

Mariateresa Arcuri

# Contabilità e bilancio nelle Aziende Sanitarie



IL Sileno  
Edizioni

*Contabilità e Bilancio nelle  
Aziende Sanitarie*

Mariateresa Arcuri

IL Sileno  
Edizioni

*Contabilità e Bilancio nelle  
Aziende Sanitarie*

Mariateresa Arcuri

is a monographic volume published by Il Sileno Edizioni

[www.ilsileno.it/](http://www.ilsileno.it/)



*Cover:* Ambra Benvenuto.

Copyright © 2023 by Il Sileno Edizioni  
International Scientific Publisher “Il Sileno”, VAT 03716380781  
Via Piave, 3/A, 87035 - Lago (CS), Italy, e-mail: [ilsilenoedizioni@gmail.com](mailto:ilsilenoedizioni@gmail.com)

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivs  
3.0 Italy License.



The work, including all its parts, is protected by copyright law. The user at the time of  
downloading the work accepts all the conditions of the license to use the work, provided  
and communicated on the website

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

ISBN 979-12-80064-48-6

## INDICE

INTRODUZIONE.....	7
CAPITOLO I: IL SISTEMA SANITARIO NAZIONALE.....	10
1.1.L’evoluzione dei sistemi contabili delle aziende sanitarie e le esigenze della riforma .....	10
1.2 Il processo di aziendalizzazione .....	14
1.3 La Governance del Sistema Sanitario negli ultimi anni .....	17
1.4 La struttura del SSN .....	19
1.5 L’armonizzazione dei sistemi contabili.....	25
1.6 Certificabilità.....	28
1.7 Le aziende sanitarie .....	33
1.7.1 L’autonomia delle aziende sanitarie .....	34
1.7.2 Gli organi delle aziende sanitarie .....	35
1.7.3 L’atto aziendale .....	40
CAPITOLO II : IL BILANCIO DELLE AZIENDE SANITARIE .....	42
2.1 Il principio di economicità .....	42
2.2 La gestione delle aziende sanitarie pubbliche .....	43
2.3 Il ruolo della contabilità economico-patrimoniale .....	46
2.4 L’evoluzione degli schemi di bilancio delle aziende sanitarie.....	48
2.5 La funzione del bilancio d’esercizio .....	53
2.6 Composizione e schemi di bilancio con il D.lgs. 118/2011: Confronto con gli schemi civilistici.....	57
2.6.1.Lo schema di Stato Patrimoniale .....	60
2.6.2 Lo schema di conto economico .....	75
2.6.3 Il Rendiconto Finanziario .....	87
2.6.4 La nota integrativa .....	95
2.6.5 La Relazione sulla gestione .....	100

2.7 La gestione sanitaria accentrata.....	102
CAPITOLO III: LA VALUTAZIONE DELLE AZIENDE SANITARIE	108
3.1 I principi contabili generali .....	108
3.2 I principali indicatori del bilancio delle aziende sanitarie.....	109
3.2.1 Indicatori patrimoniali e finanziari .....	110
3.2.2 L'analisi dell'azienda dal punto di vista economico .....	121
3.3 La valutazione degli investimenti nelle Aziende Sanitarie .....	127
3.4 Il fenomeno della mobilità sanitaria regionale .....	131
CAPITOLO IV : L'ANALISI DEL BILANCIO DI UN'AZIENDA OSPEDALIERA CALABRESE .....	133
4.1 La sanità calabrese.....	133
4.2 L'analisi dell'Azienda Ospedaliera di Cosenza .....	135
CONCLUSIONI.....	165
BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA .....	166
RINGRAZIAMENTI .....	171

*Ai miei genitori che mi hanno insegnato a  
lottare e non arrendermi di fronte  
alle difficoltà della vita.*

Il successo non è un caso. È duro lavoro,  
perseveranza, apprendimento, studio,  
sacrificio e soprattutto amore per  
ciò che stai facendo o imparando  
a fare. (Pelé)

## **Introduzione**

Le amministrazioni pubbliche sono poste al servizio dell'intera collettività e perseguono quindi finalità di interesse collettivo. Tali amministrazioni hanno poteri sovraordinati, attraverso i quali possono condizionare il comportamento dei cittadini. È necessario assicurare a tutti i cittadini l'accesso ai servizi pubblici, ponendo una maggiore attenzione alle fasce più deboli della popolazione, nella prospettiva di favorire la convivenza civile e la pace sociale.

Nel contesto delle amministrazioni pubbliche è necessario analizzare il concetto di economicità, facendo riferimento all'efficacia e all'efficienza. L'efficacia consiste nella capacità di rispondere nel migliore dei modi ai bisogni dei destinatari dei beni/servizi sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo. L'efficienza consiste nell'attitudine ad operare in condizioni di alti rendimenti e di bassi costi unitari, rispettando il principio del minimo mezzo.

In un contesto di risorse scarse e di bisogni illimitati da soddisfare, l'azienda deve essere capace di creare valore e migliorare il rapporto tra risultati e risorse impiegate, tra efficacia ed efficienza.

Il giudizio di economicità si basa sull'efficacia e sull'efficienza da un lato, e sull'esame degli equilibri aziendali dall'altro. Si ricorre alla prima valutazione per verificare se l'azienda genera o meno valore in un determinato intervallo di tempo. La seconda analisi consente di verificare se l'azienda è capace di sopravvivere in futuro e conseguire in modo autonomo le proprie finalità.

Negli ultimi decenni i sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche sono stati sottoposti a processi di riforma volti a integrare o sostituire la



tradizionale contabilità finanziaria con una contabilità economico-patrimoniale, tipica del contesto di impresa.

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nel settore pubblico ha generato un dibattito con riguardo al maggior potenziale informativo di questo sistema rispetto a quello di contabilità finanziaria e alle modifiche inerenti al bilancio di esercizio, in quanto il modello di bilancio annuale è stato sostituito dal bilancio di esercizio civilistico.

A distanza di anni dalla riforma del Servizio Sanitario Nazionale, erano molteplici i casi di aziende sanitarie che registravano disavanzi di bilancio a causa della spesa impropria delle risorse. La verifica di tale fenomeno era dovuta alla mancata standardizzazione dei conti delle aziende tra i diversi contesti regionali. Si è quindi assistito alla Regionalizzazione contabile in ambito sanitario, le regioni di appartenenza hanno definito proprie norme per la gestione economico-finanziaria e patrimoniale delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere.

Negli ultimi anni è stata favorita la standardizzazione contabile con la Legge 42/09 e il successivo D.lgs. 118/11 e ss.mm.ii inerente alle disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni. Nel dettaglio, il Titolo II del D.lgs. 118/11 riguardante i Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario, sancisce disposizioni volte a garantire la concorrenza delle aziende sanitarie pubbliche al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, basandosi su principi di armonizzazione contabile e dei bilanci.

Oltre alla questione dell'armonizzazione, un altro elemento critico da affrontare nell'analisi dei bilanci di esercizio delle aziende sanitarie pubbliche è la mancata certificazione da parte di società di revisione esterna.

Con il presente elaborato si è cercato in primo luogo di evidenziare

l'evoluzione che il sistema sanitario nazionale ha subito negli ultimi anni e le principali caratteristiche delle aziende sanitarie.

Successivamente è stata posta l'attenzione sull'ambito amministrativo-contabile, esplicando la funzione, il quadro normativo di riferimento e i criteri di valutazione adottati nella redazione del bilancio.

Scopo della terza parte è quello di approfondire la tematica riguardante l'evoluzione e la struttura dei principali schemi che compongono il bilancio ai sensi del D.lgs. 118/2011, accennando ai principali indicatori necessari per esprimere un giudizio su tali aziende.

La parte finale dell'elaborato è volta ad esplicitare le norme in tema di bilancio che caratterizzano la regione Calabria, focalizzando l'attenzione sul confronto fra due esercizi dell'AO di Cosenza mediante la riclassificazione del suo bilancio.

## CAPITOLO I

### IL SISTEMA SANITARIO NAZIONALE

#### *1.1. L'evoluzione dei sistemi contabili delle aziende sanitarie e le esigenze della riforma*

Il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) può essere definito come una conquista raggiunta dall'Italia ed è il frutto di valori e principi della nostra Costituzione Repubblicana. Dopo l'unità d'Italia (1861) il problema principale era quello di dare un nuovo ordinamento alle istituzioni realizzate precedentemente dai privati; da qui sono state introdotte nuove riforme; ripercorrendo brevemente la storia:

- 1862 - introduzione di una disciplina delle istituzioni solidaristiche (ospedali e fondazioni);
- 1865 - approvazione della prima legge organica in materia di sanità pubblica;
- 1886 - promulgazione del primo atto legislativo che disciplinava la costituzione ed il funzionamento delle società di mutuo soccorso;
- 1888 - istituzione del Consiglio superiore della sanità;
- 1888-1923 - miglioramento dei servizi fino al allora previsti e organizzazione dell'assistenza farmaceutica;
- 1890 - Legge Crispi, dove gli ospedali e le case di riposo furono trasformati da enti privati a Istituti pubblici di assistenza e beneficenza (IPAB);
- 1901 - Regolamento generale sanitario con il quale venne definito l'esercizio delle professioni sanitarie;
- 1907 - Primo Testo unico delle leggi sanitarie;

- 1934 - emanazione del Testo unico delle leggi sanitarie, per l'assistenza su base assicurativa al fine di ristrutturare l'organizzazione della sanità pubblica. Inoltre nacque l'istituto superiore di sanità e le prime Casse mutue;
- 1933 - Nasce l'INAIL (Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro);
- 1942 - ENPAS (Ente nazionale previdenza e assistenza dipendenti statali);
- 1943 - INAM (Istituto nazionale per l'assicurazione contro le malattie) e INPS (Istituto nazionale per la previdenza sociale);
- 1948 - entrata in vigore della Costituzione Italiana che negli articoli 32 e 117 conteneva i principi in materia sanitaria;
- 1958 - Istituzione del Ministero della sanità;
- 1968 - gli ospedali vennero scorporati dagli enti pubblici (mutue) e divennero enti autonomi, tutti con la medesima organizzazione e con il medesimo scopo del ricovero e della cura;
- 1974 - Istituzione del Fondo Nazionale per l'assistenza ospedaliera;
- 1977 - furono soppresse le mutue con funzioni di assistenza sanitaria e fu ultimato il trasferimento alle Regioni di funzioni amministrative in materia sanitaria.

Gli interventi in ambito sanitario proposti dal legislatore a partire dagli anni 90 hanno modificato l'assetto organizzativo del settore nel nostro paese.

Dal punto di vista giuridico l'exkursus della riforma sanitaria a partire dal '78 può essere articolato nei seguenti passaggi:

- L'istituzione del SSN (L. 883/78)
- La riforma dei primi anni 90 (L 491/92 D.lgs. 502/92 e 517/93)

- La terza riforma del '99 insieme alla riforma federalista del 2000 ed alla modifica costituzionale del titolo V (L. 229/99, D.lgs. 56/00)
- DPCM 29 NOV 2001, dove vengono definiti i Livelli essenziali di assistenza, assicurati dalle Regioni attraverso le aziende USL, le Ospedaliere, le Aziende ospedaliere universitarie, gli Istituti di Ricovero e cura a carattere scientifico e le strutture private;
- DM 70/2015, regolamento che definisce gli standard qualitativi, strutturali, tecnologici e quantitativi relativi all'azienda ospedaliera.

La motivazione principale della riforma sanitaria è stata rappresentata da obiettivi legati alla riduzione della spesa sanitaria, in quanto quest'ultima al momento della sua deliberazione era molto elevata con una forte incidenza sul PIL.

La Legge 23 Dic. 1978 n.883 evidenzia l'istituzione del Servizio Sanitario Nazionale e lo definisce come un sistema di strutture e servizi che hanno come scopo principale quello di garantire a tutti i cittadini in condizioni di eguaglianza, l'accesso universale all'erogazione equa delle prestazioni sanitarie, tale concetto è sancito dall'articolo 32 della Costituzione.<sup>1</sup> La riforma del SSN proposta con la L. 883/78 poneva l'attenzione sul servizio pubblico sanitario in favore dei cittadini col fine di evitare un'assistenza sanitaria differenziata per categorie sociali e sviluppando un'assistenza generalizzata, senza distinzione fra i cittadini<sup>2</sup>. Gli obiettivi del SSN sono incentrati sull'uniformità delle condizioni di salute sull'intero territorio

---

<sup>1</sup> ART. 32 : La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti. Nessuno può essere obbligato a un determinato trattamento sanitario se non per disposizione di legge. La legge non può in nessun caso violare i limiti imposti dal rispetto della persona umana.

<sup>2</sup> ART 1 LEGGE 883 “La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività mediante il SSN”.

nazionale, con lo scopo di garantire i livelli uniformi di assistenza, quest'ultimi sono definiti come l'insieme delle attività che il SSN deve erogare.

Il SSN si articola su due livelli di governo:

- Nazionale, dove lo Stato ha il compito di definire i livelli essenziali di assistenza, al fine di condividere i contenuti delle prestazioni da parte di ciascun Servizio Sanitario Regionale, evidenziando le prestazioni totalmente escluse dai LEA; inoltre garantisce le risorse finanziarie necessarie, in condizioni di efficienza e appropriatezza; infine deve monitorare l'effettiva erogazione dei LEA sul territorio nazionale;
- Regionale, è responsabilità delle Regioni organizzare i rispettivi servizi sanitari, garantendo l'erogazione delle prestazioni ricomprese nei livelli essenziali di assistenza. Sono responsabili della pianificazione, organizzazione e gestione del sistema sanitario attraverso le Aziende Sanitarie Locali e attraverso le Aziende Ospedaliere, il cui compito principale è rispondere ai bisogni dei singoli territori.<sup>3</sup>

Per dare luogo all'applicazione di tale riforma sono stati necessari ulteriori interventi, motivo per cui i D.lgs. n. 502/92 e n. 517/93 e successivamente la terza riforma del '99 hanno modificato la riforma sanitaria con la regionalizzazione del SSN e migliorando la razionalizzazione delle risorse. Inoltre il D.lgs. n. 502/92 ha posto le basi della nuova configurazione organizzativa basata sul principio di aziendalizzazione, rivoluzionando

---

<sup>3</sup> Il Servizio Sanitario Nazionale guarda al futuro, verso nuovi e più evoluti schemi di governance, Andrea Urbani, Prefazione di Elio Borgonovi, Egea Editori, 2019.

l'assetto organizzativo del settore, con particolare riferimento alla gestione contabile e alla gestione delle risorse umane delle aziende sanitarie, attraverso l'introduzione di nuovi strumenti di misurazione dei risultati economici, delle performance gestionali, cercando di superare il vecchio sistema di gestione contabile amministrativa basato sulla contabilità finanziaria e introducendo la contabilità economico patrimoniale. La finalità della contabilità finanziaria era legata alla rilevazione delle spese e non all'utilizzo delle risorse, si faceva riferimento ad una contabilità di mera spesa e non gestionale, motivo per cui vi era una sottostima delle attività di programmazione e controllo rispetto alla struttura reale dei costi aziendali ed ai bisogni dell'utenza. La scelta di optare per la contabilità economica ha trasformato l'assetto economico gestionale ovvero organizzativo delle strutture sanitarie pubbliche, passando da strumento burocratico a strumento verticistico, permettendo la valutazione ed il controllo dei processi contabili e del personale.

Nella legge 883/78 l'attuazione del SSN compete allo Stato, alle Regioni e agli enti locali, mentre dalla Legge 502/92 vi sono soltanto due livelli di intervento rappresentati da Stato e Regioni. Le Unità Sanitarie Locali (USL) rappresentano lo strumento operativo del SSN nella L.883.

### *1.2 Il processo di aziendalizzazione*

L'aziendalizzazione rappresenta il punto cardine del D.L. 502/92, in quanto questo processo ha permesso la modifica di alcuni aspetti e l'introduzione di alcune novità di seguito elencate:

- Passaggio dalla gestione politica alla gestione tecnica
- Trasformazione delle USL in ASL;

- Abolizione della funzione di indirizzo e controllo dei Comuni (USL autonome e cambiano referente politico);
- Regionalizzazione del SSN;
- Copertura parziale dei disavanzi;
- Finanziamenti (in parte);
- Creazione delle Aziende Ospedaliere e delle Aziende Ospedaliere Universitarie;
- Aumento dell'autonomia nel Governo e del coordinamento dei SSR;
- Ridefinizione degli ambiti territoriali delle Aziende Sanitarie su base provinciale.

Il D.lgs. 502/92 prevedeva che ASL e Aziende Ospedaliere a partire dal 1° Gennaio 1995 dovevano dotarsi della contabilità economico patrimoniale. Questo decreto però prevedeva di non abbandonare totalmente l'utilizzo della contabilità finanziaria ma di mantenerlo in via provvisoria, motivo per cui le aziende non erano incentivate ad investire nello sviluppo di un sistema contabile basato sul principio di competenza economica.

Le rilevazioni economico-patrimoniali si ottenevano attraverso l'utilizzo di un software con una transcodifica automatica delle scritture in contabilità finanziaria.

Inoltre questo decreto non estende alle aziende sanitarie le disposizioni del codice civile e si limita a chiedere alle regioni di emanare norme per la gestione economico-finanziaria e patrimoniale delle Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere.

Gli schemi del bilancio per le aziende sanitarie<sup>4</sup>, finalizzati a conferire struttura uniforme alle voci di bilancio pluriennali annuali e con dati

---

<sup>4</sup> DM 20/10/94.



consuntivi annuali, presentavano errori e contenevano linee guida interministeriali poco analitiche e non vincolanti. Non vi era alcun cenno riguardo alle informazioni da riportare in Nota integrativa, né sui principi contabili e i criteri di valutazione da adottare nella redazione del bilancio.

L'approvazione del D.lgs. 229/1999<sup>5</sup> sancisce la soppressione della contabilità finanziaria; infatti, dal 2002 tutte le aziende si sono dotate di sistemi di competenza economica, abbandonando il sistema tradizionale.

L'articolo 113 del D.lgs. 112/1998 ha determinato la base per l'ulteriore sviluppo del sistema sanitario da nazionale a regionale di sanità pubblica, formato da 21 servizi sanitari regionali (SSR), dove lo Stato evidenzia i principi di programmazione generale e le singole regioni e le singole province si interessano all'attuazione, alla programmazione, al finanziamento per l'erogazione dei LEA (Livelli essenziali di assistenza) ai cittadini del territorio. I Livelli essenziali di assistenza (LEA) sono le prestazioni e i servizi che il Servizio sanitario nazionale (SSN) è tenuto a fornire a tutti i cittadini, gratuitamente o dietro pagamento di una quota di partecipazione (ticket), con le risorse pubbliche raccolte attraverso la fiscalità generale (tasse). Vengono definiti essenziali poiché sono necessari per soddisfare i bisogni fondamentali di tutela della salute.

Con riferimento alla lista positiva dei LEA, questi comprendono l'assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e lavoro, l'assistenza distrettuale e l'assistenza ospedaliera. La lista negativa dei LEA comprende le prestazioni completamente escluse dai LEA, e le prestazioni incluse nei LEA ma con profilo organizzativo inappropriato da modificare.

---

<sup>5</sup> Riforma Bindi.

### *1.3 La Governance del Sistema Sanitario negli ultimi anni*

Nel 2007 la sanità italiana ha mostrato una crisi strutturale, i principali indicatori di performance del Servizio Sanitario nazionale risultavano negativi, in molte Regione d'Italia i conti erano fuori controllo. Inoltre, vi era un eccessivo ricorso all'ospedale, un'elevata spesa farmaceutica e una mancata uniformità dei LEA sul territorio nazionale. Nel 2007 il Governo effettuò una due diligence straordinaria sui conti della sanità. Analizzando i conti relativi a questo anno emerse uno squilibrio tra finanziamento annuale a carico del bilancio dello Stato e costi di gestione del SSN, di oltre 5 miliardi di euro, di cui 4,1 miliardi relativi alle Regioni in Piano di rientro (Piemonte, Lazio, Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Calabria e Sicilia). È opportuno specificare che Liguria e Sardegna non vengono considerate poiché sono uscite dal Piano di rientro nel 2010. La Calabria è entrata nel Piano di rientro successivamente al 2007, ovvero nel 2010, mentre la Puglia e il Piemonte nel 2010.

Il Piano di rientro è un patto a tre, di durata triennale, sancito tra Regione interessata, Ministero dell'economia e delle finanze e Ministero della salute, con lo scopo di definire una metodologia standardizzata per verificare le cause di squilibrio economico e finanziario di una regione e le carenze inerenti all'erogazione dei LEA. In questo Piano vi è anche l'individuazione delle azione necessarie per perseguire l'equilibrio economico e la definizione delle modalità per la realizzazione del monitoraggio del piano.

La normativa dell'anno 2010 fa riferimento all'obbligatorietà del Piano di rientro per tutte le Regioni caratterizzate da un disavanzo di importo uguale o maggiore al 5% del livello del finanziamento del SSR, e per le Regioni che pur non avendo il requisito del 5%, le risorse di bilancio della Regione non

garantiscono con la quota libera la copertura integrale dei disavanzo.

Il Decreto Ministeriale n.70 del 2 aprile 2015 rappresenta uno degli strumenti più significativi nella contribuzione al miglioramento della governance del SSN, dal punto di vista della qualità dell'assistenza e dell'organizzazione dei servizi sanitari. Questo specifico decreto ha definito gli standard dell'assistenza ospedaliera, delineando un modello di cooperazione tra le strutture erogatrici strutturate secondo livelli gerarchici, definite in base a caratteristiche standard quali il bacino di utenza, i volumi di attività erogati, gli esiti delle cure<sup>6</sup>.

La legge delega 42 del 2009 fa riferimento al federalismo fiscale, facendo riferimento al passaggio dal sistema di trasferimento basato sulla spesa storica a quello dell'attribuzione di risorse, sulla base dei fabbisogni standard necessari a garantire il finanziamento dei LEA e delle funzioni fondamentali degli enti locali.

Un aspetto rilevante è il D.lgs. 150 del 2009 che ha dato avvio alla Terza riforma del pubblico impiego e alla legge 15 del 2009 inerente all'ottimizzazione della produttività e dell'efficienza nel contesto dell'azienda pubblica.

In particolare, le principali novità introdotte del D.lgs. 150 del 2009 riguardano:

- L'introduzione del concetto di performance e del ciclo di gestione della performance, per supportare la valutazione delle organizzazioni, per un miglioramento delle attività;

---

<sup>6</sup> Il Servizio Sanitario Nazionale guarda al futuro, verso nuovi e più evoluti schemi di governance, Andrea Urbani, Prefazione di Elio Borgonovi, Egea Editori, 2019.

- Una correlazione tra performance, valutazione, premialità e trasparenza;
- La riforma della contrattazione collettiva, definendo gli ambiti di competenza sia dell'amministrazione che della contrattazione;
- La definizione e il rafforzamento delle responsabilità.

Negli anni successivi, i D.lgs. 74 e 75 del 2017, hanno introdotto aggiornamenti ai D.lgs. 150 del 2009 e 165 del 2001.

Il percorso normativo di matrice a carattere informativo gestionale si sviluppa secondo un doppio binario attuativo:

- Binario attuativo centrale: L. 196/2009 contenente la delega al Governo per l'adozione di successivi decreti legislativi attuativi dell'armonizzazione contabile delle altre amministrazioni pubbliche, escluso regioni ed enti locali;
- Binario attuativo territoriale: L. 42/2009 contenente la delega del Governo per l'adozione di successivi decreti legislativi attuativi dell'armonizzazione contabile delle regioni e degli enti locali.

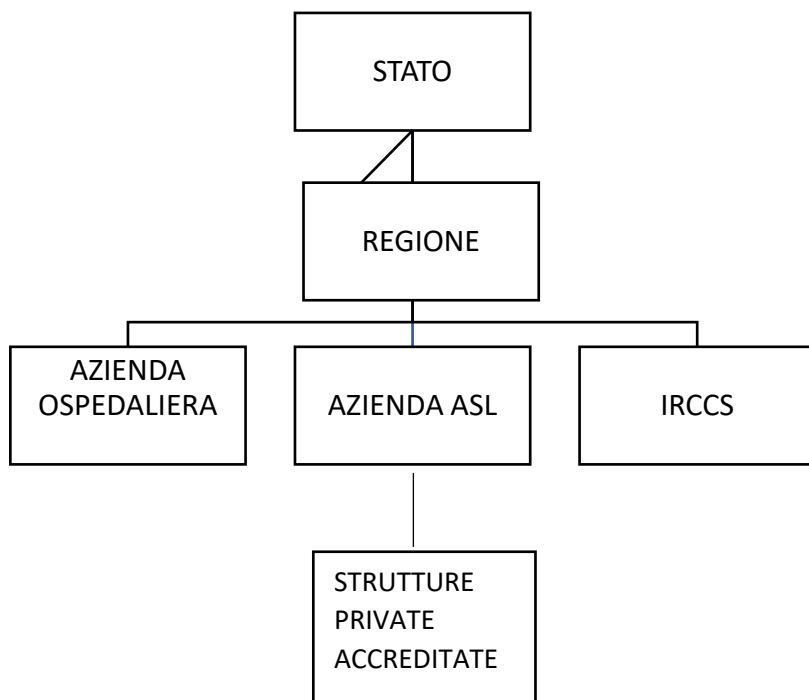
#### *1.4 La struttura del SSN*

La struttura del SSN con riferimento ai Servizi Sanitari Regionali è articolata in Stato, Regioni, ASL e AO gestite dai Direttori Generali o managers. La Regione ha il compito di svolgere un'attività di indirizzo, di coordinamento e di controllo su tutte le Aziende Sanitarie presenti sul proprio territorio, rispettando l'autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica loro attribuita dalla legge.

Inoltre, le Regioni devono rispettare le linee guida nazionali e sono tenute

all'emanazione di norme per la gestione economico-finanziaria e patrimoniale delle Aziende USL e delle Aziende Ospedaliere.

L'organizzazione del SSN è articolata nel modo seguente:



La Regione è considerata la holding del Servizio Sanitario poiché finanzia, coordina e controlla le Aziende sanitarie pubbliche e svolge quindi il ruolo di soggetto proprietario di tali aziende.

Tali funzioni sono espletate per il mezzo dei propri organi istituzionali quali Giunta e Consiglio regionale, del proprio assessore alla Sanità e dell' Agenzia sociale e sanitaria regionale. È compito della regione definire il Piano Sanitario Regionale e deliberare annualmente il programma e gli obiettivi da assegnare alle Aziende Sanitarie.

Le Aziende di servizi alla persona hanno personalità giuridica, sono dotate di autonomia statutaria, gestionale, patrimoniale, contabile e finanziaria e non hanno fini di lucro. L'azienda svolge la propria attività tenendo conto dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità, nel rispetto del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi.

Per quanto riguarda le ASL<sup>7</sup>, il legislatore ne ha definito l'articolazione interna prevedendo tre strutture operative, attraverso le quali le aziende sanitarie provvedono ad erogare l'assistenza sanitaria, queste si distinguono in:

- Distretti socio-sanitari;
- Dipartimento di prevenzione;
- I presidi ospedalieri della Asl non costituiti in aziende ospedaliere.

Gli organi del dipartimento si distinguono in:

- Il Direttore di dipartimento che è nominato dal direttore generale ed è titolare della struttura complessa cui è preposto. Ha responsabilità sia in materia clinico-organizzativa e della prevenzione, sia responsabilità di tipo gestionale in ordine alla razionale e corretta programmazione e gestione delle risorse assegnate per la realizzazione degli obiettivi attribuiti.

- Il comitato di dipartimento è un organo collegiale, la Regione ha il compito di definirne struttura e funzioni. Rappresenta l'organo di delibera del dipartimento, costituito dai responsabili delle diverse unità operative e il direttore di dipartimento.

I distretti socio-sanitari previsti dalla legge istitutiva del SSN, la cui funzione è stata ampliata dal D.lgs. 229/1999.

---

<sup>7</sup> L'Azienda Sanitaria Locale (ASL), in alcune Regioni assume una denominazione diversa e viene definita ASP.

Il Distretto è dotato di una propria autonomia tecnico-gestionale ed economico-finanziaria, ha il compito di assicurare i servizi di assistenza primaria inerenti alle attività sanitarie e sociosanitarie.

L'ambito di operatività del distretto fa riferimento ad una popolazione minima di 60.000 abitanti.

Il distretto si può configurare come l'articolazione organizzativa e funzionale della Asl a livello territoriale, che, con l'utilizzo di risorse proprie e in modo coordinato con le altre strutture di offerta sanitaria, è chiamata ad assicurare una serie di assistenza di base, specialistica ambulatoriale e domiciliare alla popolazione residente.

Il direttore del distretto ha compiti specifici, fra i quali:

- Realizzare le indicazioni della direzione aziendale;
- Gestire le risorse assegnate al distretto per garantire l'accesso dei cittadini alle strutture e ai servizi;
- Supportare la direzione generale nei rapporti con i sindaci del distretto;
- Avvalersi di un ufficio di coordinamento delle attività distrettuali di cui sono membri di diritto un rappresentante dei medici di medicina generale, uno dei pediatri di libera scelta e uno degli specialisti ambulatoriali convenzionati operanti nel Distretto;
- Predisporre il programma delle attività territoriali.

Il Dipartimento di prevenzione è la struttura operativa dell'Unità Sanitaria Locale che garantisce la tutela della salute della popolazione. Il compito del dipartimento consiste nell'erogazione di prestazioni sanitarie pubbliche, attraverso lo svolgimento di funzioni di prevenzione collettiva e con il perseguimento di obiettivi di promozione della salute. Ulteriore compito del

dipartimento è quello di promuovere azioni finalizzate alla rimozione delle cause di nocività e malattia di origine ambientale, umana e ambientale mediante iniziative coordinate con i distretti, con i dipartimenti dell'Azienda Sanitaria Locale e dell'Azienda Ospedaliera.

I presidi ospedalieri della ASL sono articolazioni organizzativo- funzionale dell'AUSL che si occupano dell'erogazione di prestazioni sanitarie in regime di ricovero ordinario, di day-hospital o ambulatoriale.

Il presidio, in termini funzionali ed operativi, ha caratteristiche simili a quelle delle Aziende Ospedaliere anche se non possiede lo stesso livello di autonomia istituzionale; Infatti, il presidio gode di un'autonomia minore rispetto a quella delle Aziende Ospedaliere:

- Autonomia a livello direttivo garantita da un dirigente medico in qualità di responsabile delle funzioni igienico-organizzative e di un dirigente amministrativo responsabile della gestione amministrativa;
- Autonomia economico- finanziaria con la tenuta di una contabilità separata seppur interna al bilancio dell'AUSL.

Le Aziende Ospedaliere sono gli ospedali scorporati dall'AUSL, rappresentano aziende autonome dotate di personalità giuridica e autonomia imprenditoriale. Lo scopo principale di queste aziende è quello di soddisfare le richieste di assistenza sanitaria da parte dei cittadini, con l'obiettivo di garantire a costi bassi prestazioni di alta qualità.

Le Regioni possono proporre la costituzione o la conferma in Azienda Ospedaliera dei Presidi Ospedalieri in possesso di determinati requisiti:

- Organizzazione dipartimentale di tutte le U.O. della struttura.
- Presenza di un sistema di contabilità economico patrimoniale e di una contabilità per centri di costo.



- Presenza di almeno tre UO di alta specialità.
- Dipartimento di emergenza di secondo livello.
- Ruolo di ospedale di riferimento in programmi integrati di assistenza su base regionale ed interregionale.
- Attività di ricovero in degenza ordinaria.
- Indice di complessità della casistica dei pazienti trattato in ricovero ordinario.
- Disponibilità di un proprio patrimonio immobiliare.

Non è possibile procedere alla costituzione o alla conferma in AO quando il PO è l'unico presente nella propria AUSL.

Dopo 3 anni dall'entrata in vigore della 299/99, per la predisposizione del PSR, la regione deve verificare la presenza dei requisiti sopra elencati, in caso di grave disavanzo o di perdita dei requisiti, la costituzione in azienda viene revocata e di conseguenza la regione individua l'AUSL subentrante nei relativi rapporti attivi e passivi.

Per quanto riguarda i PO già costituiti in AO, la 299/99 prevede che possano essere riconfermati per un periodo massimo di 3 anni dall'entrata in vigore della stessa sulla base di un progetto di adeguamento presentato dalla regione . Una volta scaduto tale termine, ove permanga la carenza di requisiti, si procede con la revoca della costituzione in AO e la regione individua l'AUSL subentrante nei rapporti attivi e passivi.

Con riferimento alle aziende ospedaliero-universitarie, il Dlgs 517/1999 prevede la stipula di protocolli di intesa le cui linee guida sono tracciate dal DPCM 24/05/01, con lo scopo di realizzare un coordinamento delle funzioni tra le regioni e l'Università. Tali aziende sono dotate di personalità giuridica autonoma e si distinguono in due tipologie:

- Aziende ospedaliere costituite dopo la trasformazione dei policlinici universitari a gestione diretta e definite come aziende ospedaliere universitarie integrate con il SSN;
- Aziende ospedaliere date dalla trasformazione dei presidi ospedalieri, dove vi è la prevalenza del corso di laurea in medicina e chirurgia, anche operanti in strutture di pertinenza dell'università e definite come aziende ospedaliere integrate con l'università.

Il D.lgs. 288/03 definisce gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS) come degli enti a rilevanza nazionale, dotati di autonomia e personalità giuridica, che secondo standards di eccellenza perseguono finalità di ricerca prevalentemente clinica e traslazionale.

### *1.5 L'armonizzazione dei sistemi contabili*

Dal 2012 le aziende sanitarie locali devono seguire le norme contenute nel Titolo II del D.lgs. 23 giugno 2011 n.118 relative all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi<sup>8</sup>.

Questo decreto nell'attuazione della delega sul federalismo fiscale contenuta nella legge 42/2009, ha posto in essere dei principi, al fine di armonizzare i sistemi contabili degli enti territoriali e renderli uniformi e quindi confrontabili con quelli delle altre pubbliche amministrazioni.

Il federalismo fiscale caratterizzava il settore sanitario principalmente sotto tre profili:

---

<sup>8</sup> A norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009 n. 42.

- Eterogeneità delle basi contabili tra regioni e aziende, con le regioni dotate della sola contabilità finanziaria e le aziende passate alla contabilità economico-patrimoniale;
- L'eterogeneità delle normative che regolavano la contabilità delle aziende sanitarie pubbliche nelle diverse regioni;
- L'eterogeneità che caratterizzava le prassi contabili aziendali anche all'interno della medesima regione<sup>9</sup>.

Con l'emanazione del D.lgs. 118/2011 si è intervenuto soltanto sui primi due punti, in quanto la terza eterogeneità sarà superata con l'emanazione della casistica applicativa, approvata con specifici decreti ministeriali.

In tema di armonizzazione<sup>10</sup>, la prima manovra è stata quella di applicare alle aziende sanitarie pubbliche le disposizioni del codice civile (2423-2428), fatta eccezione per tre aspetti. In primo luogo il decreto prevede uno schema di bilancio comune a tutte le aziende sanitarie pubbliche; in secondo luogo esplica le deroghe ai criteri di valutazione civilistici, definendo i principi di valutazione specifici del settore sanitario, infine vi è l'obbligo di predisposizione del bilancio preventivo.

A seguire verranno discussi i vantaggi e le conseguenze relativi all'applicazione della normativa civilistica:

- Un primo aspetto positivo afferisce alla possibilità di attingere al patrimonio di conoscenze del settore privato, rinviando ai principi contabili, ovvero alle regole ragionieristiche che integrano la

---

<sup>9</sup> Il bilancio delle aziende sanitarie-verso un nuovo modello contabile, Elena Cantù, Egea Editori, 2014.

<sup>10</sup> Armonizzare significa connettere, collegare parti diverse per formare un tutto unico e concordante; l'armonizzazione contabile è definita come un processo di omogeneizzazione dei metodi e dei sistemi contabili delle diverse PA teso ad ottenere informazioni omogenee ed uniformi.

normativa, risolvendo i problemi applicativi. Con la definizione di un sistema contabile non vincolato a quello civilistico, ci si limita alla sola definizione delle regole generali;

- Un secondo aspetto positivo riguarda la stabilità dell'applicazione della normativa civilistica;
- Un ulteriore vantaggio derivante dall'adozione della normativa civilistica, rispetto ai principi contabili internazionali è la conoscenza di tale normativa all'interno del SSN.

La seconda scelta in tema di armonizzazione, stabilita dal D.lgs. 118/2011 attiene all'obbligo per le regioni di rilevare in contabilità economico-patrimoniale le operazioni riconducibili alla gestione sanitaria accentrata presso la regione (GSA), qualora le regioni scelgono di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, anziché trasferire interamente tale finanziamento alle aziende.

Con l'introduzione della GSA, dovrebbe esserci maggiore omogeneità dei dati consolidati patrimoniali attraverso il superamento delle problematiche di soggettività e manipolabilità degli stessi. Inoltre dovrebbe rendere più trasparente il trasferimento di fondi tra gli ambiti sanitari e non dell'attività regionale e dovrebbe incentivare i controlli incrociati tra i dati di bilancio delle aziende e quelle della regione.

Vi è anche una terza scelta relativa all'armonizzazione che riguarda l'obbligo per le regioni di redigere un bilancio consolidato del SSR<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> L'art. 11 bis (D.lgs. 118/2011 ss.mm.ii.) prevede, infatti, che regioni ed enti locali redigano "il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4" e l'art. 32 stabilisce che "la gestione sanitaria accentrata presso la regione predispone e sottopone all'approvazione della giunta regionale sia il bilancio preventivo economico annuale consolidato del Servizio Sanitario Regionale [...], sia il bilancio d'esercizio consolidato del Servizio Sanitario Regionale [...]".

Il D.lgs. 118/2011 oltre a definire l'obbligo della predisposizione di un bilancio consolidato, evidenzia anche i contenuti e le modalità di predisposizione, definendo l'area di consolidamento, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato e le tempistiche di consolidamento.

L'ultima scelta in materia di armonizzazione è la cosiddetta casistica applicativa<sup>12</sup>. Come già accennato, una lacuna rilevante era l'assenza di disposizioni e indicazioni di dettaglio sul trattamento di specifiche fattispecie contabili. Non è stato possibile colmare tale lacuna con il decreto legislativo, in quanto per garantire uniformità di trattamento contabile degli eventi aziendali è richiesto uno strumento normativo che consenta l'adeguamento tempestivo a soluzioni gestionali e operative che le regioni e le aziende pongono in essere nel tempo.

Vi è stata quindi la necessità di emanare una casistica applicativa, volta a indicare come applicare le regole civilistiche e i principi di valutazione specifici del settore sanitario alle specifiche situazioni operative delle aziende sanitarie pubbliche e dei SSR.

### *1.6 Certificabilità*

Con l'armonizzazione delle norme contabili, si è definito un corpo di principi contabili uniforme. Per consentire un effettivo adeguamento dei sistemi contabili ai nuovi principi, è necessaria una verifica e una ridefinizione delle procedure di rilevazione da parte delle aziende e delle regioni, motivo per cui

---

<sup>12</sup> Avviata con il D.M. 17/09/2012

“Per casistica applicativa si intende l'insieme di esemplificazioni sul trattamento contabile, sul sistema di controllo interno o sulla valutazione di specifiche voci o poste di bilancio che per la natura della normativa istitutiva o la particolarità del settore di applicazione non fossero di immediata deduzione dei principi contabili”

si fa riferimento alla certificabilità del bilancio che rappresenta il presupposto per un'armonizzazione sostanziale.

È importante precisare il termine certificazione è stato sostituito dal termine revisione legale dei conti. Il processo di revisione ha come obiettivo quello di accertare con ragionevole sicurezza, che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza "che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali"<sup>13</sup>.

La revisione contabile riguarda una serie di principi definiti sia a livello nazionale, che internazionale, utilizzati da soggetti abilitati, per dare un giudizio sulla chiarezza e sull'attendibilità del bilancio.

L'esigenza di verificare i bilanci delle aziende sanitarie pubbliche era emersa tempo fa, in particolare le prime esperienze aziendali di revisione erano state avviate dalla Asl di Rovigo e dall'AO di Novara nel 2001. Negli anni successivi altre regioni hanno avviato sperimentazioni più strutturate, coinvolgendo tutte le aziende sanitarie. La prima esperienza regionale risale al 2000 da parte dell'Emilia-Romagna, con l'avvio del progetto REBISAN (Certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie). Lo scopo di questo progetto era quello di costruire uno strumento di miglioramento e omogeneizzazione dell'organizzazione interna delle aziende sanitarie con una metodologia comune per le procedure operative e amministrative, le rilevazioni contabili e la formazione del bilancio.

Nel 2003 in Calabria vi è stata una gara per la gestione del servizio contabile

---

<sup>13</sup> ISA 2000.

sul bilancio d'esercizio delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere, affidata a un'unica società di revisione. Lo scopo era quello di svolgere delle attività propedeutiche del bilancio 2002 e una revisione completa del bilancio 2003 di tutte le aziende sanitarie della regione. Il lavoro non è stato completato, in quanto si è limitato allo svolgimento della prima fase.

Nello stesso periodo il Lazio aveva espletato una gara riguardante la gestione del servizio di revisione contabile delle aziende USL ed ospedaliere della regione. Anche in questo caso, l'obiettivo consisteva nello svolgimento di attività propedeutiche e di revisione sui dati di bilancio 2003, tali attività erano la base per la revisione contabile completa. Questa esperienza si è conclusa con l'impossibilità di esprimere un giudizio positivo sul bilancio.

Un approccio differente è stato adottato dalla Puglia, dove l'Agenzia Regionale Sanità (ARES) aveva bandito una gara per un servizio di supporto nelle attività di verifica e di controllo dei bilanci 2003 delle aziende sanitarie della regione, per avere riscontri immediati sulla qualità dei dati di bilancio. Tuttavia, nonostante l'incarico è stato rinnovato per il 2004 e 2005, non si è mai arrivati a richiedere una revisione completa.

L'unica casistica dove il processo di revisione è stato completato con esito positivo prima dell'emanazione del D.lgs. 118/2011 è rappresentata dalla Toscana.

“Il progetto aveva preso avvio nel 2003 ed era coordinato da un comitato Regionale di Supervisione composto da quattro aziende pilota e gli uffici regionali, alcuni rappresentanti della corte dei conti ed esperti identificati della regione. Attraverso un procedimento di gara era stata selezionata una società di revisione che aveva supportato il lavoro del Comitato Regionale attraverso analisi, approfondimenti e verifiche, finalizzate in prima battuta, a

una più coerente definizione delle norme contabili e dei controlli interni, e, in seconda battuta, alla rimozione degli eventuali ostacoli organizzativi e procedurali alla contabilità dei dati. La prima certificazione è stata completata nel 2004 e ha riguardato lo Stato patrimoniale al 31/12/2013 dell'Asl 7 di Siena.”<sup>14</sup>

All'aumentare di queste esperienze regionali, il legislatore ha posto con la legge finanziaria del 2006 l'obbligatorietà di revisione dei bilanci delle aziende sanitarie pubbliche. Tale norma non è stata applicata da tutte le regioni, ma solo dall'Umbria e dalla Basilicata.

L'Umbria ha dato inizio ad un progetto per la definizione di un corpo di principi contabili e di controllo interno, ispirato al modello civilistico e valido per tutte le aziende. La prima certificazione di bilancio della prima azienda sanitaria regionale è stata avviata nel 2010 dall'Asl 1 Città di Castello.

L'approccio della Basilicata consisteva nella standardizzazione contabile e nella verifica dell'attendibilità dei dati, in concomitanza con il processo di accorpamento delle aziende.

In questa prospettiva, nelle aziende sanitarie inizia a diffondersi la certificabilità. L'art. 11 del patto per la salute 2010-2012 sanciva l'impegno da parte delle regioni ad avviare procedure per la certificabilità del bilancio, accertando la qualità delle procedure amministrativo-contabili sottostanti alla corretta contabilizzazione dei fatti contabili. Nello specifico il Patto per la salute aveva due obiettivi, da un lato poneva le procedure amministrativo-contabili alla base del processo di certificabilità, dall'altro lato la certificabilità enfatizzava l'esigenza di iniziare un percorso che ponesse la

---

<sup>14</sup> Il bilancio delle aziende sanitarie-verso un nuovo modello contabile, Elena Cantù, Egea Editori, 2014.



certificazione come obiettivo a tendere del sistema.

L'introduzione della certificabilità ha dato avvio ad un processo di crescita professionale e culturale, sviluppabile con tempistiche e modalità differenti nelle diverse regioni.

Come concordato nel patto, è stato applicato un primo decreto interministeriale (D.M. 18/01/2011), con l'intento di sviluppare un percorso metodologico per la valutazione straordinaria delle procedure amministrativo-contabili di tutte le aziende e regioni. Successivamente le regioni hanno inviato gli esiti delle valutazioni, ciò ha consentito la realizzazione di una raccolta di criticità presenti nei sistemi regionali e aziendali, utile per avviare gli step necessari per la certificabilità.

Nel frattempo è stato approvato il D.lgs. 118/2001, di conseguenza si è resa necessaria l'integrazione dei due processi normativi, così che i successivi decreti interministeriali trattassero in contemporanea i temi della certificabilità e dell'armonizzazione.

Più nel dettaglio il D.M. 17 settembre 2012 è stato sancito l'obbligatorietà per le regioni, di presentare al Tavolo di verifica degli adempimenti, un programma d'azione di 3 anni, denominato Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC), per raggiungere gli standard organizzativi, contabili e procedurali utili per garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci sanitari regionali consolidati. Secondo tale decreto, la certificabilità risulta essere verificata attraverso la revisione contabile del bilancio d'esercizio delle aziende, delle GSA e del bilancio contabile dei SSR.

Per dare supporto alle regioni durante la predisposizione dei PAC, il D.M. 1/3/2013 ha posto in essere dei requisiti inerenti agli standard organizzativi, contabili e procedurali dei cicli contabili e delle aree di bilancio delle aziende

sanitarie, delle GSA e del consolidato regionale, da realizzare in ciascuna regione, al fine di garantire la qualità dei dati e dei bilanci.

### *1.7 Le aziende sanitarie*

L'assistenza ai cittadini è erogata dal SSN attraverso diverse strutture quali le ASL<sup>15</sup>, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS)<sup>16</sup> e le strutture private accreditate come ad esempio le case di cura.

La differenza sostanziale tra azienda ospedaliera e azienda ASL è che nell'azienda ospedaliera, l'ospedale coincide con l'azienda stessa, mentre nelle aziende sanitarie locali, l'ospedale è solo una delle tante strutture di cui si compone la ASL, insieme agli ambulatori e ai distretti.

Un aspetto che differenzia le due aziende sanitarie è rappresentato dai meccanismi di finanziamento, infatti le aziende ospedaliere vengono pagate a prestazione attraverso i DRG (Disease Related Group), mentre la maggior parte dei presidi ospedalieri sono finanziati attraverso un meccanismo di budget globale assegnato dalla ASL.

Dopo l'applicazione dei decreti legislativi 502/92 e 517/93 la remunerazione degli ospedali non avviene più attraverso la spesa storica, ma con un sistema di finanziamento a prestazione definito DRG (Disease Related Group-

---

<sup>15</sup> Dopo l'aziendalizzazione la precedente unità sanitaria locale (USL) è divenuta un'azienda dotata di autonomia organizzativa, gestionale, tecnica, amministrativa, patrimoniale e contabile, pertanto viene definita ASL (Azienda Sanitaria Locale) o AUSL (Aziende Unità Sanitarie Locali).

<sup>16</sup> Gli IRCCS sono degli ospedali che svolgono sia l'attività ospedaliera, sia l'attività istituzionale di ricerca applicata al Sistema Sanitaria ad esempio Trial Clinici. Questi sono finanziati dalla Regione e dal Ministro della Salute mediante finanziamenti destinati esclusivamente alla ricerca.

Raggruppamenti omogenei di diagnosi). Si utilizza tale metodo in quanto è più conveniente raggruppare i pazienti che hanno la stessa patologia presumendo che abbiano lo stesso costo, piuttosto che misurare il costo di ogni singolo paziente. È quindi una metodologia di pagamento che è basata sull'idea che il rimborso è correlato alle spese medie attese e non alle spese effettive delle cure prestate.

### *1.7.1 L'autonomia delle aziende sanitarie*

Le ASL sono dotate di personalità giuridica pubblica e sono centri di imputazione di autonomia imprenditoriale. L'autonomia imprenditoriale indica la soggettività dell'azienda nell'ordinamento, ovvero l'azienda è considerata un'istituzione formata da una pluralità di persone con potestà di darsi un proprio ordinamento e propria organizzazione, in funzione della missione e rispettando i limiti imposti dalla legislazione nazionale e regionale. Inoltre, l'autonomia imprenditoriale evidenzia la responsabilità dell'azienda con l'obiettivo di aggiornare il profilo quali-quantitativo dei servizi sanitari offerti in funzione della domanda di salute dell'utenza di riferimento, con l'utilizzo delle risorse disponibili.

A seguito della riforma la precedente USL è divenuta azienda dotata di autonomia organizzativa, gestionale, tecnica, amministrativa, patrimoniale e contabile.

L'autonomia organizzativa individua la struttura organizzativa dell'azienda sia con riferimento al sistema organizzativo interno (staff di direzione), sia ai livelli di decentramento (poteri di gestione).

L'autonomia gestionale rappresenta il potere di programmare le attività, controllare l'andamento della gestione, allocare le risorse umane, strumentali

e finanziarie, verificare i risultati e determinare autonomamente gli obiettivi all'azione.

L'autonomia amministrativa consiste nel potere di adottare provvedimenti amministrativi che implicano potestà pubblica.

L'autonomia contabile ha come obiettivo quello di organizzare la contabilità e comprende l'area di gestione economica, finanziaria patrimoniale.

L'autonomia patrimoniale è il disporre del patrimonio con atti di acquisizione o atti di cessazione o atti di amministrazione.

### *1.7.2 Gli organi delle aziende sanitarie*

Per quanto concerne i principali organi delle aziende sanitarie vi è la presenza di un Direttore Generale, un Direttore Sanitario ed un Direttore Amministrativo. Con riferimento alla nomina dei diversi organi, è compito della Regione nominare il Direttore Generale, il quale verrà scelto tra i soggetti iscritti in un apposito elenco presso il Ministero della salute. Un requisito necessario che il Direttore deve avere, è il possesso di una laurea. Successivamente il Direttore Generale procederà con la nomina degli altri organi, ovvero del Direttore Amministrativo e del Direttore Sanitario.

Il Direttore Generale rappresenta il soggetto al quale spettano la rappresentanza legale e tutti i poteri inerenti alla gestione complessiva, la verifica della correttezza ed economicità e il buon andamento dell'azione amministrativa. Egli ha una duplice competenza, in quanto è l'organo gestionale dell'ASL o dell'azienda ospedaliera, ma è anche l'organo di amministrazione attivo in quanto è suo compito controllare il buon andamento e l'imparzialità dell'azione amministrativa.

I Direttori Generali delle aziende sanitarie sono nominati dalle Regioni tra coloro che ne abbiano presentato domanda e devono rispettare alcuni requisiti, ovvero età inferiore ai 65 anni, possesso di una laurea e particolari requisiti che attestino l'attività di direzione tecnica o amministrativa almeno quinquennale in strutture pubbliche o private di medie o grandi dimensioni. Il soggetto predisposto alla nomina di Direttore Generale deve essere in possesso di specifici requisiti di seguito elencati:

- non abbia riportato condanne, anche non definitive, a una pena detentiva non inferiore ad un anno per delitto non colposo ovvero a pena detentiva non inferiore a 6 mesi per delitto non colposo commesso nella qualità di pubblico ufficiale con abuso dei poteri o violazione dei poteri riguardanti una pubblica funzione;
- Non sia sottoposto a misure di prevenzione;
- Non sia sottoposto a procedimenti penali per i quali la legge prevede l'arresto obbligatorio in flagranza;
- Non sia stato colpito da una misura di sicurezza detentiva o di libertà vigilata.

Il Direttore Amministrativo ha il compito di dirigenza degli atti amministrativi aziendali, di partecipare alla pianificazione strategica e concorrere al Governo aziendale.

Nel dettaglio questo soggetto si occupa di:

- Fornire pareri al Direttore Generale;
- Proporre al Direttore generale la nomina dei diversi Direttori di dipartimento e delle differenti strutture amministrative;

- Coordinare e dirigere i Direttori di dipartimento e delle strutture amministrative;
- Esercitare il potere direttivo nei confronti dei dirigenti dell'area amministrativa, coordinandone l'attività e controllando la coerenza delle loro azioni con gli indirizzi generali;
- Verificare il conseguimento dei risultati richiesti nelle varie strutture e nei vari centri di responsabilità;
- Effettuare una verifica di tutte le attività necessarie per il controllo di gestione dell'azienda e il controllo di qualità dei servizi;
- Perseguire il buon andamento dell'azione amministrativa, con riferimenti agli aspetti amministrativi ed economico-finanziari.

Affinché un soggetto sia idoneo a svolgere il ruolo di Direttore amministrativo, è necessario che sia in possesso di specifici requisiti, ovvero:

- Possesso di una laurea in ambito giuridico/economico;
- Età al di sotto dei 65 anni;
- Che abbia maturato almeno 5 anni di esperienza nella direzione tecnico/amministrativa in enti pubblici o privati o in strutture sanitarie.

Il Direttore Sanitario rappresenta il soggetto i cui compiti principali sono attinenti alla dirigenza dei servizi sanitari dal punto di vista organizzativo e igienico-sanitario, inoltre ha il compito di fornire al Direttore Generale il proprio parere sugli atti inerenti alle materie di sua competenza. Per poter svolgere tale incarico sono richiesti due requisiti particolari, ovvero che il soggetto abbia un'età inferiore a 65 anni e che abbia un'esperienza di almeno 5 anni nella direzione tecnico-sanitaria di enti pubblici o privati.

Per quanto riguarda le cause di incompatibilità dei direttori, questi non possono essere eletti alla carica di Sindaco, Presidenti di Provincia, Consigliere, Assessore Comunale, Presidente o Assessore di comunità e non possono svolgere attività di lavoro subordinato.

Il Direttore generale nomina anche il Collegio Sindacale che è un organo istituzionale, al quale vengono assegnati dei compiti che sono:

- La verifica dell'amministrazione economica dell'azienda;
- La vigilanza sull'osservanza della legge;
- L'accertamento della regolare tenuta della contabilità e della conformità dei bilanci al contenuto dei libri e delle scritture contabili;
- Le verifiche periodiche di cassa;
- La comunicazione alla Regione dei risultati delle sue verifiche almeno ogni 3 mesi, denunciando le eventuali irregolarità sospettate;
- Deve fornire alla Conferenza dei sindaci o al Sindaco del capoluogo della Provincia una relazione sull'andamento dell'azienda sanitaria.

Il Collegio sindacale rappresenta l'organo deputato al controllo amministrativo-contabile delle aziende sanitarie, rimane in carica per un periodo di 3 anni e viene identificato come organo di controllo interno. Esso è composto da 5 membri, di cui due scelti dalla Regione, uno dal Ministero della salute e uno dal Consiglio permanente degli enti locali.

Non possono essere eletti alla carica:

- Il Direttore generale e i suoi parenti o affini fino al secondo grado;
- I dipendenti dell'azienda sanitaria e tutti i soggetti che sono legati con la stessa da un rapporto convenzionale o continuativo di prestazione d'opera retribuita;

- I titolari, i soci, gli amministratori, i gestori delle istituzioni sanitarie locate nel territorio regionale e tutti coloro che svolgono un'attività retribuita presso queste strutture;
- I soggetti che hanno una causa in corso con l'azienda sanitaria per questioni inerenti alla sua attività.

Il Collegio svolge quindi sia un controllo amministrativo che contabile. I contenuti essenziali del controllo amministrativo sono riconducibili al contenuto dell'articolo 2403 del Codice Civile. È compito dei membri del collegio verificare la corretta rilevazione delle singole operazioni della gestione finanziaria ed economica delle aziende, mirando a controllare le diverse fasi previste dalla normativa contabile, per identificare eventuali furti, frodi e irregolarità amministrative.

Il controllo contabile viene svolto basandosi sulle Norme di Comportamento del Collegio sindacale approvate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Un altro organo è il Collegio di Direzione, la cui composizione è stabilita dall'apposita normativa regionale, a questo sono affidati specifici compiti tra i quali rientrano:

- Concorrere al governo delle attività cliniche;
- Partecipare alla pianificazione delle attività;
- Partecipare alla valutazione interna dei risultati;
- Concorrere allo sviluppo organizzativo e gestionale delle aziende sanitarie.



### *1.7.3 L'atto aziendale*

L'organizzazione e il funzionamento delle Aziende della salute, siano esse territoriali che ospedaliere/universitarie è disciplinato con atto aziendale di diritto privato, rispettando i principi e i criteri previsti dalle disposizioni regionali. Attraverso questo strumento, il legislatore ha rimesso il compito di definire il modello organizzativo aziendale e le linee strategiche ai quali tutto il sistema della salute regionale deve uniformarsi. Tale atto è di competenza esclusiva del Direttore Generale e permette a ciascuna azienda di determinare la propria dotazione organica, ruoli dirigenziali inclusi. È un atto di diritto privato che non è impugnabile davanti ad un giudice amministrativo e sottoposto al solo intervento regionale, il suo contenuto minimo è definito dal D.lgs. 229/99.

La scelta di questo strumento permette l'introduzione di elementi di flessibilità che risultano necessari a rendere concretamente praticabile una gestione economica efficiente ed efficace delle risorse. Inoltre consente di disporre di una più ampia capacità di manovra, di operare scelte diversificate e di adattare meglio il modello operativo al contesto concreto ovvero quello sanitario che risulta essere molto complesso.

L'atto aziendale è da considerare atipico perché contestualmente riconducibile dal legislatore ad incidere sulla sfera privata e a costituire una fonte primaria della regolamentazione, organizzativa e funzionale delle aziende considerate nella loro interezza. Con riferimento alla Regione Calabria, tale particolarità consente alle cinque aziende sanitarie provinciali (Asp), alle tre aziende ospedaliere (Ao) e all'azienda ospedaliera universitaria (Aou) di mantenere la natura giuridica pubblica, nonostante il processo di aziendalizzazione.

Quando viene redatto l'atto aziendale è necessario osservare i contenuti obbligatori ex lege:

- Individuare le strutture amministrative e sanitarie che pongono in essere atti amministrativi e che erogano prestazioni curative, preventive e riabilitative;
- Individuare i distretti sanitari per l'articolazione territoriale delle aziende e dei presidi;
- Individuare i criteri e le modalità di funzionamento dei dipartimenti;
- Individuare i criteri e le modalità di affidamento degli incarichi;
- Attribuire al Direttore amministrativo, al Direttore Sanitario, ai Direttori di presidio, di distretto, di dipartimento e agli altri Dirigenti della struttura compiti indirizzati al perseguimento degli obiettivi definiti nel piano aziendale.

## CAPITOLO II

### IL BILANCIO DELLE AZIENDE SANITARIE

#### *2.1 Il principio di economicità*

La riforma delle Unità Sanitarie Locali e degli ospedali pubblici viene contrassegnata con il termine aziendalizzazione, per mettere in risalto l'importanza di orientare la gestione di queste unità produttive in base a logiche razionali economiche, che prevedono un corretto utilizzo delle risorse a disposizione, nella prospettiva del miglioramento dei livelli quali/quantitativi dei servizi e del livello di soddisfazione dei bisogni di salute dei cittadini.

Nel processo di riforma è importante il principio di economicità, la cui introduzione nell'ambito delle Asl e delle Aziende Ospedaliere è contestuale all'affermazione della natura aziendale di queste unità produttive, il cui obiettivo è rappresentato dalla creazione di valore.

Le ASL e le Aziende Ospedaliere devono inoltre rispettare i criteri di efficacia, efficienza ed economicità e devono rispettare il vincolo di bilancio attraverso l'equilibrio di costi e di ricavi<sup>17</sup>.

Bisogna puntualizzare che le risorse a disposizione della collettività sono limitate; pertanto le Aziende Sanitarie devono trovare il pareggio fra proventi e oneri, fra i proventi occorre includere anche i trasferimenti delle risorse finanziarie. “In particolare, nel caso delle ASL, occorre tenere conto anche dei trasferimenti regionali al fine di verificare il rispetto della condizione di

---

<sup>17</sup> Stabilito dall'articolo 3, comma 1-ter, del D.lgs. 299/99-che apporta modifiche al D.lgs. 502/92.

equilibrio economico. Nel caso delle Aziende Ospedaliere, si devono considerare, tra gli altri, i trasferimenti ricevuti dalle ASL di riferimento in funzione dei servizi erogati alla collettività<sup>18</sup>.

L'equilibrio economico non rappresenta il fine aziendale, ma è una condizione da rispettare, infatti la finalità istituzionale consiste nel soddisfacimento dei bisogni di salute della popolazione.

L'azienda deve salvaguardare l'entità del patrimonio per poter conseguire in modo durevole le finalità sociali. Sono ritenuti ammissibili gli eventuali disavanzi economici che implicano una diminuzione del patrimonio aziendale; è motivo di preoccupazione la presenza di disavanzi che si riconnettono a disfunzioni gestionali che incidono in modo negativo sulla capacità aziendale di conseguire l'equilibrio economico nel medio-lungo termine.

Eventuali squilibri a consuntivo tra proventi e oneri devono essere sottoposti a monitoraggio per risalire alle cause che li hanno generati.

I deficit connessi a fattori contingenti (calamità naturali, epidemie e crisi economiche) che richiedono un maggior sostenimento di oneri rispetto ai ricavi sono da considerarsi normali.

## *2.2 La gestione delle aziende sanitarie pubbliche*

Nelle aziende pubbliche la gestione è definita come il sistema di operazioni mirato alla realizzazione degli obiettivi perseguiti dal soggetto aziendale e

---

<sup>18</sup> Lo studio dell'economicità di un'azienda sanitaria locale, attraverso l'analisi del bilancio di esercizio "armonizzato", il caso dell'Asl di Foggia, Cacucci Editore Bari, Nunzio Angiola, Piervito Bianchi, 2016

può essere analizzata considerando tre principali aspetti, finanziario, economico e patrimoniale.

L'aspetto finanziario della gestione va ad esaminare le entrate e le uscite (manifestazioni finanziarie) riferite alle operazioni aziendali.<sup>19</sup> La differenza fra entrate e uscite da luogo al risultato finanziario dell'esercizio, che può essere un avanzo finanziario (quando le entrate superano le uscite), un disavanzo finanziario (quando le entrate sono inferiori alle uscite) un pareggio finanziario (nel caso in cui le entrate coincidono con le uscite).

È opportuno distinguere che la differenza fra entrate accertate e uscite impegnate determina il risultato finanziario di competenza, mentre il risultato finanziario di cassa viene fuori dalla differenza fra entrate riscosse e uscite pagate.

Inoltre è importante prendere in considerazione un ulteriore indicatore finanziario, rappresentato dal risultato di amministrazione (avanzo, pareggio e disavanzo) che scaturisce dalla somma fra le rimanenze di cassa e i residui attivi, al netto dei residui passivi<sup>20</sup>.

Con l'aspetto economico della gestione si individuano le cause delle entrate ovvero rendite e proventi, e delle uscite, vale a dire oneri e spese. Con riferimento a tali cause, sono definiti componenti positivi del reddito le rendite e proventi extrapatrimoniali e patrimoniali, mentre sono componenti negativi le spese per i fini dell'ente, le spese di amministrazione, le spese e gli oneri finanziari e le perdite di attività commerciali svolte dall'azienda di

---

<sup>19</sup> La differenza fra le entrate/uscite di cassa e le entrate/uscite di competenza riguarda il periodo di riferimento, in quanto nel primo caso le entrate sono effettivamente riscosse e le uscite effettivamente sostenute nel periodo di riferimento, mentre nel secondo caso le entrate sono accertate e le uscite sono impegnate in un determinato periodo amministrativo.

<sup>20</sup> Alla fine di ogni periodo amministrativo è possibile che vi siano delle operazioni di entrata e di uscita, la cui procedura non è stata terminata, si tratta dei residui. Nel dettaglio si parla di residui attivi quando vi sono entrate accertate ma non ancora riscosse, di residui passivi quando vi sono uscite già impegnate e non ordinate, ovvero ordinate ma non pagate.

erogazione.

Ai fini della determinazione del risultato economico, risulta essere necessaria la competenza economica delle rendite e dei proventi, degli oneri e delle spese.

La competenza economica deve coincidere con la manifestazione finanziaria, in quanto in caso di mancata coincidenza si avranno delle conseguenze:

- Stanziamento dei ratei, con lo scopo di considerare quelle quote di spese e di rendite che dal punto di vista economico sono già maturare, ma la loro manifestazione finanziaria avrà luogo in un momento successivo;
- Stanziamento dei risconti, in modo tale da considerare le quote di spese e di rendite che hanno avuto la loro manifestazione finanziaria, ma dal punto di vista economico non sono ancora maturate;
- Considerazione delle quote di ammortamento dei beni ad utilità pluriennale e delle scorte dei beni di consumo in rimanenza.

Il risultato economico dell'esercizio scaturisce dalla somma algebrica delle rendite e proventi e delle spese e oneri di competenza dell'esercizio, e prende il nome di avanzo economico (se i componenti positivi sono maggiori dei componenti negativi), disavanzo economico (quando i componenti negativi eccedono quelli positivi) e pareggio economico (quando c'è uguaglianza fra i componenti positivi e quelli negativi).

Con l'aspetto patrimoniale si effettua un'analisi delle variazioni provocate dai fatti di gestione nella struttura quali-quantitativa (composizione e misura) del patrimonio dell'azienda di erogazione. Sotto il profilo qualitativo, si considera il patrimonio come un insieme eterogeneo di beni e impegni assunti nei confronti dei terzi, coordinati fra di loro per lo svolgimento dell'attività

erogativa<sup>21</sup>.

Dal punto di vista quantitativo, il patrimonio è formato da tutti quei beni che in un determinato momento sono a disposizione del soggetto aziendale, al netto del valore dei debiti.

In formula: PATRIMONIO NETTO = Attività - Passività<sup>22</sup>

La differenza positiva tra il patrimonio netto alla fine del periodo amministrativo ed il patrimonio netto all'inizio del periodo amministrativo è definito avanzo patrimoniale, se la differenza è negativa si parla di disavanzo patrimoniale.

### *2.3 Il ruolo della contabilità economico-patrimoniale*

Come accennato precedentemente il D.lgs. 502/92 ha disposto la soppressione della contabilità finanziaria, sostituendola con la contabilità economico-patrimoniale, ovvero un sistema contabile capace di valutare anche i risultati conseguiti (ricavi) in rapporto agli sforzi economici compiuti (costi).

Nella contabilità finanziaria (CO.FI) si rilevano i valori che si formano negli scambi

(operazioni di gestione esterna) solo con attenzione per le entrate e le uscite (aspetto finanziario). Nella contabilità economico-patrimoniale (CO.GE) si

---

<sup>21</sup> Nelle aziende di erogazione, dal punto di vista qualitativo, all'interno del patrimonio sono compresi: beni da reddito, beni di uso durevole, crediti di finanziamento, partecipazioni, beni di consumo immediato, residui attivi e disponibilità liquide. Il patrimonio può essere gravato da debiti di finanziamento, residui passivi, fondo Tfr e fondi oneri futuri.

<sup>22</sup> Sono definite attività tutti i valori attribuibili ai beni, ai servizi e ai diritti a disposizione del soggetto aziendale nel momento in cui viene determinato il patrimonio. Le passività sono definibili come valori che possono essere attribuiti ai debiti.

rilevano i valori che si formano negli scambi (operazioni di gestione esterna) con attenzione alle entrate e alle uscite (aspetto finanziario) e ai ricavi e costi (aspetto economico).

Il principale fine del sistema di contabilità finanziaria è la funzione autorizzativa. Il sistema contabile rappresenta lo strumento con cui l'organo rappresentativo impone ex-ante un vincolo all'entità complessiva della spesa, all'articolazione della spesa e alla natura e provenienza delle entrate.

Nella contabilità economico-patrimoniale, il principale fine consiste nella misurazione ex-post del grado di raggiungimento delle condizioni di economicità, ovvero della capacità dell'azienda di perdurare nel tempo mantenendo la propria autonomia. Per quanto riguarda il metodo, nella CO.GE si utilizza la partita doppia, mentre nella CO.FI la partita semplice.

La contabilità economico-patrimoniale è definibile come un sistema contabile che permette la rilevazione del costo o del ricavo corrispondente alla variazione finanziaria, determinando l'effettivo risultato economico conseguito e valutando l'efficienza e l'efficacia dell'attività di gestione.

L'introduzione di questo sistema è mirata al raggiungimento di due specifici scopi:

- Responsabilizzare la struttura organizzativa delle aziende, in modo tale che ogni centro di responsabilità riesca a gestire autonomamente la propria area di attività, valutando i propri risultati;
- Rilevare e misurare i dati relativi alla gestione, con il supporto di indici di efficienza diversi in base ai centri di responsabilità.

Questa contabilità, finalizzata al processo di misurazione dei costi e dei ricavi, permette di determinare il risultato economico di esercizio attraverso la contabilità generale.



Nella CO.GE il termine bilancio denomina il prospetto contabile che espone a fine esercizio i valori consuntivi. Il bilancio è predisposto dall'organo amministrativo per rendere conto dell'attività svolta, ai soggetti proprietari dell'impresa; mediante la sua approvazione da parte dell'organo volitivo, si ratifica l'attività degli amministratori.

Nella CO.FI, il termine bilancio denomina il documento contabile che espone i valori preventivi delle entrate e delle uscite finanziarie che si verificheranno durante il futuro esercizio, Il bilancio è predisposto dall'organo amministrativo e presentato dall'organo volitivo come proposta di futura attività amministrativa; attraverso la sua approvazione, l'organo volitivo autorizza quello amministrativo a realizzare le entrate e le spese previste nel bilancio. Il bilancio assume il significato di vincolo giuridico a realizzare quelle entrate e spese.

#### *2.4 L'evoluzione degli schemi di bilancio delle aziende sanitarie*

Dal 1984 le Unità Sanitarie Locali alimentavano un flusso di informazioni inerente ai dati contabili, con la compilazione dei modelli RND.01<sup>23</sup> trimestrali basati sulla contabilità finanziaria e contenuti nel sistema informativo sanitario (SIS).

Successivamente venne introdotta la contabilità economico-patrimoniale, motivo per cui le Aziende Sanitarie Pubbliche dovevano definire la struttura e la composizione del bilancio e adattare i modelli di rendicontazione alla

---

<sup>23</sup> Modello di rilevazione del rendiconto trimestrale delle unità sanitarie locali e delle Aziende ospedaliere.

nuova base contabile<sup>24</sup>.

Il D.M. 20/10/1994 aveva normato la struttura del bilancio delle aziende sanitarie, limitandosi allo schema di stato patrimoniale e di conto economico, senza riferimenti alla nota integrativa e alla relazione sulla gestione. Alcuni autori erano dell'idea che gli schemi discostavano dal modello civilistico, mentre altri autori erano concentrati sull'incapacità dello schema di bilancio di offrire ai lettori del bilancio, una visione completa delle motivazioni che hanno indotto l'azienda al rispetto o meno del vincolo di equilibrio economico. Inoltre vi era la presenza di errori concettuali derivanti dall'impostazione ancora basata sulla contabilità finanziaria.

In particolare, per quanto riguarda i limiti dello stato patrimoniale, rispetto allo schema civilistico alcune classi erano state eliminate (mancata distinzione dei crediti verso regione per contributi in conto capitale e assenza delle voci di riserve dentro il patrimonio netto) e altre classi erano state aggiunte impropriamente, come la voce riferita ai costi di manutenzione straordinaria che secondo alcuni principi il valore di questi costi doveva andare ad incrementare il valore dell'immobilizzazione cui si riferiva. Nell'attivo circolante non era stata inserita una voce riferita alle prestazioni in corso, inoltre non vi era alcuna distinzione fra i crediti/debiti intra ed extra regionali.

I limiti più corposi riguardavano il conto economico, in quanto non era possibile distinguere i proventi, non era evidenziata la sterilizzazione degli ammortamenti<sup>25</sup>, la macro-classe dei costi di produzione non era divisa in sotto-voci (ad esempio non era possibile distinguere beni sanitari e non

---

<sup>24</sup> Questi non costituivano parte integrante del bilancio, ma dovevano dettagliarne le voci, rispettandone la struttura e le articolazioni.

<sup>25</sup> Quota di contributi in conto capitale attribuita alla competenza dell'esercizio.

sanitari) e non erano evidenziati i costi relativi alla mobilità passiva verso altre aziende.

Con il tempo il D.lgs. 502/92 aveva indotto le Regioni a dotarsi di schemi propri<sup>26</sup>, solo che alcuni schemi regionali prevedevano degli adattamenti marginali rispetto a quello nazionale. Alcune regioni avevano generato una forte eterogeneità interregionale con l'adozione di modifiche significative, ad esempio adottando schemi analitici per la raccolta di dettagli di interesse regionale, ma era più consono riportare queste informazioni in Nota integrativa.

Nelle regioni dotate di schemi propri di bilancio, la predisposizione di quest'ultimo era interpretata come adempimento formale e quindi c'era il rischio di dubbia attendibilità dei bilanci.

Tali criticità avevano fatto emergere la necessità di ridefinire lo schema interministeriale<sup>27</sup>, ma questa rappresentò un'occasione perduta in quanto i principali limiti dello schema rimasero irrisolti.

Solo cinque regioni (Valle d'Aosta, Molise, Puglia, Calabria e Sicilia) optarono per l'adozione del nuovo modello nazionale, le restanti regioni presentavano delle differenze per entrambi i documenti.

Nel dettaglio, con riferimento allo stato patrimoniale, gli scostamenti dallo schema nazionale erano inerenti a classi di valori che nello schema interministeriale erano aggregate (concessioni, marchi, brevetti, distinzione fra ratei e risconti, partecipazioni, riserve ecc...), inoltre alcune regione ritenevano opportuno distinguere crediti e debiti con scadenza superiore/inferiore ai 12 mesi.

Gli scostamenti del conto economico erano basati sulle macro classi relative

---

<sup>26</sup> Ad eccezione della Valle d'Aosta, della Calabria e della Sicilia.

<sup>27</sup> D.M. 11/02/2002

al valore della produzione e al costo della produzione. Per la prima macro classe il numero di voci e sottovoce era pari a 5 nello schema nazionale, mentre nello schema regionale era compreso fra 10 e 25<sup>28</sup>.

Per la macro classe inerente ai costi della produzione, l'ammontare di voci e sottovoce era pari a 23 nello schema nazionale e fra 20 e 25 nello schema regionale<sup>29</sup>.

Con riferimento all'area straordinaria e ordinaria erano presenti delle difformità, in quanto secondo l'impostazione civilistica, in alcune situazioni plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze e insussistenze erano considerate ordinarie, al contrario la normativa regionale le considerava sempre straordinarie.

Relativamente ai principali schemi che componevano il bilancio, con l'allineamento delle scelte regionali a quelle civilistiche, il bilancio era costituito da Stato Patrimoniale, Conto Economico, e Nota Integrativa, con la correlazione di una Relazione sulla Gestione<sup>30</sup>.

Sintetizzando, si può quindi affermare che prima dell'approvazione del D.lgs. 118/2011 il SSN era contraddistinto da innumerevoli scelte interregionali di bilancio eterogenee.

Finora l'attenzione è stata posta sull'evoluzione degli schemi di bilancio, a seguire entrando nel dettaglio sarà esposta brevemente l'evoluzione dei modelli economici ministeriali.

Quando vigeva la contabilità finanziaria, le USL avevano l'obbligo di comunicare alle regioni e al Ministero delle Sanità le informazioni contabili,

---

<sup>28</sup> Eccezione fatta per Sardegna, Liguria, Emilia-Romagna e Veneto.

<sup>29</sup> Ad eccezione di Trento, Liguria, Emilia-Romagna, Campania e Veneto.

<sup>30</sup> Eccezione fatta per l'Abruzzo che considerava la Redazione parte integrante del bilancio, Lombardia e Campania, la cui normativa non faceva alcun riferimento alla Relazione e Bolzano dove la Relazione era prevista ma aveva una diversa denominazione.

attraverso dei modelli di rendicontazione specifici. L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale consentì la definizione di nuovi modelli di rendicontazione contabile:

- CE.01 (Conto economico), modello che prevedeva dati più analitici rispetto a quelli contenuti nello schema di bilancio ex D.M. 1994;
- CE.02, inerente alla ricostruzione dei flussi di cassa in entrata e in uscita delle aziende sanitarie;
- CE.03, relativo alla definizione dei costi per livelli di assistenza;
- CE.04, proponeva una rendicontazione dei costi complessivi per assistenza ospedaliera.

Successivamente con il D.M. del 2001 tali modelli hanno subito delle modifiche, nello specifico sono stati introdotti i seguenti modelli:

- Conto economico (CE), riferito alla rendicontazione annuale a preventivo, rendicontazione trimestrale e annuale a consuntivo;
- Stato Patrimoniale (SP), rendicontazione annuale a consuntivo;
- Costi dei Livelli Essenziali di Assistenza (LA), rendicontazione annuale a consuntivo;
- Costi dei presidi ospedalieri a gestione diretta (CP), rendicontazione annuale a consuntivo.

“Gli obblighi di rendicontazione secondo questi modelli riguardavano tutte le ASL e Aziende Ospedaliere e, se pertinenti, l'azienda-regione, per la parte di spesa sanitaria effettuata direttamente dal livello regionale (codice 000). Riguardavano inoltre il riepilogo regionale (codice 999), determinato come

somma di tutte le aziende e del codice 000.”<sup>31</sup>

Nel 2007 ci fu una modifica agli schemi di CE e SP, ampliando le linee guida in modo tale da fornire alcuni dettagli particolare, ovvero codice informatico della voce, codice dello schema di bilancio in cui far confluire la voce, descrizione del contenuto della voce e descrizioni normative o dottrinali di alcune voci.

Il D.lgs. 118/2011 ha definito la nuova composizione del bilancio delle aziende sanitarie pubbliche, i relativi contenuti ed i criteri valutativi.

### *2.5 La funzione del bilancio d'esercizio*

Per quanto riguarda la programmazione aziendale, distinguiamo quattro strumenti di programmazione, dove l'ultimo strumento è rappresentato dal bilancio d'esercizio.

Il primo strumento è rappresentato dal piano programmatico strategico, il cui fine è quello di definire le linee strategiche dell'Azienda, è adottato dal Direttore Generale, tenendo conto del Piano sanitario regionale.

All'interno di tale piano è fatta evidenza di alcuni aspetti:

- Risorse finanziarie ed economiche necessarie per il conseguimento di obiettivi del piano;
- Programma pluriennale degli investimenti;
- Riorganizzazione e ristrutturazione dei servizi;
- Prestazioni in aggiunta ai livelli uniformi di assistenza da assicurare;

---

<sup>31</sup> Il bilancio delle aziende sanitarie-verso un nuovo modello contabile, Elena Cantù, Egea Editore, 2014.

- Riorganizzazione dei servizi a livello di singoli distretti, in modo tale da assicurare un'assistenza uniforme a livello di unità sanitaria locale.

Il Piano programmatico ha la stessa durata del Piano sanitario regionale ed è aggiornato annualmente.

Dopodiché è necessario redigere il bilancio pluriennale di previsione, il quale esprime in termini economico-finanziari le varie scelte operate nel piano programmatico dell'azienda, evidenziando in particolare gli investimenti e la loro copertura finanziaria.

Il suo contenuto è basato sui valori del primo esercizio, evidenziando per i successivi esercizi le variazioni relative agli investimenti previsti nel piano programmatico.

Da un lato vi è il preventivo economico che evidenzia costi ed oneri, ricavi e proventi previsti per ciascun anno di riferimento, dall'altro il prospetto fonti ed impieghi che dimostra i flussi in entrata ed in uscita.

Arrivati a questo punto, le aziende sanitarie devono redigere un bilancio economico preventivo annuale<sup>32</sup>, dal quale si evince il risultato economico dell'azienda. Questo documento è composto da:

- Uno schema conto economico preventivo<sup>33</sup>, nel quale il conto economico presenta una struttura scalare, ovvero ha un'unica sezione

---

<sup>32</sup> Tale obbligo di redazione del bilancio preventivo è previsto dall'art. 25 del D.lgs. 118/2011. Questa non è una novità, in quanto i bilanci di previsione hanno sempre avuto un ruolo rilevante negli enti pubblici che adottavano la contabilità finanziaria; nella contabilità economico-patrimoniale, pur non avendo valenza autorizzativa, svolge un ruolo essenziale all'interno dei processi di pianificazione, programmazione e controllo del gruppo sanitario pubblico regionale.

<sup>33</sup> Redatto secondo lo schema di conto economico indicato nell'allegato 2 al D.lgs. 118/2011, come modificato dal D.l. 20 MARZO 2013.

in cui il risultato economico viene espresso per differenza tra componenti positivi e negativi della gestione.<sup>34</sup>

- Un piano dei flussi di cassa prospettici<sup>35</sup>;
- Una nota illustrativa che evidenzia i criteri utili per l'elaborazione del bilancio preventivo economico annuale;
- Un piano degli investimenti che contiene gli investimenti che si vogliono effettuare con le relative modalità di finanziamento;
- Una relazione del direttore generale, dalla quale emergono i vari collegamenti con gli altri atti di programmazione dell'ASL e della Regione.

Al termine dell'anno solare le aziende devono redigere un bilancio d'esercizio in cui dare conto dei risultati dell'attività svolta.

Il Bilancio d'esercizio<sup>36</sup> in base a quanto previsto nel codice civile deve essere redatto con chiarezza e i dati in esso contenuti devono rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa ed il risultato economico.<sup>37</sup>

Nel redigere tale documento le Aziende devono rispettare i principi indicati nel D.lgs. 118/2011<sup>38</sup> e quelli stabiliti nel codice civile agli artt.2423-2428<sup>39</sup>.

Il Bilancio di un'azienda sanitaria è la rappresentazione formale dello Stato

---

<sup>34</sup>Il conto economico preventivo deve essere affiancato da un conto economico dettagliato.

<sup>35</sup> Redatto secondo lo schema di rendiconto finanziario indicato nell'allegato 2 al D.lgs. 118/2011, come modificato dal D.l. 20 marzo 2013.

<sup>36</sup> Introdotto dalla LR 29/04 come strumento di programmazione

<sup>37</sup> Articolo 2423 c.c.

<sup>38</sup> Elencati e descritti nei precedenti paragrafi

<sup>39</sup> Art. 2423: gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale (2424), dal conto economico (2425), dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa (2427); Art. 2428 Relazione sulla gestione.



Patrimoniale, del Conto Economico, della Nota Integrativa<sup>40</sup> e del Rendiconto finanziario.

Tali strumenti sono utili per applicare logiche aziendali a entità economiche articolate come gli Ospedali o le ASL, considerando che queste logiche solo in parte riescono a valutare tutti gli aspetti che afferiscono alle Aziende Sanitarie.

È necessario che il bilancio di esercizio sia corredato da una relazione del Direttore Generale sull'andamento della gestione, considerando alcuni aspetti notevoli:

- Andamento dei proventi e ricavi, oneri e costi;
- Scostamento dei risultati rispetto al bilancio economico preventivo;
- Analisi dei costi, con riferimento all'articolazione aziendale in Distretti e al presidio ospedaliero;
- Gestione dei servizi socio-assistenziali;
- Andamento della gestione e risultati delle società partecipate;
- Stato di realizzazione del piano di investimento e nuove tecnologie.

---

<sup>40</sup> La nota integrativa oltre a quanto contenuto nel 2427, deve indicare la ripartizione dei valori economici distinti per l'area dei servizi sanitari, socio-assistenziali e dell'integrazione socio sanitaria; i dati analitici relativi al personale con le variazioni che si sono verificate durante l'anno; i dati analitici con riferimento alle consulenze e ai servizi affidati all'esterno dell'azienda; il rendiconto di liquidità.

## *2.6 Composizione e schemi di bilancio con il D.lgs. 118/2011: Confronto con gli schemi civilistici*

Il codice civile evidenzia la struttura ed il contenuto del bilancio di esercizio, il D.lgs. 118/2011-titolo II, da un lato ha definito la composizione del bilancio delle aziende sanitarie pubbliche, dall'altro i criteri di valutazione, i principi contabili generali ed applicati per il settore sanitario attraverso i quali si dovrebbero superare le difformità registrate negli ultimi vent'anni nel sistema di bilancio delle aziende sanitarie.

“La composizione del bilancio d’esercizio è definita dall’art. 26 del D.lgs. 118/2011, che stabilisce l’inclusione di Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa. Il bilancio deve inoltre essere corredato da una Relazione sulla Gestione, sottoscritta dal Direttore Generale, tale relazione deve contenere il modello LA per l’esercizio corrente e per quello precedente, e un’analisi delle spese sostenute per l’erogazione dei servizi sanitari classificati in relazione a ciascun livello essenziale di assistenza. La nota integrativa deve contenere anche i modelli ministeriali di rendicontazione CE e SP.

La nuova composizione del bilancio di esercizio, colma, innanzi tutto, una lacuna precedente normativa, includendo la nota integrativa come parte integrante del bilancio d’esercizio. Essa mostra inoltre una sostanziale differenza rispetto sia al modello precedente, sia all’impostazione civilistica: il rendiconto finanziario è definito come elemento obbligatorio di bilancio”.<sup>41</sup>

Un ulteriore aspetto da considerare è che diversamente da quanto previsto per

---

<sup>41</sup> Il bilancio delle aziende sanitarie-verso un nuovo modello contabile, Elena Cantù, Egea Editori, 2014

le imprese, la normativa prevede che le aziende sanitarie oltre ad essere obbligate a redigere il bilancio d'esercizio a consuntivo, sono tenute alla predisposizione di un bilancio preventivo economico annuale..

L'articolo 25 del D.lgs. 118/2011 sancisce il bilancio preventivo economico annuale, specificando che questo ha una valenza informativa esterna e comprende:

- Uno schema di conto economico preventivo;
- Un piano di flussi di cassa prospettici;
- Una nota illustrativa;
- Un piano degli investimenti;
- Una relazione del collegio sindacale;
- Una relazione del direttore generale contenente i riferimenti agli atti di programmazione aziendale.

L'articolo 11 del decreto legislativo n. 118 del 2011 prevede che le amministrazioni pubbliche territoriali, i loro organismi strumentali e i loro enti strumentali in contabilità finanziaria adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato, oggetto di sperimentazione nel corso degli esercizi dal 2012 al 2014.

Nell'esercizio 2015, gli enti che non hanno partecipato alla sperimentazione prevista dal decreto legislativo n. 118 del 2011, adottano gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014 che conservano valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, ai quali affiancano, a fini conoscitivi, gli schemi previsti dagli allegati n. 9 e n. 10 al decreto legislativo n. 118 del 2011, integrato e corretto dal decreto legislativo n. 126 del 2014.

Nell'esercizio 2016, gli schemi di bilancio previsti dagli allegati n. 9 e n. 10

al decreto legislativo n 118 del 2011, integrato e corretto dal decreto legislativo n. 126 del 2014, assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.

L'evoluzione degli schemi di bilancio sanitari è riassumibile nei seguenti step:

- DM 20/10/1994 che disciplina la struttura del bilancio delle aziende sanitarie limitandosi però agli schemi di conto economico e stato patrimoniale, nessun riferimento in merito ai contenuti della nota integrativa e della relazione sulla gestione;
- DM 23/12/1996 definisce quattro modelli di rendicontazione contabile;
- DM 11/02/2002 riguarda la ridefinizione degli schemi, ma alcune problematiche rimangono;
- DM 13/11/2007 è inerente all'ulteriore modifica dei modelli di stato patrimoniale e di conto economico e revisione delle linee guida alla compilazione;
- Dlgs 118/2011- titolo II dà inizio al processo di armonizzazione contabile;
- DM 15/06/2012 comporta una modifica agli schemi;
- DM 20/03/2013 sancisce ulteriori modifiche agli schemi, al fine di allineare i nuovi modelli economici ministeriali SP e CE alla casistica applicativa;
- DM 24/05/2019 fa riferimento all'adozione dei nuovi modelli di rilevazione economica, conto economico, stato patrimoniale, dei costi di livelli essenziali di assistenza e conto del presidio, degli enti del servizio sanitario nazionale.

Prima di analizzare nel dettaglio gli schemi proposti a livello ministeriale, è bene precisare che il bilancio dell'azienda sanitaria per soddisfare le esigenze specifiche del settore sanitario, si discosta dal bilancio civilistico sotto alcuni aspetti.

### *2.6.1. Lo schema di Stato Patrimoniale*

Lo Stato Patrimoniale previsto dall'articolo 2424 c.c., è il documento di sintesi della situazione patrimoniale dell'Azienda che, valorizzando le sue poste attive e quelle passive, evidenzia per differenza il Patrimonio Netto Contabile.

Lo schema civilistico di Stato Patrimoniale è previsto dal Codice civile agli artt. 2424 e 2424-bis ed è il seguente:

## **ATTIVO**

### **A) CREDITI VERSO SOCI PER VERSAMENTI ANCORA DOVUTI**

### **B) IMMOBILIZZAZIONI**

#### **I. Immobilizzazioni immateriali**

- 1) Costi di impianto e di ampliamento
- 2) Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità
- 3) Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione opere di ingegno
- 4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili
- 5) Avviamento
- 6) Immobilizzazioni in corso e acconti

7) Altre

## **II) Immobilizzazioni materiali**

- 1) Terreni e fabbricati
- 2) Impianti e macchinari
- 3) Attrezzature industriali e commerciali
- 4) Altri beni
- 5) Immobilizzazioni in corso e acconti

## **III) Immobilizzazioni finanziarie (con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo)**

- 1) Partecipazioni in:
  - a) Imprese controllate
  - b) Imprese collegate
  - c) Imprese controllanti
  - d) Altre imprese
- 2) Crediti
  - a) Verso imprese controllate
  - b) Verso imprese collegate
  - c) Verso controllanti
  - d) Verso altri
- 3) Altri titoli
- 4) Azioni proprie

## **C) ATTIVO CIRCOLANTE**

### **I) Rimanenze**

- 1) Materie prime, sussidiarie e di consumo

- 2) Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati
- 3) Lavori in corso su ordinazione
- 4) Prodotti finiti e merci
- 5) Acconti

**II) Crediti (con separata indicazione, per ciascuna voce, di quelli esigibili oltre l'esercizio successivo)**

- 1) Verso clienti
- 2) Verso imprese controllate
- 3) Verso imprese collegate
- 4) Verso controllanti
  
- 4 bis) crediti tributari
  
- 4 ter) imposte anticipate
  
- 5) Verso altri

**III) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni**

- 1) Partecipazioni in imprese controllate
- 2) Partecipazioni in imprese collegate
- 3) Partecipazioni in imprese controllanti
- 4) Altre partecipazioni
- 5) Azioni proprie
- 6) Altri titoli

**IV) Disponibilità liquide**

- 1) Depositi bancari e postali
- 2) Assegni

3) Denaro e valori in cassa

**D) RATEI E RISCONTI, con separata indicazione del disaggio su prestiti**

**TOTALE ATTIVO**

**PASSIVO**

**A) PATRIMONIO NETTO**

**I-Capitale**

**II-Riserva da soprapprezzo azioni**

**III-Riserva di rivalutazione**

**IV-Riserva legale**

**V-Riserva statutaria**

**VI-Riserva per azioni proprie in portafoglio**

**VII-Altre riserve, distintamente indicate**

**VIII- Utile (perdita) portati a nuovo**

**IX-Utile (perdita) dell'esercizio**

**B) FONDI PER RISCHI E ONERI**

1) Per trattamento di quiescenza e obblighi simili

2) Per imposte, anche differite

3) Altri

**C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO**

**D) DEBITI (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo)**



- 1) Obbligazioni
- 2) Obbligazioni convertibili
- 3) Debiti verso soci per finanziamenti
- 4) Debiti verso banche
- 5) Debiti verso altri finanziatori
- 6) Acconti
- 7) Debiti verso fornitori
- 8) Debiti rappresentati da titoli di credito
- 9) Debiti verso imprese controllate
- 10) Debiti verso imprese collegate
- 11) Debiti verso controllanti
- 12) Debiti tributari
- 13) Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale
- 14) Altri debiti

**E) RATEI E RISCONTI (con separata indicazione dell'aggio su prestiti)**

**TOTALE E PASSIVITÀ E PATRIMONIO NETTO**

Il D.lgs. 118/2011 prevede il seguente schema di Stato Patrimoniale:

**ATTIVO**

**A) IMMOBILIZZAZIONI**

**I. Immobilizzazioni immateriali**

- 1) Costi di impianto e di ampliamento
- 2) Costi di ricerca e sviluppo

- 3) Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno
- 4) Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti
- 5) Altre immobilizzazioni immateriali

## **II) Immobilizzazioni materiali**

- 1) Terreni
  - a) Terreni disponibili
  - b) Terreni indisponibili
- 2) Fabbricati
  - a) Fabbricati non strumentali (disponibili)
  - b) Fabbricati strumentali (indisponibili)
- 3) Impianti e macchinari
- 4) Attrezzature sanitari e scientifiche
- 5) Mobili e arredi
- 6) Automezzi
- 7) Oggetti d'arte
- 8) Altre immobilizzazioni materiali
- 9) Immobilizzazioni materiali in corso e acconti

## **III) Immobilizzazioni finanziarie (con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo)**

- 1) Crediti finanziari
  - a) Crediti finanziari v/Stato
  - b) Crediti finanziari v/Regione
  - c) Crediti finanziari v/partecipate
  - d) Crediti finanziari v/altri

- 2) Titoli
- a) Partecipazioni
- b) Altri titoli

## **TOTALE A**

## **B) ATTIVO CIRCOLANTE**

### **I) Rimanenze**

- 1) Rimanenze beni sanitari
- 2) Rimanenze beni non sanitari
- 3) Acconti per acquisti beni sanitari
- 4) Acconti per acquisti beni non sanitari

### **II) Crediti (con separata indicazione, per ciascuna voce, di quelli esigibili oltre l'esercizio successivo)**

- 1) Crediti v/stato
  - a) Crediti v/stato-parte corrente
    - 1) Crediti v/Stato per spesa corrente e acconti
    - 2) Crediti v/Stato-altri
  - b) Crediti v/Stato-investimenti
  - c) Crediti v/Stato-per ricerca
    - 1) Crediti v/Ministero della Salute per ricerca corrente
    - 2) Crediti v/Ministero della Salute per ricerca finalizzata
    - 3) Crediti v/Stato per ricerca-altre amministrazioni centrali
    - 4) Crediti v/Stato-investimenti per ricerca
  - d) Crediti v/prefetture
- 2) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma
  - a) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma -parte corrente

- 1) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per spesa corrente
  - a) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per finanziamento sanitario ordinario corrente
  - b) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente LEA
  - c) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente extra LEA
  - d) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per spesa corrente-altro
- 2) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per ricerca
- b) Crediti v/regione o provincia autonoma-patrimonio netto
  - 1) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per finanziamento per investimenti
  - 2) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per incremento fondi di dotazione
  - 3) Crediti v/Regione o Provincia autonoma per ripiano perdite
  - 4) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per ricostituzione risorse da investimenti esercizi precedenti
- 3) Crediti v/Comuni
- 4) Crediti v/aziende sanitarie pubbliche e acconto quota FSR da distribuire
  - a) Crediti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione
  - b) Crediti v/aziende sanitarie pubbliche fuori Regione
- 5) Crediti v/società partecipate e/o enti dipendenti della Regione
- 6) Crediti v/Erario
- 7) Crediti v/altri

### **III) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni**

- 1) Partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni
- 2) Altri titoli che non costituiscono immobilizzazioni

#### **IV) Disponibilità liquide**

- 1) Cassa
- 2) Istituto tesoriere
- 3) Tesoreria unica
- 4) Conto corrente postale

#### **TOTALE B**

#### **C) RATEI E RISCONTI**

- 1) Ratei attivi
- 2) Risconti attivi

#### **TOTALE C**

#### **TOTALE ATTIVO (A+B+C)**

#### **D)CONTI D'ORDINE**

- 1) Canoni di leasing ancora da pagare
- 2) Depositi cauzionali
- 3) Beni in comodato
- 4) Altri conti d'ordine

#### **TOTALE D**

#### **PASSIVO E PATRIMONIO NETTO**

##### **A) PATRIMONIO NETTO**

## **I Fondo di dotazione**

## **II Finanziamenti per investimenti**

- 1) Finanziamenti per beni di prima dotazione
- 2) Finanziamenti da Stato per investimenti
  - a) Finanziamenti da Stato ex art. 20 Legge 67/88
  - b) Finanziamenti da Stato per ricerca
  - c) Finanziamenti da Stato-altro
- 3) Finanziamenti da Regione per investimenti
- 4) Finanziamenti da altri soggetti pubblici per investimenti
- 5) Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio

## **III Riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti**

## **IV Altre riserve**

## **V Contributi per ripiano perdite**

## **VI Utili (predite) portati a nuovo**

## **VII Utile (perdita) dell'esercizio**

## **TOTALE A)**

## **B) FONDI PER RISCHI E ONERI**

- 1) Fondi per imposte, anche differite
- 2) Fondi per rischi
- 3) Fondi da distribuire
- 4) Quota inutilizzata contributi di parte corrente vincolati
- 5) Altri fondi oneri

## **TOTALE B)**

## **C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO**

- 1) Premi operosità
- 2) TFR personale dipendente

### **TOTALE C)**

## **D) DEBITI (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo)**

- 1) Mutui passivi
- 2) Debiti v/Stato
- 3) Debiti v/Regioni o Provincia autonoma
- 4) Debiti v/Comuni
- 5) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche
  - a) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione per spesa corrente e mobilità
  - b) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente LEA
  - c) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente extra LEA
  - d) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione per altre prestazioni
  - e) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione per versamenti a patrimonio netto
  - f) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche fuori Regione
- 6) Debiti v/ società partecipate e/o enti dipendenti della Regione
- 7) Debiti v/fornitori
- 8) Debiti v/istituto Tesoriere

- 9) Debiti tributari
- 10) Debiti v/altri finanziatori
- 11) Debiti v/istituti previdenziali, assistenziali e sicurezza sociale
- 12) Debiti v/altri

**TOTALE D)**

**E) RATEI E RISCOINTI PASSIVI**

- 1) Ratei passivi
- 2) Riscconti passivi

**TOTALE E)**

**TOTALE PASSIVO E PATRIMONIO NETTO (A+B+C+D+E)**

**F) CONTI D'ORDINE**

- 1) Canoni di leasing ancora da pagare
- 2) Depositi cauzionali
- 3) Beni in comodato
- 4) Altri conti d'ordine

**TOTALE F)**

La struttura dello Stato Patrimoniale prevista dal 118/2011 conferma l'impostazione civilistica, a sezioni contrapposte, con le lettere alfabetiche maiuscole che contraddistinguono le macro classi, seguite dai numeri romani, da quelli arabi e dalle lettere minuscole. Osservando i due prospetti si può notare che lo schema proposto dal 118/2011 presenta delle differenze sostanziali rispetto al bilancio civilistico. La prima differenza è l'assenza



della macro classe A) crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, in quanto le istituzioni a cui è indirizzato il bilancio sono aziende sanitarie pubbliche. Questa macro classe poteva essere rappresentata dai crediti verso regione per finanziamenti per investimenti, ma il legislatore ha deciso di includere tali crediti nell'attivo circolante.

Nelle immobilizzazioni immateriali non sono evidenziate le voci relative a "concessioni, licenze, marchi e diritti simili" e "Avviamento".

Le immobilizzazioni materiali sono espone in maniera più dettagliata, indicando le immobilizzazioni disponibili e non disponibili e la tipologia dei beni presenti nelle aziende sanitarie.

L'articolazione delle immobilizzazioni finanziarie prevede le fattispecie tipiche delle aziende sanitarie, ovvero crediti finanziari verso altri soggetti, Stato, Regioni, aziende partecipate ecc....

Con riferimento all'attivo circolante, nella classe delle rimanenze vengono differenziati i beni sanitari da quelli non sanitari<sup>42</sup>; per i crediti<sup>43</sup> è prevista una maggiore analiticità per soggetto debitore (Stato, regione, aziende pubbliche, clienti privati, aziende controllate, collegate e sperimentazioni gestionali...) e natura del credito<sup>44</sup>. Le attività in corso al 31/12 non sono state messe in risalto a causa di una complessità di stima, in quanto le Regioni avevano punti di vista differenti su questa questione.

Le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni presentano un'articolazione minore rispetto allo schema civilistico, questa scelta è

---

<sup>42</sup> Ad esempio, sono beni sanitari i dispositivi medici, prodotti chimici, prodotti sanitari, mentre sono beni non sanitari i prodotti alimentari, i carburanti ecc....

<sup>43</sup> I crediti finanziari a m/l termine sono concessi senza corresponsione di interessi o con interessi molto bassi, sono iscritti al loro valore nominale. I crediti v/lo stato e la regione rappresentano voci residuali e non sono crediti per finanziamento di investimenti e crediti per il ripiano perdite.

<sup>44</sup> Questi dettagli relativi ai crediti sono legati ad esigenze di consolidamento, anche se risulta più opportuno il loro inserimento in Nota integrativa.

giustificata dalle particolari norme restrittive che regolano la gestione finanziaria delle aziende sanitarie. Quest'ultima classe ha quindi una struttura semplice, composta da due sole voci riferite alle somme investite in partecipazioni e altri titoli.

Le voci riferite alle disponibilità liquide indicano le specificità delle aziende pubbliche, evidenziando le disponibilità presso l'istituto tesoriere, la tesoreria unica e i conti correnti postali. Dalle ultime due macro classi dell'attivo emergono le informazioni relative ai ratei e ai risconti attivi (macro classe C) e ai conti d'ordine (macro classe D).

Analizzando la parte del passivo e del patrimonio netto, si riscontrano modifiche rilevanti rispetto al bilancio civilistico, nella macro classe A) patrimonio netto, le voci vengono differenziate secondo una logica pubblica. Come noto, il patrimonio esprime la consistenza del patrimonio dell'impresa e fornisce una rappresentazione delle fonti di finanziamento dette interne, in quanto derivano direttamente o indirettamente dal soggetto o dai soggetti che costituiscono o promuovono l'azienda. La macro classe relativa al patrimonio netto, inserita all'interno del bilancio delle aziende sanitarie, si discosta da quanto appena esposto, infatti la voce inerente al capitale sociale, tipica dei bilanci delle aziende for profit è sostituita da due classi tipiche delle aziende pubbliche: il Fondo dotazione e i finanziamenti per investimenti.

La prima classe è costituita dal Fondo di dotazione, che evidenzia gli apporti affidati dalla regione di appartenenza alle aziende, in sede di costituzione. Dopodiché vi sono i Finanziamenti per investimenti, riferiti ai contributi in conto capitale ricevuti dallo Stato, dalle Regioni e da altri soggetti pubblici, e non prevedono retribuzione. Successivamente vengono evidenziate le Riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti, queste non hanno un fine preciso e possono essere assimilate ai contributi in c/capitale.

La classe successiva è rappresentata dalle altre riserve, classe contenente tutti i conti che prima confluivano tra gli utili o le perdite portati a nuovo. A seguire vi è la classe relativa ai Contributi per ripiano perdite che viene movimentata in presenza del provvedimento regionale di assegnazione, con contestuale iscrizione. Infine, le classi VI e VII riguardano rispettivamente utili/perdite portati a nuovo e utili/perdite d'esercizio.

La macro classe B risulta essere più articolata per la presenza di voci ulteriori rispetto allo schema civilistico (come Fondi per rischi, Fondi da distribuire ecc..). I fondi imposte comprendono oltre alle imposte probabili anche la fiscalità latente, i fondi rischi si riferiscono a rischi per cause civili, oneri processuali e interessi di mora, i fondi per oneri e spese, ad esempio, includono i rinnovi contrattuali del personale dipendente. La voce denominata "Quota inutilizzata contributi di parte corrente vincolati" è una voce caratteristica dei bilanci delle Aziende Sanitarie che accoglie le quote dei contributi di parte corrente, finanziati mediante somme relative al fabbisogno sanitario regionale standard, vincolate ai sensi della normativa nazionale vigente e non utilizzate durante l'esercizio. L'accantonamento di quote in questo specifico fondo spese, ha la funzione di rendere disponibile un ammontare di denaro negli anni successivi quando si renderà necessario l'utilizzo.

La macro classe C (Trattamento di fine rapporto) prevede una distinzione tra i Premi operosità relativi agli accantonamenti annuali pari al debito maturato verso i medici convenzionati SUMAI (Sindacato Unitario Medici Ambulatoriali Italiani) e il TFR riferito alle sole tipologie di rapporti lavorativi che ne richiedono la corresponsione diretta da parte dell'azienda. Per quanto riguarda il Premio operosità, secondo il contratto nazionale in vigore, agli specialisti ambulatoriali e ai medici della medicina dei servizi

(medici SUMAI), titolari a tempo indeterminato, alla cessazione del rapporto spetta un premio pari a mensilità per ogni anno di servizio prestato.

Nella macro classe D, i debiti si differenziano in base alla natura del creditore dell'azienda sanitaria e si riscontra un maggior dettaglio relativo ai mutui, giustificato dalla necessità di controllare il grado di indebitamento delle aziende sanitarie.

Le ultime due macro classi sono rappresentate dai Ratei e risconti passivi e dai Conti d'Ordine.

### *2.6.2 Lo schema di conto economico*

Il Conto Economico previsto dall'art. 2425 c.c., è il documento riepilogativo dei componenti positivi (ricavi e proventi) e negativi (costi ed oneri) derivanti dalla gestione, che per differenza determina il Risultato Economico d'Esercizio.

Lo schema previsto dal codice civile è il seguente:

#### **A) VALORE DELLA PRODUZIONE**

- 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni
- 2) Valutazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti
- 3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione
- 4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
- 5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

#### **B) COSTI DELLA PRODUZIONE**

- 6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
- 7) Per servizi
- 8) Per godimento beni di terzi
- 9) Per il personale
  - a) Salari e stipendi
  - b) Oneri sociali
  - c) Trattamento di fine rapporto
  - d) Trattamento di quiescenza e simili
  - e) Altri costi
- 10) Ammortamenti e svalutazioni
  - a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali
  - b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali
  - c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni
  - d) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide
- 11) Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
- 12) Accantonamenti per rischi
- 13) Altri accantonamenti
- 14) Oneri diversi di gestione

## **DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)**

### **C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI**

- 15) Proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate
- 16) Altri proventi finanziari

- a) Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelle da controllanti
- b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni
- c) Da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni
- d) Proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e di quelli di controllanti

17) Interessi ed altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti

17-bis) Utili e perdite su cambi

## **D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZARIE**

18) Rivalutazioni

- a) Di partecipazioni
- b) Di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni
- c) Di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

19) Svalutazioni

- a) Di partecipazioni
- b) Di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni
- c) Di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

## **E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI**

- 20) Proventi con separata indicazione delle plusvalenze da alienazione i cui ricavi sono iscrivibili al n.5
- 21) Oneri con separata indicazione delle minusvalenze da alienazione, i cui effetti contabili non iscrivibili al n.14 e delle imposte relative a esercizi precedenti

## **RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+/-C+/-D+/-E)**

- 22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate

## **UTILE (O PERDITA DELL'ESERCIZIO)**

Lo schema previsto dal D.lgs. 118/2011 è il seguente:

### **A) VALORE DELLA PRODUZIONE <sup>45</sup>**

- 1) Contributi in c/esercizio
  - a) Contributi in c/esercizio- da Regione o Provincia Autonoma per quota F.S. regionale
  - b) Contributi in c/esercizio-extra fondo
    - 1) Contributi da Regione o Prov.Autonoma (extra fondo)-vincolati

---

<sup>45</sup> Questa macro classe esprime il prodotto interno lordo aziendale generato nell'ambito dei processi produttivi connessi con la gestione caratteristica.

- 2) Contributi da Regione o Prov.Autonoma (extra fondo)-  
Risorse aggiuntive da bilancio a titolo di copertura LEA
- 3) Contributi da Regione o Prov.Autonoma (extra fondo)-  
Risorse aggiuntive da bilancio a titolo di copertura extra  
LEA
- 4) Contributi da Regione o Prov.Autonoma (extra fondo)-  
altro
- 5) Contributi da aziende sanitarie pubbliche (extra fondo)
- 6) Contributi da altri soggetti pubblici
- c) Contributi in c/esercizio-per ricerca
  - 1) Da Ministero della Salute per ricerca corrente
  - 2) Da Ministero della Salute per ricerca finalizzata
  - 3) Da Regione e altri soggetti pubblici
  - 4) Da privati
- d) Contributi in c/esercizio-da privati
- 2) Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti
- 3) Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi vincolati di esercizi  
precedenti
- 4) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria
  - a) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie- ad aziende  
sanitarie pubbliche
  - b) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie-intramoenia
  - c) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie-altro
- 5) Concorsi, recuperi e rimborsi
- 6) Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (Ticket)
- 7) Quota contributi in c/capitale imputata nell'esercizio
- 8) Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni



9) Altri ricavi e proventi

## **B) COSTI DELLA PRODUZIONE**

1) Acquisti di beni

a) Acquisti di beni sanitari

b) Acquisti di beni non sanitari

2) Acquisti di servizi sanitari

a) Acquisti di servizi sanitari-Medicina di base

b) Acquisti di servizi sanitari- Farmaceutica

c) Acquisti di servizi sanitari per assistenza specialistica ambulatoriale

d) Acquisti di servizi sanitari per assistenza riabilitativa

e) Acquisti di servizi sanitari per assistenza integrativa

f) Acquisti di servizi sanitari per assistenza protesica

g) Acquisti di servizi sanitari per assistenza ospedaliera

h) Acquisto di prestazioni di psichiatria residenziale e semiresidenziale

i) Acquisto di prestazioni di distribuzione farmaci File F

j) Acquisto di prestazioni termali in convenzione

k) Acquisto di prestazioni di trasporto sanitario

l) Acquisto di prestazioni socio-sanitarie a rilevanza sanitaria

m) Compartecipazione al personale per att. Libero-prof (intramoenia)

n) Rimborsi assegni e contributi sanitari

o) Consulenze, collaborazioni, interinale, altre prestazioni di lavoro sanitarie e sociosanitarie

p) Altri servizi sanitari e sociosanitari a rilevanza sanitaria

q) Costi per differenziale Tariffe TUC

- 3) Acquisti di servizi non sanitari
  - a) Servizi non sanitari
  - b) Consulenze, collaborazioni, interinale, altre prestazioni di lavoro non sanitarie
  - c) Formazione
- 4) Manutenzione e riparazione
- 5) Godimento beni di terzi
- 6) Costi del personale
  - a) Personale dirigente medico
  - b) Personale dirigente ruolo sanitario non medico
  - c) Personale comparto ruolo sanitario
  - d) Personale dirigente altri ruoli
  - e) Personale comparto altri ruoli
- 7) Oneri diversi di gestione
- 8) Ammortamenti
  - a) Ammortamenti immobilizzazioni immateriali
  - b) Ammortamenti dei fabbricati
  - c) Ammortamenti delle altre immobilizzazioni materiali
- 9) Svalutazione delle immobilizzazioni e dei crediti
- 10) Variazione delle rimanenze
  - a) Variazione delle rimanenze sanitarie
  - b) Variazioni delle rimanenze non sanitarie
- 11) Accantonamenti
  - a) Accantonamenti per rischi
  - b) Accantonamenti per premio operosità
  - c) Accantonamenti per quote inutilizzate di contributi vincolati
  - d) Altri accantonamenti

## **DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)**

### **C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI**

- 1) Interessi passivi ed altri proventi finanziari
- 2) Interessi passivi ed altri oneri finanziari

### **D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE**

- 1) Rivalutazioni
- 2) Svalutazioni

### **E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI**

- 1) Proventi straordinari
  - a) Plusvalenze
  - b) Altri proventi straordinari
- 2) Oneri straordinari
  - a) Minusvalenze
  - b) Altri oneri straordinari

## **RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)**

### **Y) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO**

- 1) IRAP
  - a) IRAP relativa a personale dipendente
  - b) IRAP relativa a collaboratori e personale assimilato a lavoro dipendente
  - c) IRAP relativa ad attività di libera professione (intramoenia)
  - d) IRAP relativa ad attività commerciali

2) IRES

3) Accantonamento a fondo imposte (accertamenti, condoni, ecc.)

## **UTILE (PERDITA) DELL'ESERCIZIO**

L'impostazione del conto economico a forma scalare presenta un'elencazione di tutte le componenti economiche d'esercizio classificate per aree gestionali, arrivando al risultato d'esercizio mediante risultati parziali.

L'adattamento dello schema civilistico alla realtà delle aziende sanitarie pubbliche ha richiesto una molteplicità di revisioni delle voci , in particolare di quelle contenute nelle macro classi riferite al Valore e ai Costi della produzione.

Il Valore della produzione riferito al settore sanitario dovrebbe indicare la produzione dell'azienda sanitaria pubblica in termini di servizi erogati direttamente o attraverso il ricorso ad erogatori esterni, tale classe si compone di nove voci che si articolano in varie sotto voci.

Nelle ASL bisogna considerare l'entità dei contributi in conto esercizio, determinati in base alla quota capitaria pesata, che dovrebbe esprimere le risorse necessarie per soddisfare i fabbisogni sanitari della popolazione di riferimento e viene erogata indipendentemente dall'effettiva capacità dell'azienda di far fronte ai bisogni stessi. Questa criticità risulta meno visibile nelle Aziende Ospedaliere, in quanto il valore della produzione è largamente dipendente dalla valorizzazione delle prestazioni effettivamente erogate, il valore di questi contributi dovrebbe riferirsi ai finanziamenti per funzioni o per progetti. I contributi in conto esercizio sono definiti come finanziamenti erogati allo scopo di integrare i ricavi dell'azienda o di ridurre i costi d'esercizio sostenuti dall'azienda per esigenze legate all'attività produttiva. Tali contributi vengono contabilizzati secondo il principio della

competenza economica a prescindere dall'effettivo incasso del contribuente stesso.

Le successive voci inerenti alla Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti e Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi vincolati di esercizi precedenti, sono caratteristiche degli schemi previsti esclusivamente per le aziende sanitarie. La prima voce fa riferimento alla rettifica operata al valore della produzione destinata ad alimentare una specifica posta del patrimonio netto, mentre la seconda evidenzia la parte dei contributi vincolati inutilizzati negli esercizi precedenti e che si intende imputare a conto economico. È una voce che accoglie la componente positiva di reddito che deriva dall'impiego di disponibilità pregresse.

A seguire nello schema vengono evidenziati i "Ricavi per prestazioni sanitarie e socio-sanitarie a rilevanza sanitaria", vale a dire i proventi derivanti da attività tariffate dalle Aziende Ospedaliere e i proventi relativi alle medesime prestazioni erogate a non residenti per le ASL (mobilità attiva).

Proseguendo ci sono ulteriori voci di ricavi, riferite ai concorsi, recuperi e rimborsi e ai ticket<sup>46</sup>, hanno entrambe natura di rettifiche di costi sostenuti dall'azienda per lo svolgimento dell'attività tipica. La prima voce include i concorsi, recuperi e rimborsi da parte di privati o enti pubblici per i costi sostenuti nello svolgimento dell'attività ordinaria dell'azienda e i proventi conseguiti a seguito dei riaccrediti effettuati in ragione di azione di rivalsa. La voce relativa ai ticket, esplica i ricavi che derivano dalla partecipazione del cittadino alla spesa per le prestazioni sanitarie, erogate secondo le disposizioni della normativa vigente. Questi ricavi, sono solo una quota parte

---

<sup>46</sup> Il riferimento è ai ticket per la specialistica ambulatoriale, diagnostica strumentale, per prestazioni di medicina sportiva, effettuate nelle strutture gestite direttamente all'azienda sanitaria.

della remunerazione complessiva della prestazione erogata dall'azienda al singolo, la rimanente parte è versata in forma di contributo in conto esercizio dal Sistema sanitario nazionale.

La quota contributi in c/capitale imputata all'esercizio, accoglie valori stornati a rettifica delle quote di ammortamento dei beni acquisiti tramite contributi in c/capitale (sterilizzazione). La voce relativa agli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni, ha sostituito la voce dei costi capitalizzati riportata nella normativa civilistica, in quanto includeva nel valore della produzione quei costi sostenuti nell'anno, ma considerati a valenza pluriennale, comportando una sovrastima del valore stesso. Infine gli altri ricavi e proventi comprendono una serie di proventi molto eterogeni come quelli derivanti da consulenze non sanitarie, da fitti o da altri proventi che non trovano collocazione nelle altre voci.

I costi della produzione, rappresentano il valore economico dei fattori produttivi impiegati nel processo produttivo e della remunerazione del lavoro dei dipendenti.

Per quanto riguarda gli acquisti, sia di beni , sia di servizi, lo schema prevede una loro classificazione in base al criterio della destinazione economica, ovvero considerando la destinazione del bene o del servizio alla sfera sanitaria o ad attività ausiliarie ad esse.

Una notevole differenza rispetto allo schema civilistico si riscontra nei costi del personale che non vengono suddivisi per natura della competenza da corrispondere (salari e stipendi, oneri sociali ecc...), ma in base ad un criterio destinativo-funzionale che differenzia il personale in base ai ruoli (sanitario, professionale, tecnico e amministrativo).

Le macro classi C e D risultano essere meno articolate rispetto allo schema civilistico, infatti includono esclusivamente gli interessi attivi e altri proventi

finanziari e interessi passivi e altri oneri finanziari (macro classe C) e Rivalutazioni e Svalutazioni (macro classe D). La macro classe C fa riferimento agli elementi reddituali che derivano dalla gestione dei finanziamenti aziendali, nonché gli oneri e i proventi derivanti da investimenti in attività finanziarie, la macro classe D, accoglie le rivalutazioni e le svalutazioni che è necessario apportare ai titoli finanziari derivanti in portafogli. La macro classe E esibisce i componenti straordinari del reddito. La voce Y include le Imposte sul Reddito dell'esercizio che vengono detratte dal risultato ante-imposte per ottenere il risultato d'esercizio, quest'ultimo esprime una misura di sintesi dell'economicità dell'azienda, riferita alla capacità di remunerare adeguatamente il capitale di rischio investito nell'azienda. "Nelle aziende pubbliche la valutazione di economicità deve basarsi su informazioni extra-contabili, spesso non economiche e che non sono comunque sintetizzabili in un unico indicatore economico. Allo stesso tempo però, il risultato economico delle aziende sanitarie rappresenta una misura anche se solo parziale, di economicità."<sup>47</sup> Da questo risultato si evince l'avvenuto o il mancato rispetto del vincolo economico nel periodo amministrativo di riferimento, ovvero "se i cittadini-utenti hanno usufruito di servizi che hanno comportato costi inferiori, uguali o superiori all'entità dei trasferimenti e delle altre risorse economiche fisiologicamente acquisite dall'azienda."<sup>48</sup> Le imposte sul reddito d'esercizio comprendono tutte le imposte che, stante il regime fiscale cui sono sottoposte le Aziende Sanitarie, ricadono sul reddito da queste prodotto. Come si nota osservando lo schema sopra riportato, si tratta sostanzialmente di due imposte: l'Imposta sul Reddito

---

<sup>47</sup> Il Bilancio delle Aziende Sanitarie, verso un nuovo modello contabile, Elena Cantù, Egea Editori, 2014

<sup>48</sup> Anessi Pessina e Zavattaro 1994

delle Società e l'Imposta sul Reddito delle Attività Produttive.

### *2.6.3 Il Rendiconto Finanziario*

Il D.lgs. 118/2011 ha previsto l'introduzione del prospetto finanziario sia nel bilancio preventivo economico annuale, che nel bilancio consuntivo d'esercizio, per la loro redazione si utilizza uno schema fisso obbligatorio. Nel bilancio preventivo economico annuale, il rendiconto viene definito come Piano dei flussi di cassa prospettici, utile ad evidenziare la possibilità e la modalità dell'azienda di fronteggiare i propri obblighi finanziari di breve termine, assicurando una previsione finanziaria dei valori iscritti nel preventivo economico annuale e nel piano degli investimenti. Invece, nel consuntivo, si parla di Rendiconto finanziario, strumento che permette di capire se il flusso di liquidità è stato incrementato o impiegato durante l'esercizio trascorso.

Lo schema di rendiconto finanziario previsto dal D.lgs. 118/2011 è presentato in forma scalare, al fine di evidenziare i flussi parziali di liquidità attribuibili alle singole categorie di attività (ovvero flusso derivante da operazioni reddituali, flusso derivante dalle attività di investimento e flusso derivante dalle attività di finanziamento) ed è il seguente:

#### **SCHEMA DI RENDICONTO FINANZIARIO**

##### **OPERAZIONI DI GESTIONE REDDITUALE**

(+) Risultato di esercizio

-Voci che non hanno effetto sulla liquidità: costi e ricavi non monetari

(+)ammortamenti fabbricati



(+)ammortamenti altre immobilizzazioni materiali

(+)ammortamenti immobilizzazioni immateriali

### **Ammortamenti**

(+)Utilizzo finanziamenti per investimenti

(-)utilizzo fondi di riserva: investimenti, incentivi al personale, successioni e donazioni, plusvalenze da reinvestire

### **utilizzo contributi in c/capitale e fondi riserva**

(+) Accantonamento SUMAI

(-)Pagamenti SUMAI

(+)Accantonamenti TFR

(-)pagamenti TFR

### **-Premio operosità medici SUMAI+TFR**

(+/-)Rivalutazioni/svalutazioni di attività finanziarie

(+)accantonamenti a fondi svalutazione

(-)utilizzo fondi svalutazione

### **-Fondi svalutazioni di attività**

+ accantonamenti a fondi per rischi e oneri

-utilizzo fondi per rischi e oneri

### **-Fondo per rischi e oneri**

### **TOTALE Flusso di CCN della gestione corrente**

(+/-)aumento/diminuzione debiti verso regione e provincia autonoma, esclusa la variazione relativa a debiti per acquisto di beni strumentali

(+/-)aumento/diminuzione debiti verso comune

(+/-)aumento/diminuzione debiti verso aziende sanitarie pubbliche

(+/-)aumento/diminuzione debiti verso arpa

(+/-)aumento/diminuzione debiti verso fornitori

(+/-)aumento/diminuzione debiti tributari

(+/-)aumento/diminuzione debiti verso istituti di previdenza

(+/-)aumento/diminuzione altri debiti

(+/-)aumento/diminuzione debiti (escl.forn.di immob. E C/C bancari e istituto tesoriere)

(+/-)aumento/diminuzione ratei e risconti passivi

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Stato quote indistinte

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Stato quote vincolate

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione per gettito addizionali Irpef e Irap

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione per partecipazioni regioni a statuto speciale

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione-vincolate per partecipazioni regioni a statuto speciale

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione- gettito fiscalità regionale

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione- altri contributi extra fondo

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Comune

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/ASL-AO

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/ARPA

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Erario

(+/-)diminuzione/aumento crediti parte corrente v/altri

**(+/-)diminuzione/aumento crediti**

(+/-)diminuzione/aumento del magazzino

(+/-)diminuzione/aumento di acconti a fornitori per magazzino

**(+/-)diminuzione/aumento rimanenze**

**(+/-)diminuzione/aumento ratei e risconti attivi**

**(A)Totale di operazioni di gestione reddituale**

**ATTIVITÀ DI INVESTIMENTO**

(-) Acquisto costi di impianto e ampliamento

(-) Acquisto costi di ricerca e sviluppo

(-) Acquisto diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno

(-) Acquisto immobilizzazioni immateriali in corso

(-)Acquisto altre immobilizzazioni immateriali

**(-)Acquisto immobilizzazioni immateriali**

(+)Valore netto contabile costi di impianto e di ampliamento dismessi

(+)Valore netto contabile costi di ricerca e sviluppo dismessi

(+)Valore netto contabile diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno dismessi

(+)Valore netto contabile immobilizzazioni immateriali in corso dismesse

(+)Valore netto contabile altre immobilizzazioni immateriali dismesse

**(+)Valore netto contabile immobilizzazioni immateriali dismesse**

(-)Acquisto terreni

(-)Acquisto fabbricati

(-)Acquisto impianti e macchinari

(-)Acquisto attrezzature sanitarie e scientifiche

(-)Acquisto mobili e arredi

(-)Acquisto automezzi

(-)Acquisto altri beni materiali

**(-)Acquisto immobilizzazioni materiali**

(+)Valore netto contabile terreni dismessi

(+)Valore netto contabile fabbricati dismessi

(+)Valore netto contabile impianti e macchinari dismessi

(+)Valore netto contabile attrezzature sanitarie e scientifiche dismesse

(+)Valore netto contabile mobili e arredi dismessi

(+)Valore netto contabile automezzi dismessi

(+)Valore netto contabile altri beni materiali dismessi

**(+) Valore netto contabile immobilizzazioni materiali dismesse**

(-)Acquisto crediti finanziari

(-)Acquisto titoli

**(-)Acquisto immobilizzazioni finanziarie**

(+) Valore netto contabile crediti finanziari dismessi

(+)Valore netto contabile titoli dismessi

**(+)Valore netto contabile immobilizzazioni finanziarie dismesse**

**(+/-) Aumento /diminuzione debiti v/fornitori di immobilizzazioni**

**(B)Totale attività di investimento**

## **ATTIVITÀ DI FINANZIAMENTO**

(+/-) Diminuzione/aumento crediti vs Stato (finanziamenti per investimenti)

(+/-) Diminuzione/aumento crediti vs Regione (finanziamenti per investimenti)

(+/-) Diminuzione/aumento crediti vs Regione (aumento fondo di dotazione)

(+/-) Diminuzione/aumento crediti vs Regione (ripiano perdite)

(+/-) Diminuzione/aumento crediti vs Regione (copertura debiti al 31.12.2005)

(+) Aumento fondo di dotazione

(+) Aumento contributi in c/capitale da regione e da altri

(+/-) Altri aumenti/diminuzioni al patrimonio netto

(+/-) Aumenti/diminuzioni nette contabili al patrimonio netto

(+/-) aumento/diminuzioni debiti C/C bancari e istituto tesoriere

(+) assunzione nuovi mutui

(-) mutui quota capitale rimborsata

**(C) Totale attività di finanziamento**

**FLUSSO DI CASSA COMPLESSIVO (A+B+C)**

Delta liquidità tra inizio e fine esercizio (al netto dei conti bancari passivi)

Squadratura tra il valore delle disponibilità nello SP e il valore del flusso di cassa complessivo

Si ricorre al metodo indiretto per rappresentare il flusso di liquidità derivante dalle operazioni di gestione reddituale, si parte dalla rettifica in aumento o in diminuzione dell'utile (o della perdita) di esercizio, al fine di neutralizzare gli elementi che non hanno avuto riflessi nella risorsa finanziaria oggetto del rendiconto (Disponibilità liquide). Il flusso viene ricostruito deducendo dal risultato d'esercizio:

- i costi e i ricavi del conto economico per i quali non vi è manifestazione finanziaria;
- gli accantonamenti per rischi e oneri al netto dei valori espressivi il loro effettivo impiego;
- le azioni che hanno generato variazioni di liquidità (ad esempio gli aumenti o le diminuzioni dei crediti/debiti o delle scorte di beni sanitari).

Il metodo indiretto si concentra maggiormente sulla complessità dei valori, non analizzando nel dettaglio le cause che hanno generato l'ammontare totale. Il metodo diretto, suggerito dallo IASB, fornisce dettagli sulle cause che hanno provocato aumenti o diminuzioni della liquidità.

Il flusso di liquidità che deriva dalla gestione reddituale, comprende il flusso di Capitale Circolante Netto (CCN) della gestione corrente e le variazioni in senso proprio delle poste del CCN avvenuti nell'esercizio. Dal flusso finanziario della gestione corrente, si deduce l'assorbimento di risorse finanziarie necessarie per la produzione dei Livelli Essenziali di Assistenza e il raggiungimento degli standard fissati dai piani sanitari regionali. Il livello positivo o negativo di questa grandezza dipende da un lato dall'adeguatezza delle risorse correnti, trasferite dalla regione tramite la quota capitaria per le ASL e le tariffe delle prestazioni erogate per le AO e dall'altro lato, dalla capacità aziendale di conseguire adeguati livelli di efficienza nell'impegno delle risorse. Questo valore è indispensabile per comprendere i fabbisogni di liquidità, a prescindere dalle modalità di incasso dei crediti e di pagamento dei debiti. Tale flusso se osservato per vari esercizi, consente di scoprire situazioni strutturali di sottofinanziamento delle attività di gestione corrente o contrariamente la capacità di autofinanziamento.

La seconda parte della gestione reddituale è rappresentata dalle variazioni delle poste del CCN.

Questa sezione del rendiconto mostra gli impatti delle varie scelte di accentramento o decentramento dei flussi di cassa all'interno dei SSR, nonché degli sfasamenti temporali tra i provvedimenti di attribuzione dei diversi contributi e la loro erogazione.

Una dinamica di notevole importanza è quella dei debiti verso fornitori, una posta contabile che dipende dagli acquisti e dalle tempistiche di pagamento praticate dai fornitori. Un aumento dei debiti verso fornitori, rappresenta un campanello d'allarme rispetto alle pratiche di allungamento dei tempi di pagamento, pratiche frequenti nell'ambito

degli enti pubblici, che comportano oneri improduttivi, quali interessi passivi per pagamento ritardato<sup>49</sup>.

Il flusso successivo nel prospetto riguarda l'impatto delle attività di investimento, riferito agli acquisti e alle dismissioni a titolo oneroso di immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie. I flussi sono esposti in modo per categorie di cespiti e tipologia di flusso (positivo, per le dismissioni, o negativo, per gli acquisti).

In quest'area del rendiconto viene resa nota la variazione del saldo dei debiti v/fornitori di immobilizzazioni, per considerare l'effetto monetario derivante dalla gestione dei pagamenti verso i fornitori.

L'ultima sezione del rendiconto espone il flusso di liquidità derivante dall'attività di finanziamento. Questa è considerata come la parte più debole dello schema, in quanto è costituita da un'articolazione di voci che sembra avere lo scopo di assicurare la quadratura del prospetto, piuttosto che fornire un'informazione sulle dinamiche dell'attività di finanziamento. Per le aziende sanitarie, questi flussi dipendono maggiormente dagli incassi di incrementi di patrimonio netto nelle diverse forme di finanziamento, con lo scopo di realizzare determinati investimenti o di rafforzare la struttura patrimoniale, dagli incassi di eventuali donazioni in denaro vincolate agli investimenti e dall'accensione e rimborso di prestiti.

---

<sup>49</sup> Ai sensi del D.lgs. 192/2012.

#### 2.6.4 *La nota integrativa*

Nell'impostazione civilistica la Nota integrativa e la Relazione sulla gestione rappresentano due documenti, il cui compito principale è quello di integrare le informazioni sintetiche fornite dagli altri documenti che compongono il bilancio, in modo tale da rendere il bilancio più completo. Le funzioni principali di questi documenti sono:

- Funzione descrittiva, fornisce un commento inerente alla composizione e all'evoluzione di determinati valori;
- Funzione informativa, relativa all'integrazione di informazioni non espresse nei valori di bilancio;
- Funzione esplicativa, relativa all'interpretazione del contesto in cui l'azienda opera ed opererà.

Con riferimento alle funzioni sopra indicate, la prima funzione è svolta esclusivamente dalla Nota integrativa, la terza dalla Relazione sulla gestione e la seconda da entrambe.

La nota integrativa è definita come un documento contabile, che fa parte del bilancio di esercizio, finalizzato a fornire informazioni specifiche su alcune voci contabili e sui criteri di valutazione adottati. La normativa civilistica individua il suo contenuto negli articoli 2427 e 2427bis del codice civile, nei quali vengono espresse le informazioni principali e subordinate<sup>50</sup>.

Il D.lgs. 118/2011 ha introdotto lo schema di Nota integrativa relativa alle aziende sanitarie, organizzato in tabelle pre-impostate e in domande a risposta chiusa. Tale schema è articolato in cinque paragrafi, di seguito elencati:

---

<sup>50</sup> Informazioni da inserire al verificarsi di determinati fenomeni.



- Criteri generali di formazioni del bilancio d'esercizio (par.1)
- Criteri di valutazione adottati per la redazione del bilancio d'esercizio (par.2)
- Dati relativi al personale (par.3)
- Informazioni relative alle poste di stato patrimoniale (par. 4-16)
- Informazioni relative alle poste di conto economico (par.17-26)

Inoltre, è necessario allegare i modelli di CE e SP dell'esercizio in chiusura e dell'esercizio precedente.

I primi due paragrafi sono relativi alle informazioni già previste dal codice civile e relative ai criteri di valutazione adottati.

Il terzo paragrafo richiede dati riferiti al personale. Nella disciplina civilistica, l'articolo 2427 al punto 15 fa riferimento al numero medio di dipendenti per categoria. Nel caso delle aziende sanitarie, sono richieste informazioni più dettagliate riguardanti:

- Numero di unità di personale, dipendente per ruolo e tipo di contratto (tempo pieno o part-time);
- Numero mensilità e spese di carattere stipendiale e accessorie per ruolo del personale dipendente;
- Numero di unità di personale in comando ad altri enti/da altri enti per ruolo;
- Numero di unità di personale universitario (a tempo pieno o parziale) per ruolo;
- Numero di unità di personale con contratto di formazione lavoro, di somministrazione, LSU, per ruolo;
- Numero di unità di personale convenzionato.

A livello statistico, i costi del personale rappresentano il 31% dei costi complessivi delle aziende sanitarie, a cui bisogna aggiungere un 6% relativo alla medicina generale convenzionata.

Gli ultimi due paragrafi riguardano le informazioni relative agli schemi di Conto economico e Stato patrimoniale.

Per le immobilizzazioni immateriali e materiali, coerentemente con quanto previsto dall'articolo 2427, è necessario indicare la quota delle immobilizzazioni i cui ammortamenti sono soggetti a sterilizzazione (specificità delle aziende sanitarie), informazioni sui costi capitalizzati (con riferimento alle immobilizzazioni materiali). Le informazioni subordinate si riferiscono all'importo, alle motivazioni, ai criteri di determinazione e all'impatto sul risultato di esercizio di eventuali svalutazioni e rivalutazioni.

In questo schema vi sono delle informazioni obbligatorie, che non sono previste dalla normativa civilistica, ma sono utili per rispondere ad alcune esigenze del contesto sanitario, si tratta delle altre immobilizzazioni e delle immobilizzazioni materiali in corso, necessarie per comprendere la natura di alcune voci residuali e di monitorare lo sviluppo di lavori pubblici nel tempo. Nell'ambito delle informazioni subordinate, relative alle aziende sanitarie, è bene indicare l'obbligo di segnalare l'eventuale utilizzo di aliquote di ammortamento maggiori a quelle previste dal 118/2011.

Per le immobilizzazioni finanziarie, l'articolo 2427 al punto 4, prevede l'inserimento delle variazioni dei crediti finanziari con il relativo fondo svalutazione e un elenco dell'informativa sulle partecipazioni. Le aziende sanitarie devono riportare in nota integrativa i valori netti dei crediti finanziari per scadenza ed indicare in modo esplicito quali crediti o debiti hanno una durata residua superiore ai 5 anni, oltre ad evidenziare il valore nominale e l'anno di formazione per i crediti finanziari.

Per quanto riguarda la posta delle rimanenze, le informazioni sono quasi interamente riconducibili alla normativa civilistica e nello specifico riguardano le movimentazioni dei beni sanitari e non sanitari. L'unico elemento aggiuntivo riferito alle aziende sanitarie si riferisce alle rimanenze di reparto e ai beni presso terzi per la distribuzione in nome e per conto.

Le informazioni riguardanti i crediti dell'attivo circolante, includono i crediti intra-regionali per mobilità e per altre prestazioni oltre ai crediti per incrementi di patrimonio netto.

Con riferimento alle attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, bisogna indicare il costo storico e le movimentazioni delle partecipazioni e degli altri titoli, differenziando le movimentazioni degli esercizi precedenti da quelle dell'esercizio di riferimento.

Il punto 4 dell'articolo 2427 fornisce informazioni sulla consistenza e sui movimenti delle disponibilità liquide, mentre il punto 7 prevede i dettagli relativi ai ratei e risconti attivi, specificando l'importo e la quota oltre i 12 mesi.

Con riferimento al patrimonio netto, bisogna includere la consistenza e la movimentazione, analizzando la composizione delle voci ideali di patrimonio netto delle aziende sanitarie (ad esempio finanziamenti per investimenti, riserve da plusvalenze da reinvestire e contributi da reinvestire).

La sezione del prospetto dedicata ai fondi rischi e oneri, deve evidenziare la consistenza, le movimentazioni e le utilizzazioni, in aggiunta a tali informazioni per le aziende sanitarie è obbligatorio inserire le quote inutilizzate di contributi da regione per quota FSR vincolato, contributi vincolati da altri soggetti pubblici (extra fondo), contributi per ricerca, contributi vincolati da privati. Le informazioni secondarie richiedono di indicare la presenza di eventuali perdite rispetto ai valori stanziati

inizialmente.

Successivamente, con riferimento al Trattamento di fine rapporto, la nota integrativa fornisce informazioni relative alla consistenza, alle movimentazioni e agli utilizzi del TFR, nonché del premio di operosità SUMAI (voce tipica delle aziende sanitarie).

La parte relativa ai debiti, contiene le variazioni della consistenza dei debiti, la quota relativa a fatture da ricevere e quella relativa all'acquisto di beni iscritti tra le immobilizzazioni. Tra le informazioni subordinate per le aziende sanitarie, è richiesta l'indicazione dei debiti sottoposti a transazione regionale.

Per i ratei e risconti passivi vi è l'obbligo per le aziende sanitarie di inserire tutti i dettagli relativi al valore e all'importo che va oltre l'annualità.

Per i conti d'ordine sono esposte informazioni su eventuali beni dell'aziende presso terzi e operazioni di project finance.

Passando al conto economico, in merito al valore della produzione, sono previste informazioni specifiche riferite al settore sanitario e riguardano i contributi in conto esercizio, per i quali è previsto un criterio di assegnazione, per comprendere in che misura il risultato economico si riferisce ad eventuali finanziamenti di sostegno da parte della regione. Inoltre per i ricavi, vengono esplicitate informazioni dei proventi per prestazioni sanitarie in mobilità, dei proventi per prestazioni a fatturazione diretta e dei rimborsi per acquisto di beni, articolati per ciascuna azienda della regione con cui questi rapporti hanno avuto luogo.

Nella sezione dei costi della produzione, per l'acquisto di beni vengono indicate le modalità di distribuzione dei farmaci, gli acquisti di beni da altre aziende pubbliche della regione e beni non monitorati dal sistema di gestione del magazzino; per l'acquisto di servizi sanitari, vengono inclusi dettagli sugli

acquisti in mobilità da aziende della regione e della natura giuridica dell'erogatore, pubblico o privato. Per il personale viene riportata la classificazione dei costi della retribuzione non prevista dal conto economico. La nota integrativa ha assunto un significato rilevante nel bilancio delle aziende sanitarie, sia perché rappresenta una modalità di raccolta di informazioni interna al gruppo sanitario, sia perché definisce le informazioni che le aziende dovranno essere in grado di produrre attraverso il sistema informativo-contabile.

### *2.6.5 La Relazione sulla gestione*

Il bilancio è corredato da una Relazione sulla gestione (art. 2428 c.c.), che anche se non è parte integrante del bilancio, svolge una funzione informativa ed esplicativa sull'andamento aziendale.<sup>51</sup> Il suo contenuto, così come previsto dalla normativa civilistica è articolato in due parti, una prima parte riferita all'inquadratura dell'azienda in generale, evidenziando il risultato, l'andamento della gestione, i rischi e le incertezze a cui la società è esposta,

---

<sup>51</sup>In base al comma 1 dell'articolo 2428 del codice civile, il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente: "un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente, della situazione della società e dell'andamento del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta" Il comma 2 del articolo 2428 del codice civile precisa i contenuti dell'analisi (fedele, equilibrata ed esauriente) di cui al primo comma. Testualmente viene previsto che: "L'analisi di cui al primo comma è coerente con l'entità e la complessità degli affari della società e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi".

per questa parte non è previsto un contenuto minimo (Parte Flessibile); la seconda parte contiene informazioni specifiche (Parte vincolata).

Con riferimento alla prima parte, è necessario indicare informazioni quali, le caratteristiche dell'ambiente economico, il grado di raggiungimento degli obiettivi, le innovazioni tecnologiche, gli eventuali cambiamenti organizzativi in atto e gli andamenti dei singoli settori.

In relazione alla seconda parte, vengono illustrati tutti i dettagli inerenti alle attività di ricerca e sviluppo, rapporti con le imprese del gruppo, partecipazioni nella controllante, fatti di rilievo verificati dopo la chiusura dell'esercizio, evoluzione prevedibile della gestione e gli strumenti finanziari. Inoltre bisogna indicare la destinazione dell'utile e il contenuto della perdita. Il D.lgs. 118/2011, discostandosi dal contenuto civilistico, prevede che la Relazione sia sviluppata indicando le informazioni di seguito elencate:

- Criteri generali di redazione;
- Generalità sul territorio servito e sull'organizzazione aziendale;
- Generalità sulla struttura e sull'organizzazione dei servizi;
- Attività svolta nel periodo, articolata per livelli assistenziali;
- Gestione economico-finanziaria, articolata in vari punti:
  - Sintesi del bilancio e reportistiche svolte circa il grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali;
  - Confronto fra Conto economico preventivo e consuntivo e relazione degli eventuali scostamenti;
  - Relazione sui costi per i LEA, analizzando gli scostamenti rispetto all'anno precedente;
  - Fatti di rilievo verificati dopo la chiusura dell'esercizio;
  - Destinazione utile e copertura della perdita.

Il decreto, ingloba tutti i contenuti della normativa civilistica, ad eccezione dei rapporti con le imprese di gruppo, i quali vengono indicati in Nota integrativa.

### *2.7 La gestione sanitaria accentrata*

Il D.lgs. 118 del 2011 ha trasformato la gestione contabile del sistema sanitario, con il passaggio dalle uniche previsioni regionali a quelle di più alto rango previste a livello nazionale. In particolare è stata prevista l'estensione della prassi contabile non solo a tutte le aziende sanitarie, ma anche ad un nuovo organismo rappresentato dalla Gestione Sanitaria Accentrata (GSA), istituito presso la Regione.

Considerato che in alcune regioni vi sono problemi relativi all'insufficiente attendibilità dei valori comunicati sui disavanzi e sulle necessità di copertura della mancanza di strumenti di controllo, per evitare che i finanziamenti per la sanità vengano costituiti per altri fini e della non utilizzabilità di bilanci consolidati regionali attendibili, il decreto 118/2011 agli articoli 20,21,22 e 23 ha sancito delle novità che consistono:

- L'enunciazione di norme utili alle Regioni per la rilevazione degli accertamenti e degli impieghi relativi al finanziamento e alla spesa sanitaria;
- L'obbligatorietà per le regioni di aprire conti di tesoreria riferiti ai servizi sanitari, da non utilizzare per le altre funzioni;
- L'istituzione della GSA per le regioni che gestiscono direttamente parti del finanziamento del sistema sanitario regionale;

- L'identificazione di regole per le regioni che non gestiscono direttamente parti del finanziamento sanitario regionale.

“Per quanto concerne la prima novità, l'articolo 20 modificato successivamente dal D.lgs. 126 del 2014, include una deroga alle norme contabili previste per il bilancio regionale, deliberando che le regioni, una volta accertato l'importo derivante dal finanziamento sanitario corrente:

- Lo impegnano nel corso dell'esercizio, includendo la porzione premiale vincolata al controllo delle osservanze operate dalla Regione e le porzioni di finanziamento sanitario, il cui scopo era già identificato. Nel caso in cui si evidenzia una perdita di quelle quote vincolate al controllo delle osservanze operate dalla regione, ai sensi dell'attuale normativa, si determinerà la cancellazione dei residui attivi nell'esercizio di riferimento;
- Si accertano che l'importo corrisponda al finanziamento regionale del deficit sanitario precedente;
- In riferimento alla perdita in corso capitale riferita all'edilizia sanitaria, impegnano nel corso dell'esercizio, lo stesso importo stabilito nel decreto di ammissione al finanziamento. Nel caso di revoca del finanziamento, le regioni devono registrare l'evento nello stesso esercizio in cui è stata ordinata la revoca;
- Le entrate provenienti dalle manovre fiscali della Regione, dirette a finanziare il sistema sanitario regionale, devono essere riportate durante lo stesso esercizio di competenza dei tributi<sup>52</sup>”.

---

<sup>52</sup> Management e performance in sanità: Aspetti economico-aziendale delle aziende sanitarie, Fiorella Pia Salvatore, Giuffrè editore, 2022.



Successivamente sono esposti brevi cenni sulla definizione e sul funzionamento della GSA.

La nascita della Gestione Sanitaria Accentrata presso quelle regioni che scelgono di amministrare in modo diretto parte del finanziamento del servizio sanitario è prevista dall'articolo 22 del D.LGS 118/2011.

Il compito della GSA consiste nella tenuta di una contabilità economico-patrimoniale, volta a rilevare le relazioni economiche, patrimoniali e finanziarie esistenti fra le regioni e lo Stato, fra le altre regioni, fra le aziende sanitarie e gli altri enti pubblici, con riferimento agli interventi finanziati da risorse dirette ai servizi sanitari della Regione.

In pratica la GSA ha la responsabilità di gestione economico-patrimoniale, ma è priva di responsabilità giuridica. La GSA è parte integrante della regione e coordina e amministra le risorse del perimetro sanità, di conseguenza tutte le registrazioni economico-patrimoniali devono essere un risultato della contabilità finanziaria.

Questa modalità di rilevazione considera i tempi delle due diverse rilevazioni (economico-patrimoniale e finanziaria) e deve assicurare l'eliminazione nella contabilità finanziaria degli eventi di natura economico-patrimoniale; Questo fa generare dei disallineamenti, alcuni possono sciogliersi durante l'esercizio, altri perdureranno anche in sede di bilancio. Da qui sorge la necessità di redigere dei prospetti che permettono di riconciliare i risultati finali dei due sistemi.

La GSA elenca una serie di operazioni da rilevare in contabilità economico-patrimoniale.

Per quanto riguarda la casistica delle entrate:

- a. Finanziamento sanitario ordinario corrente, costituito da tutti quei finanziamenti illustrati nell'atto di definizione del fabbisogno sanitario regionale standard e dalle altre fonti regionali;
- b. Finanziamento sanitario aggiuntivo corrente, comprensivo di tutti quei provvedimenti regionali supplementari, compresi quelli per l'erogazione dei livelli di assistenza non ricompresi tra i LEA, da pay-back e da ulteriori inclusioni nel SSN.
- c. Finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso, alla cui costituzione concorrono tutti quei provvedimenti regionali volti a ripianare il precedente disavanzo sanitario, mediante l'incremento di aliquote fiscali.
- d. Finanziamento per investimenti in ambito sanitario, costituito dagli investimenti pianificati dal SSN, compresi gli investimenti previsti in edilizia e tecnologie sanitarie.

Con riferimento alla casistica delle uscite:

- a. Spesa sanitaria ordinaria corrente, ovvero la spesa sostenuta per il finanziamento dei LEA e comprende la modalità passiva programmata per l'esercizio ed il pay-back;
- b. Spesa sanitaria aggiuntiva corrente, riferita alla spesa supplementare corrente, per finanziare i livelli di assistenza superiori al LEA;
- c. Spesa sanitaria per il finanziamento del disavanzo sanitario pregresso;
- d. Spesa per investimenti in ambito sanitario, ovvero la spesa in conto capitale.

Il soggetto preposto alla direzione della GSA, deve assicurarsi:

- Dei fatti amministrativi-gestionali ed imputarli ai singoli conti riferiti ai costi, ai ricavi ed alle variazioni delle voci dell'attivo e del passivo del patrimonio;
- L'adozione del bilancio d'esercizio della GSA presso la Regione;
- Verificare la coerenza tra il bilancio della GSA e i modelli di stato patrimoniale e di conto economico<sup>53</sup>;
- La redazione del bilancio sanitario consolidato mediante il consolidamento dei conti della GSA e degli enti del sistema sanitario regionale;
- La riconciliazione delle voci di contabilità economico-patrimoniale e di quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria.

Inoltre è necessaria la presenza di un altro soggetto responsabile, definito terzo certificatore<sup>54</sup>, che nel momento della rendicontazione trimestrale ha l'incarico di certificare la regolare tenuta della contabilità, la riconciliazione dei dati della GSA con quanto incluso nel bilancio finanziario, la riconciliazione dei valori di cassa e la logicità tra i valori dei modelli ministeriali e le risultanze della contabilità. Nella rendicontazione annuale, il terzo certificatore ha il compito di valutare la diretta corrispondenza fra i valori iscritti in bilancio con le risultanze della contabilità economico-patrimoniale.

Le funzioni della GSA<sup>55</sup> consistono dell'adozione di un modello di contabilità economico-patrimoniale, necessario a descrivere in modo

---

<sup>53</sup> Regolati dal D.M. 13 del 2007 e ss.mm.ii, relativi alla GSA (CODICE 000).

<sup>54</sup> Sancito dal comma 3 dell'articolo 22 alla lettera d).

<sup>55</sup> Indicate al primo comma dell'articolo 22 del D.lgs. 118/2011.

organizzato i rapporti economico-patrimoniali e finanziari che intercorrono fra:

- Regione e Stato, per i finanziamenti diretti al sistema sanitario regionale;
- Regione e le altre Regioni, per le prestazioni sanitarie distribuite in mobilità, che non fanno parte dei flussi gestiti in compensazione a livello nazionale;
- Regione e Aziende Sanitarie, con riferimento alla parte di finanziamento ad esse assegnata, necessaria per l'erogazione delle prestazioni riferite ai LEA;
- Regione e altri soggetti pubblici e privati per gli interventi supportati da risorse dirette al finanziamento delle aziende sanitarie regionali.

## CAPITOLO III

### LA VALUTAZIONE DELLE AZIENDE SANITARIE

#### *3.1 I principi contabili generali*

Nell'impostazione civilistica, secondo l'articolo 2423, il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio. Si parla della cosiddetta clausola generale, a cui sono subordinati i principi di valutazione.

Quando si parla di chiarezza, si evidenzia la comprensibilità delle informazioni contenute nel bilancio, la veridicità fa riferimento all'esatta determinazione delle grandezze oggettivamente quantificabili e per correttezza si intende la rappresentazione esatta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria.

I postulati del bilancio, riguardanti la prudenza, la prevalenza della sostanza sulla forma, la continuità aziendale, la competenza e la continuità dei criteri di valutazione, vengono estesi anche alle aziende sanitarie, considerando alcuni dettagli specifici.

Sulla base del principio della prudenza, occorre iscrivere nel bilancio di previsione le componenti positive che saranno disponibili nel periodo considerato, mentre bisogna limitare le componenti negative alle sole voci degli impegni sostenibili. Nel rendiconto non è necessario riportare le componenti positive che non si sono realizzate, ma bisogna contabilizzare tutte le componenti negative, anche se non sono definitivamente realizzate; Questo principio impedisce una sopravvalutazione del risultato d'esercizio e quindi la distribuzione di utili incerti, tuttavia nelle aziende sanitarie

l'incentivo può essere opposto, ossia la sottovalutazione del risultato di esercizio, soprattutto se le aziende si aspettano un ripiano dei disavanzi da parte dei livelli istituzionali superiori. Il Principio della prevalenza della sostanza sulla forma è fondamentale nel processo di formazione del bilancio, a livello contabile prevede che le operazioni e i fatti avvenuti durante l'esercizio sono rilevati in relazione alla loro sostanza effettiva che si riferisce alla realtà economica che li ha generati.

Il terzo postulato si riferisce alla continuità aziendale, che prevede l'adozione di un sistema contabile diretto al lungo periodo per qualsiasi stima delle voci di bilancio, da questo punto di vista la contabilità economico-patrimoniale ha una portata maggiore di quella finanziaria.

La Competenza economica, definisce il criterio di imputazione degli effetti delle diverse operazioni e attività poste in essere durante l'esercizio e che si concretizzano in utilità economiche cedute (costi/oneri) o acquisite (ricavi/proventi), anche se non sono collegate ai relativi movimenti finanziari (incassi e pagamenti).

Infine vi è il principio della continuità dei criteri di valutazione che esprime l'esigenza di assicurare che i bilanci sono paragonabili nel tempo.

### *3.2 I principali indicatori del bilancio delle aziende sanitarie*

Per effettuare una corretta analisi di bilancio, oltre a redigere il bilancio con i vari schemi, è necessario costruire alcuni indici e procedere ad un commento finale.

L'analisi di bilancio per indici, o "ratio analysis", è una tecnica di indagine volta a rielaborare le informazioni contenute nel bilancio di esercizio, al fine di comprendere l'evoluzione, lo stato di salute e gli scenari futuri di

un'azienda.

Gli indici rappresentano uno strumento necessario per analizzare la situazione in cui l'azienda versa, evidenziando i fattori di forza e vulnerabilità dell'azienda stessa.

Gli indici sono distinti in base all'obiettivo dell'analisi cui sono preposti, si distinguono gli indicatori patrimoniali, finanziari ed economici, a seconda che riguardano la situazione patrimoniale, finanziaria o reddituale.

Con riferimento alla particolarità delle aziende sanitarie, non è possibile prendere in considerazione tutti gli indici finanziari usualmente adottati nelle aziende private, ma è necessario effettuare una verifica sulla loro congruità e spendibilità.

Di seguito verranno illustrati alcuni indicatori utilizzati per valutare lo stato di salute di un'azienda sanitaria.

### *3.2.1 Indicatori patrimoniali e finanziari*

Un primo indice per valutare la strutturazione patrimoniale delle Aziende Sanitarie riguarda la composizione delle attività ed in particolare del Capitale Circolante Netto, che si ottiene dalla differenza fra le attività correnti e le passività correnti:

**CAPITALE CIRCOLANTE NETTO= Attività correnti – Passività correnti**

Il capitale circolante netto misura il margine residuo di attivo corrente al netto degli impegni a breve dell'azienda e segnala la capacità della gestione aziendale di produrre liquidità (immediata o differita) disponibile a breve termine.

Nelle passività correnti, vi rientrano i debiti verso banche, debiti di funzionamento verso fornitori, debiti diversi verso erario, consulenti, altre aziende fornitrici, ratei e risconti passivi, rate di mutuo scadenti nell'esercizio, mentre nelle attività correnti vi rientrano le voci inerenti cassa e banca, crediti verso regione, crediti diversi, verso dipendenti, erario, altre società, giacenze di magazzino, ratei e risconti attivi.

Quando le passività correnti superano le attività correnti si evidenziano gravi scompensi nella gestione corrente, ovvero l'impossibilità di fronteggiare le obbligazioni con le attività correnti.

Le attività correnti sono quelle poste di bilancio che prevedono una manifestazione finanziaria positiva (incasso, entrata) entro i 12 mesi, mentre le passività correnti, rappresentano poste la cui estinzione o regolazione del debito avverrà nei prossimi 12 mesi. Nelle aziende sanitarie, è presente un'anomalia, in quanto, tenendo conto dei tempi medi di pagamento delle aziende sanitarie di alcune regioni, le forniture vengono pagate con tempistiche che superano i 12 mesi<sup>56</sup> e, pertanto, un debito di funzionamento, tipico della gestione corrente, finisce per diventare di medio termine. Lo stesso discorso si applica alle attività correnti, in particolare a quelle inerenti le partite incagliate per crediti per prestazioni erogate verso i cittadini, in attesa di incasso da parte della ASL territorialmente competente che spesso, anche in questo caso, possono superare l'anno.

Il Capitale Circolante Lordo è rappresentato dall'attivo circolante, senza detrarre le passività correnti.

La valutazione dell'entità del capitale circolante, rappresenta la prima analisi che bisogna effettuare in un'azienda sanitaria, per capire la situazione

---

<sup>56</sup> Il record è per il Molise con 832 giorni.



patrimoniale di breve periodo in cui versa l'azienda.

Il Capitale Circolante Netto può essere letto anche in termini di rapporto e viene definito come Indice di Disponibilità.

L'indice mette in relazione le disponibilità a breve di liquidità con gli impegni di eguale scadenza. L'impiego di risorse nell'attivo circolante (liquidità, crediti a breve e scorte), dovrebbe essere finanziato prevalentemente con il passivo corrente, poiché solo il normale ciclo di rientro dei crediti a breve riesce a produrre liquidità temporalmente compatibile con il ciclo di rimborso dei debiti a breve scadenza. I valori di equilibrio dell'indice sono quelli superiori all'unità, ovvero che solo una parte dell'attivo circolante sia impiegato per il rimborso degli impegni a breve; questo per avere un margine di sicurezza che tenga conto di poste che sebbene presenti nel circolante, presentano situazioni di difficile realizzazione in termini monetari: si pensi ad alcune voci di credito o alle scorte.

$\text{INDICE DI DISPONIBILITÀ} = \text{Attività correnti} - \text{Passività correnti}$

Quindi affinché vi sia una corretta situazione finanziaria, questo indice dovrebbe essere sempre pari a 1, in quanto nel caso in cui si rileva un indice di diponibilità al di sotto dell'unità, le passività correnti sono superiori alle attività correnti e questa eccedenza andrebbe a finanziare le immobilizzazioni fisse, che tipicamente devono essere finanziate con fonti di finanziamento a medio/lungo termine, in quanto più consoni.<sup>57</sup>

L'indice di liquidità tradizionale permette di misurare la liquidità effettiva dell'azienda sanitaria e si ottiene sottraendo dalle attività correnti del circolante le giacenze finali di magazzino, che per divenire valori numerari

---

<sup>57</sup> Al più potrebbero essere finanziate con patrimonio netto (o da mezzi propri o da autofinanziamento), ma mai dalle passività correnti.

certi devono essere vendute e monetizzate e dopodiché vengono messe in relazione con le passività correnti.

INDICE DI LIQUIDITÀ =  $\frac{\text{Attività correnti} - \text{Giacenze finali}}{\text{Passività correnti}}$

Nelle aziende sanitarie, essendo organizzazioni “no profit”, non è possibile monetizzare le giacenze di magazzino (l’ospedale non può alienare e vendere le rimanenze), ma può monitorarle attraverso una buona gestione.

Un valore elevato di questo indice sta a significare che nel breve periodo l’azienda sanitaria è finanziariamente equilibrata fra le fonti di finanziamento a breve termine e gli impieghi di breve termine.

$\frac{\text{Attivo corrente} - \text{Passivo corrente}}{\text{Totale attività}} * 100$

Un valore basso di questo indicatore implica una scarsa liquidità e una propensione in investimenti a medio-lungo termine, piuttosto che a breve termine

La liquidità esprime la solvibilità a breve dell’azienda, ovvero la capacità di far fronte, in ogni momento ai pagamenti dovuti. L’equilibrio finanziario esiste se l’azienda dispone della liquidità necessaria per pagare alle diverse scadenze i propri impegni. Alcuni interessanti indici di liquidità possono essere costruiti facendo riferimento al prospetto del rendiconto finanziario, che analizzando le entrate e uscite finanziarie, illustra come si è generata la liquidità attraverso la gestione oppure evidenzia le cause che hanno prodotto un assorbimento di liquidità. L’impiego del rendiconto finanziario per l’analisi della gestione delle aziende sanitarie costituisce un’importante innovazione negli strumenti di valutazione economico-finanziaria applicati a tali aziende, che deriva dall’introduzione della contabilità economico-

patrimoniale. Accanto al rendiconto, sono stati introdotti alcuni quozienti di liquidità che evidenziano se l'azienda si trova o meno in una situazione di tensione finanziaria, calcolati mettendo in relazione i tre prospetti di bilancio riclassificati (Stato patrimoniale, Conto economico e Rendiconto finanziario):

- Indice di elasticità finanziaria: calcolato come rapporto tra il capitale circolante netto e il valore della produzione;
- Indice di generazione di risorse finanziarie: è calcolato come rapporto fra il «Flusso di Ccn da Gestione reddituale» derivato dal rendiconto finanziario e il «Valore della produzione.

L'indice di durata media dei debiti da informazioni sulla durata media del credito mercantile concesso dai fornitori all'azienda sanitaria e si calcola nel modo seguente:

$$\text{n}^\circ \text{ giorni debitori} = \text{debiti vs fornitore} * 365 / \text{costi d'acquisto}^{58}$$

(Fatturato passivo)

L'indice traduce in termini di numero di giorni il rapporto tra lo *stock* di debiti rilevati a fine anno rispetto al totale dei costi che generano indebitamento di fornitura durante l'anno. Tale risultato esprime la durata media dell'indebitamento, cioè il tempo medio di pagamento dei debiti. Le voci di debito considerate nel calcolo di questo indice sono quelle inserite nello stato patrimoniale nelle voci: «debiti v/fornitori» e «debiti diversi»; al denominatore sono inseriti i costi della produzione caratteristica (voce B del conto economico riclassificato), al netto dei costi per prestazioni di servizio

---

<sup>58</sup> Solitamente nel mercato degli approvvigionamenti sanitari i tempi medi di pagamento sono mediamente lunghi, con minimo di 97 giorni della regione Trentino, ad un massimo di 867 per il Molise, con un valore medio di 348 giorni.

da pubblico e della «variazione delle rimanenze». L'indice esprime la durata media con cui sono pagati i debiti verso fornitori ed evidenzia il potere contrattuale dell'azienda. L'indicatore esprime il grado di correttezza dei rapporti con i fornitori da parte dell'azienda pubblica sanitaria: pagamenti oltre tre mesi dalla fatturazione esprimono una patologia della dilazione di pagamento, in quanto possono indurre le aziende fornitrici in stato di crisi di liquidità gravi.<sup>59</sup>

Considerando la grave situazione dei ritardati pagamenti delle forniture sanitarie, da parte delle aziende sanitarie, risulta opportuno monitorare questo indicatore che evidenzia le difficoltà inerenti alla puntualità e alla precisione dei pagamenti dei fornitori, imputabili sia a diseconomie e disfunzioni amministrative interne, che ad oggettivi ritardi nel trasferimento dei fondi del SSN ed al pagamento dei crediti da parte dei committenti.

Per quanto riguarda l'indice di copertura delle immobilizzazioni, questo si presta ad un doppio calcolo, a seconda che si faccia riferimento al grado di auto copertura o alla copertura globale. Nel primo caso, si rapporta il capitale netto al totale degli impieghi immobilizzati, in sostanza si verifica se gli investimenti di durata superiore all'anno siano coperti e in quale misura dai mezzi propri. In una condizione ideale, il rapporto dovrebbe essere pari a 1, ovvero un'azienda dovrebbe essere capace di finanziare il 100% degli investimenti con capitale proprio.

Nel caso in cui, si fa riferimento all'indice di copertura globale delle immobilizzazioni, al denominatore bisogna sommare il capitale proprio alle risorse forniteci da terzi, mentre il denominatore è sempre rappresentato dagli

---

<sup>59</sup> Infatti, sul tema la legge 833/78 all'art. 50 (1 comma, n. 8) integrata con la direttiva CEE 2000/35, già recepita in Italia con il D.L.vo 231/2002, fissa il tempo di dilazione massimo per il pagamento delle fatture in sanità pari a 90 giorni

investimenti di durata superiore all'anno. Dunque, qui la copertura esprime il grado con cui gli investimenti di medio lungo termine vengono finanziati con mezzi propri e ricorrendo a fonti esterne:

- 1° INDICE DI COPERTURA FINANZIARIA DELLE IMMOBILIZZAZIONI = Patrimonio netto / totale attività immobilizzate
- 2° INDICE DI COPERTURA FINANANZIARIA DELLE IMMOBILIZZAZIONI = Patrimonio netto + passività a medio/lungo termine / totale attività immobilizzate

Il Margine di tesoreria è un indicatore economico che misura la capacità di un'azienda di far fronte ai suoi impegni finanziari nel breve periodo.

MARGINE DI TESORERIA= ( Liquidità immediate- Liquidità differite) – Passività correnti

Se il margine presenta un valore negativo significa che gli impegni finanziari dei prossimi dodici mesi sono superiori alle disponibilità aziendali di breve termine.

In altre parole, questo parametro aiuta l'imprenditore a comprendere se la sua azienda ha risorse sufficienti per coprire i debiti nel breve termine.

Il margine di struttura primario è una somma algebrica che confronta le immobilizzazioni con il patrimonio netto. Esso cerca di indagare se le fonti messe a disposizione dai soci siano sufficienti a coprire gli impieghi durevoli dell'azienda.

MARGINE DI STRUTTURA PRIMARIO = Patrimonio netto - Immobilizzazioni

Se il valore calcolato è positivo, significa che la struttura aziendale è finanziata totalmente dai mezzi forniti dai soci. Non necessariamente un

valore negativo è considerabile come uno squilibrio. Nel caso ciò avvenga, si analizza il margine di struttura secondario:

MARGINE DI STRUTTURA SECONDARIO = (Patrimonio netto + Debiti a m/l termine) - Immobilizzazioni

È importante che il risultato sia maggiore di zero. Altrimenti, significa che le immobilizzazioni sono finanziate anche dalle passività correnti, ciò rappresenta un segnale di squilibrio finanziario.

Un altro indicatore utilizzato nelle aziende sanitarie ed ospedaliere per la gestione di scorte di magazzino è rappresentato dall'indice di rotazione delle scorte, la cui formula è la seguente:

INDICE DI ROTAZIONE DELLE SCORTE = Costo del venduto / valore giacenza media

Ovvero:

Valore rimanenze iniziali + valore acquisti - valore rimanenze finali / valore rimanenze iniziali + valore rimanenze finali / 2

Questo indice rappresenta un indice di liquidità, in quanto le scorte si trovano nel capitale circolante e permette di stabilire il numero di volte in cui idealmente un magazzino viene rifornito in lotti di dimensione fissa, in un anno. In particolare, l'indice esprime la dinamicità delle risorse investite nel magazzino, in termine del numero di volte che il magazzino si rinnova durante l'anno e quindi del tempo medio del consumo delle scorte.

A volte, l'indice di rotazione viene considerato con i ricavi al numeratore e rappresenta il numero medio di giorni necessari per la rigenerazione del magazzino, ovvero la velocità di rinnovo del capitale investito nelle rimanenze espresse in numero di giorni.

INDICE DI ROTAZIONE: valore medio giacenze / costo del venduto \* 365

L'indice di rotazione dei crediti verso clienti consente di quantificare il tempo medio d'incasso dei creditori verso i clienti-utenti.

“Nelle aziende sanitarie generalmente coincide alla prestazione pagata direttamente ed integralmente dal cittadino al CUP (centro unificato prenotazioni), con l'incasso del ticket e la contestuale erogazione della prestazione, pertanto in tale ipotesi non si generano crediti di funzionamento, che diversamente sorgono quando il ticket versato dall'utente è solo a titolo di partecipazione di spesa, in quanto poi subentra per la differenza il SSN; qualora la prestazione sia in regime di LEA, il cittadino non paga finanziariamente di persona la prestazione sanitaria (esame, ricovero, operazione ecc..), ma subentra direttamente la ASL di residenza. “<sup>60</sup>

Questo indicatore ha un'importanza rilevante nel monitorare i tempi di pagamento della ASL, spesso molto lunghi, verso le AO e delle regioni verso le ASL relativamente all'emissione dei mandati di pagamento riferiti alle risorse di propria spettanza.

In formula:

$n^{\circ} \text{ gg creditori} = \text{crediti vs clienti} * 365 / \text{Fatturato}$

Il Cash-flow operativo è considerato uno dei principali indicatori della dinamica finanziaria-reddituale dell'impresa e risulta strutturato nel modo seguente:

CASH FLOW OPERATIVO=

- a) Utile lordo della gestione caratteristica (ante imposte ed oneri finanziari) +
- b) Ammortamenti (immobilizzazioni materiali ed immateriale)+

---

<sup>60</sup> Funzione finanziaria e valutazione degli investimenti in sanità, a cura di Alberto Riccio e Roberto Prospero, Quaderni dell'Economista.

- c) Accantonamento al TFR o altro +
- d) Accantonamenti vari rischi futuri +/-
- e) Variazione delle attività e passività correnti intervenute fra i due esercizi +/-
- f) Variazione immobilizzazioni fisse materiali ed immateriali intervenute fra i due esercizi

Per comprendere l'applicabilità di questo indice nelle aziende sanitarie, innanzitutto bisogna calcolare l'utile lordo della gestione caratteristica, che in un'azienda ospedaliera è dato dalla differenza fra i ricavi da prestazioni e costi di diretta imputazione per l'erogazione del servizio/prestazione, mentre per budget stanziato, calcolato con il metodo del global budgeting e costi di diretta imputazione per il funzionamento dell'azienda.

Quando il cash flow presenta un valore maggiore di zero, significa che la gestione economica reddituale è in grado di produrre risorse finanziarie per far fronte alla gestione corrente e finanziare gli investimenti.

Un valore del cash flow inferiore a zero, esprime il deficit finanziario di breve periodo che caratterizza l'azienda, e dunque la necessità di reperire fonti di finanziamento.

Le cause potrebbero essere le seguenti:

- Basso livello di efficienza della struttura (alti costi);
- Basso livello di produttività delle prestazioni/ricoveri (basso fatturato);
- Mancati o ritardati incassi di crediti;

Al fine di migliorare il risultato del cash flow operativo nelle aziende sanitarie, si possono adottare alcune azioni specifiche:



- Migliorare l'efficienza nella gestione dei servizi;
- Incrementare il fatturato attraverso l'aumento della produzione per quelle prestazioni più richieste;
- Minimizzare i costi unitari di produzione della prestazione sanitaria;
- Migliorare la gestione dei flussi finanziari di cassa, con particolare attenzione alla gestione di tesoreria;
- Ottimizzazione dei processi di acquisto;
- Individuare dei farmaci e dei prodotti diagnostici che minimizzano il binomio costi-efficacia;
- Migliorare la gestione dei magazzini, monitorando il livello di giacenza dei semilavorati e dei prodotti finiti;
- Potenziare il ricorso a forme alternative di acquisizione di beni strumentali (leasing);
- Incremento delle forme di acquisizione gratuita delle apparecchiature e attrezzature sanitarie;
- Minimizzare i costi generali;
- Fidelizzare l'utenza che oltre a soddisfare i bisogni dei cittadini residenti, stimola l'attrazione delle diverse regioni;
- Monitorare in maniera costante i crediti verso gli enti istituzionali erogatori (Ministero, Regione, ASL);
- Monitorare i crediti verso cittadini-utenti per le prestazioni rese a pagamento, non pagate in contanti contestualmente all'erogazione della prestazione;
- Pagamenti puntuali delle obbligazioni contratte, per evitare gli interessi legali previsti dalla legge per ritardato pagamento.

### *3.2.2 L'analisi dell'azienda dal punto di vista economico*

L'analisi dell'equilibrio economico aziendale cerca di valutare la capacità del soggetto economico di realizzare la gestione secondo criteri di economicità, ovvero di conseguire un fatturato che superi i costi sostenuti per la sua realizzazione, che sia quindi suscettibile di offrire una remunerazione adeguata ai fattori utilizzati ed un compenso proporzionale ai risultati raggiunti al soggetto economico per conto del quale l'attività si svolge.

Questa definizione nel caso delle aziende sanitarie deve essere contestualizzata per considerare sia la loro mission, ma soprattutto per la particolare tipologia di azienda che esse rappresentano.

La prima considerazione da fare riguarda il soggetto economico, che nel caso delle aziende in oggetto è pubblico, rappresentando l'azienda lo strumento impiegato dallo Stato per garantire ai cittadini la realizzazione di un diritto costituzionalmente garantito.

L'immediata conseguenza di tale specificità (soggetto economico pubblico) fa riferimento ad un aspetto importante del significato di equilibrio economico. L'azienda deve erogare servizi sanitari di qualità al fine di migliorare e garantire un miglioramento della salute dei cittadini (mission), ma certamente non a garantire un compenso al soggetto economico.

Quindi, l'equilibrio economico per le aziende sanitarie consiste nell'erogazione dei servizi socio-sanitari, impiegando al massimo di efficienza le risorse assegnate per la loro realizzazione in sede di programmazione.

Per le aziende sanitarie l'equilibrio globale della gestione si ritiene raggiunto quando complessivamente i ricavi eguagliano i costi sostenuti per il loro conseguimento. L'analisi dell'equilibrio economico che ha lo scopo di verificare sia l'adeguata remunerazione dei fattori produttivi che l'efficienza

del loro impiego, viene realizzata ai fini manageriali suddividendo l'indagine rispetto alle singole aree della gestione caratteristica, accessoria, finanziaria, straordinaria e tributaria.

Alcuni indicatori utili per spiegare le condizioni di equilibrio economico sono:

- Incidenza sul valore della produzione del risultato operativo (I.R.O): l'indice è calcolato come rapporto fra il margine sanitario netto (risultato operativo) e il valore della produzione;
- Incidenza sul valore della produzione del risultato operativo sterilizzato (I.R.O.S): rispetto all'indice precedente la differenza riguarda il numeratore, che è dato dalla somma fra margine sanitario netto e quote di ammortamento sterilizzate. Si tratta cioè del margine netto che risulterebbe senza la rettifica operata sulle sterilizzazioni nel conto economico riclassificato;
- Indice di compensazione: calcolato come rapporto tra saldo della mobilità attiva e mobilità passiva relativa all'attività ospedaliera, ambulatoriale e di riabilitazione e il totale dei costi della produzione;
- Incidenza del risultato ante-sterilizzazione: calcolato come rapporto fra il risultato economico ante sterilizzazioni e il valore della produzione;
- Return on investment: espresso come rapporto fra margine sanitario netto e capitale investito. Tale indice è calcolato solo con riferimento alle Aziende ospedaliere (Ao).

Di seguito una breve descrizione di tali indicatori:

L'incidenza sul valore della produzione del risultato operativo rappresenta un indice che scaturisce dal rapporto fra margine sanitario netto e valore della produzione, l'indice esprime nell'azienda sanitaria la capacità della gestione sanitaria di contenere i costi della produzione tipica entro i limiti delle

remunerazioni assegnate (Asl) o i contributi tariffari connessi all'attività erogata (Ao).

Questo indicatore non tiene conto degli effetti dei contributi integrativi di bilancio e soprattutto delle capitalizzazioni connesse con le sterilizzazioni, ovvero di quei costi sui quali l'alta direzione aziendale non ha potere decisionale esclusivo.

L'incidenza sul valore della produzione del risultato operativo sterilizzato (I.R.O.S) è un indice che rispetto al precedente, misura l'effetto positivo (incrementale) sul

marginale sanitario netto prodotto dalla capitalizzazione degli ammortamenti sterilizzati.

L'indice di compensazione è un rapporto, calcolato come saldo fra mobilità attiva e passiva relativa all'attività ospedaliera, ambulatoriale e di riabilitazione e il totale dei costi della produzione esprime l'attrazione o la fuga di risorse, in termini percentuali sul totale dei costi della produzione.

Il quoziente considera la mobilità sia in compensazione regionale, che quella connessa

alla fatturazione attiva e passiva che intercorre direttamente fra le aziende sanitarie.

L'incidenza del risultato ante-sterilizzazioni è un indice che esprime la capacità del management di realizzare l'attività aziendale sostenendo costi in equilibrio con il complesso delle risorse disponibili.

Il risultato economico ante sterilizzazioni considera l'effetto delle gestioni non caratteristiche (poste economiche legate ad operazioni atipiche, – es. oneri e proventi finanziari – o straordinarie – es. plusvalenze/minusvalenze) e delle imposte, sul risultato complessivo aziendale ante sterilizzazioni.

Il Return on investment (ROI) esprime l'efficienza con la quale è utilizzato il capitale investito nell'azienda e quindi misura la redditività operativa dell'azienda. Esso si ottiene rapportando il reddito operativo all'insieme delle attività investite nell'azienda (totale attivo di stato patrimoniale).

$$\text{ROI} = \text{utile operativo} / \text{capitale investito} * 100$$

Il ROE (Return on equity) misura la redditività del capitale proprio ed è espresso dal rapporto fra il risultato d'esercizio ed il patrimonio netto.

L'indice segnala in termini percentuali, il rendimento prodotto per ogni euro di capitale proprio investito nell'azienda e quindi la convenienza o meno ad investire ulteriormente nell'attività esercitata dalla stessa.

$$\text{ROE} = \text{utile netto} / \text{patrimonio netto} * 100$$

Il ROD (Return on Debt) dà la misura di quanto costi l'indebitamento, ovvero quanto incide economicamente sulla formazione del reddito, la sua formula è la seguente:

$$\text{ROD} = \text{oneri finanziari} / \text{capitale di terzi} * 100$$

Il ROS (return on sales) è un indice di bilancio che misura la redditività delle vendite; Esprime la redditività unitaria delle vendite in termini monetari, ossia la percentuale di ricavi che si trasformano in EBIT in un determinato arco temporale. Questo indice consente di valutare l'efficienza operativa aziendale, considerando ricavi e struttura dei costi. La redditività delle vendite (ROS) è data dal rapporto tra il reddito operativo e ricavi di vendita (o fatturato). La formula per il calcolo del ROS è la seguente:

$$\text{ROS} = \text{Reddito operativo} / \text{Fatturato}$$

Il Fatturato Sanitario definito come la valorizzazione economico-monetaria delle prestazioni sanitarie erogate, trasformandosi in denaro permette di far fronte ai pagamenti, motivo per cui è sinonimo di ricchezza aziendale.

Tale indice dato dalla somma fra i proventi dell'attività tipica ed i ricavi da

prestazione, permette di effettuare comparazioni nella stessa azienda e/o con altre aziende.

Il fatturato medio per addetto è un indice di produttività aziendale utile per monitorare la performance anche in termini comparativi:

Fatturato medio= Fatturato/n° addetti

Se le Aziende Ospedaliere presentano a fronte di elevati volumi di prestazione, elevati fatturati, avranno una sana gestione economico-finanziaria-patrimoniale.

Gli indici di economicità gestionale, definiti anche come indici di redditività, permettono di misurare la capacità dell'azienda di generare utili.

L'obiettivo delle aziende private, nell'esercizio dell'attività tipica, è rappresentato dalla massimizzazione del profitto, dato dalla differenza fra i proventi derivanti dalla vendita di beni o servizi ed i costi sostenuti per produrli. Diversamente, l'obiettivo delle aziende sanitarie è quello di occuparsi della salute dei cittadini, con l'erogazione di prestazioni sanitarie in un contesto di risorse limitate, con un assetto organizzativo, patrimoniale, contabile, rivolto al raggiungimento dell'equilibrio economico fra costi e ricavi (economicità gestionale).

Un'azienda sanitaria è in equilibrio economico quando il valore della produzione è almeno pari al costo della produzione sostenuto (condizione di equilibrio da rispettare). Di conseguenza uno dei principali indicatori di economicità significativa è il Risultato della gestione caratteristica dato dalla differenza fra valore e costi della produzione (A-B).

In termini di economicità, è utile valutare l'andamento del costo del personale, per verificare se tale costo è in linea con altre realtà aziendali, questa analisi si effettua attraverso tre indici specifici:

- Costo medio dipendente= Totale costo personale / Numero dipendenti
- Costo medio infermieristico= Totale costo infermieri/ Numero infermieri
- Costo medio medici= Totale costo medici /numero di medici

La valutazione dal punto di vista economico è essenziale per le aziende sanitarie, per verificare se tali aziende hanno effettuato scelte efficaci. Le tecniche di valutazione economica sono:

- Analisi di minimizzazione dei costi
- Analisi costo/benefici
- Analisi costo/efficacia
- Analisi costo/utilità

L'analisi di minimizzazione dei costi si effettua confrontando tecnologie che hanno gli stessi effetti sanitari e si preferisce quella con costi minori.

L'analisi costo beneficio consiste nella trasformazione dei benefici in valori monetari, ma sono evidenti la difficoltà e il rischio di soggettività di un approccio che tenta di ridurre i benefici per la salute in termini monetari; per questo motivo è poco utilizzato in ambito sanitario.

L'analisi costo efficacia verifica le alternative che sono idonee a produrre risultati, i quali possono essere misurati con un'unica dimensione rilevante, ad esempio gli anni di vita guadagnati o la riduzione delle giornate di degenza; È molto utilizzata in ambito sanitario.

L'analisi costo utilità, si svolge attraverso un confronto di alternative differenti per costi e per effetti, ma negli effetti tiene conto della qualità della vita, utilizzando indicatori come il QALY (anni di vita ponderati per la qualità).

### *3.3 La valutazione degli investimenti nelle Aziende Sanitarie*

In un'azienda sanitaria, prima di effettuare un investimento, è necessario valutare alcuni fattori:

- Effettiva necessità;
- Coerenza con gli obiettivi e politiche aziendali;
- Miglioramento delle performances quantitative (aumento della produttività) e qualitative (miglioramento dei processi e dell'output e dell'outcome) a beneficio dell'utente;
- Convenienza economica (return on investment ovvero ritorno dell'investimento).

Le prime tre valutazioni sono necessarie per verificare se l'investimento in quel momento è necessario, coerente, congruo con gli obiettivi e le strategie aziendali e di conseguenza impatta positivamente sull'output e sull'outcome migliorandoli (queste sono definite valutazioni tecniche, funzionali, organizzative e produttive).

La convenienza economica, invece, misura solo l'aspetto reddituale, in questo caso l'investimento conviene solo se i ricavi superano i costi.

Queste considerazioni di carattere economico-aziendale (ritorno dell'investimento) non vengono ancora quasi mai effettuate nelle aziende sanitarie. Nelle aziende private si è guardato sempre, sia all'opportunità, che alla redditività dell'investimento, nelle aziende pubbliche ha sempre prevalso la valutazione del bisogno e cioè la necessità dell'investimento, spesso a scapito della valutazione economica. Questo perché il pubblico non mira al profitto (come il privato), non ha interesse a considerare l'economicità degli investimenti, quanto esclusivamente l'impatto di utilità sociale.

La decisione di investimento può essere costituita da due fasi:



- Della valutazione sanitaria;
- Della valutazione economico-reddituale.

Per quanto concerne la valutazione sanitaria, la decisione di acquisizione di un'apparecchiatura sanitaria presuppone un'attenta analisi dell'effettivo fabbisogno della struttura richiedente, con riferimento a:

- Tipologia e volumi di prestazioni già erogate o da erogare in futuro (esame quali-quantitativo storico e prospettico, esami diagnostico-strumentali, prestazioni, volume, ricoveri e tutto ciò che è utile per capire se veramente serve l'apparecchio e come si intende utilizzarlo);
- Analisi dotazione apparecchiature presenti, bisogna essere a conoscenza attraverso l'inventario, di tutte le apparecchiature disponibili, il titolo di provenienza, l'ubicazione, l'età, lo stato d'uso, la modalità e la percentuale di utilizzazione, il livello di efficienza tecnica e di efficienza sanitaria;
- Congruità della richiesta di acquisto con gli obiettivi generali, con i piani di attività e con il technology assesment aziendale, è necessario che l'investimento sia coerente con l'attività erogata dal servizio richiedente. La richiesta deve essere valutata nella globalità delle risorse e di programmi, al fine di evitare duplicazioni negli acquisti di forniture, rispetto all'assetto tecnologico.
- Dopo che è stata verificata l'opportunità sanitaria dell'investimento, bisogna verificare la sua convenienza economica (analisi costi-benefici).

Innanzitutto bisogna individuare i costi afferenti all'investimento oggetto di valutazione ( costo storico d'acquisto, quota annua di ammortamento, costi di manutenzione per materiale di consumo, per

personale aggiuntivo eventualmente necessario al funzionamento), possibilmente al costo pieno o in alternativa al costo diretto, con i ricavi prospettici dell'investimento.

Per attualizzare i ricavi prospettici, bisogna attualizzare, alla data in cui viene effettuata la valutazione, la stima dei ricavi futuri (ad esempio da ticket sulle prestazioni erogate) ottenibili utilizzando in futuro il macchinario.

Quando i ricavi sono superiori ai costi, l'investimento risulta economicamente conveniente, viceversa non è economicamente conveniente.

Il Direttore Generale deve decidere se effettuare o meno l'investimento in presenza di una valutazione sanitaria positiva (è opportuno effettuarlo) e di una valutazione economica negativa (non è conveniente Ricavi >Costi), indicandone le ragioni.

Nelle Aziende sanitarie, il management deve selezionare gli investimenti che ne massimizzano l'utilità, compatibilmente ai livelli uniformi di assistenza ed alla qualità delle prestazioni erogate nel rispetto del vincolo di bilancio.

Uno dei metodi per scegliere un investimento è il pay-back (definito ritorno dell'investimento), basato sulla determinazione del numero di anni (n), che sono necessari per recuperare l'investimento.

Questo metodo per la determinazione del tasso di rendimento dell'investimento può avvalersi del DCF (Discount Cash Flow), ovvero Flusso di cassa attualizzato, che consiste nell'attualizzazione, alla data di effettuazione dell'investimento, dei flussi di cassa futuri derivanti. Per decidere se conviene o meno l'investimento, è necessario confrontare il costo dell'investimento con la somma dei ricavi da prestazioni futuri,

attualizzati alla data in cui avviene la valutazione, che si prevede saranno erogati.

Gli elementi da tenere in considerazione sono:

- Costo dell'investimento, rappresentato dall'esborso di cassa sostenuto (se pagato per contanti) o comunque dal costo storico effettivamente pagato (comprensivo di IVA, in quanto indetraibile per le Aziende Sanitarie, e di tutti i costi di diretta imputazione: spese di impianto, avviamento, addestramento del personale...);
- Ricavi attesi, ovvero i ricavi che si vogliono realizzare per effetto delle prestazioni erogate in futuro da un'apparecchiatura;
- Durata dell'investimento, cioè il numero di anni di utilizzazione economica del bene;
- Tasso di rendimento (o tasso di sconto), rappresenta una variabile di difficile determinazione, deve essere deciso dalla Direzione Aziendale e può rappresentare il costo del capitale eventualmente preso a prestito o diversamente il tasso di rendimento che s'intende realizzare sull'investimento, quale remunerazione del capitale investito, qualora l'investimento sia stato autofinanziato con capitale proprio ( in tale ipotesi le Aziende Sanitarie essendo pubbliche e no-profit dovranno salvaguardarsi dall'inflazione);
- Ricavi attesi attualizzati alla data di valutazione della decisione di investimento, al tasso  $i$ .

Ogni investimento è caratterizzato da un ingente versamento iniziale che si spera ritorni sottoforma di ricavi futuri entro un determinato lasso di tempo. Questo è il significato di pay-back e cioè di ritorno dell'investimento sottoforma di liquidità.

Lo scopo del management consiste nella valutazione dell'opportunità di investimento e di calcolare il tempo di rientro e la sua redditività. Per fare ciò, è necessario correlare il costo dell'investimento, esborso iniziale, sostenuto al tempo di realizzazione, con i ricavi attesi che si stima di realizzare nei prossimi anni.

Esistono due metodi per fare ciò, ovvero il metodo del ROI semplice e quello dei ROI attualizzato.

Con il metodo del ROI semplice si mettono a confronto il costo dell'investimento e la stima dei ricavi futuri attesi, generati nel periodo di riferimento. Da questo confronto è possibile desumere il tasso di rientro dell'investimento, il tasso medio di redditività annuale e la convenienza o meno dell'investimento. Se i ricavi risultano superiori ai costi, allora l'investimento è conveniente. Questo metodo però non considera l'inflazione dei ricavi, quindi risulta necessario adottare un metodo che consideri tali fattori, così da poter riportare alla data nella quale viene effettuata la decisione d'investimento il valore attuale dei ricavi futuri, così da poterli confrontare con il capitale investito. La convenienza dell'investimento si avrà nel momento in cui il valore attuale dei ricavi futuri attesi, calcolato alla data di decisione dell'investimento è maggiore del capitale investito.

### *3.4 Il fenomeno della mobilità sanitaria regionale*

Il Servizio Sanitario Nazionale garantisce l'assistenza ai cittadini iscritti presso le Aziende Sanitarie Locali della propria regione di residenza, tuttavia il cittadino può esercitare il diritto di essere assistito anche in strutture sanitarie di altre Regioni, fenomeno noto come mobilità sanitaria

interregionale (di seguito mobilità regionale).

La mobilità sanitaria regionale viene distinta in:

- Mobilità attiva che indica l'indice di attrazione di una regione, evidenziando le prestazioni sanitarie offerte ai cittadini non residenti;
- Mobilità passiva che esprime l'indice di fuga da una regione, identificando le prestazioni sanitarie erogate ai cittadini al di fuori della regione di residenza.

Dal confronto fra l'indice di attrazione e l'indice di fuga si evince la capacità in termini di efficacia e di efficienza di ciascun Servizio Sanitario di rispondere direttamente ai bisogni della salute della popolazione residente, sia indirettamente della qualità percepita dai cittadini rispetto ai servizi sanitari erogati.

La mobilità attiva rappresenta per le Regioni una voce di credito (crediti esigibili da ciascuna regione), mentre la mobilità passiva una voce di debito (debiti di ciascuna regione). Ogni anno la regione che eroga la prestazione, viene rimborsata da quella di residenza del cittadino.

La differenza tra crediti, frutto della mobilità attiva, e debiti, conseguenza della mobilità passiva, determina il saldo di ciascuna regione.

## CAPITOLO IV

### L'ANALISI DEL BILANCIO DI UN'AZIENDA OSPEDALIERA CALABRESE

#### *4.1 La sanità calabrese*

La sanità calabrese, ormai commissariata da 12 anni, è considerata un tunnel di disservizi e sprechi senza una luce all'orizzonte. Dal 2010 ad oggi non si contano i commissari che nonostante i pesanti tagli agli investimenti, i mancati turn over del personale sanitario, il blocco delle assunzioni, la chiusura dei piccoli e medi ospedali, hanno portato il disavanzo a cifre da capogiro.

La sanità in Calabria è un buco nero che negli anni passati ha ingoiato miliardi di euro, nel frattempo, morivano migliaia di persone, altre per salvarsi, scappavano verso ospedali funzionanti delle regioni del Nord, alcune ASP venivano sciolte per infiltrazioni mafiose in una situazione dove era impossibile reperire i bilanci degli enti, che non erano stati mai presentati, spesso nel silenzio inspiegabile dei controllori e in violazione degli obblighi di contabilità pubblica.

“In undici anni, il deficit sanitario calabrese si è ridotto a soli 6,291 milioni di euro circa (passando da 104,304 milioni al 31 dicembre 2009 a 98,013 al dicembre 2019). Undici anni in cui però i cittadini calabresi hanno continuato a finanziare copiosamente la sanità, non ricevendo in cambio neanche il minimo sindacale”.<sup>61</sup>

Una delle situazioni più critiche è quella dell'ASP di Reggio Calabria, la più indebitata d'Europa, sciolta a marzo del 2019 con motivazioni alquanto gravi,

---

<sup>61</sup> La Calabria in lotta per la sanità pubblica scritto da Gabriella Falcone.

si legge nella relazione che accompagnava il Dpr che ha ratificato la decisione del Governo, infiltrazioni mafiose in tutte le tipologie di attività, mancanza di gare d'appalto, forte collusione con soggetti interdetti dai pubblici uffici e indagati, presenza di impiegati pregiudicati e quindi il danno economico per la comunità, ovvero il buco di bilancio, potrebbe ammontare a un miliardo di euro.

I Livelli essenziali di assistenza dimostrano come la Calabria, con un punteggio pari a 125 (a fronte di un minimo di 160), sotto la soglia di sufficienza, è la penultima regione italiana nel garantire servizi e prestazioni che i cittadini ne hanno diritto per legge. Inoltre in base ai dati della Fondazione Gimbe, circa 300 milioni di euro, ogni anno vanno ad arricchire sotto forma di rimborsi le regioni del Nord, dove i calabresi vanno a farsi curare. Tuttavia questa sanità regionale disastrosa costa ai cittadini calabresi circa 100 milioni all'anno di Irpef e Irap.

“Quasi obbligati dalle infinite liste d'attesa dei pochi ospedali rimasti, i malati calabresi che possono permetterselo sono costretti a sborsare cifre esorbitanti per visita specialistica, su cui chiaramente i medici, se fatturano, pagano le tasse alla regione di riferimento e, nei casi più gravi, a farsi operare o ricoverare negli ospedali dove quei medici sono impegnati. Col risultato che, ogni anno, la Calabria è costretta a rimborsare la prestazione alla regione ospitante, aumentando i propri debiti e vedendo partire il 20,5% della sua popolazione per turismo sanitario. Nel solo 2018, la Calabria ha dovuto versare per questa ragione 319 milioni di euro”.<sup>62</sup>

Dopo il Covid la situazione è peggiorata rispetto agli anni precedenti, secondo i report della Corte dei Conti, la Calabria ha speso solo 37 milioni di euro sui

---

<sup>62</sup> La Calabria in lotta per la sanità pubblica scritto da Gabriella Falcone.

115 ricevuti per fronteggiare la pandemia.

Questo sistema sanitario non è attrattivo, ma repulsivo, le ambulanze sono poche, i medici sono andati in pensione e non vengono sostituiti, anche perché i bandi vanno deserti.

“In Calabria ancora si muore nelle ambulanze in attesa davanti al pronto soccorso. E non solo di covid, purtroppo. Manca il personale, quello in essere è stremato da turni massacranti, mancano i macchinari, gli approvvigionamenti di materiale necessario sono discontinui e carenti”.<sup>63</sup>

Un caso critico in tema di bilancio riguarda l’Asp di Cosenza, dove i bilanci relativi agli anni pregressi sono stati ritenuti dalla magistratura penale, verosimilmente falsi. Un provvedimento severo, che ha visto coinvolti dirigenti aziendali e regionali nonché due trascorsi commissari ad acta, a tal punto da imporre provvedimenti interdittivi delle funzioni pubbliche a tutta la dirigenza coinvolta a più livelli.

L’ Asp di Reggio Calabria, invece, è stata scoperta senza bilanci perfezionati secondo norma per anni, con un debito verso fornitori indecifrabile.

#### *4.2 L’analisi dell’Azienda Ospedaliera di Cosenza*

In Calabria vi è la presenza di 4 Aziende sanitarie provinciali e di 5 Aziende ospedaliere, di seguito elencate:

- Azienda Sanitaria Provinciale-CATANZARO
- Azienda Sanitaria Provinciale-COSENZA
- Azienda Sanitaria Provinciale-CROTONE

---

<sup>63</sup> La Calabria in lotta per la sanità pubblica scritto da Gabriella Falcone.



- Azienda Sanitaria Provinciale-REGGIO CALABRIA
- Azienda Sanitaria Provinciale-VIBO VALENTIA
- Azienda Ospedaliera "Pugliese-Ciaccio" CATANZARO
- Azienda Ospedaliera "Mater Domini" CATANZARO
- Azienda Ospedaliera-COSENZA
- Azienda Ospedaliera "Bianchi Melacrino Morelli" REGGIO CALABRIA

Successivamente l'attenzione è posta sul caso dell'Ao di Cosenza, considerando il bilancio riclassificato per due diversi anni, al fine di effettuare un confronto attraverso i valori ricavati dagli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico.

“L’Azienda Ospedaliera di Cosenza è un ente con personalità giuridica pubblica, avente autonomia imprenditoriale, costituito ai sensi e per gli effetti del Decreto del Presidente della Giunta Regione Calabria n. 170 dell’8 febbraio 1995 e ai sensi degli artt. 3 e 4 del D.lgs. n. 229 del 19 giugno 1999, e successive modifiche ed integrazioni. Ha sede legale in Cosenza, via San Martino, ove è situato il centro direzionale, nel quale sono ubicati gli uffici della Direzione Generale e vengono svolte anche attività aziendali di supporto. Tale azienda opera senza fine di lucro, è organicamente inserita nel Servizio Sanitario della Regione Calabria e assolve il compito istituzionale di promuovere, attraverso programmi coerenti con i principi e con gli obiettivi indicati dalla pianificazione sanitaria ed assistenziale, azioni tese al miglioramento delle condizioni di vita della popolazione.”<sup>64</sup>

Il legale rappresentante dell’azienda è rappresentato dal Direttore generale che si occupa della gestione complessiva dell’azienda, esercitando

---

<sup>64</sup> Piano della Performance Azienda Ospedaliera di Cosenza 2020/2022.

competenze di governo e di controllo e procedendo alla nomina dei Direttori Amministrativo e Sanitario.

La Direzione Aziendale, composta dal Direttore Generale, dal Direttore Amministrativo e dal Direttore Sanitario, ha il compito di assicurare la direzione strategica dell'azienda, attraverso la funzione generale di pianificazione, programmazione, indirizzo e controllo.

Il Collegio Sindacale è un organo composto da 3 componenti, con durata triennale e svolge funzioni di verifica in ordine alla regolarità amministrativa e contabile dell'attività aziendale, di vigilanza sulla gestione economica, finanziaria e patrimoniale ed esprime valutazioni sul bilancio di esercizio.

Il Direttore Generale si avvale del Collegio di Direzione per elaborare il programma di attività dell'Azienda, per l'organizzazione e lo sviluppo dei servizi, in attuazione del modello dipartimentale e per l'utilizzazione delle risorse umane.

Il patrimonio dell'Azienda è formato da tutti i beni mobili e immobili disponibili, di diritto e di fatto ed incrementato nel tempo, al fine di assicurare nel migliore dei modi la soddisfazione dei bisogni degli utenti del Servizio Sanitario Nazionale, cui eroga prestazioni e servizi.

L'Azienda Ospedaliera di Cosenza elabora i propri bilanci osservando le disposizioni contenute nel codice civile, titolo V sezione IX, in quanto compatibili con la normativa specifica nazionale e regionale emanata per il settore sanitario pubblico e basandosi sui Principi Contabili emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

In particolare vengono applicati gli articoli 2423 (redazione del bilancio), 2423 bis (principi di redazione del bilancio), 2423 ter, comma 5 (comparazione con importi esercizio precedente), 2424 bis (disposizioni relative a singole voci di stato patrimoniale), 2425 bis (iscrizione dei ricavi,

proventi, costi ed oneri) e 2426 (criteri di valutazione).

Il sistema comporta la piena valorizzazione di tutte le attività effettuate dall'azienda, nel rispetto del principio della competenza economica.

Per poter formulare un giudizio attendibile in merito allo stato di salute dell'Azienda oggetto dell'analisi, si può procedere con un raffronto delle informazioni correnti con valori storici o di altre aziende. Nel primo caso si svilupperà una comparazione temporale, nel secondo invece una comparazione di tipo spaziale.

Nel dettaglio, nella comparazione temporale si esaminano e si confrontano le informazioni acquisite da bilanci riferiti a periodi storici differenti, sequenziali, al fine di formulare un giudizio relativo all'evoluzione nel tempo dello stato di salute dell'Azienda. In questo modo è possibile comprendere se le condizioni di operatività dell'azienda sono migliorate o peggiorate rispetto alla situazione pregressa.

La comparazione nello spazio prevede l'analisi delle informazioni dei bilanci di aziende diverse ma riferiti al medesimo momento temporale; questo tipo di analisi consente di apprezzare il livello della performance aziendale, valutata in relazione agli andamenti di competitors omogenei. In questo caso il giudizio non verrà espresso in termini di miglioramento/peggioramento delle condizioni di vitalità, ma come prestazione migliore/peggiore rispetto alle altre aziende esaminate.

In questo elaborato si procederà con un'analisi di tipo temporale, confrontando un lasso di tempo composto da due esercizi (2017-2018).

Considerando che i bilanci delle aziende sanitarie sono molto complessi e articolati di varie voci, si procederà all'analisi delle voci più rilevanti che compongono lo schema di stato patrimoniale e di conto economico.

Partendo dall'analisi dello schema di stato patrimoniale, con riferimento alle

immobilizzazioni materiali, la voce che più incide sul totale della classe è costituita dai fabbricati strumentali indisponibili, con un valore pari a € 43.510.140,58 per l'anno 2017 e €47.883.102,66 per l'anno 2018, evidenziando da un anno all'altro una variazione positiva di €4.372.961,88 (10,1%). A livello complessivo le immobilizzazioni materiali hanno subito una variazione positiva pari a €2.700.670,96 (4,6%).

A)IMMOBILIZZAZIONI	ANNO 2018	ANNO 2017	VARIAZIONE 2018/2017	
			IMPORTO	%
<b>I)Immobilizzazioni immateriali</b>	-	-	-	-
1)costi di impianto e di ampliamento				
2)Costi di ricerca e sviluppo				
3)diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere di ingegno				
4)immobilizzazioni immateriali in corso e acconti				
5)Altre immobilizzazioni immateriali				
<b>II)Immobilizzazioni materiali</b>	61.912.702,15	59.212.031,19	2.700.670,96	4,6%

1)terreni	4.187.319,39	4.187.319,38	-	0,0%
a)terreni disponibili	-	-	-	-
b)terreni indisponibili	4.187.319,38	4.187.319,38	-	0,0%
2)fabbricati	47.883.102,66	43.510.140,78	4.372.961,88	10,1%
a)fabbricati strumentali disponibili	-	-	-	-
b)Fabbricati strumentali indisponibili	47.883.102,66	43.510.140,78	4.372.961,88	10,1%
3)impianti e macchinari	-	-	-	-
4)attrezzature sanitarie e scientifiche	4.449.687,32	5.898.708,06	- 1.449.020,74	- 24,6%
5)mobili e arredi	2.153,31	2.691,64	-583,33	-20,0%
6)automezzi	18.586,72	-	18.586,72	-
7)Oggetti d'arte	-	-	-	-
8)altre immobilizzazioni materiali	122.089,21	82.522,31	39.566,90	47,9%
9)immobilizzazioni materiali in corso e acconti	5.249.763,55	5.530.649,02	-280.885,47	-5,1%
<b>III)Immobilizzazioni finanziarie (con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo)</b>	-	-	-	-
1)crediti finanziari	-	-	-	-
a)crediti finanziari verso Stato	-	-	-	-
b)crediti finanziari v/Regione	-	-	-	-

c)crediti finanziari v/ partecipate	-	-	-	-
d)crediti finanziari v/altri	-	-	-	-
2)titoli	-	-	-	-
a)partecipazioni	-	-	-	-
b)altri titoli	-	-	-	-
<b>TOTALE A)</b>	61.912.702,15	59.212.031,19	2.700.670,96	4,6%

Per quanto concerne l'attivo circolante, nel dettaglio nella voce rimanenze assumono maggior rilevanza i beni sanitari, che per l'anno 2017 ammontano a €5.209.531,77 a fronte dei 166.519,45 rappresentati dai beni non sanitari; analogamente per il 2018 i beni sanitari di un valore pari a €8.792.306,18 sono superiori ai beni non sanitari pari a €149.602,89. A livello globale, per le rimanenze, da un anno all'altro si registra una variazione in aumento di €3.565.857,85 (66,3%).

Proseguendo con l'analisi dell'attivo circolante, nell'ambito dei crediti, per l'anno 2018 si può osservare un aumento dei crediti v/regione o provincia autonoma per spesa corrente (variazione pari a €1.461.603,94, ovvero 4%) e una diminuzione dei crediti v/regione o provincia autonoma- patrimonio netto( variazione pari a – 5.041.936,68, ovvero -23,7%), rispetto all'esercizio precedente.

Le disponibilità liquide hanno subito un decremento rispetto all'anno precedente, mostrando una variazione negativa di -3.595.121,61 (in percentuale -56%), tale decremento è dovuto maggiormente alla riduzione drastica della voce relativa all'istituto tesoriere che da un anno all'altro è diminuita di un ammontare pari a € 3.644.060,11. A livello complessivo il totale attivo si è discostato leggermente rispetto all'anno precedente, con una

variazione negativa dello 0,3%.

Una variazione rilevante è rappresentata dalla macro classe inerente ai conti d'ordine, la quale nel 2018 ha subito un decremento di € 379.296,50 (in termini percentuali una diminuzione dell'89,5%).

<b>B) ATTIVO CIRCOLANTE</b>				
<b>I) Rimanenze</b>	8.941.909,07	5.376.051,22	3.565.857,85	66,3%
1)rimanenze beni sanitari	8.792.306,18	5.209.531,77	3.582.774,41	68,8%
2)rimanenze beni non sanitari	149.602,89	166.519,45	-16.916,56	-10,2%
3)acconti per acquisti beni sanitari	-	-	-	-
4)acconti per acquisti beni non sanitari	-	-	-	-
<b>II) crediti (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili l'esercizio successivo)</b>	67.595.645,74	70.673.140,12	- 3.077.494,38	-4,4%
1) crediti v/Stato	-	-	-	-
a) crediti v/Stato parte corrente	-	-	-	-
1) crediti v/Stato per spesa corrente e acconti	-	-	-	-
2) crediti v/Stato-altro	-	-	-	-
b) crediti v/Stato-investimenti	-	-	-	-

c) crediti v/Stato per ricerca	-	-	-	-
1) crediti v/ministero della salute per ricerca corrente	-	-	-	-
2) crediti v/ministero della salute per ricerca finalizzata	-	-	-	-
3) crediti v/Stato per ricerca-altre amministrazioni centrali	-	-	-	-
4) crediti v/Stato-investimenti per ricerca	-	-	-	-
d) crediti v/prefetture	-	-	-	-
3) crediti v/regione o provincia autonoma	54.617.617,76	58.198.004,50	- 3.580.332,74	-6,2%
a) crediti v/regione o provincia autonoma-parte corrente	38.422.085,60	36.960.481,66	1.461.603,94	4,0%
1) crediti v/regione o provincia autonoma per spesa corrente	38.422.085,60	37.762.659,22	1.659.426,38	4,5%
a) crediti v/regione o provincia autonoma per finanziamenti sanitario ordinario corrente	38.224.263,16	39.632.139,04	- 1.407.875,88	-3,6%



b) crediti v/regione o provincia autonoma per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente LEA	-	-	-	-
c) crediti v/regione o provincia autonoma per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente extra LEA	-	-	-	-
d) crediti v/regione o provincia autonoma per spesa corrente altro	-	-	-	-
2) crediti v/regione o provincia autonoma per ricerca	197.822,44	197.822,44	-	0,0%
b) crediti v/regione o provincia autonoma- patrimonio netto	16.195.586,16	21.237.522,84	- 5.041.936,68	-23,7%
1) crediti v/regione o provincia autonoma per finanziamento per investimenti	16.195.586,16	21.237.522,84	- 5.041.936,68	-23,7%
2) crediti v/regione o provincia autonoma per incremento fondo di dotazione	-	-	-	-

3) crediti v/regione o provincia autonoma per ripiano perdite	-	-	-	-
4) crediti v/regioni o provincia autonoma per ricostituzione risorse da investimenti esercizi precedenti	-	-	-	-
3) crediti v/comuni	-	-	-	-
4) crediti v/aziende sanitarie pubbliche e acconto quota FSR da distribuire	9.193.978,07	7.562.863,09	1.631.114,98	21,6%
a) crediti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione	9.155.677,81	7.536.600,03	1.619.077,78	21,5%
b) crediti v/aziende sanitarie pubbliche fuori Regione	38.300,26	26.263,06	12.037,20	45,8%
5) crediti v/società partecipate e/o enti dipendenti della regione	-	-	-	-
6) crediti v/erario	1.187.501,80	1.836.049,00	- 648.547,20	- 35,3%
7) crediti v/altri	2.596.494,11	3.076.223,53	-479.729,42	-15,6%
<b>III Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</b>	-	-	-	-

1)partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni	-	-	-	-
2)altri titoli che non costituiscono immobilizzazioni	-	-	-	-
<b>IV Disponibilità liquide</b>	2.824.675,92	6.419.797,53	- 3.595.121,61	-56,0%
1)cassa	2.496,61	3.348,69	-852,08	-25,4%
2)istituto tesoriere	1.964.822,62	5.608.882,73	- 3.644.060,11	- 65,0%
3)tesoreria unica	-	-	-	-
4)conto corrente postale	857.356,69	807.566,11	49.790,58	6,2%
<b>Totale B)</b>	79.362.230,73	82.468.988,87	- 3.106.758,14	-3,8%
<b>C)RATEI E RISCOINTI ATTIVI</b>				
<b>I Ratei attivi</b>	84.090,12	69.786,69	14.303,43	20,5%
<b>II Riscointi attivi</b>	20.721,64	20.550,27	171,37	0,8%
<b>Totale C)</b>	104.811,76	90.336,96	14.474,80	16,0%
<b>TOTALE ATTIVO (A+B+C)</b>	141.379.745	141.771.357,02	- 391.612,38	- 0,3%
<b>C) CONTI D'ORDINE</b>				
1)Canoni leasing ancora da pagare	-	-	-	-
2)depositi cauzionali	44.727,76	42.964,53	1.763,23	4,1%
3)beni in comodato	-	-	-	-

4)altri conti d'ordine	-	381.059,73	- 381.059,73	- 100,0%
<b>Totale D)</b>	44.727,76	424.024,26	- 379.296,50	- 89,5%

Analizzando il lato del passivo, è evidente come il patrimonio netto ha subito una diminuzione rispetto all'anno precedente, in particolare osservando il bilancio si può notare che i finanziamenti per investimenti rappresentano la classe che in termini quantitativi, incide maggiormente sulla macro classe del PN, con un valore pari al 94% del PN .

Analizzando la classe B (Fondi rischi e oneri) è possibile dedurre che da un anno all'altro i fondi per imposte, i fondi per rischi la quota inutilizzata contributi di parte corrente vincolati hanno subito un decremento nel 2018, mentre gli altri fondi oneri hanno subito un incremento, tali variazioni a livello complessivo hanno contribuito a far ridurre il valore della macro classe da € 10.349.757,64 (nel 2017) a € 9.297.013,01 (nel 2018), in termini percentuali una variazione negativa di circa il 10%.

I debiti espliciti nella macro classe D, nel 2018 hanno subito un incremento di € 2.870.833, tale aumento è dovuto maggiormente ai debiti tributari, ai debiti v/istituto tesoriere e ai debiti v/altri. Una riduzione di €255.990 si è registrata nell'ambito della macro classe relativa ai ratei e risconti passivi. Così come per l'attivo, anche il totale del passivo da un anno all'altro è variato dello (0,3%).

I conti d'ordine sono passati da un ammontare di € 424.024,26 ad un valore di € 44.727,76.

<b>A) PATRIMONIO NETTO</b>				
<b>I Fondo di dotazione</b>	3.715.163,86	3.715.163,86	-	0,0%
<b>II Finanziamenti per investimenti</b>	65.715.074,38	67.690.490,80	- 1.975.416	- 2,9%
1)finanziamenti per beni di prima dotazione	-	-	-	-
2)finanziamenti da stato per investimenti	54.963.397,18	55.431.928,24	- 468.531	- 0,8%
a)finanziamenti da Stato ex art. 20 legge 67/88	54.963.397,18	55.431.928,24	- 468.531	- 0,8%
b)finanziamenti da Stato per ricerca	-	-	-	-
c)finanziamenti da Stato – altro	-	-	-	-
3)finanziamenti da Regione per investimenti	6.379.271,36	6.608.823,65	- 229.552	-3,5%
4)finanziamenti da altri soggetti pubblici per investimenti	-	-	-	-
5)finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio	4.372.405,84	5.649.738,91	- 1.277.333	- 22,6%
<b>III Riserve da donazioni e lasciti vincolati</b>	-	-	-	-

<b>ad investimenti</b>				
<b>IV altre riserve</b>	481.407,12	326.166,48	155.241	47,6%
<b>V contributi per ripiano perdite</b>	-	-	-	-
<b>VI utili (perdita) portati a nuovo</b>	-	-	-	-
<b>VII utile (perdita) dell'esercizio</b>	21.705,99	155.241,24	-133.535	- 86,0%
<b>Totale A)</b>	69.933.351,35	71.877.062,38	- 1.953.711	- 2,7 %
<b>B)FONDI PER RISCHI E ONERI</b>				
1)fondi per imposte, anche differite	2.115,15	20.000,00	- 17.885	- 89,4%
2)fondi per rischi	5.278.674,75	6.897.872,23	- 1.619.197	- 23,5%
3)fondi da distribuire	-	-	-	-
4)quota inutilizzata contributi di parte corrente vincolati	480.074,17	1.828.692,95	- 1.348.619	-73,7%
5)altri fondi oneri	3.536.148,94	1.603.192,46	1.932.956	120,6%
<b>Totale B)</b>	9.297.013,01	10.349.757,64	- 1.052.745	- 10,2%
<b>C)TRATTAMENTO FINE RAPPORTO</b>				
1)premi operosità	-	-	-	-
2)TFR personale dipendente	-	-	-	-
<b>Totale C)</b>	-	-	-	-

<b>D) Debiti(con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo)</b>				
<b>1)mutui passivi</b>	-	-	-	-
<b>2)debiti v/Stato</b>	-	-	-	-
<b>3)debiti v/regione o provincia autonoma</b>	-	-	-	-
<b>4)debiti v/comuni</b>	853.893,55	877.735,79	-23.842	-2,7%
<b>5)debiti v/aziende sanitarie pubbliche</b>	1.545.887,65	1.529.949,09	15.939	1,0%
a) debiti v/aziende sanitarie pubbliche della regione per spesa corrente e mobilità	1.374.497,80	1.313.876,06	60.622	4,6%
b) debiti v/aziende sanitarie pubbliche della regione per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente LEA	-	-	-	-
c) debiti v/aziende sanitarie pubbliche della regione per finanziamento	-	-	-	-

sanitario aggiuntivo corrente extra LEA				
d) debiti v/aziende sanitarie pubbliche della regione per altre prestazioni	-	-	-	-
e) debiti v/aziende sanitarie pubbliche della regione per versamenti o patrimonio netto	-	-	-	-
f) debiti v/aziende sanitarie pubbliche fuori regione	171.389,85	216.073,03	-44.683	-20,7%
<b>6) debiti v/società partecipate e/o enti dipendenti della regione</b>	-	-	-	-
<b>7) debiti v/fornitori</b>	30.551.689,20	36.834.364,81	-6.282.676	-17,1%
<b>8) debiti v/istituto tesoriere</b>	2.768.054,06	-	2.768.054	-
<b>9) debiti tributari</b>	7.820.163,91	4.467.010,78	3.353.153	75,1%
<b>10) debiti v/altri finanziatori</b>	-	-	-	-
<b>11) debiti v/istituti previdenziali, assistenziali e sicurezza sociale</b>	6.513.407,58	5.970.865,52	542.542	9,1%
<b>12) debiti v/altri</b>	11.656.265,53	9.158.602,84	2.497.663	27,3%
<b>Totale D)</b>	61.709.361,48	58.838.528,83	2.870.833	4,9%



<b>D) RATEI E RISCONTI PASSIVI</b>				
<b>1)ratei passivi</b>	430.600,14	678.786,99	-248.187	-36,6%
<b>2)risconti passivi</b>	9.418,06	17.221,18	-7.803	-45,3%
<b>Totale E)</b>	440.018,20	696.008,17	-255.990	-36,8%
<b>TOTALE E PASSIVO E PATRIMONIO NETTO (A+B+C+D+E)</b>	141.379.744	141.771.357,02	-391.613	-0,3%
<b>F)CONTI D'ORDINE</b>				
1)Canoni leasing ancora da pagare	-	-	-	-
2)depositi cauzionali	44.727,76	42.964,53	1.763	4,1%
3)beni in comodato	-	-	-	-
4)altri conti d'ordine	-	381.059,73	-381.060	- 100,0%
<b>Totale F)</b>	44.727,76	424.024,26	-379.297	-89,5%

Per quanto concerne il conto economico, la tipologia dei ricavi è basata sulle consuete categorie della mobilità sanitaria, dei contributi in conto esercizio dalla Regione e delle entrate proprie.” Il sistema di remunerazione per le strutture erogatrici del sistema sanitario regionale prevede l’assegnazione di una quota onnicomprensiva per tutte le funzioni, più il finanziamento a prestazione della restante attività, sia che venga resa alle aziende territoriali regionali, sia che venga rivolta a cittadini di provenienza extraregionale.”<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> Piano della Performance Azienda Ospedaliera di Cosenza 2020/2022.

Per quanto attiene il valore della produzione, questo nel 2018 presentava un valore di €196.497.393,99 rispetto al 2017 che era di €196.633.363,92, evidenziando una variazione negativa di € 135.970.

L'ammontare dei contributi in c/esercizio pari a €72.140.064,11 nel 2017, risulta in decremento nel 2018, con un valore di €60.399.389,25.

I costi complessivi della produzione ammontavano a €191.938.497,90 nel 2018, segnalando una variazione in aumento rispetto al 2017, anno in cui i costi erano pari a €191.348.078,61.

Ponendo l'attenzione sul costo del personale, nel 2018 si è registrato un valore pari a €101.159.150,80, che risulta essere leggermente minore rispetto al costo registrato nel 2017 pari a €101.621.171,47, questo decremento può essere attribuito al fatto del collocamento in quiescenza di unità di personale rispetto alle unità di nuova assunzione. In particolare nell'ambito di tali costi, il peso maggiore è ricoperto dai costi per personale dirigente ruolo sanitario non medico e del personale dirigente medico, la cui somma è pari a circa l'80% del totale dei costi del personale

Nell'ambito dei costi, si è registrato un aumento per quanto riguarda l'acquisto di beni (sanitari e non sanitari), con un incremento di €3.861.379 (8,7%), mentre relativamente all'acquisto di servizi, nel 2018 si è registrato un decremento pari a €42.141 per i servizi sanitari e di €522.364 per i servizi non sanitari. I costi di manutenzione e riparazione da €4.841.048,71 nel 2017 sono passati a € 5.407.465,41 nel 2018, la voce relativa al godimento beni di terzi è variata del 24,8%.

Le successive voci relative agli oneri diversi di gestione, ammortamenti, svalutazione delle immobilizzazioni e dei crediti, variazione delle rimanenze, accantonamenti nel 2018 hanno subito variazioni in diminuzione. Relativamente alle imposte sul reddito d'esercizio, è possibile dedurre una

diminuzione dell'IRAP e una variazione in aumento dell'IRES.

Le variazioni precedentemente elencate hanno determinato la chiusura dell'esercizio 2018 con un utile di 21.705,99, che conferma l'equilibrio dei conti aziendali, ma risulta essere molto più basso rispetto a quello dell'anno precedente pari a €155.241,90.

	ANNO 2018	ANNO 2017	VARIAZIONE 2018/2017	
			IMPORT O	%
<b>A) VALORE DELLA PRODUZIONE E</b>				
<b>1) contributi in c/esercizio</b>	60.399.389,25	72.140.064,77	- 11.740.676	-16,3%
a) contributi in c/esercizio da regione o provincia autonoma per quota F.S regionale	60.263.873,75	71.173.710,77	- 10.909.837	-15,3%
b)contributi in c/esercizio extra fondo	135.515,50	966.354,00	-830.839	-86,0%
l)contributi da regione o provincia autonoma	135.515,50	966.354,00	-830.839	-86,0%

(extra fondo ) vincolati				
2) contributi da regione o provincia autonoma (extra fondo ) risorse aggiuntive da bilancio a titolo di copertura LEA	-	-	-	-
3) contributi da regione o provincia autonoma (extra fondo) risorse aggiuntive da bilancio a titolo di copertura extra LEA	-	-	-	-
4) contributi da regione o provincia autonoma (extra fondo ) altro	-	-	-	-
5)contributi da aziende sanitarie pubbliche (extra fondo)	-	-	-	-

6)contributi da altri soggetti pubblici	-	-	-	-
c)contributi in c/esercizio per ricerca	-	-	-	-
1)da Ministero della salute per ricerca corrente	-	-	-	-
2)da Ministero della salute per ricerca finalizzata	-	-	-	-
3)da regione e altri soggetti pubblici	-	-	-	-
4)da privati	-	-	-	-
d)contributi in c/esercizio da privati	-	-	-	-
<b>2)Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti</b>		-3.012.720,77	3.012.721	-100,0%
<b>3)utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi vincolati di esercizi precedenti</b>	1.484.134,28	655.237,68	828.897	126,5%

<b>4) ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria</b>	125.549.110,1 6	118.268.366,4 1	7.280.744	6,2%
a) ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie ad aziende sanitarie pubbliche	119.277.000,0 0	114.514.000,0 0	4.763.000	4,2%
b) ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie intramoenia	1.515.337,35	1.624.849,12	-109.512	-6,7%
c) ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie altro	4.756.772,81	2.129.517,29	2.627.256	123,4%
<b>5) concorsi, recuperi e rimborsi</b>	2.767.173,12	1.888.493,71	878.679	46,5%
<b>6) compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (Ticket)</b>	1.800.286,94	1.944.526,11	-144.239	-7,4%
<b>7) quota contributi in c/capitale imputata nell'esercizio</b>	4.274.713,14	4.491.712,53	-216.999	-4,8%

<b>8)incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni</b>	-	-	-	-
<b>9)altri ricavi e proventi</b>	222.587,10	257.683,48	-35.096	-13,6%
<b>Totale A)</b>	196.497.393,9 9	196.633.363,9 2	-135.970	-0,1%
<b>B) COSTI DELLA PRODUZIONE</b>				
<b>1)Acquisti di beni</b>	48.172.062,90	44.310.683,98	3.861.379	8,7%
a)acquisti di beni sanitari	47.910.128,95	44.102.521,48	3.807.607	8,6%
b)acquisti di beni non sanitari	261.933,95	208.162,50	53.771	25,8%
<b>2)acquisti di servizi sanitari</b>	1.493.616,88	1.535.758,31	-42.141	-2,7%
a)acquisti di servizi sanitari-medicina di base	-	-	-	-
b) acquisti di servizi sanitari-farmaceutica	-	-	-	-
c) acquisti di servizi sanitari per assistenza specialistica ambulatoriale	-	-	-	-
d) acquisti di servizi sanitari per assistenza riabilitativa	-	-	-	-

e) acquisti di servizi sanitari per assistenza integrativa	-	-	-	-
f) acquisti di servizi sanitari per assistenza protesica	-	-	-	-
g) acquisti di servizi sanitari per assistenza ospedaliera	-	-	-	-
h) acquisti di prestazioni di psichiatria residenziale e semiresidenziale	-	-	-	-
i) acquisti prestazioni di distribuzione farmaci	-	-	-	-
j) acquisti prestazioni termali in convenzione	-	-	-	-
k) acquisti prestazioni di trasporto sanitario	-	-	-	-
l) acquisti prestazioni socio-sanitarie a rilevanza sanitaria	-	-	-	-
m) compartecipazione al personale per att. Libero prof. (intramoenia)	1.113.028,21	1.130.957,25	-17.929	-1,6%
n) rimborsi assegni e contributi sanitari	3.055,81	15.854,35	-12.799	-80,7%



o) consulenze, collaborazioni, interinale, altre prestazioni di lavoro sanitarie e sociosanitarie	61.623,07	65.403,35	-3.780	-5,8%
p)altri servizi sanitari e sociosanitari a rilevanza sanitaria	315.909,79	323.543,36	-7.634	-2,4%
q)costi per differenziale tariffe TUC	-	-	-	-
<b>3)acquisti di servizi non sanitari</b>	26.647.617,22	27.169.981,62	-522.364	-1,9%
a)servizi non sanitari	25.403.810,60	26.046.175,60	--642.365	-2,5%
b)consulenze, collaborazioni, interinale, altre prestazioni di lavoro non sanitarie	1.205.056,15	1.084.855,66	120.170	11,1%
c)formazione	38.750,47	38.920,36	-170	-0,4%
<b>4) manutenzione e riparazione</b>	5.407.465,41	4.841.048,71	566.417	11,7%
<b>5) godimento di beni di terzi</b>	2.570.803,07	2.059.697,18	511.106	24,8%
<b>6) costi del personale</b>	101.159.150,80	101.621.171,47	-462.021	-0,5%
a)personale dirigente medico	45.743.852,37	45.972.641,95	-228.790	-0,5%
b)personale dirigente ruolo sanitario non medico	2.134.575,88	2.115.671,40	18.904	0,9%
c)personale comparto ruolo sanitario	39.014.969,72	39.384.991,02	-370.021	-0,9%

d)personale dirigente altri ruoli	1.089.426,79	1.143.260,37	-53.834	-4,7%
e)personale comparto altri ruoli	13.176.326,04	13.004.606,73	171.719	1,3%
<b>7)oneri diversi di gestione</b>	970.307,94	1.312.476,73	-342.169	-26,1%
<b>8)ammortamenti</b>	4.282.516,26	4.499.515,65	-216.999	-4,8%
a)ammortamenti immobilizzazioni immateriali	-	-	-	-
b)ammortamenti dei fabbricati	2.006.849,37	1.815.455,03	191.394	10,5%
c)ammortamenti delle altre immobilizzazioni materiali	2.275.666,89	2.684.060,62	-408.394	-15,2%
<b>9)svalutazione delle immobilizzazioni e dei Crediti</b>	116.097,79	-	116.098	-
<b>10)variazione delle rimanenze</b>	-3.565.857,85	-986.211,23	-2.579.647	261,6%
a)variazione delle rimanenze sanitarie	-3.582.774,41	-1.007.326,39	-2.575.448	255,7%
b)variazione delle rimanenze non sanitarie	16.916,56	21.155,16	-4.199	-19,9%
<b>11)accantonamenti</b>	4.684.717,48	4.983.956,19	-299.239	-6,0%
a)accantonamenti per rischi	2.000.000,00	2.750.000,00	-750.000	-27,3%
b)accantonamenti per premi operosità	-	-	-	-

c)accantonamenti per quote inutilizzate di contributi vincolati	135.515,50	1.001.354,00	-865.839	-86,5%
d)altri accantonamenti	2.549.201,98	1.232.602,19	1.316.600	106,8%
<b>Totale B)</b>	191.938.497,9 0	191.348.078,6 1	590.491	0,3%
<b>DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)</b>	4.558.896,09	5.285.285,31	-726.389	-13,7%
<b>C)PROVENTI E ONERI FINANZIARI</b>				
<b>1)interessi attivi ed altri proventi finanziari</b>	8.831,14	10,86	8.820	81218,0%
<b>2)interessi passivi ed altri oneri finanziari</b>	469.596,47	452.540,61	17.056	3,8%
<b>Totale C)</b>	-460.756,33	-452.529,75	-8.236	1,8%
<b>D)RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE</b>				
<b>1)rivalutazioni</b>	-	-	-	-
<b>2)svalutazioni</b>	-	-	-	-
<b>Totale D)</b>	-	-	-	-
<b>E)PROVENTI E ONERI STRAORDINARI</b>				
<b>1)proventi straordinari</b>	3.643.836,25	2.833.877,42	809.959	28,6%
a)plusvalenze	-	-	-	-

b)altri proventi straordinari	3.643.836,25	2.833.877,42	809.959	28,6%
<b>2)oneri straordinari</b>	1.257.913,09	748.405,67	509.507	68,1%
a)minusvalenze	-	-	-	-
b)altri oneri straordinari	1.257.913,09	748.405,67	509.507	68,1%
<b>Totale E)</b>	2.395.923,16	2.085.471,75	300.451	14,4%
<b>RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A+B+C+D+E)</b>	6.484.053,92	6.918.227,31	-434.173	-6,3%
<b>Y)IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO</b>				
<b>1)IRAP</b>	6.457.824,70	6.739.865,21	-282.041	-4,2%
a)IRAP relativa a personale dipendente	6.387.708,31	6.650.292,51	-262.584	-3,9%
b)IRAP relativa a collaboratori e personale assimilato a lavoro dipendente	-	-	-	-
c)IRAP relativa ad attività di libera professione (intramoenia)	70.116,39	89.572,70	-19.456	-21,7%
d)IRAP relativa ad attività commerciali	-	-	-	-
<b>2)IRES</b>	4.523,23	3.120,20	1.403	45,0%
<b>3)Accantonamento a fondo imposte (accertamento, condoni, cc)</b>	-	20.000,00	-20.000	-100,0%

<b>Totale Y)</b>	6.462.347,93	6.762.985,41	-300.637	-4,4%
<b>UTILE (PERDITA) DELL'ESERCIZIO</b>	21.705,99	155.241,90	-133.536	-86,0%

Dall'analisi dei bilanci d'esercizio relativi a questi anni, sono state evidenziate delle criticità relative:

- al contenimento della spesa farmaceutica nei limiti posti dalla legge; criticità nella gestione dei crediti v/terzi;
- inadeguatezza del fondo svalutazione crediti rispetto al volume dei crediti delle case di cura private (nel 2017 pari al 1,96%, e nel 2018 pari al 5%);
- ricorso all'anticipazione di tesoreria con mancata restituzione della stessa entro la fine dell'anno;
- presenza di costi per interessi passivi di elevato importo;
- deroga all'articolo 36 d.lgs. 50/2016 per l'acquisto di farmaci;
- incremento della voce residuale del bilancio per oneri straordinari.

## **Conclusioni**

Dopo aver presentato ed illustrato la struttura del bilancio di esercizio di un'azienda Ospedaliera calabrese, è opportuno giungere ad alcune brevi considerazioni conclusive. Come già detto, l'introduzione del nuovo sistema di contabilità economico patrimoniale, ha portato ad una completa revisione della disciplina che guida i responsabili dell'area amministrativa delle Aziende Sanitarie nella stesura dei bilanci di esercizio.

Le problematiche connesse alla sostituzione del sistema contabile hanno comportato un impatto sulla governance istituzionale, evidenziando la necessità, per le Regioni, di ricercare strumenti capaci di enfatizzare la valenza informativa dei nuovi bilanci aziendali, al fine di monitorare gli andamenti delle aziende e, attraverso di essi, l'andamento economico-finanziario dell'intero sistema sanitario regionale.

Dopo l'emanazione del d.lgs.118/2011, il bilancio non è più visto come l'esito di un periodico adempimento contabile, bensì come lo strumento con cui le Aziende Sanitarie si rapportano con i loro interlocutori naturali, esplicando le risorse che hanno impiegato a fronte degli obiettivi istituzionali che hanno saputo conseguire.

Per concludere è bene evidenziare che affinché un'azienda sanitaria sia in salute è necessario effettuare una costante e dettagliata attività di monitoraggio dei costi e della qualità delle prestazioni erogate, al fine di evitare che tali aziende registrano elevati livelli di disavanzo e carenze nell'erogazione dei LEA.

## **Bibliografia**

1. Albergo F., Pasdera A., Il controllo costi in un'azienda sanitaria. Dalla contabilità analitica ai costi standard, Guerini Next, Milano, 2017.
2. Anessi Pessina E., A. Cifalinò, G. D'Angelo, Memmola M., La diffusione dei modelli dipartimentali e l'impatto sulla gestione delle aziende sanitarie: profili economico-aziendali, in "Tendenze nuove, Materiali di lavoro su sanità e salute della Fondazione Smith Kline" 1/2002, pp. 103-0, doi: 10.1450/3403.
3. Angiola N., Bianchi P., Lo studio dell'economicità di un'azienda sanitaria locale, attraverso l'analisi del bilancio di esercizio "armonizzato", il caso dell'Asl di Foggia, Cacucci Editore Bari, 2016.
4. Arduini R., Luzzi R., Economia e gestione delle aziende sanitarie, Franco Angeli, Milano, 2017.
5. Ballini L., Il Governo nell'innovazione nei sistemi sanitari, Il Pensiero Scientifico Editore, Roma, 2014.
6. Bartoli F., Il rendiconto finanziario dei flussi di liquidità, Franco Angeli, Milano, 2015.
7. Borgonovi E., Fattore G., Longo F., Management delle istituzioni pubbliche, EGEA, Milano, 2013
8. Cantù E., Il Bilancio delle Aziende Sanitarie, verso un nuovo modello contabile, Egea Editori, Milano, 2014.
9. Cepiku D., Strategia, performance amministrazioni pubbliche, EGEA, Milano, 2018.

10. Del Vecchio M., *Dirigere e governare le amministrazioni pubbliche*, EGEA, Milano, 2001.
11. Di Cagno N., Adamo S., Giaccari F., *L'azienda. Finalità-struttura-amministrazione*, Cacucci Editore, Bari, 2019.
12. Fusco N., Milonis A., *Collaboratore e Assistente amministrativo-manuale*, NLD concorsi S.r.l., 2021.
13. Lazzini S., *Strumenti economico-aziendali per il governo della sanità*, Franco Angeli, Milano, 2013
14. Lega F., *Economia e management sanitario: settore, sistema, aziende, protagonisti*, EGEA, Milano, 2020.
15. Lusa C., Scagliola L., Puddu L., Rainero C. (a cura di), *La certificazione dei processi amministrativi nelle aziende sanitarie*, Giappichelli Editore, Torino, 2017.
16. Nicolini E., *Il Sistema sanitario nazionale. Perché non possiamo farne a meno*, 2021
17. Persiani, *Lezioni di economia sanitaria*, Cacucci editore, Bari, 2017
18. *Piano della Performance Azienda Ospedaliera di Cosenza 2020/2022*
19. Puddu L. et al. (a cura di). *Elementi essenziali per la predisposizione e la certificazione del bilancio delle aziende sanitarie*, Giuffrè Editore, Milano, 2011.
20. Rainero C., Brescia V., Cataldo A.- *La formazione manageriale in sanità. Nuovi strumenti e modelli tra governance e politiche*, in *Economia Aziendale Online*, 10, 2, 2019, 235-256.
21. *Report Osservatorio GIMBE n. 2/2020. La mobilità sanitaria interregionale nel 2018*. Fondazione GIMBE: Bologna, settembre 2020. Disponibile a: [www.gimbe.org/mobilita2018](http://www.gimbe.org/mobilita2018).



22. Riccio A., Prosperi R. (a cura di), Funzione finanziaria e valutazione degli investimenti in sanità, Quaderni dell'Economo, Global Medicine, Milano, 2007.
23. Rizzo M., Aziende sanitarie pubbliche e performance economico-finanziaria: dalla sintesi contabile alla valutazione degli equilibri di bilancio, Giappichelli Editore, Torino, 2018.
24. Salvatore F.P., Management e performance in sanità: aspetti economico-aziendali delle aziende sanitarie, Collana di ricerche aziendali, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2022.
25. Serafini R., Capacità informativa del bilancio delle aziende sanitarie, Agape Editore, Napoli, 2019.
26. Urbani A., Il Servizio Sanitario Nazionale guarda al futuro, verso nuovi e più evoluti schemi di governance, Egea, Milano, 2019.
27. Urbano G., Equilibrio di bilancio e governance sanitaria, Cacucci Editori, Bari, 2016.
28. Viola C., Benvenuto M., L'armonizzazione contabile nel settore sanitario, FrancoAngeli, Milano, 2021.
29. Zangrandi A, Economia delle aziende pubbliche. management e cambiamento, Milano, EGEA, 2012.

## **Sitografia**

1. [https://www.academia.edu/32375584/A\\_IL\\_PROCESSO\\_D\\_AZIENDALIZZAZIONE\\_NEL\\_SERVIZIO\\_SANITARIO\\_NAZIONALE\\_GENERALITA](https://www.academia.edu/32375584/A_IL_PROCESSO_D_AZIENDALIZZAZIONE_NEL_SERVIZIO_SANITARIO_NAZIONALE_GENERALITA)

2. <https://www.studiocataldi.it/articoli/37479-gli-organi-del-sistema-sanitario-nazionale.asp>
3. <http://www.conoscereilrischioclinico.it/quale-differenza-tra-azienda-asl-e-azienda-ospedaliera/>
4. <http://math.unife.it/medicina/lm.medicina/studiare/minisiti/igiene-e-statistica-medica/modulo-di-igiene-generale-ed-applicata/2016-17/appunti-ssn-2016-modalita-compatibilita.pdf>
5. [https://www.unife.it/medicina/lm.infermieristica/studiare/minisiti/scienze\\_giuridiche\\_economiche/modulo-di-organizzazione-aziendale-in-ambito-sanitario/2016-17/lezione-7-febbraio-2017-vagnini.pdf](https://www.unife.it/medicina/lm.infermieristica/studiare/minisiti/scienze_giuridiche_economiche/modulo-di-organizzazione-aziendale-in-ambito-sanitario/2016-17/lezione-7-febbraio-2017-vagnini.pdf)
6. [https://www.regione.calabria.it/website/portalmedia/decreti/2021-02/ALLEGATO-A-\\_DCA-n.31-del-18.02.2021.pdf](https://www.regione.calabria.it/website/portalmedia/decreti/2021-02/ALLEGATO-A-_DCA-n.31-del-18.02.2021.pdf)
7. <https://www.regione.calabria.it/website/portalmedia/decreti/2018-06/Atto-Aziendale.pdf>
8. <https://www.aprirenetwork.it/2017/05/06/organizzazione-distrettuale-dei-servizi-dellassistenza-primaria/>
9. <http://www.contabilita-pubblica.it/2013/Dottrina/Gaboardi1.13.pdf>
10. [https://www.regione.calabria.it/website/portalmedia/decreti/2021-02/ALLEGATO-A-\\_DCA-n.31-del-18.02.2021.pdf](https://www.regione.calabria.it/website/portalmedia/decreti/2021-02/ALLEGATO-A-_DCA-n.31-del-18.02.2021.pdf)  
[https://www.unife.it/medicina/lm.infermieristica/studiare/minisiti/scienze\\_giuridiche\\_economiche/modulo-di-organizzazione-aziendale-in-ambito-sanitario/2015-16/11-gennaio-2016-prof-manfredini-1.pdf](https://www.unife.it/medicina/lm.infermieristica/studiare/minisiti/scienze_giuridiche_economiche/modulo-di-organizzazione-aziendale-in-ambito-sanitario/2015-16/11-gennaio-2016-prof-manfredini-1.pdf)
11. [https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e\\_government/amministrazioni\\_pubbliche/arconet/schemi\\_di\\_bilancio/](https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/arconet/schemi_di_bilancio/)
12. <https://core.ac.uk/download/pdf/54928938.pdf>

13. <https://sna.gov.it/cosa-offriamo/iniziativeprogetti/archivio/federalismo-fiscale/armonizzazione-bilanci/principi-contabili-sanita/>
14. <https://www.corrieredellacalabria.it/2021/10/18/bilanci-mai-approvati-o-bocciati-la-contabilita-orale-della-sanita-calabrese-resta-la-regola/>
15. [https://www.lacnews24.it/salute/sanita-nell-anno-del-covid-cala-la-mobilita-passiva-e-la-calabria-risparmia\\_144196/](https://www.lacnews24.it/salute/sanita-nell-anno-del-covid-cala-la-mobilita-passiva-e-la-calabria-risparmia_144196/)
16. [https://www.lacnews24.it/salute/sanita-nell-anno-del-covid-cala-la-mobilita-passiva-e-la-calabria-risparmia\\_144196/](https://www.lacnews24.it/salute/sanita-nell-anno-del-covid-cala-la-mobilita-passiva-e-la-calabria-risparmia_144196/)
17. <https://www.meliusform.it/analisi-di-bilancio-per-indici.html#:~:text=L'analisi%20di%20bilancio%20per,scenari%20futuri%20di%20un'azienda.>
18. <https://www.panorama.it/news/cronaca/sanita-calabria-commissario-problemi-ospedale>
19. <https://www.perunaltracitta.org/2021/04/18/la-calabria-in-lotta-per-la-sanita-pubblica/?print=print>
20. <https://www.quotidianodelsud.it/laltrovoce-dellitalia/le-due-italie/salute-e-assistenza/2021/06/16/la-mobilita-sanitaria-passiva-faricca-la-lombardia-e-costa-alla-calabria-oltre-221-milioni-lanno>
21. <https://www.quotidianosanita.it/allegati/allegato6451550.pdf>
22. [https://www.upbilancio.it/wp-content/uploads/2020/06/Focus-2\\_2020.pdf](https://www.upbilancio.it/wp-content/uploads/2020/06/Focus-2_2020.pdf)
23. <https://www.perunaltracitta.org/2021/04/18/la-calabria-in-lotta-per-la-sanita-pubblica/?print=print>

## **Ringraziamenti**

A conclusione di questo elaborato desidero menzionare tutte le persone che fanno parte della mia vita e che in diversi modi mi hanno supportata in questo percorso.

In primis ringrazio infinitamente i miei genitori, il mio punto di riferimento, che mi hanno sostenuta sia economicamente che emotivamente, permettendomi di percorrere e concludere questo cammino.

Grazie al mio papà che mi è stato accanto, credendo profondamente in me.

Grazie a mia mamma, la mia più fidata consigliera, quella che mi ha sempre sostenuta nell'affrontare ogni difficoltà, che mi ha consigliata nelle scelte più difficili e mi ha spronata a dare il massimo sempre. Le parole non possono esprimere quanto sono grata a loro per tutti i sacrifici che hanno fatto per me, il loro incoraggiamento è stato ciò che mi ha maggiormente sostenuta nel conseguimento di questo obiettivo.

Ringrazio tutta la mia famiglia, mia nonna, i miei zii, le mie zie e i miei cugini, che, con la loro vicinanza, mi hanno sostenuta durante questo percorso, sopportandomi e apprezzandomi per come sono, con i miei pregi e i miei difetti.

Voglio ringraziare le mie amiche, da quelle che porto nel cuore dall'infanzia a quelle che ho incontrato nel mio cammino. A tutte voi, così diverse ma così importanti, ognuna per ragioni uniche e speciali, voglio esprimere la mia più assoluta gratitudine per aver creduto sempre in me e per essere state sempre presenti, regalandomi momenti di spensieratezza e rallegrando le mie giornate più stressanti.

Un ringraziamento va ai miei colleghi, con i quali ho trascorso momenti speciali, dalle ansie pre-esame alle interminabili risate che hanno accompagnato le nostre serate.

Infine, ringrazio me stessa, che, nonostante i tanti momenti di sconforto, ho raggiunto questo traguardo con tenacia e sacrificio, superando tutte le difficoltà.

## **Abstract**

This volume aims to deal with the evolution that the Italian national health system has undergone in recent years and the main characteristics of health companies.

Subsequently, attention was paid to the administrative-accounting area, explaining the function, the reference regulatory framework and the evaluation criteria adopted in preparing the financial statements.

In addition, the issue concerning the evolution and structure of the main formats that make up the financial statements pursuant to Legislative Decree 118/2011, mentioning the main indicators necessary to express an opinion on these companies.

The final part is aimed at clarifying the rules on the budget that characterize the Calabria region, focusing the attention on the comparison between two years of the Hospital Agency of Cosenza through the reclassification of its budget.

**Keywords:** Calabria region, Cosenza, health companies, Italian National health System, Hospital Agency

Questo volume vuole trattare l'evoluzione che il sistema sanitario nazionale ha subito negli ultimi anni e le principali caratteristiche delle aziende sanitarie. Successivamente, è stata posta l'attenzione sull'ambito amministrativo-contabile, esplicitando la funzione, il quadro normativo di riferimento e i criteri di valutazione adottati nella redazione del bilancio. Inoltre, è stata evidenziata la tematica riguardante l'evoluzione e la struttura dei principali schemi che compongono il bilancio ai sensi del D.lgs. 118/2011, accennando ai principali indicatori necessari per esprimere un giudizio su tali aziende. La parte finale è volta ad esplicitare le norme in tema di bilancio che caratterizzano la Regione Calabria, focalizzando l'attenzione sul confronto fra due esercizi dell'Azienda Ospedaliera di Cosenza mediante la riclassificazione del suo bilancio.

**Mariateresa Arcuri** ha conseguito la laurea magistrale in Economia Aziendale e Management - Amministrazione e Controllo con la votazione di 110 e lode presso l'Università della Calabria. Sta per conseguire il Master di II livello in Performance e Management. Sta svolgendo il tirocinio professionale per l'abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile. Sta svolgendo uno stage presso la BCC Mediocrati - Centro direzionale di Rende (CS) dalla durata di 3 mesi

ISBN 979-12-80064-48-6

IL Sileno  
Edizioni