

IL SISTEMA DI BILANCIO DELLE AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE. RIFLESSIONI E PROSPETTIVE

TESI DI DOTTORATO

SCUOLA DOTTORALE “TULLIO ASCARELLI”

UNIVERSITA’ DEGLI STUDI “ROMA TRE”

XX CICLO 2005 - 2007

Dr. Marco MARINELLI

| | |
|---|-----------|
| Introduzione e struttura del lavoro | 4 |
| 1 Il sistema pubblico di produzione del valore “salute” | 4 |
| 1.1 Le aziende | 4 |
| 1.1.1 Erogazione e produzione nel Servizio Sanitario Nazionale | 5 |
| 1.1.2 L’organizzazione del Servizio Sanitario Nazionale sino al 1992 e le riforme successive | 7 |
| 1.1.3 Azienda Sanitaria Locale | 8 |
| 1.1.4 Azienda Ospedaliera | 11 |
| 1.1.5 La struttura organizzativa ed il modello di governance | 12 |
| 1.1.6 Conclusioni sui caratteri propri delle tipologie di aziende sanitarie | 23 |
| 1.2 L’attività di produzione e l’attenta gestione delle risorse | 24 |
| 1.2.1 La valutazione di efficienza, efficacia, economicità e qualità. Gli indicatori .. | 24 |
| 1.2.2 Il sistema di bilanciamento tra costi e qualità | 29 |
| 1.2.3 Il Centro di costo | 33 |
| 1.3 Il finanziamento del Servizio sanitario regionale | 37 |
| 2 Il sistema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche. Il caso della Regione Lazio .. | 43 |
| 2.1 Finalità e strumenti | 43 |
| 2.1.1 Finalità e dei destinatari: documenti e sistemi informativi contabili | 43 |
| La contabilità generale | 44 |
| Il risultato economico dell’esercizio | 45 |
| La contabilità finanziaria | 45 |
| La contabilità analitica | 45 |
| 2.2 Dalla programmazione a bilanci di previsione al budget | 47 |
| 2.3 Bilanci di previsione e Budget | 47 |
| 2.4 L’accountability e le performance nell’Azienda sanitaria. Il reporting come strumento di comunicazione | 55 |
| 2.5 Il bilancio ordinario d’esercizio delle aziende sanitarie del Lazio e i principi contabili internazionali | 57 |
| 2.5.1 Un’evoluzione possibile | 57 |
| 2.5.2 Le fonti | 57 |
| Le fonti normative comunitarie | 57 |
| Fonti normative nazionali | 58 |
| Fonti normative regionali | 59 |
| Fonti non normative | 59 |
| Finalità del bilancio ordinario d’esercizio | 59 |
| 2.5.3 I principi di redazione | 63 |
| I principi di redazione del codice civile. | 63 |
| I principi di redazione dei principi contabili nazionali. | 64 |
| I principi di redazione internazionali. | 67 |
| L’approccio regionale ai principi di redazione. | 69 |
| 2.5.4 Gli schemi di bilancio. | 72 |
| Lo stato patrimoniale | 72 |
| Il conto economico | 73 |
| Il prospetto di variazione del patrimonio netto | 74 |
| La nota integrativa | 74 |
| Relazione sulla gestione | 75 |
| Il rendiconto finanziario | 76 |

| | |
|--|------------|
| Gli schemi regionali | 76 |
| 2.5.5 Criteri di valutazione | 81 |
| Stato Patrimoniale | 81 |
| Conto economico..... | 102 |
| 2.6 Conclusioni sull'applicabilità dei principi contabili internazionali | 104 |
| 3 Conclusioni e suggerimenti per fronteggiare la situazione attuale di crisi e per la | |
| stabilità del sistema sanitario regionale del Lazio nei prossimi anni | 105 |
| Bibliografia | 107 |

Introduzione e struttura del lavoro

Il presente lavoro si articola in due capitoli principali, nel capitolo primo si illustrerà l'attuale impianto normativo nazionale e l'organizzazione del Servizio Sanitario con riferimento alle forme aziendali che lo caratterizzano, si faranno brevi cenni e considerazioni sulla gestione efficiente delle risorse in sanità e sul modello di finanziamento vigente.

Nel secondo capitolo si tratterà dei documenti contabili propri delle aziende sanitarie, dei sistemi informativi e in particolare per il bilancio ordinario d'esercizio si valuterà l'applicabilità dei principi contabili internazionali in una chiave di lettura innovativa.

La Regione di riferimento nella trattazione dell'attuale legislazione, sia per i temi di organizzazione sia in materia di bilancio, sarà la Regione Lazio.

Si tratterà, inoltre, dell'attuale situazione di difficoltà dei conti regionali, degli strumenti attualmente utilizzati dal piano di rientro ponendo in luce criticità e suggerimenti.

1 Il sistema pubblico di produzione del valore "salute"

1.1 Le aziende

"Le aziende sono ordinate a fini concernenti la soddisfazione di bisogni umani, in quanto questa soddisfazione esiga consumo di beni economici e quindi anche produzione o acquisizione degli stessi".¹

Con queste parole il professor Pietro Onida apre il manuale "Economia d'Azienda". Tale affermazione è vera da sempre e continuerà ad essere vera fintanto che i bisogni umani saranno soddisfatti attraverso il consumo di beni e servizi prodotti dall'attività dell'uomo con l'ausilio delle risorse messe a disposizione dalla natura.

Veniamo ora alla finalità propria dell'azienda, la soddisfazione dei bisogni umani. Nel particolare settore di attività della aziende specializzate nella cura delle persone la soddisfazione del bisogno di salute dell'essere umano non è esclusa da tale affermazione, anzi esiste un ben preciso concetto di salute, definito dall'Organizzazione Mondiale della Sanità (OMS) nel 1946, cui corrispondono precisi bisogni e specifiche attività economiche. Per salute non si intende semplicemente l'assenza di malattia ma, più in generale, lo stato di completo benessere fisico, mentale e sociale. In questa ottica, la salute diventa una componente fondamentale della vita e una sorta di principio di riferimento dell'esistenza personale e della società cui si possono far corrispondere un'infinità di bisogni. La stessa OMS definisce quali condizioni per un'esperienza di salute: la pace, il cibo, l'abitazione, l'istruzione, un reddito, un ecosistema stabile, la disponibilità delle risorse, la giustizia e l'equità sociale.

Occorre restringere il campo economico di interesse ai bisogni e alle attività proprie della cura fisica della persona e alle politiche di prevenzione. In questo contesto si può porre l'attenzione sullo studio delle aziende specificamente istituite e dedicate dalla società alla soddisfazione delle esigenze di salute dell'individuo mediante l'acquisizione dei fattori produttivi (beni, servizi e conoscenze), la trasformazione di questi e l'erogazione di quanto prodotto e necessario al perseguimento della finalità istituzionale.

¹ P. Onida "Economia d'azienda". UTET – 1971, Torino. Pag. 3

1.1.1 Erogazione e produzione nel Servizio Sanitario Nazionale

La produzione di beni e servizi per il soddisfacimento dei bisogni umani, e in particolare il bisogno di salute, non è esente dalla necessità di creare istituzioni idonee, in quando dotate del necessario know-how umano e tecnico, all'esercizio e al coordinamento delle attività produttive necessarie alla realizzazione dei processi di cura.

Nel mondo economico si definiscono diverse classificazioni di azienda secondo l'oggetto ma, per restare nei limiti dell'insegnamento del professor Onida, *“una classificazione particolarmente notevole per quanto riguarda l'economia della gestione, distingue le cosiddette aziende di erogazione dalle aziende di produzione per lo scambio o per il mercato”*.²

Le pure aziende di erogazione si occupano del soddisfacimento diretto dei bisogni dei membri appartenenti all'organizzazione cercando di rispondere alle loro esigenze nel modo migliore attraverso l'utilizzo delle risorse finanziarie di cui dispongono, determinando delle uscite di ricchezza, grazie all'approvvigionamento da fonti diverse che determinano entrate di ricchezza.

Le aziende di produzione per lo scambio o per il mercato, cosiddette imprese pure, soddisfano indirettamente i bisogni degli individui limitando la propria attività alla sola produzione, nella quale consumano fattori produttivi acquisiti sul mercato a fronte del sostenimento di costi, e al successivo scambio dei prodotti/servizi, cui segue il conseguimento di ricavi.

L'incertezza della realizzazione tra costi e ricavi implica per l'impresa il cosiddetto rischio economico generale. Per le aziende di erogazione vige l'incertezza legata alla imprevedibilità oltre certi limiti delle uscite e delle entrate.

La classificazione non si esaurisce con le imprese e con le aziende di erogazione, infatti l'ordinamento economico dà vita a forme intermedie di aziende, le cosiddette aziende composte, in cui il carattere erogativo dell'azienda si integra col carattere produttivo dell'impresa. In questo caso la commistione delle due caratteristiche implica il rischio economico generale oltre a quello dell'imprevedibilità delle entrate e delle spese. A causa di tale peculiarità sorge l'esigenza della separazione, se necessario mediante stime, dei costi, dei ricavi, delle entrate e delle uscite derivanti dalle diverse attività, al fine di realizzare un controllo consapevole dei risultati.

Sia nell'organizzazione del Servizio Sanitario Nazionale del 1978 sia con il nuovo assetto determinato dalle riforme degli anni 1992 – 1999 le Istituzioni deputate all'erogazione dei servizi sanitari hanno assunto la caratterizzazione dell'azienda composta. Infatti sia nel caso delle vecchie USL sia nel caso delle odierne ASL si tratta di aziende che contabilizzano sia proventi da Stato e Regioni sia ricavi da parte dei cittadini, a fronte delle prestazioni erogate loro. Inoltre tali aziende, per soddisfare nel modo migliore le aspettative di salute della popolazione assistita nel territorio di competenza, erogano prestazioni sanitarie o acquistate da aziende di produzione terze oppure prodotte internamente mediante l'acquisizione dei fattori produttivi (costituiti da beni, servizi e conoscenze) e la loro successiva combinazione.

Un discorso a parte va fatto per gli ospedali indipendentemente che si tratti di presidi ospedalieri gestiti dalla ASL o di Aziende ospedaliere vere e proprie. In ogni caso valgono tutti i requisiti per la classificazione tra le imprese di produzione, basti pensare che spingendo al limite il ricorso al mercato tutte le prestazioni ospedaliere sono acquistabili a fronte di una tariffa determinata contrattualmente tra le parti.

² P. Onida “Economia d'azienda”. UTET – 1971, Torino. Pag. 5

Pertanto l'ASL mantiene come finalità la soddisfazione diretta e migliore possibile dei bisogni sanitari dei propri cittadini mentre le Aziende ospedaliere e i presidi assumo come finalità la produzione per lo scambio sul mercato delle prestazioni sanitarie.

Quanto detto influisce in modo diverso sulle valutazioni di convenienza economica delle due forme aziendali, infatti mentre l'ASL può ricorrere a giudizi fondati su criteri di economicità diversi da quelli impiegati per l'economicità aziendale le Aziende ospedaliere e i presidi non possono essere gestiti senza perseguire l'economicità della gestione compromettendone la dotazione patrimoniale.

Si ricorda qui brevemente che la condizione di economicità aziendale implica due sub-condizioni:

1. la gestione deve essere in grado di remunerare con i ricavi tutti i fattori produttivi in misura almeno corrispondente alle condizioni richieste dal mercato, si parla in queste caso di equilibrio economico di esercizio o autosufficienza economica dell'impresa;
2. lo sviluppo dell'impresa costituisce condizione per la sopravvivenza nel futuro e tutte le iniziative economiche debbono essere valutate considerando i tempi di attesa necessari all'implementazione delle attività e quindi il conseguimento dei risultati economici. Tanto maggiori sono i tempi di attesa tanto maggiore deve essere l'adeguata potenza finanziaria cioè la possibilità di fronteggiare il fabbisogno di capitale generato dallo sfasamento temporale tra sostenimento dei costi e conseguimento dei ricavi.

Per le ASL si può parlare di convenienza macroeconomica in quanto realizzano attività economiche che producono effetti non sempre misurabili in valore e quindi non traducibili in valori di bilancio, che incidono sulle condizioni di salute della popolazione del territorio di competenza con l'intento di garantire la migliore salute possibile con risparmi economici in termini sia di costi diretti (quali i costi di cura all'insorgere delle patologie) sia in termini di costi indiretti (ad esempio le giornate lavorative perse e i contributi sociali versati dagli enti pubblici a copertura delle assenze dal lavoro per malattia). Per esse si apre, quindi, la possibilità che sia accettata la convenienza pubblica a sopportare le eventuali perdite, quali costi sociali economicamente sopportabili dal Paese, per tutte le attività riguardanti la prevenzione evitando ogni forma di abuso che tale impostazione potrebbe originare. Infatti queste attività sono la condizione necessaria al raggiungimento dei vantaggi indiretti compensativi dell'onere sostenuto dalla finanza pubblica per il loro espletamento.

Quanto detto non significa che l'utilizzo delle risorse non debba avvenire in modo efficiente ed economico, anzi il management è maggiormente responsabilizzato per il fatto che risponde del proprio operato all'intera collettività. Pertanto è necessario che il vertice strategico dell'azienda sanitaria benché, non produca prestazioni col fine di lucro, abbia tutte le competenze per la realizzazione di una gestione che tenga conto dei costi e delle perdite che i contribuenti saranno chiamati direttamente o indirettamente sopportare.

Per le attività di produzione delle prestazioni di assistenza di tipo ospedaliero e riabilitativo, nonché di assistenza domiciliare e residenziale da chiunque svolte (ASL e AO) vale il principio dell'autosufficienza economica aziendale. Si tratta infatti di prestazioni sanitarie tariffabili, per le quali è possibile definire i costi di produzione con sufficiente approssimazione, e quindi possono essere rese oggetto di contrattazione sul mercato.

1.1.2 L'organizzazione del Servizio Sanitario Nazionale sino al 1992 e le riforme successive

Il legislatore nazionale istituiva il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) con la legge 23 dicembre 1978 n. 833. Concepito per garantire la salute dei cittadini assumeva a modello il National Health Service britannico e riprendeva il concetto di salute proposto dall'OMS.

Il legislatore, ispirato dai principi costituzionali di universalità e solidarietà, intendeva garantire a tutta la popolazione presente sul territorio nazionale il gratuito accesso alle prestazioni sanitarie utili alla tutela della salute, riponendo ampie aspettative nelle attività di prevenzione e nell'integrazione dei servizi sociali e sanitari nel tentativo di creare un sistema integrato capace di fornire un risposta efficace agli obiettivi di salute definiti.

Il legislatore identificò nelle Unità Sanitarie Locali l'istituzione legittimata a perseguire la finalità e quindi l'ente titolare degli strumenti necessari alla gestione e al coordinamento delle attività strumentali. La gestione delle Unità Sanitarie Locali venne affidata ai rappresentanti dei Comuni e alla loro visione politica in quanto esse costituivano la struttura operativa dei Comuni singoli o associati. Allo Stato centrale si riservava il ruolo di definire i bisogni collegati alla salute, di programmare gli interventi nonché di pagare il conto delle prestazioni erogate.

Il modello, così definito, presentava innanzitutto una criticità legata ad una domanda di servizi sanitari potenzialmente illimitata cui corrispondevano risorse pubbliche limitate. Inoltre il controllo centrale della spesa si rivelò inefficace e il ripiano dei deficit annuali divenne un elemento strutturale del sistema finendo per premiare i sistemi meno efficienti.

Il sistema sanitario divenne lo strumento adatto a perseguire scopi politici diversi da quelli istituzionali quali il sostenimento della domanda pubblica e il sostegno all'occupazione.

Il rispetto dei vincoli posti al bilancio dello Stato ad opera dei cosiddetti requisiti di Maastricht, necessari per l'ingresso della Lira nel sistema monetario unico europeo, impose al Governo l'obbligo, non ulteriormente derogabile, di riformare i settori di maggiore spesa della pubblica amministrazione (pensioni e assistenza sanitaria) pertanto il SSN fu interessato da una serie di riforme a partire dal decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 502, seguito dal decreto legislativo 7 dicembre 1993 n. 517 e infine dal decreto legislativo 19 giugno 1999 n. 299. Le tre riforme del SSN si calano nel più generale processo di riforma della Pubblica amministrazione avviato con la legge 8 giugno 1990 n. 142 "Ordinamento delle Autonomie locali" e dalla legge 7 agosto 1990 n. 241 "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi".

Tra le principali innovazioni introdotte si è avuta la trasformazione delle Unità Sanitarie Locali in Aziende Sanitarie la cui gestione passò dal Comitato di gestione al Direttore generale, la definizione dei Livelli Essenziali di Assistenza (LEA) da garantire in modo uniforme sul territorio nazionale.

Il legislatore ha introdotto nel sistema dei fattori in grado di aumentare il livello di efficienza delle strutture erogatrici di prestazioni sanitarie definendo ruoli e responsabilità chiare sulla gestione delle aziende senza modificare la missione del sistema cioè garantire un servizio sanitario pubblico efficace ed efficiente, in grado di soddisfare le aspettative di salute dei cittadini senza creare occasioni di disparità di trattamento.

Con i LEA per la prima volta si sono delimitati i processi di assistenza che il servizio pubblico è tenuto a garantire, con la riorganizzazione del vertice aziendale si sono ricollocate le competenze. Con l'occasione si sono introdotti concetti quali l'appropriatezza delle

prescrizioni e delle erogazioni, l'efficacia delle cure e dei percorsi diagnostici, nonché l'evidenza clinica (evidence based medicine) e quindi la valutazione costo-efficacia dei diversi interventi, si è ridotto il numero delle prestazioni a carico del SSN rispetto la domanda di salute.

Nel 2001 il legislatore ha introdotto il federalismo modificando il Titolo V parte II della Costituzione trasferendo alle Regioni la competenza in materia di Sanità. Il Ministero ha mantenuto il ruolo di programmazione e controllo nazionale con la predisposizione del Piano Sanitario Nazionale, l'elaborazione dei LEA, la vigilanza sulla loro uniforme erogazione sul territorio nazionale e non ultima la competenza per la determinazione del Fondo Sanitario Nazionale da ripartire in sede di conferenza Stato – Regioni.

Alle Regioni, pertanto, venne lasciata ampia autonomia sulla definizione del modello di Servizio Sanitario Regionale, sulla sua organizzazione e sul governo della spesa sanitaria regionale. Un passo ulteriore verso l'autonomia delle Regioni si è concretizzato con il riconoscimento della capacità impositiva regionale attraverso l'addizionale regionale sui redditi. Dal quadro così disegnato è emerso un modello di Regione dotato di forte relazione tra autonomia di spesa e responsabilità fiscale in virtù: del principio della sussidiarietà verticale e del soddisfacimento migliore possibile dei bisogni della cittadinanza amministrata.

Infine, alle aziende sanitarie pubbliche è stato attribuito il dovere di distribuire i mezzi disponibili e limitati fra i diversi bisogni da soddisfare.

1.1.3 Azienda Sanitaria Locale

L'Azienda Sanitaria Locale nasce con la riforma del Servizio Sanitario Nazionale (SSN) avvenuta negli anni novanta, decreto legislativo n. 502 del 1992. La disposizione normativa attribuisce all'ASL le seguenti caratteristiche:

- *personalità giuridica pubblica*. L'azienda è trasformata da strumento operativo del Comune in soggetto istituzionale deputato alla gestione dei servizi sanitari;
- *autonomia organizzativa*. Si tratta della competenza a definire autonomamente la struttura organizzativa aziendale e gli elementi costituenti e i meccanismi di decentramento dei poteri di gestione, di coordinamento, di comunicazione e di controllo;
- *autonomia amministrativa*. Si tratta della capacità di adottare autonomamente provvedimenti amministrativi susseguenti l'esercizio della potestà pubblica;
- *autonomia patrimoniale*. Si tratta della possibilità per l'azienda di disporre di un proprio patrimonio mediante atti di acquisizione, cessione e amministrazione;
- *autonomia contabile*. Si tratta della capacità di gestire un proprio sistema contabile;
- *autonomia gestionale*. Si tratta della possibilità di definire gli obiettivi dell'azione sanitaria, l'attribuzione dei poteri e delle responsabilità, l'attuazione del controllo, le modalità di svolgimento delle attività e la conseguente allocazione delle risorse umane, strumentali e finanziarie nell'organizzazione del lavoro;

- *autonomia tecnica*. Si tratta della discrezionalità nello svolgimento delle procedure e nelle modalità di impiego delle risorse nell'esercizio delle attività tecniche.

L'atto aziendale di diritto privato

Nell'atto aziendale si individuano le strutture operative dotate di autonomia gestionale e tecnico professionale soggette a rendicontazione analitica e vi si disciplina lo svolgimento della gestione. In questo modo le Aziende sanitarie pubbliche (ASP) devono uniformare la propria attività a criteri di efficacia, di efficienza e di economicità. Esse sono tenute al rispetto dei vincoli di bilancio mediante l'equilibrio tra costi e ricavi, compresi i trasferimenti di risorse finanziarie. L'atto aziendale regola gli atti formali mediante i quali l'azienda agisce e le norme di diritto privato mediante le quali l'azienda procede agli appalti e contrae la fornitura di beni e servizi di valore inferiore a quello stabilito dalla normativa comunitaria.

L'atto aziendale inoltre disciplina:

- l'attribuzione dei compiti al direttore sanitario e al direttore amministrativo, ai direttori di distretto, ai direttori di dipartimento e ai direttori di struttura complessa;
- i criteri e le modalità con cui affidare ai direttori aziendali la direzione delle strutture e degli uffici.

L'atto aziendale ha pertanto, una natura giuridica mista tra statuto, regolamento generale dell'ente e regolamento del personale.

L'atto aziendale è adottato dalla direzione strategica al termine di un accurato processo di valutazione dei bisogni delle autonomie locali servite e delle potenzialità, esistenti in azienda, indirizzate a perseguire gli obiettivi assegnati dalla Regione alle Aziende Sanitarie Pubbliche attraverso il Piano Sanitario Regionale.

Con le modifiche introdotte dal D. Lgs. 517/1993 e dal D. Lgs. 229/1999, la precedente elencazione di autonomie è stata sostituita dall'attribuzione all'ASL della *personalità giuridica pubblica* e dell'autonomia imprenditoriale. Con l'*atto aziendale* di diritto privato si formalizza l'autonomia imprenditoriale in quanto con esso il Direttore generale disciplina l'organizzazione e le modalità di funzionamento dell'azienda. La funzione primaria delle ASL è assicurare alla popolazione residente nel territorio di competenza i Livelli Essenziali di Assistenza (LEA) attraverso i servizi direttamente gestiti e cioè: l'assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e lavoro, l'assistenza distrettuale e l'assistenza ospedaliera. Le ASL hanno il compito di garantire l'erogazione delle seguenti prestazioni specialistiche:

- riabilitative;
- di diagnostica strumentale e di laboratorio;
- ospedaliera.

Esse adempiono a tali attività mediante il ricorso ai propri presidi ospedalieri, alle aziende ospedaliere e a tutte le altre istituzioni sanitarie pubbliche e/o private (Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico-IRCCS, case di cura private). Con delega degli Enti locali, le ASL possono provvedere a gestire ed erogare le prestazioni dei servizi socio-assistenziali solo dopo l'acquisizione delle risorse finanziarie necessarie dagli enti deleganti.

Alle ASL compete l'attività di prevenzione collettiva e di tutela della salute della popolazione mediante interventi mirati a individuare e rimuovere fatti nocivi e possibili malattie di origine animale e/o umana che interessino gli ambiti collettivi. Di tale attività, è responsabile il *Dipartimento di prevenzione* articolato nei seguenti servizi: igiene e sanità pubblica;

prevenzione e sicurezza in ambienti di vita e lavoro; igiene degli ambienti e della nutrizione; veterinari.

Il *Distretto Sanitario di Base* (DSB) rappresenta l'articolazione territoriale, organizzativa e funzionale della ASL; esso è preposto: all'analisi dei bisogni di salute, socio sanitari, all'analisi della domanda di assistenza, al governo dell'offerta di servizi e prestazioni, al coordinamento ed alla gestione di risorse, nonché alla verifica dei risultati di salute. Pertanto, è suo preciso compito realizzare un elevato livello di integrazione tra i servizi che erogano le prestazioni sanitarie e tra questi servizi socio-assistenziali, in modo da consentire una risposta coerente ai bisogni della popolazione. Il Distretto coordina, a tal fine, le proprie attività territoriali con quelle dei diversi dipartimenti aziendali ed è dotato di risorse nella cui gestione gode di autonomia tecnica e gestionale, nonché economica e finanziaria. La determinazione dell'area territoriale di competenza del DSB spetta alla Regione e, salvo il caso delle aree a bassa densità abitativa, il DSB deve servire una popolazione minima di 60.000 abitanti.

Le attività che trovano collocazione a livello di DSB sono:

- l'assistenza sanitaria di base e la continuità assistenziale: Medici di Medicina Generale (MMG), pediatri di libera scelta;
- l'assistenza specialistica ambulatoriale;
- il raccordo ed il coordinamento tra i servizi sanitari territoriali e i servizi ospedalieri anche mediante la gestione coordinata agli accessi attraverso i Centri Unificati di Prenotazione (CUP);
- le attività e i servizi di prevenzione e cura delle tossicodipendenze;
- le attività o i servizi per le patologie da HIV e per le patologie in fase terminale;
- l'Assistenza Domiciliare Integrata (ADI) per la fornitura di prestazioni sanitarie e socio assistenziale evitando il ricovero ospedaliero;
- le attività o i servizi consultoriali per la tutela della salute infantile, della donna e della famiglia;
- i servizi rivolti ad anziani e disabili.

Un'ulteriore articolazione organizzativa delle ASL è costituita dai Presidi Ospedalieri che, su richiesta delle Regioni, erogano prestazioni sanitarie in regime di ricovero ospedaliero a ciclo continuativo. Tali articolazioni della ASL hanno a capo un dirigente medico responsabile delle funzioni igieniche e organizzative e un dirigente amministrativo responsabile delle funzioni di coordinamento amministrativo.

Il *Dipartimento* è il modello ordinario di organizzazione delle Aziende sanitarie pubbliche, introdotto sin dal 1978, è stato reso obbligatorio con le riforme degli anni novanta. Esso costituisce la struttura di base per lo svolgimento delle funzioni complesse con compiti fortemente diversificati. Il Dipartimento assume valenza di soggetto negoziale nei rapporti col Direttore generale e al suo interno si articola in strutture: semplici, complesse, affini e complementari, fra loro interdipendenti, che perseguono finalità comuni pur mantenendo la propria autonomia e responsabilità professionale nell'ambito di un unico modello organizzativo. In base all'ambito in cui svolge l'attività dipartimentale si distinguono:

- Dipartimenti ospedalieri (D.E.A., dipartimento di medicina, dipartimento di chirurgia);
- Dipartimenti misti che svolgono la loro attività sia in ambito ospedaliero sia nelle strutture territoriali (diagnostica, salute mentale, area materno infantile);

- Dipartimenti territoriali (dipartimento di prevenzione, dipartimento di integrazione socio – sanitaria, dipartimento di medicina legale e protesica).

Il Dipartimento, nello svolgimento delle funzioni proprie dello specifico ambito di attività, si propone di conseguire i seguenti obiettivi: la convergenza delle competenze e delle esperienze; l'interdisciplinarietà; la garanzia di continuità delle prestazioni prevenendo ridondanze di tempi e/o procedure inutili; l'utilizzazione ottimale delle risorse attribuite. La scelta del modello organizzativo dipartimentale rende possibile lo svolgimento delle attività per "processi" consentendo la condivisione di risorse finalizzate ad uno stesso obiettivo. Le funzioni dei Dipartimenti comprendono la definizione dei progetti e dei programmi, l'individuazione degli obiettivi e l'allocatione delle risorse.

Le risorse del Dipartimento sono rappresentate dal personale, dal patrimonio strumentale all'attività sanitaria e dalle risorse finanziarie rappresentate dal budget funzionale assegnato. Il Dipartimento è dotato di una propria contabilità progettata tenendo conto dell'obiettivo dell'equilibrio tra costi e ricavi e le somme sono suddivise per centri di costo in ragione dei consumi previsti delle strutture aggregate.

In sintesi, nel modello organizzativo della ASL coesistono, intrecciando le proprie attività, due infrastrutture organizzative.

La prima, funzionale, è costituita dai Dipartimenti quali articolazioni organizzative di coordinamento delle unità operative complesse e semplici aggregate per aree omogenee di specialità. In questo caso la specializzazione è il mezzo con il quale si realizza la convergenza di competenze ed esperienze specifiche, tecniche ed assistenziali, allo scopo di ottimizzare l'utilizzo delle risorse nello svolgimento di funzioni e di attività complesse.

La seconda ha carattere territoriale ed è costituita dai Distretti sanitari di base che perseguono l'obiettivo di garantire la gestione globale della salute del cittadino, avvalendosi dei propri dipartimenti e coordinando le proprie attività con quelle dei dipartimenti aziendali, ponendo attenzione all'erogazione di un'assistenza appropriata alla domanda di servizi sanitari manifestata dalla popolazione di competenza.

L'organizzazione tipo di una ASL ricorda il modello funzionale modificato con tutti i benefici ed i conflitti gerarchici che esso implica. Nel caso specifico il Dipartimento costituisce la funzione aziendale mentre il Distretto è il ruolo integratore/coordinatore in cui il legislatore confida per la soddisfazione delle aspettative in termini di risultati di salute e al quale attribuisce maggiore centralità oltre che le maggiori responsabilità per la realizzazione del sistema integrato di erogazione dei servizi sanitari.

1.1.4 Azienda Ospedaliera

Le Aziende ospedaliere sono ospedali di rilievo nazionale e di alta specializzazione individuati dalla Regione e caratterizzati dai seguenti elementi:

- hanno almeno tre strutture di alta specialità organizzate in aree funzionali omogenee, cioè in dipartimenti, così come previsto dall'elenco del DM 29 gennaio 1992 riportato nella scheda che segue;
- dispongono di una organizzazione dipartimentale;
- dispongono di un sistema di contabilità economica e patrimoniale;
- dispongono di un Dipartimento di Emergenza e Accettazione di II° livello (DEA);
- assumono ruolo di ospedali di riferimento in programmi integrati di assistenza su base

regionale e interregionale, come previsto dal piano sanitario regionale ed in corrispondenza della mobilità infraregionale e della frequenza dei trasferimenti da presidi ospedalieri regionali di minore complessità;

- hanno svolto attività di ricovero in degenza ordinaria, nel corso dell'ultimo triennio, per pazienti residenti in Regioni diverse, superiori di almeno il 10% rispetto al valore medio regionale, salvo che per le aziende ubicate in Sicilia e Sardegna;
- hanno un indice di complessità della casistica dei pazienti trattati in ricovero ordinario, nell'ultimo triennio, superiore ad almeno il 20% del valore medio regionale;
- dispongono di un proprio patrimonio immobiliare adeguato e sufficiente a garantire lo svolgimento delle attività istituzionali di tutela della salute e di erogazione di prestazioni sanitarie.

Le Aziende ospedaliere erogano l'assistenza ospedaliera assicurando agli utenti i ricoveri ospedalieri necessari al trattamento di condizioni patologiche indifferibili che necessitano di interventi diagnostico-terapeutici d'emergenza o urgenza di patologie acute non gestibili in ambito domiciliare o ambulatoriale.

Aree Funzionali Omogenee secondo il DM 29 gennaio 1992

- Emergenze, ivi comprese quelle pediatriche.
- Grandi ustioni, ivi comprese quelle pediatriche.
- Cardiologia medico-chirurgica, ivi compresa quella pediatrica.
- Neurologia a indirizzo chirurgico, ivi compresa quella pediatrica.
- Nefro-urologia, ivi compresa quella pediatrica.
- Neuro-riabilitazione.
- Trapianti d'organo, ivi compresi il coordinamento interregionale dei prelievi multiorgano a fine di trapianto;
- Oncoematologia, ivi compresa quella pediatrica.
- Pneumologia oncologica.
- Radioterapia oncologica.
- Malattie vascolari.
- Ginecologia oncologica.

1.1.5 La struttura organizzativa ed il modello di governance

Rispetto al modello introdotto dalla L. 833/1978 le riforme degli anni novanta hanno introdotto due nuovi organi aziendali: il *Direttore generale* ed il *Collegio sindacale*. La riorganizzazione attuata dal D. Lgs. 229/1999 ha istituito ulteriori organi, detti a rilevanza interna: il *Collegio di direzione*; il *Consiglio dei sanitari*; il *Direttore di dipartimento*; il *Comitato di dipartimento*; il *Direttore di distretto*. Il *Direttore sanitario* e il *Direttore amministrativo* sono organi subentrati a quelli preesistenti, cioè il Coordinatore sanitario ed il Coordinatore amministrativo delle vecchie Unità sanitarie locali. Con la riforma del 1992 essi hanno assunto rilevanza esterna e ciò li caratterizza nei riguardi degli altri organismi sanitari istituzionali.

Il Direttore Generale. Costituisce l'organo direzionale per eccellenza, ad esso sono affidati tutti i poteri ordinari e straordinari di amministrazione; è il legale rappresentante dell'ASL e dell'AO ed è responsabile della gestione complessiva; egli nomina i responsabili delle

strutture operative dell'azienda e può delegare al Direttore sanitario o al Direttore amministrativo parte dei suoi compiti di natura gestionale salvo l'adozione delle deliberazioni finali che rientra nei poteri di sua esclusiva competenza.

Il Direttore generale è un organo monocratico al quale è affidata la funzione di verifica, mediante l'istituzione del Servizio di controllo interno, della corretta ed economica gestione delle risorse attribuite ed introitate, nonché dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa. Egli adotta l'atto aziendale di diritto privato di organizzazione e di funzionamento. E' espressione della volontà politica regionale in quanto nominato dal Consiglio regionale su proposta motivata della Giunta regionale, in base ad un rapporto fiduciario.

L'incarico ha durata triennale o quinquennale, in base alla durata stabilita dalla Regione, è rinnovabile ed è regolato da un contratto di diritto privato che disciplina tutti gli aspetti del rapporto di lavoro, emolumenti compresi. Il rapporto di lavoro ed il contratto sono attualmente regolati dal D.P.C.M. 19 luglio 1995 n. 502. Con la sottoscrizione del contratto, il dirigente si impegna a prestare la propria attività a tempo pieno e con impegno esclusivo a favore dell'azienda sanitaria alla quale è stato preposto.

Trascorsi diciotto mesi dalla nomina del *Direttore generale* la Regione provvede alla verifica dei risultati aziendali conseguiti ed alla verifica del raggiungimento degli obiettivi definiti nel quadro di programmazione regionale, con particolare riferimento all'efficienza, efficacia e funzionalità dei servizi sanitari; sulla base di tale verifica, sentito il Sindaco o la conferenza dei sindaci, la Regione procede alla conferma dell'incarico, entro i tre mesi successivi alla scadenza dello stesso, ovvero in caso di parere negativo alla risoluzione del relativo contratto con provvedimento motivato.

La supplenza in caso di assenza o impedimento del *Direttore generale* è effettuata dal Direttore sanitario o dal Direttore amministrativo dietro espressa e formale delega; qualora la delega specifica non esista la copertura viene assunta dal più anziano di età. Se l'assenza o l'impedimento durasse oltre sei mesi la Giunta regionale deve procedere alla sostituzione.

Il Collegio sindacale. Sia nelle Asl sia nelle AO, si compone di cinque membri due dei quali sono designati dalla Regione, uno dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, uno dal Ministero della Salute ed uno dalla conferenza dei sindaci. Tali membri vengono scelti tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero di Grazia e Giustizia, ovvero tra i funzionari del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che abbiano esercitato per almeno tre anni le funzioni di revisori dei conti o di componenti di collegi sindacali.

Il Direttore generale raccoglie le designazioni, provvede alla loro nomina con apposita deliberazione e li convoca per la prima seduta nella quale si elegge il Presidente del collegio. Nel caso in cui il *Collegio* risultasse mancante di uno o di due componenti, il Direttore generale si deve attivare per acquisire le designazioni delle amministrazioni competenti e procedere alla reintegrazione di detti membri. Qualora venissero a mancare più di due componenti, il *Collegio* deve essere ricostituito per intero. Se, a tale riguardo, il Direttore generale non provveda entro 30 giorni, il *Collegio* viene costituito in via provvisoria dalla Regione, con un suo funzionario e due funzionari del Ministero dell'Economia e delle Finanze; questo collegio straordinario cessa le sue funzioni con l'insediamento di quello ordinario; in questo caso, la Regione ha potere surrogatorio rispondente al principio generale per il quale non si può verificare soluzione di continuità negli organi amministrativi di una struttura pubblica.

Il Collegio verifica l'amministrazione aziendale sotto il profilo economico, vigila

sull'osservanza delle leggi, accerta la regolare tenuta della contabilità e la conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili ed effettua periodicamente le verifiche di cassa. Esamina, peraltro, il *Bilancio pluriennale di previsione* e il *Bilancio preventivo economico annuale* insieme con le relative variazioni.

Il *Collegio sindacale* riferisce trimestralmente alla Regione; trasmette inoltre, periodicamente (e comunque almeno semestralmente) una propria relazione sull'andamento dell'attività dell'azienda sanitaria pubblica rispettivamente alla conferenza dei sindaci o al sindaco del comune capoluogo della provincia ove è situata l'azienda stessa. I *sindaci*, singolarmente o collegialmente, possono procedere ad atti di ispezione e di controllo.

Il Direttore sanitario. E' la figura istituzionale preposta al buon funzionamento, sotto il profilo organizzativo e igienico sanitario, dei servizi aziendali delle ASL e delle AO; viene scelto dal Direttore generale in base ad un rapporto fiduciario e pertanto ad esso è legato; tale incarico può essere conferito dal *Direttore generale* solo a medici di qualifica dirigenziale che abbiano svolto, per almeno cinque anni, attività di direzione in enti o strutture sanitarie, pubbliche o private, di media e grande dimensione, che non abbiano compiuto il sessantacinquesimo anno di età e che abbiano conseguito l'apposito attestato di formazione manageriale previsto per l'area di sanità pubblica. L'attività quinquennale di direzione tecnico-sanitaria deve aver comportato la diretta responsabilità delle risorse umane e strumentali affidate al dirigente e deve essere stata svolta nei sette anni precedenti il conferimento dell'incarico. Il D.P.R. 484/1997 stabilisce che:

- al corso di formazione manageriale per l'area di sanità pubblica possono accedere solo i medici con un'anzianità di servizio di almeno tre anni nella direzione tecnico-sanitaria in enti e strutture sanitarie, pubbliche e private di media e grande dimensione, ovvero i medici con una anzianità di servizio di almeno dieci anni;
- per strutture sanitarie di medie e grandi dimensioni si devono intendere: 1) le aziende del SSN; le aziende ospedaliere; gli IRCSS; gli enti ecclesiastici ospedalieri; i dipartimenti, i servizi e gli uffici che svolgono attività di interesse sanitario del Ministero della Salute, delle Regioni e delle Province autonome e dell'Agenzia regionale per i servizi sanitari; le strutture sanitarie complesse dell'INAIL, dell'INPS e degli enti pubblici che svolgono attività sanitaria; 2) le case di cura private con un numero di posti letto non inferiore a 250; le strutture e i servizi sanitari di istituzioni ed aziende private che impiegano in attività sanitarie un numero di dipendenti appartenenti alle categorie professionali del ruolo sanitario non inferiore a trecento.

In ogni caso, il provvedimento di nomina deve essere motivato in relazione alla capacità organizzativa e direzionale del soggetto prescelto e deve essere preceduto dall'accertamento diretto, da parte del vertice aziendale, della sussistenza nel candidato del possesso dei requisiti di legge. Alla deliberazione di nomina del *Direttore generale* segue la stipula del contratto di diritto privato di durata triennale/quinquennale rinnovabile. Con la sottoscrizione del contratto il *Direttore sanitario* si impegna a prestare la propria opera lavorativa a tempo pieno e con impegno esclusivo a favore dell'azienda.

Il Direttore sanitario dirige i servizi sanitari ai fini organizzativi ed igienico-sanitari e fornisce parere obbligatorio al Direttore generale sugli atti relativi alle materie di competenza. Il D.P.C.M. 19 luglio 1995 n. 502 attribuisce al Direttore sanitario la responsabilità sul risultato dell'attività svolta dagli uffici ai quali è preposto, sulla realizzazione dei programmi e dei progetti affidatigli, sulla gestione del personale e sulle risorse finanziarie e strumentali assegnategli. I pareri sono obbligatori, devono essere richiesti dal Direttore generale e hanno natura parzialmente vincolante, nel senso che vincolano il *Direttore generale* a motivare le

proprie ragioni in caso egli voglia assumere un provvedimento difforme dal parere.

Relativamente alla direzione dei servizi sanitari dell'azienda, contrariamente alle AO, il *Direttore sanitario* della ASL, non avendo alcun potere specifico di indirizzo e di direttiva nei confronti dei dirigenti medici apicali responsabili delle singole unità operative, deve limitarsi a svolgere attività di coordinamento generale delle attività tecnico-sanitarie dell'azienda. Il Direttore sanitario è l'anello tra la direzione generale e le direzioni di dipartimento e di distretto e promuove il coinvolgimento di questi nelle politiche aziendali di perseguimento degli obiettivi stabiliti dalla direzione generale. Il Direttore sanitario, su delega del Direttore generale, può svolgere le attività assegnate a quest'ultimo dalla legge e può sostituirlo in caso di assenza o impedimento, assumendo, in questo caso, i poteri di gestione e rappresentanza legale dell'azienda.

Il Direttore amministrativo. Costituisce l'organo di supporto al Direttore generale nel settore amministrativo delle ASL e delle AO; come per il Direttore sanitario, la scelta del *Direttore amministrativo* si concretizza con la deliberazione di nomina fondata su un rapporto di fiducia. Le Regioni possono subordinare la nomina del *Direttore amministrativo* all'espletamento di un corso di formazione manageriale programmato per il conferimento di tale incarico, o del corso di formazione manageriale previsto per i direttori medici di struttura complessa del SSN o di un corso di formazione manageriale appositamente programmato.

Anche per il Direttore amministrativo si configura un rapporto di lavoro di tipo privatistico che inizia con la sottoscrizione di un contratto per un periodo triennale/quinquennale rinnovabile. Con tale sottoscrizione il Direttore amministrativo si impegna a prestare la propria opera a tempo pieno e con un impegno esclusivo nei confronti dell'azienda. Il Direttore amministrativo dirige i servizi amministrativi dell'azienda sanitaria e i pareri da esso espressi sono obbligatori e parzialmente vincolanti nei confronti del Direttore generale.

Funzioni e responsabilità del Direttore sanitario

- Dirige i servizi sanitari dell'azienda specifica a fini organizzativi e igienico-sanitari, in conformità agli indirizzi generali di programmazione e alle disposizioni del Direttore generale, nonché nel rispetto delle competenze attribuite o delegate ad altri livelli dirigenziali.
- Fornisce parere obbligatorio al Direttore generale sugli atti relativi alle materie di competenza.
- Collabora allo svolgimento dell'insieme delle attività aziendali.
- Coordina l'attività dei Dipartimenti e delle strutture afferenti la Direzione sanitaria aziendale.
- Formula proposte al Direttore generale, per le parti di competenza, ai fini dell'elaborazione dei piani pluriennali, dei programmi annuali e dei progetti di attività, nonché per il conferimento degli incarichi dirigenziali di rilevanza sanitaria.
- Presiede il Consiglio dei sanitari.
- Predispose la relazione sanitaria annuale.
- Svolge ogni altra funzione, compresa l'adozione di atti a rilevanza esterna, attribuitagli dalla legislazione vigente, dall'atto aziendale, dai regolamenti aziendali attuativi ovvero delegatigli dal Direttore generale.
- Controlla e verifica l'attività dei dirigenti dei servizi e adotta i conseguenti provvedimenti, anche a carattere sostitutivo, riferendone al Direttore generale, anche ai fini del controllo interno.
- Adotta le disposizioni concernenti la mobilità del personale sanitario tra le strutture dell'azienda specifica.
- Adotta, a richiesta degli assistiti, le misure necessarie a rimuovere i disservizi che incidono sulla qualità dell'assistenza.
- Esprime il parere sulle decisioni del Direttore generale in merito ad opposizioni ed osservazioni dell'utenza circa gli atti o i comportamenti con i quali viene negata o limitata la fruibilità delle prestazioni sanitarie.
- Partecipa, con funzioni di Presidente, alle commissioni valutatrici dei candidati a posti di dirigente sanitario apicale e delle commissioni per il rinnovo dei dirigenti sanitari di secondo livello.
- Partecipa al Collegio di direzione aziendale.

Funzioni e responsabilità del Direttore amministrativo

- Dirige e coordina le attività delle strutture organizzative professionali e funzionali rientranti nelle aree funzionali amministrative, professionali e tecniche dell'Azienda Sanitaria Pubblica, in conformità agli indirizzi generali di programmazione ed alle disposizioni del Direttore generale, nonché nel rispetto delle competenze attribuite o delegate agli altri livelli dirigenziali.
- Collabora allo svolgimento dell'insieme delle attività aziendali.
- Cura la relazione di accompagnamento al bilancio preventivo ed al conto consuntivo da sottoporre all'approvazione del Direttore generale.
- E' preposto all'attivazione, alla gestione ed al controllo dei centri di costo, al controllo interno, nonché alla programmazione della attività di aggiornamento per il personale amministrativo.
- Formula proposte al Direttore generale.
- Svolge ogni altra funzione, compresa l'adozione di atti a rilevanza esterna, attribuitagli dalla legislazione vigente, dall'atto aziendale, dai regolamenti aziendali attuativi ovvero delegatigli dal Direttore generale.
- Collabora alla predisposizione della relazione sanitaria annuale.
- Controlla e verifica l'attività dei dirigenti dei servizi e adotta i conseguenti provvedimenti, anche a carattere sostitutivo, riferendone al Direttore generale, anche ai fini del controllo interno.
- Adotta le disposizioni concernenti la mobilità del personale tra le strutture dell'azienda specifica ad esclusione del personale sanitario.

Collegio di direzione. Introdotto con la riforma del 1999, è un organo obbligatorio in tutte le aziende sanitarie, ha natura tecnica ed è costituito con provvedimento del *Direttore generale* che si avvale del *Collegio di direzione* per il governo delle attività cliniche, la programmazione e la valutazione delle attività tecnico-sanitarie e di quelle ad alta integrazione sanitaria; inoltre, si avvale del collegio per l'elaborazione del programma delle attività dell'azienda, nonché per l'organizzazione e lo sviluppo dei servizi aziendali, in attuazione del modello organizzativo dipartimentale.

Il Collegio di direzione concorre alla formulazione dei programmi di formazione, delle soluzioni organizzative per l'attuazione delle attività libero/professionali intramurarie e della valutazione dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi. Il D. Lgs. 502/92 non disciplina la composizione ed il funzionamento del Collegio, delegandolo alle Regioni, ma prevede nella composizione la presenza dei direttori: sanitario, amministrativo, di distretto e di dipartimento. Il Collegio ha durata triennale prorogabile dal Direttore generale.

Funzioni del Collegio di direzione

Collabora col Direttore generale per:

- l'elaborazione dei programmi di attività dell'azienda (piani attuativi locali, piani attuativi territoriali);
- l'organizzazione e lo sviluppo dei servizi, anche in attuazione del modello dipartimentale e per l'utilizzo delle risorse umane;
- l'individuazione delle strategie, suggerendo e proponendo i piani per il corretto utilizzo delle risorse (umane, tecnologiche, e finanziarie), allo scopo di ottimizzare il perseguimento degli obiettivi, nell'ottica di coniugare le istanze dell'area che può essere definita della "committenza" (direzione generale) con quelle deputate alla produzione dei livelli essenziali assistenza.

Materie di competenza

- Individuazione dei bisogni di salute, analisi della domanda per la formulazione degli obiettivi specifici, individuazione e la successiva valutazione di tutte quelle attività che nell'ambito aziendale possono rivestire valenza strategica, al fine di rispondere ai bisogni di salute della popolazione.
- Governo delle attività cliniche e valutazione dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi clinici aziendali.
- Programmazione e valutazione delle attività ad alta integrazione socio sanitaria.

Consiglio dei sanitari. Anche in questo caso il D. Lgs. 502/1992 ha lasciato autonomia alle Regioni fornendo indicazioni di massima sulle funzioni e sulla composizione. Il Consiglio dei sanitari è un organo collegiale a base elettiva con funzioni di consulenza tecnico-sanitaria per l'ASL e l'AO, viene presieduto dal Direttore sanitario ed è formato da medici in maggioranza e da altri operatori sanitari laureati (con presenza maggioritaria della componente ospedaliera medica se nell'ASL è presente un presidio ospedaliero), e da una rappresentanza del personale infermieristico e del personale tecnico-sanitario.

Il Direttore sanitario dell'azienda sanitaria locale esercita di diritto le funzioni di presidente del Consiglio dei sanitari e in caso di sua assenza le funzioni sono svolte da un dirigente medico delegato, anche esterno al consiglio. La durata della carica non è stata fissata ma per equivalenza dovrebbe essere da tre a cinque anni, secondo la durata stabilita dalla Regione per la carica degli organi aziendali. In merito alle funzioni attribuite al Consiglio dei sanitari, esso fornisce parere obbligatorio al Direttore generale per le attività tecnico-sanitarie e deve esprimersi sull'attività di assistenza sanitaria nei termini fissati dalla Regione. Il Consiglio è investito da una funzione consultiva generale in materia tecnico-sanitaria e i pareri espressi hanno natura parzialmente vincolante; infatti, il Direttore generale se intende discostarsi dal parere espresso, deve adeguatamente motivare le proprie ragioni. Nel caso in cui il Direttore generale richieda un parere al consiglio dei sanitari nelle materie non strettamente attinenti agli argomenti elencati dalla legge tale parere non è vincolante.

Materie del parere obbligatorio del Consiglio dei sanitari

- Deliberazioni riguardanti i regolamenti per l'organizzazione del personale nonché le piante organiche.
- Provvedimenti in materia di organizzazione, d'istituzione o modificazione dei servizi.
- Provvedimenti in materia d'organizzazione dei servizi e delle relative attività.
- Piani pluriennali e programmi annuali.
- Progetti per specifiche attività.
- Programmi di acquisto degli impianti e delle attrezzature sanitarie.

Ulteriori compiti del Consiglio dei sanitari

- Esprime parere sulle tariffe per le prestazioni sanitarie rese a pagamento che non siano state determinate a livello nazionale o regionale.
- Formula proposte per il miglioramento dell'organizzazione dei servizi sanitari in funzione del conseguimento di una maggiore funzionalità ed efficienza degli stessi.
- Svolge ogni altra funzione attribuita dalle leggi e dai regolamenti.

Il Direttore di dipartimento. Poiché il modello organizzativo dipartimentale accomuna ASL e AO, il direttore di Dipartimento è presente in entrambe le aziende. E' nominato dal Direttore Generale e si occupa del coordinamento e del supporto delle attività delle singole unità operative aggregate nel Dipartimento per il raggiungimento degli obiettivi fissati dalla Direzione aziendale. Redige il piano delle attività e dell'utilizzazione delle risorse disponibili, negoziate con l'azienda sanitaria, e le distribuisce ai dirigenti di strutture complesse o di strutture semplici con autonomia gestionale. Attua il controllo sull'utilizzo delle risorse e sulla realizzazione del piano delle attività programmate. In sostanza, il Direttore di dipartimento gestisce il budget dipartimentale.

I Dipartimenti a carattere obbligatorio all'interno delle ASL sono: il Dipartimento di prevenzione, il Dipartimento di salute mentale, il Dipartimento materno infantile il Dipartimento di emergenza e accettazione.

Funzioni del Direttore di dipartimento

- Assicura il funzionamento organizzativo - gestionale del dipartimento.
- Partecipa alla contrattazione con la Direzione generale per la definizione degli obiettivi dipartimentali e l'assegnazione del budget.
- Esamina periodicamente le risorse attribuite al dipartimento secondo il criterio di aggiornamento del budget e gestisce le risorse medesime secondo le indicazioni del Comitato di dipartimento.
- Propone al Direttore generale, di concerto con il Direttore della struttura complessa, il conferimento degli incarichi di strutture semplici.
- Ha la gestione delle risorse assegnate con il budget.
- Promuove le verifiche periodiche sulla qualità secondo gli standard prestabiliti.
- Controlla l'aderenza dei comportamenti agli indirizzi generali definiti dal Comitato di dipartimento nell'ambito della gestione del personale, dei piani di ricerca, di studio e di didattica.
- Rappresenta il dipartimento in ogni sede.

I Dipartimenti a carattere obbligatorio nelle AO sono: il Dipartimento emergenza ed accettazione, il Dipartimento dei servizi, il Dipartimento di medicina ed il Dipartimento di chirurgia.

Il Comitato di dipartimento. Anche quest'organo è presente in entrambe le tipologie aziendali. E' costituito dai dirigenti di strutture complesse e di strutture semplici dotate di autonomia gestionale e collabora col Direttore di dipartimento nella redazione del budget di dipartimento e del piano delle attività, nello svolgimento dell'attività amministrativa - gestionale e nel controllo.

Il Direttore di distretto. E' un organo specifico delle ASL, il cui incarico viene conferito dal Direttore generale a dirigenti di ruolo di livello apicale delle Aziende Sanitarie Locali con esperienza nei servizi locali e nella loro organizzazione e gestione. Anche in questo caso vige un rapporto di scelta a natura fiduciaria. Il *Direttore di distretto* è responsabile dell'attività complessiva del distretto e della gestione delle risorse umane, strumentali e finanziarie assegnate per il perseguimento degli specifici obiettivi programmatici individuati dal Direttore generale così da garantire l'accesso, da parte della popolazione dell'area di competenza, ai servizi sanitari e alla continuità assistenziale.

Materie in cui il Comitato di dipartimento esprime parere obbligatorio

- Definizione dei modelli di organizzazione del dipartimento volti a migliorare l'efficienza e l'integrazione delle attività.
- Acquisizione ed allocazione delle risorse umane e materiali delle singole unità organizzative e dei rispettivi budget.
- Definizione degli obiettivi del dipartimento da negoziare con la Direzione aziendale.
- Verifica della corrispondenza dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi concordati.
- Rilascio di autorizzazioni ad iniziative di aggiornamento facoltativo quando vi sia il concorso dell'azienda alle spese.
- Elaborazione di proposte di istituzione di nuove unità operative semplici e/o loro eventuale soppressione.

Vi sono, infine, due ulteriori organi da esaminare:

Il Coordinatore dei servizi sociali. E' una figura specifica che deve essere presente obbligatoriamente nelle ASL che hanno ricevuto delega da parte del enti locali a gestire le attività o i servizi socio-assistenziali. La disciplina della figura e delle funzioni è stata demandata alle Regioni.

Il Collegio tecnico. E' l'organo interno cui compete la valutazione della dirigenza medica in merito alle attività svolte ed ai risultati raggiunti. Nominato dal Direttore generale è presieduto dal Direttore di dipartimento. In assenza di ulteriori specificazioni sulla composizione l'atto aziendale stabilisce l'esatta composizione.

Con la riforma del Servizio Sanitario Nazionale il Direttore generale della Azienda sanitaria assume un ruolo cruciale nel processo di contemperamento degli interessi dei diversi attori interni ed esterni all'Azienda. Per svolgere al meglio il ruolo di mediatore tra i diversi stakeholder è necessario un forte rapporto fiduciario con i collaboratori più stretti: direttore sanitario e direttore amministrativo. I tre direttori insieme costituiscono la Direzione aziendale ed è in questa sede che si svolgono le interrelazioni permanenti con gli organi/organismi interni (Collegio di direzione, Consiglio dei sanitari, Collegio sindacale) ed esterni all'azienda (Assessorato regionale, Conferenza dei sindaci). Pertanto è dalla corretta interazione dei tre direttori che dipende il buon funzionamento dell'Azienda e il perseguimento delle finalità aziendali.

Il Collegio di direzione e il Consiglio dei sanitari elevati ad organi aziendali diventano i veri luoghi della partecipazione dei professionisti alla conduzione dell'azienda. Le funzioni propositive e consultive in materia di organizzazione e sviluppo dei servizi, di formazione permanente del personale, di ricerca e innovazione, di libera professione, di programmazione e valutazione delle attività tecniche sanitarie, li rendono organi strategici in cui la componente sanitaria assume le proprie responsabilità per il governo dell'Azienda .

Nei rapporti tra Direttore generale e gli organi regionali competenti nelle materie sanitarie l'assessorato alla salute e gli organi esecutivi nel complesso costituiscono i referenti diretti cui il dirigente risponde delle proprie attività e dei risultati conseguiti. Infatti, la responsabilizzazione finanziaria della Regione la mette nella condizione di dover pretendere il massimo rispetto dei propri indirizzi da parte delle direzioni aziendali del sistema sanitario regionale.

Nei rapporti con gli Enti locali, questi assumono un ruolo importante di indirizzo e controllo sia a livello aziendale nella Conferenza territoriale sociale e sanitaria, sia a livello distrettuale nel Comitato di Distretto.

Infatti la Conferenza dei sindaci rivestono il ruolo politico, anche nei confronti dell'istituzione regionale, di tutore degli interessi dei cittadini amministrati e quindi di controllore del livello di qualità e appropriatezza delle prestazioni erogate nel territorio, oltre che di rappresentanza della domanda della cittadinanza. La rappresentanza dei Sindaci è chiamata ad esprimere pareri consultivi, in particolare in ordine alla programmazione aziendale e ai bilanci preventivi e consuntivi. Questi pareri vengono espressi al Direttore generale e inviati, per conoscenza, alla Regione. In particolare, la legge prevede che la Conferenza territoriale sociale e sanitaria esprima parere sulla nomina dei direttori generali delle Aziende sanitarie e possa avviare la verifica anche al fine della richiesta di revoca del Direttore generale.

Con la riforma del Servizio Sanitario Nazionale il Direttore generale dell'Azienda sanitaria assume un ruolo cruciale nel processo di contemperamento degli interessi dei diversi attori interni ed esterni all'Azienda. Per svolgere al meglio il ruolo di mediatore tra i diversi stakeholder è necessario un forte rapporto fiduciario con i collaboratori più stretti: direttore sanitario e direttore amministrativo. I tre direttori insieme costituiscono la Direzione aziendale ed è in questa sede che si svolgono le interrelazioni permanenti con gli organi/organismi interni (Collegio di direzione, Consiglio dei sanitari, Collegio sindacale) ed esterni all'azienda (Assessorato regionale, Conferenza dei sindaci). Pertanto è dalla corretta interazione dei tre direttori che dipende il buon funzionamento dell'Azienda e il perseguimento delle finalità aziendali.

Il Collegio di direzione e il Consiglio dei sanitari elevati ad organi aziendali diventano i veri luoghi della partecipazione dei professionisti alla conduzione dell'azienda. Le funzioni propositive e consultive in materia di organizzazione e sviluppo dei servizi, di formazione permanente del personale, di ricerca e innovazione, di libera professione, di programmazione e valutazione delle attività tecniche sanitarie, li rendono organi strategici in cui la componente sanitaria assume le proprie responsabilità per il governo dell'Azienda .

Nei rapporti tra Direttore generale e gli organi regionali competenti nelle materie sanitarie l'assessorato alla salute e gli organi esecutivi nel complesso costituiscono i referenti diretti cui il dirigente risponde delle proprie attività e dei risultati conseguiti. Infatti, la responsabilizzazione finanziaria della Regione la mette nella condizione di dover pretendere il massimo rispetto dei propri indirizzi da parte delle direzioni aziendali del sistema sanitario regionale.

Nei rapporti con gli Enti locali, questi assumono un ruolo importante di indirizzo e controllo sia a livello aziendale nella Conferenza territoriale sociale e sanitaria, sia a livello distrettuale nel Comitato di Distretto.

Infatti la Conferenza dei sindaci rivestono il ruolo politico, anche nei confronti dell'istituzione regionale, di tutore degli interessi dei cittadini amministrati e quindi di controllore del livello di qualità e appropriatezza delle prestazioni erogate nel territorio, oltre che di rappresentanza della domanda della cittadinanza. La rappresentanza dei Sindaci è chiamata ad esprimere pareri consultivi, in particolare in ordine alla programmazione aziendale e ai bilanci preventivi e consuntivi. Questi pareri vengono espressi al direttore generale e inviati, per conoscenza, alla Regione. In particolare, la legge prevede che la Conferenza territoriale sociale e sanitaria esprima parere sulla nomina dei direttori generali delle Aziende sanitarie e possa avviare la verifica anche al fine della richiesta di revoca del Direttore generale.

1.1.6 Conclusioni sui caratteri propri delle tipologie di aziende sanitarie

L'Azienda sanitaria locale è un'azienda di erogazione composta, persegue il diretto soddisfacimento dei bisogni di salute dei propri cittadini, nel miglior modo possibile, attraverso l'espletamento delle proprie attività e funzioni e cioè:

- acquisizione di prestazioni sanitarie dal mercato e conseguente erogazione;
- produzione diretta: acquisizione, trasformazione e combinazione dei fattori produttivi, salvaguardando le risorse a disposizione per il perseguimento della finalità.

L'Azienda ospedaliera è un'azienda di produzione a tutti gli effetti avente ad oggetto l'acquisizione, la trasformazione e la combinazione dei diversi fattori produttivi al fine di produrre prestazioni sanitarie da scambiare sul mercato che, nel caso dei Servizi sanitari regionali, tende ad essere caratterizzato dalla contrattualizzazione con le ASL acquirenti, oltre alle prestazioni erogate ai privati solventi.

Nel caso del modello adottato e realizzato dalla Regione Lombardia, il sistema sanitario regionale si fonda sia sul principio di sussidiarietà verticale sia sul principio di sussidiarietà orizzontale. La società assume un ruolo preminente, rispetto a quello assunto dalla Pubblica amministrazione, nel fornire risposte adeguate ai bisogni primari della persona.

In tale modello la società è stimolata a mettere a disposizione capacità ed iniziative, il servizio pubblico non dipende dalla natura giuridica dell'istituzione erogante ma dai livelli di risultato raggiunti in termini di qualità secondo i costi concordati. In questo caso la Regione mantiene il ruolo di governo del sistema: attua la programmazione, fissa le regole, esegue i controlli e, se fosse necessario, interviene quando l'azienda di produzione non sia in grado di fornire un servizio adeguato.

Si tratta di un modello a forte carattere concorrenziale in cui le ASL seguono la politica di esternalizzazione e privatizzazione massima delle attività produttive in senso stretto mantenendo internalizzate le attività di programmazione e tutte le attività sanitarie non attraenti, poiché non convenienti, per le aziende private.

Nel modello scelto da altre Regioni quali: Lazio, Toscana, Emilia Romagna, le ASL assumono tendenzialmente il ruolo di aziende leader nel Servizio sanitario regionale con la progressiva espansione della produzione a tutte le attività sanitarie. In questo modello la ASL assume il ruolo di azienda leader con minimi spazi di attività per le aziende private. La Regione, alla guida del gruppo sanitario regionale, assume il ruolo di principale di guida dell'intero sistema.

1.2 L'attività di produzione e l'attenta gestione delle risorse

1.2.1 La valutazione di efficienza, efficacia, economicità e qualità. Gli indicatori

Le Asl erogano servizi dotati di cicli produttivi diversi in termini sia di durata sia di complessità delle attività. Le attività vanno dalle prestazioni ambulatoriali, caratterizzate un ciclo produttivo breve, alle prestazioni legate all'attività prevenzione, caratterizzata da un ciclo di produzione a durata variabile a seconda: della tipologia di campagna preventiva, dal ritorno dei benefici a medio o lungo termine, cui si aggiunge la difficoltà di procedere a precise quantificazioni dei benefici.

Per tali motivi il finanziamento delle Asl avviene in forme diverse ricorrendo alle tariffe per le prestazioni ambulatoriali, al finanziamento per funzioni obiettivo nel caso della prevenzione e a quota capitaria per tutte le attività di assistenza territoriale.

Per gli investimenti più complessi, quali l'implementazione di nuovi servizi, si sono introdotti negli ultimi anni strumenti quali il PFI (Private Finance Initiative) e le partnership pubblico-privato. La specifica natura degli strumenti utilizzati richiama modelli gestionali di collaborazione pubblico/privato attraverso i quali la Pubblica Amministrazione intende dotarsi di strumenti operativi finalizzati all'erogazione di servizi volti al soddisfacimento di una domanda importante di assistenza sanitaria. Nella visione del legislatore si concretizza il modello innovativo di separazione fra la componente di governo e programmazione dalla componente gestionale. La componente di governo è posta in capo alla Pubblica Amministrazione, mentre per quella gestionale ed organizzativa, si prevede l'opportunità del coinvolgimento della componente privata, capace di mettere a disposizione della collettività le specificità gestionali di flessibilità, efficienza ed efficacia operativa, accompagnate dalla adeguata disponibilità di risorse finanziarie con le quali affrontare progetti complessi ed economicamente impegnativi.

Nell'azienda ospedaliera si possono evidenziare cicli di produzione distinti e sostanzialmente brevi, si pensi alla possibilità di eseguire il ciclo di esami diagnostici precedenti un intervento chirurgico nei giorni antecedenti il ricovero, al ricovero stesso che può andare da pochi giorni ad alcune settimane e all'introduzione degli interventi in regime di day hospital.

In ogni caso i termini per l'erogazione della prestazione sono relativamente brevi e consentono un ciclo economico breve a fronte del quale si ha in generale un ciclo finanziario lungo dovuto, per cause diverse, ai tempi di liquidazione delle somme da parte della pubblica amministrazione.

In linea teorica, cioè in un contesto di concorrenza in cui le tariffe fossero pagate dal privato (individuale o da assicurazioni sanitarie), il ciclo economico di una azienda ospedaliera consente il perseguimento dell'autonomia economica e dell'adeguata potenza finanziaria nel breve periodo salvo, ovviamente, i maggiori tempi per il recupero degli investimenti in edilizia sanitaria e strumenti innovativi di diagnostica per i quali occorre, comunque, considerare i rapidi tempi di obsolescenza.

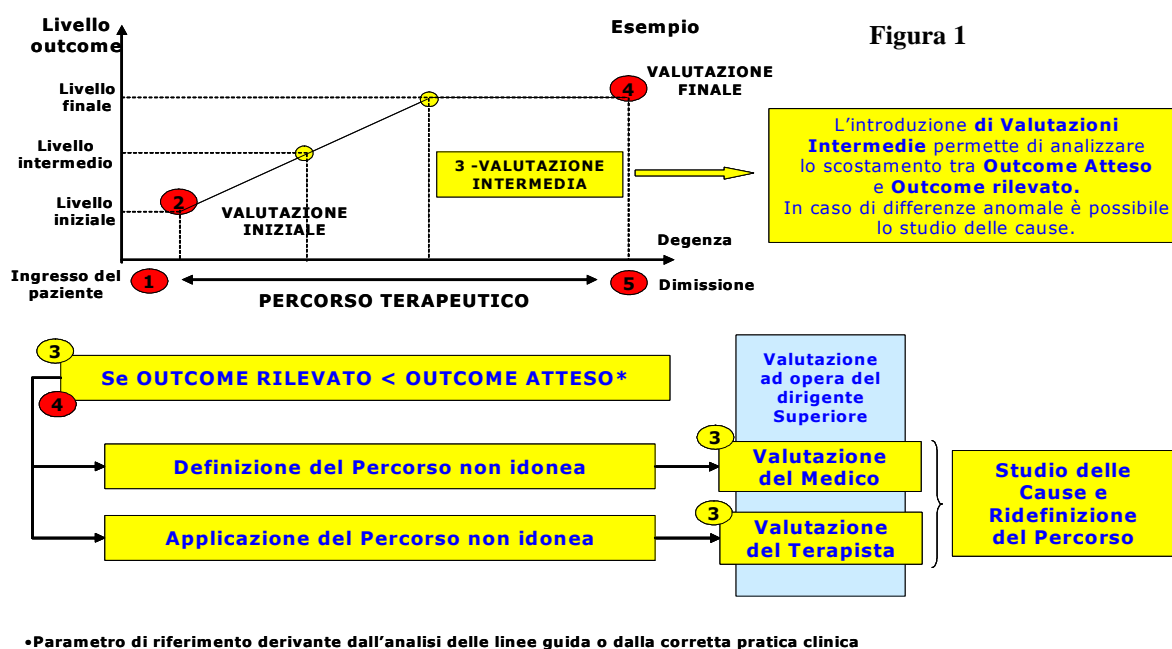
Per governare il processo di produzione delle prestazioni sanitarie occorre prima disegnare il processo di gestione del paziente articolabile nelle fasi seguenti:

- Fase 1: accettazione;
- Fase 2: trattamento e registrazione delle informazioni nella cartella clinica;
- Fase 3: calcolo del differenziale di risultato di salute ottenuto.

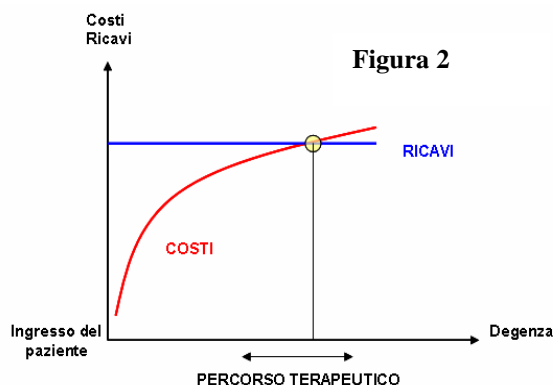
Poiché l'attività sanitaria non può ridursi alle sole analisi di economicità, è bene che ogni tipologia di azienda sanitaria si prefigga un sistema integrato di rilevazione dei risultati di salute ottenuti al fine di realizzare un sistema di valutazione dell'efficacia conseguita secondo il meccanismo riassunto nella figura 1.

Nel corso del percorso terapeutico il paziente deve essere sottoposto oltre che alle valutazioni delle condizioni fisiche iniziali e finali, a valutazioni intermedie per la raccolta dei dati necessari all'elaborazione delle analisi di miglioramento per la valutazione della correttezza delle azioni terapeutiche definite dal responsabile medico e quindi delle attività di cura effettivamente somministrate dal personale medico, infermieristico e tecnico di assistenza.

Con l'analisi degli scostamenti dei risultati di outcome rilevato e di outcome atteso si può procedere alla valutazione sia dell'attività sanitaria eseguita sia della correttezza del percorso terapeutico assegnato dal medico responsabile offrendo la possibilità di intervenire sul percorso terapeutico con gli opportuni correttivi (figura 1).

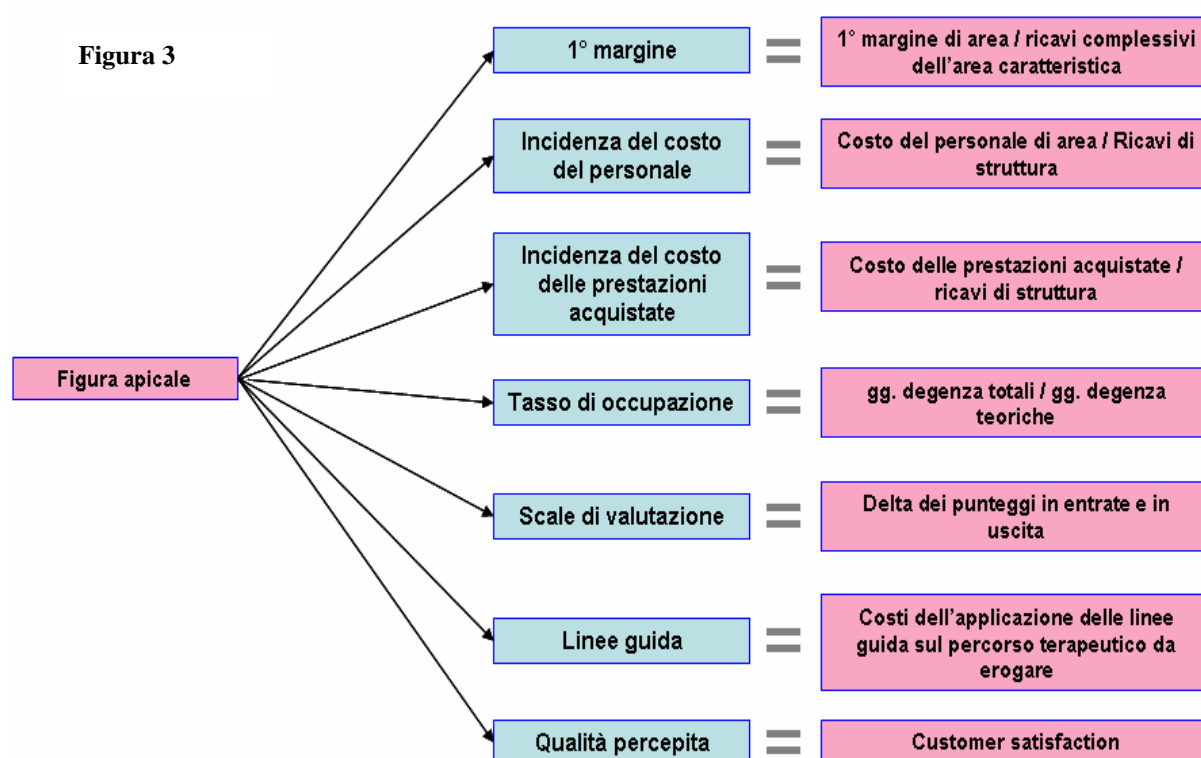


Le valutazioni lungo il percorso terapeutico, hanno elevata valenza anche per le valutazioni legate all'efficienza della produzione, in relazione a determinati output qualitativi da realizzare. I costi delle attività sanitarie legate alle fasi acute delle patologie hanno una progressività negativa, cioè presentano una percentuale di crescita molto elevata nelle fasi iniziali del ricovero per tendere poi a ridursi nel corso del tempo (figura 2).



La remunerazione delle attività sanitarie con rimborso a prestazione/tariffa, ossia per DRG, implica la stretta osservazione del livello di outcome raggiunto per evitare di sostenere costi aggiuntivi superflui rispetto le reali esigenze di assistenza e perseguire ricavi ulteriori.

La valutazione del personale dirigente è complessa e abbraccia elementi diversi riconducibili ad aspetti sia qualitativi sia quantitativi in termini: economici, di efficienza ed efficacia delle attività erogate e necessita di diversi indicatori. Si consideri la necessità di responsabilizzare i ruoli dirigenziali sui diversi aspetti mediante l'assegnazione di obiettivi prestabiliti, da conseguire nel corso dell'anno, e sottoposti a valutazione mediante il concordamento degli indicatori da utilizzare per la determinazione dei valori sintetici in grado di rappresentare chiaramente il grado di raggiungimento dell'obiettivo. Nella figura 3 si sintetizzano i principali indicatori utilizzabili nel processo di responsabilizzazione/valutazione affinché risulti impostato un modello coerente con le competenze dei diversi dirigenti apicali sia medici sia amministrativi.



Tutti gli indicatori presentati sono utilizzati e utilizzabili per le oppure analisi di convenienza economica, di efficienza e di efficacia e sono tanto più utili quanto più sono confrontabili una serie storica di dati omogenei interni all'azienda stessa. Sono altresì tanto più efficaci quanto più si riesce a scendere ad un livello di dettaglio maggiore corrispondente al livello di dipartimento e di singolo reparto (cosiddetto benchmark interno) ovvero confrontati con dati omogenei provenienti da realtà aziendali similari, cioè appartenenti allo stesso settore di attività, con lo stesso livello di dettaglio (benchmark esterno).

Primo margine. Fornisce la percentuale di contribuzione dell'attività in esame al fatturato complessivo dell'azienda, è utile per le valutazioni di carattere strategico sul mantenimento dell'unità organizzativa complessa e per l'analisi degli scenari futuri soprattutto per quegli ambienti in cui è forte la necessità da parte della Pubblica amministrazione di procedere a manovre di ottimizzazione e razionalizzazione della spesa pubblica.

Incidenza del costo del personale. Fornisce il dato sintetico sulla contribuzione del costo del personale al fatturato aziendale. L'indicatore consente di tenere sotto controllo il grado di ottimizzazione del personale in dotazione all'unità organizzativa complessa ed è lo strumento del manager per valutare e assumere scelte importanti sulla voce di costo principale per tutte le aziende sanitarie.

Incidenza del costo delle prestazioni acquistate. Tale indicatore va a rilevare e a confrontare i dati relativi al ricorso da parte di una singola unità organizzativa a prestazioni acquistate da fornitori diversi e le rapporta al fatturato aziendale. Esistono nella sostanza due forme di fornitori:

- Fornitori interni, si tratta dei cosiddetti reparti di servizio diversi da quello che eroga la prestazione finale all'utente, si pensi alla diagnostica per immagini, alle analisi di laboratorio e alle consulenze di medici specialisti di altri reparti.
- Fornitori esterni, sostanzialmente gli erogatori esterni di prestazioni di laboratorio, diagnostica per immagini e consulenze non disponibili all'interno dell'azienda.

La costruzione di questo indicatore consente diversi usi:

1. Valutazioni economiche sull'opportunità di internalizzare un servizio ricorrentemente acquistato all'esterno;
2. Il controllo incrociato dell'efficiente ricorso alle prestazioni dei cosiddetti reparti di servizio da parte dei reparti di degenza, ad esempio si pensi alla possibilità di rilevare gli eccessi di ricorso alle analisi ematologiche da parte di reparti che non siano di medicina generale. La costruzione dell'indicatore implica la rilevazione puntuale di tutte le prestazioni interne erogate al singolo paziente, se si definisce un tariffario ad uso interno per la valorizzazione delle prestazioni interne acquisite si può procedere alla corretta determinazione del costo del servizio finale erogato al singolo paziente. La precisa determinazione del costo del servizio per paziente consente tutte le analisi di miglioramento del processo produttivo in termini di costi. Fornisce, inoltre, consapevolezza nelle scelte di convenienza economica e, con l'opportuna documentabilità, consente all'azienda in possesso di tali informazioni di costo di assumere il ruolo di attore nella contrattazione con i soggetti pubblici preposti alla definizione delle nuove tariffe. Nel caso della riabilitazione, ad esempio, si può monitorare il ricorso effettivo dei reparti di degenza ai servizi riabilitativi delle palestre consentendo la verifica delle reali attività somministrate al paziente (qualità della prestazione) e il costo effettivo/necessario per livello di outcome raggiunto.

La tariffazione delle cosiddette prestazioni acquistate da reparti interni necessita di un approfondimento, poiché tramite esse si attua il trasferimento dei costi sostenuti per le attività erogate dei reparti di servizio ai diversi reparti richiedenti le prestazioni.

Si tratta, in verità, di due modalità e cioè:

- trasferimento secondo il prezzo o tariffa concordata (transfer price);
- trasferimento diretto del costo sostenuto affinché il servizio sia disponibile presso l'azienda (transfer cost).

Con il metodo transfer price i diversi attori concordano preventivamente le tariffe, ad esempio ricorrendo alle tariffe previste dal nomenclatore nazionale, comprensive di un margine concorrenziale rispetto al prezzo di acquisto dal mercato. Con tale metodo il centro di costo

erogatore è obbligato ad operare in regime concorrenziale con i fornitori esterni in quanto si lasciano liberi i responsabili dei reparti operativi di acquistare le prestazioni al prezzo più basso possibile a parità di qualità. Allo stesso modo, nel caso non vi fossero vincoli specifici di accreditamento regionale all'esercizio dell'attività per l'esterno il reparto di servizio potrebbe cedere le proprie prestazioni a clienti esterni. Si instaura all'interno dell'azienda un meccanismo di concorrenza che spinge all'ottimo utilizzo dei servizi ausiliari.

I ricavi generati dalle cessioni di prestazioni dal reparto di servizio sarà equivalente al costo del reparto richiedente, si attuerà pertanto una sorta di compensazione tra costi e ricavi ma con i benefici del perseguimento dell'efficienza massima possibile sia nella produzione sia nella richiesta di prestazioni.

Con il metodo del semplice trasferimento dei costi sostenuti dal reparto di servizio si deve inizialmente determinare il driver condiviso per il reparto tra tutti i reparti usufruenti dei servizi, inoltre in questo modo si corre il rischio di attribuire ai richiedenti le inefficienze dell'erogatore poiché non si costruisce il meccanismo di concorrenza. A questo si aggiunge il disinteresse del centro di costo fruitore in quanto non ha leve per influenzare l'importo del costo trasferito e quindi sui propri livelli di efficienza.

Segue un esempio sull'applicazione del metodo transfer cost.

Tecnica del Transfer cost

| prestazione | peso | n. prestazioni | peso x n. prestazioni |
|-------------|------|----------------|-----------------------|
| A | 3 | 10 | 30 |
| B | 1 | 10 | 10 |
| totale | | | 40 |

Prestaz. x reparto

| Reparto | Prestaz. A | Prestaz. B |
|-----------|------------|------------|
| Reparto 1 | 5 | 1 |
| Reparto 2 | 4 | 3 |
| Reparto 3 | 1 | 6 |

Per il riparto del costo complessivamente sostenuto dal reparto di servizio si utilizzeranno sia il numero di prestazioni richieste da ogni singolo reparto sia il peso attribuito alla singola tipologia di prestazione.

Costo complessivo del reparto di servizio/ Σ (peso * n. prestazioni) = Z.

Costo di competenza del Reparto 1 = Σ (peso * n. prestazioni richieste) * Z

Nel caso: $[(5*3)+(1*1)]*Z$.

- Tasso di occupazione. Giornate di degenza totali diviso le giornate di degenza teorica. Si tratta della cosiddetta degenza media e costituisce un indicatore sintetico sull'efficiente utilizzo dei posti letto.
- Le disposizioni legislative nazionali e regionali prevedono l'obbligo di allegare alla cartella clinica le schede di valutazione delle condizioni del paziente compilate all'ingresso e alla sua dimissione. Dalle differenze dei valori sintetici così calcolati si può misurare l'efficacia del percorso diagnostico e terapeutico definito dal medico responsabile. Per tale scopo è preferibile utilizzare le scale messe a disposizione dalla pratica clinica e dalle linee guida per procedere alle valutazioni intermedie necessarie

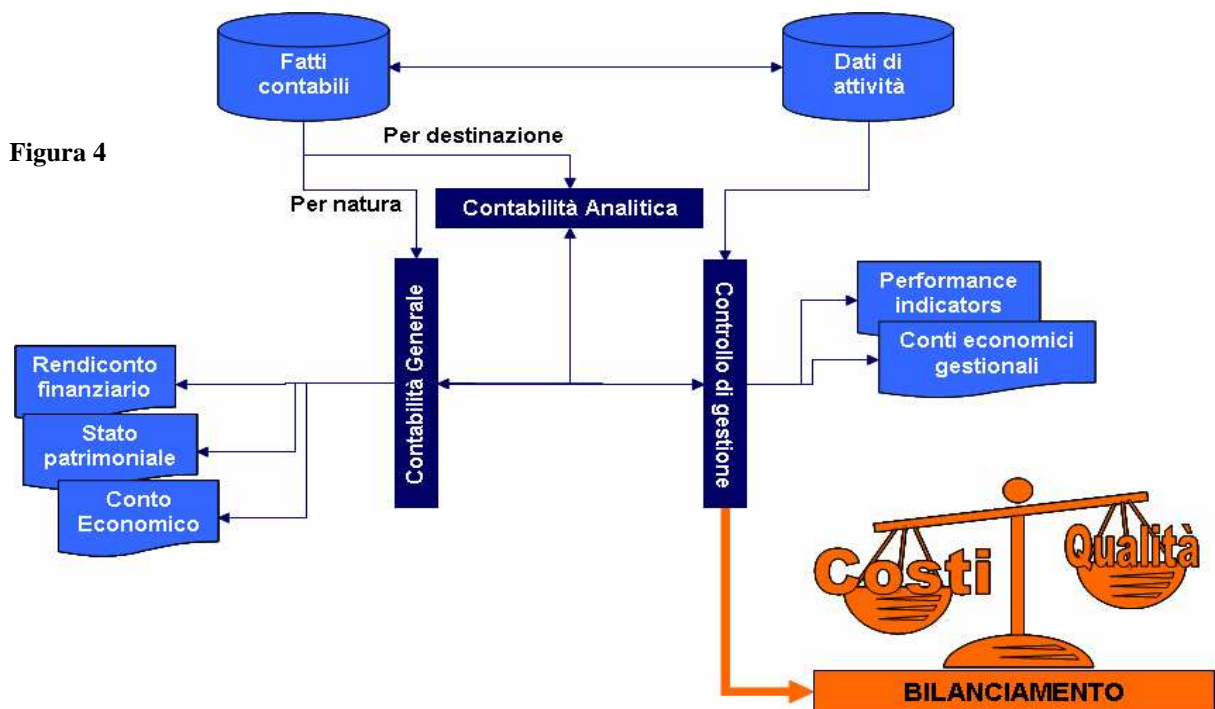
a conoscere gli scostamenti tra outcome atteso e rilevato. Solo dopo aver compreso l'andamento del processo terapeutico è possibile decidere e stabilire i cambiamenti nelle terapie adottate.

- Costo dell'applicazione delle linee guida sul percorso terapeutico da erogare. Il controllo sulla loro corretta applicazione e sul relativo costo costituisce un indicatore misto di efficienza e di efficacia.
- La rilevazione della qualità percepita dal paziente assume un ruolo chiave nel complesso processo di rilevamento della qualità globale erogata sia in termini di miglioramento delle scale di valutazione sia in termini di qualità sui servizi alberghieri.

Esistono poi i consueti indicatori per il controllo dei consumi sanitari ad esempio dei farmaci, tali indicatori sono diretti ad accertare l'efficiente gestione da parte dei dirigenti. Una corretta valutazione non trascuria il controllo incrociato tra: gli indicatori dei consumi, la tipologia e gravità dei pazienti trattati il riscontro con la linea guida di riferimento.

1.2.2 Il sistema di bilanciamento tra costi e qualità

Tutti gli indicatori visti traggono origine da un sistema integrato di: finalità, sistemi informativi, documenti e processi che può essere sintetizzato nella figura 4.



Nello schema proposto il fine di contemperare la qualità delle prestazioni erogate dall'azienda con i costi sostenuti si persegue implementando un sistema di controllo di gestione che svolga le analisi di comparazione degli indicatori visti e costruiti con i flussi di dati che riceve dai sistemi informativi, sia contabili sia sanitari, utilizzati nell'azienda. Per tale scopo è necessario dotarsi di sistemi informatici adeguati che consentano il collezionamento dei dati relativi a tutte le variabili in gioco nella gestione di una realtà complessa come quella delle aziende sanitarie. Infatti è possibile migliorare solo ciò che è misurato con sistematicità e

quindi sottoponibile ad analisi storica, viceversa non posso gestire informazioni oggettive sui risultati e quindi migliorare.

Il controllo di gestione diventa il mezzo necessario non solo a conoscere i costi e quindi i margini di profitto ma lo strumento per rapportare i costi ai dati livelli di qualità garantendo così un sistema attivo di confronto con realtà interne e/o esterne simili e quindi comparabili.

La complessità trattata richiede, in particolare, dei sistemi informativi che gestiscano i flussi informativi legati: alla gestione del personale, alla rilevazione dei fatti amministrativi articolabili nei sottosistemi di gestione del magazzino, di gestione del paziente (cartella clinica informatizzata), di gestione del patrimonio. Dai diversi sistemi informativi provengono i dati utilizzati per la formazione degli indicatori e l'analisi dell'andamento economico e del benchmark interno/esterno, nonché per la redazione dei documenti contabili gestionali, in particolar modo i dati per l'elaborazione delle ipotesi di budget e per l'elaborazione del conto economico gestionale di verifica. Dall'analisi degli scostamenti tra valori attesi e preventivati il controllo di gestione predispone una serie di attività, pareri e interventi necessari e di supporto alle aree di responsabilità per svolgere nel modo concordato le attività programmate, correggere le attività in corso e raggiungere così gli obiettivi prefissati.

Il controllo di gestione è il processo di guida dell'organizzazione verso il perseguimento dei propri obiettivi e consente sia il governo dei costi e dei ricavi sia il governo della qualità delle prestazioni erogate.

Perché l'attività del controllo di gestione sia possibile occorre predisporre un modello organizzativo che, con gli strumenti propri della progettazione organizzativa, rediga ed espliciti tutte le interdipendenze tra i diversi appartenenti all'organizzazione, dalle relazioni funzionali alle relazioni gerarchiche e produca i documenti in cui tali interdipendenze sono formalizzate: funzionigramma e organigramma.

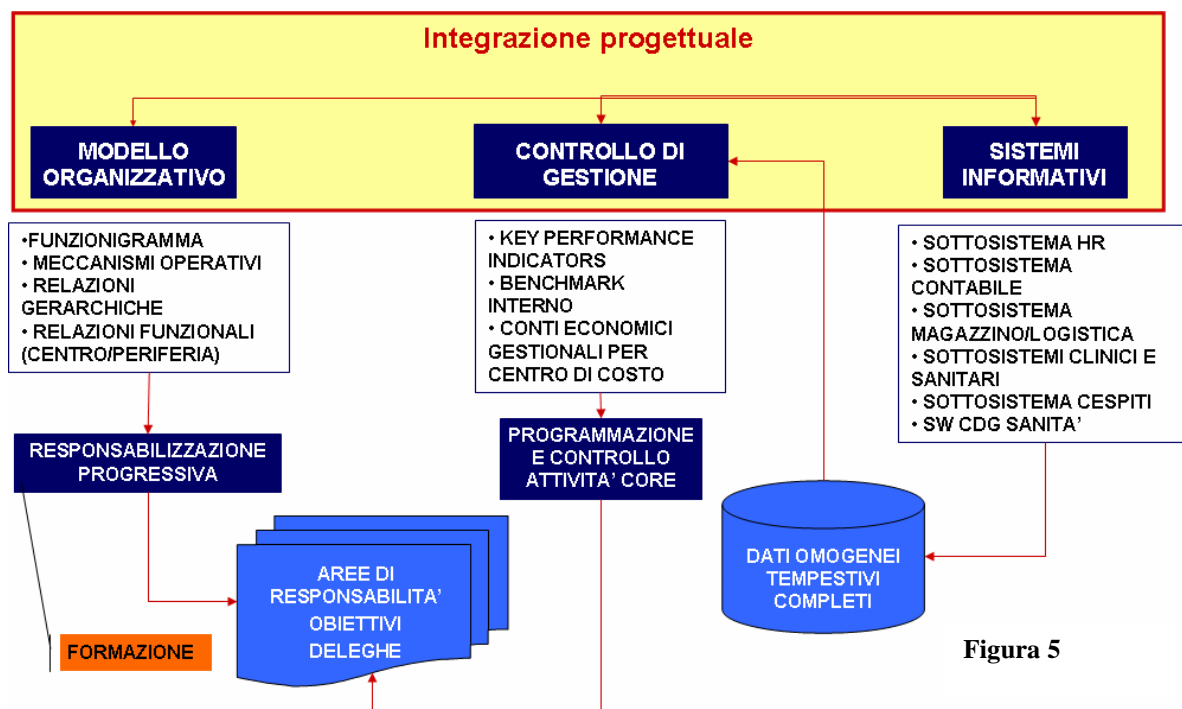


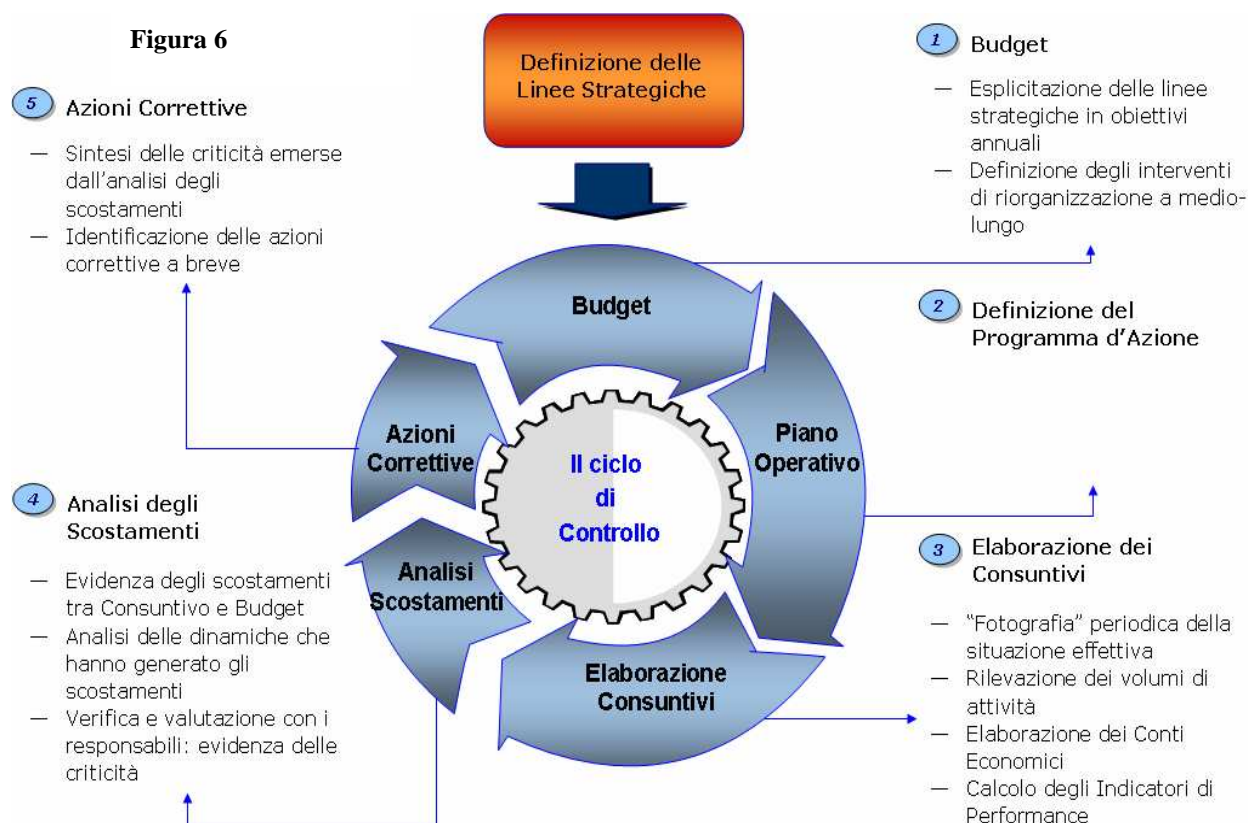
Figura 5

L'intervento organizzativo non si limita al disegno dell'organizzazione ma deve sviluppare un vero e proprio processo di delega rivolto ai manager aziendali. Successivamente tale processo deve essere trasmesso a tutto il personale procedendo ad attività di formazione legate a:

- individuazione chiara e relativa attribuzione di compiti e responsabilità;
- definizione di obiettivi misurabili e coerenti con il disegno strategico societario.

E' ovvio che per garantire ai manager la possibilità di condurre al meglio le attività occorre concedere loro, oltre che gli strumenti necessari al governo delle variabili da loro dipendenti, la chiara attribuzione di obiettivi e deleghe. Come regola generale gli obiettivi devono essere: misurabili in termini di attese e in termini di rapporto risorse/risultato, chiari e realizzabili dagli organi cui si attribuisce la responsabilità del raggiungimento.

In questo contesto tutti gli addetti sono portati a conoscere bene le proprie competenze, aree di responsabilità, margini di discrezionalità. Questi passi sono necessari in ogni azienda che voglia realizzare un'organizzazione in cui le persone possano essere delegate e quindi responsabilizzate sugli obiettivi concordati, valutati sull'utilizzo efficiente dei fattori produttivi, degli strumenti gestionali e sul grado di raggiungimento degli obiettivi concordati.



Si sta parlando del cosiddetto ciclo di budget articolabile nelle fasi proposte nella figura 6.

Fase 1. Dopo un'attenta analisi delle condizioni ambientali esterne ed interne e quindi delle possibili evoluzioni degli scenari, occorre procedere alla definizione delle linee strategiche, alla loro traduzione in obiettivi annuali/pluriennali e alla definizione dei sotto obiettivi distinti per unità organizzative.

E' in questa fase che si combinano la razionalità e la creatività del responsabile col risultato di predisporre:

- le soluzioni possibili alle criticità del processo produttivo;
- le proposte innovative in tema di nuove attività da implementare e/o sostituire con quelle in corso.

Successivamente, coerentemente con le linee strategiche aziendali, si definiscono gli interventi di riorganizzazione a medio e lungo termine. Si tratta di esplicitare in un cronoprogramma il susseguirsi delle attività necessarie all'esecuzione delle scelte programmate e conseguentemente gli obiettivi intermedi, i tempi di realizzazione delle singole azioni, nonché le scadenze e la periodicità con cui gli obiettivi debbono essere misurati e valutati rispetto il piano operativo.

Segue, quindi, la quantificazione dell'aspetto economico, finanziario e patrimoniale delle attività e dei fattori produttivi necessari sintetizzata nel budget economico gestionale, nel budget degli investimenti e nel budget finanziario.

Poiché il management non è in grado di gestire tutta la complessità ambientale, né è in grado di elaborare tutte le alternative possibili, le scelte adottate devono essere orientate dal buon senso e dalla ricerca della soluzione maggiormente soddisfacente tra quelle considerate. Per massima soddisfazione si intende il massimo grado di rispondenza tra le attese promesse dall'alternativa scelta e le necessità da soddisfare.

Fase 2. Successivamente si procede alla fase esecutiva con l'applicazione/realizzazione di quanto stabilito nel piano operativo.

Il carattere aleatorio dei risultati delle scelte programmatiche, effettuate in sede di programmazione e successivamente attuate, dipende della imprevedibilità dell'andamento delle numerose variabili con cui il management deve confrontarsi all'atto pratico, di buona parte di dette variabili non detiene il controllo diretto e quindi esse espongono l'intero processo all'inserimento di aggiustamenti necessari. Ne risulta un andamento parzialmente imprevedibile e in certa misura controllabile e governabile da parte del manager.

Fase 3. Periodicamente, preferibilmente mensilmente, si procede alla elaborazione dei documenti di consuntivazione. Si tratta di una fotografia della situazione effettiva delle variabili controllate con l'elaborazione degli indicatori e la conseguente verifica del grado di raggiungimento dei risultati effettivi rispetto ai risultati attesi.

Fase 4. In questa fase si procede all'elaborazione dei consuntivi e quindi al calcolo degli eventuali scostamenti segue la fase di analisi delle cause che hanno comportato lo scostamento con il ricorso agli indici di efficacia, efficienza e qualità dell'outcome.

Fase 5. Assunta consapevolezza delle cause che hanno prodotto gli scostamenti si decidono gli interventi correttivi per riportare la gestione nei limiti delle previsioni effettuate, se possibile, e nei casi limite, cioè quando siano venute meno le condizioni utilizzate nelle elaborazioni in sede di programmazione, si può procedere ad una revisione dei budget concordati e dei piani operativi.

In una diversa articolazione delle fasi ora viste si può dire che:

- la funzione di programmazione si esaurisce nella fase 1 con la elaborazione dei documenti di budget, essi sono i perni su cui ruota la successiva funzione del controllo;
- la funzione del controllo si avvia con il confronto tra quanto concordato nei documenti di budget, nel crono-programma, nel piano operativo e quanto risulta

dalle rilevazioni concomitanti lo svolgimento delle attività ³. La funzione del controllo si svolge e permea in tutte le fasi restanti.

Il risultato della funzione di controllo è costituito dall'insieme delle informazioni necessarie a modificare le azioni in corso e ad avviare il del nuovo ciclo di programmazione, pianificazione e controllo.

1.2.3 Il Centro di costo

Dal punto di vista organizzativo l'implementazione del sistema di controllo di gestione necessita, oltre che della chiara definizione delle posizioni e dei ruoli del personale, anche dello strumento tecnico del centro di costo. Si tratta di unità organizzative complesse cui sono riconducibili tutte le attività produttive omogenee riguardanti servizi sanitari specializzati per competenza tecnica. Ad essi è possibile ricollegare sia i costi sia i ricavi generati dall'esercizio delle attività di produzione.

Un'altra peculiarità dei centri di costo è la possibilità di attribuire loro obiettivi specifici controllabili e governabili dal responsabile, si tratta di obiettivi e risultati espressi e valutati in termini quantitativi tenuto conto delle specificità del processo e delle tecnologie.

A causa della complessità del processo produttivo sanitario è importante procedere alla corretta individuazione dei centri di costo. Per tale motivo si cerca di identificarli effettuando una ricognizione dell'organigramma aziendale per la definizione: degli organi, delle relazioni fra di essi e dei diversi livelli di responsabilità, ricorrendo ad alcuni parametri guida quali:

- le risorse gestite e la loro rilevanza;
- l'omogeneità delle attività svolte;
- l'analisi dei costi benefici per la rilevazione dei dati di una certa unità/attività;
- la valutazione dei centri di costo trasversali all'organizzazione (i dipartimenti).

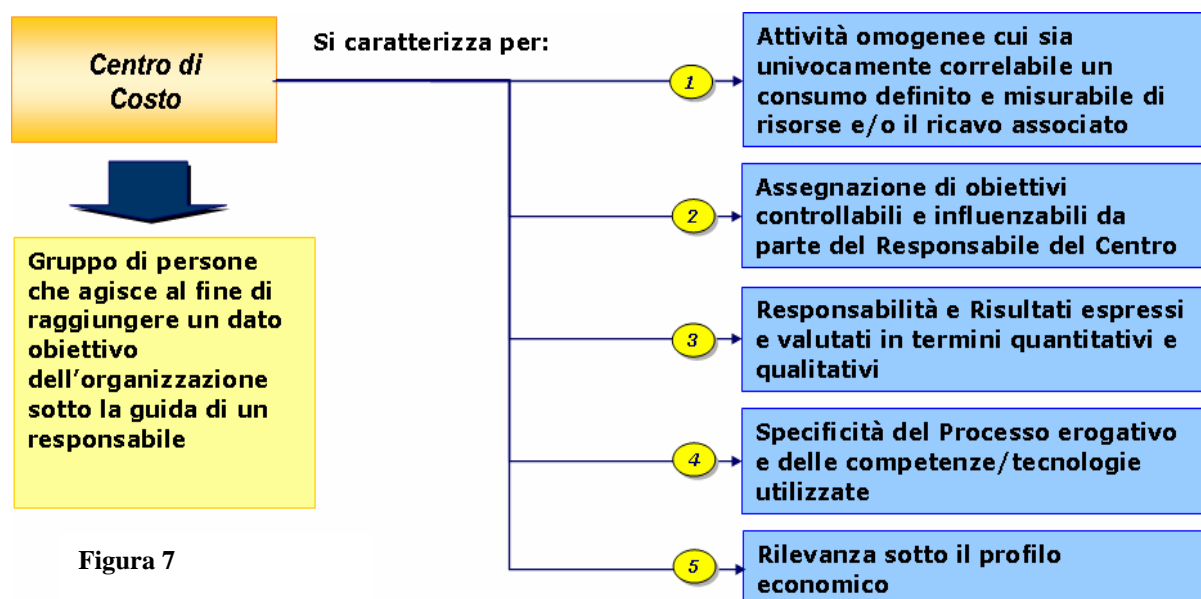


Figura 7

³ Si veda: L. D'Alessio "Il budget nel sistema di bilancio dello Stato". P. 51 e ss. 2002 - G. Giappichelli Editore, Torino

I centri di costo possono essere ulteriormente classificati in funzione della destinazione dell'attività svolta⁴:

- centri di costo di supporto;
- centri di costo di prestazioni intermedie ;
- centri di costo di prestazioni finali.

Si definiscono prestazioni intermedie le prestazioni sanitarie che rientrano in una prestazione sanitaria complessa, si pensi agli esami diagnostici che si eseguono durante il ricovero, oppure all'attività delle palestre nel caso della riabilitazione. Sono prestazioni di supporto tutte le attività e i servizi collaterali all'attività sanitaria quali i servizi amministrativi *per i quali non si configura una responsabilità tra centro di costo produttore del servizio e centri di costo beneficiari dello stesso*.⁵

I centri di costo di supporto gestiscono ed erogano una serie di servizi, di cui si avvalgono direttamente o indirettamente tutti gli altri centri di costo, si pensi alle funzioni accentrate di gestione amministrativa del personale, la gestione centralizzata degli acquisti, i centri di costo specifici per i servizi amministrativi quali il controllo di gestione, gli affari legali e la ragioneria.

I centri di costo per la gestione ed erogazione di prestazione intermedie riguardano tutte le attività sanitarie che influiscono sul processo di cura del paziente in quanto contribuiscono alla corretta definizione della patologia (diagnostica per immagini e il laboratorio analisi). Le loro prestazioni, salvo il caso di prestazioni ambulatoriali, non sono prestazioni cosiddette finali, cioè direttamente erogate al paziente a fronte di un ricavo, ma rientrano nel percorso di cura del paziente a seguito di richiesta da parte dei reparti di degenza.

I centri di costo di prestazioni finali erogano le prestazioni sanitarie richieste dal paziente, presso di essi si svolge il percorso terapeutico.

Una classificazione dei centri di costo per attività svolta distingue:

- centri di costo di Reparto e centri di costo di dipartimento
- centri di costo di Diagnostica (diagnostica per immagini, laboratorio analisi)
- centri di costo per Servizi di supporto sanitario (sala operatoria, palestre per la riabilitazione)
- centri di costo per Servizi di supporto non sanitario (servizi alberghieri)
- centri di costo per Servizi generali (servizi amministrativi)

In ogni caso il *“sistema di contabilità per centri di costo deve essere costruito al fine di identificare le unità base dell'organizzazione, per consentire la determinazione del diverso grado di assorbimento delle risorse da parte di ogni responsabile di centro di costo.”*⁶

A questo punto occorre introdurre la distinzione nell'ambito dei costi tra:

- costi diretti, costo dei fattori produttivi fissi o variabili direttamente utilizzati da uno o più centri di costo in modo diretto per le attività sanitarie svolte;

⁴ Si veda L. Brusati e altri *“Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie”*. P. 42 e ss. 1996 - Egea, Milano

⁵ L. Brusati e altri *“Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie”*. P. 285. 1996 - Egea, Milano.

⁶ L. Brusati e altri *“Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie”*. P. 66. 1996 - Egea, Milano.

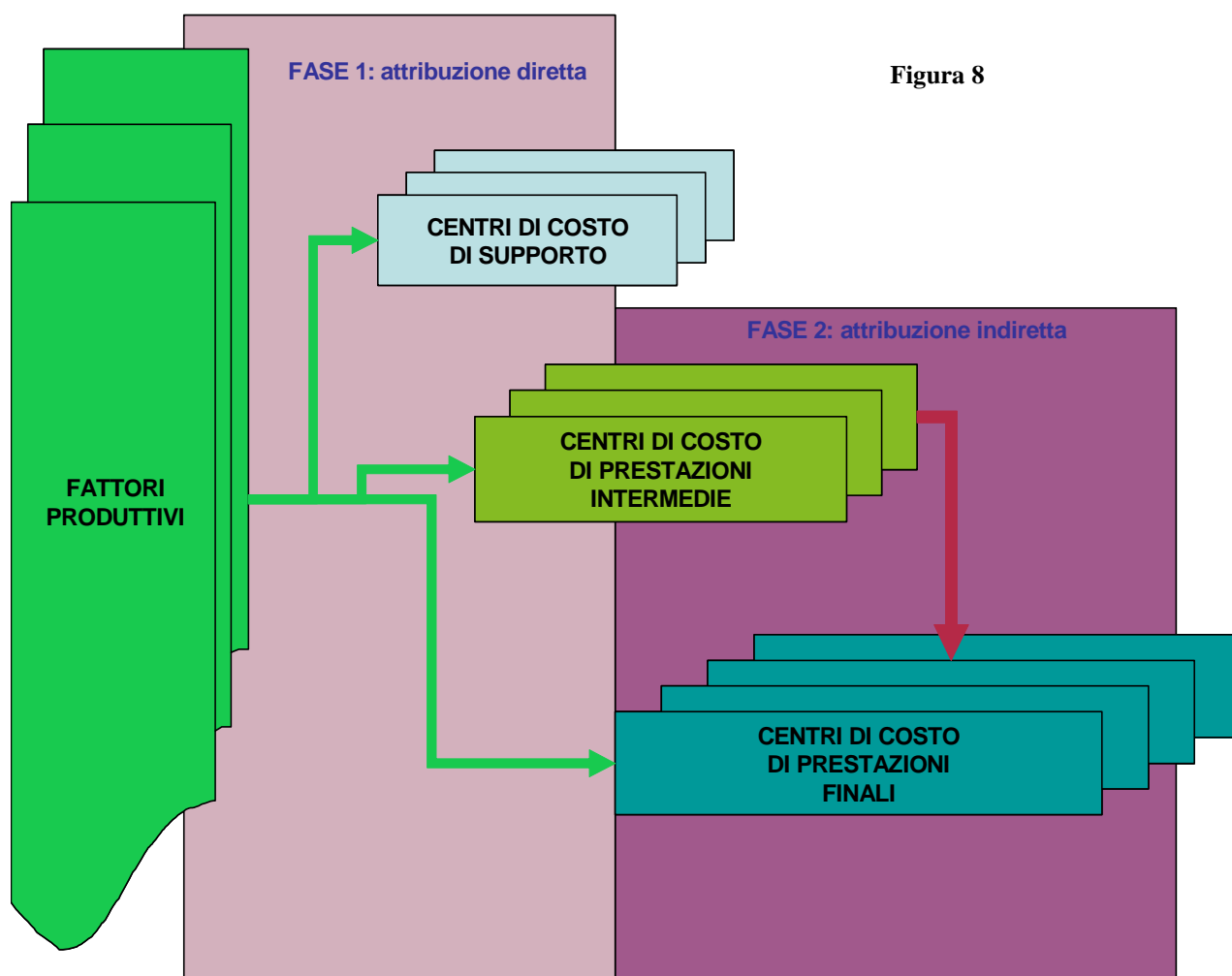
- costi indiretti, si tratta di costi, sia fissi sia variabili, connessi ai servizi sanitari di supporto o non sanitari utilizzati indirettamente dai centri di costo finali.

Con apposite rilevazioni sia contabili sia extracontabili è possibile “seguire” il fattore produttivo sino al momento dell’effettiva utilizzazione e a questo punto è possibile attribuire il costo diretto al centro di costo utilizzatore.

Nel caso in cui non sia possibile imputare univocamente il costo del fattore produttivo ad un unico utilizzatore, poiché utilizzato da più centri di costo, occorre procedere al riparto del costo applicando un coefficiente di riparto determinato sulla base di una discriminante che consenta la determinazione dell’effettiva utilizzazione del fattore produttivo da parte dei singoli centri di costo.

A tale fine può essere utile applicare la metodologia di riparto dei costi indiretti secondo la configurazione al costo diretto rettificato.

Si tratta di procedere al riparto di tutti i costi sostenuti dall’azienda in due fasi: nella prima fase si procede all’allocazione presso ciascun centro di costo (finale, intermedio, di supporto) di tutti i costi relativi ai fattori produttivi impiegati direttamente nelle attività svolte; nella seconda fase solamente i costi dei centri costo di intermedi saranno allocati tra i centri di costo finali.



In fase di progettazione del sistema di controllo di gestione è bene procedere alla identificazione delle modalità per il riparto di tutti i costi, infatti tale configurazione richiede la creazione di un sistema di tariffe per gli scambi interni secondo la tecnica transfer price come illustrato precedentemente.

Con la configurazione al costo diretto rettificato è possibile responsabilizzare i dirigenti dei centri di costo finali nelle scelte qualitative e quantitative relative le richieste di prestazioni intermedie che producono i loro effetti economici nei centri di costo intermedi (si pensi ai medici di reparto quando richiedono prestazioni di diagnostica per immagine e analisi di laboratorio). In questo modo sono salvi i pregi del sistema a costi diretti con in aggiunta informazioni, per i dirigenti, relative sia ai costi dei fattori utilizzati direttamente ed esclusivamente sia agli effetti delle proprie decisioni sui centri di costo intermedi.

Successivamente è possibile giungere alla configurazione al costo pieno con una terza fase con cui ribaltare extracontabilmente e a cascata i costi sostenuti dai centri di costo di supporto ai centri di costo intermedi e ai centri di costo finali.

Il sistema di controllo di gestione deve essere flessibile nei campi di analisi e deve consentire verifiche incrociate delle diverse variabili interne ed esterne all'azienda. Così ad esempio un'azienda ospedaliera che svolge attività di ricerca può tenere sotto controllo l'andamento delle attività di cura dei pazienti acuti solventi piuttosto che dei pazienti acuti assistiti a carico del Servizio Sanitario Regionale.

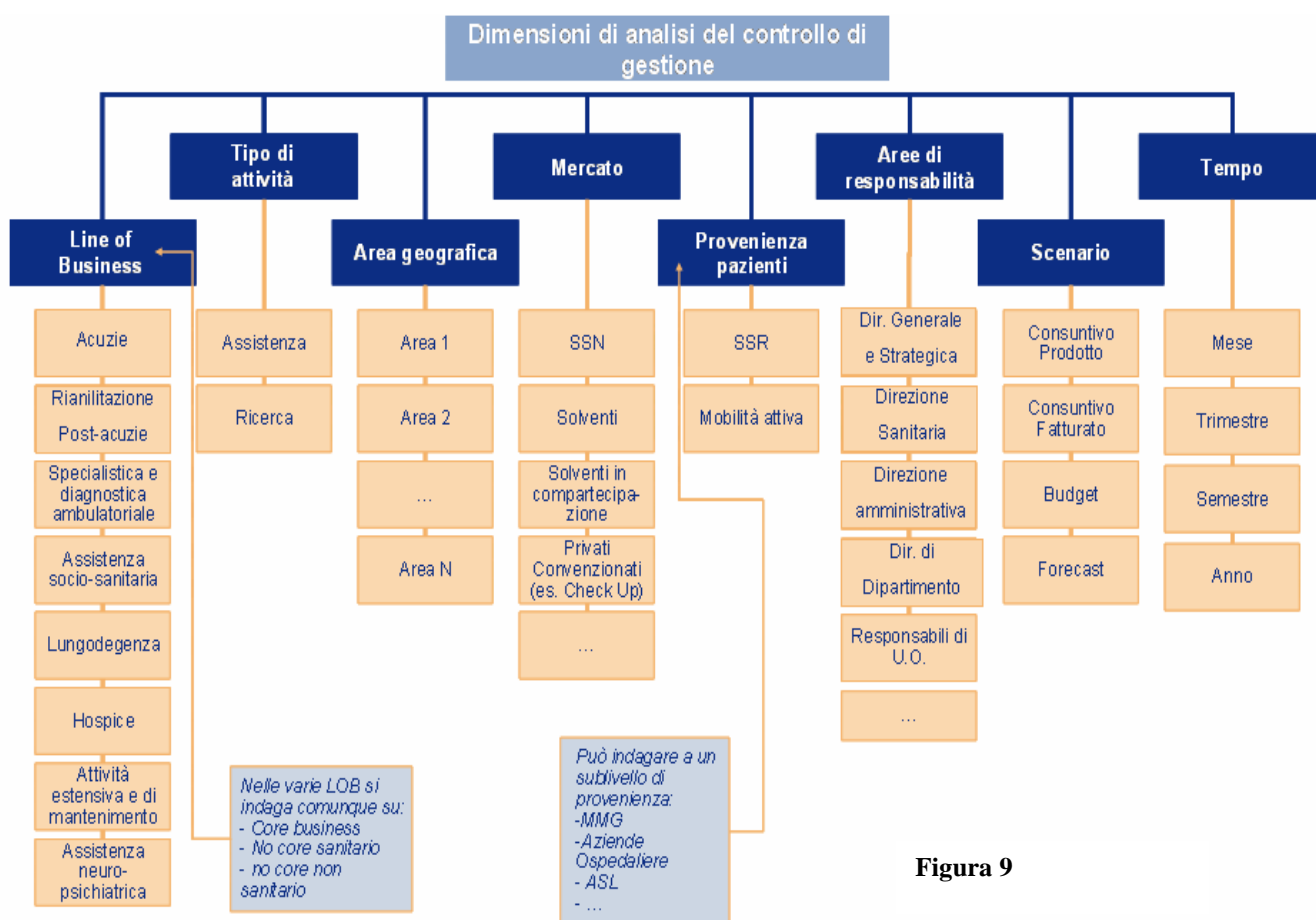


Figura 9

In verità, la creazione di un sistema di programmazione, pianificazione e controllo finalizzato alle valutazioni strategiche e al governo della gestione in un'ottica di bilanciamento costi/qualità pone come prerequisito l'operatività, sia delle aziende pubbliche sia delle aziende private, in un contesto di libero mercato.

Il contesto concorrenziale impone un'attenta valutazione dei costi e della qualità delle prestazioni sanitarie erogate, in questo caso, poiché il cittadino decide dove recarsi per ricevere l'assistenza necessaria, i produttori devono necessariamente gestire efficientemente le risorse disponibili, ricorrendo ad una attenta analisi dei costi dei fattori produttivi: consumi e personale in primo luogo, e garantire con l'organizzazione risultati di outcome efficaci e attraenti per i pazienti/clienti.

Il venire meno della logica di mercato concorrenziale limita l'interesse ad un sistema del genere da parte delle aziende sanitarie. In condizioni di mercato non concorrenziale la Regione assume le redini del controllo della spesa e con la determinazione dei tetti massimi di spesa spinge gli erogatori a produrre/fornire le prestazioni nel limite massimo prefissato. La Regione fornisce i dati da iscrivere in bilancio vincolandoli alle risorse disponibili, cioè fissa le risorse e noto il risultato economico che si vuole ottenere l'azienda sanitaria pubblica redige un budget contabile di destinazione delle risorse assegnate alle diverse attività assistenziali. Viene meno qualsiasi forma di interesse da parte delle dirigenze apicali a fornire proposte diverse e/o alternative alla volontà regionale, fino a penalizzare la qualità erogata.

1.3 Il finanziamento del Servizio sanitario regionale

Per finanziamento del Servizio sanitario regionale si intende un complesso meccanismo di gestione delle risorse che si svolge in più fasi che si susseguono tra i diversi livelli istituzionali: Stato, Regioni, Aziende.

I concetti ispiratori dell'attuale sistema di finanziamento dei servizi sanitari sono:

- Autonomia finanziaria delle Regioni;
- Perequazione, necessaria per l'uniformità dei livelli essenziali di assistenza;
- Sostenibilità della spesa e condizioni complessive dei conti pubblici.

In virtù di detti principi le Regioni godono di un'importante autonomia impositiva in materia di copertura delle voci di spesa e tra queste la principale in termini di risorse dedicate è proprio la spesa sanitaria.

Le Regioni coprono le voci di spesa con i trasferimenti statali, derivanti dal riparto del Fondo Sanitario Nazionale ricorrendo alla cosiddetta quota capitaria, e con le principali imposte regionali:

- Irap, imposta regionale sulle attività produttive, aliquota compresa tra il 4% ed il 5%;
- Addizionale regionale all'IRPEF, aliquota pari allo 0,9%;
- Compartecipazione alle accise sulla benzina e su altre imposte.

Le riforme hanno consentito il passaggio da un modello di finanziamento a spesa storica a tecnica incrementale, ad un modello in cui sia il bisogno di assistenza della popolazione (quota capitaria) sia i livelli di produzione delle prestazioni sanitarie (rimborsi tariffari) guidano l'allocazione delle risorse.

Al primo livello di finanziamento Stato – Regioni segue il secondo livello di finanziamento: Regioni – Aziende.

A tale livello il finanziamento delle aziende sanitarie avviene sostanzialmente in due modi.

- Per quota capitaria si ispira al criterio dell'assegnazione dei fondi pubblici laddove si trova il bisogno, verosimilmente dove si trova la popolazione. Con dei meccanismi di ponderazione consentono l'adeguamento delle quote capitarie alle specifiche condizioni sociali e demografiche.
- Attraverso il sistema delle tariffe per il rimborso delle prestazioni ospedaliere e ambulatoriali spinge verso la realizzazione di un servizio sanitario regionale in regime di concorrenza tra gli erogatori pubblici e privati in cui la ASL assume il ruolo di principale acquirente.

Non si dimentichi che la ratio del legislatore del 1992 era di introdurre i seguenti istituti:

- Autorizzazione, con essa la Regione autorizza un soggetto pubblico o privato all'esercizio dell'attività sanitaria;
- Accredito istituzionale, successivamente alla determinazione del fabbisogno sanitario da parte della Regione, essa procede all'accredito dell'offerta pubblica e privata in misura leggermente superiori a tale fabbisogno in questo modo si realizza un eccesso di offerta che spinge i produttori ad un regime di concorrenza;
- Accordi contrattuali, la qualità di soggetto accreditato non costituisce vincolo per le ASL a corrispondere la remunerazione delle prestazioni erogate al di fuori di specifici accordi contrattuali pertanto le Regioni e le unità sanitarie locali attraverso gli accordi contrattuali sono tenute a porre a carico del Servizi Sanitario Regionale un volume di attività comunque non superiore a quello previsto dagli indirizzi della programmazione nazionale e regionale. Nel caso di superamento dei limiti contrattuali e in assenza di uno specifico e adeguato intervento integrativo si procede, con le modalità di cui all'articolo 28, commi 9 e seguenti della legge 23 dicembre 1998, n. 448, alla revoca dell'accredito della capacità produttiva in eccesso, in misura proporzionale al concorso a tale superamento apportato dalle strutture pubbliche ed equiparate, dalle strutture private non lucrative e dalle strutture private lucrative.

Sulla base delle due forme di finanziamento si identificano tre modelli di finanziamento.

- Modello ASL – centrico: in questo caso la ASL svolge la duplice funzione di erogatore e acquirente delle prestazioni. L'ASL è finanziata mediante quota capitaria dalla Regione, successivamente rimborsa, mediante tariffa, le altre ASL e Aziende ospedaliere per le prestazioni erogate ai propri cittadini nel caso di mobilità passiva. E' il modello più diffuso tra le Regioni e incentiva l'aumento delle prestazioni sanitarie offerte dai cosiddetti produttori puri (aziende ospedaliere, aziende private accreditate, presidi a gestione diretta ASL) e incentiva l'erogazioni di prestazioni sanitarie ad alta complessità in quanto maggiormente remunerative.
- Modello con separazione netta del soggetto acquirente dal soggetto produttore. L'ASL è finanziata mediante quota capitaria e demanda l'intera produzione delle prestazioni, rimborsate a tariffa, alle aziende ospedaliere e al privato accreditato. Restano in capo alla ASL le attività sanitarie di assistenza territoriali e di prevenzione. Questo è il modello adottato dalla Regione Lombardia.
- Modello Regione - centrico: in questo modello la Regione assume un forte controllo sull'assegnazione delle risorse. Le ASL sono finanziate a quota capitaria da cui è sottratta la quota necessaria a rimborsare le tariffe per le prestazioni ospedaliere erogate da strutture pubbliche e private accreditate.

Ai modelli ora detti occorre affiancare due forme di finanziamento straordinarie.

- Finanziamento per funzioni. Si tratta di particolari funzioni a rilevanza regionale o nazionale svolte dalle ASL, comunque da mantenere indipendentemente dall'attività propria e finanziabili né con la quota capitaria né con tariffe. Si pensi alla funzione di prevenzione, alle attività di pronto soccorso, servizio di 118.
- Finanziamento straordinario necessario a sostenere le aziende con difficoltà contingenti nel conseguimento dell'equilibrio economico e finanziario, e a garantire il processo di cambiamento e trasformazione istituzionale del Servizio sanitario regionale.

L'iter per il finanziamento del Servizio sanitario prevede quanto segue. Il D. Lgs. 502/1992 all'art. 12 dispone che il Fondo sanitario nazionale, al netto della quota destinata alla ricerca corrente e finalizzata fissata all'1% del Fondo, sia ripartito dal CIPE, su proposta del Ministro della sanità, sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome; con riferimento al triennio successivo entro il 15 ottobre di ciascun anno, in coerenza con le previsioni del disegno di legge finanziaria per l'anno successivo.

L'accordo per la ripartizione tra le Regioni del Fondo sanitario dell'anno è preso, quindi, in sede di Conferenza Stato Regione approssimativamente nei mesi di settembre/ottobre, a seguire le Regioni procedono al riparto del Fondo sanitario regionale tra tutte le proprie Aziende sanitarie locali e queste al rimborso delle prestazioni erogate dalle aziende ospedaliere e dalle case di cura private. Un conto è l'accordo per il riparto e un altro è l'effettivo trasferimento delle risorse. Il meccanismo ha implicito lo sfasamento del ciclo economico e finanziario sia attivo sia passivo delle aziende infatti schematicamente:

1. previsione delle risorse (dicembre anno n, in occasione dell'approvazione della legge finanziaria per l'anno n + 1);
2. accordo di riparto tra le Regioni (settembre/ottobre n + 1);
3. riparto del fondo regionale alle aziende sanitarie locali (dal gennaio n + 2);
4. in tempi variabili avvengono gli effettivi trasferimenti dei fondi.

In un contesto simile è naturale che qualsiasi tipo di azienda sanitaria, pubblica e privata assista al naturale sfasamento tra ciclo economico e ciclo monetario. La centralizzazione delle attività di acquisto consente alle aziende di usufruire di forti sconti sugli acquisti di grosse quantità di presidi sanitari e farmaci oltre ad agevolazioni in termini di dilazione dei pagamenti non sempre concordate con i fornitori (il ritardo nei pagamenti può arrivare sino ad un anno). I ritardi delle Regioni e delle Asl nei pagamenti obbliga le aziende, soprattutto private, a procedere ad operazioni di cessione dei crediti per reperire la liquidità necessaria alla normale continuazione dei pagamenti.

La quota capitaria di finanziamento da assicurare alle Regioni viene determinata sulla base di un sistema di coefficienti parametrici, in relazione ai livelli uniformi di prestazioni sanitarie in tutto il territorio nazionale, determinati ai sensi dell'art. 1, con riferimento ai seguenti elementi:

- a) popolazione residente;
- b) mobilità sanitaria per tipologia di prestazioni, da compensare, in sede di riparto, sulla base di contabilità analitiche per singolo caso fornite dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere attraverso le regioni e le province autonome;
- c) consistenza e stato di conservazione delle strutture immobiliari, degli impianti tecnologici e delle dotazioni strumentali.

Il sistema di finanziamento crea una variabilità del fondo regionale sino alla ripartizione definitiva calcolata sull'effettivo ammontare stanziato per il Fondo sanitario nazionale determinato nella legge finanziaria definitivamente approvata.

Ad ogni modo le risorse destinate al diritto alla salute sono indicate nella Legge Finanziaria e nei documenti contabili di previsione dello Stato: bilancio pluriennale di previsione e bilancio annuale di previsione.

Nella Legge Finanziaria viene inoltre previsto un Fondo transitorio, di importi variabili e riferiti al triennio successivo, la cui ripartizione tra le Regioni interessate da elevati disavanzi è disposta con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano. L'accesso alle risorse del Fondo transitorio è subordinato alla sottoscrizione di un apposito accordo ai sensi dell'articolo 1, comma 180, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e successive modificazioni, comprensivo di un piano di rientro dai disavanzi.

Il piano di rientro deve contenere:

- sia le misure di riequilibrio del profilo erogativo dei livelli essenziali di assistenza, per renderlo conforme a quello desumibile dal Piano Sanitario Nazionale e dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri di definizione dei livelli essenziali di assistenza, sia le misure necessarie all'azzeramento del disavanzo entro il 2010;
- sia gli obblighi sia le procedure previsti dall'articolo 8 dell'intesa 23 marzo 2005 sancita dalla Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano (modalità di erogazione delle maggiori risorse finanziarie, le forme di monitoraggio e verifica degli obiettivi intermedi, le modalità di affiancamento dei rappresentanti del Ministero della Salute).

L'accesso al Fondo transitorio presuppone che sia scattata formalmente in modo automatico o che sia stato attivato l'innalzamento ai livelli massimi dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive. Qualora nel procedimento di verifica annuale del piano di rientro si prefiguri il mancato rispetto di parte degli obiettivi intermedi di riduzione del disavanzo fissati, la Regione interessata può porre nuove misure equivalenti che devono essere approvate dai Ministeri della salute e dell'economia e delle finanze.

In ogni caso l'accertato verificarsi del mancato raggiungimento degli obiettivi intermedi comporta che, con riferimento all'anno d'imposta dell'esercizio successivo, l'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive si applicano oltre i livelli massimi previsti dalla legislazione vigente fino all'integrale copertura dei mancati obiettivi.

La maggiorazione ha carattere generalizzato e non settoriale e non è suscettibile di differenziazioni per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Nel caso in cui gli obiettivi intermedi siano conseguiti, la Regione può ridurre, a partire dall'anno d'imposta seguente, l'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive per la quota corrispondente al miglior risultato ottenuto.

Nel caso dell'assegnazione alle Regioni ed alle Province autonome di Trento e Bolzano le quote del Fondo sanitario nazionale spettanti per l'anno 2007 ammontano complessivamente a 96 miliardi di euro.

Il Comitato Interministeriale per la programmazione economica con la deliberazione 28 settembre 2007, n. 97 ha deliberato che: “a valere sulle disponibilità finanziarie complessive del Servizio sanitario nazionale per l’anno 2007 - parte corrente - ammontanti a 96 miliardi di euro, vengano assegnati gli importi seguenti:

| | |
|------------------------------|-----------------------|
| Ospedale Bambino Gesù | 168.519.181 |
| Piemonte | 7.168.500.000 |
| Valle d’Aosta | 195.101.000 |
| Lombardia | 14.995.500.000 |
| Bolzano | 733.763.000 |
| Trento | 779.799.000 |
| Veneto | 7.474.500.000 |
| Friuli | 1.933.690.000 |
| Liguria | 2.862.500.000 |
| Emilia Romagna | 6.929.000.000 |
| Toscana | 6.023.447.000 |
| Umbria | 1.444.000.000 |
| Marche | 2.508.000.000 |
| Lazio | 8.463.000.000 |
| Abruzzo | 2.088.000.000 |
| Molise | 522.000.000 |
| Campania | 8.895.200.000 |
| Puglia | 6.370.000.000 |
| Basilicata | 966.500.000 |
| Calabria | 3.208.000.000 |
| Sicilia | 7.751.500.000 |
| Sardegna | 2.588.000.000 |
| Totale | 94.068.519.181 |

I due miliardi di euro mancanti dalla tabella riassuntiva sono stati destinati ad obiettivi specifici del Piano sanitario nazionale.

Gli strumenti per il controllo efficace della spesa sanitaria sono:

1. la programmazione, solo in casi eccezionali e in via del tutto provvisorio è possibile ricorrere ai tetti di spesa e/o di volume con i conseguenti abbattimenti tariffari;
2. il controllo dell’appropriatezza delle prestazioni secondo opportuni indicatori di qualità ai quali legare il finanziamento.

Dal punto di vista strettamente aziendalistico le Aziende ospedaliere e i presidi ospedalieri delle Asl, come tutte le aziende di produzione, conseguono i ricavi al termine del processo di

combinazione e trasformazione dei fattori produttivi ceduti ai pazienti sotto forma di servizi. Al momento, le tariffe per le prestazioni ospedaliere corrisposte dalle Regioni sono riconducibili o al tariffario nazionale (D.M. Sanità 178/1997) oppure a tariffari regionali veri e propri.

Inoltre le Regioni hanno la possibilità di modulare le tariffe in funzione della tipologia di erogatore distinto:

- o per la presenza di determinate caratteristiche organizzative quali: la dotazione di posti, letto, la presenza del dipartimento di emergenza ed accettazione oppure lo svolgimento di specifiche attività caratterizzate da un dato livello di complessità e specializzazione;
- o per il fatto di essere una struttura pubblica oppure privata equiparata al pubblico, in questo caso si utilizzano due politiche tariffarie diverse.

Nel primo caso si ricorre all'applicazione piena della tariffa, salvo eventuali maggiorazioni, per le Aziende ospedaliere pubbliche, universitarie e per gli IRCCS di diritto pubblico o privato. In tutti gli altri casi (ospedali classificati e case di cura private accreditate) si ricorre al massimo alla tariffa piena senza escludere abbattimenti percentuali.

All'aspetto economico si accosta l'aspetto monetario per cui al momento dell'acquisizione dei fattori produttivi e generalmente dopo un certo periodo di tempo concordato col fornitore l'azienda rileva l'uscita monetaria. Per quanto riguarda le entrate i tempi sono generalmente più lunghi poiché risentono della lunghezza della procedura amministrativa di erogazione delle somme da parte dell'amministrazione regionale alle Asl e successivamente da queste, dopo la verifica della correttezza delle attività fatturate, alle Aziende ospedaliere.

2 Il sistema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche.

Il caso della Regione Lazio

2.1 Finalità e strumenti

L'utilizzo delle risorse scarse per la produzione di prestazioni sanitarie in un contesto a preponderante partecipazione pubblica implica la redazione di atti e documenti necessari alla funzione di rendicontazione e il loro effettivo impiego da parte dei diversi manager pubblici per fornire tutte le informazioni relative al grado di perseguimento degli obiettivi di efficienza, efficacia, economicità e qualità.

Per tali ragioni si prenderà in esame il processo amministrativo complesso di previsione e rendicontazione delle risorse pubbliche destinate alla gestione dei servizi sanitari così come è attualmente applicato ponendo in evidenza le criticità e suggerendo gli interventi correttivi.

2.1.1 Finalità e dei destinatari: documenti e sistemi informativi contabili

“Né la gestione né l'organizzazione, invero possono essere ordinate con fondamento consapevole e secondo efficienza, senza l'ausilio della rilevazione e cioè della metodica osservazione e determinazione, preventiva o consuntiva, prospettiva o retrospettiva, riferita sia a fenomeni dell'azienda, sia a fenomeni di mercato e di ambiente, con i quali i primi hanno e possono avere significative relazioni. La determinazione è qui intesa in largo senso, come processo di conoscenza, tanto ch'essa sia rivolta a prestabilire e a limitare o a definire e a descrivere o a dimostrare e a segnalare”⁷.

Come già anticipato nel capitolo primo, al fine di effettuare le scelte manageriali opportune, l'azienda necessita di un sistema informativo in grado di rilevare e conservare tutti i dati relativi ai fatti amministrativi che accadono nel corso del processo produttivo. Ogni sistema di rilevazione delle informazioni deve rispondere alle necessità di conoscenza proprie dei diversi attori operanti con la realtà aziendale.

Diversi elementi influiscono sulle scelte progettuali del sistema informativo e quindi, in via preventiva, implica scelte precise su: cosa, quando, come e quanto rilevare. Si tratta nella sostanza di definire i seguenti elementi.

1. I destinatari dei dati raccolti. Essi possono essere distinti in destinatari interni: manager, controller, contabili e in destinatari esterni: Stato, utenti, finanziatori, fornitori.
2. Le finalità per cui i dati sono stati raccolti ed elaborati: analisi strategiche, adempimenti legali, analisi di: economicità, efficienza, efficacia, qualità.
3. La tipologia e la forma di documentazione finale che si vuole utilizzare per veicolare l'informazione ai soggetti finali dopo le valutazioni effettuate dal redattore.

A seconda del fine si opta per l'utilizzo di strumenti contabili diversi. In ogni caso si ricorre alla rilevazione dei fatti amministrativi, esse sono classificabili secondo aspetti diversi:

- si tratterà di rilevazioni qualitative o quantitative (non solo monetarie) se assumono ad oggetto i fatti amministrativi secondo dati numerici o secondo dati qualitativi;

⁷ P. Onida “Economia d'azienda”. UTET – 1971, Torino. Pag. 555

- se le rilevazioni si avvalgono dello strumento del conto si tratterà di rilevazioni contabili cui affiancare le rilevazioni statistiche o fuori conto;
- a seconda del numero dei criteri utilizzati nella rilevazione del fatto amministrativo distingueremo rilevazioni a partita unica o semplice e rilevazioni a partita doppia;
- la rilevazione cronologica rileva i fatti amministrativi secondo la cronologia temporale mentre la rilevazione sistematica classifica per classi di fenomeni;
- in base al momento della rilevazione rispetto lo svolgimento delle attività aziendali avremo rilevazioni antecedenti, preventive, concomitanti o susseguenti;
- secondo il destinatario dell'informazione avremo rilevazioni con finalità di informativa interna o di informativa esterna;
- infine al sussistere di un obbligo giuridico che prescrive obblighi informativi esterni avremo rilevazioni obbligatorie o volontarie.⁸

La contabilità generale

La contabilità generale è utilizzata per la determinazione periodica sia del reddito d'esercizio sia del patrimonio di funzionamento. Si avvale della partita doppia e dello strumento del conto per la rilevazione monetaria ex post dei fatti amministrativi alla loro manifestazione numeraria, secondo il criterio della competenza economica. Consente di riportare sinteticamente le informazioni nel bilancio ordinario d'esercizio costituito dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico e dalla Nota integrativa.

Il D. Lgs. 502/1992 introduce gli strumenti necessari al controllo di gestione prevedendo espressamente l'adozione della contabilità economica patrimoniale costituita dalla contabilità generale e dalla contabilità analitica per centri di costo e di responsabilità.

Il legislatore nazionale ha previsto che relativamente la contabilità generale e la redazione del Bilancio d'esercizio, nonché l'attività di rilevazione dei fatti amministrativi, l'Azienda sanitaria pubblica debba uniformarsi ai principi contabili nazionali e ai criteri definiti dalla Regione.

La redazione del bilancio ordinario d'esercizio con il ricorso al sistema informativo contabile che utilizza la contabilità generale implica un margine di discrezionalità nelle valutazioni che il redattore compie nella redazione dei documenti contabili, soprattutto nel caso delle determinazione del valore di tutte le poste contabili cui non è assegnabile un valore oggettivamente determinabile.

Col decreto legislativo n. 502 del 1992 il legislatore con l'adozione della contabilità economico patrimoniale e ha imposto la redazione dei seguenti documenti:

- il libro giornale: in cui si registrano in ordine cronologico tutti i fatti amministrativi di gestione esterna che abbiano rilievo sui risultati di esercizio;
- il libro degli inventari: contenente l'indicazione e la valutazione di tutte le attività e passività relative all'azienda, distinguendo le attività e le passività in strumentali e non strumentali all'esercizio dell'attività sanitaria;
- il libro delle deliberazioni del Direttore generale: contenente tutti gli atti del vertice aziendale nell'esercizio delle funzioni di direzione e organizzazione;

⁸ Si veda: E. A. Pessina "La contabilità delle aziende pubbliche" P. 21 e ss. EGEA – 2000, Milano

- il libro delle adunanze del Collegio dei revisori: contenente i verbali delle sedute tenute dall'organo;
- il registro IVA: contenente il dettaglio delle registrazioni relative all'IVA a credito e a debito;
- ogni altra scrittura prescritta dalle disposizioni nazionali e regionali.

Il risultato economico dell'esercizio

Si ricorda qui brevemente che l'applicazione del sistema di contabilità generale alle aziende sanitarie deve tenere conto delle specificità delle aziende in termini di finalità istituzionali perseguite, delle fonti di finanziamento e dei processi economici svolti per cui la determinazione del risultato economico d'esercizio *“può solo rappresentare la capacità dell'azienda di salvaguardare il proprio patrimonio nel corso dell'esercizio e di garantire un equilibrio fisiologico tra proventi e costi, ossia tra redditi e consumi. Non può invece rappresentare un indicatore significativo dell'economicità. Fa eccezione il caso di perdita perdurante che << è indice di costi per bisogni pubblici eccedenti la capacità contributiva del soggetto economico, e data la struttura del patrimonio è indice sicuro di indebitamento oneroso, quindi con effetto moltiplicatore sul dato di perdita >> (Masini 1979: 264)”⁹.*

La contabilità finanziaria

La contabilità finanziaria nel settore pubblico ha sempre costituito il sistema informativo avente per finalità l'autorizzazione quale vincolo/requisito necessario e precedente la decisione di spesa delle risorse finanziarie. Si tratta della cosiddetta funzione autorizzatoria della contabilità finanziaria essa *“assegna all'organo rappresentativo il potere di imporre a priori un limite alla spesa complessiva dell'azienda pubblica ed un limite per ogni specifica voce di spesa, in modo da predefinire analiticamente la natura e la destinazione della spesa stessa”¹⁰.*

Essa è costituita da rilevazioni monetarie, contabili, rilevate cronologicamente per adempiere alla funzione di informazione a destinatari esterni. Le rilevazioni più importanti sono quelle in fase preventiva che si sintetizzano nel bilancio di previsione annuale.

La contabilità finanziaria per le aziende sanitarie pubbliche è stata abolita a partire dal 1 gennaio 1995, essa continua a costituire il sistema informativo contabile degli enti pubblici non economici, dello Stato e delle Regioni con i connessi problemi di integrazione e consolidamento tra contabilità centrale, regionale e aziendale.

La contabilità analitica

Relativamente la contabilità analitica essa è costituita dall'insieme di rilevazioni quantitative, contabili ed extracontabili finalizzate a fornire al management le informazioni relativi ai fatti interni di gestione necessarie, storicamente, per la determinazione del costo di prodotto e oggi ha assunto valenza per le analisi di convenienza economica e quindi di guida della funzione di programmazione e controllo delle aziende private.

Assume i valori economici rilevati dalla contabilità generale quali input per la propria attività di analisi dei fatti interni di gestione.

⁹ E.A. Pessina *“La contabilità delle aziende pubbliche”*. P. 24. EGEA – 2000, Milano.

¹⁰ E.A. Pessina *“La contabilità delle aziende pubbliche”* P. 25. EGEA – 2000, Milano.

Per la sua natura, la contabilità analitica ha destinatari interni e sintetizza le informazioni nei documenti sintetici propri, nelle analisi del controllo di gestione e quindi nelle valutazioni del rapporto costo/qualità e dell'efficiente uso dei fattori produttivi. Richiede margini di discrezionalità soprattutto al momento della definizione dei criteri di riparto dei costi comuni.

Il legislatore ha previsto l'obbligo per le aziende sanitarie di rilevare i costi, i rendimenti e i risultati suddividendoli per centri di responsabilità elaborando, successivamente, degli indicatori di produttività e degli standard di riferimento.

In questo caso il legislatore nazionale ha previsto che i risultati della contabilità analitica siano resi pubblici costituendo una sorta di contabilità analitica con finalità deviata in quanto destinata a fornire informazioni a soggetti esterni anziché al management. Per quest'ultima finalità il legislatore avrebbe dovuto fare ricorso ad altri strumenti a ciò dedicati quali ad esempio il bilancio sociale (si veda il paragrafo 2.4.1).

Tabelle per il confronto sintetico tra contabilità generale e contabilità finanziaria *

| | CONTABILITA' GENERALE (ECONOMICO PATRIMONIALE) | CONTABILITA' PUBBLICA (FINANZIARIA) |
|-----------------------------|--|--|
| FINALITA' PRINCIPALE | Osservazione della gestione e valutazione dell'economicità (ex post) | funzione autorizzativa (ex ante) |
| OGGETTO | valori numerari e non numerari generati nello scambio; reddito d'esercizio e capitale di funzionamento | solo valori numerari (certi, assimilati o stimati); fondo cassa e risultato di amministrazione |

| METODO | CONTABILITA' GENERALE (ECONOMICO PATRIMONIALE) | CONTABILITA' PUBBLICA(FINANZIARIA) |
|--|--|--|
| Momento della rilevazione | momento della variazione della moneta e del credito | fasi decisionali dei processi di entrata e di spesa |
| Tecnica della rilevazione | partita doppia | partita semplice |
| Tecnica di costruzione delle sintesi | ricorso a stime e congetture | nessun ricorso a stime e congetture nella costruzione delle sintesi |
| ALTRE CARATTERISTICHE DELLE RILEVAZIONI | contabili, monetarie, prevalentemente concomitanti e consuntive, con finalità di informativa interna ed esterna, obbligatorie e facoltative, cronologiche e sistematiche, guidate dalla dottrina aziendale e da standard professionali | contabili, monetarie, prevalentemente preventive, con prevalenti finalità di informativa esterna prevalentemente obbligatorie, cronologiche e sistematiche, guidate negli aspetti principali da norme e prassi consolidate; mancano riferimenti nella dottrina |

*Le tabelle di confronto sono tratte ed adattate da: E. A. Pessina, *La contabilità delle aziende pubbliche*". EGEA – 2000, Milano.

2.2 **Dalla programmazione a bilanci di previsione al budget**

Con la creazione del Servizio Sanitario Nazionale il legislatore estese alle aziende sanitarie pubbliche il sistema di previsione delle entrate e delle spese improntato al carattere autorizzatorio proprio del settore pubblico con la conseguente implementazione della contabilità finanziaria e dei rispettivi documenti contabili di previsione (bilanci di previsione) e di rendicontazione (rendiconti) nonché di tutte le procedure contabili necessarie allo svolgimento del sistema rigorosamente predisposte da disposizioni legislative vincolanti la libertà di azione del management pubblico.

Con il metodo della previsione delle entrate e delle spese si poneva l'accento sull'aspetto finanziario dei fenomeni amministrativi, non si prestava attenzione all'aspetto economico poiché non era rilevato né tanto meno vi era interesse a conoscerlo per scopi manageriali, infatti il perseguimento della finalità pubblica legata al diritto costituzionale alla salute non era misurato dal raggiungimento di un risultato economico dell'esercizio, finalità estranea alle aziende pubbliche, ma dal mero utilizzo delle risorse per l'esercizio di attività strumentali allo scopo pubblico purché esse fossero previste, richieste e autorizzate.

In verità, anche la funzione di rendicontazione ha sempre ricoperto un ruolo marginale poiché l'autorizzazione alla spesa era requisito necessario e sufficiente all'utilizzo delle risorse. In un contesto in cui non vi era un sistema informativo sviluppato di rilevazione e dell'aspetto economico e della qualità erogata non vi era modo alcuno di realizzare una verifica del rapporto costi/qualità, né di efficienza ed efficacia.

“In buona sostanza, l'approccio finanziario alla previsione facilita la conoscenza di alcuni elementi quantitativi (entrate ed uscite) necessari al processo di programmazione, ma non può da solo compendiare il complesso processo di input ed output che conduce a determinare le scelte di programmazione gestionale necessarie per realizzare gli obiettivi generali dell'azienda pubblica.”¹¹

La tecnica incrementale della spesa risultò essere l'unica forma con cui si procedeva alla redazione del bilancio di previsione senza accostare nessuna metodologia di analisi dei bisogni della domanda né tanto meno di valutazione delle opportunità e sostenibilità economica delle alternative disponibili e dell'azione da intraprendere.

Il bilancio di previsione, storicamente, costituiva lo strumento di pubblicizzazione delle modalità di destinazione delle risorse messe a disposizione della collettività e il rendiconto ne illustrava l'effettivo utilizzo da parte della pubblica amministrazione.

2.3 **Bilanci di previsione e Budget**

Con le riforme degli anni novanta, il legislatore ha mantenuto i bilanci propri della contabilità finanziaria ed ha aggiunto gli strumenti ed i bilanci delle aziende commerciali private. Di seguito sarà presentato l'attuale sistema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche.

I documenti contabili delle aziende sanitarie nei quali si traducono in termini quantitativi le risorse necessarie e dedicate ai progetti, ai programmi e alle attività, definite in maniera descrittiva nei documenti strategici dei diversi *Piani* (Piano strategico triennale, Piano attuativo locale o territoriale), sono i *Bilanci di previsione* ed i *Budget*. Ogni azienda sanitaria pubblica deve redigere i seguenti documenti contabili a valenza esterna, cioè redatti nell'ottica di fornire informazioni preventive agli stakeholder e cioè alla Regione, alla

¹¹ L. D'Alessio “Il budget nel sistema di bilancio dello Stato”. G. Giappichelli Editore – 2002, Torino. P. 28

cittadinanza/utenza ed agli altri attori economici del territorio di riferimento.

Il Bilancio pluriennale di previsione. Correlato al Piano strategico triennale, il *Bilancio pluriennale di previsione* rappresenta la traduzione in termini economici, patrimoniali e finanziari dei programmi e dei progetti contenuti nel Piano strategico scelto. In particolare, questo Bilancio fornisce la rappresentazione delle fonti e degli impieghi finanziari distintamente per ogni esercizio. E' aggiornato annualmente con la tecnica dello scorrimento in base alla verifica dello stato di attuazione dei programmi e alle variazioni intervenute nel piano strategico triennale. E' redatto in tre sezioni (sezione economica, sezione finanziaria, sezione patrimoniale) e ogni sezione è poi articolata per anno e per settori in funzione delle attività fondamentali dell'azienda. Il Bilancio pluriennale di previsione delle ASL è sottoposto all'esame del sindaco o della Conferenza dei Sindaci per eventuali osservazioni prima di trasmetterlo alla Regione. Il Bilancio pluriennale di previsione deve essere adottato dal Direttore generale, secondo i termini fissati dalla Legge regionale in genere il 30 settembre, ed è trasmesso alla Giunta regionale per l'approvazione.

Il Piano programmatico di esercizio. E' costituito: dal *Bilancio preventivo economico annuale*, dal *Piano annuale di organizzazione* e dal *Piano annuale delle politiche del personale*.

- il *Bilancio preventivo economico annuale* rappresenta il documento deputato ad esprimere analiticamente il risultato economico dell'azienda sanitaria previsto per l'esercizio successivo. Si costituisce delle previsioni dei costi dei fattori produttivi o servizi da utilizzare e dei ricavi conseguenti le attività di esercizio. In linea col *Bilancio pluriennale di previsione*, deve tendere al pareggio ed è corredato dalla relazione illustrativa del Direttore generale, che ne costituisce parte integrante, in cui si indicano: gli investimenti da attuare nell'esercizio con l'indicazione della spesa prevista nell'esercizio e le modalità di finanziamento; le prestazioni che si intendono erogare rispetto a quelle erogate nell'esercizio precedente; i valori più significativi dell'ultimo bilancio d'esercizio adottato; i flussi di cassa previsionali; le articolazioni dei budget con i relativi obiettivi e risorse, tutte le metodologie e i criteri di formazione del documento. Esso è trasmesso per l'approvazione all'esame del/dei Sindaci o alla Conferenza dei Presidenti di circoscrizione e alla Giunta regionale.

Col bilancio preventivo economico annuale le Aziende ospedaliere concordano con l'ASL di riferimento la tipologia e i volumi di prestazioni da erogare, conseguentemente determinano i ricavi da iscrivere in bilancio posto il tariffario regionale.

Nella realtà aziendale sia il bilancio preventivo economico annuale sia il bilancio pluriennale di previsione non traggono più origine da un sistema contabile come invece accadeva prima della soppressione della contabilità finanziaria e come continua ad avvenire per gli enti strumentali regionali, ma sono divenuti il documento attraverso il quale il Direttore generale in più fasi prima concorda e successivamente formalizza alla Regione l'aspetto quantitativo delle risorse necessarie a realizzare i propri intenti, o meglio le attività che prevede di svolgere e i servizi che intende erogare per adempiere le direttive impartite dal Piano sanitario regionale e descritte analiticamente e operativamente nella documentazione strategica aziendale.

La loro approvazione costituisce l'autorizzazione rilasciata al Direttore generale secondo quanto programmato. In questo conteso per autorizzazione non si intende il carattere autorizzatorio dei bilanci preventivi delle amministrazioni locali e dello Stato ma costituisce una autorizzazione politica con cui la Regione approva la gestione

futura delle risorse da parte del vertice aziendale.

Maggiori dettagli sugli schemi contabili utilizzati per la predisposizione del bilancio preventivo economico annuale sono rinviati alla trattazione del bilancio ordinario d'esercizio.

- il *Piano annuale di organizzazione* rappresenta il documento, redatto dal Direttore generale, con cui si individuano i criteri di progettazione organizzativa e le articolazioni organizzative cui competono responsabilità e relative autonomie;
- il *Piano annuale delle politiche del personale* contiene le indicazioni legate alle necessità di nuovo personale e di sostituzione di quello in organico.

La riforma del servizio sanitario nazionale introducendo il processo di "aziendalizzazione" ha voluto mettere a disposizione della dirigenza aziendale gli opportuni strumenti di supporto al processo di direzione dell'azienda sanitaria.

Il Budget generale e i budget funzionali. La legge regionale distingue due forme di budget:

- il *budget generale*: riferito all'intera azienda, è il risultato della sommatoria dei budget funzionali, nonché la base per la verifica dei risultati raggiunti;
- i *budget funzionali*: sono tanti quante sono le unità organizzative complesse di ogni ASL/AO (distretti sanitari, dipartimenti) e sono suddivisibili all'interno in funzione dei diversi centri di responsabilità .

Entrambi i budget sono il risultato dell'attività di concordamento dei volumi di attività, delle prestazioni e delle risorse disponibili tra il Direttore generale e la Regione nel caso del budget generale e tra Direttore generale e i dirigenti delle strutture complesse nel caso dei budget funzionali. Tutti i budget sono costituiti da documenti annuali di carattere economico, patrimoniale e finanziario che descrivono analiticamente gli obiettivi da perseguire, i tempi di attuazione, le modalità di realizzazione e le risorse necessarie. I documenti contabili dei budget, tipicamente a valenza interna, hanno lo scopo di realizzare un sistema di controllo di gestione continuo tra le risorse impiegate ed i risultati ottenuti.

Il Budget generale assume valenza esterna poiché suscettibile di valutazione e approvazione da parte della Regione; se l'attività sanitaria è considerata strumentale alle finalità regionali, il controllo sul budget generale di ogni ASL coincide con il potere di controllo e di indirizzo che la Regione (controllante) detiene nei confronti dell'azienda sanitaria pubblica (controllata) in quello che può definirsi il "gruppo economico regionale".

Il Direttore generale determina, con l'atto aziendale, le strutture erogative e i centri di responsabilità cui corrispondono autonomie decisionali e di scelta a cui si collegano i budget funzionali. I responsabili delle unità organizzative sanitarie, infatti, definiscono gli obiettivi, determinano le risorse necessarie e rispondono dei risultati economici e degli scostamenti dei costi e dei ricavi della gestione, rispetto al budget concordato, secondo le modalità ed i termini definiti con il Direttore generale.

Un sistema di programmazione fondato sulla predisposizione del budget implica necessariamente la formulazione di analitiche scelte di programmi e progetti in ordine ai risultati da conseguire, alle attività da svolgere e alle risorse da impiegare per la realizzazione delle attività e degli investimenti programmati. I dati raccolti dal budget costituiscono successivamente gli elementi per la redazione del Bilancio di previsione annuale.

Nella realtà della Regione Lazio il budget assume una funzione diversa. In questi ultimi anni, gli organi politici regionali spinti dall'esigenza di ridurre il disavanzo sanitario creato nel corso dell'ultimo decennio hanno dei precisi vincoli di risanamento e l'obbligo di garantire

l'equilibrio economico e finanziario delle aziende sanitarie laziali, inclusi i policlinici universitari e gli Irccs, concordati col Ministero della Salute e col Ministero delle Finanze.¹² Dal raggiungimento degli obiettivi di periodo dipende l'accesso alle disponibilità finanziarie aggiuntive concordate con i Ministeri e destinate al ripiano.

In questo contesto la Regione Lazio fissa gli obiettivi di Budget globale quale tetto massimo di spesa per le singole funzioni obiettivo delle ASL (DGR 18 dicembre 2006 N. 902 *Approvazione del quadro economico previsionale del servizio sanitario della Regione Lazio per l'anno 2007 e definizione dei budget di costo 2007 delle aziende sanitarie del Lazio*) e le tariffe per DRG acuti e per la riabilitazione. Alle direzioni generali non resta che l'attività amministrativa delle disponibilità e la contrattazione dei volumi con le aziende di produzione pubbliche e private.

Come detto in altra parte del lavoro, un sistema efficace di programmazione, pianificazione e controllo non dipende esclusivamente dalla volontà soggettiva del vertice aziendale ma in larga misura è imposta dalla condizione del mercato sanitario.

Un mercato aperto alla libera concorrenza richiede un'attenzione particolare all'efficienza, all'economicità, all'efficacia e alla qualità delle prestazioni erogate. La Regione Lazio è caratterizzata da un mercato con forte offerta sanitaria sia pubblica sia privata. In questo contesto la Regione definisce le risorse con cui finanziare il Servizio Sanitario Regionale attraverso il riparto del Fondo Sanitario regionale.

Sinteticamente la rete d'offerta di prestazioni sanitarie della Regione è così costituita:

- 12 Aziende sanitarie Locali;
- 3 Aziende ospedaliere;
- 1 azienda mista;
- 2 Policlinici pubblici;
- 2 Policlinici privati;
- 3 Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico pubblici;
- 6 Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico privati;
- 42 strutture private accreditate per il ricovero di pazienti acuti;
- 33 strutture sanitarie per degenze post acuzie sia pubbliche sia private;
- 7 ospedali classificati.

In un contesto del genere, richiedente un forte controllo regionale, si assiste, nel caso delle Asl, al declassamento del budget da strumento manageriale, per le funzioni di programmazione e controllo, a mero strumento contabile di previsione della destinazione e ripartizione delle risorse tra le diverse aziende sanitarie pubbliche e all'interno di queste tra le diverse funzioni e attività.

Oggi si definisce budget delle aziende sanitarie pubbliche ciò che di fatto è un bilancio di previsione cui si attribuisce la funzione di documento previsionale degli aspetti finanziari dei fenomeni amministrativi futuri, senza il supporto del processo di programmazione e

¹² Si vedano: l'articolo 1 comma 5 della legge finanziaria dello Stato 2005 n. 311 del 30/12/2004 e l'art. 1 comma 198 della legge finanziaria dello Stato 2006 n. 266 del 23/12/2005, i quale definiscono i limiti di crescita della spesa complessiva delle amministrazioni pubbliche per il triennio 2005-2007 e 2006-2008. Altro non è che una applicazione pratica della tecnica incrementale delle previsioni di spesa.

pianificazione attuato dalle direzioni generali, con autorizzazione della spesa nei limiti massimi fissati dalla delibera della giunta regionale. In questo modo il budget diviene lo strumento per tenere formalmente sotto controllo la spesa sanitaria e rispettare gli obiettivi di indebitamento concordati con il Governo centrale.

Di seguito si riportano alcune tabelle con gli obiettivi per il 2007, in termini di risparmi, che la Regione Lazio ha approvato con la DGR n. 902 del 18 dicembre 2006.

Tabella obiettivi specifici-effetti economici con ulteriore manovra

| Obiettivi generali | 2007 |
|--|-----------------------|
| 1. Ridefinizione della rete e dell'offerta di servizi ospedalieri | -€ 444.650.495 |
| 2. Riorganizzazione del livello dell'assistenza territoriale e sviluppo del sistema di cure primario | -€ 193.770.491 |
| 3. Governo della dinamica dei costi di produzione delle prestazioni e dei servizi direttamente gestiti | -€ 137.254.099 |
| IRAP | -€ 12.324.915 |
| Totale | -€ 788.000.000 |

| CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO REGIONALE | Previsione 2007 tendenziale | Previsione 2007 con intervento 788 milioni di euro | Differenza manovra 2007 rispetto a tendenziale 2007 |
|--|-----------------------------|--|---|
| CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO | 8.920.421.516 | 8.920.421.516 | - |
| PROVENTI E RICAVI DIVERSI | 20.165.527 | 20.165.527 | - |
| CONCORSI, RECUPERI, RIMBORSI PER ATTIVITA' TIPICHE | 33.572.398 | 33.572.398 | - |
| COMPARTECIPAZIONE ALLA SPESA PER PRESTAZIONI SANITARIE | 150.057.325 | 150.057.325 | - |
| COSTI CAPITALIZZATI | 101.882.747 | 101.882.747 | - |
| RICAVI E PROVENTI PER SERVIZI SOCIOSANITARI | 150.900.487 | 150.900.487 | - |
| TOTALE RICAVI | 9.377.000.000 | 9.377.000.000 | - |
| ACQUISTO DI BENI SANITARI | 971.512.184 | 937.043.970 | 34.468.214 |
| ACQUISTO DI BENI NON SANITARI | 39.122.828 | 35.848.940 | 3.273.888 |
| ACQUISTO DI SERVIZI SANITATI | 5.176.780.619 | 4.755.330.574 | 421.450.045 |
| ACQUISTO DI SERVIZI NON SANITARI | 825.140.970 | 725.972.443 | 99.168.527 |
| MANUTENZIONI E RIPARAZIONI | 129.452.707 | 115.577.419 | 13.875.288 |
| Godimento beni di terzi | 82.558.131 | 84.976.597 | - 2.418.466 |
| COSTI DEL PERSONALE | 2.955.643.927 | 2.759.523.445 | 196.120.482 |
| ONERI DIVERSI DI GESTIONE | 122.889.087 | 113.151.979 | 9.737.108 |
| AMMORTAMENTI | 143.328.910 | 143.328.910 | - |
| SVALUTAZIONI | - | - | - |
| VARIAZIONE DELLE RIMANENZE | - | - | - |
| ACCANTONAMENTI TIPICI DELL'ESERCIZIO | 109.674.320 | 109.674.320 | - |
| SALDO PROVENTI E ONERI STRAORDINARI | 35.000.000 | 35.000.000 | - |
| RETTIFICHE DI VALORE ALLE ATTIVITA' FINANZIARIE | - | - | - |
| SALDO PREVENTI E ONERI STRAORDINARI | - 5.000.000 | - 5.000.000 | |
| IMPOSTE DELL'ESERCIZIO | 211.896.317 | 199.571.402 | 12.324.915 |
| TOTALE COSTI | 10.798.000.000 | 10.010.000.000 | 788.000.000 |
| RISULTATO DELL'ESERCIZIO | - 1.421.000.000 | - 633.000.000 | - 788.000.000 |

| DETTAGLIO VOCE "ACQUISTO DI SERVIZI SANITARI" | Previsione 2007 tendenziale | Previsione 2007 con intervento 788 milioni di euro | Differenza manovra 2007 rispetto a tendenziale 2007 |
|---|-----------------------------|--|---|
| PER MEDICINA DI BASE | 470.662.538 | 470.662.538 | - |
| COSTO FARMACEUTICA | 1.561.600.418 | 1.383.977.467 | 177.622.951 |
| ASSISTENZA SPECIALISTICA AMBULATORIALE DA PRIVATO | 487.587.223 | 450.918.412 | 36.668.811 |
| ASSISTENZA RIABILITATIVA | 270.490.487 | 260.187.209 | 10.303.278 |
| PROTESICA ED INTEGRATIVA | 180.802.011 | 170.651.185 | 10.150.826 |
| ASSISTENZA OSPEDALIERA DA PRIVATO | 1.496.261.793 | 1.354.034.728 | 142.227.065 |
| ALTRA ASSISTENZA DA PRIVATO (RSA, HOSPICE...) | 355.586.514 | 332.228.590 | 23.357.924 |
| ALTRI SERVIZI SANITARI | 353.789.633 | 332.670.444 | 21.119.189 |
| TOTALE | 5.176.780.617 | 4.755.330.573 | 421.450.044 |

Come si evince dai dati indicati, la manovra è finalizzata a controllare la spesa sanitaria operando esclusivamente tagli agli acquisti di servizi dalle strutture sanitarie private e taglio alla spesa farmaceutica prevedendo l'applicazione di indici di appropriatezza prescrittiva. Non si agisce sui livelli di efficienza, efficacia, economicità e qualità erogati dalle strutture pubbliche e gli unici interventi di risparmio riguardano: il blocco delle assunzioni (circa 196 milioni di euro) e la riduzione degli acquisti di beni sanitari e non sanitari rispettivamente per 34 milioni di euro e circa 99 milioni di euro.

La Giunta regionale ha approvato i budget 2007 delle aziende sanitarie pubbliche, in quanto coerentemente col quadro dei conti regionali e ha richiamato le aziende sanitarie pubbliche alla responsabilità, chiedendo loro di gestire gli stessi livelli di servizio e attività, incrementando la qualità ma con non risorse minori e senza l'ausilio di un efficace sistema di programmazione e controllo.

In sintesi, si assiste di fatto ad una duplicazione di documentazione con la presenza sia del budget, con funzione autorizzatoria, sia del bilancio di previsione annuale.

Seguono:

- una tabella con la sintesi dei documenti annuali di programmazione previsti dalla legislazione sanitaria della Regione Lazio;
- la figura n. con la rappresentazione delle attività e le relative scadenze temporali.

Tabella riassuntiva dei documenti di programmazione operativa.

| ASL - AO | Autori, approvatori e tempi | Valenza temporale | Contenuti e caratteristiche |
|---|--|-------------------|---|
| Documenti di programmazione operativa | | | |
| Bilancio preventivo economico annuale | Deliberato dal Direttore generale entro il 30 settembre è trasmesso alla Giunta per l'approvazione | annuale | Prevede i costi e i ricavi dell'esercizio ed esprime analiticamente il risultato economico atteso |
| Relazione di accompagnamento al bilancio preventivo economico annuale | Direttore generale coadiuvato dal Direttore amministrativo. Deliberata dal Direttore generale entro il 30 settembre è trasmessa alla Giunta per l'approvazione. | annuale | Contiene gli investimenti da attuare nell'esercizio con l'indicazione della spesa prevista nell'esercizio e le modalità di finanziamento; le prestazioni che si intendono erogare rispetto a quelle erogate nell'esercizio precedente; i valori più significati |
| Piano annuale di organizzazione | Deliberato dal Direttore generale entro il 30 settembre è trasmesso alla Giunta per l'approvazione. | annuale | Individua i criteri di progettazione organizzativa e le articolazioni organizzative cui competono responsabilità e relative autonomie |
| Il Piano annuale delle politiche del personale | Deliberato dal Direttore generale entro il 30 settembre è trasmesso alla Giunta per l'approvazione. | annuale | Contiene le indicazioni legate alle necessità di nuovo personale e di sostituzione di quello in organico |
| Il Budget generale | Deliberato dal Direttore generale entro il 30 settembre è trasmesso alla Giunta per l'approvazione. | annuale | Aggregato dei budget funzionali (di dipartimento e di distretto) si compone di documenti di carattere economico, patrimoniale e finanziario che descrivono: obiettivi da perseguire, tempi di attuazione, modalità di realizzazione e risorse disponibili |
| Budget funzionale (di dipartimento/distretto) | Redatto dai responsabili di dipartimento/distretto è inviato alla Direzione Generale per la predisposizione del budget generale. I termini per la consegna sono fissati dalla Direzione Generale | annuale | Contiene la quantificazione economica delle attività in programma del Dipartimento/Distretto |

Scadenze e attività del ciclo di bilancio delle aziende sanitarie del Lazio

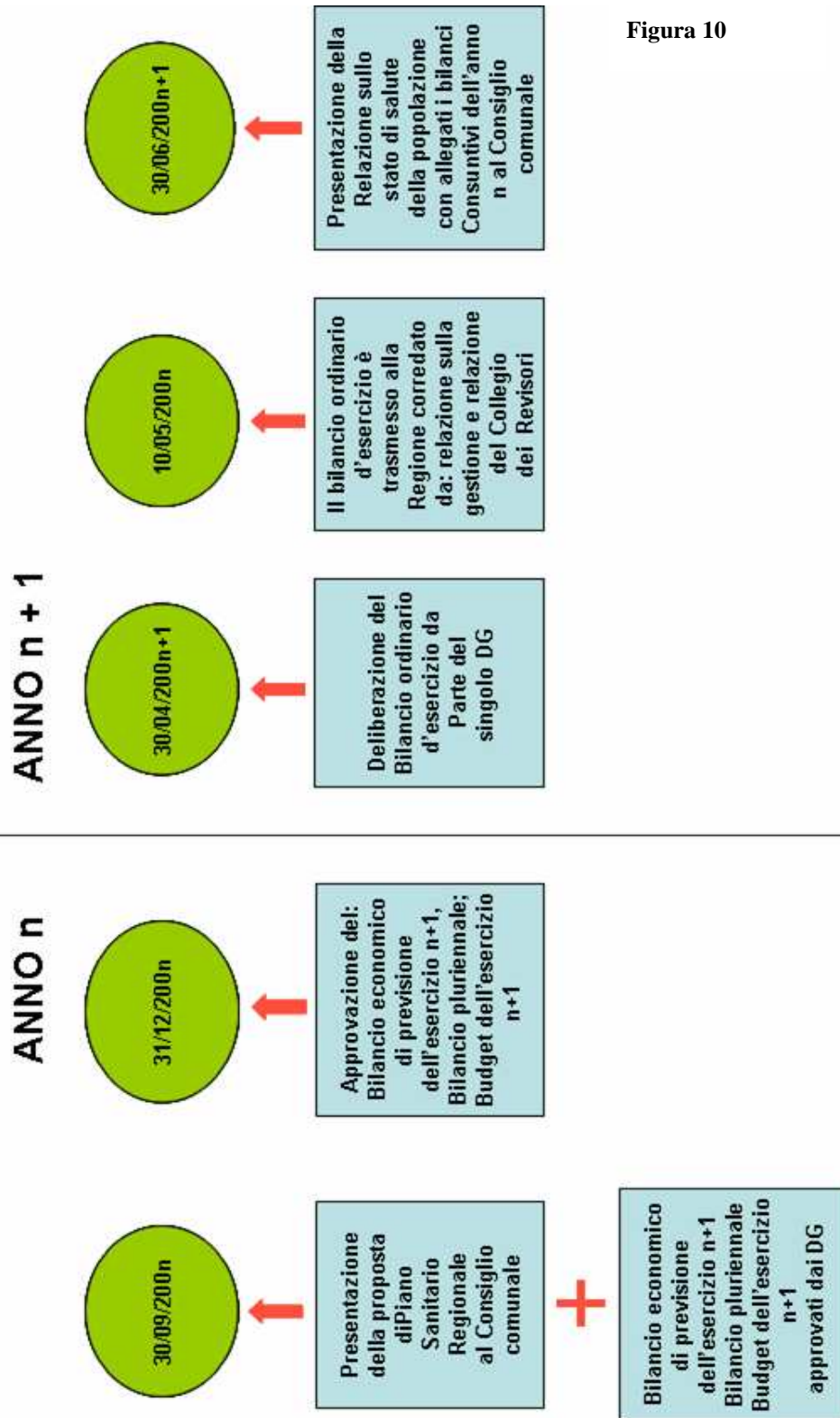


Figura 10

2.4 L'accountability e le performance nell'Azienda sanitaria. Il reporting come strumento di comunicazione

Il *Bilancio ordinario di esercizio* costituisce il documento da cui gli stakeholder possono trarre le informazioni di carattere patrimoniale, finanziario ed economico dell'azienda sanitaria pubblica. Tale rappresentazione delle realtà aziendali però non è sufficiente. In effetti, è necessario, oltre che opportuno, estendere la rendicontazione agli obiettivi raggiunti dalle singole attività e dalle politiche sanitarie in quanto determinanti e modificanti le condizioni ambientali e sociali della popolazione assistita. Si pensi in generale agli effetti positivi delle campagne di prevenzione e all'attività di ricerca medica, per le quali è spesso difficile determinare e quantificare il beneficio economico in termini di minori costi per la cura delle patologie nonché in termini di miglioramento dei livelli di qualità della vita.

Coerentemente all'esigenza di fornire una informazione libera dalle forti connotazioni tecnico sanitarie ed epidemiologiche proprie dei risultati raggiunti nell'erogazione dell'assistenza sanitaria, alcune aziende sanitarie pubbliche hanno compreso la rilevanza che il processo di rendicontazione sociale va assumendo considerate le finalità istituzionali di questa categoria di organizzazioni e l'ammontare consistente delle risorse pubbliche che vengono loro destinate. Il Bilancio sociale è il documento che rende conto degli effetti dell'attività dell'azienda nei confronti dei soggetti che a vario titolo, direttamente o indirettamente, ne sono influenzati e fornisce una rendicontazione che consente una valutazione delle performance aziendali anche sotto il profilo etico e sociale.

Dalla lettura del bilancio sociale si deve cercare di comprendere le motivazioni sottostanti le decisioni della governance alla luce della complessità di interessi e di aspettative che emergono dagli stakeholder e che spesso possono tra loro essere divergenti. Il bilancio sociale si articola in tre parti.

1. Identità aziendale: vi si esprime l'assetto istituzionale organizzativo dell'azienda, la missione di riferimento e il piano di sviluppo;
2. produzione e distribuzione del valore aggiunto: rappresenta il principale tramite di relazione con il bilancio ordinario d'esercizio;
3. Relazione sociale: in cui si espongono sinteticamente i risultati ottenuti in relazione agli impegni, ai programmi e gli effetti sui singoli stakeholder.

A queste tre parti può essere aggiunta un'ulteriore componente costituita dagli "obiettivi di miglioramento", essa introduce l'insieme degli obiettivi verso i quali la gestione aziendale intende orientarsi nel periodo successivo. Si tratta di vere e proprie linee guida di riferimento per lo sviluppo di valutazioni sociali e di dialogo con i portatori di interessi in coerenza con il piano strategico dell'azienda. L'attenzione dedicata alla definizione degli obiettivi di miglioramento supporta tre fondamentali funzioni:

- la funzione di programmazione e controllo strategico, nel momento in cui consente di conoscere l'opinione degli stakeholder in fase di definizione degli interventi e di verificare il perseguimento degli obiettivi;
- la funzione di governo, delle relazioni e del dialogo con le risorse interne e delle aspettative e della soddisfazione degli stakeholder esterni;

- la funzione di comunicazione sociale, in quanto rende più trasparenti e chiari gli obiettivi e le scelte dell'azienda sanitaria con la partecipazione della cittadinanza e sottoponendosi al giudizio degli stakeholder.

Il bilancio sociale rappresenta lo strumento ideale per il perseguimento del benessere sociale alla luce delle risorse e delle capacità manageriali disponibili; esso coinvolge i cittadini nella conduzione manageriale e nella verifica dei risultati raggiunti al fine di costruire un sistema sanitario consapevole ed in grado di fronteggiare le richieste emergenti.

Tuttavia, la rendicontazione sociale nelle aziende sanitarie pubbliche è, ad oggi, ancora abbastanza limitata. Tale processo deve essere esteso a tutti gli attori ed a tutti i livelli della programmazione sanitaria e, in particolare, alla Regione. Infatti, il Bilancio sociale rendiconta il raggiungimento degli obiettivi prefissati nella programmazione aziendale o sanitaria regionale comunicando al cittadino il grado di efficienza, efficacia, economicità e qualità raggiunta dal servizio sanitario nella sua analiticità ed interezza regionale (¹³).

¹³ Esempi di rendicontazione sociale sono costituiti dai seguenti casi: ASL di Biella per gli esercizi dal 2001 al 2004; il progetto per il bilancio sociale interaziendale delle Aziende Sanitarie Pubbliche umbre; ASL di Monza per l'esercizio 2004; ASL Roma D per l'esercizio 2003; ASL di Firenze per l'esercizio 2003; Azienda Ospedaliera San Gerardo di Monza per l'esercizio 2005; Azienda Ospedaliera Università di Padova per l'esercizio 2005; Azienda sanitaria locale n. 3 – Lagonegro per l'esercizio 2005.

2.5 *Il bilancio ordinario d'esercizio delle aziende sanitarie del Lazio e i principi contabili internazionali*

2.5.1 Un'evoluzione possibile

I paragrafi seguenti intendono valutare la possibilità di applicare i principi contabili internazionali alle aziende sanitarie pubbliche. In particolare si è confrontato quanto disposto in materia dalla Regione Lazio, e la conseguente applicazione del sistema di principi e norme contabili dalle aziende sanitarie nella redazione dei bilanci, con quanto in corso di definizione, sia a livello comunitario sia a livello nazionale, ad opera del riassetto normativo finalizzato alla realizzazione del processo di armonizzazione contabile avviato dalle direttive comunitarie:

- n. 78/660 del 25/07/1978 (quarta direttiva CEE) in tema di conti annuali delle società;
- n. 83/349 del 13/06/1983 (settima direttiva CEE) in tema di bilanci consolidati;
- n. 86/635 relativa ai conti annuali consolidati di banche e istituti finanziari e dalla direttiva n. 91/674 relativa ai conti annuali e consolidati delle imprese di assicurazione.

Dopo la presentazione delle fonti utilizzate nell'attività di ricerca si è proceduto alla sistematica comparazione delle diverse finalità, dei principi di redazione e dei criteri di valutazione del bilancio ordinario d'esercizio secondo la normativa nazionale ed i principi contabili nazionali, i principi contabili internazionali e le disposizioni normative regionali.

2.5.2 Le fonti

Esse si distinguono in fonti normative e fonti non normative. Le fonti normative si articolano in:

Le fonti normative comunitarie

- Le sopra citate direttive comunitarie.
- La direttiva n. 2001/65 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 settembre 2001 che modifica le direttive CEE n. 78/660, n. 83/349 e n. 86/365 per quanto riguarda le regole di valutazione per i conti annuali e consolidati di taluni tipi di società nonché delle banche e di altre istituzioni finanziarie. In particolare attribuisce agli Stati membri di introdurre l'obbligo o la facoltà per tutte le società o per talune categorie di società, la valutazione delle voci di bilancio secondo il criterio del valore equo. Il valore equo è determinato con riferimento:
 - a) al valore di mercato per gli strumenti finanziari per i quali è possibile individuare facilmente un mercato affidabile o, nel caso di difficile determinabilità attraverso il ricorso al valore di mercato derivato da strumenti analoghi;
 - b) al valore che risulta da modelli e tecniche di valutazione generalmente accettati che assicurino una ragionevole approssimazione al valore di mercato.
- Il Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002 relativo all'applicazione di principi contabili internazionali che ha per obiettivo l'adozione e l'utilizzazione di principi contabili internazionali nella Comunità al fine di armonizzare l'informazione finanziaria presentata dalle società,

con titoli negoziati in un mercato regolamentato di un qualsiasi Stato membro, e il compito di garantire un elevato livello di trasparenza e comparabilità dei bilanci finalizzato all'efficiente funzionamento del mercato comunitario dei capitali e del mercato interno.

- Il Regolamento (CE) n. 1725/2003 della Commissione del 29 settembre 2003 che adotta i principi contabili internazionali conformemente al regolamento n. 1606/2002 identificandoli con gli International Accounting Standards dell'International Accounting Standard Board.
- La Direttiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 18 giugno 2003 che modifica le direttive CEE n. 78/660, n. 83/349, n. 86/365 e n. 91/674 relative ai conti annuali e consolidati di taluni tipi di società, delle banche, degli altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione. Quest'ultima direttiva attribuisce agli Stati membri la potestà di introdurre l'obbligo o la facoltà per tutte le società, o per talune categorie di società:
 - a) di presentare gli importi nelle voci del conto economico e dello stato patrimoniale secondo la sostanza dell'operazione o del contratto contabilizzati (principio della prevalenza della sostanza sulla forma);
 - b) di presentare lo stato patrimoniale secondo uno schema che articoli gli elementi dell'attivo e del passivo secondo la classificazione delle voci in correnti / non correnti;
 - c) l'utilizzo di ulteriori documenti di bilancio oltre allo stato patrimoniale, al conto economico e alla nota integrativa quali il rendiconto finanziario e il prospetto delle variazioni del patrimonio netto;
 - d) di presentare un rendiconto delle prestazioni in alternativa al conto economico;
 - e) di accantonare ai fondi le sole spese future e non anche i rischi;
 - f) di rivalutare le immobilizzazioni;
 - g) di valutare col criterio del valore equo determinate categorie di attività diverse dagli strumenti finanziari;
 - h) di imputare direttamente al conto economico il maggior valore derivante dall'applicazione del fair value ad alcune attività.

Fonti normative nazionali

- Il decreto legislativo 30 dicembre 2003 n. 394, contenente la modifica al codice civile che introduce l'art. 2427 bis, che prescrive l'indicazione in nota integrativa per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati del loro fair value e informazioni sulla loro natura ed entità, e l'aggiunta all'articolo 2428 comma 2 del punto n. 6 bis.
- Il decreto legislativo 17 gennaio 2003 n. 6 che introduce al primo comma dell'art. 2423 bis il principio della prevalenza della sostanza sulla forma mediante la previsione secondo la quale nella valutazione delle voci di bilancio occorre tenere conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato;
- Il decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 502 e s.m.i.;
- La normativa civilistica in materia di bilancio di esercizio delle imprese industriali e commerciali.

Fonti normative regionali

- Legge regionale 31 ottobre 1996 n. 45. “Norme sulla gestione contabile e patrimoniale delle aziende unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere”.
- Legge regionale 3 agosto 2001 n. 16. “Misure urgenti di contenimento e razionalizzazione della spesa sanitaria”.
- Delibera della Giunta Regionale 14 dicembre 2001 n. 1921. “Manuale d’uso del piano dei conti delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere”.

Fonti non normative

Per quanto riguarda le fonti non normative si è fatto riferimento:

- al quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio, framework dello IASC e i principi contabili internazionali IAS in quanto applicabili a tutte le imprese commerciali, industriali e di altro tipo sia nel settore pubblico sia nel settore privato (framework IAS par. n. 8);
- i principi contabili nazionali del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri (CNDC-CNR).

Finalità del bilancio ordinario d’esercizio

Il bilancio ordinario d’esercizio è lo strumento che, per eccellenza, assolve alla funzione di mezzo di comunicazione con l’ambiente esterno e che assume, per tale motivo, un’importanza strategica notevole.

Infatti, poiché le informazioni riguardanti l’attività svolta ed i risultati conseguiti, portate a conoscenza degli utenti mediante il bilancio, influenzano le scelte dei soggetti economici che entrano in contatto con l’azienda, esso diventa lo strumento di perseguimento di una finalità tra infinite comprese tra due opposte finalità: la prima finalità fornisce, mediante il bilancio, un’informazione trasparente, attendibile e completa sui fatti di gestione a tutti gli utenti (bilancio quale mezzo di informazione); la seconda finalità utilizza il bilancio quale strumento per trasmettere un’informazione strumentale al comportamento che si vuole indurre nei terzi interessati (bilancio come strumento di guida del comportamento).

Oltre alla finalità che si vuole perseguire nella fase di redazione del bilancio si aggiunge un ulteriore elemento di complessità: si tratta della necessità di determinare il valore delle grandezze cosiddette “astratte”¹⁴ poiché suscettibili di valutazione economica soggettiva e pertanto diversa secondo l’ottica che muove l’operato del redattore del bilancio.

Finalità diverse implicano approcci diversi e quindi il ricorso a sistemi di principi contabili e criteri di valutazione che forniscono le diverse configurazioni del reddito d’esercizio e del capitale di funzionamento distinte tra loro e tutte ugualmente vere.

La regolamentazione legislativa delle modalità di rappresentazione dell’informativa all’esterno ha nel tempo perseguito l’obiettivo di realizzare un sistema di regole, condiviso a livello internazionale, finalizzato a creare modelli di rappresentazione dei fatti di gestione e delle aree di valori stimate comparabili e attendibili. Il risultato di questo processo ha favorito la definizione convenzionale di principi di redazione e di criteri di valutazione condivisi da impiegare costantemente nelle attività di stima delle poste del bilancio, attribuendo a

¹⁴ Si veda P. Onida “Economia d’azienda”. UTET – 1971, Torino. Pag. 600 e ss.

quest'ultimo il ruolo di strumento di informazione e vietando la pubblicizzazione di bilanci finalizzati a guidare i comportamenti degli stakeholder.

I sistemi di principi e criteri confrontati nel presente lavoro sono sostanzialmente due: da un lato le disposizioni civilistiche integrate dai principi nazionali del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale di Ragionieri, e dall'altro i principi contabili internazionali IAS.

Dai due sistemi anzidetti si delineano due modelli distinti di bilancio: il modello cosiddetto "nazionale" ed il modello di bilancio "internazionale".

Nel modello di bilancio nazionale i principi contabili nazionali non assumono valenza legislativa ma costituiscono interpretazioni, integrazioni e applicazioni tecniche delle disposizioni contenute nel codice civile.

Questo primo modello, finalizzato a tutelare l'affidamento dei terzi creditori nell'esposizione degli utili conseguiti dall'azienda, si caratterizza per l'applicazione del principio della prudenza e dell'utilizzo del costo quale criterio base per le valutazioni di bilancio. Le conseguenze di questa impostazione sono: un valore del patrimonio di funzionamento sottostimato rispetto al suo reale valore corrente; la ritenzione di utili causata dall'impossibilità di contabilizzare e distribuire utili che non siano già realizzati mediante l'attività economica di scambio con il mercato; un elevato grado di verificabilità delle stime favorita dall'oggettività della valutazione basata sul costo.

Il modello di bilancio secondo i principi internazionali IAS si orienta verso una rappresentazione a valori correnti delle poste. Il principio della prudenza, in questo contesto assume una rilevanza secondaria e pertanto il bilancio internazionale è caratterizzato da un inferiore livello di prudenza che consente la distribuzione di utili non ancora realizzati ma rilevabili in bilancio, in base al valore corrente delle attività, direttamente nel conto economico (caso dei titoli finanziari e degli immobili detenuti a titolo di investimento) o nello stato patrimoniale creando una riserva di patrimonio netto pari alla differenza di valore tra valore corrente e costo di acquisto. Ulteriori elementi di distinzione del modello di bilancio internazionale si evidenziano nella maggiore variabilità dei risultati d'esercizio poiché influenzati dalla variabilità dei valori di mercato da cui dipendono la valutazione degli elementi patrimoniali e infine dalla maggiore soggettività e dalla minore verificabilità delle valutazioni prodotte dai redattori.

La logica sottostante al modello di bilancio proposto dai principi contabili internazionali è illustrata nel framework IAS al paragrafo 10 "Poiché gli investitori sono i fornitori di capitale di rischio all'impresa, un bilancio che soddisfi le loro esigenze informative soddisferà anche la maggior parte delle esigenze degli altri utilizzatori del bilancio". Pertanto il bilancio è lo strumento che fornisce le informazioni relative alla situazione patrimoniale, finanziaria e all'andamento economico di un'impresa utili ad un'ampia serie di utilizzatori i quali fanno affidamento sul bilancio come principale fonte di informazione finanziaria nel processo di decisione economica (framework IAS par. 12 e par. 8).

I due modelli visti affrontano il tema della redazione del bilancio da i punti di vista diversi. Mentre nel modello nazionale è evidente l'orientamento generale a fornire informazioni attendibili sul risultato economico dell'esercizio e a determinare il patrimonio realizzabile mediante la valutazione prudenziale della gestione dell'esercizio concluso, il modello internazionale è orientato a stimare la capacità dell'azienda di generare disponibilità liquide, i tempi di realizzazione ed il loro grado di certezza. E' in base a questa stima che si determina

la possibilità dell'impresa di fronteggiare gli impegni assunti e consentire agli utenti del bilancio di assumere decisioni economiche consapevoli.

La legislazione sanitaria nazionale non definisce e non attribuisce finalità specifiche al bilancio ordinario dell'esercizio. Alle Regioni è demandata la potestà legislativa in materia di gestione economica, finanziaria e patrimoniale, delle aziende unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere, con l'obbligo di uniformarsi ai principi del codice civile (art. 5.5 decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 502).

La Regione Lazio ha ottemperato alla delega con la Legge Regionale 31 ottobre 1996 n. 45 "Norme sulla gestione contabile e patrimoniale delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere".

L'art. 13 della legge regionale attribuisce al bilancio la funzione di strumento di informazione deputato a rappresentare il risultato economico dell'esercizio, la situazione patrimoniale e la situazione finanziaria dell'azienda, sposando, quindi, parzialmente quanto previsto dall'art. 2423.2 del codice civile, poiché ignora i principi generali di chiarezza, verità e correttezza.

L'introduzione nella normativa nazionale dell'utilizzo dei principi contabili internazionali comporterebbe la rilettura della finalità del bilancio ordinario dell'esercizio nell'ottica di quest'ultimi e il necessario adeguamento della normativa regionale. La nuova realtà rappresenterebbe l'opportunità per orientare il bilancio delle aziende sanitarie verso una rappresentazione non più strettamente commerciale qual è quella attuale ma aperta alla rappresentazione dei risultati raggiunti in termini sociali. Si pensi alla possibilità di introdurre il rendiconto delle prestazioni erogate alternativamente al conto economico e alla relazione sulla gestione che fornirebbe, in questo caso, informazioni a carattere non esclusivamente finanziario e in particolare di tipo ambientale, sociale, qualitativo e di efficacia..

| FONTE | FINALITA' DEL BILANCIO D'ESERCIZIO |
|---------------------------|---|
| CODICE CIVILE | Finalità non esplicitata ma desumibile dalla calusola generale, dai principi di redazione, dai criteri di valutazione. Il bilancio assolve la funzione informativa sulla situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico dell'esercizio dell'azienda verso i terzi e adotta il criterio base della prudenza per tutelarne gli interessi |
| PRINCIPI NAZIONALI | Il documento n. 11 del CNDC-CNR attribuisce al bilancio la funzione informativa verso tutti i soggetti economici affinché possano procedere all'adozione di decisioni oculate relativamente ai propri investimenti. Pertanto il bilancio fornisce le informazioni di tipo patrimoniale economiche e finanziarie dell'azienda |
| IAS | il bilancio fornisce informazioni in merito alla situazione patrimoniale finanziaria e all'andamento economico utili ad un'ampia serie di utilizzatori nel processo di decisione economica (paragrafo n. 12 e ss.del Framework IAS) |
| REGIONE LAZIO | Le disposizioni nazionali non definiscono le finalità del bilancio mentre l'articolo 13 della L.R. 31 ottobre 1996 n. 45 attribuisce al bilancio la funzione di strumento di rappresentazione del risultato economico dell'esercizio, della situazione patrimoniale e finanziaria. In questo contesto il bilancio ordinario d'esercizio assume direttamente la veste di bilancio finalizzato al controllo della spesa |

2.5.3 I principi di redazione

I principi di redazione del codice civile.

L'articolo 2423 comma 2 prescrive, nella cosiddetta clausola generale, che il bilancio debba essere redatto con chiarezza e debba fornire la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e del risultato economico dell'esercizio.

La clausola generale è soddisfatta rispettando i principi di redazione e i criteri di valutazione delle disposizioni successive mentre il regime derogatorio, previsto al comma 4 dello stesso articolo, è necessario affinché sia fatta salva la rappresentazione veritiera e corretta rispetto ai principi e ai criteri che dovessero contrastare con la clausola generale. La deroga assume i seguenti caratteri: eccezionalità del ricorso, ha natura obbligatoria, è estendibile a tutte le disposizioni riguardanti il bilancio d'esercizio, è obbligatoria la descrizione in nota integrativa sia della motivazione che ne ha causato l'applicazione sia degli effetti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica con l'obbligo di iscrivere in una apposita riserva, non distribuibile, gli utili conseguenti il regime derogatorio.

La disposizione civilistica non definisce la finalità esplicita del bilancio ma enuncia tre principi di carattere generale: la chiarezza, la verità e la correttezza.

Il principio della chiarezza trova applicazione nelle disposizioni dell'art. 2423 – ter e precisamente nel rispetto degli schemi di bilancio, nel divieto di raggruppamento delle voci, nell'adattamento delle voci quando la natura dell'attività esercitata lo richieda, nella comparabilità delle voci, nel divieto dei compensi di partite.

Il principio di verità è da intendersi nel senso dell'esatta esposizione delle quantità oggettive di bilancio e nella richiesta ai redattori del bilancio di operare correttamente nello svolgimento delle attività di stima delle quantità suscettibili di valutazione e altrettanto correttamente rappresentarne il risultato.

Il principio di correttezza si esplica nel rispetto delle norme di legge e dei principi contabili richiesti ai redattori del bilancio.

Sia il principio di verità sia il principio di correttezza trovano specificazione nell'obbligo di fornire le informazioni complementari, necessarie alla rappresentazione veritiera e corretta, nel caso in cui le informazioni date in conformità alle specifiche disposizioni di legge non fossero sufficienti e nelle deroghe in casi eccezionali.

L'articolo 2423 bis introduce i principi di redazione del bilancio di seguito brevemente commentati.

Il principio della prudenza prescrive che le valutazioni delle poste di bilancio siano eseguite secondo prudenza e si esplica nelle seguenti disposizioni: possono essere indicati esclusivamente gli utili conseguiti alla chiusura dell'esercizio (principio di realizzazione); si deve tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura di questo; gli elementi eterogenei compresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente. Ogni volta che nei criteri di valutazione delle singole poste di bilancio si rinvia al criterio del costo la disposizione soggiace al principio della prudenza.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma è stato introdotto recentemente dal decreto legislativo n. 6 del 2003 con la dizione "la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, nonché tenendo conto

della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato" (art. 2423 – bis punto 1).

Il principio di continuità nella gestione, traduzione del concetto anglosassone di going concern, costituisce la prospettiva che il redattore deve seguire nelle sue valutazioni cioè quella del futuro funzionamento dell'azienda.

Il principio della competenza impone l'obbligo di tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla data di incasso o di pagamento. La definizione di competenza data dal codice civile è carente dell'esplicitazione della correlazione tra costi e ricavi propria del principio della competenza economica. Inoltre esso è subordinato al principio della prudenza cui si ispirano le disposizioni dell'articolo 2426 vincolanti la valutazione delle poste del capitale di funzionamento al criterio del costo, la conseguenza è la determinazione di un risultato civilistico ottenuto mediante un sistematico rinvio di costi al futuro senza considerare la parte presunta di risultato economico già prodotta e che, secondo la competenza economica, sarebbe di competenza dell'esercizio in chiusura. La competenza civilistica si allontana dalla competenza economica manifestandosi con la rilevazione dei ricavi nell'esercizio in cui si realizzano mediante la cessione ai terzi dei beni o servizi prodotti e con l'imputazione dei costi in base alla correlazione dei rispettivi ricavi. Il risultato è una determinazione semplificata del reddito dell'esercizio poiché si elimina la ripartizione del risultato delle attività in corso alla chiusura dell'esercizio.

Il principio della costanza implica che i criteri di valutazione adottati nel corso della redazione del bilancio siano mantenuti inalterati nel tempo. Tale principio è finalizzato al perseguimento della comparabilità nel tempo dei bilanci. L'articolo 2423 bis ultimo comma prevede la derogabilità del principio della costanza per cui in caso di modifica del criterio di valutazione è necessario fornire l'adeguata motivazione in nota integrativa evidenziando gli effetti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica. Anche tale deroga assume il carattere dell'eccezionalità dell'impiego, assume natura facoltativa e la possibilità di esercizio è limitata alle sole disposizioni relative ai criteri di valutazione.

I principi di redazione dei principi contabili nazionali.

Il documento n. 11 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri "Bilancio d'esercizio – finalità e postulati" tratta del bilancio d'esercizio soffermandosi sulle finalità e sui postulati. Come già detto i principi nazionali non hanno valenza legislativa ma assumono una duplice funzione: da una parte costituiscono interpretazione tecnica delle norme di legge costituendo quindi delle specificazioni e interpretazioni di tipo applicativo, dall'altra integrano la norma nel caso in cui questa risultasse carente. In ogni caso di conflittualità i principi nazionali sono disapplicati a favore della norma civilistica, pena la redazione di un bilancio non conforme alle disposizioni legislative.

Le funzioni assunte dai principi nazionali consistono nel fornire:

- i principi di dettaglio;
- i criteri, i metodi e le procedure di applicazione per fattispecie previste o non dal legislatore;
- i criteri da adottare nei casi definiti eccezionali dall'art. 2423 del codice civile;
- gli elementi e i dati da includere nella nota integrativa necessari alla rappresentazione veritiera e corretta.

I principi contabili nazionali definiscono il bilancio come il documento informativo, avente per destinatari: gli azionisti, i creditori, tutti gli altri soggetti ed enti esterni all'impresa e ad essa interessati, da cui ricavare le informazioni necessarie ad assumere decisioni oculate, e gli attribuiscono le seguenti finalità:

- 1) fornire una periodica ed attendibile conoscenza, secondo corretti principi contabili, del risultato economico conseguito nell'esercizio, ivi inclusa una chiara dimostrazione dei relativi componenti positivi e negativi di reddito, e della connessa valutazione e composizione del patrimonio aziendale dell'impresa, nonché della situazione finanziaria;
- 2) fornire elementi informativi essenziali affinché il bilancio d'esercizio possa assolvere la sua funzione di strumento di informazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa in funzionamento, in modo da renderlo intelligibile e corretto. Il documento deputato a tale scopo è la nota integrativa.

I principi contabili nazionali distinguono i principi contabili generali, o postulati, dai principi contabili applicati. Mentre quest'ultimi si concentrano sulle singole poste di bilancio e sono trattati con documenti distinti i postulati sono trattati dal documento n. 11 del CNDC - CNR e sono di seguito brevemente descritti.

Principio della utilità e completezza del bilancio. Il bilancio deve essere redatto in modo da assolvere alla finalità informativa, più che un principio rappresenta un obiettivo da perseguire attraverso l'attendibilità, l'analiticità e l'intelligibilità dei dati. L'informazione sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica sarà utile se è completa e se scaturisce da un insieme unitario ed organico di documenti.

Principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Per sostanza si intende "l'essenza necessaria dell'evento o del fatto". Un bilancio per essere utile ai propri utenti e fornire una rappresentazione veritiera e corretta implica la determinazione e comprensione degli aspetti sostanziale degli eventi. Il principio nazionale è subordinato alle previsioni legislative pertanto nel caso in cui un fatto amministrativo sia rappresentato secondo la forma per espressa previsione legislativa il principio nazionale della prevalenza della sostanza sulla forma deve essere disapplicato. Il principio nazionale prevede nel caso della disapplicazione che in nota integrativa siano indicati tutti gli elementi e i dati necessari ad esprimere la sostanza.

Il principio della comprensibilità è caratterizzato:

- 1) dalla distinta indicazione dei singoli componenti del reddito e del patrimonio classificati in voci omogenee e senza effettuazione di compensazioni;
- 2) dalla netta individuazione dei componenti ordinari e di quelli straordinari;
- 3) dalla separata classificazione dei costi e ricavi della gestione tipica dagli altri costi e ricavi dell'esercizio.

Il principio della neutralità o imparzialità. Poiché il bilancio fornisce informazioni a molteplici utenti è necessario utilizzare principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti gli utilizzatori senza favorire gli interessi di particolari gruppi. Con questo principio si dichiara che le politiche di livellamento dei redditi che ricorrono a taciti accantonamenti contrastano con le finalità del bilancio e non è legittimo adottare valutazioni con l'intenzione di indurre i comportamenti dei destinatari.

Principio della prudenza. Esso ispira tutta la normativa civilistica e si estrinseca nella regola generale secondo la quale i profitti non realizzati non devono essere contabilizzati mentre tutte le perdite anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio.

Principio della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale. La rilevazione del risultato economico dell'esercizio e del patrimonio di funzionamento deve avvenire con cadenza periodica.

Principio della comparabilità. Essa si ha quando, nell'ambito della stessa impresa, le informazioni di bilanci redatti in date diverse sono confrontabili. Le comparazioni è resa possibile:

- 1) se la forma di presentazione è costante, cioè se il modo di esporre le voci resta immutato o almeno comparabile;
- 2) se i criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti (continuità);
- 3) se i mutamenti strutturali e di natura straordinaria sono evidenziati chiaramente.

La comparabilità tra aziende diverse implica maggiori difficoltà di realizzazione connesse all'applicazioni di comportamenti contabili alternativi, ammessi dal legislatore, per fattispecie simili.

Il principio dell'omogeneità riguarda l'unità di moneta nella quale esprimere le poste di bilancio.

Il principio della competenza. La competenza richiamata dai principi contabili nazionali fissa la rilevazione contabile degli effetti dell'operazione/evento all'esercizio cui tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si manifestano i movimenti numerari. Inoltre la determinazione del risultato di competenza richiede un procedimento di identificazione, misurazione e correlazione dei costi e dei ricavi relativi l'esercizio. Il principio statuisce che i ricavi sono di competenza quando il processo produttivo è concluso, oppure se è avvenuto lo scambio col passaggio del titolo di proprietà. I costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio intendendo per correlazione la contrapposizione ai ricavi dei relativi costi sia certi sia presunti.

La correlazione si realizza:

- 1) per associazione di causa effetto tra costi e ricavi;
- 2) per ripartizione dell'utilità pluriennale su base razionale e sistemica nel caso in cui manchi una diretta associabilità;
- 3) per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati al tempo o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando: i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità nell'esercizio stesso o non sia identificabile o valutabile l'utilità futura; viene meno o non sia più identificabile o valutabile l'utilità futura o funzionalità di costi che erano stati sospesi in esercizi precedenti; l'associazione di causa ad effetto o la ripartizione dell'utilità su base razionale e sistemica non siano di sostanziale utilità.

Principio della significatività. Devono essere esposte in bilancio solo le informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari.

Il costo quale criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento. Il costo rappresenta il valore attribuito al bene e alla sua funzionalità dall'azienda in relazione

alla sua capacità di partecipare al processo produttivo e quindi alla formazione del reddito, allo stesso tempo è un criterio di facile applicazione e non consente margine di discrezionalità. Il costo non è, però, il parametro assoluto e inderogabile. Il procedimento di valutazione parte dal costo originario che misura la funzionalità originaria del bene per procedere al continuo riesame e alla continua determinazione del valore residuo. Il valore identificato dal costo rappresenta il tetto massimo della valutazione, infatti una rivalutazione contrasta con il principio della prudenza e con quello di realizzazione poiché si iscriverebbe un utile non realizzato (eccezioni sono costituite dalle rivalutazioni avvenute per disposizione di legge). Più ricorrente è la svalutazione per cause connesse alla riduzione dell'utilità dovuta all'uso o ad altre cause il cui venire meno richiede il ripristino del costo originario.

Principio della conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai corretti principi contabili. Il bilancio è il risultato di un procedimento complesso che si avvia con la rilevazione, identificazione e rappresentazione dei fatti di gestione, che continua con la ricognizione e la valutazione dei componenti attivi e passivi per concludersi con la rappresentazione della situazione patrimoniale/finanziaria e dei risultati conseguiti nell'esercizio. Le fasi del processo devono essere gestite mediante un sistema contabile amministrativo adeguato e flessibile, capace di fornire i dati necessari a far fronte alle esigenze gestionali e direzionali sia a quelle di preparazione di bilanci, che si avvalga: di personale competente, di opportuni schemi di ripartizione delle funzioni e di tutti gli accorgimenti necessari ad assicurare la più completa applicazione dei principi contabili.

Principio della funzione informativa della nota integrativa. La Nota integrativa è il terzo documento costitutivo del bilancio, oltre al Conto economico e allo Stato patrimoniale, ed ha il compito di rendere comprensibile la schematica simbologia contabile utilizzata e di fornire informazioni complementari di carattere patrimoniale, finanziario ed economico.

Principio della verificabilità dell'informazione. L'informativa del bilancio deve essere verificabile mediante una ricostruzione indipendente del procedimento contabile tenendo conto anche degli elementi soggettivi.

I principi di redazione internazionali.

I principi contabili internazionali in merito alle finalità del bilancio, come già visto, associano a questo la funzione di soddisfare le esigenze informative dei portatori del capitale di rischio, un bilancio redatto in questa ottica soddisferà anche le esigenze della maggior parte degli utilizzatori poiché sposta l'attenzione sulla capacità dell'impresa di generare disponibilità liquide con cui fronteggiare gli impegni assunti.

Nel framework e nello IAS n. 1 si definiscono i principi di redazione del bilancio gerarchicamente disposti e articolati in assunti fondamentali (o postulati) e in caratteristiche qualitative del bilancio.

I postulati sono costituiti dal principio della continuità della gestione (going concern), per cui il bilancio è redatto in base all'assunzione che l'impresa in funzionamento continuerà l'attività nel futuro, e dal principio della competenza per cui gli effetti delle operazioni sono rilevati al momento del loro verificarsi e rilevati nel bilancio cui si riferiscono. Per lo IAS n. 1 i ricavi determinano la competenza dei costi infatti i costi sono rilevati in conto economico in base alla diretta relazione tra il loro sostenimento e il conseguimento degli specifici ricavi ad essi connessi.

Comprensibilità, significatività, attendibilità e comparabilità costituiscono le caratteristiche qualitative del bilancio e “misurano” il livello di fruibilità dell’informazione da parte del lettore.

L’informazione deve essere prontamente comprensibile dagli utilizzatori che abbiano una ragionevole conoscenza dell’attività commerciale ed economica, degli aspetti contabili e la volontà di esaminare l’informazione con normale diligenza.

Un’informazione è significativa quando è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori aiutandoli nella valutazione degli eventi passati, presenti e futuri. Nell’ambito della significatività ricade la rilevanza dell’informazione intesa come soglia o limite che l’informazione deve avere per essere utile, intesa come dimensione quantitativa della posta nella specifica circostanza.

Per essere utile un’informazione deve essere attendibile cioè scevra da errori e distorsioni rilevanti. Deve rappresentare fedelmente le operazioni e gli eventi che intende rappresentare.

Specificazione dell’attendibilità sono:

- 1) la prevalenza della sostanza sulla forma per cui operazioni ed eventi sono rilevati conformemente alla sostanza e alla realtà economica e non solamente secondo la forma legale;
- 2) la neutralità del bilancio per cui è vietato l’uso del bilancio al fine di comunicare informazioni finalizzate a ottenere risultati comportamentali prefissati;
- 3) la prudenza, cioè il grado di cautela che i redattori devono impiegare nell’effettuazione delle stime degli eventi incerti, evitando la sovrastima di attività e ricavi ed evitando la sottostima di passività e costi.
- 4) la completezza per cui un bilancio è attendibile se le informazioni sono complete nei limiti della rilevanza.

Infine, la comparabilità attribuisce grande importanza alla costante applicazione dei criteri di valutazione, dei principi contabili e della rappresentazione delle voci in bilancio e comunque all’informazione data agli utilizzatori sui principi utilizzati, ai cambiamenti apportati e agli effetti prodotti.

Il framework IAS contempla il principio della tempestività secondo il quale l’informazione è utile se tempestiva. L’informazione può perdere la propria significatività se vi sono ritardi nel riportarla. Può essere necessario riportare l’informazione prima che tutti gli aspetti delle operazioni o degli eventi siano conosciuti, riducendone in tal modo l’attendibilità o, al contrario, se le informazioni non sono riportate sino a che tutti gli aspetti non siano noti, essa può essere altamente attendibile ma di scarsa utilità per gli utilizzatori che nel frattempo hanno dovuto prendere decisioni.

I principi internazionali predispongono un sistema di deroghe costituito da una deroga a carattere esterno ed una a carattere interno.

- 1) Deroga esterna. Si applica quando l’applicazione del principio può dare un’informazione fuorviante e l’attendibilità non si raggiunge né con l’applicazione del principio né con le informazioni integrative. Essa è caratterizzata: dall’utilizzo solo in casi eccezionali, dal carattere della obbligatorietà, dall’applicabilità ad ogni disposizione, dall’obbligatoria giustificazione ed evidenziazione delle conseguenze in nota integrativa, dalla necessaria previsione del trattamento degli eventuali utili emergenti.

- 2) Deroga interna. Essa consiste nella modifica dei principi contabili adottati rispetto l'esercizio precedente. Ammissibile solo quando è imposta per legge è caratterizzata dall'eccezionalità dell'applicazione, dalla obbligatorietà dell'applicazione, dall'obbligo di giustificare ed evidenziare in nota integrativa gli effetti.

L'approccio regionale ai principi di redazione.

L'approccio regionale ai principi di redazione non prevede un'unica indicazione in materia. Il legislatore si limita a riprendere direttamente, in disposizioni legislative diverse, parte dei principi civilistici o dei principi contabili nazionali quando non disponga per l'immediata applicabilità purché non contrastante con le disposizioni regionali o ministeriali in materia.

L'articolo 3 della legge regionale n. 16 del 3 agosto 2001 riconosce alla Giunta regionale la potestà regolamentare in materia di contabilità delle aziende e quindi di individuazione dei criteri di rilevazione dei dati contabili e della struttura degli schemi di bilancio. Alla Giunta spetta il compito di garantire l'omogeneità e la confrontabilità degli atti gestionali delle proprie aziende sanitarie. Sulla scorta della disposizione legislativa la Giunta ha il potere di agire sul principio della chiarezza mediante l'adozione del piano dei conti e degli schemi contabili, sui criteri di valutazione delle poste al fine di concretizzare il principio della confrontabilità.

A tali compiti la Giunta ha adempiuto con proprio atto emanando la DGR n. 1921 del 14 dicembre 2001 in cui ha previsto l'integrazione delle proprie disposizioni con la normativa civilistica e con i principi contabili nazionali per quanto non espressamente regolamentato e, approfittando dell'introduzione del nuovo piano dei conti, ha regolamentato i criteri di valutazione delle singole poste di bilancio. L'applicazione delle disposizioni della DGR si è avviata a partire dalla redazione del bilancio ordinario d'esercizio 2002.

Le finalità che hanno ispirato la Giunta Regionale nella sua attività regolamentare sono:

- 1) consentire l'immediato collegamento tra il bilancio di verifica risultante dalla contabilità generale e lo schema i bilancio del Ministero dell'Economica e delle Finanze di concerto con il Ministero della Salute pubblicato l'11 febbraio 2002;
- 2) consentire la redazione dei modelli di rilevazione trimestrali del conto economico e dello stato patrimoniale richiesti dal Ministero della Salute senza ulteriori elaborazione;
- 3) osservare le prescrizioni dettate dal codice civile in materia di redazione del bilancio d'esercizio e i principi contabili del CNDC e dei Ragionieri dove compatibili con le particolarità del settore sanitario e le normative regionali;
- 4) considerare la peculiarità delle aziende sanitarie per cercare di risolvere, nei limiti consentiti dalle normative regionali e nazionali, le problematiche amministrative e contabili da esse scaturenti.

A ben vedere i destinatari del bilancio delle aziende sanitarie del Lazio sono prevalentemente il Ministero dell'Economia e delle Finanze e il Ministero della Salute. Il bilancio ordinario d'esercizio più che strumento informativo per tutti i portatori di interessi assume il compito di strumento di controllo della spesa sanitaria tanto da prevedere il ricorso ai medesimi schemi contabili sia per la redazione dei report trimestrali per il "controllo di gestione" sia per il bilancio ordinario d'esercizio.

Si evidenzia, quindi, una sostituzione di finalità, infatti si applicano principi di redazione, criteri di valutazione e schemi di bilancio idonei all'espletamento della funzione informativa del bilancio verso i terzi con finalità e intenti propri del controllo finanziario della gestione.

Prova di questa sostituzione di finalità e intenti è la previsione della disapplicazione delle disposizioni civilistiche e dei principi contabili nazionali in caso di incompatibilità con le disposizioni regionali.

L'articolo 13 comma 3 della legge regionale 45 del 1996 introduce nelle aziende sanitarie l'obbligo di adottare il sistema di contabilità generale, tenuto in partita doppia secondo il sistema del reddito, con registrazione dei fatti amministrativi entro sessanta giorni dal loro verificarsi. L'articolo 5 del Decreto legislativo n. 502 del 1992 introduce l'obbligo della contabilità analitica per le aziende sanitarie.

Le disposizioni nazionali e regionali consentono pertanto l'introduzione di tutti gli strumenti necessari alla implementazione di un sistema informativo contabile aziendale completo nei suoi elementi distintivi: contabilità generale per la rendicontazione esterna, contabilità analitica per le finalità gestionali.

Nell'articolo 14 della legge regionale n. 45 del 1996 il legislatore regionale unisce i criteri di valutazione con i principi di redazione definendo il tutto genericamente come "principi e criteri di redazione del bilancio d'esercizio", infatti stabilisce che la valutazione delle poste sia effettuata secondo le direttive regionali rinviando alle disposizioni nazionali in via residuale e/o integrativa della prime.

Nel medesimo comma richiama il principio della competenza sulla base del principio civilistico per cui nella redazione del bilancio occorre tenere conto dei ricavi, dei proventi e dei costi, (tralascia gli oneri) indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento, e parzialmente il principio della prudenza per cui dei proventi, degli oneri e dei rischi di competenza occorre tenere conto anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio.

Al secondo comma introduce il criterio della costanza per cui i criteri di valutazione non possono essere modificati da autonome valutazioni difformi dalle direttive regionali e nazionali.

Infine, la Regione ha sostanzialmente rispettato i principi della chiarezza e della significatività articolando in modo completo e significativo il piano dei conti (ad eccezione degli sconti di cassa e dei proventi finanziari), applicando le disposizioni dell'art. 2423 ter commi 3 e 4 del codice civile, salvo poi accorpate i conti per la riclassificazione secondo le voci degli schemi ministeriali di bilancio.

| PRINCIPI DI REDAZIONE E CRITERI DI VALUTAZIONE PREVISTI DALLE FONTI | | | |
|---|--|--|--------------------------------------|
| CODICE CIVILE | PRINCIPI NAZIONALI | FRAMEWORK IAS | REGIONE |
| CHIAREZZA | COMPRESIBILITA' | COMPRESIBILITA' | CHIAREZZA nel dettaglio dei conti |
| VERITA' | | RAPPRESENTAZIONE FEDELE - ATTENDIBILITA' | |
| CORRETTEZZA | | | |
| PRUDENZA | PRUDENZA | PRUDENZA - ATTENDIBILITA' | PRUDENZA |
| PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA | PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA | PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA | |
| CONTINUITA' DELL'ATTIVITA' (Going Concern) | Richiamato nella definizione del criterio del costo | CONTINUITA' DELL'ATTIVITA' (Going Concern) | |
| COMPETENZA | COMPETENZA | COMPETENZA | COMPETENZA con parziale applicazione |
| COSTANZA | CONTINUITA' DI APPLICAZIONE DEI CRITERI DI VALUTAZIONE | COSTANZA - COMPARABILITA' | COSTANZA |
| VALUTAZIONE SEPARATA DEGLI ELEMENTI ETEROGENEI | | | |
| | OMOGENEITA' | | |
| | MISURAZIONE PERIODICA DEL RISULTATO | | |
| | NEUTRALITA' O IMPARZIALITA' | NEUTRALITA' - ATTENDIBILITA' | |
| COSTO | COSTO | | COSTO |
| | FUNZIONE INFORMATIVA DELLA NOTA INTEGRATIVA | | |
| | VERIFICABILITA' DELL'INFORMAZIONE | | |
| | CONFORMITA' AI CORRETTI PRINCIPI CONTABILI | | |
| | SIGNIFICATIVITA' E RILEVANZA | SIGNIFICATIVITA' E RILEVANZA | |
| | COMPARABILITA' | COMPARABILITA' | CONFRONTABILITA' |
| | UTILITA' E COMPLETEZZA | COMPLETEZZA - ATTENDIBILITA' | |
| | | TEMPESTIVITA' | |

2.5.4 Gli schemi di bilancio.

Il modello nazionale previsto dall'articolo 2423 del codice civile comma 1 enuncia quali documenti costituenti il bilancio: lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa. Stato patrimoniale e conto economico sono documenti quantitativi mentre la nota integrativa è il documento a carattere descrittivo che ha il compito di esplicitare i criteri di valutazione adottati nella redazione dei prospetti quantitativi e fornire le informazioni e i dettagli ulteriori tra cui le informazioni relative alle variazioni del patrimonio netto.

L'articolo 2428 introduce la relazione sulla gestione degli amministratori a titolo di allegato al bilancio. La relazione del collegio sindacale e la relazione del soggetto incaricato del controllo contabile costituiscono ulteriori allegati al bilancio.

I principi contabili nazionali al documento n. 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio delle imprese mercantili, industriali e di servizi" prevedono che la nota integrativa contenga le variazioni intervenute nei conti di patrimonio netto e il rendiconto finanziario. Però, mentre le informazioni sulla movimentazione delle voci del patrimonio netto sono ritenute necessarie la presentazione del rendiconto finanziario è solo rilevante e la sua omessa presentazione non costituisce violazione del principio della rappresentazione veritiera e corretta.

Il modello internazionale di bilancio, secondo lo IAS n. 1, si compone di stato patrimoniale, conto economico, prospetto delle variazioni del patrimonio netto, rendiconto finanziario e note esplicative.

Lo stato patrimoniale

Lo stato patrimoniale rappresenta la composizione quantitativa del capitale di funzionamento e la struttura è definita nell'articolo 2424 del codice civile qui riportata sinteticamente:

Attivo

- A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata
- B) Immobilizzazioni con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria
- C) Attivo circolante
- D) Ratei e risconti

Passivo

- A) Patrimonio netto
- B) Fondi per rischi e oneri
- C) Trattamento di fine rapporto lavoro subordinato
- D) Debiti
- E) Ratei e risconti

Per ogni sezione è prevista l'articolazione in quattro livelli di articolazione ad esempio per l'attivo: B) Immobilizzazioni – III Immobilizzazioni finanziarie – 1) Partecipazioni in a) imprese controllate, b) imprese collegate; etc.;

Il principio contabile n. 12 del CNDC – CNR definisce lo stato patrimoniale quale prospetto contabile deputato ad esporre il patrimonio aziendale alla data di riferimento cioè la situazione patrimoniale e la situazione finanziaria. Per soddisfare le esigenze informative di carattere finanziario occorre una classificazione delle poste patrimoniali fondata su un criterio di natura finanziaria distinguendo gli elementi dell'attivo in relazione al tempo necessario a generare liquidità e quelli del passivo in relazione al tempo necessario ad assorbirla. In questo modello le attività dovrebbero essere distinte in attività immobilizzate e attività correnti mentre le passività in passività a breve o correnti e a medio/lungo termine. Il criterio per

operare la distinzione è quello della durata del periodo amministrativo annuale anziché quello della durata del ciclo operativo previsto dai principi contabili internazionali. Secondo l'impostazione del principio nazionale lo schema predisposto dal legislatore non è sufficiente.

Il documento IAS n. 1 al paragrafo 66 si limita a definire il contenuto minimale dello stato patrimoniale attraverso un'elencazione di voci.

- a) Immobili, impianti e macchinari
- b) Immobilizzazioni immateriali
- c) Attività finanziarie (esclusi i valori in d, f, g)
- d) Partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto
- e) Rimanenze
- f) Crediti commerciali ed altri debiti
- g) Disponibilità liquide e mezzi equivalenti
- h) Debiti commerciali ed altri debiti
- i) Passività e attività fiscali come previsto dallo IAS n. 12
- j) Fondi
- k) Passività non correnti fruttifere di interessi;
- l) Quote di pertinenza di terzi
- m) Capitale emesso e riserve

Il conto economico

L'articolo 2425 del codice civile presenta lo schema obbligatorio di conto economico. A struttura scalare, esso consente di determinare progressivamente il risultato economico dell'esercizio attraverso l'aggregazione dei componenti positivi e negativi di ciascuna area gestionale.

Il modello proposto dal legislatore è al valore e ai costi della produzione come di seguito riportato in forma sintetica.

- A) Valore della produzione
- B) Costi della produzione
- C) Proventi e oneri finanziari
- D) Rettifiche di valore di attività finanziarie
- E) Proventi e oneri straordinari
- Risultato prima delle imposte
- 22) Imposte sul reddito dell'esercizio
- 23) utile/perdita dell'esercizio

Secondo il documento n. 12 del CNDC – CNR il conto economico è il documento che fornisce un'espressiva rappresentazione e dimostrazione delle operazioni di gestione, mediante una sintesi dei componenti positivi e negativi di reddito che hanno contribuito a determinare il risultato economico conseguito, raggruppati in modo da fornire significativi risultati intermedi.

Il principio evidenzia come nel modello nazionale:

- nella sezione A) siano presenti elementi eterogenei quali i ricavi di vendita già realizzati, le variazioni delle rimanenze e gli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni che non hanno avuto manifestazione numeraria;
- il legislatore abbia deciso di classificare i costi per natura anziché per destinazione (costo del venduto, spese di vendita, spese generali di amministrazione, spese di ricerca e sviluppo);
- sia impossibile distinguere la gestione tipica da quella accessoria e quindi la determinazione del risultato operativo.

I principi contabili internazionali definiscono il costo come il decremento dei benefici economici ascrivibile all'esercizio che si concretizza in un deflusso di attività o aumento di passività ed il ricavo come l'aumento dei benefici economici ascrivibile all'esercizio che si concretizzano in afflusso o rivalutazione di attività oppure riduzione di passività. Dalle definizioni date il modello di bilancio internazionale assume un profilo marcatamente patrimonialista opposto a quello reddituale nazionale.

Anche in questo caso lo IAS n. 1 al paragrafo 75 fornisce una serie di voci minimali:

- A) Ricavi
- B) Risultati dell'attività operativa
- C) Oneri finanziari
- D) Quota dei proventi e degli oneri derivanti dalla valutazione secondo il metodo del patrimonio netto delle partecipazioni in società collegate e joint venture
- E) Oneri fiscali
- F) Utile o perdita dell'attività ordinaria
- G) Componenti straordinari
- H) Quote di pertinenza di terzi
- I) Utile netto o perdita netta dell'esercizio

Il prospetto di variazione del patrimonio netto

Per lo IAS n. 1 il prospetto delle variazioni del patrimonio netto fa parte integrante del bilancio ed evidenzia le variazioni intervenute nelle poste di patrimonio netto nel periodo amministrativo di riferimento. Il legislatore civilista ha introdotto con l'articolo 2427 n. 4 e n. 7 bis l'indicazione analitica delle voci di patrimonio netto non prevedendo un apposito documento ma prospetti esplicativi contenuti nella nota integrativa. I principi contabili nazionali ritengono indispensabile fornire le informazioni sulle variazioni delle voci di patrimonio netto.

La nota integrativa

Il compito attribuito alla nota integrativa dal legislatore civilista consiste nell'illustrare, dettagliare e completare le informazioni contenute nello stato patrimoniale e nel conto economico. Il contenuto è disciplinato dall'art. 2427 del codice civile più ulteriori disposizioni contenute in altri articoli direttamente richiamanti la nota integrativa.

In sintesi le funzioni attribuite dal legislatore sono:

- illustrare i criteri adottati per la valutazione delle poste di bilancio (articolo 2427 n. 1);
- dettagliare i contenuti di alcune voci specifiche accorpate con altre di portata più ampia (articolo 2427 n. 3, 5, 6, 6-ter, 7, 7-bis, 8, 11, 12, 13, 14, 16, 19-bis, 21);
- agevolare la comparabilità dei bilanci (artt. 2427 n. 2, 4, 2423-ter commi 2 e 5);
- fornire informazioni aggiuntive, che non trovano riscontro nello stato patrimoniale e nel conto economico (artt. 2426 n. 10, 2427 n. 6-bis, 9, 10, 15, 17, 18, 19, 20, 22)
- spiegare quelle scelte contabili che, fortemente soggettive, potrebbero occultare atteggiamenti poco trasparenti o poco prudentziali (artt. 2427 n. 3, 3-bis, 14, 2423 comma 4, 2423-bis.2, 2426 n. 2, 3, 4, 6).

Secondo il documento n. 12 del CNDC-CNR la nota integrativa assolve le funzioni di illustrare i documenti sintetici di bilancio ma potrebbe meglio svolgere tale funzione se fornisse ulteriori informazioni quali:

- 1) la natura dell'attività dell'impresa, i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio, i rapporti con le imprese consociate, al momento fornite dalla relazione sulla gestione;
- 2) i dettagli relativi le operazioni più significative e rilevanti condotte con dirigenti e amministratori, sindaci della società o di altre società;
- 3) le variazioni delle voci di patrimonio netto mediante un prospetto che annoveri le grandezze a inizio periodo, le variazioni e le grandezze a fine periodo;
- 4) informazioni utili a comprendere la dinamica finanziaria;
- 5) la composizione della voce di conto economico "altri ricavi e proventi" e "oneri diversi di gestione" qualora l'ammontare sia significativo;
- 6) le indicazioni necessarie all'assolvimento della funzione informativa secondo i principi contabili relativi le singole poste.

Le funzioni assegnate alle note al bilancio dai principi contabili internazionali sono equivalenti a quelle svolte dalla nota integrativa. In particolare essa deve:

- a. informare sui principi di redazione adottati e sugli specifici criteri contabili applicati;
- b. fornire le informazioni richieste dai principi contabili internazionali e non esposte in altre parti del bilancio;
- c. fornire informazioni integrative non esposte nei prospetti di bilancio ma necessarie a fornire una rappresentazione attendibile.

Le note devono presentare nell'ordine seguente:

- a. dichiarazioni di conformità ai principi contabili internazionali: indicando il criterio base adottato nella valutazione (costo o valore corrente);
- b. indicazione del criterio base di valutazione e dei principi contabili adottati: nel decidere se illustrare o meno un principio contabile gli amministratori devono valutare se l'informazione aiuta gli utenti del bilancio a comprendere le operazioni di gestione;
- c. le informazioni di supporto delle voci esposte nei prospetti: si concretizzano con la descrizione dettagliata sotto gli aspetti quantitativo e qualitativo dei valori iscritti in stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e prospetto delle variazioni del patrimonio netto;
- d. le altre informazioni: tutte le informazioni riguardanti le situazioni di incertezza.

Relazione sulla gestione

La relazione sulla gestione, disciplinata dall'articolo 2428, fornisce informazioni sulla strategia aziendale complessiva nel contesto economico in cui l'azienda ha svolto la sua attività. Essa non è elemento costitutivo del bilancio ma complementare, consente una lettura critica dei risultati raggiunti. Il contenuto indicato dal codice civile è minimale e lascia spazio alle integrazioni necessarie al perseguimento della generale finalità conoscitiva sulla situazione aziendale contingente e sulle future evoluzioni.

I principi contabili internazionali incoraggiano la presentazione della relazione degli amministratori che dovrebbe riportare: una descrizione dei principali fattori che incidono sull'andamento economico inclusi i cambiamenti di contesto ambientale nel quale opera l'azienda, le risposte a tali eventi, la politica dei dividendi e degli investimenti; le politiche di

ricorso al finanziamento esterno e alle politiche di gestione del rischio; i punti di forza e le risorse dell'impresa non suscettibili di rappresentazione in bilancio.

Il rendiconto finanziario

Previsto dal documento n. 12 del CNDC - CNR, il rendiconto finanziario è un documento importante la cui presentazione è lasciata alla scelta degli amministratori. Il documento individua due possibili configurazioni: in termini di liquidità, in termini di capitale circolante netto. In entrambi i casi il documento indaga sulle variazioni delle risorse finanziarie del periodo secondo la seguente articolazione:

- 1) flussi generati dalla gestione reddituale;
- 2) flussi ascrivibili a operazioni di investimento e disinvestimento in immobilizzazioni tecniche, immateriali e finanziarie;
- 3) flussi derivanti da operazioni di finanziamento, a loro volta qualificabili in accensioni, rimborsi di debiti a medio/lungo termine, incrementi e decrementi di capitale, pagamenti di utili ai soci.

I principi contabili internazionali riconoscono solo il rendiconto finanziario in termini di liquidità. La nozione di liquidità oltre a cassa e depositi a vista comprende gli investimenti a breve convertibili in denaro e soggetti a rischi modesti di riduzione del valore. La struttura del rendiconto è articolata in tre sezioni: la sezione operativa che comprende l'area della gestione reddituale, la sezione degli investimenti e la sezione delle fonti in cui si includono i flussi da movimentazione del patrimonio e delle passività in senso stretto.

Gli schemi regionali

La normativa regionale rinvia direttamente alle disposizioni del codice civile e ai principi contabili del CNDC - CNR limitatamente a quando non già regolato dalla norma regionale.

Un eccezione alla prevalenza della normativa regionale sulla legislazione e sui principi contabili è costituita dall'adeguamento agli schemi ministeriali di bilancio contrariamente a quanto stabilito dall'articolo 17 comma 7 della legge regionale n. 45 del 1996 che prevede, qualora lo schema adottato dalla Regione per la presentazione del bilancio differisca da quello prescritto dalle norme dello Stato, l'obbligo per le aziende sanitarie a procedere alla riclassificazione del bilancio d'esercizio secondo lo schema delle norme nazionali ai fini del consolidamento dei conti pubblici.

L'articolo 13 della L.R. n. 45/96 definisce i documenti che costituiscono il bilancio d'esercizio prevedendo: stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa. Esso è chiamato a rappresentare la situazione patrimoniale e finanziaria delle aziende e il risultato economico dell'esercizio. In particolare l'articolo 17 sottolinea come lo stato patrimoniale rappresenti le attività, le passività ed il patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio e il conto economico rappresenti gli elementi positivi e negativi che incidono sul risultato economico dell'esercizio evidenziandone il risultato.

Il legislatore regionale ha previsto schemi di bilancio a stati comparati in cui figurano le poste dell'esercizio precedente e le poste del bilancio di previsione.

Non esiste uno schema ministeriale di nota integrativa e il legislatore regionale rinvia a quando disposto dall'articolo 2427 del codice civile, in materia di modalità di redazione e di contenuti.

In particolare nella nota integrativa di una azienda sanitaria sono esposti:

- i criteri di valutazione applicati;
- le percentuali di ammortamento applicate alle immobilizzazioni;
- i commenti alle voci di bilancio che mostrano le variazioni più rilevanti tra due esercizi;
- i commenti e le giustificazioni degli accantonamenti ai fondi svalutazioni, rischi e oneri;
- le eventuali particolari modalità di rilevazione contabile di accadimenti ove non documentati da linee ministeriali, regionali o dai principi contabili nazionali;
- i dettagli relativi alla composizione delle voci di patrimonio netto quali ad esempio l'elenco dettagliato dei finanziamenti legati alla voce "contributi in c/capitale" indistinti e vincolati;
- l'articolazione delle macrovoci degli schemi ministeriali.

La relazione sulla gestione, art. 18 L.R. 45/96, è redatta dal direttore generale e, posta a corredo del bilancio, fornisce informazioni sull'andamento generale della gestione distintamente per centri di responsabilità economica fornendo le informazioni sugli scostamenti dei costi, dei ricavi, dei proventi e degli investimenti rispetto al budget concordato. A tale scopo sono utilizzati specifici prospetti a stati comparati.

Nella relazione sulla gestione fornire separata evidenza dei risultati economici negativi e deve fornire un'analisi delle specifiche cause di tali risultati. Essa è l'equivalente della relazione sulla gestione redatta agli amministratori delle imprese commerciali prevista dall'articolo 2428 del codice civile e come tale descrive: l'azienda, le linee strategiche seguite e quindi le attività intraprese per il perseguimento degli obiettivi di budget, le motivazioni della direzione generale e i risultati conseguiti.

La normativa regionale non fa espliciti riferimenti alle informazioni supplementari da riportare, ma rinviando alle disposizioni civilistiche, relative alla nota integrativa, apre la possibilità di fornire tutte le informazioni necessarie ad una rappresentazione chiara veritiera e corretta.

Costituiscono allegati al bilancio delle aziende sanitarie del Lazio i seguenti prospetti:

- il prospetto riepilogativo generale delle variazioni dei crediti e dei debiti verso la regione;
- il prospetto dei crediti e debiti di dettaglio relativo la mobilità attiva e passiva regionale ed extraregionale con l'indicazione del saldo a credito o a debito conseguente la compensazione a livello regionale;
- il prospetto delle variazioni delle voci di patrimonio netto.

Nel rispetto dell'articolo 2423 ter commi 3 e 4 la Regione Lazio ha integrato gli schemi ministeriali del D.M. 11 febbraio 2002 con le voci evidenziate in giallo.

Schemi di bilancio adottati dalla Regione Lazio.

Stato patrimoniale delle aziende sanitarie e delle aziende ospedaliere

Attivo

A) Immobilizzazioni:

I - Immobilizzazioni immateriali

- 1) costi di impianto e di ampliamento
- 2) costi di ricerca, sviluppo
- 3) diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere d'ingegno
- 4) immobilizzazioni in corso ed acconti
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti
- 6) altre

Totale I

II - Immobilizzazioni materiali:

- 1) terreni
- 2) fabbricati
 - a) disponibili
 - b) indisponibili
- 3) impianti e macchinari
- 4) attrezzature sanitarie e scientifiche
- 5) mobili e arredi
- 6) automezzi
- 7) altri beni
- 8) immobilizzazioni in corso ed acconti

Totale II

III - Immobilizzazioni finanziarie:

- 1) partecipazioni
- 2) crediti
- 3) titoli

Totale III

Totale immobilizzazioni A)

B) Attivo circolante:

I - Rimanenze:

- 1) sanitarie
- 2) non sanitarie
- 3) acconti

Totale I

II - Crediti da:

- 1) regione e prov. autonoma
- 2) comune
- 3) Aziende sanitarie pubbliche
- 4) ARPA
- 5) erario
- 6) altri (privati, estero, anticipi, personale,...)

Totale II

III - Attività finanziarie:

- 1) partecipazioni a breve
- 2) titoli a breve

Totale III

IV - Disponibilità liquide:

- 1) cassa
- 2) istituto tesoriere
- 3) c/c postale

Totale IV

Totale attivo circolante (B)

C) Ratei e risconti

Totale attivo (A+B+C)

D) Conti d'ordine

- 1) canoni leasing ancora da pagare
- 2) depositi cauzionali

Passivo

A) Patrimonio netto:

- I Finanziamenti per investimenti
- II Donazioni e lasciti vincolati ad investimenti
- III Fondo di dotazione
- IV Contributi per ripiani perdite anno
- V Altre riserve
- VI Utili (Perdite) portati a nuovo
- VII Utile(Perdita) dell'esercizio

Totale (A)

B) Fondi per rischi e oneri:

- 1) per imposte
- 2) rischi
- 3) altri

Totale (B)

C) Trattamento di fine rapporto

- 1) premi di operosità medici SUMAI
- 2) trattamento di fine rapporto

Totale (C)

D) Debiti:

- 1) mutui
- 2) regione e prov. autonoma
- 3) comune
- 4) Aziende sanitarie pubbliche
- 5) ARPA
- 6) debiti verso fornitori
- 7) debiti verso istituto tesoriere
- 8) debiti tributari
- 9) debiti verso istituti di previdenza
- 10) altri debiti

Totale (D)

E) Ratei e risconti

Totale passivo (A + B + C + D + E)

F) Conti d'ordine:

- 1) rischi
- 2) impegni
- 3) beni di terzi

Conto economico delle Aziende sanitarie e delle aziende ospedaliere

A) Valore della produzione

- 1) Contributi in c/esercizio
- 2) Proventi e ricavi diversi
- 3) Concorsi, rimborsi, recuperi, per attività tipiche
- 4) Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie
- 5) Costi capitalizzati
- 6) Ricavi e proventi per prestazioni socio sanitarie

Totale A)

B) Costi della produzione

- 1) Acquisti di beni
- 2) Acquisti di servizi
 - a) prestazioni sanitarie da pubblico
 - b) prestazioni sanitarie da privato
 - c) prestazioni non sanitarie da pubblico
 - d) prestazioni non sanitarie da privato
- 3) Manutenzione e riparazione
- 4) Godimento di beni di terzi
- 5) Personale sanitario
- 6) Personale professionale
- 7) Personale tecnico
- 8) Personale amministrativo
- 9) Altri costi del personale
- 10) Oneri diversi di gestione
- 11) Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali (suddiviso per singolo conto)
- 12) Ammortamenti dei fabbricati
 - a) disponibili
 - b) indisponibili
- 13) Ammortamenti delle altre immobilizzazioni materiali (suddiviso per singolo conto)
- 14) Svalutazione delle immobilizzazioni
- 15) Svalutazione dei crediti
- 16) Variazione delle rimanenze
 - a) sanitarie
 - b) non sanitarie

- 17) Accantonamenti tipici dell'esercizio

Totale B)

Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)

C) Proventi ed oneri finanziari:

- 1) Interessi attivi
- 2) Altri proventi
- 3) Interessi passivi
- 4) Altri oneri

Totale C)

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie

- 1) rivalutazioni
- 2) svalutazioni

Totale D)

E) Proventi e oneri straordinari:

- 1) Minusvalenze
- 2) Plusvalenze
- 3) Accantonamenti non tipici dell'attività sanitaria
- 4) concorsi, recuperi, rimborsi per attività non tipiche
- 5) Sopravvenienze e insussistenze

Totale E)

Risultato prima delle imposte

(A - B +/- C +/- D +/- E)

Imposte

- 1) Imposte sul reddito d'esercizio
- 2) Imposte sul valore aggiunto dell'esercizio

Utile o perdita di esercizio

2.5.5 Criteri di valutazione

La legge regionale 45/96 all'articolo 15 predispone criteri generali disponendo:

- 1) l'iscrizione tra le immobilizzazioni bei beni materiali e immateriali di valore superiore ai 516,45 euro;
- 2) la valutazione dei beni di consumo costituenti rimanenza al costo medio ponderato;
- 3) la valutazione al costo d'acquisto dei diritti e valori mobiliari o, se compresi nei listini ufficiali di borsa, alla media dell'ultimo trimestre;
- 4) il rinvio alle disposizioni nazionali e regionali per la valutazione delle altre poste di bilancio e, in mancanza di tali disposizioni, alle disposizioni del codice civile.

Lo stesso articolo riserva alla Giunta la potestà regolamentare al fine di assicurare il consolidamento, la confrontabilità e l'omogeneità dei bilanci delle aziende sanitarie regionali cui si è adempiuto con la DGR 1921 del 14 dicembre 2001.

La legge n. 45/96 prevede all'articolo 16 la tecnica dell'ammortamento per le immobilizzazioni immateriali e materiali strumentali all'esercizio dell'attività la cui utilizzazione è limitata nel tempo in funzione della residua possibilità di utilizzazione. I coefficienti di ammortamento, da applicare al costo dei beni, sono quelli fiscali a meno che la Giunta non si riservi di stabilire diversamente in materia di individuazione di categorie di beni omogenei più specifiche di quelle previste dalle norme fiscali stabilendo aumenti o diminuzioni dei coefficienti di ammortamento.

Stato Patrimoniale

La delibera regionale prevede l'applicabilità, nei limiti in cui interpretano le norme regionali e civilistiche, i documenti n. 16 "Le immobilizzazioni materiali", il documento n. 20 "Titoli e partecipazioni" e il documento n. 24 "Le immobilizzazioni immateriali" emanati dal CNDC - CNR.

Immobilizzazioni materiali.

Definizione

Il codice civile all'articolo 2424-bis comma 1 prevede che siano iscritti tra le immobilizzazioni "gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente".

Le voci previste sono:

II - Immobilizzazioni materiali:

- 1) terreni e fabbricati;
- 2) impianti e macchinario;
- 3) attrezzature industriali e commerciali;
- 4) altri beni;
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti.

I principi contabili nazionali propongono la definizione secondo cui le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanente delle imprese, non destinati quindi né alla vendita né alla trasformazione per l'ottenimento di prodotti finiti, ma all'utilizzo quali strumenti di produzione. Le caratteristiche sono: natura contabile (sono costi anticipati), natura fisica (materialità ed esborso finanziario anticipato), natura economica (strumentalità e realizzo indiretto).

I principi contabili internazionali non differiscono dal principio nazionale del CNDC e definiscono immobilizzazioni materiali le attività che sono possedute dall'impresa per essere utilizzate nella produzione o fornitura di beni o servizi e per le quali è prevista l'utilizzazione in più esercizi.

La definizione adottata dalla Regione Lazio è la stessa del principio nazionale del CNDC - CNR.

Momento di iscrizione

I principi nazionali prevedono l'iscrizione delle immobilizzazioni materiali al momento del passaggio del titolo di proprietà che determina il trasferimento dei relativi rischi e benefici.

I principi internazionali richiedono, invece, che sia probabile che i futuri benefici, ascrivibili al bene, siano goduti dall'impresa e che il costo del bene sia determinabile in maniera attendibile.

La Regione prevede l'iscrizione al momento del passaggio del titolo di proprietà e indipendentemente dall'inizio effettivo dell'utilizzo.

Valutazione

L'articolo 2426 del c.c. n. 1 prevede che le immobilizzazioni siano iscritte al costo di acquisto o al costo di produzione se costruite internamente computando gli oneri accessori nel costo di acquisto.

Il documento n. 16 del CNDC prevede il costo di acquisizione comprensivo di tutti gli oneri necessari affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata, IVA inclusa se indetraibile. Mentre gli sconti se commerciali riducono il costo di acquisto se sconti in cassa rappresentano proventi finanziari a meno che non siano rilevanti e allora riducono il prezzo di acquisto.

Lo IAS n. 16 dispone che le immobilizzazioni, inizialmente, siano valutate al costo senza differire dalle modalità di determinazione del principio nazionale.

La delibera regionale prevede l'iscrizione al costo d'acquisto, comprensivo degli oneri accessori, rilevabile dalla fattura. Riprende successivamente quanto disposto dal principio nazionale relativamente a sconti e IVA.

Relativamente al ricorso alle costruzioni in economia, l'articolo 2426 n. 1 del codice civile prescrive che il costo di produzione, oltre ad includere tutti i costi direttamente afferenti al bene, può comprendere anche una quota dei costi indiretti ragionevolmente imputabili, relativi al periodo di fabbricazione, fino al momento nel quale il bene può essere utilizzato.

Il principio nazionale distingue il caso dell'attività di costruzione dei propri beni continuativamente svolta dall'attività occasionale. Infatti nel primo caso oltre ai costi diretti rientrano anche una quota di costi generali, nella seconda ipotesi questi possono essere esclusi. I costi di natura straordinaria durante la costruzione del cespite (calamità) debbono essere iscritti in conto economico. Se l'immobilizzazione è costruita in economia, e risulta potenzialmente acquisibile sul mercato, il valore iniziale deve essere pari al minore tra costo di produzione e prezzo di mercato.

I principi contabili internazionali e il principio nazionale sono allineati.

La delibera regionale prevede che: materie prime, costi diretti e costi indiretti costituiscano il costo di produzione e riprende le disposizioni del principio nazionale aggiungendo il divieto di attribuzione delle spese generali amministrative alle spese generali di fabbricazione.

Per il codice civile possono essere capitalizzati gli oneri di finanziamento della fabbricazione per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, senza definire condizioni e modalità.

Il principio nazionale prevede le seguenti condizioni:

- a. la capitalizzazione è ammessa se il finanziamento sia specificamente utilizzato per l'acquisizione dell'immobilizzazione;
- b. se si fa ricorso a credito a breve termine occorre determinare con ragionevole approssimazione le risorse asservite allo scopo;
- c. si possono capitalizzare solamente gli interessi passivi maturati nel periodo;
- d. il tasso d'interesse è quello del finanziamento;
- e. il costo di iscrizione comprensivo di oneri finanziari non può eccedere il valore recuperabile tramite l'uso.

Il principio internazionale è molto più restrittivo: la capitalizzazione di oneri finanziari è ammessa solo come trattamento contabile alternativo e solo per le immobilizzazioni che richiedono un lungo periodo di tempo prima della utilizzabilità. Tra gli oneri finanziari si considerano: interessi passivi su scoperto di conto corrente, l'ammortamento di aggio e disaggio sul finanziamento, l'ammortamento dei costi accessori all'ottenimento del finanziamento, oneri di leasing finanziario, le differenze di cambio nella misura in cui siano considerate come rettifiche degli interessi passivi. Il valore da impiegare per la capitalizzazione è il valore medio del bene durante l'esercizio, compresi gli oneri finanziari precedentemente capitalizzati e dedotti gli eventuali contributi ricevuti.

In merito alla capitalizzazione degli oneri finanziari la delibera regionale non prevede nulla esplicitamente, quindi si suppone l'applicabilità delle disposizioni del codice civile e del principio contabile nazionale n. 16.

La delibera contempla l'acquisizione a titolo gratuito delle immobilizzazioni materiali. Esse sono iscritte al momento del passaggio del titolo di proprietà al presunto valore di mercato netto di oneri e costi necessari all'inserimento durevole e utile nel processo produttivo dell'azienda sanitaria. Sostanzialmente la delibera riprende quanto disposto dal principio contabile n. 16 tranne che per la contabilizzazione della contropartita, infatti mentre il principio nazionale richiede la contabilizzazione in conto economico del provento straordinario nella voce E 20, la delibera richiede l'iscrizione nelle voci di Patrimoni netto A II "donazioni lasciti vincolati ad investimenti".

I beni ad elevato valore artistico di proprietà della ASL devono essere chiaramente individuati, valutati da esperti e sono esclusi dall'ammortamento.

Per quanto riguarda i contributi in c/capitale il codice civile non prevede nulla in merito. In realtà sono possibili due modalità di contabilizzazione:

- a. il metodo patrimoniale con l'iscrizione del contributo in stato patrimoniale a titolo di apporti senza obbligo di restituzione e quindi collocato tra le riserve del patrimonio netto;
- b. il metodo reddituale con l'iscrizione del contributo in conto economico poiché i finanziamenti specificatamente legati e condizionati all'acquisto vanno a ridurre il costo dell'investimento per l'impresa e devono essere accreditati in conto economico.

Il principio contabile n. 16 non indica preferenza per l'uno o l'altro metodo ma è previsto l'obbligo della formale deliberazione dell'ente concedente per procedere all'iscrizione.

Lo IAS n. 20 consente la capitalizzazione dei contributi in conto capitale solamente col metodo reddituale.

La Regione Lazio, adeguandosi a quanto stabilito dal Ministero in materia di schemi contabili, ha adottato il metodo patrimoniale, collocando nella voce “Finanziamenti per investimenti”, presente nello stato patrimoniale tra i conti di patrimonio netto, la sottovoce “contributi in c/capitale da Regione finalizzati”.

Spese incrementative

Il principio nazionale n. 16 definisce le spese incrementative consistenti in spese per l'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione. Esse portano un aumento del valore del cespite solo se si concretizza un incremento significativo e misurabile della capacità produttiva/erogativa, della sicurezza o della vita utile.

Il principio internazionale, molto più sinteticamente prevede la capitalizzazione di una spesa successiva all'acquisto solo se si rifletta in un potenziamento dei benefici futuri ottenibili dal bene rispetto a quelli originari. Il potenziamento può consistere: in un miglioramento della vita utile o della capacità produttiva, in un miglioramento qualitativo del prodotto, in una riduzione dei costi di produzione.

Le disposizioni regionali rinviano nuovamente a quanto previsto dal principio nazionale.

Rivalutazione

Codice civile e principi nazionali dispongono che la rivalutazione avvenga a seguito di disposizione legislativa che la consenta. I principi contabili internazionali in questo caso accettano il criterio della valutazione al fair value, ciò implica il passaggio dal sistema contabile a costi storici al sistema contabile a valori correnti che devono essere aggiornati con valutazioni periodiche dei cespiti da effettuare con sufficiente regolarità. Lo IAS 16 prevede rivalutazioni annuali se le oscillazioni dei valori di mercato sono significative, altrimenti anche ogni 3-5 anni. I parametri di stima sono costituiti da valutazioni di periti tecnici qualificati. Le modalità di rivalutazioni devono riguardare l'intera classe di beni cui il cespite appartiene. In merito alla destinazione del maggior valore, in applicazione del principio di realizzazione, lo IAS dispone che l'imputazione a riserva di rivalutazione è solo nel caso in cui si tratti di un ripristino di valore è ammessa l'iscrizione in conto economico quale ricavo. La riserva di rivalutazione diventa distribuibile nel momento in cui il saldo è realizzato. La realizzazione può essere:

- diretta nel caso di realizzazione o dismissione del bene. Nel caso di realizzazione il maggior valore ad incremento del cespite è accertato dallo scambio con terze economie. Nel caso di dismissione il valore netto contabile del bene, comprensivo del saldo di rivalutazione, viene imputato al conto economico come perdita.
- indiretta attraverso l'ammortamento, il valore realizzato è dato dalla differenza tra quota di ammortamento calcolata sul valore rivalutato e quella sul costo originario.

La delibera regionale rinvia a quanto stabilito dal codice civile in materia di rivalutazioni pertanto queste sono possibili solo in applicazione di leggi speciali che le consentano.

Svalutazione e ripristino

Il codice civile prescrive che il costo debba essere abbandonato tutte le volte che sia superiore al valore delle immobilizzazione procedendo alla svalutazione. La durevolezza della perdita

di valore costituisce la condizione per la svalutazione. Se negli esercizi successivi i motivi della svalutazione vengono meno occorre procedere al ripristino del costo originario.

I principi contabili nazionali distinguono due casi:

1. se l'immobilizzazione è destinata all'alienazione il valore di riferimento è quello di presunto realizzo al netto dei costi di smantellamento;
2. se l'immobilizzazione continuerà a far parte dell'organizzazione permanente dell'impresa il valore di riferimento è quello recuperabile con l'uso.

In ogni caso la svalutazione deve essere documentata e operata solo se esistono obiettive condizioni di irrecuperabilità del valore. La svalutazione deve essere imputata al conto economico e deve condurre ad attribuire al bene il presunto valore recuperabile. Anche per il principio nazionale al cessare delle cause che hanno imposto la svalutazione è necessario procedere a ripristinare il valore di costo precedente.

Anche i principi internazionali richiedono la durevolezza della perdita di valore. Per l'applicazione dello IAS n. 36 occorre che:

- a. sia individuata l'attività che ha subito una perdita durevole di valore;
- b. sia stimato il valore recuperabile.

La perdita di valore deve essere imputata al conto economico.

Lo IAS n. 36 impone la verifica periodica delle eventuali perdite di valore e nel caso in cui siano venute meno le condizioni che le hanno determinate si proceda all'iscrizione in bilancio del precedente valore contabile netto degli ammortamenti.

La disposizione regionale in materia di svalutazioni richiede il requisito della durevolezza della perdita di valore e l'immobilizzazione deve essere iscritta al valore recuperabile tramite l'uso o l'alienazione. Poiché la delibera regionale non indica dove collocare la svalutazione per coerenza con i principi contabili nazionali l'imputazione al conto economico si ritiene sia la soluzione consigliabile anche per il fatto che la stessa delibera dispone l'imputazione al conto economico tra gli altri proventi e ricavi straordinari gli eventuali ripristini di valore. Se la svalutazione è stata imputata al conto economico l'eventuale ripristino deve essere imputato al conto economico.

Ammortamento

Il calcolo delle quote di ammortamento deve considerare i seguenti aspetti:

- i beni ammortizzabili;
- il valore da ammortizzare;
- il periodo di ammortamento;
- i criteri di ammortamento.

Relativamente ai beni da ammortizzare il codice civile all'articolo 2426 n. 2 prevede che le immobilizzazioni materiali e immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo devono essere sistematicamente ammortizzate in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione. Lo stesso è stabilito dai principi nazionali e internazionali.

Il valore da ammortizzare è costituito per tutti dal valore iscritto in bilancio con i criteri di valutazione esposti in precedenza.

Il periodo di ammortamento coincide con il lasso temporale che va dalla data di avvio dell'utilizzo del cespite sino al data di fine utilizzo.

Il concetto di sistematicità dell'ammortamento si lega alla definizione di un piano preordinato che rifletta le modalità di rilascio dell'utilità dell'immobilizzazione. Il principio nazionale n. 16 opera una scelta a favore del criterio a quote costanti mentre gli IAS non indicano un criterio preferibile rispetto agli altri.

Le disposizioni regionali in tema di ammortamento riprendono la disposizione civilistica e stabiliscono che i coefficienti, di norma quelli fiscali, possono essere modificati e stabiliti dalla Regione. Si vieta il ricorso a forme di ammortamento fiscali quali quello accelerato, anticipato o ridotto ed è disposto l'abbattimento del 50% della quota annuale di riferimento nel primo esercizio in cui l'immobilizzazione è messa in funzione.

Dismissione.

La differenza tra il valore netto contabile e il valore di realizzo determina una plusvalenza o una minusvalenza.

Le plusvalenze o minusvalenze da inserire tra i proventi e oneri straordinari sono quelle estranee all'attività ordinaria dell'impresa. Da questo punto di vista la Regione ha ottemperato alla regola e pertanto ha disposto che le minusvalenze o plusvalenze derivanti dalle dismissioni di beni non strumentali all'attività sanitaria siano iscritte nelle voci proventi e oneri straordinari, non ha però disposto per le plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'applicazione di un programma di dismissioni legato al normale rinnovo delle dotazioni, in questo caso la collocazione opportuna delle plusvalenze e delle minusvalenze è nel conto economico nelle voci "altri ricavi e proventi" o "oneri diversi di gestione" della gestione ordinaria.

Un discorso a parte va fatto per i beni ricevuti in leasing. Il leasing è un contratto con il quale un soggetto gode della disponibilità di un bene a fronte del pagamento di un canone per un periodo di tempo predeterminato con facoltà di riscattare il bene e diventarne proprietario a fine periodo. Assume la forma giuridica di locazione con opzione di acquisto. Solitamente intervengono tre soggetti:

- l'utilizzatore;
- il concedente, cioè la società di leasing che mantiene la proprietà del bene sino all'eventuale riscatto;
- il fornitore, cioè colui che vende il bene alla società concedente.

Si distinguono tre tipologie di leasing:

- leasing operativo: il fornitore concede in godimento il bene all'utilizzatore per un periodo di tempo a fronte di un canone periodico e con l'opportunità di acquisto a fine periodo pagando il cosiddetto maxicanone;
- leasing finanziario: tra l'impresa produttrice e l'utilizzatore si interpone una società di leasing che su indicazione dell'utilizzatore acquista il bene dal produttore e lo mette a disposizione a fronte del canone periodico. In questo caso si tratta di un'attività di vero e proprio finanziamento dell'acquisto da parte della società di leasing all'utilizzatore;
- lease back: in questo caso proprietario ed utilizzatore del bene coincidono, esso è un sistema per ottenere risorse finanziarie in cui il proprietario cede il bene alla società di

leasing e lo riacquisisce tramite contratto di leasing senza distoglierlo dall'attività produttiva.

L'articolo 2424 del codice civile novellato dal D. L.vo n. 6/2003 ha introdotto nella voce B "immobilizzazioni" la separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria e nella nota integrativa l'inserimento di tutte le informazioni necessarie all'utente del bilancio per avere una rappresentazione sostanziale della realtà. L'articolo 2427 del codice civile al punto n. 22 prescrive che, per le sole operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente di rischi e benefici imputabili al bene oggetto del contratto, in apposito prospetto siano indicati:

- il valore attuale delle rate di canone non scadute calcolato utilizzando il tasso di interesse pari all'onere finanziario effettivo del contratto;
- l'onere finanziario effettivo derivante dai singoli contratti riferibili all'esercizio;
- l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di leasing sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio se fossero stati considerati immobilizzazioni;
- gli ammortamenti, le rettifiche e le riprese di valore che sarebbero state inerenti all'esercizio.

Il principio contabile n. 11 del CNDC – CNR illustrando il principio della prevalenza della sostanza sulla forma prevede che nella sua applicazione si possa trascendere dagli aspetti formali per le eventuali limitazioni imposte dalla vigente legislazione e a tale scopo sottolinea come il leasing finanziario non possa essere contabilizzato secondo la sostanza economica a causa della prevalente interpretazione giuridica che impedisce di iscrivere il bene fra le immobilizzazioni dell'utilizzatore sino a che non ne acquisisca la proprietà formalmente.

Il principio IAS n. 17 distingue tra leasing operativo e leasing finanziario in relazione all'attribuzione dei rischi e dei benefici derivanti dalla proprietà del bene al locatore o al locatario prescindendo dalla forma contrattuale e conferendo rilevanza alla sostanza economica dell'operazione. Il leasing è finanziario se trasferisce, sostanzialmente, tutti i rischi e i benefici connessi alla proprietà in capo al locatario viceversa si tratta di leasing operativo.

I caratteri tipici del leasing finanziario sono identificati dai paragrafi n. 8 e n. 9 dello IAS e sono:

- la proprietà del bene viene trasferita al locatario al termine del contratto;
- il locatario ha l'opzione di acquisto ad un prezzo atteso inferiore al fair value alla data di esercizio dell'opzione cosicché è ragionevolmente certo che l'opzione sarà esercitata;
- il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti all'inizio del leasing è equivalente al fair value del bene locato;
- la facoltà di risolvere il contratto concessa al locatario purché ne sostenga le perdite.

In caso di leasing finanziario il locatore deve iscrivere il bene tra le attività al suo fair value o, se tale valore non è determinabile, in misura pari al valore attuale dei pagamenti previsti dal contratto, iscrivendo fra le passività un uguale ammontare.

In caso di leasing operativo i canoni sono imputati al conto economico per l'importo delle quote costanti per tutta la durata del contratto.

La disciplina regionale in tema di leasing e di beni di terzi presso l'azienda sanitaria rinvia alle disposizioni civilistiche e al documento n. 22 "Conti d'ordine" del CNDC – CNR

limitandosi ad integrare gli schemi di bilancio ministeriali per rispondere al principio della chiarezza.

In particolare nella voce F.2 “Impegni” introdotta nel passivo dello stato patrimoniale sono rilevati i valori conseguenti a contratti ad esecuzione differita quali il leasing finanziario contabilizzato col metodo patrimoniale (cioè il metodo di contabilizzazione del leasing operativo). La valutazione avviene in base al valore desunto dalla documentazione esistente. Pertanto la scelta regionale è conforme al principio della prevalenza della forma sulla sostanza e per modificare tale impostazione occorre una scelta orientata all’adozione del punto di vista che determina l’impostazione degli IAS e del principio contabile nazionale.

Immobilizzazioni immateriali

Definizione

Il codice civile non fornisce una definizione di immobilizzazione, in questo caso immateriale, oltre a quella già fornita per le immobilizzazioni materiali. Procede alla loro classificazione nella classe B.I dell’attivo dello stato patrimoniale nel seguente modo:

- B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:
- I - Immobilizzazioni immateriali:
 - 1) costi di impianto e di ampliamento;
 - 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;
 - 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno;
 - 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
 - 5) avviamento;
 - 6) immobilizzazioni in corso e acconti;
 - 7) altre.

La macroclasse comprende immobilizzazioni di carattere diverso, si va dagli oneri pluriennali ai beni immateriali veri e propri, all’avviamento.

I principi nazionali, documento n. 24 del CNDC – CNR riprende quanto già detto per le immobilizzazioni materiali relativamente alla natura economica e contabile soffermandosi sul carattere dell’intangibilità e sul fatto che mentre i beni immateriali sono costituiti con titolo giuridico, e pertanto hanno una propria identificabilità, per gli oneri pluriennali non è possibile procedere alla certa identificazione.

Il principio contabile internazionale IAS n. 38 definisce l’attività immateriale quale attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica e posseduta per essere utilizzata nella produzione o fornitura di beni o servizi, per affitto a terzi o per fini amministrativi. Oltre ai caratteri dell’immaterialità e della strumentalità occorre che l’immobilizzazione sia qualificabile come attività e che sia identificabile. La definizione data dal principio contabile internazionale esclude gli oneri pluriennali.

La disposizione regionale riprende la definizione dei principi contabili nazionali per cui le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dall’intangibilità e sono costituite da costi che non esauriscono la propria utilità in un solo esercizio. Riconosce, altresì, l’esistenza di tipologie di costi che, pur non essendo legati all’acquisizione o costruzione interna di un bene o diritto, non esauriscono l’utilità nell’esercizio di sostenimento.

La voce “Avviamento” non è prevista né dal piano dei conti ministeriale né dal piano dei conti regionale ma la sua introduzione potrebbe essere utile nel caso in cui un’azienda sanitaria pubblica decidesse di acquisire strutture avviate e/o gestite da privati.

Iscrizione e valutazione iniziale

L'articolo 2426 punti n. 1, n. 2 e n. 3 fissa i criteri generali applicabili: criterio del costo d'acquisto o di produzione, ammortamento e svalutazione obbligatoria e introduce criteri speciali ai punti n. 5 e n. 6 prevedendo per i costi pluriennali e per l'avviamento l'iscrizione con il consenso del collegio sindacale, l'ammortamento da completare entro un periodo massimo di cinque anni e la possibilità di distribuire dividendi solo dopo che siano state costituite riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi di impianto e ampliamento, dei costi di R&S, dei costi pubblicità non ancora ammortizzati. La valutazione può essere effettuata al costo d'acquisto o al costo di produzione, in questo secondo caso esso può comprendere una quota di spese generali industriali e di oneri finanziari ragionevolmente imputabili.

Il documento n. 24 del CNDC – CNR richiede per la capitalizzazione dei costi delle immobilizzazioni immateriali che essi siano: attendibilmente quantificabili, distintamente identificabili, che abbiano utilità futura. Per la valutazione il principio non si discosta da quanto previsto per le immobilizzazioni materiali. Per le attività di ricerca e sviluppo il documento 24 distingue i costi in tre categorie: costi relativi la ricerca di base, costi relativi la ricerca applicata, costi di sviluppo. Mentre i costi della ricerca di base devono essere imputati a conto economico in quanto spese di esercizio i costi delle altre due attività possono essere capitalizzati alle stesse condizioni fissate dallo IAS n. 38.

Le condizioni fissate dal principio internazionale perché si possa procedere all'iscrizione tra le attività immateriali sono: l'elemento considerato deve essere conforme alla definizione vista, i futuri benefici economici riferibili al bene devono essere goduti dall'impresa, il bene deve essere determinabile in maniera attendibile. Per la valutazione iniziale si distinguono due casi:

- 1) se l'immobilizzazione non fa parte di un'azienda o ramo aziendale la valutazione avviene in base a quanto stabilito per l'acquisizione delle immobilizzazioni materiali;
- 2) se l'immobilizzazione fa parte di un'azienda o di un ramo aziendale acquistato si deve fare riferimento allo IAS 22 (Aggregazioni di imprese) per cui è possibile attribuire una parte del prezzo complessivo alla singola attività se questa è identificabile, se il costo relativo è stimabile in maniera attendibile, cioè se esiste un mercato attivo per l'immobilizzazione.

Relativamente ai costi di ricerca e sviluppo lo IAS n. 38 distingue la fase di ricerca e la fase di sviluppo. Se le due fasi non sono distinguibili tutti i costi sono considerati di ricerca e imputati al conto economico ed è consentita la capitalizzazione dei costi della fase di sviluppo solo se:

- è verificata la fattibilità tecnica del prodotto, progetto, processo;
- è verificata la fattibilità economica dello stesso;
- è verificata la disponibilità di risorse sufficienti in capo all'impresa e l'intenzione di avviare la produzione;
- la capacità dell'impresa di valutare attendibilmente il costo attribuibile all'attività.

La delibera regionale dispone la valutazione al costo d'acquisto o di produzione attenendosi a quanto disposto dal codice civile e dal principio nazionale.

Per le spese di ricerca e sviluppo la Regione ha disposto che la loro capitalizzazione avvenga a condizione che siano rispettati i requisiti richiesti dal principio nazionale e quindi dal principio IAS.

Variazioni di valore: spese incrementative, rivalutazioni, svalutazioni e ripristini

Le spese incrementative. Per i principi nazionali occorre rifarsi al documento n. 16 per le attività materiali; lo IAS n. 38 tratta l'argomento come lo IAS n. 16 prevedendo la capitalizzazione della spesa sostenuta successivamente all'acquisizione solo se:

- a. sia probabile che la spesa sostenuta consenta all'attività di generare futuri benefici economici superiori a quelli normali precedentemente attesi;
- b. sia possibile quantificare e attribuire la spesa in maniera attendibile all'immobilizzazione.

Le rivalutazioni. Codice civile e principi nazionali rinviano a quanto stabilito per le immobilizzazioni materiali, lo IAS n. 38 riprende quanto disposto dallo IAS n. 16 e quindi alla valutazione tramite fair value.

Per le svalutazioni si riprende quanto stabilito dall'articolo 2426 n. 3 del codice civile e i principi nazionali e internazionali riprendono la materia trattandola analogamente alle immobilizzazioni materiali.

Per i ripristini di valore il codice civile li impone quando cessano i motivi che avevano determinato le svalutazioni, il documento n. 24 del CNDC – CNR esclude dal ripristino i costi pluriennali e l'avviamento, i principi IAS ammettono il ripristino come per le immobilizzazioni materiali e per l'avviamento lo consentono solo nel caso in cui la perdita durevole di valore fosse stata causata da uno specifico fatto esterno di natura eccezionale.

La delibera regionale stabilisce che si proceda alla svalutazione nel caso in cui l'immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al costo di acquisto o di produzione diminuito di ammortamenti e rettifiche di valore. Il valore da iscriverne non è il valore di mercato ma il valore funzionale cioè la capacità dell'immobilizzazione di partecipare alla formazione dei ricavi. Il minor valore deve essere imputato al conto economico tra i costi della produzione e nel caso venga meno la causa della svalutazione occorre ripristinare il valore originario lasciando la scelta di imputare la contropartita in conto economico (proventi e ricavi diversi) oppure, conformemente al principio nazionale, ai proventi straordinari. Conformemente al principio nazionale la disposizione regionale esclude dal ripristino i costi pluriennali e le rivalutazioni sono ammesse solo se effettuata in base a disposizioni legislative speciali con iscrizione del maggior valore nella riserva di rivalutazione tra le voci di patrimonio netto.

Ammortamento

Codice civile e principi nazionali prevedono l'ammortamento sistematico delle immobilizzazioni immateriali, per i costi di: impianto, ampliamento, pubblicità, ricerca e sviluppo. Prescrivono un periodo massimo di cinque anni e solamente per l'avviamento è previsto un periodo superiore condizionato ad una durata maggiore da motivare in nota integrativa.

Lo IAS n. 38 riprendendo i concetti e le prescrizioni per le immobilizzazioni materiali aggiunge alcune specificazioni:

- il valore residuo deve essere assunto pari a zero salvo che vi sia l'impegno all'acquisto da parte di terzi e vi sia un mercato attivo che consenta la valutazione dell'attività;
- il metodo di ammortamento preferito è quello a quote costanti;

- la vita utile deve essere prudentemente stimata e si presume comunque non superiore a venti anni. Se la vita utile è superiore a venti anni è ammesso l'ammortamento lungo la maggior vita ma occorre indicare in bilancio le motivazioni e procedere alla verifica dell'ammontare recuperabile ad ogni data di riferimento del bilancio.

La disposizione regionale prevede l'ammortamento in conto delle immobilizzazioni immateriali, per i coefficienti vale quanto detto per le immobilizzazioni materiali. Per i beni immateriali acquisiti a titolo gratuito si rinvia al principio contabile n. 24 per cui non è consentita la capitalizzazione e pertanto l'uso del bene non è esposta nel bilancio d'esercizio.

Titoli e partecipazioni

Definizione

Nel codice civile i titoli e le partecipazioni sono iscritte nello stato patrimoniale tra le immobilizzazioni e nell'attivo circolante.

B - 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:

.....

3) altri titoli;

4) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.

C - 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, con indicazioni anche del valore nominale complessivo;

6) altri titoli.

Il criterio per la collocazione delle attività finanziarie tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante è fornito dall'articolo 2424-bis del codice civile per cui le partecipazioni in imprese controllate e collegate si presumono immobilizzazioni in base alla destinazione che il redattore del bilancio conferisce all'attività finanziaria.

Il documento n. 20 del CNDC – CNR dà le seguenti definizioni:

- a. per partecipazioni si intendono gli investimenti nel capitale di altre imprese;
- b. per altri titoli si intendono titoli di debito pubblico emessi da Stati sovrani ed obbligazioni emessi da enti pubblici o società;
- c. per azioni proprie si intendono investimenti in titoli azionari propri.

Appartengono alle immobilizzazioni i titoli destinati ad essere mantenuti nel patrimonio aziendale quale investimento durevole mentre appartengono alla categoria delle attività finanziarie non immobilizzate i titoli destinati ad essere negoziati.

I principi contabili internazionali trattano le partecipazioni e i titoli con quattro principi distinti:

- IAS n. 27, partecipazioni in imprese controllate;
- IAS n. 28, partecipazioni in imprese collegate;
- IAS n. 31, partecipazioni in imprese a controllo congiunto;
- IAS n. 39, altri titoli in generale.

Valutazione

Il codice civile prevede la valutazione al costo e l'obbligo di svalutazione nel caso di perdita durevole di valore, nonché di ripristino di valore quando le cause che hanno giustificato la svalutazione siano venute meno per titoli e partecipazioni iscritte fra le immobilizzazioni. Per le sole partecipazioni in imprese controllate e collegate iscritte fra le immobilizzazioni è utilizzabile il metodo del patrimonio netto. Per i titoli iscritti nell'attivo circolante si applica il criterio del costo con obbligo di svalutazione nel caso di minor valore di realizzo desumibile dal mercato e di ripristino del valore originario nei casi prescritti.

I principi contabili nazionali raccomandano il metodo del patrimonio netto per la valutazione delle partecipazioni in società controllate o collegate. Il criterio del costo deve essere applicato nei casi in cui vi siano limitazioni alla possibilità della controllante di influire sulla gestione della controllata. In questo caso la partecipazione è trattata come un investimento qualsiasi delle disponibilità finanziarie.

Per i principi contabili internazionali il criterio di valutazione dipende dalla tipologia di attività finanziaria. Gli IAS n. 27 e n. 28 consentono valutazioni sia al costo, sia col metodo del patrimonio netto, sia al fair value.

Svalutazione e ripristino

Il documento n. 20 del CNDC – CNR stabilisce che affinché le partecipazioni costituenti immobilizzazione finanziaria possano essere svalutate occorre la durevolezza della perdita di valore accertata, così l'improvviso e generale calo dei corsi non è sufficiente a giustificare il carattere della durevolezza.

Per i titoli e le partecipazioni detenute a titolo di investimento, poiché tenuti per brevi periodi, è il valore di presumibile realizzo, desumibile dal mercato, ad essere preso quale parametro per il raffronto con il costo al fine della svalutazione.

Nel caso in cui vengano meno le cause che hanno determinato la svalutazione occorre procedere a ripristinare il valore sino al limite massimo del valore di costo.

La delibera regionale classifica gli elementi patrimoniale in base al criterio della destinazione economica sulla base alla durevolezza della permanenza prevista. Le aziende sanitarie del Lazio non detengono partecipazioni di controllo ma la Giunta regionale ha voluto prevedere la fattispecie per consentire alle aziende di partecipare alle iniziative speciali con altri enti o aziende pubbliche e private.

La Regione Lazio per la valutazione ha definito il criterio del costo d'acquisto e la più generale applicazione del principio n. 20 del CNDC – CNR in tema di svalutazione. Nel caso in cui l'acquisizione della partecipazione di controllo dovesse derivare a titolo gratuito la valutazione è effettuata in base al presunto valore di realizzo determinato alla data di acquisizione oppure, se partecipazione costituita da titoli azionari quotati sul mercato di borsa, si utilizza la quotazione media dell'ultimo trimestre.

Occorre dire che la delibera regionale iscrive tra le immobilizzazioni finanziarie, nella voce A.III.2 “Crediti”, ha inserito i crediti verso la Regione per incremento del Fondo di dotazione. Il primo schema ministeriale posizionava questa voce nel dare dello stato patrimoniale alla lettera A equiparandoli ai crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, il nuovo piano dei conti, introdotto dal Decreto ministeriale 11 febbraio 2002, non dispone a tal proposito e quindi si è reso necessario l'intervento regionale. Per completezza la Regione ha considerato l'ipotesi di introdurre nella codifica dei conti la voce “Crediti per versamenti ancora dovuti” in previsione di possibile future ricapitalizzazioni delle aziende sanitarie da parte della Regione Lazio.

Rimanenze

Definizione

La classe C.I dello schema di stato patrimoniale proposto dal codice civile comprende le rimanenze.

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.

Mentre nel conto economico le variazioni concorrono alla formazione del reddito dell'esercizio.

A) Valore della produzione:

.....

- 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;

.....

B) Costi della produzione:

- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

Il documento n. 13 del CNDC – CNR tratta delle rimanenze classificandole in base alla diversa attitudine ad essere cedute sul mercato. L'inclusione tra le rimanenze avviene col passaggio della proprietà all'impresa, momento in cui avviene il trasferimento dei rischi correlati.

I principi internazionale trattano le rimanenze nello IAS n. 2 in cui ne forniscono una definizione ampia per cui costituiscono rimanenze tutti quei beni posseduti per la rivendita, impiegati nei processi produttivi per la vendita, impiegati nel processo di produzione o prestazione di servizi.

La definizione regionale di rimanenze vi comprende i beni materiali non durevoli e non ancora utilizzati nei processi produttivi ed erogativi dell'azienda sanitaria. Il titolo di proprietà e il trasferimento del rischio costituiscono condizione per l'iscrizione tra le rimanenze.

Valutazione, svalutazione, rivalutazione

L'articolo 2426 del codice civile tratta delle rimanenze dal punto n. 9 al punto n. 12. Il punto n. 9 enuncia il principio della valutazione al minore tra costo di acquisto o di produzione ed il valore di realizzazione. Nel caso delle rimanenze la perdita di valore non deve essere necessariamente duratura.

Il documento n. 13 del CNDC - CNR definisce il costo d'acquisto come somma del prezzo di acquisto, delle spese di trasporto e dei dazi doganali, rettificato degli sconti commerciali. Il principio IAS in tema di costo di acquisto è in linea col principio nazionale.

Lo IAS n. 2 e i principi nazionali relativamente al costo di produzione prescrivono che in esso siano inclusi, oltre ai costi diretti, la quota di spese generali industriali sostenute per la trasformazione delle materie prime, mentre sono sempre escluse le quote di spese di amministrazione, commerciali e generali. L'attribuzione dei costi generali industriali fissi alle quantità prodotte deve avvenire sulla base del livello normale di produzione e gli oneri finanziari sono inclusi solo se relativi a specifici finanziamenti riguardanti prodotti che richiedono un processo produttivo di vari anni.

I metodi di valutazioni indicati dall'articolo 2426 n. 10 del codice civile sono: costo medio ponderato, FIFO e LIFO. Il principio nazionale non esprime particolare preferenza per una di queste tre, mentre lo IAS n. 2 indica come metodi di riferimento il FIFO e la media ponderata ammettendo il LIFO solo quale criterio alternativo.

Come già detto la delibera regionale dispone che il metodo di valutazione delle rimanenze sia:

- il costo medio ponderato per i beni fungibili;
- il costo d'acquisto per tutti gli altri beni acquistati all'esterno dall'azienda;
- il costo di produzione per i beni prodotti internamente;

queste ultime due configurazioni sono definite come previsto dal principio nazionale.

Per quanto riguarda la definizione del valore di realizzo il codice civile rinvia all'andamento del mercato. Il documento n. 13 del CNDC – CNR definisce diverse configurazioni di valore di realizzo in funzione del tipo di rimanenza classificata in base al grado di lavorazione cui si trova:

- le materie prime sono valutate al costo di sostituzione;
- le merci e prodotti finiti sono valutate al presumibile prezzo di vendita;
- i semilavorati di produzione interna sono valutati al prezzo di vendita netto delle ulteriori spese di completamento del processo produttivo.

Il principio IAS fornisce indicazioni generiche e quanto specificato dal principio nazionale costituisce un'utile modalità applicativa.

La delibera regionale non fornisce definizioni del presunto valore di realizzazione ma la previsione dell'applicabilità alle voci dell'attivo circolante dei principi nazionali n. 13 (rimanenze), n. 14 (disponibilità liquide), n. 15 (crediti), n. 20 (titoli e partecipazioni) a quanto non espressamente previsto da leggi o disposizioni regionali e consente la corretta applicazione del disposto del codice civile.

Per quanto riguarda la svalutazione e la rivalutazione delle rimanenze la Regione ha previsto l'applicazione della svalutazione e della rivalutazione diretta mentre l'accantonamento al fondo deprezzamento del magazzino è prevista nel caso di beni in giacenza a lento rigiro.

Relativamente alla valorizzazione delle prestazioni sanitarie in corso di erogazione alla chiusura dell'esercizio, in particolare il trattamento delle degenze ospedaliere dei pazienti non dimessi al 31 dicembre, si è optato per la sospensione di qualsiasi trattamento contabile di detta fattispecie conformemente alla scelta del Ministero dell'Economia e Finanza in merito. Tale condizione rappresenta un'evidente violazione del principio della competenza.

Crediti

Il codice civile indica nello schema di stato patrimoniale previsto all'articolo 2424 le voci relative ai crediti tra le attività:

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

.....

2) crediti:

a) verso imprese controllate;

b) verso imprese collegate;

c) verso controllanti;

d) verso altri;

C) Attivo circolante

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi 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.

Il credito è iscritto tra le immobilizzazioni finanziarie se ha natura finanziaria e se la scadenza eccede i dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, tale termine è stabilito dal principio nazionale n. 15 del CNDC – CNR. I crediti di natura commerciale devono essere iscritti nell'attivo circolante anche se la loro scadenza è superiore ai dodici mesi e sempre nell'attivo circolante sono iscritti i crediti di natura finanziaria con scadenza entro i dodici mesi. I crediti, nel più generico prospetto dei principi contabili internazionali, sono compresi nella generica voce "attività finanziaria".

La delibera regionale iscrive tra i crediti dell'attivo circolante tutti i crediti commerciali, i crediti finanziari e i crediti non commerciali a breve termine.

Valutazione

Il codice civile all'articolo 2426 n. 8 prevede l'iscrizione dei crediti in bilancio al presumibile valore di realizzo. Il principio contabile nazionale integra la disposizione civilistica prevedendo che la valutazione del credito parta dal valore nominale decurtato delle perdite per inesigibilità, dei resi e delle rettifiche di fatturazione, degli sconti e abbuoni, degli interessi non maturati, da altre cause di minor realizzo. Non esiste un modello dello IASB equivalente ma il valore di iscrizione iniziale corrisponde al fair value del corrispettivo dato in cambio, ad esempio nel caso di crediti di fornitura per le merci vendute e nel caso in cui tale valore

iniziale non sia determinabile si ricorre alla stima data dalla somma dei valori attuali dei futuri introiti monetari derivanti dalla transazione.

L'iscrizione nel bilancio delle aziende sanitarie avviene al presunto valore di realizzazione, calcolato come indicato dal principio nazionale.

Svalutazione

Poiché le perdite su crediti non devono gravare nell'esercizio in cui si avrà la certezza della loro inesigibilità ma già in quello precedente, la quantificazione delle perdite presunte sui crediti può avvenire nei due modi indicati dal principio nazionale n. 15.

- Metodo analitico: esso consiste nell'analisi dei singoli crediti e nella quantificazione della perdita presunta in relazione alle situazioni di inesigibilità pregresse, successivamente si stima l'ulteriore possibilità di perdite sui crediti esistenti alla data di riferimento del bilancio.
- Metodo sintetico: nel caso di elevato frazionamento dei crediti la stima delle perdite può avvenire in base all'applicazione di una percentuale sull'ammontare dell'importo nominale.

Lo IAS n. 39 non si discosta dal principio nazionale e indica una serie di circostanze al verificarsi delle quali vi è obiettiva evidenza della perdita durevole subita da una attività finanziaria: difficoltà finanziarie dell'emittente, inadempimento del contratto e mancato pagamento degli interessi o del capitale, alta probabilità di fallimento dell'emittente.

Il principio nazionale suggerisce la svalutazione tramite l'accantonamento al fondo svalutazione crediti, portato a diretta rettifica del valore dei crediti in sede di bilancio, al suo graduale utilizzo negli esercizi successivi e il ricorso alla voce perdite su crediti nel caso in cui il fondo risultasse insufficiente. Lo IAS n. 39 prevede sia la possibilità dell'accantonamento al fondo sia la riduzione diretta del valore contabile dell'attività.

La Regione Lazio ha optato per l'utilizzo del fondo svalutazione crediti richiamando direttamente sia le disposizioni civilistiche sia il principio contabile nazionale.

Disponibilità liquide

Il codice civile prevede la seguente esposizione delle disponibilità liquide.:

C) Attivo circolante

IV – Disponibilità liquide:

- 1) depositi bancari e postali;
- 2) assegni;
- 3) danaro e valori in cassa.

Le disponibilità liquide in denaro non sono soggette a valutazione, mentre i depositi bancari e postali costituendo dei crediti nei riguardi degli istituti di credito devono essere iscritti al valore di presumibile realizzo.

Lo schema di bilancio IAS espone le disponibilità liquide e i mezzi equivalenti in una unica voce senza distinguere come indicato dal legislatore italiano. Per il principio IAS n. 32 le disponibilità liquide rientrano tra le disponibilità finanziarie e pertanto sono suscettibili di valutazione al costo non ammortizzato applicando loro il criterio del fair value.

La delibera regionale prevede l'iscrizione indistintamente al valore nominale sia del denaro liquido che dei fondi disponibili presso l'istituto tesoriere e nei C/C postali.

Ratei e risconti

Essi costituiscono i conti tipici delle scritture di assestamento redatte a chiusura dell'esercizio amministrativo al fine di ripartire, secondo il criterio della competenza, le quote di oneri e proventi comuni a due esercizi la cui entità varia in ragione del tempo.

I ratei rappresentano oneri e proventi a manifestazione numeraria nel futuro esercizio la cui competenza è iniziata nell'esercizio in chiusura; i risconti rappresentano oneri e proventi la cui manifestazione finanziaria è avvenuta nel corso dell'esercizio in chiusura ma la cui competenza si protrae nell'esercizio successivo.

Il codice civile nello schema di stato patrimoniale prevista dall'articolo 2424 li colloca nella classe D dell'attivo (ratei e risconti attivi) ed E del passivo (ratei e risconti passivi).

L'articolo 2424 – bis definisce i ratei attivi come proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi; i risconti attivi come costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi; i ratei e i risconti passivi come costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi precisando che possono essere iscritte in tali voci solo le quote di costi e proventi comuni a due o più esercizi la cui entità varia in ragione del tempo.

L'articolo 2427 punto 7 prevede l'indicazione della composizione delle voci nel caso in cui gli importi siano apprezzabili.

Il principio nazionale n. 18 fornisce la definizione in linea con quelle civilistiche indicandone la relativa valutazione e contabilizzazione. I ratei attivi e passivi, poiché costituenti crediti e debiti, devono essere valutati in base ai principi nazionali n. 15 "crediti" e numero 7 "debiti e altre passività". Per i risconti attivi, in quanto diritto ad esigere una prestazione, occorre valutare il futuro beneficio economico procedendo ad eventuali svalutazioni mentre i ratei attivi non presentano particolari problemi di valutazione rappresentando ricavi differiti.

I principi internazionali non trattano specificatamente dei ratei e dei risconti considerandoli all'interno di altre classi di debiti e crediti. Lo IAS n. 1 paragrafo 73 richiede l'evidenziazione dei risconti nell'ambito della voce crediti e sono valutati in base al futuro beneficio economico da acquisire o erogare. I ratei rientrano nella definizione di attività finanziarie, in quanto assimilabili a debiti e crediti, e pertanto sono valutati secondo quanto previsto per queste.

Poiché non vi sono disposizioni regionali in merito alle voci ratei e risconti la trattazione della materia è affidata alle disposizioni del codice civile e al principio nazionale n. 18 del CNDC.

Debiti

I debiti sono esposti nella classe D del passivo dello stato patrimoniale nel modo seguente:

- 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.

Le voci della classificazione accolgono tutte le obbligazioni certe nell'esistenza, nell'ammontare e nella data di scadenza. L'informativa per l'utente esterno relativa all'equilibrio patrimoniale e finanziario è perseguita mediante l'indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.

Il documento n. 19 del CNDC – CNR definisce i debiti come obbligazioni a pagare un ammontare determinato ad una data prestabilita. La rilevazione avviene: per i beni acquisiti al momento in cui sorge il costo ovvero al trasferimento del titolo di proprietà (la consegna per i beni mobili, la stipula del contratto per i beni immobili) e per i servizi al termine dell'erogazione della prestazione, per gli altri debiti al momento in cui sorge l'obbligazione (l'erogazione dei fondi nel caso di mutui).

I principi internazionali non prevedono un'articolazione obbligatoria in tema di schemi di bilancio lasciando al redattore la responsabilità di una esposizione che tenga conto dei valori, della natura e delle scadenze del passivo ad esempio distinguendo passività fruttifere o infruttifere, oppure correnti o non correnti (IAS n. 1).

Debiti e crediti sono disciplinati senza distinzioni dagli IAS n. 32 e n. 39. Lo IAS n. 32 definisce passività finanziaria qualsiasi passività che rappresenti un'obbligazione contrattuale:

- 1) a consegnare disponibilità liquide o altra attività finanziaria ad altra impresa;
- 2) a scambiare strumenti finanziari con un'altra impresa a condizioni potenzialmente sfavorevoli.

Il codice civile non detta alcun criterio di valutazione per i debiti espressi dall'origine in valuta di conto, il principio nazionale stabilisce che essi siano esposti al valore nominale.

Lo IAS 39 al paragrafo 66 prevede che siano iscritti al fair value del corrispettivo ricevuto in cambio.

Per la delibera regionale i debiti sono costituiti da obbligazioni a pagare determinate somme ad una data scadenza a terzi creditori e condizione per l'iscrizione di un debito è l'effettiva esistenza del debito escludendo i debiti futuri e quelli potenziali come quelli sottoposti a condizione sospensiva. Per quanto riguarda l'iscrizione e la valutazione non vi sono differenze sostanziali con quanto stabilito dal legislatore nazionale e dai principi contabili nazionali.

Indennità di fine rapporto e remunerazione del personale

Il costo del lavoro trova collocazione nella voce B.9 del conto economico:

- B) Costi della produzione:
 - 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.

I debiti relativi a salari, stipendi e altri oneri per il personale esistenti al 31 dicembre trovano collocazione nella voce D.13 del passivo dello stato patrimoniale “altri debiti”, i debiti verso istituti previdenziali nella voce D.12 “debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale”.

Mentre le voci di conto economico B.9.c “Trattamento di fine rapporto” e B.9.d “trattamento di quiescenza e simili” trovano sistemazione nel passivo dello stato patrimoniale voci C “Trattamento di fine rapporto” e B.1 “Fondi per rischi e oneri: trattamento di quiescenza e obblighi simili”.

I principi IAS distinguono i costi del personale nelle seguenti tipologie:

- 1) compensi a breve termine (salari e stipendi, oneri sociali);
- 2) compensi successivi al rapporto di lavoro (TFR, altri benefici previdenziali);
- 3) compensi a lungo termine (permessi e premi di anzianità);
- 4) indennità di fine rapporto (incentivi e premi uscita anticipata)
- 5) compensi legati al patrimonio netto (stock option).

Le due classificazioni presentate sono assimilabili.

La delibera regionale ha seguito lo schema di bilancio ministeriale, articolando i costi del personale secondo la destinazione piuttosto che per natura. La classificazione del costo del lavoro per natura è stata ripresa nell’articolazione dei sottoconti prevedendo le voci relative alle competenze fisse, ai compensi di lavoro straordinario, alle indennità variabili, ai premi e alle incentivazioni, agli oneri sociali e all’accantonamento al TFR. Alle voci di costo del personale previste dal D.M. 11 febbraio 2002 è stata aggiunta dalla Regione la voce “Altri costi del personale” necessaria alla contabilizzazione dettagliata di quei costi d’esercizio relativi ai dipendenti che, non previsti del dettaglio ministeriale, per la loro natura possono essere considerati costi del personale.

Il piano dei conti regionale riprende il disposto del codice civile relativamente: l’iscrizione nella voce “altri debiti” dei debiti verso i dipendenti e l’iscrizione dell’accantonamento a TFR tra le voci di costo del personale altrimenti previsto dallo schema ministeriale tra gli accantonamenti tipici dell’esercizio.

La disciplina civilistica e del principio nazionale n. 19 sul trattamento di fine rapporto differisce da quella dello IAS n. 19 poiché le previsioni nazionali considerano la metodologia di attualizzazione utilizzata dallo IAS condizionata da fattori incerti e aleatori tali da rendere inattendibile la determinazione delle passività.

L’articolo 2120 del codice civile dispone che il trattamento di fine rapporto maturi grazie all’accantonamento della quota annuale determinata in base all’integrazione di due componenti:

- 1) la frazione di salari e stipendi di competenza dell’esercizio (totale salari e stipendi / 13,5);
- 2) la rivalutazione del fondo esistente al primo gennaio (fondo all’1/1 moltiplicato 1,5% + il 75% dell’indice Istat di aumento dei prezzi al consumo).

L'applicazione dei principi contabili internazionali impone l'accantonamento delle quote annue di TFR secondo l'entità delle somme che l'impresa dovrà concretamente liquidare a ciascun dipendente in corrispondenza alla effettiva cessazione del rapporto di lavoro attualizzato al lasso di tempo compreso tra la data corrente e la data di effettivo pagamento. Prima si determina la quota di TFR maturata da ogni dipendente in base alla normativa vigente (secondo l'articolo 2120 del codice civile), l'importo ottenuto deve essere prima obbligatoriamente rivalutato e poi aggiornato in relazione agli aumenti di stipendio attesi per il periodo intercorrente tra la data del bilancio e quella di presunta interruzione del rapporto di lavoro. Il risultato, in chiusura d'esercizio, è scontato al tasso di rendimento di mercato di titoli di aziende primarie o se non disponibile ai titoli di Stato determinando così il valore attuale della passività differita da iscrivere in bilancio.

Fondi rischi e oneri

Il codice civile prevede nello schema di stato patrimoniale alla lettera B del passivo i Fondi per rischi ed oneri distinguendo:

- 1) per trattamento di quiescenza ed obblighi simili;
- 2) per imposte, anche differite;
- 3) altri.

L'articolo 2424 – bis del codice civile precisa che gli accantonamenti per rischi ed oneri devono essere destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data della sopravvenienza.

Il documento n. 19 del CNDC - CNR tratta dei fondi rischi e oneri, essi accolgono accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile e di ammontare o data di sopravvenienza indeterminati, distingue pertanto:

- fondi per oneri o spese future che fronteggiano passività di competenza dell'esercizio in chiusura certe nell'esistenza ma di importo e scadenza incerta;
- fondi rischi che fronteggiano passività ad esistenza probabile che trovano la loro causa nell'esercizio in chiusura ma il cui verificarsi dipende da condizioni future,

La distinzione tra i fondi implica una distinta contropartita in conto economico attraverso la voce B.12 Accantonamenti per rischi e la voce B.13 altri accantonamenti.

I principi internazionali trattano il tema dei fondi rischi e oneri nello IAS n. 37 "Accantonamenti, passività e attività potenziali". Lo IAS non distingue tra fondi rischi e fondi per oneri ma tra accantonamenti e passività potenziali. Mentre gli accantonamenti sono iscritti in bilancio le passività potenziali non lo sono.

La delibera regionale in tema di fondi rischi definisce la possibilità di procedere a due forme distinte di accantonamenti:

- accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono indeterminate;
- accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile.

In ogni caso la Regione Lazio ha stabilito che i fondi non possono essere utilizzati: per rettificare i valori dell'attivo, per attuare politiche di bilancio con la costituzione di fondi rischi privi di giustificazione economica e vieta l'iscrizione di rettifiche di valore o accantonamenti derivanti esclusivamente dall'applicazione di norma tributarie. In tema di

valutazione degli accantonamenti poiché non previsti specifici criteri dal codice civile si è lasciata la valutazione degli accantonamenti all'esperienza dei redattori i quali devono redigere il bilancio secondo i principi di prudenza e di competenza.

Patrimonio netto

Lo schema di bilancio civilistico prevede la seguente articolazione delle voci di patrimonio netto:

Passivo:

A) Patrimonio netto:

I - Capitale.

II - Riserva da soprapprezzo delle azioni.

III - Riserve di rivalutazione.

IV - Riserva legale.

V - Riserve statutarie

VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio.

VII - Altre riserve, distintamente indicate.

VIII - Utili (perdite) portati a nuovo.

IX - Utile (perdita) dell'esercizio.

L'articolo 2427 del codice civile prevede ai numeri 4 e 7 bis l'analitica indicazione in nota integrativa delle voci di patrimonio netto, delle variazioni intervenute, l'origine e la possibile utilizzazione e distribuibilità.

Il principio contabile nazionale n. 28 effettua un esame sulla funzione e modalità di formazione delle singole voci del patrimonio netto.

Il framework IAS definisce il patrimonio netto quale differenza tra attività e passività di bilancio e rappresenta la parte di risorse impiegate per finanziare le attività provenienti dal soggetto economico a mezzo di apporti iniziali ed eventuali integrazioni successive o da riserve di utili. Non esiste uno specifico principio internazionale che tratti del patrimonio netto.

La Regione Lazio ha adottato l'articolazione dello schema ministeriale e ha regolamentato con l'articolo 19 comma 1 della L.R. n. 45/96 la destinazione del risultato economico dell'esercizio vincolandone l'utilizzo a scopi di investimento. Contabilmente si è prevista l'iscrizione degli utili reinvestiti in apposite riserve specificamente denominate e accantonando l'eventuale parte non utilizzata a riserva. Lo stesso articolo nei commi successivi regola il comportamento della direzione generale in caso di perdite prescrivendo che si proceda alla copertura in primo luogo con le riserve e solo successivamente ricorrendo a interventi gestionali.

La delibera del piano dei conti sancisce l'applicabilità dei principi nazionali n. 28 (patrimonio netto) e n. 19 (Fondi rischi ed oneri. Il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato. I debiti) se non contrastanti con le disposizioni regionali.

Il patrimonio netto è definito come differenza tra le attività e le passività del bilancio e rappresenta gli apporti della Regione o i mezzi generati dalla gestione profusi nelle attività.

Alcune voci sono di particolare interesse:

- “finanziamenti per investimenti” e “donazioni e lasciti vincolati ad investimenti” accolgono i contributi in c/capitale erogati dalla Regione per il rinnovo degli

investimenti e il denaro o le immobilizzazioni, donati all'azienda, per le quali si procede alla sterilizzazione delle quote di ammortamento;

- il fondo di dotazione costituito dalla differenza tra attività e passività, determinato al momento del passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica, costituisce il capitale di costituzione;
- la voce "altre riserve" costituisce un'integrazione dello schema ministeriale e nel dettaglio comprende le riserve create per gli investimenti di utili e alla riserva degli utili non investiti.

Conto economico

L'articolo 2425 del codice civile definisce lo schema di conto economico e le disposizioni civilistiche in merito sono contenute nell'articolo 2425 - bis:

- comma 1 – i ricavi, i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi nonché delle imposte direttamente connesse con la vendite dei prodotti e la prestazione di servizi;
- comma 2 – ricavi e costi di operazioni in moneta non di conto devono essere contabilizzate al cambio corrente alla data dell'operazione;
- comma 3 – modalità di contabilizzazione di operazioni pronti contro termini.

I principi contabili nazionali trattano le voci del conto economico nel documento n. 12 e l'interpretativo 1 mentre non esiste un principio contabile internazionale equivalente.

Le voci di conto economico non implicano particolari problemi di valutazione ma piuttosto differenze nei criteri di rappresentazione dei fatti amministrativi.

L'articolo 17 comma 3 della L.R. 45/96 precisa che il conto economico rappresenta gli elementi positivi e negativi che incidono sul risultato economico dell'esercizio secondo lo schema regionale tenuto conto dei principi di competenza e prudenza.

Lo schema regionale caratterizza l'articolazione delle voci in base alla specificità dell'attività svolta riprendendo e integrando lo schema ministeriale.

Per gestione ordinaria è intesa la gestione caratteristica, ovvero distintiva dell'attività dell'azienda, sia la gestione accessoria, relativa ad operazioni residuali ma non estranee rispetto l'attività ordinaria.

Valore della produzione

Il valore della produzione accoglie tutte le componenti positive di reddito della gestione caratteristica, cioè i corrispettivi che l'azienda ottiene dalla prestazione di servizi oggetto dell'attività tipica.

L'articolazione della voce "Contributi in conto esercizio" avviene in base all'ente erogatore e quindi secondo il criterio della "provenienza" anziché il criterio della natura prevista dal codice civile. Essa accoglie le diverse tipologie di contributi in c/esercizio, a destinazione indistinta o vincolata a specifiche iniziative. Il requisito per l'iscrizione del contributo è l'accertamento del titolo definitivo che dà diritto all'assegnazione, in sostanza la delibera dell'ente erogatore.

La voce "Proventi e ricavi diversi" dello schema ministeriale accoglie i ricavi della gestione ordinaria che derivanti sia dall'attività caratteristica sia dalle attività secondarie. Poiché tale impostazione pregiudica la chiarezza della rappresentazione la Regione ha disposto che la

voce sia riservata alla rilevazione dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione ordinaria che presentano un carattere di accessorietà rispetto i ricavi e proventi derivanti dall'erogazione di prestazioni sanitarie. Quest'ultimi sono rilevati nella voce A.6 "ricavi e proventi per servizi sociosanitari che, integrando lo schema ministeriale fornisce la loro separata evidenza. I ricavi e proventi derivanti dall'erogazione di prestazioni e servizi non socio sanitari ma connessi e accessori all'attività straordinaria sono iscritti nella voce "Proventi e ricavi diversi non sanitari".

Anche l'articolazione della voce A.6 "Ricavi e proventi per servizi socio sanitari" segue il principio della classificazione per destinazione definendo i ricavi in base all'ente destinatario delle prestazioni provenienza. In questa voce trova specificazione la mobilità attiva regionale ed extraregionale attraverso la definizione di due sottoconti distinti.

Costi della produzione

Anche la struttura del costo della produzione, definito dalla Regione, è conforma agli schemi ministeriali. Vi è stata l'integrazione della voce "Altri costi del personale" e della voce "Svalutazione delle immobilizzazioni" al fine di rappresentare coerentemente la realtà.

Nel caso dei costi del personale l'articolazione dei costi avviene secondo destinazione e non per natura come previsto dal codice civile il quale distingue tali costi nelle cinque sottoclassi seguenti: salari e stipendi, oneri sociali, trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza e simili, altri costi.

I costi legati alla mobilità passiva trovano collocazione all'interno della voce "Costi per l'acquisto di servizi", l'articolazione segue il criterio dell'ente terzo erogatore.

Per tutte le altre voci di conto economico si rinvia a quanto già detto in sede di esame dei criteri di valutazione delle attività e passività dello stato patrimoniale.

2.6 Conclusioni sull'applicabilità dei principi contabili internazionali

La disciplina regionale applica i principi nella sostanza i criteri idonei all'espletamento della funzione informativa verso i terzi per finalità gestionali quali il controllo di gestione, il controllo della spesa sanitaria e per la redazione di un bilancio già classificato per il bilancio consolidato dei conti pubblici e in particolare per la predisposizione dei modelli di rilevazione trimestrali del conto economico e dello stato patrimoniale richiesti dal Ministero della salute senza dover procedere ad elaborazioni / riclassificazioni.

In questo contesto appare evidente la distorsione e la sovrapposizione delle finalità del bilancio d'esercizio delle aziende sanitarie avvenuta con l'introduzione degli schemi ministeriali dell'11 febbraio 2002 che, finalizzati a garantire l'omogeneità degli schemi in tutte le regioni, prescrivono nel conto economico un'articolazione delle voci del costo del personale per destinazione, tipica del controllo del gestione, al posto della classificazione per natura prescritta nello schema di conto economico del codice civile.

Sarebbe stata preferibile la scelta di lasciare la disciplina del bilancio ordinario d'esercizio alla normativa nazionale in tema di bilanci delle società e ai principi contabili nazionali procedendo alla definizione e implementazione degli strumenti manageriali del controllo di gestione presso le singole realtà definendo schemi opportuni di reportistica nel rispetto del disposto dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 502/1992 considerato il fatto che gli strumenti necessari alla realizzazione di un sistema informativo contabile corretto sono stati introdotti dal legislatore nazionale e regionale.

L'introduzione nella normativa nazionale dell'utilizzo dei principi internazionali comporterà la rilettura della finalità del bilancio nell'ottica degli IAS con effetti immediati sulla redazione del bilancio da parte delle aziende sanitarie della Regione se non altro per i frequenti rinvii alle disposizioni civilistiche in quanto compatibili con le disposizioni regionali. Essa rappresenta l'opportunità per indirizzare il bilancio delle aziende sanitarie verso una rappresentazione non più strettamente commerciale ma aperta alla rappresentazione dei risultati raggiunti in termini sociali. Si pensi alla possibilità di introdurre il rendiconto delle prestazioni alternativamente al conto economico e alla relazione sulla gestione che fornirebbe anche informazioni di tipo non finanziario ad esempio di carattere ambientale e sociale.

Poiché buona parte delle disposizioni regionali in tema di bilancio delle aziende sanitarie si ispirano o rinviando direttamente ai principi contabili nazionali (CNDC – CNR) e poiché questi sono conformi ai principi internazionali per una completa transizione dagli uni agli altri è sufficiente voler agire sul recepimento della valutazione al fair value delle poste di bilancio abbandonando il criterio del costo e mantenere il maggior dettaglio previsto dalla legislazione nazionale, regionale e dai principi contabili nazionali su quei punti in cui i principi contabili internazionali lasciano margini di discrezionalità o non prevedono una puntuale disciplina (ad esempio per i debiti, i crediti e per le voci del conto economico).

La realizzazione di quanto detto è possibile solo mediante una modificazione della finalità del bilancio d'esercizio che superi la finalità prudenziale di tutela degli interessi dei creditori alla finalità del bilancio quale misura di conoscenza a disposizione dei portatori di capitale di rischio per consentire l'adozione di scelte economiche oculate che, in un contesto più ampio, ponga in qualità di finanziatori e utilizzatori del bilancio non solo lo Stato e la Regione ma

anche i cittadini e gli utenti in qualità di finanziatori diretti tramite ticket e indiretti tramite l'imposizione fiscale.

3 Conclusioni e suggerimenti per fronteggiare la situazione attuale di crisi e per la stabilità del sistema sanitario regionale del Lazio nei prossimi anni

Si auspica l'applicazione degli strumenti manageriali corretti per il superamento della situazione di difficoltà della Regione Lazio, poiché le tecniche sinora utilizzate e previste non consentono l'azione ex ante sulla gestione dei costi e il loro corretto accertamento per destinazione, ma rappresentano semplicisticamente il metodo più veloce per bloccare la crescita della spesa sanitaria attraverso il mero taglio delle risorse disponibili senza agire sulle effettive cause di inefficienza, nel pubblico come nel privato accreditato, con la penalizzazione indiscriminata dei cittadini.

Pertanto è necessario implementare e applicare correttamente e veramente i processi di programmazione, pianificazione e controllo, e quindi il budget e gli effettivi controlli nelle aziende pubbliche dotando le direzioni generali delle opportune deleghe e autonomie decisionali.

E' importante che all'applicazione di detti strumenti non segua il loro sovvertimento a causa di scelte politiche inappropriate finalizzate al perseguimento di obiettivi di breve periodo senza preparare la corretta gestione per gli anni futuri.

La Regione e il Governo devono rivestire il ruolo di mediatori forti nei confronti dei tanti interessi in gioco sia pubblici sia privati.

Per fronteggiare l'attuale situazione di dissesto economico della Regione Lazio è necessaria la revisione organica delle politiche tariffarie senza cedere alla tentazione dell'applicazione sbrigativa dei tetti di spesa. In particolare occorrerebbe:

1. per i DRG per acuti l'ausilio e la collaborazione dei centri di eccellenza che abbiano un efficace sistema di controllo di gestione dei costi. La loro partecipazione alla determinazione delle tariffe sarà utile a determinare la corretta attribuzione ai singole DRG delle corrispondenti risorse necessarie, dimostrabili con i dati raccolti negli anni di attività. In questo caso i margini di risparmio non sono notevoli ma l'implementazione di un sistema competitivo misto pubblico privato può aumentare i livelli di efficienza e qualità dei servizi.
2. per la riabilitazione il passaggio dalla tariffazione per giornata di degenza alla tariffa per tipologia di paziente. Anche in questo caso le tariffe dovranno essere concordate con i gestori delle case di cura che saranno in grado di presentare un adeguato e comprovato studio di attribuzione delle risorse umane e tecnologiche necessarie alla cura delle diverse tipologie di pazienti. Il settore della riabilitazione nel Lazio è praticamente gestito esclusivamente da case di cura private, la Regione ha l'opportunità di avviare in breve tempo un vero mercato concorrenziale in cui il potere programmatico resta alla Regione. Agli erogatori privati meritevoli si lascia la libertà

imprenditoriale, gestionale e organizzativa di erogare i servizi riabilitativi con l'obiettivo fissato, in termini di rapporto costo/qualità, dalla programmazione regionale. Con questo metodo si avrebbe la possibilità di ridurre gli oneri a carico del Servizio sanitario regionale nel breve periodo e l'ulteriore risultato nel medio lungo periodo si garantisce lo sviluppo di un servizio regionale di riabilitazione competitivo capace di garantire efficienza, efficacia, economicità e qualità.

E fondamentale, inoltre, che la Regione concluda nel più breve tempo possibile il passaggio dall'accreditamento provvisorio all'accreditamento definitivo delle aziende sanitarie pubbliche e private e quindi alla stipula degli accordi contrattuali. Anche in questo caso la Regione non può cedere ai forti interessi, soprattutto privati, se vuole garantire la realizzazione e il successivo funzionamento del mercato concorrenziale dell'assistenza sanitaria sia ospedaliera, sia residenziale, sia riabilitativa. La Regione alla rigidità nei confronti delle aziende private, che da sempre la contraddistingue, non potrà e non dovrà affiancare politiche tolleranti nei confronti delle aziende sanitarie pubbliche.

Bibliografia

Airoldi G. Brunetti G., Coda V., 1994 - *Economia aziendale*, Il Mulino, Bologna.

Anselmi L., 2002 - *Il reporting per finalità esterne delle aziende sanitarie*, Relazione al convegno “Il sistema di reporting nelle imprese di servizi di pubblica utilità”, Luiss, 12 maggio 2002

Brusati L., Casati G., Cella P., Filannino C, Zavattaro F., 1996 - *Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie*. Egea, Milano

Bagnoli L., 1998 - *Il bilancio di esercizio dell'azienda sanitaria, una lettura critica*, Revisione contabile, n. 19

D'alessio L., 2002 - *Il budget nel sistema di bilancio dello stato*. G. Giappichelli Editore - Torino

Gonfalonieri M., 1992 - *Forme, strutture e schemi di bilancio*, Utet, Torino

Frattoni G., Coda V., 1990 - *Introduzione alle valutazioni di bilancio*, Libreria Universale Editrice, Milano

Fondazione Luca Pacioli, 2003 - *L'armonizzazione contabile nell'Unione Europea*, Studio n. 4

Onida P., 1977 - *Economia d'Azienda*, Utet, Torino

Pessina A. E., Battaglia G., Labella Danzi L. 1996 - *Una proposta di piano dei conti per le aziende ospedaliere pubbliche*, in Mecosan, n. 20

Pessina A. E., 2000 - *“La contabilità delle aziende pubbliche”*. Egea, Milano

Pessina A. E., 2000 - *L'introduzione della contabilità economico patrimoniale nelle aziende pubbliche di servizi sanitari: aspetti di determinazione e interpretazione del risultato d'esercizio*, in E. Borgonomvi (a cura di), “Il controllo della spesa pubblica. Egea, Milano

Santesso E., Sostero U., 2001 - *Principi contabili per il bilancio di esecuzione. Norme civilistiche e tributarie. Principi contabili nazionali e internazionali. Analisi, problemi e soluzioni*, III ediz., Il Sole 24 Ore, Milano

Savioli G., 2004 - *Il bilancio di esercizio secondo i principi contabili nazionali e internazionali*, Giuffrè Editore, Milano

Superti Furga F.:

1976 *Le valutazioni di bilancio*, Isedi, Milano

1977 *Note introduttive al bilancio sociale, in Sviluppo e organizzazione*

- 1987 *Dal bilancio inteso come “rendiconto di esercizio” al bilancio aziendale “modello” atto ad esprimere la corretta rappresentazione del risultato di esercizio, della situazione patrimoniale e finanziaria, in AA.VV., Saggi di economia aziendale per Lino Azzali, Giuffrè Editore, Milano*
- 1991 *Il bilancio di esercizio italiano secondo la normativa europea, Giuffrè Editore, Milano*
- 1997 *Il bilancio di esercizio italiano secondo la normativa europea, II ediz., Giuffrè Editore, Milano*
- 1994 *Le rettifiche fiscali nel bilancio di esercizio, in Rivista di Dottori Commercialisti, n. 1*
Il bilancio di esercizio italiano secondo la normativa europea, III ediz., Giuffrè Editore, Milano