare dei possibili pagamenti che le Aziende sanitarie e le Aziende Ospedaliere potrebbero essere costrette ad effettuare in dipendenza di posizioni potenzialmente debitorie, di cui le medesime Aziende hanno già contestato l’esistenza con specifico contenzioso e che, conseguentemente, non sono esposte fra i debiti.

Non devono essere inserite in questo fondo le posizioni debitorie giuridicamente sorte, anche se potenzialmente contestabili. Tali posizioni devono, pertanto, essere classificate fra i debiti.

In tale voce vanno anche inseriti gli accantonamenti a fronte di passività potenziali, quali quelle conseguenti a cause legali.

Il PC n. 19 al riguardo prevede che “per potenzialità si intendono in questo documento una situazione, una condizione od una fattispecie esistenti alla data del bilancio, caratterizzate da uno stato d’incertezza, le quali, al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potranno concretizzarsi per l’impresa in una perdita, confermando il sorgere di una passività o la perdita parziale o totale di una attività”.

Lo stanziamento di costi, spese e perdite di competenza dell’esercizio in chiusura legato a passività potenziali deve essere effettuato in base ad una stima realistica dell’onere relativo, tenendo conto dell’ammontare del costo, degli eventuali aumenti in corso già noti, documentati e verificabili.

Il “*Fondo svalutazione crediti*” è l’accantonamento che viene effettuato a fine esercizio avuto riguardo al grado di esigibilità dei singoli crediti in bilancio.

Il valore nominale dei crediti in bilancio deve infatti essere rettificato, tramite un fondo di svalutazione appositamente stanziato, per le

---

<sup>57</sup> La voce di fondo in oggetto non sembra essere contemplata dalle linee guida ministeriali in materia di schema di bilancio, come voce distinta tra i fondi rischi ed oneri.

perdite per inesigibilità che possono ragionevolmente essere previste e che sono inerenti ed intrinseche ai saldi dei crediti esposti in bilancio.

Detto fondo deve essere sufficiente (adeguato ma non eccessivo) per coprire nel rispetto del principio di competenza:

- sia le perdite per situazioni di inesigibilità già manifestatesi;
- sia quelle per altre inesigibilità non ancora manifestatesi ma temute o latenti.

I crediti presentano spesso problemi connessi alla loro esigibilità. L'inesigibilità di alcuni crediti, totale o parziale, certa o presunta, può essere già nota al momento della redazione del bilancio, come nel caso di debitori falliti o comunque in dissesto, di liti giudiziarie, di contestazioni, di debitori irreperibili e così via. Per altri crediti potranno le situazioni di inesigibilità, pur essendo intrinseche nei saldi, manifestarsi invece in esercizi successivi a quello della iscrizione dei crediti in bilancio.

Le perdite per inesigibilità non devono gravare sul Conto economico degli esercizi futuri in cui esse si manifesteranno con certezza, ma, in ossequio ai principi della competenza e della prudenza ed al principio di valutazione del realizzo dei crediti, devono gravare sugli esercizi in cui le perdite si possono ragionevolmente prevedere.

Detto obiettivo è raggiunto sul piano organizzativo-contabile tramite lo stanziamento di un fondo svalutazione crediti, con il quale si mira a coprire sia le perdite di inesigibilità già manifestatesi, sia quelle perdite non ancora manifestatesi, ma che l'esperienza e la conoscenza dei fatti di gestione conducono a far ritenere siano già intrinseche nei saldi esposti in bilancio e che pertanto si possono ragionevolmente prevedere. Il fondo verrà in seguito utilizzato per lo storno contabile dei crediti inesigibili nel momento in cui tale inesigibilità sarà ritenuta definitiva, momento che sarà determinato in base a considerazioni legali, fiscali o pratiche.

La voce "*Altri fondi rischi ed oneri*" accoglie gli eventuali altri fondi per rischi ed oneri individuati a fronte di passività certe, stimate nell'importo, correlate a componenti negativi di reddito di competenza dell'esercizio in chiusura ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.

In tale voce devono essere valorizzati i fondi per oneri futuri relativi al personale dipendente quali i fondi integrativi pensione aziendali e contrattuali, i fondi per premi di incentivazione contrattualmente previsti o per arretrati su rinnovi contrattuali.

Più precisamente tra questi fondi ritroviamo:

- i fondi integrativi pensione contrattuali e aziendali, che accolgono

accantonamenti legati ad integrazione della pensione dei dipendenti. Tali integrazioni possono dipendere da accordi aziendali o dal contratto di lavoro;

- il fondo trattamento di fine mandato per collaborazioni coordinate e continuative, che accoglie l'accantonamento che tale forma contrattuale può eventualmente prevedere;
- il fondo per rinnovi contrattuali, che evidenzia l'accantonamento legato ai costi, che l'Azienda sanitaria subirà in futuro, per il riconoscimento retroattivo di aumenti contrattuali. Tali oneri possono riguardare il personale in essere e quindi si tratta tipicamente di un importo corrisposto una tantum nel momento del rinnovo. Altro caso è quello in cui siano riferibili a personale già cessato per cui il relativo contratto prevedeva tale beneficio.

Il trattamento contabile dei rinnovi contrattuali per il personale cessato presenta delle differenze, ai fini della corretta contabilizzazione dei costi per competenza, a seconda delle seguenti tipologie di ruolo:

- Ruoli relativi a personale già cessato alla data della situazione patrimoniale di apertura;
- Ruoli relativi a personale cessato dopo.

Questa prima distinzione temporale comporta una prima distinzione contabile tra ruolo come debito iniziale, da esporre nella situazione patrimoniale di apertura a rettifica del patrimonio netto iniziale, e ruolo come normale debito, con contropartita economica.

I ruoli possono essere classificati anche in altro modo, ossia:

- Ruoli già ricevuti dall'Azienda, con importi definitivi già noti nel loro ammontare;
- Ruoli non ancora ricevuti dall'Azienda, con importi non definitivi.

A seconda della combinazione di tali tipologie di ruoli, si evidenziano di seguito i diversi trattamenti contabili.

Se il ruolo risulta essere già pervenuto in Azienda alla data della situazione patrimoniale di apertura, questi sono da considerarsi debiti definitivi nei confronti dell'ente previdenziale e sono classificati nella voce D - 9) "Debiti verso istituti di previdenza".

In tale fattispecie si può riscontrare una ulteriore distinzione a seconda che il ruolo abbia interessi passivi distinti o meno.

In ipotesi che il ruolo, relativo a personale cessato alla data della situazione patrimoniale di apertura, abbia interessi passivi distinti, il de-

bito verso gli istituti di previdenza dovrà essere comprensivo di tali interessi, ma questi dovranno essere addebitati per competenza, sugli esercizi futuri, attraverso l'utilizzo di risconti. Annualmente, pertanto, il risconto per interessi passivi dovrà essere stornato a inizio esercizio, contabilizzando a Conto Economico, costi per interessi passivi pari a quelli di competenza dell'anno in corso e dei successivi. A fine esercizio si dovrà procedere alla relativa scrittura di rettifica, rilevando, tra i risconti attivi, la quota parte di interessi di competenza solo dei periodi futuri.

Con tale trattamento contabile, a Conto economico si registreranno solo gli interessi maturati nell'anno e il risconto si azzererà definitivamente nell'esercizio in cui termineranno i pagamenti dei ruoli.

A fronte del saldo, risultante alla data della situazione patrimoniale di apertura, per debito da ruoli verso gli enti previdenziali e dei risconti attivi sugli interessi passivi, corrisponderà, a saldo, il credito verso la Regione.

Se il ruolo, invece, non presenta interessi passivi distinti, al fine di separare nella situazione di apertura i risconti attivi per interessi, è necessario stimare l'effetto di attualizzazione del debito totale al tasso di interesse usato di norma dagli istituti di credito per le anticipazioni di tesoreria, tenendo conto della scadenza temporale del debito.

La differenza tra il totale del debito comunicato dall'ente di previdenza e il valore calcolato con l'attualizzazione dello stesso, rappresenta l'ammontare degli interessi da riscontare nel corso degli esercizi.

Come ultima ipotesi, per i ruoli relativi a personale cessato alla data della situazione patrimoniale di apertura, si evidenziano i ruoli non ancora pervenuti all'Azienda. In tale situazione l'Azienda deve procedere ad una stima del totale del debito creando, nella situazione iniziale un fondo da classificare tra la voce "Altri fondi". Contemporaneamente, deve essere calcolato, mediante attualizzazione dell'importo stimato, il valore da iscrivere tra i risconti attivi, rappresentativo degli interessi passivi. La contropartita di tali voci è il fondo di dotazione.

Al momento del ricevimento del ruolo l'Azienda dovrà:

- valutare la congruità dell'accantonamento al fondo e del risconto attivo. Un'eventuale differenza con il debito definitivo dovrà essere recepita mediante variazione del fondo di dotazione, con contropartita il risconto attivo e il debito verso l'istituto previdenziale; riclassificare il fondo tra i debiti verso istituti di previdenza.
- Nel caso in cui avvengano rinnovi contrattuali stipulati in esercizi successivi a quello di cessata attività del dipendente, ma ugualmente riconosciuti, il relativo costo sarà imputato nell'esercizio in cui si sono conclusi i nuovi contratti.

Nel caso di ruoli relativi a personale cessato dopo la situazione patrimoniale di apertura, se il ruolo risulta essere già pervenuto in Azienda, esso viene esposto in bilancio come debito verso istituti di previdenza, con contropartita il costo del personale e gli interessi passivi. Questi ultimi, al fine di essere iscritti in bilancio per competenza, saranno sottoposti alla tecnica del risconto vista sopra.

Altrimenti, se il ruolo, non è stato ancora ricevuto oppure riguarda contratti in fase di stipulazione la cui competenza ricade nell'esercizio di riferimento, l'Azienda dovrà stimare il debito ed accantonarlo in un fondo, senza peraltro calcolare gli interessi passivi, poiché saranno di competenza degli esercizi in cui avverranno le uscite finanziarie.

#### **Approfondimento IAS**

Lo IAS 37 distingue tra:

- accantonamenti, rilevati come passività perché rappresentano obbligazioni effettive ed è probabile che per il loro adempimento sarà necessario l'impiego di risorse economiche atte a produrre benefici economici
- passività potenziali, non rilevate come passività perché queste sono:
- obbligazioni possibili, in quanto deve ancora essere confermato se l'impresa abbia un'obbligazione attuale che può portare all'impiego di risorse atte a produrre benefici economici, o
- obbligazioni effettive che non soddisfano le condizioni previste dal principio.

Un accantonamento quindi secondo lo IAS deve essere rilevato quando:

- a) l'impresa ha un'obbligazione attuale legale o di fatto quale risultato di un evento passato;
- b) è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione; e
- c) può essere effettuata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione se queste condizioni non sono soddisfatte, non deve essere rilevato alcun accantonamento.

### **7.11 GLI ACCANTONAMENTI PER LA QUIESCENZA DEI DIPENDENTI E LA TIPICITÀ DEI PREMI OPEROSITÀ SUMAI**

A differenza dello schema civilistico che prevede un unico fondo relativo all'area del personale, il Trattamento di Fine Rapporto, le Linee Guida Regionali prevedono diversi fondi per i dipendenti, classificati nelle seguenti voci:

- 1) Premio di operosità medici SUMAI;
- 2) Trattamento di Fine Rapporto.

Il Premio Operosità medici SUMAI (Sindacato Unico Medicina Ambulatoriale Italiana) è un debito che l'Azienda sanitaria iscrive, a titolo di

indennità di cessazione di rapporto verso questa categoria di medici, e deve essere calcolato sulla base del numero di ore che il medico sumaista svolge per conto della singola azienda ospedaliera. È infatti previsto contrattualmente che tale figura professionale possa svolgere la propria attività contemporaneamente presso diverse Aziende ed ognuna di queste è tenuta ad accantonare, in funzione del numero di ore svolte dallo specialista, un'indennità da erogare al momento dell'interruzione del rapporto con il medico.

In particolare, le Aziende devono iscrivere un debito relativo al Premio di operosità nei confronti dei medici SUMAISTI calcolato alla data di chiusura del bilancio, per l'importo relativo al monte ore di competenza. Per ciò che attiene le quote relative agli esercizi precedenti all'entrata in vigore della contabilità economica, occorre verificare che nel fondo sia computato un ammontare pari ai compensi già maturati negli esercizi trascorsi fino a quella data<sup>58</sup>.

Similarmente a quanto previsto per il TFR, oltre ad accantonare la quota di competenza dell'esercizio, deve essere anche accantonata la quota di rivalutazione ISTAT relativa a quanto maturato negli esercizi precedenti.

In sede di rinnovo contrattuale si deve procedere all'aggiornamento dell'intero Fondo accantonato. Si rammenta che il Fondo deve essere aggiornato ogni qualvolta avvenga un rinnovo contrattuale anche per le quote accantonate relative a medici non in servizio.

Il diritto alla liquidazione da parte del medico sumaista, infatti, non sorge al passaggio da un'Azienda ad un'altra, ma solo alla cessazione dal servizio attivo.

La liquidazione è eseguita dall'Azienda ove il medico ha prestato la sua opera per maggior tempo, rispetto al totale lavorato dal medico nelle diverse Aziende sanitarie nel corso della sua intera carriera, la quale avrà il diritto di richiedere alle varie Aziende sanitarie ove il medico ha prestato servizio il rimborso di quanto da questa pagato per premio operosità SUMAI, in nome e per conto delle altre Aziende.

Nella voce C.2 – TFR deve essere classificato il debito dell'Azienda sanitaria verso il dipendente così come stabilito da PC n. 19 del CNDC e del CNR il quale recita che "a fronte delle indennità spettanti al perso-

---

<sup>58</sup> In caso di rapporti plurimi tale considerazione vale per l'Azienda presso la quale viene prestato il maggior numero di ore. A maggior chiarimento, per specificare le modalità di iscrizione in bilancio, l'Azienda presso la quale viene prestato il maggior numero di ore iscrive un debito che sarà pari all'importo dovuto a ciascun medico come se questi avesse cessato il rapporto alla data di entrata in vigore della contabilità economica. Occorre anche considerare che l'importo così determinato va a determinare, come contropartita indiretta, una diminuzione del fondo di dotazione.

nale dipendente in forza di legge o di contratto (art. 2120 C.C.) al momento della cessazione del rapporto di lavoro subordinato, deve essere esposto un correlato debito nel passivo patrimoniale, denominato trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato. Tale debito, il cui pagamento viene differito al momento della cessazione del rapporto, deve corrispondere alla sommatoria delle indennità maturate da ciascun dipendente alla data di chiusura del bilancio d'esercizio".

Il TFR, sebbene non sia una posta tipica di movimentazione per un'Azienda sanitaria, può essere oggetto di rilevazione per le Aziende sanitarie, ad esempio nel caso di integrazione del TFR pagato dall'INPDAL, nei casi di dipendenti di ex strutture private, in presenza di contratti di tipo privatistico, lavoratori interinali ecc.

Per ogni anno di lavoro prestato dal lavoratore dipendente, l'Azienda sanitaria dovrà accantonare una somma pari ad una mensilità. Le Aziende, oltre ad accantonare la quota di competenza dell'esercizio, dovranno procedere alla rivalutazione ISTAT degli accantonamenti precedenti.

#### **Approfondimento IAS**

La stima dell'ammontare dei benefici ai dipendenti iscritti come fondo TFR secondo lo IAS 19 segue la metodologia sotto riportata:

- calcolo del valore nominale del debito sulla base della normativa civilistica (art. 2120 C.C.);
- individuazione di variabili demografiche dei lavoratori quale la vita lavorativa attesa residua dei lavoratori;
- attualizzare le variabili finanziarie riferite al TFR, tenendo conto dell'evoluzione degli stipendi durante la vita lavorativa nonché dell'indice ISTAT di aumento dei prezzi al consumo.

I principi IAS inoltre distinguono i costi del personale nelle seguenti tipologie:

- compensi a breve termine (salari e stipendi, oneri sociali);
- compensi successivi al rapporto di lavoro (TFR, altri benefici previdenziali);
- compensi a lungo termine (permessi e premi di anzianità);
- indennità di fine rapporto (incentivi e premi uscita anticipata)
- compensi legati al patrimonio netto (*stock option*).

### **7.12** I DEBITI NEL BILANCIO DELLE AZIENDE SANITARIE

La condizione di iscrivibilità di un debito è quella di effettiva esistenza del medesimo; conseguentemente non possono essere iscritti in bilancio debiti futuri e comunque, quelli "potenziali" come, ad esempio, quelli sottoposti a condizione sospensiva; di queste situazioni deve eventualmente dare notizia la Nota integrativa o gli altri documenti allegati al bilancio.

I debiti che si originano da operazioni di cessione di beni e da erogazioni di servizi sono iscritti in bilancio secondo il seguente principio di competenza dei corrispondenti costi:

- per i beni acquistati, al momento del passaggio di proprietà che viene convenzionalmente fatto coincidere con la consegna o con la spedizione, corrispondente cioè al momento in cui rischi, oneri e benefici significativi connessi alla proprietà sono stati trasferiti;
- per le prestazioni, al momento dell'erogazione del servizio.

Gli ammontari pagati ai fornitori di beni e servizi prima del verificarsi delle condizioni sopraesposte vanno rilevati come acconti fra le rimanenze per le forniture di esercizio e fra le immobilizzazioni per l'acquisizione di immobilizzazioni.

Conseguentemente nel corso dell'esercizio la rilevazione dei debiti avviene al momento della liquidazione; momento che coincide di norma con il ricevimento della fattura o di documento analogo. Alla fine dell'esercizio è necessario rilevare i debiti corrispondenti ad operazioni di competenza anche se non ancora liquidate, ovvero per le quali non è ancora pervenuto il relativo documento contabile (rilevazioni nel conto "fatture da ricevere").

Per i debiti deve essere data indicazione in bilancio delle quote pagabili entro l'esercizio successivo e di quote pagabili oltre. Inoltre, la Nota integrativa deve indicare:

- il principio di valutazione;
- la suddivisione dei debiti secondo la loro scadenza (entro e oltre 12 mesi, oltre i 5 anni);
- le motivazioni di significativi incrementi o decrementi nelle voci.

Le voci da evidenziare in bilancio sono le seguenti<sup>59</sup>:

- 1) Mutui<sup>60</sup>;
- 2) Debiti per finanziamenti a medio e lungo termine;
- 3) Debiti verso Istituto Tesoriere;
- 4) Debiti verso Direzione Generale Tesoro;
- 5) Debiti verso Regione;
- 6) Debiti verso Comune e Provincia;

<sup>59</sup> La classificazione riportata si differenzia da quella indicata dalla linee guida ministeriali in materia di schema di bilancio per necessità riscontrate empiricamente.

<sup>60</sup> Per quanto riguarda i mutui, in base all'accordo stipulato tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome in data 8 agosto 2001, recepito nella legge n 405 del 16 novembre 2001 art. 4 comma IV, e quanto previsto dall'art. 119 della Costituzione, alle Regioni (ed agli altri enti) è fatto divieto di stipulare mutui per la spesa corrente a partire dall'anno 2001. Sono ammessi mutui soltanto per spese di investimento.

- 7) Debiti verso Aziende sanitarie della Regione;
- 8) Debiti verso Aziende sanitarie di altre Regioni;
- 9) Debiti verso Enti pubblici diversi;
- 10) Debiti verso ARPA;
- 11) Debiti tributari;
- 12) Debiti verso Istituti Previdenziali;
- 13) Debiti verso personale dipendente ed altri;
- 14) Debiti verso fornitori;
- 15) Debiti diversi.

Il trattamento delle poste precedentemente contabilizzate nella voce denominata *Fondo contributi finalizzati da Regione* (destinata ad accogliere in via transitoria la quota di Fondo sanitario per iniziative programmatiche assegnata ad una determinata Azienda, in attesa che possa essere girata nelle diverse voci di ricavo, allorché se ne realizzino le condizioni) è da effettuarsi con il meccanismo del risconto passivo di ricavi, di competenza dei prossimi esercizi.

Un'operazione di finanziamento a medio-lungo termine di sostanza di tre momenti:

- 1) Erogazione del finanziamento;
- 2) Pagamento degli interessi periodici;
- 3) Estinzione del mutuo.

#### **I mutui passivi e i finanziamenti**

Nel seguito si descrivono le operazioni di contabilità generale inerenti la rilevazione e la gestione di mutui.

1. Deliberazione della banca di erogare un mutuo per € 5.000.000,00

Documento fittizio attivo per iscrizione del credito

Altri crediti diversi	a	Mutuo passivo	5.000.000,00
-----------------------	---	---------------	--------------

2. Incasso del mutuo, con rilevazione contestuale delle spese di istruttoria

Diversi	a	Altri crediti diversi	5.000.000,00
Istituto Tesoriere			4.475.000,00
Altre spese per servizi diversi			25.000,00

3. Restituzione alla banca della quota di Euro 175.000,00, di cui quota capitale € 50.000,00 e quota interessi € 125.000,00

Diversi	a	Interessi passivi su mutui	175.000,00
Mutuo			50.000,00
Istituto Tesoriere			125.000,00

Analogamente si opererà, utilizzando gli specifici conti di debiti finanziari, per:

- Finanziamenti a medio e lungo termine
- Anticipazione ordinaria
- Anticipazione straordinaria

Con riferimento agli interessi maturati, l'Azienda sanitaria in fase di chiusura di bilancio deve calcolare il rateo passivo, ossia la quota di interessi maturati fino alla chiusura del periodo e di competenza dell'anno, e deve effettuare le relative scritture contabili.

Tra i debiti sorgenti nel rapporto tra Azienda e Regione, ad esempio; si citano i debiti originati da compensazioni dovute a mobilità sanitaria passiva, sia intra che extraregionale, da personale comandato.

Nei debiti tributari si contabilizzano le imposte e tasse dovute direttamente dall'Azienda e i debiti assunti come sostituti d'imposta.

Nei debiti verso istituti di previdenza vi sono le somme dovute direttamente dall'azienda e i debiti assunti come sostituti d'imposta.

I debiti verso il personale sono costituiti da tutte le obbligazioni delle Aziende sanitarie verso il personale dipendente, ossia nei riguardi di coloro legati all'Azienda da un rapporto di subordinazione.

Non sono da considerarsi debiti verso il personale le obbligazioni assunte a favore di professionisti, consulenti e collaboratori con cui non esiste un rapporto contrattuale di subordinazione.

Le Aziende sanitarie possono avvalersi di personale convenzionato, ossia di personale operante presso l'Azienda sanitaria, ma non legato a questa da un rapporto di lavoro subordinato. Anche in questo caso i relativi debiti non possono essere iscritti tra i debiti verso il personale.

In tale voce sono ritroviamo le seguenti voci:

- Debiti v/dipendenti (generalmente per retribuzioni mensili);
- Eventuali liquidazioni a dipendenti;
- Debiti per ferie maturate e non godute.

Queste voci sono iscritte in bilancio al loro valore nominale.

Aspetto particolare è costituito dai debiti per ferie maturate e non godute, in quanto l'importo delle stesse deve essere calcolato considerando il numero dei giorni di ferie maturate e non godute per ciascun dipendente moltiplicato per il valore della retribuzione giornaliera, comprendendo, anche, i contributi a carico dell'ente. Contabilmente tale valore va rilevato come costo in Conto economico (all'interno delle spese per personale dipendente) e come debito v/dipendenti per ferie non godute, in Stato patrimoniale.

Alla chiusura di ogni esercizio, l'Azienda deve effettuare lo storno dell'accantonamento per ferie non godute effettuato nel precedente periodo, e deve rideterminare l'ammontare dello stesso alla fine del nuovo esercizio. La differenza tra i due ammontari (il nuovo accantonamento e lo storno del precedente) rappresenterà l'onere a carico del Conto economico legato alle ferie maturate, ma non godute.

Per quanto riguarda i debiti verso fornitori, nel corso dell'esercizio, la rilevazione contabile di costi e debiti avviene al momento del ricevimento della fattura. Alla fine dell'esercizio, al momento della chiusura dei conti per la redazione del bilancio, si possono creare delle situazioni anomale, in cui le fasi della fatturazione, contabilizzazione e consegna hanno avuto tempi diversi. A tal fine è necessario effettuare delle rettifiche che permettano di redigere il bilancio secondo i principi di competenza e chiarezza. Le stesse rettifiche devono comunque essere fatte in occasione della preparazione di situazioni intermedie di bilancio. Tali situazioni riguardano:

- fatture da ricevere per merci ricevute e servizi prestati: l'Azienda dovrà contabilizzare il costo per gli acquisti e il debito verso il fornitore per fatture da ricevere, considerando le merci ricevute nelle rimanenze finali di esercizio<sup>61</sup>;
- fattura contabilizzata, ma merce non ancora pervenuta poiché in viaggio (merce in viaggio). Il costo, già contabilizzato al ricevimento della fattura, è considerato giuridicamente sostenuto, poiché la merce è stata spedita dal fornitore entro la data di chiusura del bilancio e il passaggio di proprietà è già avvenuto. Pertanto la scrittura contabile effettuata non va rettificata;
- fattura contabilizzata, ma merce non ancora spedita dal fornitore, o servizio non ancora prestato: in tale situazione, non si è ancora verificato il passaggio di proprietà, pertanto non si può considerare il costo come sostenuto. La scrittura contabile effettuata al momento del ricevimento della fattura deve essere stornata sia con riferimento al costo, sia con riferimento al debito<sup>62</sup>;

---

<sup>61</sup> Nell'esercizio successivo, al ricevimento della fattura, bisognerà stornare il conto di debito aperto a fine esercizio e addebitare il conto di debito relativo allo specifico fornitore. Può accadere che la fattura non preveda un importo pari a quello contabilizzato, poiché superiore od inferiore. In tali casi, la scrittura nell'esercizio successivo al ricevimento della fattura comporterà l'iscrizione di una componente di reddito negativa, nel primo caso, o positiva, nel secondo caso.

<sup>62</sup> In ipotesi di operazione con IVA detraibile, si rettificcherà la scrittura contabile solo per la parte afferente il costo della merce, mentre il credito IVA resterà iscritto in bilancio e sul libro IVA stesso. Va ricordato che l'Azienda deve togliere dalle rimanenze finali di magazzino le merci non ancora arrivate, se incluse a magazzino al momento della registrazione della fattura.

- fattura contabilizzata e fornitore pagato, ma merci non ancora spedite, o servizio non ancora prestato: la situazione è analoga a quella presentata nel paragrafo precedente. La differenza consiste nel fatto che il pagamento del fornitore ha fatto chiudere la voce di debito, ma il costo resta iscritto in bilancio. Pertanto a fine esercizio bisognerà stornare il costo e iscrivere una voce patrimoniale “fornitori C/anticipi” in contropartita.

## CAPITOLO 8

# DAL CONTO ECONOMICO AL RENDICONTO FINANZIARIO DELL'AZIENDA SANITARIA. POSTE DI BILANCIO E CRITERI DI VALUTAZIONE

### 8.1 IL VALORE DELLA PRODUZIONE E L'INCIDENZA DEL PARAMETRO DELLA QUOTA CAPITARIA NELL'ASL

Il valore della produzione individua nel suo complesso ciò che è stato realizzato dalla Azienda sanitaria. Il prospetto di bilancio darà riscontro della seguente classificazione<sup>1</sup>:

- 1) Contributi in c/esercizio;
- 2) Proventi per prestazioni sanitarie;
- 3) Compartecipazioni alla spesa per prestazioni sanitarie;
- 4) Altri ricavi e proventi della gestione ordinaria;
- 5) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- 6) Utilizzo fondi accantonati.

Le prime tre voci rappresentano la principale forma di ricavo per tutte le Aziende sanitarie e in ogni caso, secondo il principio contabile dei CNDC-CNR numero 12, i ricavi devono essere iscritti in bilancio al netto di resi, sconti, abbuoni, premi. È quindi necessario, che le Aziende iscrivano i ricavi siano per l'ammontare effettivamente riconosciuto.

La voce "*Contributi in conto esercizio*" comprende tutte le assegnazioni, riconosciute all'Azienda sanitaria o Ospedaliera dalla Regione o da altri Enti pubblici, per lo svolgimento della propria attività istituzionale, indipendentemente dal fatto che siano o meno vincolati. Essi comprendono sia i fondi derivati dal Fondo sanitario regionale (ad esempio, per quota capitaria, per funzioni, per particolari progetti da perseguire), sia quelli a titolo "forfetario" che hanno altra provenienza (ad

---

<sup>1</sup> La classificazione proposta si differenzia da quella fornita dalle linee guida ministeriali in materia di schema di bilancio, più volte richiamate, per esigenze empiriche.

esempio, contributi diversi da altri soggetti per particolari iniziative, ricerche e sperimentazioni).

Il contributo in conto esercizio per quota capitaria, in particolare, rappresenta la principale forma di ricavo per le Aziende Sanitarie Locali.

La quota capitaria di competenza economica dell'esercizio per ciascuna ASL, pertanto, può non coincidere con quanto erogato dal punto di vista finanziario da parte della Regione, anche alla luce del saldo di mobilità attiva.

I contributi in conto esercizio vengono individuati in base al criterio di competenza ovvero sono rilevati nell'esercizio in cui è assunto dal soggetto concedente il correlativo impegno a pagare e sorge per l'Azienda sanitaria o per l'Azienda ospedaliera il diritto al percepimento, indipendentemente dall'effettivo incasso<sup>2</sup>.

Inoltre in questa voce, come detto in precedenza, rientrano i contributi vincolati, ottenuti per il finanziamento di progetti specifici (ricerca, assistenza, formazione del personale ecc.). Essi sono rilevati tra i ricavi di esercizio in funzione dell'avanzamento dei progetti a cui si riferiscono. A fine esercizio la quota dei contributi non correlabili ai costi addebitati al Conto economico è rilevata tra i risconti passivi<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Il piano dei conti delle Aziende sanitarie dovrebbe prevedere, per i contributi in c/esercizio, la seguente distinzione:

- da Regione per quota fondo sanitario:  
in questa voce devono essere rilevate le disponibilità indistinte stanziare per il finanziamento dell'azienda sanitaria che provengono esclusivamente dal Fondo sanitario regionale (quota capitaria e funzioni previste nel FSR)
- da Regione per contributi sanitari:  
in questa voce devono essere rilevate i contributi per il finanziamento dell'azienda che non provengono dal Fondo sanitario regionale, quali, ad esempio:
  - contributi da Fondo sanitario nazionale erogati dalla Regione sulla base di leggi specifiche e con vincolo di destinazione;
  - Trasferimenti per progetti obiettivo del PSN;
  - Trasferimento per Fondo esclusività;
 Trasferimenti per assistenza a stranieri senza permesso di soggiorno;
- da Regione per ulteriori finanziamenti:  
al fine di omogeneizzare la registrazione degli ulteriori finanziamenti da regione è opportuno creare nuovi conti più specifici che si riferiscono a
  - Trasferimento per fondo di riequilibrio
  - Trasferimenti per quota integrativa regionale – fondo produttività
 Altri ulteriori trasferimenti (residuale, ad esempio per rimborso Mutui)
  - da Amministrazioni statali
  - da altri enti
  - Contributi diversi.

<sup>3</sup> P. PERRONE, *Il bilancio delle aziende sanitarie: l'introduzione del nuovo schema ed aspetti critici*, "Mecosan", n. 42.

Si ricorda che in Nota integrativa è opportuno segnalare distintamente le diverse tipologie di contributi ricevuti.

## 8.2 IL VALORE DELLA PRODUZIONE E L'INCIDENZA DEL PARAMETRO DEL VALORE DELLA PRODUZIONE NELL'AZIENDA OSPEDALIERA

La voce "Proventi per prestazioni sanitarie" accoglie i ricavi della gestione caratteristica tipica dell'Azienda sanitaria e dell'Azienda Ospedaliera, provenienti dall'erogazione di prestazioni e servizi sanitari:

- a soggetti pubblici in regime SSN;
- a soggetti privati in regime di *intramoenia*;
- a soggetti privati e pubblici, per cessioni, convenzioni e altro

I proventi sono distinti a seconda della tipologia di prestazione sanitaria erogata. Anche per esigenze di consolidamento del bilancio regionale, è effettuata la distinzione tra prestazioni erogate ad Aziende sanitarie della Regione e prestazioni erogate ad Aziende sanitarie di altre Regioni. Viene inoltre effettuata un'ulteriore distinzione tra prestazioni effettuate a soggetti privati paganti della Regione e soggetti privati paganti di altre Regioni.

Essi possono derivare da:

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prestazione per ricoveri ospedalieri (DRG), da servizio pubblico e a pagamento in regime di Degenza ordinaria (comprese le prestazioni di Riabilitazione ospedaliera e di Lungodegenza)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prestazione per ricoveri ospedalieri (DRG), da servizio pubblico e a pagamento in regime di Day Hospital</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prestazioni per attività di assistenza specialistica e di diagnostica strumentale in regime ambulatoriale, da servizio pubblico e a pagamento;</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ricavi per assistenza farmaceutica:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– Ad assistiti di altre ASL</li> <li>– Ricavi per rimborso farmaci</li> <li>– Prestazioni per somministrazione diretta di farmaci (che, pertanto, non vanno tra i contributi in conto esercizio);</li> </ul> </li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prestazioni di psichiatria</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Per altra assistenza sanitaria e socio-sanitaria               <ul style="list-style-type: none"> <li>– Ricavi per medicina di base</li> <li>– Ricavi per assistenza termale</li> <li>– Ricavi per assistenza riabilitativa ed integrativa</li> <li>– Ricavi per servizi sanitari diversi</li> </ul> </li> </ul>

- Ricavi per attività libero-professionale
  - per ricoveri ospedalieri
  - per attività assistenza specialistica e diagnostica strumentale
  - per sanità pubblica
  - per consulenze ed altro
  - Proventi per altri servizi sanitari a privati
  - Consulenze sanitarie e socio-assistenziali.

Per l'Azienda sanitaria tale voce accoglie esclusivamente i valori delle prestazioni erogate in regime SSN ad assistiti di altre Aziende sanitarie della Regione o di altre Regioni (la mobilità attiva), oltre al valore delle prestazioni erogate a privati o a terzi paganti, essendo la remunerazione delle prestazioni erogate direttamente ai propri assistiti già riconosciuta nella quota capitaria rilevata tra i contributi in conto esercizio.

Per quanto riguarda la Libera Professione, tutte le prestazioni erogate dai medici sono fatturate per il loro valore dall'Azienda, che riconosce in seguito il compenso al medico o alle équipe che hanno svolto l'attività. Vista la crescente importanza della posta di bilancio e il suo monitoraggio, è importante che nella Nota integrativa e nel piano dei conti venga predisposto il dettaglio dei ricavi corrispondenti all'attività libero professionale.

In ogni caso, il valore della prestazione è determinato dalla tariffa vigente al momento della erogazione.

Nel caso di prestazioni ospedaliere soggette a tariffa DRG, il momento di rilevazione della prestazione è il giorno di dimissione del soggetto.

L'erogazione di prestazioni effettuate da un'Azienda sanitaria non implica l'automatico pagamento da parte dell'ASL o della Regione. Infatti, per limitare la spesa sanitaria pubblica, può essere utilizzato un meccanismo, c.d. degli abbattimenti, che comporta l'iscrizione di un minor ricavo, rispetto alle prestazioni effettuate, per le aziende sanitarie erogatrici.

I ricavi, infatti, devono essere indicati al netto:

- di eventuali resi, abbuoni, sconti e simili, anche se concessi mediante l'emissione di separate note di accredito;
- delle eventuali imposte direttamente commesse con l'erogazione di prestazioni, la prestazione di servizi o la cessione di beni.

Eventuali addebiti di interessi attivi a clienti devono essere indicati nell'ambito dei Proventi e Oneri finanziari così come eventuali sconti di natura finanziaria non costituiscono rettifiche di ricavo, ma devono essere indicati nell'ambito del gruppo Proventi e Oneri finanziari.

La rilevazione dei ricavi deve inoltre tener conto della prassi legata all'erogazione di acconti da parte della Regione<sup>4</sup>.

In Nota integrativa e nel piano dei conti, per alcune prestazioni rilevanti ai fini della mobilità interregionale, è utile distinguere i ricavi in base all'Azienda sanitaria alla quale la prestazione è stata erogata. In contabilità generale, pertanto, eventuali sottoconti possono rilevare i ricavi distinti in base all'Azienda sanitaria alla quale la prestazione è stata erogata<sup>5</sup>.

#### **Approfondimento IAS**

Nello IAS 18 i ricavi sono definiti come flussi in entrata di benefici economici derivanti dall'attività operativa di un'Azienda.

In particolare per le prestazioni di servizi bisogna rispettare le seguenti condizioni:

- o l'ammontare dei ricavi può essere attendibilmente valutato;
- o è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione affluiranno all'Azienda;
- o i costi sostenuti per la prestazione e i costi da sostenere per terminarla possono essere attendibilmente valutati.

Tuttavia se tali condizioni non si verificano, i ricavi da prestazioni di servizi devono essere rilevati solo in proporzione pari ai costi che si ritiene recuperabili.

<sup>4</sup> A titolo di esempio si riportano le scritture di riferimento:

- erogazione dell'acconto

Istituto Tesoriere a Acconti da Regione

- contabilizzazione dei ricavi di competenza

Diversi a Proventi per prestazioni sanitarie

Acconti

Crediti v/Regione

- contabilizzazione di eventuali abbattimenti

Proventi per prestazioni sanitarie a Crediti v/Regione

- pagamento della fattura al fornitore

Debiti v/fornitori a Istituto Tesoriere

Poiché nel meccanismo degli acconti è anche inclusa la quota in mobilità attiva, è rilevante notare che per poter gestire correttamente la contabilizzazione occorre un attento controllo e monitoraggio dei flussi di dati coinvolti e la periodica riconciliazione di dati contabili ed extracontabili della singola ASL ed anche un confronto con la Regione e le altre Aziende della Regione.

<sup>5</sup> La Nota integrativa deve fornire, per ogni voce di bilancio, le informazioni dettagliate (nonché distinte per prestazioni in regime SSR, a pagamento o in libera professione) le prestazioni erogate a:

- assistiti di altre ASL regionali;
- cittadini non residenti nella Regione;
- stranieri e carcerati.

### 8.3 LA COMPARTICIPAZIONE DEL CITTADINO ALLA SPESA SANITARIA E IL RELATIVO TRATTAMENTO A CONTO ECONOMICO

Il Conto economico dell'Azienda sanitarie ed Ospedaliera subisce un effetto positivo dalla partecipazione del cittadino, sancita dalla legge, alla copertura di quota parte dei costi dei servizi usufruiti. A tal proposito è prevista un'apposita posta nella quale trovano spazio tutti i proventi per ticket ottenuti come corrispettivo per l'erogazione di prestazioni di visite specialistiche, diagnostica strumentale, analisi di laboratorio, ecc., indipendentemente dal contestuale incasso.

È importante ricordare che la rilevazione deve essere sempre fatta per competenza, non per cassa, e che pertanto l'ammontare dei ticket non incassati deve essere nell'apposita voce di "Credito da privati".

Il quadro del valore della produzione si completa con tutti gli altri ricavi appartenenti alla gestione ordinaria dell'Azienda, pur non rientranti fra quelli della gestione "caratteristica".

Nel bilancio delle Aziende sanitarie e Ospedaliere sarebbe opportuno distinguere:

- a. Concorsi, recuperi, rimborsi spese;
- b. Proventi da servizi vari al pubblico e al personale;
- c. Proventi patrimoniali (locazioni varie);
- d. Ricavi e proventi diversi.

La voce a) del piano dei conti dovrebbe accogliere i componenti economici positivi derivanti dalla cessione a terzi di servizi e prestazioni non direttamente prodotte.

Si possono individuare distinte tipologie di rimborsi:

<ul style="list-style-type: none"> <li>• per cessione di beni di consumo Riguarda la fornitura di beni di consumo (materiale sanitario e non sanitario) a terzi, anche nei casi di gestione per conto di altre Aziende sanitarie dei magazzini farmaceutici e/o economici;</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• per servizi erogati da terzi. Si tratta di:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– servizi sanitari erogati da soggetti terzi a cittadini non residenti nell'ambito territoriale della Azienda e per i quali l'Azienda stessa registra un costo e il corrispondente rimborso di pari importo;</li> <li>– servizi non sanitari erogati da soggetti terzi e per i quali l'Azienda registra un rimborso da altri soggetti (enti locali, università, altre Aziende ecc.) che beneficiano, del tutto o in parte, di quegli stessi servizi (manutenzioni, utenze ecc.).</li> </ul> </li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• per tipologie di rimborso residuali che si configurano come rettificativi di costi dell'area caratteristica ed ordinaria sostenuti dall'Azienda (quali, ad esempio, i rimborsi assicurativi, i rimborsi per obiettori di coscienza, i rimborsi per borse di studio, le azioni di rivalsa, i rimborsi per acquisti in danno, i risarcimenti per inadempimenti contrattuali, il rimborso di spese postali, bollo, registro, condominiali).</li> </ul>

La voce b) dovrebbe includere i ricavi per le prestazioni effettuate dalle Aziende ospedaliere e i ricavi per prestazioni sanitarie erogate a non residenti.

La voce c) accoglie una serie di proventi derivanti da investimenti di natura patrimoniale.

Per quanto riguarda la voce d) sono sorti svariati dubbi in relazione a cosa debba rappresentare; infatti ipotizziamo, ad esempio, che le Aziende sanitarie possono svolgere delle attività che, pur non rientrando nell'attività tipica, vengano svolte in modo sistematico e che ne determinino un reddito. Attività di questo tipo, dunque, rappresentano attività tipiche, ma extracaratteristiche, ossia che hanno il carattere dell'ordinarietà ma non rientrano nell'attività istituzionale delle ASL. Ci si chiede, quindi, dove poter registrare i proventi e gli oneri derivanti da attività extracaratteristiche se non in questa posta; sarebbe possibile ipotizzare la registrazione nell'aggregato che accoglie i proventi e gli oneri straordinari e non quelli che hanno il carattere dell'ordinarietà<sup>6</sup>. Quindi vi rientrano tutte le voci relative agli altri ricavi dell'Azienda a carattere sia principale che accessorio. In particolare si fa riferimento a prestazioni rese agli enti previdenziali e assistenziali, ai proventi per servizi effettuati ad amministrazioni del settore statale, per prestazioni rese alle altre ASL, ad enti locali, ad imprese e privati paganti<sup>7</sup>.

La realtà economica delle Aziende sanitarie facilmente può comportare l'esigenza di un'integrazione al piano dei conti.

A titolo di completezza diamo rispondenza anche di altre voci, quali: *"Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni"*. Rientrano in tale voce:

- i costi sostenuti per la produzione interna (in economia) di immobilizzazioni materiali e immateriali;
- i costi incrementativi delle immobilizzazioni materiali ed immateriali quando realizzati in economia;
- i lavori interni debbono essere ben individuati attraverso le c.d. "commesse interne" che rilevano i costi sostenuti per determinati lavori interni eseguiti "in economia" in grado di aumentare il valore di determinate immobilizzazioni.

I citati costi vengono contabilmente imputati sia ad aumento del valore dell'immobilizzazione oggetto della ristrutturazione (patrimonializzazione dei costi), sia inseriti nel valore della produzione dell'esercizio.

<sup>6</sup> F. GRANDIS, *Lo schema di bilancio nelle aziende sanitarie pubbliche*, cit., pag. 66.

<sup>7</sup> E. VAGNONI, *Studi e ricerche SVIMAP*, Maggioli, Rimini, pag. 128.

Successivamente i costi patrimonializzati vengono ammortizzati con le aliquote relative al cespite.

*“Utilizzo dei fondi accantonati”.*

Sia nel bilancio che nell'allegato piano dei conti vengono distinti nelle seguenti voci:

- I. Utilizzo fondo imposte;
- II. Utilizzo fondo debiti in contestazione/cause civili;
- III. Utilizzo fondo svalutazione crediti;
- IV. Utilizzo altri fondi rischi diversi;
- V. Utilizzo quota contributi in c/capitale (sterilizzazione ammortamenti).

Le prime quattro voci si ricollegano a quanto detto commentando le corrispondenti voci del passivo *“Fondi Rischi ed Oneri”* per cui per i citati fondi si ritiene consigliabile utilizzare il metodo indiretto, in modo da evidenziare nel Conto economico sia il manifestarsi del rischio/spesa futura, sia la relativa copertura attraverso le disponibilità accantonate in precedenza. In generale ciò si ottiene contabilmente accantonando a fine esercizio in uno specifico conto una quota di costo (la parte presumibilmente di competenza dell'esercizio) a fronte di un determinato rischio. Nell'esercizio nel quale si manifesta l'evento che aveva originato il fondo, l'Azienda dovrà rilasciare il fondo a Conto economico, rilevando il componente negativo di reddito nella voce di costo relativa.

Per gli accantonamenti al Fondo premio operosità medici SUMAI ed altri TFR si utilizza la tecnica *“diretta”*. La voce *“Utilizzo quota contri-*

#### **La compartecipazione del cittadino e i ticket**

La finanziaria 2007, perseguendo l'obiettivo di razionalizzare e controllare la spesa sanitaria, ha previsto interventi strutturali tesi al miglioramento dell'efficienza di ASL e aziende ospedaliere.

Tra gli interventi troviamo la razionalizzazione dei ticket su specialistica e pronto soccorso, per i quali si prevede:

- per le visite specialistiche e diagnostiche: inalterato il tetto di 36,15 € e previsione di una quota fissa per ricetta di 10 € (8 prestazioni al massimo), esclusi gli esenti;
- per il pronto soccorso: estensione a tutte le Regioni del pagamento delle prestazioni di Pronto soccorso non urgenti a cui non segue ricovero (i cosiddetti *“codici bianchi”* con esclusione delle prestazioni per traumi e avvelenamenti) con un ticket di 25 €. Sono esclusi dall'aggravio tutti gli esenti ed i cittadini fino a 14 anni.

#### **Esenzioni**

Permangono soggetti esenti dal ticket:

- i cittadini fino a 6 anni e oltre i 65 con redditi inferiori ai 36.151,98 €;
- i pensionati sociali e al minimo, invalidi, disoccupati;
- gli esenti per patologia.

buti in c/capitale (sterilizzazione ammortamenti)” è collegata al meccanismo di sterilizzazione delle quote di ammortamento dei beni strumentali acquisiti con contributi in conto capitale, sia da Regione che da donazioni (anche in natura) da privati e altri soggetti.

In tutti i casi sopra citati, l'utilizzo del fondo funziona come “rettifica dei costi rilevati nel Conto economico”.

#### 8.4 I COSTI DELLA PRODUZIONE E L'ACQUISTO DELLE PRESTAZIONI SOCIO-SANITARIE

I costi della produzione in ambito sanitario denotano elevati profili di specificità non sufficientemente desumibili dall'elenco dei conti riportati nel piano dei conti di contabilità generale. Questa voce di costo individua, nel suo complesso, tutti i costi della gestione ordinaria aziendale inerenti al valore della produzione realizzata dalla azienda sanitaria

Il costo della produzione indicato di seguito dovrebbe avere il seguente contenuto minimo<sup>8</sup>:

- 7) Acquisti di beni di consumo;
- 8) Manutenzioni e riparazioni;
- 9) Costi per la prestazioni di servizi sanitari e socio-sanitari;
- 10)Costi per prestazioni di servizi-iniziativa programmatiche;
- 11)Godimento di beni di terzi;
- 12)Costo del personale;
- 13)Spese amministrative e generali;
- 14)Servizi appaltati;
- 15)Ammortamenti e svalutazioni;
- 16)Accantonamenti;
- 17)Oneri diversi di gestione;
- 18)Variazione delle rimanenze.

La voce “*Acquisti di beni di consumo*” contiene tutti gli acquisti di beni relativi alla gestione ordinaria dell'Azienda Sanitaria Locale e dell'Azienda Ospedaliera che non costituiscono immobilizzazioni. Con riferimento agli acquisti di beni di consumo vengono distinti in:

---

<sup>8</sup> La classificazione proposta potrebbe godere di un maggior grado di dettaglio come da linee guida ministeriali in materia di schema di bilancio più volte citate nel presente contributo.

- acquisti di prodotti sanitari (tipicamente prodotti farmaceutici, emoderivati, materiali per la profilassi igienico-sanitaria e diagnostici, ai prodotti chimici, ai presidi chirurgici, ai materiali protesici ecc.);
- acquisti di prodotti non sanitari (tipicamente prodotti alimentari, materiali economici, combustibili e carburanti, materiale per manutenzioni e riparazioni ecc.).

Nel costo di acquisto devono essere compresi gli oneri accessori intesi come costi diretti ed indiretti collegati all'acquisto del bene. Non possono essere considerati costi accessori gli oneri finanziari. Il costo di acquisto è inoltre al netto degli sconti commerciali, ossia degli sconti incondizionati in fattura e degli sconti di quantità<sup>9</sup>.

Più aderente alla normativa civilistica risulta il trattamento inerente i costi di manutenzione ordinaria sostenuti per interventi effettuati su immobilizzazioni materiali e immateriali. Tali assorbimenti, necessari per il diretto mantenimento della funzionalità ed efficienza delle strutture, di competenza dell'esercizio, non genera aumenti della produttività o della vita utile del bene (spese di natura ricorrente che servono a mantenere i cespiti in buono stato di funzionamento). Sotto tale voce andranno rilevati i costi sostenuti per l'acquisto dei materiali necessari per le varie manutenzioni e riparazioni dei beni durevoli, nonché i costi relativi a servizi di manutenzione da soggetti terzi attraverso contratti di appalto<sup>10</sup>.

Le spese di manutenzione straordinaria, come precedentemente detto, andranno capitalizzate ad incremento del valore dell'immobilizzazione oggetto di intervento subendo, conseguentemente, il collegato processo di ammortamento.

Il Conto economico richiede la distinzione dell'acquisto dei servizi sanitari da quelli non sanitari. Tali costi sono distinti a seconda della tipologia di prestazione sanitaria erogata. Anche per esigenze di consolidamento del bilancio regionale, è effettuata la distinzione tra prestazioni ricevute da Aziende sanitarie della Regione e prestazioni ricevute da Aziende sanitarie di altre Regioni. Viene inoltre effettuata un'ulteriore distinzione tra prestazioni ricevute da soggetti privati della Regione e soggetti privati di altre Regioni.

---

<sup>9</sup> Tali costi devono essere indicati al netto dei resi (ad esempio per farmaci scaduti). Data l'importanza del fenomeno è opportuno darne indicazioni in nota integrativa.

<sup>10</sup> RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Linee guida per il bilancio delle Aziende sanitarie*, "Bollettino di informazioni", numero speciale pag. 59.

Analogamente a quanto visto nell'assimilabile parte relativa ai ricavi, anche questi costi sono distinti a seconda della tipologia di prestazione sanitaria acquisita: assistenza ospedaliera in regime di ricovero, assistenza ospedaliera in regime di day hospital, assistenza specialistica e diagnostica strumentale ecc.

Per alcune tipologie di prestazioni sanitarie acquisite (es. prestazioni di specialistica e diagnostica strumentale, ecc.) è utile la distinzione in apposite categorie a seconda che la prestazione acquistata sia erogata in regime:

- di convenzione, da Settore Pubblico;
- di convenzione, da Settore Privato<sup>11</sup>;
- SSN mobilità infraregionale (prestazioni acquisite per propri assistiti da Aziende Ospedaliere e/o da altre Aziende sanitarie e/o da privato accreditato della Regione) ed interregionale (prestazioni acquisite per propri assistiti da da Aziende Ospedaliere e/o da Aziende sanitarie e/o da privato accreditato di altre regioni);
- di attività libero professionale.

In Nota integrativa e nel piano dei conti, per alcune prestazioni rilevanti ai fini della mobilità interregionale, è utile distinguere le prestazioni in base all'Azienda sanitaria e Ospedaliera dalla quale la prestazione è stata erogata. In contabilità generale, pertanto, eventuali sottoconti possono rilevare i ricavi distinti in base all'Azienda sanitaria dalla quale la prestazione è stata erogata.

Gli acquisti per prestazioni erogate in regime SSN sono poste movimentate solo nel bilancio delle Aziende sanitarie. Per l'Azienda sanitaria, tali voci accolgono esclusivamente i valori delle prestazioni erogate in regime SSN da altri soggetti ai propri assistiti (in mobilità passiva o in regime di convenzione come, ad esempio, per l'assistenza farmaceutica e la medicina di base), essendo la remunerazione di tali prestazioni già riconosciuta come ricavo nella quota capitaria rilevata tra i contributi in conto esercizio.

Gli acquisti di prestazioni sanitarie rientranti nell'ambito della compensazione interregionale verranno registrati mano a mano che i dati, attraverso la Regione che è il soggetto destinato a riceverli, vengono da quest'ultima comunicati alle Aziende sanitarie debtrici. Il va-

---

<sup>11</sup> IRCCS privati, ospedali classificati, case di cura, strutture accreditate.

lore della prestazione è determinato dalla tariffa vigente al momento della erogazione<sup>12</sup>.

L'Azienda deve classificare all'interno dei costi per prestazioni di servizi sanitari l'acquisto di servizi per libera professione, ossia i costi legati all'attività libero professionale. La parte II, Capo I, artt. 54 e 60 dell'intesa preliminare al CCNL dell'area relativa alla dirigenza, disciplina "la libera professione intramuraria dei dirigenti, medici e veterinari, con rapporto di lavoro esclusivo". Tale regolamentazione si allinea alla riforma ter della sanità pubblica con la quale è stata riconosciuta la facoltà al dirigente medico di optare per l'effettuazione della professione in esclusiva presso l'azienda sanitaria (intramuraria od *intramoenia*) o, sempre in esclusiva, esternamente all'azienda stessa (extramuraria od *extramoenia*).

L'art. 54, comma 4, definisce l'attività intramuraria del personale medico come l'attività che "il personale, individualmente o in équipe,

---

<sup>12</sup> Di seguito le principali osservazioni: nel caso di prestazioni ospedaliere soggette a tariffa DRG, il momento di rilevazione della prestazione è il giorno di dimissione del soggetto. Nel caso di prestazioni di assistenza specialistica e diagnostica strumentale per convenzione da settore pubblico, il relativo conto accoglie il costo di esami specialistici a ricoverati effettuati presso strutture pubbliche o accreditate. Le convenzioni stipulate da ciascuna Azienda, pertanto, non sono da rilevare in questo conto. Nel caso dell'assistenza farmaceutica, il conto, che accoglie i costi dell'assistenza farmaceutica convenzionata, deve anche prevedere una voce in cui rilevare i costi (comprensivi di oneri e provvidenze a favore delle farmacie rurali) per la distribuzione diretta dei farmaci. Nelle voci relative ai costi per "Prestazioni di medicina di base e continuità assistenziale", rientrano anche i costi dell'emergenza sanitaria territoriale, con le componenti di parte fissa, variabile ed oneri. Nelle voci relative alle "Prestazioni di assistenza integrativa", può essere opportuno rilevare in appositi conti di contabilità generale quei costi per l'erogazione di prodotti dietetici compresi negli allegati del D.M. 8 febbraio 1982 e per la fornitura, ai soggetti affetti da diabete mellito, dei presidi sanitari cui al D.M. 8 febbraio 1982. Nelle voci relative alle "Prestazioni di assistenza protesica", si accolgono i costi per l'erogazione agli utenti degli ausili e presidi per l'assistenza protesica compresi negli allegati di cui al D.M. 27 agosto 1999, n. 332. Nell'ambito delle "Prestazioni di servizi sanitari diversi", si ritiene opportuno creare un nuovo mastro e dei nuovi conti per la gestione di tale attività. La voce "Rimborsi assegni e contributi" accoglie tutte le diverse tipologie di costi per assegni, sussidi e contributi verso assistiti e associazioni. Sono contabilizzati in questa voce anche gli indennizzi a soggetti danneggiati di cui alla legge 210/92. Nell'ambito delle "Prestazioni di altri servizi sanitari", si rende opportuno chiarire la differenza fra la categoria delle consulenze e la categoria delle prestazioni, in quanto la voce accoglie i costi per le consulenze di tipo sanitario ed i consulti svolte da soggetti terzi (privati o dipendenti di altre Aziende sanitarie) presso l'Azienda, intendendo per consulenze solo quelle prestazioni professionali svolte a supporto e integrazione – e non in sostituzione – dell'attività svolta da personale dipendente.

esercita fuori dall'impegno di servizio in regime di day surgery, comprese le attività di diagnostica strumentale e di laboratorio, day hospital, day surgery o di ricovero sia nelle strutture ospedaliere che territoriali", dove il costo delle prestazioni erogate può essere a carico del paziente, delle assicurazioni o dei fondi sanitari integrativi al SSN.

Il medico, per svolgere la propria attività, potrà scegliere tra:

- l'Azienda, negli spazi e strutture appositamente individuate;
- altre Aziende o strutture non accreditate o studi professionali, sino al momento in cui l'Azienda sanitaria metterà a disposizione del medico proprie strutture e spazi appositi all'esercizio della professione intramuraria.

Il libero professionista potrà svolgere la sua attività secondo i tempi, i volumi di prestazioni e le tariffe concordate con l'Azienda.

La classificazione dei costi per i servizi di libera professione tra le prestazioni di servizi sanitari da privato, invece che tra i costi del personale, è dettata dalla vera natura del costo, legata alla prestazione di un servizio da parte dell'Azienda mediante l'utilizzo di professionisti che prestano la propria opera intellettuale, libero professionale, al di fuori dell'orario di lavoro ed in strutture che possono anche essere diverse da quelle dell'Azienda sanitaria.

L'utilizzo di prestazioni di servizi da libero professionisti, a norma della regolamentazione sottostante, comporta, come elemento fondamentale, la tenuta di una contabilità separata per questo tipo di attività svolta dall'azienda tramite i medici.

Ciò presuppone che l'Azienda:

- a. istituisca, a livello di sottosistema risorse umane, una contabilità separata per la gestione dei compensi da attività libero professionale, da evidenziare separatamente in busta paga;
- b. rilevi, distintamente per natura, l'ammontare del costo del personale dall'ammontare dei compensi corrisposti per l'attività libero professionale;
- c. rilevi, distintamente per natura, i costi per prestazioni di servizi direttamente sostenuti per l'attività *intramoenia*, attribuendoli alla specifica attività in contabilità analitica;
- d. rilevi i ricavi relativi alle prestazioni di servizi erogati a seguito dell'attività libero professionale in appositi conti, attribuendoli alla specifica attività in contabilità analitica.

La voce "Prestazioni di servizi - iniziative programmatiche" accoglie tutti i

costi inerenti l'attività di formazione e aggiornamento professionale sostenuti tramite servizi direttamente gestiti oppure presso terzi.

In un sistema di contabilità finanziaria, in questa voce si accoglievano i costi sostenuti a seguito di contributi finalizzati da parte regionale. Nella logica della contabilità economica, è giustamente prevalso nel tempo il principio di natura del costo a discapito della destinazione, potendosi gestire una rendicontazione tramite autorizzazione/progetto. Ci sembra quindi opportuno distinguere le seguenti voci nel piano dei conti:

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Servizi presso terzi:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– per la formazione, qualificazione e riqualificazione del personale;</li> <li>– ricerca scientifica;</li> <li>– iniziative di educazione sanitaria.</li> </ul> </li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Servizi direttamente gestiti:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– per la formazione, qualificazione e riqualificazione del personale;</li> <li>– ricerca scientifica;</li> <li>– iniziative di educazione sanitaria.</li> </ul> </li> </ul>

Nella residuale voce "*Acquisto godimento beni di terzi*" devono essere registrati tutti i costi relativi ai fitti reali, ai canoni per i centri elettrocontabili ed assimilati, ai canoni di noleggio per attrezzature tecnico-sanitarie ed ai canoni di leasing operativo (per attrezzature sanitarie e non sanitarie) ad esclusione della rata dell'eventuale riscatto.

Riassumendo in una tabella troveremo le seguenti voci di costo:

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Locazioni beni immobili:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– uso sanitario;</li> <li>– usi diversi.</li> </ul> </li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Noleggi:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– canoni per centri elettrocontabili ed assimilati;</li> <li>– canoni di noleggio per attrezzature tecnico sanitarie;</li> <li>– altri canoni di noleggio.</li> </ul> </li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Canoni di leasing:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– per attrezzature sanitarie;</li> <li>– per attrezzature non sanitarie.</li> </ul> </li> </ul>

Riguardo ai canoni di leasing, non vanno contabilizzate in questa voce eventuali quote di riscatto finale, che, invece, vanno iscritte nella corrispondente voce dell'attivo immobilizzato e ammortizzate per il residuo periodo di utilizzo, secondo le percentuali di ammortamento specifiche.

**Approfondimento IAS**

Il Principio Contabile Internazionale 17 prevede l'applicazione del metodo finanziario per la contabilizzazione del leasing finanziario. Metodo che prevede l'iscrizione nell'attivo e nel passivo dello Stato patrimoniale il valore attribuito alle immobilizzazioni oggetto di leasing finanziari. Tale valore sarà uguale quello corrente del bene locato o se minore al valore attuale dei pagamenti minimi previsti dal contratto.

Il canone periodico viene suddiviso in una Quota Capitale e una Quota Interessi; la prima rileva come debito, a riduzione della passività iscritta, e la seconda va registrata per competenza assieme tra gli oneri finanziari. Dal punto di vista del Concedente si assiste all'iscrizione in bilancio di un credito per la parte relativa al Capitale, con la separazione per competenza della parte finanziari dal canone e degli interessi.

Per ciò che riguarda l'Ammortamento si seguono i criteri previsti per la generalità dei beni appartenenti alle categorie di immobili, impianti e macchinari; tuttavia se vi è ragionevole certezza che al termine del contratto non si trasferirà la proprietà in capo al locatario, la durata del piano di ammortamento del bene viene stabilita scegliendo quella minore tra durata del contratto e vita economica utile del bene.

La contabilizzazione del metodo finanziario comporta notevoli conseguenze da illustrare e quantificare in nota integrativa per il fatto che, rispetto al metodo patrimoniale, vengono a mutare le classi "Immobilizzazioni Immateriali e Debiti verso altri Finanziatori", nonché le voci relative agli "Ammortamenti ed Oneri Finanziari".

**Il leasing finanziario e lo IAS 17**

In data 01/01/2005 l'Azienda ospedaliera alfa stipula un contratto di leasing per l'acquisizione di un'attrezzatura sanitaria da utilizzare nei propri processi produttivi. Il contratto di durata biennale prevede il pagamento di due canoni per 60.000 € + IVA al 31/12 di ogni anno. Inoltre si hanno a disposizione le seguenti informazioni:

- il valore attuale dei pagamenti minimi previsti è pari a 100.000 €;
- la rata al 31/12/2005 si compone di 50.000 quota capitale e 10.000 quota interessi ;
- la vita utile economica del macchinario è di 10 anni.

Le scritture applicando quanto previsto dal principio contabile IAS 17 fino al 31/12/2005. saranno le seguenti;

Registrazioni:

All'atto della stipula del contratto si rileverà l'immobilizzazione nell'attivo dello stato patrimoniale

Attrezzature sanitarie	a	Debiti verso società di leasing	100.000
------------------------	---	---------------------------------	---------

Al 31/12/05 pagamento rata canone di Leasing:

Diversi	a	Banca	60.000
Debiti verso società di leasing			50.000
Interessi passivi			10.000
IVA a credito			12.000

Al 31/12/05 calcolo della quota d'Ammortamento sull'Immobilizzazione con la seguente scrittura:

Ammortamento attrezzature sanitari	a	Fondo ammortamento attrezzature sanitarie	6.000
------------------------------------	---	---	-------

## 8.5 IL COSTO DEL PERSONALE CLASSIFICATO SECONDO LE VIGENTI DISPOSIZIONI DEL CONTRATTO DI COMPARTO

In conformità a quanto suggerito a livello ministeriale, il Conto economico delle Aziende sanitarie mantiene quale logica di classificazione del costo del personale la distinzione per ruolo avendo cura di definire il contenuto di ogni singolo conto omogeneamente alle vigenti disposizioni in materia di contratti relativi al personale dipendente delle Aziende sanitarie.

In un'ottica prospettica, con l'auspicio che i rendiconti aziendali diventino sempre più confrontabili anche con riferimento a strutture aventi impostazione giuridica diversa, non sembra avveniristico immaginare l'allargamento delle voci contabili riguardanti gli oneri diretti del personale. Il nostro pensiero non va soltanto ai cambiamenti già concretizzati da assunti normativi, si pensi all'esaurimento dell'inquadramento del profilo OTA (operatore tecnico-assistenziale) a beneficio del titolo OSS (operatore socio-assistenziale), bensì allo stimolo aziendale a supporto della creatività giuridica (non il contrario come sovente è capitato di osservare) per redimere controversie, irregolarità e conseguentemente confusione amministrativa. Impossibile non pensare alla notevole allocazione presso strutture sanitarie di personale inquadrato come lavoratore socialmente utile, che, senza niente obiettare sull'opportunità sociale della novità giurisprudenziale, è indubbio abbia determinato rilevanti effetti sui risultati economici del capitolo sanitario. Allo stesso tempo, l'ormai acclarata necessità di innovativi profili e competenze nel campo dell'assistenza, necessità questa affiancata da una altrettanto elevata offerta, risulta di difficile comprensione la continua assenza, in seno agli appositi contratti collettivi nazionali di lavoro, di profili idoneamente aderenti a funzioni quali badanti e animatori assistenziali. Tale ultima fattispecie è evidente sia una criticità specifica di enti assistenziali non profit che sembra giusto ribadire debbano comunque sottostare a medesimi principi di rendicontazione, determinando in tal modo la possibilità di stabilire in modo oggettivo l'effettivo costo del sostenimento degli obiettivi sanciti dai livelli essenziali di assistenza.

Tali valori, così come prescelti, devono essere iscritti nella macrovoce B del Conto economico.

Si ritiene poi opportuno riclassificare i gruppi, i mastri e i conti del personale in modo da suddividere gli oneri del personale oltre che per ruolo, anche per tipologie di contratto, separando quindi la dirigenza dal comparto. Doveroso peraltro rilevare come la suddivisione sia pur significativa, non appare riconducibile ad un sistematico utilizzo di un

sub-criterio di classificazione volto a far emergere, per ciascuna tipologia di costo sostenuto, la componente sanitaria dalle rimanenti<sup>13</sup>.

- Costo del personale ruolo sanitario;
  - personale medico e veterinario
  - personale sanitario non medico - dirigenza
  - personale sanitario non medico - comparto
- Costo del personale ruolo professionale;
  - personale professionale - dirigenza
  - personale professionale - comparto
- Costo del Personale ruolo tecnico;
  - personale tecnico - dirigenza
  - personale tecnico - comparto
- Costo del Personale ruolo amministrativo.
  - personale amministrativo - dirigenza
  - personale amministrativo - comparto

Nelle voci di Conto economico relative al costo del personale<sup>14</sup> vanno iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente. Non devono, di contro, essere iscritti in questa voce i corrispettivi per prestazioni lavorative erogati a professionisti e lavoratori non legati all'ASL/AO da un vincolo di subordinazione.

I costi per il personale comprendono:

- stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili previsti dalla legge o dal contratto) al lordo di ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente. Rientrano, quindi, nei costi del personale:
  - tutti gli elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga (competenze fisse, competenze accessorie e di incentivazione, indennità di esclusività ecc.);
  - le quote maturate e non corrisposte relative alla mensilità aggiuntiva;
  - le quote maturate e non corrisposte relative alle ferie maturate e non godute;
- gli oneri sociali, ossia gli oneri a carico dell'Azienda da corrispondere ai vari enti previdenziali.

---

<sup>13</sup> M. TIEGHI, *Il Bilancio d'esercizio delle aziende sanitarie pubbliche: uno schema di analisi*, Clueb, Bologna, 2000, pag. 141.

<sup>14</sup> Come indicato anche dal documento interpretativo n. 1 al Principio contabile n. 12 dei CNDC e dei CNR.

Si sottolinea che in tale voci di bilancio, distinto per ruolo, deve essere anche stanziato il costo per le competenze del personale in comando presso altre Aziende, ossia di quei dipendenti che, pur mantenendo un rapporto di subordinazione con l'Azienda sanitaria, prestano la propria opera in altre Aziende<sup>15</sup>, nonché gli oneri per personale universitario in servizio presso l'Azienda (legge De Maria riportata nel box di pagina seguente). Non è invece corretto rilevare in tali voci le "Spese per missioni e rimborsi spese", che trovano più corretta rilevazione nelle "Spese amministrative e generali".

A seguito di questa riclassificazione si possono doltretutto distinguere gli oneri per l'esclusività e gli abbattimento delle liste di attesa. Coerentemente con quanto asserito dai principi contabili, la rilevazione di tutte le componenti di costo relative al personale deve seguire perentoriamente il criterio della competenza. Devono pertanto essere rilevati in bilancio nel momento in cui maturano e non quando sono liquidati al dipendente. Ciò vale anche per i fondi incentivanti, che "devono essere inseriti nel costo del personale alla relativa voce di competenza".

In caso di inconsistenza dei fondi stanziati per la copertura dei costi per trattamento economico e previdenziale per applicazione di rinnovi al CCNL al personale dipendente o cessato in vigenza contrattuale, i maggiori oneri sostenuti dovranno essere rilevati in appositi conti.

A parte debbono poi essere trattate le "Spese amministrative e generali" sostenute dall'Azienda, comprendenti le seguenti voci:

- spese Organi Istituzionali:
  - indennità, rimborso spese e oneri sociali del Direttore Generale, del Direttore Amministrativo e del Direttore Sanitario;
  - indennità, rimborso spese ai membri di Organi Collegiali;
- consulenze ed altre prestazioni di lavoro autonomo;
- spese amministrative ed assicurazioni varie;
- servizi diversi, quali, ad esempio, i costi di trasporto, i rimborsi spese viaggio e di soggiorno, gli oneri bancari.

---

<sup>15</sup> Di converso, se nello svolgimento della propria attività un'azienda usufruisce di personale "in comando" da altre ASL/AO, che nel corso dell'anno vengono pagati dall'Istituto di provenienza, il costo sostenuto dal reale datore di lavoro viene integralmente addebitato all'azienda che usufruisce delle prestazioni del soggetto. Pertanto, tali costi sono classificati come "costi per servizi" e devono essere riportati nella Tabella di Nota Integrativa relativa ai "costi per prestazioni di servizi non sanitari da pubblico".

Tra le consulenze e altre prestazioni di lavoro autonomo è sempre opportuno distinguere le spese legali per erogazione di servizi non gestiti internamente alle aziende (ad esempio, assistenza legale in cause e processi), da quelle relative a pareri o assistenza contrattuale o altre prestazioni che possono configurarsi come consulenze.

Ultimamente, anche a causa degli intensi sforzi volti alla generazione

### **La Legge De Maria**

ESTRATTO DEL CCNL DEL COMPARTO UNIVERSITA' 99/01 in vigore dal 9/8/2000  
TITOLO IV

#### DISPOSIZIONI PARTICOLARI

##### ART. 51

NORME PER IL PERSONALE CHE OPERA PRESSO LE AZIENDE POLICLINICO UNIVERSITARIO E LE STRUTTURE SANITARIE CONVENZIONATE.

1. In attesa dell'espletamento delle procedure di cui all'art. 45, comma 3, del D.Lgs. n. 29/1993, tenuto conto del disposto di cui all'art. 8, comma 5 del D.Lgs. 517/99 che prevede l'emanazione di appositi decreti interministeriali ai fini del trasferimento o utilizzazione del personale tecnico amministrativo presso le aziende ivi definite, alle categorie di personale definite dai commi 1 e 2 dell'art. 53 del CCNL 21.5.96, continua ad applicarsi il contratto del comparto Università.

2. Ai fini di assicurare l'omogeneità dei trattamenti sul territorio nazionale e di tenere conto delle evoluzioni delle professioni sanitarie, sarà definita entro 12 mesi dalla stipula del presente contratto una tabella nazionale delle corrispondenze tra le figure professionali previsti dal presente CCNL e quelli previsti dal CCNL del comparto Sanità. Tale tabella verrà aggiornata, ove reso necessario da eventuali innovazioni nelle professioni sanitarie, esclusivamente in sede di CCNL.

3. Dalla data di definizione della tabella di cui al comma precedente, al personale di cui al comma 1 verrà corrisposta l'indennità di equiparazione di cui all'art. 31 del D.P.R. 761/79 calcolata con riferimento alle corrispondenze professionali definite dalla suddetta tabella.

4. Fino alla definizione della tabella di cui al comma 2, al predetto personale di cui al comma 1, in servizio alla data di stipula del presente CCNL, continuano ad essere corrisposte le indennità di cui all'art. 31 del DPR n. 761/79 con riferimento alle collocazioni professionali in essere e alle corrispondenze in essere con le figure del personale del Servizio Sanitario Nazionale e con riferimento al trattamento economico previsto dai contratti collettivi nazionali nel tempo vigenti nel comparto sanità. Ugualmente fino alla definizione della stessa tabella di cui al comma 2, l'incremento dell'indennità di ateneo – rispetto ai corrispondenti valori stabiliti dal CCNL 5.9.1996 – prevista dall'art. 65 non viene considerata ai fini del trattamento economico di cui al citato articolo 31 del D.P.R. n. 761/79, salvo eventuale riassorbimento.

5. Le Università, nell'ambito della programmazione triennale del fabbisogno di personale, attiveranno apposite procedure da concludere entro un anno dalla stipula del presente contratto per l'inquadramento, nell'apposita area della categoria elevate professionalità, del personale laureato medico ed odontoiatra in servizio alla data del 23.2.2000 e in possesso dei requisiti di cui all'art. 19, comma 9 bis, del CCNL 17. 7.1997, integrativo del CCNL 21.5.1996.

6. Uno specifico accordo prevederà apposita disciplina per il personale di cui all'art. 6, comma 5, del D.Lgs. n. 502/1992, ferme restando le funzioni assistenziali mediche attualmente svolte previste dalle stesse disposizioni; gli eventuali oneri saranno coperti a valere sulle risorse destinate alla produttività collettiva ed individuale e al miglioramento dei servizi, determinate dal presente CCNL.

di risparmi e maggiori efficienze, una quota spesso elavata di costi del personale sono conluiti sotto altre voci di costo che, generalmente, alimentato i conti legati al “Costo dei servi appaltati”. La voce in esame comprende tutti i costi sostenuti per servizi acquistati di natura non sanitaria, diversi dai servizi di manutenzione e riparazione. In tale voce sono ad esempio ricompresi i costi di lavanderia, pulizia, mensa, riscaldamento, servizi di elaborazione dati, servizi di trasporti, smaltimento rifiuti ecc.

## 8.6 GLI AMMORTAMENTI, GLI ACCANTONAMENTI SANITARI E GLI ALTRI ONERI DELLA GESTIONE CARATTERISTICA

Con riferimento ai concetti che sottintendono la voce in oggetto si rinvia a quanto ampiamente detto trattando delle Immobilizzazioni Materiali ed Immateriali.

I bilanci regionali richiedono sinteticamente la seguente distinzione:

- Quote di ammortamento di immobilizzazioni immateriali;
- Quote di ammortamento di immobilizzazioni materiali;
  - quote di ammortamento Fabbricati strumentali;
  - quote di ammortamento altre immobilizzazioni materiali.
- Svalutazioni:
  - svalutazione beni materiali;
  - svalutazione beni immateriali.

L’unica annotazione necessaria è che sarebbe utile evidenziare distintamente eventuali svalutazioni delle immobilizzazioni derivanti da fatti e situazioni estranee al “normale” processo di ammortamento<sup>16</sup>.

Con riferimento agli “Accantonamenti”, invece, il contenuto della voce è così suddiviso:

- Accantonamenti per rischi e oneri diversi:
  - accantonamenti per Imposte in contenzioso;
  - accantonamenti per debiti in contestazione (rischi cause civili ecc.);
  - accantonamenti per rischi su crediti;
  - accantonamenti per rischi diversi;
- Accantonamenti per premio di operosità (SUMAI);
- Altri accantonamenti.

<sup>16</sup> A. REA, *Le aziende sanitarie pubbliche*, Giappichelli, Torino, 1998, pag. 274.

La cadenza con cui effettuare gli accantonamenti dipende dalla natura dei fondi. Nel caso di fondi rischi o per tributi, l'accantonamento deve essere effettuato ogniqualvolta diviene probabile il sorgere di una nuova passività sulla base delle informazioni venute in possesso all'Azienda prima della redazione del bilancio. Nel caso, invece, di fondi sorti in dipendenza di un contratto (fondi previdenziali integrativi), l'accantonamento avverrà con scadenze prefissate generalmente mensili.

Al momento dell'accantonamento al fondo per rischi e oneri, l'Azienda sanitaria ha effettuato una serie di analisi e stime per poter quantificare l'importo da stanziare in bilancio. Quando l'evento si verifica può accadere che l'impatto sia diverso da quello stimato, in difetto o in eccesso.

A completamento dei costi inerenti la gestione caratteristica dell'Azienda sanitaria si riportano:

- gli oneri tributari;
- la variazione delle rimanenze.

Gli oneri tributari da contabilizzare (ad esempio, imposta regionale ICI, tasse comunali rifiuti, tasse comunali, imposta di registro, tasse concessioni governative, tasse automezzi, bolli e valori bollati, IVA indetraibile, oneri tributari diversi), non includono l'IRAP e le imposte sul reddito dell'esercizio, che, invece, vanno contabilizzate nella voce "Imposte sul reddito di esercizio".

Per quanto attiene invece alla rimanenze, si rimanda al capitolo 7, dove l'argomento è già stato ampiamente trattato nella parte che tratta le corrispondenti voci dello Stato patrimoniale.

Qui si ricorda che in conformità al modello civilistico di bilancio, viene inserita la sola variazione delle rimanenze finali rispetto a quelle iniziali. Questa voce viene distinta in: Variazione delle rimanenze di prodotti sanitari e Variazione delle rimanenze di prodotti non sanitari.

Si sottolinea che la voce in oggetto può assumere valore negativo nell'ambito dei costi (ciò evidenzia, quindi, un minor costo), nel caso di rimanenze finali maggiori delle rimanenze iniziali, per cui deve essere evidenziato un minor consumo di prodotti (sanitari e non sanitari nel complesso).

**Gli ammortamenti**

Il riferimento al costo storico nel calcolo degli ammortamenti in un'ottica prospettica potrebbe non essere idoneo a rigenerare il volere dell'immobilizzazione del corso del tempo, ciò accade perché spesso i valori di bilancio sono lontani da i valori attuali di mercato. Per tale in contabilità analitica a differenza di quanto avviene in contabilità generale le quote di ammortamento sono individuate utilizzando il criterio del valore di sostituzione, ovvero sia il valore di riferimento per il calcolo delle quote di ammortamento che tenga conto sia del valore di recupero sia del tasso di incremento dei prezzi.

Calcolo delle quote di ammortamento utilizzando il criterio del valore di sostituzione:

Vo = costo storico del bene	100
Vr = valore di recupero	0
N = durata ammortamenti	5 anni
i = tasso d'incremento anno del prezzo	0,10
Vs valore di sostituzione annuo pari a	100 (anno zero)
	110 (anno 1)
	121 (anno 2)
	133 (anno 3)
	146 (anno 4)
	160 (anno 5)

Anni	Vs annuo	Ammortamento annuo su Vs con quote pregresse
0	100	
1	110	22 = 22
2	121	24+2 = 26
3	133	27+3+3 = 33
4	146	29+2+2+2 = 35
5	160	32+3+3+3+3 = 44
Fondo ammortamento al termine del periodo.....		=160

### 8.7 L'IMPATTO SUL CONTO ECONOMICO DELLA GESTIONE FINANZIARIA E STRAORDINARIA DELL'AZIENDA SANITARIA

La gestione finanziaria comprende gli oneri e i proventi scaturenti da tutte quelle operazioni puramente finanziarie, quali l'acquisizione di partecipazioni, il rimborso o l'accensione di debiti e crediti di finanziamenti, di anticipazioni attive e passive ecc. La gestione finanziaria rientra nell'attività extracaratteristica, ossia ha il carattere dell'ordinarietà pur non essendo tipica e, quindi, ricade nell'attività normalmente svolta dall'azienda sanitaria pubblica<sup>17</sup>.

<sup>17</sup>F. GRANDIS, *Lo schema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche*, cit., pag. 268.

Il bilancio prevede le seguenti voci<sup>18</sup>:

19) Proventi finanziari

- a) Interessi attivi su c/c ordinari
  - a. Interessi attivi su c/c di tesoreria
  - b. Interessi attivi bancari
  - c. Altri interessi attivi
- b) Cedole su titoli di stato ed obbligazioni
- c) Proventi da partecipazione
- d) Altri proventi finanziari

20) Oneri finanziari

- a) Interessi passivi per anticipazioni di tesoreria
- b) Interessi passivi per anticipazioni straordinarie di tesoreria
- c) Interessi passivi su mutui
- d) Interessi passivi su altre forme di credito di cui art. 3 c. 2/f D.Lgs. 502 del 30.12.92
- e) Altri oneri finanziari.

Le eventuali rettifiche di attività finanziarie non trovano, unica macro-classe, una specifica distinzione di voci. In tal modo non solo non si è operato nessuno adattamento ma, si è di fatto espresso un certo disinteresse per la macro classe stessa<sup>19</sup>. Il bilancio prevede le seguenti voci:

21) Rivalutazioni finanziarie;

22) Svalutazioni finanziarie.

L'esistenza del raggruppamento è legata all'esistenza nello Stato patrimoniale di attività finanziarie di cui alle voci B III e C III dello Stato patrimoniale, ai cui commenti si rinvia.

Tali rettifiche dovrebbero riguardare le rivalutazione e le svalutazioni delle immobilizzazioni finanziarie e dei titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni e che, e conseguentemente la spiegazione del motivo per cui non si è provveduto a prevedere specifiche voci per non appesantire lo schema, stante la sostanziale improbabilità di verifica, per le aziende sanitarie pubbliche, di eventi da

---

<sup>18</sup> La rappresentazione riportata si differenzia da quelle indicata dalle linee guida ministeriali in tema di schema di bilancio per maggior grado di dettaglio delle voci.

<sup>19</sup> M. TIEGHI, *Il Bilancio di esercizio delle aziende sanitarie pubbliche: uno schema di analisi*, cit., pag. 146.

cui possono derivare esigenze di un loro effettivo utilizzo<sup>20</sup>. In ogni caso l'aggregato pone in evidenza le rettifiche di valore di attività finanziarie, in particolare le rivalutazioni e svalutazioni finanziarie da operarsi sulla base delle disposizioni vigenti.

Di notevole rilievo è l'iscrizione nei bilanci sanitari della voce "*Oneri e Proventi straordinari*" aggregato che individua il risultato della "*Gestione Straordinaria*" consentendo al contempo di comprendere tempestivamente l'incidenza, sul risultato economico, di eventi eccezionali.

Il n. 12 definisce come straordinari i componenti di reddito estranei alla gestione ordinaria, non riferendosi così all'eccezionalità o all'anormalità dell'evento. Pertanto nei componenti straordinari confluiscono, indipendentemente dall'ammontare, i seguenti elementi:

- minusvalenze e plusvalenze derivanti dalla cessione di immobilizzi non strumentali o comunque non rilevanti per l'attività aziendale;
- sopravvenienze ed insussistenze derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione (furti ed ammanchi, perdite derivanti da eventi naturali straordinari);
- donazioni e liberalità diverse;
- componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti. Si tratta di rettifiche di costo o di ricavo derivanti da errori di rilevazione o per sconti, resi, abbuoni;
- imposte e tasse degli esercizi precedenti, derivanti ad esempio da adesione al condono. Anche questa macroclasse, però, è stata predisposta in modo approssimativo, senza l'utilizzo di un definito criterio classificatorio e senza che il valore da essa complessivamente emergente offra un contributo alla comprensione del processo di formazione del risultato economico del periodo: non si accoglie la nozione di "straordinarietà" propria del Conto economico di riferimento; coesistono componenti economici straordinari con altri più correttamente definibili "accessori"; e infine, si prevede un'unica voce "sopravvenienze e insussistenze" per l'appostazione dei componenti economici positivi e negativi e quindi evidenzerebbe solo un esito economico netto<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Linee guida per il bilancio delle aziende sanitarie*, "Bollettino di informazioni", numero speciale pag. 66.

<sup>21</sup>M. TIEGHI, *Il Bilancio d'esercizio delle aziende sanitarie pubbliche: uno schema di analisi*, cit., pag. 147.

I bilanci regionali distinguono le seguenti voci:

23) Proventi straordinari

- a) Lasciti e donazioni
- b) Sopravvenienze attive
- c) Plusvalenze patrimoniali
- d) Proventi straordinari diversi.

Con riferimento in particolare alla voce a) "*Lasciti e donazioni*" si rammenta che in questa voce non vengono inseriti i lasciti di beni strumentali ammortizzabili i quali vengono contabilizzati, oltre che nell'attivo fra le immobilizzazioni, nel netto patrimoniale fra i "contributi in c/capitale di terzi", rendendo così possibile la sterilizzazione delle quote di ammortamento del cespite.

24) Oneri straordinari:

- a) Lasciti e donazioni;
- b) Sopravvenienze passive;
- c) Minusvalenze patrimoniali;
- d) Oneri straordinari diversi.

Le citate voci non presentano particolari difficoltà di identificazione.

Il voce dedicata alle imposte evidenzia una sua tipicità con riferimento al trattamento dell'IRAP. La voce "*Imposte*", infatti, accoglie le imposte sul reddito di esercizio e l'IRAP di competenza dell'esercizio per l'Azienda, siano esse riferite all'attività istituzionale che all'attività commerciale; non deve accogliere, invece, gli eventuali accantonamenti effettuati per le imposte. Il reddito imponibile per il calcolo delle imposte è determinato apportando al risultato economico dell'esercizio scaturente dal Conto economico delle variazioni (a decremento o incremento) determinate secondo quanto disposto dagli articoli del TUIR. In bilancio andrà inserito il dato del costo di imposte che proviene dalla dichiarazione dei redditi, ma si dovrà anche tener conto delle imposte differite, regolate da alcune disposizioni del codice civile introdotte con il D.Lgs. n. 6/2003 e dal documento n. 25 dei Principi contabili del CNDC-CNR<sup>22</sup>.

In Nota integrativa si deve fornire il dettaglio delle imposte di competenza, con riferimento anche all'IRAP relativa al personale non dipendente.

---

<sup>22</sup> A. QUAGLI, *Bilancio d'esercizio e Principi Contabili*, Giappichelli, Torino, 2004, pag. 293.

• IRAP Personale medico
• IRAP Personale sanitario non medico – dirigenza
• IRAP Personale sanitario non medico – comparto
• IRAP Personale professionale – dirigenza
• IRAP Personale professionale – comparto
• IRAP Personale tecnico – dirigenza
• IRAP Personale tecnico – comparto
• IRAP Personale amministrativo – dirigenza
• IRAP Altri rapporti : – Medici convenzionati interni – Organi Istituzionali-Commissioni di concorso – Personale comandato – Liberi professionisti e collaborazioni
• IRAP Libera professione medici
• IRAP Attività commerciale

### Le imposte anticipate e differite

La base imponibile per il calcolo delle imposte sul reddito è determinata apportando al reddito d'esercizio variazioni in aumento o in diminuzione secondo quanto stabilito dal TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi). Le variazioni possono essere temporanee o definitive.

Le variazioni temporanee riguardano costi e ricavi di competenza economica, dove il fisco ci consente di dedurre (costi) o tassare (ricavi) negli esercizi successivi.

Le variazioni definitive sono rappresentate da voci di costo e ricavi per i quali non è prevista la deducibilità (costo) o la tassabilità (ricavi) sia nell'esercizio in corso sia negli esercizi successivi.

Solo il relazione alle variazioni temporanee di reddito abbiamo la necessità di calcolare le imposte anticipate e differite, in particolare:

- danno vita alle imposte differite le differenze temporanee tassabili (ricavi la cui tassazione si rinvia al futuro o costi la cui deducibilità è già avvenuta negli esercizi precedenti);
- danno vita alle imposte anticipate le differenze deducibili (ricavi la cui tassabilità avviene negli esercizi precedenti o costi la cui deducibilità avverrà negli esercizi successivi).

Le imposte anticipate e differite devono secondo quanto stabilito dalla normativa vigente devono trovare spazio in voci distinte nel bilancio d'esercizio.

Esempio:

Supponiamo di avere le seguenti informazioni

Reddito Civileistico = € 10.000

Plusvalenza da Alienazione = € 1.000

Reddito Fiscale = ?

Aliquota fiscale media = 37%

Ponendo per assurdo che in questo caso secondo il TUIR i gli altri costi siano deducibili e tutti gli altri ricavi siano tassabili, c'è una particolare attenzione da porre sulla Plu-

svalenza; infatti per il Fisco se il bene oggetto di cessione è posseduto dall'Azienda da più di tre anni è consentita una rateizzazione della plusvalenza in 5 anni.

Reddito Fiscale =  $10.000 - (1.000 / 5 \times 4) = 9.200$  (Base Imponibile).

Imposte sul reddito =  $9.200 * 37 / 100 = 3.404$

Imposte differite =  $800 * 37 / 100 = 296$

Rilevazione al 31/12

Imposte sul reddito	a	Debiti tributari	3.404
Imposte differite	a	Fondo imposte differite	296

## 8.8 LA FUNZIONE DEI CONTI D'ORDINE E L'IMPORTANZA DELLA NOTA INTEGRATIVA

Il Codice Civile prevede che “in calce allo Stato patrimoniale debbano risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi tra fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali”.

I conti d'ordine sono attivati integrando il sistema principale di scritture con sistemi minori o supplementari ed ogniqualvolta si debbano evidenziare accadimenti gestionali che, pur non influenzando quantitativamente sul patrimonio e sul risultato economico al momento della loro iscrizione, possono tuttavia produrre effetti in un tempo successivo<sup>23</sup>.

Sul piano strettamente contabile i sistemi minori consentono di mantenere il formalismo della partita doppia anche per la rilevazione di quei fatti aziendali non suscettibili di registrazione nel sistema principale di scritture, non comportando variazioni né patrimoniali né economiche.

Si tratta di rischi, impegni e di beni di terzi presso l'Azienda: i relativi valori vengono registrati in coppie di conti funzionanti in maniera “antitetica”, in quanto l'uno rileva l'oggetto (aspetto originario) e l'altro il soggetto (aspetto derivato). Nel momento in cui l'entità del rischio, dell'impegno o dei beni di terzi si riduce, si effettua una registrazione opposta nei medesimi conti. In tal modo a fine esercizio il saldo di ciascuna coppia di conti d'ordine esprime il valore del rischio, dell'impegno o dei beni di terzi ancora in essere presso l'Azienda, da riportare “sotto la riga” nello Stato patrimoniale. A tal proposito, stando alla lettera della norma civilistica (art. 2424, terzo comma) e al principio generale di cui al documento “Composizione e schemi del bilancio di eserci-

<sup>23</sup> La nostra proposta di riportare i conti d'ordine in calce allo Stato patrimoniale si discosta dallo schema di bilancio secondo le linee guida ministeriali dove tali conti sono riporti sia tra le attività che tra le passività.

zio di imprese mercantili, industriali e di servizi”, i predetti conti vanno indicati in un’unica colonna in calce allo Stato patrimoniale e in maniera separata, e gli importi in essi espressi non devono essere sommati né ai totali dell’attivo né a quelli del passivo. Anche se non espressamente richiesto dalla norma, inoltre, si ritiene opportuno attuare la comparazione con i valori dell’anno precedente.

Non si deve, infine, procedere alla rappresentazione nei conti d’ordine di quegli accadimenti che siano già stati rilevati, direttamente o indirettamente, nel sistema principale, in quanto essi, nell’ipotesi assunta, trovano ordinaria collocazione in bilancio.

Non esiste, fatta eccezione per quanto afferisce la categoria “garanzie prestate”, un’articolazione legale dei conti d’ordine. In base al principio generale della chiarezza, deve essere formulata una triplice ripartizione di tali conti nelle seguenti categorie:

- rischi assunti dall’Azienda: rappresentati da garanzie prestate, direttamente o indirettamente, distinte tra fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali;
- impegni assunti dalla società: originati dalla stipulazione di contratti sinallagmatici da cui derivano obbligazioni, assunte dall’Azienda verso terzi e da terzi verso l’Azienda, sin dal momento della loro stipulazione;
- beni di terzi: si tratta di beni che temporaneamente si trovano presso l’Azienda a titolo di deposito, pegno, cauzione, lavorazione o comodato.

La normativa civilistica consente di iscrivere i conti d’ordine in un’unica colonna in calce allo Stato patrimoniale. È pertanto possibile, rilevare i conti d’ordine all’oggetto in una singola colonna posta sotto i totali dello stato patrimoniale<sup>24</sup>.

L’applicazione del metodo della partita doppia alla contabilizzazione dei conti d’ordine comporta la rilevazione simultanea ed antitetica del fatto nei due aspetti dell’oggetto (garanzia, impegno, bene) e del soggetto (beneficiario della garanzia, controparte, proprietario del bene) secondo una convenzione che prende in considerazione la dinamica dell’oggetto<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> L. MARCHI, *Contabilità d’impresa e valori di bilancio*, Giappichelli, Torino, 2004, pag. 466.

<sup>25</sup> Si riportano a titolo di esempio i seguenti casi:

In *Dare* si registra l’oggetto acquisito o che sarà acquisito (Beni di terzi presso l’Azienda ecc.) corrispondentemente in *Avere* si accende il conto al soggetto (Terzi per beni di loro proprietà presso di noi ecc.);

La Nota integrativa, per espressa disposizione dell'art. 2423 Codice Civile, è parte integrante, insieme allo Stato patrimoniale ed al Conto economico, del bilancio di esercizio.

La Nota integrativa allegata al bilancio delle Aziende sanitarie deve contenere, con gli opportuni adattamenti data la specificità delle Aziende in oggetto, tutte le informazioni prescritte dal Codice civile nei relativi articoli (art. 2427, art. 2423 comma 4, art. 2423-bis comma 2, art. 2423-ter, art. 2426) ed inoltre tutte le altre informazioni prescritte da disposizioni ministeriali e regionali in materia. La parte introduttiva della Nota integrativa deve fare specifico riferimento alla normativa e alle disposizioni che sono state seguite per la redazione del bilancio di esercizio.

Eventuali vizi riguardanti il contenuto informativo della Nota integrativa dovrebbero dar luogo alle stesse conseguenze derivanti dai vizi contenuti nei prospetti contabili. La funzione della Nota integrativa è di illustrazione e di integrazione delle poste contabili, di esplicazione del loro contenuto, di descrizione dei criteri di valutazione scelti dagli amministratori. La Nota riveste un'importanza assai rilevante ai fini esplicativi dei valori contabili; essa deve contenere le informazioni principali sulla natura e sulle modalità di determinazione degli stessi e fornire gli elementi, anche di natura non strettamente contabile, necessari per fornire ai lettori dello stato patrimoniale e del conto economico una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'Azienda. A tal fine le informazioni che la Nota deve obbligatoriamente fornire sono le seguenti:

---

*Alcuni esempi così classificati:*

1. Beni in leasing a Fornitori c/canoni leasing a scadere  
evidenzia l'impegno finanziario residuo a cui deve fare fronte in futuro l'Azienda in seguito alla stipula di un contratto di leasing;

2. Depositi cauzionali a Terzi c/beni a cauzione  
evidenzia i depositi cauzionali, diversi dal contante, operati da terzi per cui sorge la necessità di rilevare la presenza dei citati beni all'interno dell'Azienda;

In *Avere* si registra l'oggetto che esce o uscirà dalla sfera dell'Azienda (Avalli prestati ecc.) corrispondentemente in *Dare* si accende il conto al soggetto (Debitori per avalli ecc.).

*Alcuni esempi:*

1. Terzi c/beni in deposito  
rileva i beni di terzi in deposito presso l'azienda per finalità differenti dalle cauzioni;

2. Terzi c/fideiussioni  
evidenziano l'importo delle garanzie fideiussorie ricevute da terzi;

3. Terzi per quote interessi passivi su mutui a scadere  
rileva l'importo che deve ancora essere pagato dall'azienda sanitaria a titolo di interessi passivi su mutui ricevuti.

- illustrazione, per ogni posta contabile, del criterio di valutazione adottato;
- analitica spiegazione di tutti gli aggregati esposti sinteticamente nello Stato patrimoniale e nel Conto economico;
- prospetti in grado di dare evidenza del contenuto e della movimentazione delle principali voci di Conto economico e di Stato patrimoniale<sup>26</sup>.

Si precisano, di seguito, i contenuti di dettaglio da indicare in Nota integrativa, per le principali voci di bilancio:

- i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio e delle rettifiche di valore. Si tratta di un'informazione che non deve né limitarsi a riportare i criteri legislativi, né essere troppo dettagliata, perché in entrambi i casi non sarebbe rispettato il principio generale della chiarezza nella redazione del bilancio. In sostanza deve essere fornita un'informazione esauriente, seppure sintetica<sup>27</sup>.
- la composizione delle voci delle immobilizzazioni immateriali, nonché l'indicazione delle ragioni della loro iscrizione e dei criteri di ammortamento applicati<sup>28</sup>.
- i movimenti delle immobilizzazioni materiali, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le

---

<sup>26</sup> Si citano, a titolo esemplificativo: i prospetti relativi a tutte le tipologie di immobilizzazioni materiali (terreni, fabbricati, impianti generici, attrezzature specifiche sanitarie ecc.), alle immobilizzazioni immateriali (costi impianto ed ampliamento, ricerca e sviluppo ecc.), alle immobilizzazioni finanziarie; i prospetti relativi alle diverse tipologie di crediti e debiti con distinzione fra quelli con scadenza inferiore o superiore ad un anno e a cinque anni; i prospetti relativi alle variazioni nelle scorte di magazzino; i prospetti relativi alle variazioni nella composizione del patrimonio netto; il prospetto relativo alla variazione di liquidità aziendale.

<sup>27</sup> L'art. 2423-bis, secondo comma, del Codice Civile richiede, in caso di variazioni ai criteri e principi di valutazione adottati (variazioni consentite solo in casi eccezionali), la motivazione della deroga e l'indicazione degli effetti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

<sup>28</sup> Secondo l'art. 2427, terzo comma, del Codice Civile, dovranno essere indicati la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto determinabile, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio e sugli indicatori di redditività di cui sia stata data comunicazione.

alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio<sup>29</sup>;

- le Aziende dovranno dare separata indicazione in Nota integrativa delle immobilizzazioni acquisite attraverso l'utilizzo dei contributi, e delle relative quote di ammortamento assoggettate a sterilizzazione. Inoltre, è opportuno creare un prospetto in cui sia evidenziata la specifica relazione tra il singolo contributo erogato e le immobilizzazioni acquisite a fronte dello stesso;
- le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo. Dato che gli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico indicano, per ogni voce, gli importi dell'esercizio precedente (e quindi il raffronto tra i saldi dei due esercizi), si ritiene che non ci si possa limitare ad evidenziare le variazioni intervenute nella consistenza delle voci, ma si debbano identificare, almeno per le voci che presentano variazioni significative, i principali motivi che le hanno determinate;
- le voci del patrimonio netto, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi<sup>30</sup>;
- le utilizzazioni e gli accantonamenti per i fondi e per il trattamento di fine rapporto. Si rende necessario, oltre alla descrizione, indicare le utilizzazioni e gli accantonamenti; nonché motivare eventuali significative variazioni nella consistenza delle somme accantonate nell'esercizio rispetto al precedente;
- l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile o la perdita dell'ultimo

---

<sup>29</sup> Inoltre, ai sensi dell'art. 2426 del Codice Civile devono essere evidenziate e motivate le eventuali modifiche ai piani di ammortamento. Con particolare riferimento alle immobilizzazioni materiali in corso, è opportuno descrivere gli investimenti cui esse si riferiscono, nonché la relativa data prevista di ultimazione.

<sup>30</sup> Tra le voci del patrimonio netto si possono annoverare i contributi erogati da parte di Enti pubblici e privati per investimenti. Occorrerà, nell'ambito della Nota integrativa, fornire adeguata informazione sulla natura del contributo (se destinato all'assistenza o alla ricerca, se erogato in via indistinta o se finalizzato ad uno specifico progetto).

esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito<sup>31</sup>;

- l'ammontare delle scorte di materiale sanitario e non sanitario, con indicazione, oltre che del generale criterio di valutazione (minore tra costo e mercato), del metodo del costo adottato<sup>32</sup>. Dovranno essere indicati i criteri adottati per eventuali svalutazioni al valore di mercato (valore netto di realizzo, costo di sostituzione ecc.), specificando anche a quale tipologia del valore di mercato sono state svalutate le rimanenze obsolete ed a lento rigiro. Dovrà inoltre essere indicato il ripristino del costo originario, qualora vengano meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di mercato, ed il conseguente effetto sul conto economico;
- distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie. Inoltre, distintamente per ciascuna voce, dovrà essere indicato l'ammontare dei crediti e dei debiti relativi ad eventuali operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine;
- la composizione delle voci "ratei e risconti attivi" e "ratei e risconti passivi" e della voce "altri fondi" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile, nonché la composizione della voce "altre riserve";
- gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società;
- i contributi in conto esercizio, distinti per soggetto erogatore, nonché per tipologia di contributo (finalizzato o indistinto, per la ricerca o per l'assistenza). Con particolare riferimento ai contributi in conto esercizio finalizzati alla realizzazione di specifici progetti, sarà op-

---

<sup>31</sup> In genere le Aziende sanitarie non possono investire in titoli/partecipazioni, anche se possono detenerli a seguito di donazioni e lasciti. Tuttavia, la legge 502 prevede per le ASL la possibilità di partecipare a iniziative speciali con altri enti o aziende pubbliche o private (outsourcing, joint ventures, Partnership Pubblico Privato). In questo caso, quasi tutte le regioni hanno optato per la valorizzazione al criterio del costo.

<sup>32</sup> Le rimanenze di magazzino devono essere valutate a costo medio ponderato. Ove l'Azienda sanitaria o l'Azienda Ospedaliera utilizzi il metodo LIFO occorrerà indicare in Nota integrativa l'effetto, se significativo sul risultato d'esercizio, conseguente alla valorizzazione delle giacenze ad un costo più recente (ad esempio, costo ultimo d'acquisto).

portuno indicare quanta parte del contributo è stato utilizzato nell'esercizio, e quale sia la eventuale quota di ricavo da "riscontare" all'esercizio successivo;

- se significativa, la ripartizione dei ricavi, secondo categorie di attività/tipologia di prestazioni;
- la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari" del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
- un apposito prospetto contenente, la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le previsioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;
- il numero medio dei dipendenti nonché il costo del personale, ripartito per ruolo, con indicazione separata delle retribuzioni e degli oneri sociali. Il numero totale e medio del personale non dipendente, distinto per tipologia di contratto, con indicazione separata dei corrispettivi e degli oneri relativi;
- le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti:
- il valore attuale delle rate di canone non scadute, quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerente i singoli contratti;
- l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio;
- l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio.

Si ritiene opportuno puntualizzare che le informazioni e le spiegazioni, in particolare quelle relative alle variazioni nelle consistenze nelle voci dell'attivo e del passivo, devono essere fornite rispettando il postulato di bilancio sulla "funzione informativa e completezza della Nota integrativa e delle altre informazioni necessarie". Tale postulato indica che l'informativa deve consentire la comprensibilità del bilancio, ma l'informazione data non deve essere eccessivamente lunga tale da celare ciò che invece l'informazione deve rivelare.

L'art. 2428 del Codice Civile<sup>33</sup> prevede che al bilancio sia allegata la relazione sulla gestione che richiede tra l'altro di indicare:

- le attività di ricerca e sviluppo;
- i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- l'evoluzione prevedibile della gestione.

Si ritiene che la relazione sulla gestione, oltre a quanto mutuabile dal Codice Civile e non già indicato in nota integrativa, dovrebbe contenere un'approfondita analisi dell'andamento aziendale anche attraverso l'interpretazione di indici di bilancio.

In termini generali, la relazione sulla gestione deve fornire in primo luogo le informazioni sull'ambiente in cui ha operato l'Azienda e sui principali fenomeni che hanno interessato la sua attività.

La gestione aziendale deve essere poi analizzata sotto i seguenti profili:

---

<sup>33</sup> L'art. 2428 C.C. prevede che "Il bilancio d'esercizio deve essere corredato da una relazione degli amministratori sulla situazione della società e sull'andamento della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai costi e agli investimenti. Il secondo comma sancisce che dalla relazione devono in ogni caso risultare:

- 1) le attività di ricerca e sviluppo;
- 2) i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime;
- 3) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
- 4) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;
- 5) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- 6) l'evoluzione prevedibile della gestione.

Nel quarto comma è sancito che: "entro tre mesi dalla fine del primo semestre dell'esercizio gli amministratori delle società con azioni quotate in mercati regolamentati devono trasmettere al collegio sindacale una relazione sull'andamento della gestione, redatta secondo i criteri stabiliti dalla Commissione nazionale per le società e la borsa con regolamento pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana. La relazione deve essere pubblicata nei modi e nei termini stabiliti dalla Commissione stessa con il regolamento anzidetto, infine l'ultimo comma sancisce che dalla relazione deve risultare l'elenco delle sedi secondarie della società".

- attività sanitaria;
- interventi sulla struttura organizzativa e sul sistema di controllo interno;
- situazione economica, finanziaria e patrimoniale.

In sintesi, in merito all'attività sanitaria, la relazione sulla gestione deve evidenziare:

- il livello di realizzazione delle politiche sanitarie;
- il livello di raggiungimento degli obiettivi annuali di carattere sanitario stabiliti a livello di piani aziendali;
- la quantità e qualità delle prestazioni e dei servizi socio-sanitari erogati nell'esercizio e le variazioni rispetto all'esercizio precedente.

Per quanto concerne lo stato di avanzamento degli interventi previsti a livello di processi direzionali, operativi e risorse, la relazione sulla gestione deve indicare:

- l'evoluzione del processo di aziendalizzazione (processo di budget e reporting, informatizzazione ecc.);
- le politiche del personale adottate (analisi della dinamica qualitativa, politiche di riqualificazione e valorizzazione, di formazione e aggiornamento, di valutazione e incentivazione).

L'analisi della situazione economica, patrimoniale e finanziaria deve evidenziare:

- il livello di realizzazione degli obiettivi economico-finanziari;
- l'andamento della gestione economica, patrimoniale e finanziaria;
- l'analisi degli investimenti;
- le informazioni sul risultato d'esercizio.

## 8.9 IL RENDICONTO FINANZIARIO A SUPPORTO DELLA GESTIONE DELL'AZIENDA SANITARIA

I principi contabili stabiliscono che, tra le informazioni necessarie da fornire nella Nota integrativa, è compreso il prospetto del rendiconto finanziario, che espone le variazioni nei componenti attivi e passivi del patrimonio aziendale avvenuto nell'esercizio, in modo da riassumere le fonti di finanziamento ed i relativi impieghi. L'analisi si concentra dun-

que su alcune grandezze fondo dello Stato patrimoniale; esse possono essere classificate secondo tre tipologie<sup>34</sup>:

- “semplici” quando riguardano un solo elemento dell’attivo e del passivo;
- “composte” quando riguardano più elementi dell’attivo o più elementi del passivo;
- “complessi” quando si riferiscono a più elementi dell’attivo e del passivo.

Il prospetto del Rendiconto Finanziario riassume:

- l’attività di finanziamento (autofinanziamento e finanziamento esterno) dell’Azienda durante l’esercizio espressa in termini di variazione delle risorse finanziarie;
- le variazioni delle risorse finanziarie determinate dall’attività operativa svolta dall’Azienda nell’esercizio;
- l’attività di investimento dell’azienda durante l’esercizio;
- le variazioni nella situazione patrimoniale-finanziaria dell’Azienda avvenute nell’esercizio;
- le correlazioni che esistono tra le fonti di finanziamento e gli investimenti effettuati.

Il rendiconto finanziario analizza le variazioni nella liquidità aziendale (disponibilità liquide) che possono avere origine dalla gestione reddituale dell’Azienda oppure dalla dinamica di ottenimento e impiego di nuove risorse finanziarie<sup>35</sup>.

Il rendiconto finanziario può essere predisposto secondo due impostazioni.

La prima, che può essere definita tradizionale, pone l’enfasi sull’esposizione delle variazioni nella situazione patrimoniale e finanziaria in termini di liquidità.

La seconda impostazione, che rappresenta l’evoluzione tecnica della prima, invece, pur utilizzando le variazioni nella situazione patrimo-

---

<sup>34</sup> A. MATA CENA, F. PASI, *Il rendiconto finanziario: metodiche di costruzione, contenuti e scopi*, Clueb, Bologna, 1995, pag. 29.

<sup>35</sup> “Il rendiconto finanziario ha un contenuto informativo che, pur derivando in parte dal conto economico e dalle situazioni patrimoniali di inizio e fine periodo, non può essere sostituito dalle informazioni ricavabili da questi prospetti”, V. CODA, *Il rendiconto finanziario*, in G. BRUNETTI, V. CODA, F. FAVOTTO, *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d’impresa*, Etas, Milano, 1990, pag. 78.

niale e finanziaria come strumento di redazione, pone l'enfasi sui flussi di liquidità derivanti da tali variazioni.

Al rendiconto finanziario in termini di liquidità, e in particolare a quello in termini di flussi di disponibilità liquide, viene oggi attribuita una crescente capacità segnaletica della situazione finanziaria rispetto al rendiconto finanziario in termini di capitale circolante<sup>36</sup>, il quale continua comunque a conservare una sua validità tecnica. Il rendiconto finanziario, in termini di liquidità, quindi riassume i movimenti finanziari dell'esercizio. Le variazioni nei crediti, nelle giacenze di magazzino e nei debiti costituiscono fonti ed impieghi di liquidità.

Il flusso di liquidità generato dalla gestione reddituale viene determinato aggiungendo algebricamente all'utile (perdita) netto dell'esercizio tutte le poste che nell'esercizio non hanno richiesto esborso, ovvero non hanno originato liquidità. Ad esempio, si aggiunge all'utile netto l'ammortamento dell'esercizio, l'aumento dei debiti verso fornitori, l'aumento dei ratei passivi, la diminuzione dei crediti e del magazzino ecc. e si sottrae la sterilizzazione degli ammortamenti, l'aumento dei crediti, delle giacenze di magazzino ecc.

Tali aumenti e diminuzioni rappresentano gli scostamenti rispetto ai saldi dell'esercizio precedente. Le ragioni per cui si aggiungono o si sottraggono alcune poste dall'utile netto sono di seguito esposte a titolo esemplificativo.

L'aumento dei crediti va sottratto dall'utile netto, in quanto tale aumento rappresenta il minore ammontare incassato dai clienti rispetto ai ricavi di competenza dell'esercizio ed accreditati al Conto economico.

La diminuzione dei crediti va aggiunta all'utile netto, in quanto essa rappresenta il maggior ammontare dei crediti incassati rispetto ai ricavi di competenza dell'esercizio ed accreditati al Conto economico.

- L'aumento dei ratei passivi va aggiunto all'utile netto, in quanto tale aumento rappresenta il maggior ammontare delle spese non ancora pagate tramite liquidità rispetto alle spese addebitate a Conto economico.
- L'incremento (decremento) delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci va sottratto (sommato) all'utile netto, poiché nel calcolo dell'utile si sono considerati i costi della produzione, che comprendono oltre agli acquisti anche la variazione delle rimanenze, mentre per le variazioni di liquidità hanno rilievo solo gli acquisti. Se tali acquisti non sono stati interamente pagati,

---

<sup>36</sup> Per una disamina più completa circa i concetti di capitale circolante si veda G. BRUNETTI, L. OLIVOTTO, *Il controllo del capitale circolante*, Utet, Torino, 1992, pag. 7 e ss.

l'ammontare degli acquisti effettuati nell'esercizio deve essere ulteriormente rettificato per determinare solo l'ammontare dei medesimi pagati nell'esercizio stesso. Tale rettifica avviene aumentando o diminuendo l'utile netto rispettivamente dell'aumento o della diminuzione dei debiti verso fornitori. L'aumento o la diminuzione del magazzino e dei debiti verso fornitori hanno un effetto complementare sulla liquidità.

- L'incremento (decremento) dei debiti verso fornitori va sommato (sottratto) all'utile netto, in quanto rappresenta una parte di costi della produzione non ancora pagata (una parte di costi della produzione pagata in più rispetto ai costi di competenza).
- Le variazioni nei debiti e nei crediti per l'acquisizione o la vendita di attivo immobilizzato (ad esempio immobilizzazioni tecniche) devono essere espone nel rendiconto finanziario separatamente dalle variazioni connesse con la gestione reddituale. Nel caso in cui debiti a breve vengano assunti per l'acquisizione di attivo immobilizzato, per ragioni di intelligibilità, si rende necessario esporre separatamente nel rendiconto finanziario i debiti pagabili entro l'anno da quelli pagabili oltre l'anno.

Si riporta a pagina seguente un esempio di rendiconto finanziario che espone le variazioni nella situazione patrimoniale e finanziaria in termini di liquidità.

Il rendiconto finanziario che espone i flussi di liquidità ha lo scopo di riassumere i flussi di liquidità avvenuti durante l'esercizio. L'obiettivo è, dunque, quello di rappresentare in modo organico e analitico tali flussi, al fine di consentire la comprensione e la valutazione della situazione finanziaria dell'Azienda (ad esempio, in ordine alla capacità di affrontare gli impegni finanziari a breve, capacità di autofinanziamento, effetti sulla posizione finanziaria degli investimenti effettuati ecc.).

Per raggiungere tali finalità, il rendiconto che espone flussi di liquidità classifica tali flussi in relazione alla tipologia o alla natura dell'operazione che li ha generati.

Il documento è, in pratica, suddiviso in tre sezioni:

- operazioni di gestione reddituale;
- operazioni d'investimento;
- operazioni di finanziamento.

Le operazioni di gestione reddituale sono rappresentate nella prima sezione del corpo del documento. Esse riguardano la principale attività gestionale e pertanto sono costituite generalmente dalle operazioni re-

(-)	utilizzo fondi riserva	
(+)	accantonamenti a fondi svalutazioni*	
(-)	utilizzo fondi svalutazioni*	
(-)	accantonamenti a fondi per rischi e oneri*	
(-)	utilizzo fondi per rischi e oneri*	
(+)/(-)	diminuzione/aumento di crediti*	
(+)/(-)	diminuzione/aumento rimanenze*	
(+)/(-)	diminuzione/aumento ratei e risconti attivi*	
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti (escluso fornitori di immobilizzazioni e C/C bancari e istituto tesoriere)*	
(+)/(-)	aumento/diminuzione ratei e risconti passivi*	
<b>(A)</b>	<b>Totale operazioni di gestione reddituale</b>	
<b>ATTIVITÀ DI INVESTIMENTO</b>		
(-)	acquisto cespiti patrimoniali*	
(+)	valore netto contabile cespiti venduti*	
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso fornitori di immobilizzazioni	
<b>(B)</b>	<b>Totale attività di investimento</b>	
<b>ATTIVITÀ DI FINANZIAMENTO</b>		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti vs Regione (c/capitale, ripiano perdite, finanziamenti vincolati)*	
(+)	aumento fondo di dotazione	
(+)	aumento contributi in c/capitale da regione*	
(+)	aumento contributi in c/capitale da altri*	
(+)/(-)	altri aumenti/diminuzioni al patrimonio netto*	
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti C/C bancari e istituto tesoriere*	
(+)	assunzione nuovi mutui*	
(-)	mutui quota capitale rimborsata	
<b>(C)</b>	<b>Totale attività di finanziamento</b>	
<b>(A)+(B)+(C)</b>	<b>FLUSSO DI CASSA COMPLESSIVO</b>	
	<b>liquidità a inizio esercizio (al netto dei conti bancari passivi)</b>	
	<b>liquidità a fine esercizio (al netto dei conti bancari passivi)</b>	

\* dettagliare almeno per conto di bilancio

Di seguito si espone un esempio di rendiconto finanziario che espone flussi di liquidità<sup>38</sup>.

lative alla produzione e distribuzione di beni e alla fornitura di servizi. In via esemplificativa i flussi generati o assorbiti dalle operazioni di gestione reddituale sono:

- incassi derivanti dalla vendita e dalla prestazione di servizi;
- pagamenti per l'acquisto di materie prime;
- pagamenti ai dipendenti;
- pagamenti e rimborsi di imposte;
- altri flussi positivi o negativi derivanti da operazioni diverse da quelle di investimento o finanziamento.

Le operazioni d'investimento comprendono gli acquisti o le vendite di immobilizzazioni tecniche, finanziarie e immateriali. In via esemplificativa i flussi relativi alle predette operazioni che vanno esposti separatamente, sono i flussi negativi o positivi derivanti da:

- acquisti o dismissioni di fabbricati, impianti, attrezzature o altre immobilizzazioni tecniche;
- acquisti o dismissioni di beni immateriali;
- acquisizioni o cessioni di partecipazioni o titoli;
- erogazione di prestiti o rimborso degli stessi.

Le operazioni di finanziamento comprendono l'ottenimento o la restituzione di risorse finanziarie sottoforma di capitale di rischio o di debito. In via esemplificativa i flussi relativi alle operazioni di finanziamento sono i flussi positivi o negativi derivanti da:

- accensione o restituzione di mutui;
- assegnazione di contributi in conto capitale;
- incremento o decremento di altri debiti, anche a breve o medio termine, aventi natura finanziaria.

I flussi di liquidità derivanti dalla gestione reddituale si determinano con il metodo indiretto, cioè rettificando l'utile (perdita) netto di esercizio per tenere conto di:

- quelle operazioni che hanno determinato differimenti nelle variazioni di liquidità (ad esempio, aumenti di crediti, debiti, del magazzino ecc.). Per effettuare tale processo di rettifica si usa la stessa tecnica indicata per il rendiconto finanziario che espone le variazioni nella situazione patrimoniale e finanziaria in termini di liquidità;
- quelle operazioni i cui effetti devono essere ricompresi tra i flussi connessi ad operazioni d'investimento o finanziamento (ad esempio, plusvalenze o minusvalenze su cespiti ceduti).

Le operazioni di investimento o di finanziamento che non danno luogo a movimenti finanziari devono essere riportate in forma tabellare in calce al rendiconto finanziario. È evidente quindi ciò che osserva un noto studioso<sup>37</sup> allorquando afferma "da questo rendiconto è possibile allora

---

<sup>37</sup> G. BRUNETTI, "La tecnica dei flussi", in *L'impresa*, a cura di E. ARDEMANI, vol. III, Giuffrè, Milano, pag. 700.

ricavare una visione generale della dinamica finanziaria d'impresa e rispondere a domande del tipo: quali fonti di finanziamento sono state movimentate in un certo periodo e per quale importo? Quale contributo è stato fornito dalla gestione? Quali investimenti e per quale importo sono stati effettuati nel corrente anno? Quali correlazioni possono instaurarsi tra natura e variabilità delle fonti accolte rispetto alla natura e la variabilità degli investimenti effettuati?"

Di seguito si espone un esempio di rendiconto finanziario che espone flussi di liquidità<sup>38</sup>.

<b>OPERAZIONI DI GESTIONE REDDITUALE</b>		
(+)	risultato di esercizio	
(+)	ammortamenti*	
(+)	minusvalenze realizzate su beni patrimoniali*	
(+)	minusvalenze per svalutazione beni patrimoniali*	
(-)	utilizzo contributi in c/capitale*	
(+)	accantonamenti SUMAI e TFR	
(-)	pagamenti SUMAI e TFR	
(-)	utilizzo fondi riserva*	
(+)	accantonamenti a fondi svalutazioni*	
(-)	utilizzo fondi svalutazioni*	
(+)	accantonamenti a fondi per rischi e oneri*	
(-)	utilizzo fondi per rischi e oneri*	
(+)/( -)	diminuzione/aumento di crediti*	
(+)/( -)	diminuzione/aumento rimanenze*	
(+)/( -)	diminuzione/aumento ratei e risconti attivi*	
(+)/( -)	aumento/diminuzione debiti (escluso fornitori di immobilizzazioni e C/C bancari e istituto tesoriere)*	
(+)/( -)	aumento/diminuzione ratei e risconti passivi*	
<b>(A)</b>	<b>Totale operazioni di gestione reddituale</b>	
<b>ATTIVITÀ DI INVESTIMENTO</b>		
(-)	acquisto cespiti patrimoniali*	
(+)	valore netto contabile cespiti venduti*	
(+)/( -)	aumento/diminuzione debiti verso fornitori di immobilizzazioni	
<b>(B)</b>	<b>Totale attività di investimento</b>	
<b>ATTIVITÀ DI FINANZIAMENTO</b>		
(+)/( -)	diminuzione/aumento crediti vs Regione (c/capitale, ripiano perdite, finanziamenti vincolati)*	
(+)	aumento fondo di dotazione	
(+)	aumento contributi in c/capitale da regione*	
(+)	aumento contributi in c/capitale da altri*	
(+)/( -)	altri aumenti/diminuzioni al patrimonio netto*	
(+)/( -)	aumento/diminuzione debiti C/C bancari e istituto tesoriere*	
(+)	assunzione nuovi mutui*	
(-)	mutui quota capitale rimborsata	
<b>(C)</b>	<b>Totale attività di finanziamento</b>	
<b>(A)+(B)+(C)</b>	<b>FLUSSO DI CASSA COMPLESSIVO</b>	
	<b>liquidità a inizio esercizio (al netto dei conti bancari passivi)</b>	
	<b>liquidità a fine esercizio (al netto dei conti bancari passivi)</b>	

\* dettagliare almeno per conto di bilancio

<sup>38</sup> Lo schema illustrato è in aderenza a quanto previsto dal documento n. 12 dei Principi Contabili.

**Approfondimento IAS**

Secondo lo IAS 7 il prospetto del rendiconto finanziario assume maggior importanza nel processo di comunicazione verso l'esterno dell'Azienda. La prima rilevante differenza rispetto alle normativa di riferimento italiana concerne il riconoscimento di tale documento come un prospetto autonomo del bilancio d'esercizio al pari del Conto economico, Stato patrimoniale e prospetto delle variazioni del capitale (e non come informazione parte integrante della Nota integrativa prevista dalla normativa italiana). Inoltre per ciò che concerne gli oggetti dell'osservazione secondo lo IASB bisogna considerare solo le variazioni di cassa, al massimo si potrebbe utilizzare il concetto di cash equivalent oververosia le disponibilità liquide più gli investimenti smobilizzabili a breve.

Il prospetto analizza i flussi di cassa separandoli nelle seguenti tre aree di attività:

- area operativa, quale principale fonte generatrice di ricavi;
- area di investimento, comprendente l'acquisto e la cessione di attività immobilizzate e gli altri investimenti finanziari non rientranti nelle disponibilità liquide equivalenti;
- area di finanziamento, costituita dalla attività che comportano modificazioni circa la composizione del patrimonio netto e dei finanziamenti ottenuti dall'Azienda.

# CONCLUSIONI

Il fenomeno sanità non manca quotidianamente di animare discussioni e cronache nazionali. Sovente le criticità rilevate assumono la veste di vere e proprie emergenze contribuendo ad incrementare nel cittadino la percezione di un generale senso di instabilità dell'intero Sistema Sanitario.

I numerosi provvedimenti legislativi, che hanno nel tempo interessato il comparto, non sembrano ancora aver compiutamente delineato un chiaro percorso sul quale indirizzare le logiche organizzative e gestionali dei manager sanitari. Studiosi, tecnici e politici sembrano tutti condividere le plurime dimensioni del valore necessariamente componenti l'assetto, attuale e futuro, dell'organizzazione sanitaria nel nostro paese. Ciò che sembra ancora mancare è un approccio omogeneo nella stesura delle linee guida, giuridiche, politiche, economiche o aziendalistiche che siano.

L'auspicio è che parimenti si trovi la forza, ed il necessario consenso, affinché la questione "sanità" sia esaminata in un lasso temporale, non necessariamente breve, con sistemiche riflessioni riguardanti nel profondo tutte le dimensioni del valore che brevemente proviamo a riassumere e sintetizzare secondo un nostro rigoroso ordine logico.

Intanto riteniamo assolutamente prioritario porsi il dubbio che la *governance sanitaria* attualmente vigente sia davvero quella più idonea. Con ciò si vogliono evidenziare due diverse problematiche, entrambe connesse all'organizzazione, e conseguentemente, al processo decisionale in atto nel sistema sanitario.

Facile riferirsi quindi, da un lato, all'impostazione del rapporto che lega lo Stato centrale agli apparati regionali e, dall'altro, all'assetto che regola i rapporti tra questi ultimi e le singole strutture locali. Quest'ultimo snodo, senza dubbio quello più oggettivamente valutabile dal cittadino in un'ottica federalistica, fa oggi rilevare contesti regionali meglio regolati, anche se non vere e proprie best in class a livello europeo, sia dal lato della gestione che da quello dei controlli. Permangono comunque in tutti i sistemi di governance regionale immense aree d'ombra e

soprattutto l'acclarata evidenza, assolutamente esagerata in taluni contesti, dell'utilizzo del sistema sanitario quale mezzo di creazione di consenso elettorale. Nel processo di evoluzione verso il pieno federalismo sembrano inoltre ancora da valutare i risultati generati dalla creazione delle Agenzie sanitarie regionali. Diffuse abbastanza omogeneamente sull'intero territorio nazionale, ed espressione di eterogenee logiche organizzative e procedurali, sembrano ancora incapaci di fornire un necessario indirizzo verso la migliori best practice, siano esse la rappresentazione di modelli centralizzati di acquisto, di misurazione delle performance territoriali oppure ancora di modelli oggettivi per la misurazione delle performance dei Direttori generali delle aziende locali.

Allo stesso tempo appare necessario rivisitare il sistema di *governance interno* alle singole aziende sanitarie. Senza voler alimentare la sterile polemica sul presunto strapotere dei direttori generali nominati dalle Giunte Regionali è comunque d'uopo rilevare come molte criticità di carattere organizzativo siano ancora connesse a difetti strutturali riguardanti il sistema di collegamento tra le diverse funzioni d'azienda. In particolare ci preme sottolineare come proprio la funzione di Programmazione e Controllo, la cui importanza, necessità, addirittura obbligo per richiamo di legge, sovente risulti presente solo sulla carta e sugli atti aziendali, ma non sia sostanzialmente coperta nelle piante organiche, o peggio ancora quando presente, assolta da figure professionali idonee.

Altro aspetto che potrebbe richiamarsi, anche a costo di incontrare forti voci contrarie, è quello che riguarda l'inquadramento della figura del medico, oggi spesso impegnata nell'azienda a tempo definito, ed anche per questo, incapace di alimentare il processo di crescita della auspicata cultura d'azienda quale essenziale elemento a completamento delle competenze dei giovani collaboratori.

Riveniamo in tale aspetto una notevole criticità per l'equilibrio sistemico e temporale dell'azienda sanitaria, ovvero l'incapacità da parte delle nuove generazioni di professionisti medici di accomunare le risorse intangibili dell'azienda con le dimensioni strutturali nel comune obiettivo di erogare maggior benessere alla collettività.

Senza dubbio tale logica strategica, più di tanti strumenti contabili, avrebbe il pregio di accomunare l'azienda sanitaria a tutte le altre forme aziendali diffuse nel mercato, quest'ultime assolutamente consapevoli di come il proprio vantaggio competitivo sia in gran parte garantito dalla capacità di trasmissione di valori, principi e competenze tra diverse generazioni di risorse umane. In sanità ciò meriterebbe maggior enfasi. L'eccellenza, soprattutto in contesti organizzativi poco standardizzati, dovrebbe infatti promanare dal sistematico complemento tra

l'esperienza dei maestri con il frutto di ricerche sempre più efficaci grazie agli sviluppi tecnologici ed all'auspicato maggior volume di risorse a disposizione.

Proprio quest'ultimo passaggio, ovvero la creazione di una vera cultura d'azienda come reale condivisione di valori, principi, esperienze, unite all'innovazione tecnologica, sembra essere un cuneo essenziale per auspicare una piena riuscita del processo di aziendalizzazione in seno al sistema sanitario e della pubblica amministrazione tutta.

Il processo, aiutato e solo stimolato dalle norme, dovrebbe quindi autospingersi ad indirizzarsi verso la vera sostenibilità temporale, fattispecie questa assolutamente garantita dall'equilibrio economico a valere nel tempo, vera condizione d'essere del sistema azienda.

Un processo che trova da solo nel tempo le vere condizioni per migliorare, individuando le stesse negli essenziali principi della *meritocrazia* e dell'*eccellenza* delle prestazioni erogate. Tali indicazioni, se raccolte e condivise, aprono la via ad una constatazione di fondo sfidante per il futuro della sanità nel nostro paese.

La diversificata documentazione empirica, approfondita e riportata nelle nostre ricerche, è tale infatti da evidenziare come, almeno nei casi incontrati, forze superiori abbiano imposto un modello aziendale spesso privo e lontano dai principi sopra espressi.

Il decollo del processo di aziendalizzazione nel sistema sanitario sembra quindi essere avvenuto da quelle che potrebbero identificarsi condizioni solo sufficienti tralasciandosi, almeno per adesso, salvo sporadiche eccezioni, le condizioni assolutamente necessarie.

L'imposizione del termine azienda sanitaria, il nuovo sistema contabile di tipo economico patrimoniale, gli sforzi formativi, l'enfasi posta sui risultati bilancistici, sono la dimostrazione di quanto precedentemente asserito. Con ciò non si intende etichettare come solo negativo ciò che è avvenuto nel decennio appena passato. Certamente un percorso non ottimale che ha talvolta condotto alcuni attori del sistema, talvolta troppo distanti dalla vera cultura d'azienda, a commettere errori, qualche volta assolutamente recuperabili, altre purtroppo irreparabili perché impattanti sulla qualità dell'output sanitario. Di certo non si può non essere condizionati nello scrivere le conclusioni di un testo che verte sul management sanitario, dalla notizia che annuncia la morte di otto pazienti in un ospedale, dovuta ad un errore generato nel sistema dei controlli, in un contratto di appalti riguardante l'installazione degli erogatori di ossigeno nelle condutture di azoto.

E qui entriamo nella terza dimensione di analisi del sistema sanitario. La definiamo quella dei *risultati*, del sistema delle misure promananti dalle singole aziende impegnate nel fare sanità su tutto il territo-

rio, da un punto di vista più diretto i costi della sanità e, quindi, il volume delle risorse necessarie per garantire un equilibrio tra entrate ed uscite. Potremmo serenamente indicare tale dimensione come quella più critica, l'emergenza assoluta, soprattutto con riferimento a disavanzi rilevati in alcune Regioni italiane. La problematica non ha soluzioni di breve termine e, soprattutto, non può più essere affrontata dal punto di vista micro e macro economico. Per decenni la questione infatti è stata risolta tramite l'ausilio di modelli economici tesi ad assicurare l'ottimale allocazione delle risorse destinate al capitolo sanitario. Tali approcci oltre a non avere sufficientemente garantito il principio di equità sancito dalla Costituzione nella distribuzione di risorse alle diverse aree territoriali, e quindi di benessere ai cittadini, hanno alimentato processi di genesi e successiva crescita di strutture sanitarie locali oggi non più sostenibili.

Gli esempi di ciò sono assai numerosi e assolutamente noti ai conoscitori del sistema sanitario. Per tutti può citarsi l'eccessiva proliferazione delle piccole strutture ospedaliere disseminate sul territorio nazionale, l'esasperazione del modello sanitario basato sulla ospedalizzazione anziché sulla prevenzione e l'assistenza sul territorio in ultimo l'impegno di oltre l'80% delle risorse sanitarie a lungo termine mediante processi di assunzione talvolta sovradimensionati rispetto ai fabbisogni.

Oggi la scarsità delle risorse disponibili, sia pur a fronte ad un incremento della compartecipazione del cittadino-utente ai costi sanitari, rende non più rinviabile una più attenta e completa meditazione sui risultati rilevati a livello di sistema Paese e, conseguentemente, una profonda riflessione sulla effettiva sostenibilità di tale sistema in assenza di una corposa rivisitazione. Non sembrano andare in questa direzione le assunzioni sancite a livello normativo nazionale sui *livelli essenziali di assistenza*, tanto meno le manovre straordinarie di natura regionale tese ad individuare specifiche azioni funzionali a rientrare dai disavanzi sanitari. Trattasi di interventi, dal lato migliore tesi solo a ripristinare nel brevissimo termine delle vere emergenze, da quello peggiore a non perdere quel pubblico consenso fortemente intaccato in presenza di ulteriore incremento delle addizionali regionali. A dimostrazione di tale assunto miglior riprova non può che essere data dagli sviluppi parlamentari conseguenti all'ultima Legge Finanziaria ormai in atto da oltre 4 mesi. Anche in questo caso comunque l'esperienza personale maturata in diverse Regioni d'Italia ha generato nello scrivente importanti spunti e riflessioni.

La conoscenza dei risultati territoriali e geografici della sanità italiana inizia infatti a generare stimolanti dibattiti, sia tecnici che politici,

quasi sempre sfocianti in dimostrazioni più o meno corrette, di non ottimali allocazioni ed utilizzi di risorse finanziarie nella mappa geografica del nostro Paese. Anche con ciò il neo federalismo fiscale dovrà sempre più fare i conti, con l'auspicio però che gli studi aziendali, in questo caso, sappiano meglio supportare i manager sanitari nell'accertare l'effettivo bisogno di risorse per garantire gli output sanitari, qualitativamente e quantitativamente spettanti, od attesi, dai cittadini. Tale passaggio sembra poi obbligato anche perché l'ormai necessaria politica fiscale di stampo regionale non potrà che ulteriormente differenziare l'esile equità nella diffusione di prestazioni sanitarie a livello nazionale.

Le regioni meno parsimoniose, oggi alle prese con disavanzi sanitari non più sostenibili, dovranno obbligatoriamente accelerare il processo di compartecipazione ai costi dei cittadini incontrando in tale percorso barriere emozionali e razionali di notevole entità. Tra le ultime l'oggettiva ed empirica constatazione dell'assoluta assenza di correlazione tra entità dei disavanzi regionali e prodotti interni regionali. Nel nostro Paese dove si è più poveri si assiste ad un volume di disavanzo sanitario più alto peraltro con domanda di servizi in crescita. Tale tendenza, certamente non casuale, non appare neppure semplice da invertire, se non tramite un processo di evoluzione culturale che necessariamente dovrà riguardare non solo gli attori interni all'azienda sanitaria.

Il compito degli aziendalisti, specialisti però di aziende sanitarie, non si presenterà di certo semplice ancorché possa fondarsi su alcune oggettive ed inconfutabili basi di partenza, tra le quali annoveriamo:

- a) I manager delle aziende sanitarie dispongono ormai di una letteratura contabile (nutrita serie storica di dati e performance bilancistiche), formata da misure tutte conseguenti dei particolari sistemi di governance, di specifiche strutture organizzative, di standard qualitativi, ma anche di accertati livelli di produttività del personale;
- b) Le informazioni di cui sopra possono ormai perfettamente correlarsi con dati quantitativi, di natura bilancistica e non, raccolte in altre realtà, italiane od estere, e quindi generare utili benchmarking. Il risultato di ciò non mancherà di individuare diversi stili di direzione e governo delle azioni sanitarie in altrettante diverse realtà geografiche, commisurate alle tipiche situazioni territoriali, ma certamente lontane dal garantire un idoneo rispetto del principio di equità nel trattamento dei cittadini;
- c) L'incompleto processo di aziendalizzazione in atto nel comparto sanitario ha indubbiamente creato sul territorio, magari in modo non omogeneo, i necessari meccanismi operativi funzionali a caratterizzare l'azienda anche nei suoi profili più intangibili, ovvero il sistema

dei controlli, i sistemi premianti ed i sistemi informativi.

Sembrano allora esserci tutti i presupposti affinché l'azienda sanitaria trovi le migliori condizioni per il suo funzionamento al proprio interno, senza necessariamente contare su un continuo aumento di risorse che il bilancio statale o regionale che sia, non gli potrà probabilmente garantire. Il processo in questione dovrà parallelamente svolgersi considerandosi l'azienda sanitaria quale vera organizzazione a prevalente fine sociale e, per tale ragione, gli studi aziendalistici connessi all'individuazione di ipotetiche soluzioni, non potranno fare a meno di considerare il cliente dell'azienda sanitaria un interlocutore interno alla stessa o, ed è significare lo stesso concetto, ampliare i confini dell'azienda sanitaria inglobando in essere tutti i principali stakeholders.

Il cittadino, con la multipla caratteristica di essere al tempo stesso utente - contribuente - cliente dovrà sistematicamente essere più informato non solo sugli effetti di una certa organizzazione sanitaria influenzante i costi, i disavanzi e quindi le imposte locali, ma anche sulle principali cause. Lui stesso avrà quindi modo di convincersi che, talvolta, la sua educazione all'uso dei servizi sanitari deve considerarsi variabile con riferimento ai tempi ed alle disponibilità di spesa, indirette (la contribuzione erariale) e diretta (i ticket compartecipativi). Solo così l'aziendalizzazione del comparto sanitario produrrà davvero gli sperati effetti ricongiungendo componenti necessarie con quelle sufficienti, queste ultime, ormai in atto da oltre un decennio di esperienza, non trascorso invano anche se fossero risultati migliorabili e comunque un attuale assetto del sistema sanitario non assolutamente sostenibile da lato temporale.

# BIBLIOGRAFIA

- ADINOLFI P., *L'evoluzione organizzativa delle aziende sanitarie pubbliche*, Mecosan n. 37, 2000.
- AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., *Economia aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1994.
- AMADUZZI A., *Sistema informativo aziendale nei suoi caratteri fondamentali*, in *Rivista italiana della ragioneria e di economia aziendale*, 1973.
- *L'azienda, nel suo sistema e nei suoi principi*, Utet, Torino, 1996.
- AMTHONY R., YOUNG D.W., *Controllo di gestione per il settore non profit*, McGraw Hill, Milano, 1992.
- ANSELMI L., *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie. Strumenti per una gestione manageriale efficace*, Milano, il Sole 24 Ore, 1996.
- ANSELMI L. e altri, *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
- ANSELMI L., SAITA M. (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.
- AA.VV. (a cura di Luca Anselmi) in *L'Equilibrio Economico nelle Aziende Sanitarie. Strumenti per una gestione manageriale efficace*, Il Sole24Ore, Milano, 1996.
- AA. VV. (a cura di SANTESSO E.) *Pro e contro la nuova contabilità*, Isedi, Torino, 1989
- AZZALI S., ALLEGRINI M., GAETANO A., PIZZO M., QUAGLI A., *Principi contabili internazionali*, Giappichelli, Torino, 2006.
- BEGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.
- BESTA F., *La ragioneria*, voll. I, II, II, Vallardi, Milano, 1920 e 1922.
- BERTINI U., *Il sistema d'azienda*, Giappichelli, Torino, 1990.
- BOCCHINI E., *"Il bilancio delle imprese"*, Liguori, Napoli, 1979.
- BOCCHINO U., *Il budget*, Giuffrè, Milano, 1990
- *Manuale di Benchmarking*, Giuffrè, Milano, 1995.
- (a cura di), *Manuale di controllo di gestione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.
- BORGONOVI E. (a cura di), *Il controllo economico nelle aziende sanitarie*, EGEA, Milano, 1990.
- *Il SSN: caratteristiche strutturali e funzionali*, Cergas, Milano, 1988.
- *L'impresa Pubblica*, Giuffrè, Milano, 1979
- *Manuale di contabilità Direzionale nelle Agenzie Sanitarie*, a cura di CASCATI G., Egea, Milano, 1996.

- BORGONOV E., ZANGRANDI A., *L'ospedale*, Giuffrè, Milano, 1998.
- BRIMSON J.A. ANTOS J., *Activity based management for service industries, government entities and no profit organizations*, John Wiley & Sons Inc., New York, 1994.
- *La valutazione dei beni immateriali legati al marketing e alla tecnologia in Finanza, Marketing e Produzione*, n. 1 1989.
- BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, F. Angeli, 1979.
- BRUNETTI G., *La tecnica dei flussi*, in ARDEMANI E. (a cura di), *L'impresa – Economia, controllo, bilancio: l'economia delle imprese*, vol. III, Giuffrè, Milano, 1993.
- BRUNETTI G., CODA V., FAGOTTO F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico – finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1990.
- BRUNETTI G., OLIVOTTO L., *Il controllo del capitale circolante*, Utet, Torino, 1992.
- BRUNI G., *Contabilità per l'Alta Direzione*, ETAS, Milano, 1990.
- BRUSA L., *Contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 1979
- *Strutture organizzative dell'impresa*, Giuffrè, Milano, 1986
- *Il sistema budgetario nel sistema organizzativo d'impresa*, Giuffrè, 1978
- *L'activity based costing come strumento di gestione dei costi*, in FARNETI G., SILVI R. (a cura di), *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, Giappichelli, Torino, 1997.
- BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, 1983.
- BUCCIONE C., TESTA F., *Il Distretto sanitario: funzioni e potenzialità di Governo della domanda sanitaria*, Mecosan n. 44, 2002.
- BUSCO C., RICCABONI A., *Dal controllo di gestione all'incentivazione dirigenziale*, CEDAM, Padova, 1999
- CAMP R., *Benchmarking the search for industry Best Practices - That Lead to Superior Performance*, ASQC Quality Press, Portland – Oregon, 1989.
- CARAMIELLO C., *Il Rendiconto Finanziario*, Giuffrè, Milano, 1993.
- *Il bilancio d'esercizio, ieri e oggi*, Giuffrè, Milano, 1994,
- CASCATI G., *Manuale di contabilità Direzionale nelle aziende Sanitarie*, EGEA Editore, Milano, 1996.
- CASSANDRO P. E., *Le gestioni erogatrici pubbliche (Stato, Regioni, Province, comuni, Istituzioni di assistenza e beneficenza)*, II ed., Utet, Torino, 1966.
- CATTANEO M., *Il bilancio d'esercizio nelle imprese*, Etas Libri, Milano, 1997.
- CATTURI G., *Lezioni di economia aziendale*, vol. I, L'azienda e l'ambiente in cui vive ed opera, Cedam, Padova, 1984.
- CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R., *Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino, 2000
- CERIMELE M., COLTELLA T., COPPA G., TAURINO R., *Il Controllo di Gestione in un'azienda ospedaliera in Amministrazione e Finanza*, n. 3 2003.
- CICCHETTI A., *La Progettazione organizzativa. Principi, strumenti e applicazioni nelle organizzazioni sanitarie*, F. Angeli Editore, Milano, 2004.
- CICCHETTI A., DAMIANI G., RICCIARDI G., *Allocazione delle risorse, modelli di solidarietà sociale in un'epoca di devolution: l'effetto delle formule allocative per la*

- ponderazione della quota capitaria nelle Regioni in Politiche Sanitarie n.4 3-21, 2002.*
- CICCHETTI A., FONTANA F., PROFILI S., in *Il modello delle competenze del top manager nelle organizzazioni pubbliche: il caso della sanità in Sviluppo e Organizzazione*, n. 198 2003.
- CISLAGHI C. (a cura di), *Lavori dell'osservatorio di Economia dell'Agenzia Regionale di Sanità*, F. Angeli, Milano, 2006.
- CODA V., *Il rendiconto finanziario in BRUNETTI CODA FAGOTTO Analisi previsioni simulazioni economico finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1990
- *I costi standard nella programmazione e nel controllo di gestione*, Giuffrè, 1970.
- COLOMBO G., *Il bilancio d'esercizio*, in COLOMBO G.E., OLIVIERI GUSTAVO, *Trattato delle SpA diretto da Colombo e Portale*, Vol. 7, Utet, Torino, 1993.
- CORVI E., *Economia e gestione della comunicazione economico-finanziaria*, Egea, Milano, 1997.
- D'ALESSIO L., *Il controllo di efficienza nelle aziende pubbliche*, Liquori, Napoli, 1989.
- D'AMICO L., PAOLONE G., *L'economia aziendale nei suoi principi parametrici e modelli applicativi*, Giappichelli, Torino, 1994.
- DEL BENE I *systemi di count accounting nelle aziende sanitarie: approcci tradizionali e impostazioni innovative in La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie* a cura di SAITA M. e ANSELMINI L., Il Sole 24 Ore, Milano, 1996.
- DEZZANI F., PISONI. P., PUDDU L., *Il bilancio e la IV Direttiva CEE*, Giuffrè, Milano, 2001.
- DIRINDIN in *Gli scenari della Sanità*, a cura di CISLAGHI C., *Lavori dell'osservatorio di Economia dell'Agenzia Regionale di Sanità*, Franco Angeli, Milano, 2006.
- DI STEFANO G., *Il sistema delle comunicazioni economico-finanziario nella realtà aziendale moderna*, Giuffrè Editore, Milano, 1990.
- DONNA G., *Management sanitario*, CST, Torino, 2000.
- FARNETI G., *L'economicità nelle imprese, nelle aziende pubbliche e nelle ONLUS*, Azienditalia n.4, 1998.
- FARNETI G., MARASCA S.(a cura di), *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, CLUA, Ancona, 1993.
- FERRARIS FRANCESCHI R., *Appunti*, Giappichelli, Torino, 1995.
- FERRERO G., *Finanza aziendale*, Giuffrè, Milano, 1981
- *I complementari principi della "chiarezza", della "verità" e della "correttezza" nella redazione del bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano 1991.
- *Impresa e management*, Giuffrè, Milano, 1980.
- *Istituzioni di Economia d'Azienda*, Giuffrè, Milano, 1968.
- FONTANA F., *Clinical governance: una prospettiva economica e gestionale*, F. Angeli Editore, Milano, 2005
- FORTUNATI V., MATA CENA A., *Programmazione e controllo della gestione aziendale*, Clueb, Bologna, 1977.
- GARLATTI A. E PEZZANI F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali*, Etas, Milano, 2000

- GIANNESSE E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Corsi, Pisa, 1961.
- *Appunti di Economia Aziendale*, Pacini Editore, Pisa, 1979
- GRANDIS G.F., *Lo schema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche*, Cedam Padova, 1996
- IANNELLI G., *L'influenza comportamentale della misurazione economica in ottica activity based costing*, in JOHNSON H.Y., KAPLAN R.S., *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi, 1989
- JOMMI C., *Il sistema di finanziamento delle aziende sanitarie pubbliche*, Egea Editore, Milano, 2004.
- LA MURA M., *Le gestioni associate di funzioni e servizi negli enti locali -Il Circondario e la sperimentazione della Società della Salute in Val di Cornia-*
- MALINVERNI P.L., *Controllo di gestione: il budget*, SEDA.
- MALPELLI V., *Il sistema sanitario italiano*, pag. 219, Il Mulino, Bologna, 1999.
- MARCH J., *Prendere decisioni*, Il Mulino, Bologna, 1998.
- MARCHI L., *Contabilità d'impresa e valori di bilancio*, Giappichelli, Torino, 2004.
- MARINIELLO LINA F., *Azienda pubblica*, in VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda*, Cedam, Padova, 2000
- MARTINELLI M., *La contabilità e il bilancio nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2001.
- MATACENA A., PASI F., *Il rendiconto finanziario: metodiche di costruzione, contenuti e scopi*, pag. 29, Clueb, Bologna, 1995.
- MILLSTEIN IRA, *International comparison of Corporate Governance guidelines and codes of best practice in developed market*, EVGA, 2001.
- MONTANELLI R., TURRINI A., *La Governance locale nei servizi sociali*, Egea Editore, Milano 2006.
- MORETTI P., *Rilevazione iniziale e rideterminazione dei cespiti secondo il principio IAS 16*, in "Corriere Tributario", n. 31/2005 pag. 2433.
- MULAZZANI M., *Le unità sanitarie locali. Lineamenti economico/aziendali*, pag. 19 e ss, Cedam, 1990.
- NOVELLO F., *Bilancio e contabilità delle Unità sanitarie locali*, pag. 45, Edizioni delle Autonomie, Roma, 1983.
- ONIDA P., *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971.
- QUAGLIA A., *Bilancio d'esercizio e Principi Contabili*, G. Giappichelli editore, Torino, 2004.
- PAOLONI M., *Il Sistema informativo e le funzioni direzionali negli enti pubblici non economici in Studi di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 1999.
- PAVAN A., *I costi per le decisioni nelle aziende sanitarie pubbliche*, in *Programmazione e controllo nelle aziende sanitarie pubbliche*, Convegno Nazionale SVI-MAP, Cagliari, 1993.
- PERRONE M., in *Il Sole 24 Ore Sanità* del 10/01/2005.
- PERRONE P., *Il bilancio delle aziende sanitarie pugliesi: l'introduzione del nuovo schema ed aspetti critici*, Mecosan, 2002.
- PROPERSI A., *Le Aziende non profit*, 19, Etas, Milano, 2001
- RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Linee guida per il bilancio delle aziende sanitarie*, Bollettino di informazioni, numero speciale.

- REA A., *Le aziende sanitarie pubbliche*, pag. 259, Giappichelli, Torino, 1998.
- RICCIARELLI G. e SOLDATI F., *Manuale per i concorsi nel ruolo amministrativo della aziende sanitarie pubbliche U.S.L. e aziende ospedaliere VIII edizione*, Maggioli, Rimini, 2000.
- SAITA M. *Economia della Qualità. Strategia e costi*, ISEDI Ed., Torino, 1991.
- *La Pianificazione strategica e il controllo di gestione nella sanità*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.
- *Programmazione e Controllo*, Giuffrè, Milano, 1996.
- *Manuale di contabilità, bilancio e controllo*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1999.
- SALVIONI D.M., *Comunicazione nuove strutture di governo economico nell'azienda pubblica, i paradigmi di efficacia ed efficienza*, Giappichelli, Torino, 1992.
- *Il bilancio d'esercizio nella comunicazione integrata d'impresa*, Giappichelli, Torino, 1992.
- SANTESSO E., *Pro e contro la nuova contabilità*, Isedi, Torino, 1989.
- SANTESSO E., SOSTERO U., *Strumenti per il controllo di gestione nelle unità sanitarie locali*, Cedam, Padova, 1987.
- SERINI F., *L'Activity Based Costing; L'Activity Based Management*, in (a cura di) BOCCHINO U., *Manuale di Controllo di Gestione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.
- SIGNORINI A. *Ospedale privato e non profit antagonista o alleato strategico dell'Assistenza Pubblica?*, Vita e Pensiero Editore, Roma, 2007.
- SILVI R., *La Progettazione del sistema di misurazione delle performance aziendali*, Giappichelli, Torino, 1995.
- <sup>1</sup>TEDESCHI P., TOZZI V., a cura di, *Il Governo della domanda, tutela della salute committenza programmazione acquisto controllo*, McGraw-Hill, Milano, 2004
- TERZANI S., *Introduzione al bilancio d'esercizio*, Cedam, Padova, 1995.
- TIEGHI M., *Il bilancio d'esercizio delle aziende sanitarie pubbliche: uno schema di analisi*, Clueb, Bologna, 2000.
- VAGNONI E., *La revisione nelle aziende sanitarie: l'attività del collegio sindacale in Studi e ricerche SVIMAP*, Maggioli editori, Rimini, 2000
- VECCHIO M., *Evoluzione delle logiche di organizzazione delle aziende sanitarie pubbliche*, Mecosan n.33 2000.
- VIGANÒ E., *L'economia aziendale e la ragioneria*, Cedam, Padova, 1996.
- WAALLECK, O'HALLORAN, *Leader*, luogo 1991
- WEINSTEIN M.C., FINEBERG H.V., *L'analisi della decisione in medicina clinica*, F. Angeli, Milano, 1984 (Ed. orig. Saunders Company, Philadelphia, 1980).
- ZAMBON S., *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale*. Franco Angeli, Milano 2007.
- ZANGRANDI A., *Amministrazione delle aziende sanitarie pubbliche: aspetti di gestione, organizzazione e misurazione economica*, Giuffrè, Milano, 1999.
- ZAPPA G., *Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di imprese commerciali*, Giuffrè, Milano, 1950.

