

Il bilancio di esercizio degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale

Indice:

Indice:	1
Introduzione.....	3
Capitolo 1 - Le aziende sanitarie.....	4
1.1 Il processo di aziendalizzazione	4
1.2 La struttura delle Aziende Sanitarie Locali (Asl).....	12
1.2.1. Le Aziende Ospedaliere	12
1.2.2 Le Aziende Ospedaliero-Universitarie.....	14
1.3 Gli organi delle Asl	14
1.4 La natura giuridica.....	17
1.5 L'autonomia	18
1.6 L'atto aziendale	19
1.7 L'accREDITAMENTO istituzionale	21
Capitolo 2 – Il bilancio di esercizio delle aziende sanitarie.....	24
2.1 Definizione del bilancio di esercizio	24
2.2 Criteri di valutazione per la redazione del bilancio di esercizio ...	24
2.3 Lo Stato Patrimoniale.....	29
2.4 Il Conto Economico.....	35
2.4.1 Le macro-classi del Conto Economico.....	37
2.5 La Nota Integrativa.....	42
2.6 La relazione sulla gestione	43
Capitolo 3 – Le rimanenze di magazzino nell'azienda ospedaliera	46
3.1 Rimanenze: definizione, classificazione e contenuto delle voci...	46
3.2 Il ciclo del magazzino.....	47
3.3 Valutazione e contabilizzazione delle rimanenze	50

3.4 Le rimanenze nel bilancio di esercizio	51
3.5 Il metodo del costo medio ponderato	54
Conclusioni.....	58
Bibliografia.....	59
Sitografia	62
Riferimenti normativi	62

Introduzione

Questo studio, scelto per un personale interesse nei confronti della contabilità economico-patrimoniale, molto distante dalla mia preparazione professionale, ha come obiettivo la descrizione ed analisi del bilancio di esercizio degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale.

Nel primo capitolo si ripercorrono le principali fasi del processo di aziendalizzazione delle aziende sanitarie all'interno del Servizio Sanitario Nazionale e del Servizio Sanitario Regionale.

Il secondo capitolo riguarda l'esame del bilancio di esercizio dell'azienda ospedaliera.

Il terzo capitolo tratta una specifica voce di bilancio: le rimanenze di magazzino nel bilancio dell'azienda ospedaliera. Partendo dalla definizione di rimanenze, si procede nell'illustrare le principali fasi del ciclo del magazzino.

Capitolo 1 - Le aziende sanitarie

1.1 Il processo di aziendalizzazione

Il processo di aziendalizzazione degli enti sanitari ha avuto una lunga gestazione. È un sistema dinamico in continua evoluzione, guidato dagli orientamenti legislativi. In questo primo capitolo saranno descritte le principali tappe che hanno portato alla creazione delle aziende sanitarie, dal punto di vista giuridico e gestionale.

Il primo atto che dà il via al processo può essere considerato a tutti gli effetti la legge del 12 febbraio 1968, n.132, detta “legge Mariotti”¹, recante disposizioni in tema di “*enti ospedalieri e assistenza ospedaliera*”. Questa legge opera una profonda riforma degli ospedali che diventano enti pubblici. Nasce l’ente ospedaliero, dotato di personalità giuridica di diritto pubblico destinato all’assistenza sanitaria dei cittadini, assistenza che si evolve da volontaristica ad ospedaliera, quale servizio pubblico in armonia con quanto sancito dall’articolo 32 della Costituzione Italiana². Nel 1975 con il trasferimento dell’assistenza ospedaliera dalle mutue alle regioni, si avviò il processo di riforma sanitaria. Inizia il decentramento verso le regioni³ della materia sanitaria, la gestione degli enti ospedalieri passa alle regioni, mentre al Ministero della Sanità spetta la tutela degli interessi generali dello Stato. Sarà lo Stato a finanziare il debito degli ospedali mentre le regioni avranno il compito di curare la programmazione ospedaliera.

Il trasferimento di competenze alle regioni si completa attraverso tre leggi:

¹ Luigi Mariotti, Ministro della Sanità dal 23 febbraio 1966 al 23 giugno 1968, Governo Aldo Moro.

² Art. 32 della Costituzione, La Repubblica Italiana tutela la salute come fondamentale diritto dell’individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti. Nessuno può essere obbligato a un determinato trattamento sanitario se non per disposizione di legge. La legge non può in nessun caso violare i limiti imposti dal rispetto della persona umana.

³ Anche se già presenti saranno ufficialmente costituite nel 1970 con la legge 16 maggio 1970, n.281.

- decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n.4 del 14 gennaio 1972: si trasferiscono alla Regione le funzioni statali di intervento preventivo, terapeutico e riabilitativo, ponendo così in atto il trasferimento di uffici statali periferici già titolari delle predette competenze.
- Legge n.349 del 29 giugno 1977: sono soppressi gli Enti Mutualistici⁴. L'assistenza sanitaria passa agli ospedali, i quali diventano enti strumentali della regione finanziati dalla stessa, tramite una ripartizione delle risorse effettuata dal Ministero della Sanità, attraverso un fondo nazionale per l'assistenza ospedaliera.
- D.P.R. n.616 del 24 luglio 1977: avviene il definitivo trasferimento alle regioni delle funzioni amministrative con devoluzione integrale delle competenze contenute nell'articolo 117 della Costituzione Italiana⁵.

La “prima riforma sanitaria” si attua con la legge n. 833, del 23 dicembre 1978, che sancisce la nascita del Servizio Sanitario Nazionale (SSN). Essa si ispira all'articolo 32 della Costituzione Italiana⁶ e introduce in sanità principi innovativi quali l'universalità del diritto all'assistenza sanitaria per tutte le

⁴ Gli Enti Mutualistici o Casse Mutue sono Enti Assicurativi che affondano le loro radici nelle società operaie dell'800, quando i lavoratori salariati iniziano ad associarsi e a mettere in comune risorse per assicurarsi dai rischi della vita.

⁵ L'art.117 della Costituzione Italiana elenca la «tutela della salute» fra le materie di competenza concorrente, fra Stato e Regioni, materie relativamente alle quali la legge dello Stato può semplicemente determinare i «principi fondamentali».

⁶ La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività mediante il servizio sanitario nazionale. La tutela della salute fisica e psichica deve avvenire nel rispetto della dignità e della libertà della persona umana. Il servizio sanitario nazionale è costituito dal complesso delle funzioni, delle strutture, dei servizi e delle attività destinati alla promozione, al mantenimento ed al recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione senza distinzione di condizioni individuali o sociali e secondo modalità che assicurino l'eguaglianza dei cittadini nei confronti del servizio. L'attuazione del servizio sanitario nazionale compete allo Stato, alle regioni e agli enti locali territoriali, garantendo la partecipazione dei cittadini. Nel servizio sanitario nazionale è assicurato il collegamento ed il coordinamento con le attività e con gli interventi di tutti gli altri organi, centri, istituzioni e servizi, che svolgono nel settore sociale attività comunque incidenti sullo stato di salute degli individui e della collettività. Le associazioni di volontariato possono concorrere ai fini istituzionali del servizio sanitario nazionale nei modi e nelle forme stabiliti dalla presente legge.

persone e le forme di malattia e la prevenzione dalle malattie e dagli infortuni, non solo in ambito lavorativo ma in ogni aspetto della vita sociale. Con la legge 833 vengono create le unità sanitarie locali (Usl)⁷ che, tramite la loro diffusione su tutto il territorio nazionale, provvedono alla tutela della salute, fornendo prestazioni e servizi attraverso strutture ad esse collegate, come ospedali, distretti e ambulatori. Le Usl agiscono in un ambito territoriale definito in modo uniforme, con una gestione unitaria della salute degli abitanti in considerazione delle caratteristiche socioeconomiche e geomorfologiche del territorio di pertinenza. L'Usl è una struttura operativa facente capo al Comune e la sua amministrazione è affidata a tre organi collegiali: l'assemblea generale, il comitato di gestione e il collegio dei revisori⁸. Ben presto, la politica inizia ad influenzare questi organi tramite le nomine dei facenti parte, "simpatizzanti" di questo o quel partito. Inoltre, la burocrazia rende estremamente complesso il regolare svolgimento delle prestazioni, andando così a ledere i criteri di efficienza ed economicità. Se a tutto ciò si aggiunge che è lo Stato a pagare tutte le prestazioni, si comprende bene perché si arrivi presto ad una situazione critica, con costi sanitari insostenibili per il Paese, in quanto il finanziamento era a cascata, con una ripartizione dei fondi basata sulla spesa storica delle regioni, le quali di anno in anno si potevano aggiudicare finanziamenti aggiuntivi mediante lo sfioramento del budget da parte delle Usl di riferimento⁹. Ne consegue servizi frammentati ed un forte divario tra le varie parti d'Italia o addirittura tra le diverse strutture di un medesimo territorio. Le criticità sopra elencate hanno portato il legislatore a porre rimedio ai costi esplosivi della sanità emanando

⁷ Legge 23 dicembre 1978, n.833, secondo comma, art.10.

⁸ Legge 23 dicembre 1978, n.833, secondo comma, art.15.

⁹ Le Usl sul piano operativo facevano costante ricorso ai cosiddetti rimborsi a "piè di lista", contribuendo ad una generale deresponsabilizzazione economica della gestione, anche perché in questo modo, indirettamente, venivano favorite proprio le Usl che in misura più elevata superavano le assegnazioni del Fondo Sanitario Nazionale, creando squilibri che si consolidavano nel tempo con l'adozione della spesa storica come base per il finanziamento. Landi S., L'amministrazione dell'azienda sanitaria, Giappichelli 2022, pag 44-45.

la “seconda riforma”, o “riforma della riforma”, ovvero il D.Lgs. n.502 del 30 dicembre 1992 (completato dal successivo D.Lgs. 7 dicembre 1993, n.517). Con la riforma De Lorenzo, le Usl diventano Asl, cioè aziende sanitarie dotate di personalità giuridica e di autonomia imprenditoriale, organizzativa, amministrativa, gestionale, patrimoniale, economica e contabile. Sono gestite da organi tecnici che le amministrano sulla base di un contratto di diritto privato e che devono rispondere a principi di efficienza, produttività ed economicità. Inoltre, si garantisce che lo Stato fornirà ai cittadini, attraverso le risorse finanziarie pubbliche, gratuitamente o dietro il pagamento di una quota di partecipazione (ticket), i Livelli Essenziali di Assistenza (LEA¹⁰), ovvero i servizi e le prestazioni sanitarie che il SSN è tenuto a garantire a tutti i cittadini. Altri punti cardine della “seconda riforma” sono:

- attribuzione di maggiori responsabilità gestionali alla dirigenza sanitaria: come la direzione del Presidio Ospedaliero o del Distretto;

¹⁰ La legge 502/1992, art.1 comma 6, enuncia le tre principali tipologie di LEA:

assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro;

assistenza distrettuale;

assistenza ospedaliera.

Sarà poi il DPCM del 29 novembre 2001 (sostituito integralmente dal DPCM 12 gennaio 2017) a individuare e descrivere i tre grandi livelli di LEA:

1-Prevenzione collettiva e sanità pubblica, che comprende tutte le attività di prevenzione rivolte alle collettività ed ai singoli (sorveglianza, prevenzione e controllo delle malattie infettive e parassitarie, inclusi i programmi vaccinali; tutela della salute e della sicurezza degli ambienti aperti e confinati; sorveglianza, prevenzione e tutela della salute e sicurezza sui luoghi di lavoro; salute animale e igiene urbana veterinaria; sicurezza alimentare - tutela della salute dei consumatori; sorveglianza e prevenzione delle malattie croniche, inclusi la promozione di stili di vita sani ed i programmi organizzati di screening; sorveglianza e prevenzione nutrizionale; attività medico legali per finalità pubbliche);

2-Assistenza distrettuale, vale a dire le attività e i servizi sanitari e socio-sanitari diffusi sul territorio, così articolati: assistenza sanitaria di base; emergenza sanitaria territoriale; assistenza farmaceutica; assistenza integrativa; assistenza specialistica ambulatoriale; assistenza protesica; assistenza termale; assistenza sociosanitaria domiciliare e territoriale; assistenza sociosanitaria residenziale e semiresidenziale;

3-Assistenza ospedaliera, articolata nelle seguenti attività: pronto soccorso; ricovero ordinario per acuti; day surgery; day hospital; riabilitazione e lungodegenza post acuzie; attività trasfusionali; attività di trapianto di cellule, organi e tessuti; centri antiveleni (CAV).

- nuovo modello di spesa e finanziamento: gli obiettivi programmatici sono in funzione del budget assegnato, le singole strutture sono finanziate secondo la logica delle prestazioni effettivamente effettuate;
- competitività: basata sulle regole del mercato tra pubblico e privato, volta a garantire il miglioramento qualitativo e la libera scelta dell'utenza sulla struttura a cui affidarsi;
- partecipazione del cittadino: la legge mira a promuovere la nascita di associazioni di cittadini con lo scopo di raccogliere informazioni, da comunicare agli organi istituzionali e aziendali per il miglioramento del servizio offerto.

Il D.Lgs. n. 229 del 19 giugno 1999, detto “riforma Bindi”¹¹, realizza la “riforma ter”, che consente la piena attuazione dell'avviato processo di aziendalizzazione e regionalizzazione. Gli aspetti salienti di questo decreto sono:

1) Aziendalizzazione e organizzazione del sistema sanitario

- a) Le Asl assumono il ruolo di vere e proprie aziende, con propria personalità giuridica pubblica ed autonomia imprenditoriale, descritta nell'atto aziendale. Sono tenute al vincolo di bilancio e agiscono tramite atti di diritto privato.
- b) Come ogni azienda, anche l'Asl ha un suo Direttore Generale, che viene nominato e valutato ogni anno dalla Giunta Regionale, sulla base di quanto operato e dell'efficienza dei servizi offerti. Il Direttore Generale nomina poi il Direttore Amministrativo e quello Sanitario.
- c) L'Asl è formata da vari Distretti, che si occupano di gestire e coordinare i servizi sanitari e socio-sanitari del territorio. Assicurano

¹¹ Rosaria Bindi Ministro della Salute dal 1996 al 2000, Governo Massimo D'Alema.

la continuità assistenziale coordinando le attività di medicina generale, di prevenzione e guardia medica domiciliare.

2) Valorizzazione del ruolo delle Regioni

L'art.1 comma 1 della riforma Bindi modifica il precedente art.1 del D.Lgs. n.502/1992, asserendo che *“la tutela della salute come diritto fondamentale dell'individuo ed interesse della collettività è garantita [...] attraverso il Servizio sanitario nazionale, quale complesso delle funzioni e delle attività assistenziali dei Servizi sanitari regionali e delle altre funzioni e attività svolte dagli enti ed istituzioni di rilievo nazionale [...]”*.

Si evince, pertanto, già dall'inizio, che questa riforma va a valorizzare il ruolo delle Regioni. Sono esse, infatti, che organizzano ed erogano i vari servizi connessi alla salute:

- a) elaborano proposte per il Piano Sanitario Nazionale;
- b) adottano il Piano Sanitario Regionale¹² per soddisfare le esigenze specifiche della popolazione locale;
- c) suddividono il territorio in Asl, decidendo come queste vadano finanziate, controllate, vigilate e valutate;
- d) stabiliscono i criteri per la suddivisione dell'Asl in Distretti;
- e) provvedono ad accreditare strutture pubbliche o private autorizzate a fornire prestazioni per conto del SSN.

3) Rafforzamento del ruolo dei Comuni e Conferenza Permanente per la Programmazione sanitaria e socio-sanitaria regionale

Con la riforma Bindi, il ruolo dei Comuni assume maggiore rilievo nella definizione del PSR e dei programmi territoriali. Inoltre, suoi rappresentanti, tra cui il Sindaco, siedono nella Conferenza Permanente per la

¹² Piano Sanitario Regionale (PSR).

programmazione sanitaria e socio-sanitaria, insieme a rappresentanti regionali. I Comuni svolgono anche attività di controllo esprimendo pareri sulla conferma o revoca del Direttore Generale e rilasciano le autorizzazioni per la realizzazione di strutture sanitarie e socio-sanitarie.

4) Formazione continua del personale sanitario

La riforma Bindi dà vita alla Commissione nazionale per la formazione continua, che definisce quali siano i campi di maggiore interesse, a livello nazionale, dal punto di vista della formazione. Anche in questo caso, le Regioni giocano un ruolo molto importante, accreditando i progetti formativi regionali, elaborando gli obiettivi di interesse locale e nazionale e preparando ogni anno una relazione riguardo queste attività.

5) Integrazione socio-sanitaria

La legge definisce “prestazioni socio-sanitarie” tutte quelle che devono essere erogate parallelamente alle attività di assistenza sociale, in tutti i casi di disabilità o di emarginazione che vanno a condizionare lo stato di salute. Si tratta, in particolare, delle aree anziani, handicap, materno-infantile, disturbi psichiatrici, dipendenze, infezioni da HIV, gravi disabilità dovute a malattie degenerative. Le Asl assicurano le prestazioni sociosanitarie ad elevata integrazione sanitaria, mentre i Comuni si occupano delle prestazioni sociali a rilevanza sanitaria.

6) Accreditamento istituzionale per le strutture sanitarie¹³

La riforma Bindi stabilisce che per realizzare strutture sanitarie, pubbliche o private, occorra il rilascio di un'autorizzazione. Successivamente, la Regione verifica che siano rispettati i principi di qualità e funzionalità stabiliti dal PSR. In caso positivo, avviene l'accREDITamento istituzionale. Infine, le strutture che sono state accreditate stipulano con la Regione degli

¹³ Trattato nel successivo capitolo 1.7.

accordi contrattuali, in cui si stabiliscono quante prestazioni potranno essere fornite da quella struttura e come avverrà la verifica dell'attività svolta (vedi paragrafo 1.7)

7) Partecipazione dei cittadini

Viene prevista la partecipazione dei cittadini tramite associazioni e sindacati, che possono svolgere attività di controllo e di valutazione dei servizi, delle prestazioni e dell'accessibilità agli stessi.

8) Piano Sanitario Nazionale

La legge Bindi stabilisce che il PSN abbia durata triennale. Esso:

- a) indica quali sono gli obiettivi da raggiungere nell'arco dei tre anni;
- b) stabilisce quali siano i LEA che vanno garantiti a tutti i cittadini;
- c) descrive quali attività debbano essere svolte nell'arco dei tre anni;
- d) determina di quanto, ogni Regione, sia tenuta a contribuire economicamente al SSN;
- e) identifica le principali esigenze formative del personale;
- f) emette linee-guida;
- g) crea percorsi di diagnosi e di cura;
- h) fornisce i criteri per valutare l'assistenza erogata rispetto agli obiettivi posti.

9) Esclusività del rapporto di lavoro

La riforma ter introduce il principio di esclusività del rapporto di lavoro, in base al quale i medici devono scegliere tra il rapporto esclusivo con il SSN e lo svolgimento della libera professione al di fuori di esso. Viene stabilito che solo nel primo caso essi possano assumere ruoli dirigenziali nei reparti, nei dipartimenti e nelle unità operative. Per favorire il rapporto di lavoro pubblico, si permette lo svolgimento della libera professione all'interno delle strutture pubbliche.

1.2 La struttura delle Aziende Sanitarie Locali (Asl)

Per quanto concerne, nello specifico, la struttura delle Asl, esse sono costituite da:

- *Presidio Ospedaliero*, è la struttura organizzativa preposta alla promozione, al mantenimento ed al ripristino delle condizioni di salute della popolazione assicurando diagnosi e cura per mezzo di prestazioni specialistiche di ricovero o di tipo ambulatoriale. Il responsabile delle funzioni igienico-organizzative è un Dirigente Medico, mentre per le funzioni amministrative è il Direttore Amministrativo. Entrambi perseguono gli obiettivi fissati dalla Direzione Aziendale.
- *Distretto Sanitario*, è la struttura operativa mediante cui l'Asl assicura la risposta unitaria coordinata e continuativa ai bisogni di salute della popolazione di un dato territorio. Si occupano dell'assistenza specialistica ambulatoriale, prevenzione e cura delle tossicodipendenze, della salute dell'infanzia, della donna, della famiglia, nonché di anziani e disabili. Fornisce anche assistenza domiciliare. Il responsabile è un Dirigente Medico, anch'esso collabora col Direttore Amministrativo e con la Direzione Aziendale.
- *Dipartimento di Prevenzione*, è la struttura operativa dell'Asl che garantisce la tutela della salute collettiva, perseguendo obiettivi di promozione della salute, prevenzione delle malattie e delle disabilità, miglioramento della qualità della vita. Promuove azioni per individuare e rimuovere cause di nocività di origine ambientale. Il responsabile è un Dirigente Medico che collabora col Direttore Amministrativo e con la Dirigenza Aziendale.

1.2.1. Le Aziende Ospedaliere

L'azienda ospedaliera è dotata di personalità giuridica e di autonomia imprenditoriale.

È compito delle Regioni segnalare al Ministero quali aziende possono diventare AO. Tra i requisiti richiesti vi sono:

- a) organizzazione dipartimentale di tutte le unità operative presenti nella struttura;
- b) disponibilità di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e una contabilità per centri di costo;
- c) presenza di almeno tre unità operative di alta specialità;
- d) dipartimento di emergenza di secondo livello;
- e) ruolo di ospedale di riferimento in programmi integrati di assistenza di base regionale e interregionale;
- f) attività di ricovero in degenza ordinaria superiore di almeno il 10% rispetto al valore medio regionale nel corso dell'ultimo triennio;
- g) indice di complessità della casistica dei pazienti trattati in ricovero ordinario superiore ad almeno il 20% del valore medio regionale nel corso dell'ultimo triennio;
- h) disponibilità di un proprio patrimonio immobiliare adeguato e sufficiente per consentire lo svolgimento delle attività istituzionali di tutela della salute e di erogazione di prestazioni sanitarie.

Le Aziende Ospedaliere si possono classificare nel seguente modo:

- Presidi ospedalieri di base, con un bacino di utenza compreso tra 80.000 e 150.000 abitanti.
- Presidi ospedalieri di primo livello, con un bacino di utenza compreso tra 150.000 e 300.000 abitanti e aventi strutture di Dipartimento Emergenza-Urgenza (DEA) di I livello.
- Presidi ospedalieri di secondo livello, con un bacino di utenza compreso tra 60.000 e 1.200.000 abitanti e strutture DEA di II livello.

Ne fanno parte le AO, le Aziende Ospedaliero-Universitarie (AOU) e alcuni istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCSS).

1.2.2 Le Aziende Ospedaliero-Universitarie

Le Aziende Ospedaliero-Universitarie (AOU)¹⁴ sono strutture dotate di autonoma personalità giuridica ed autonomia imprenditoriale, attraverso le quali si realizza la collaborazione tra il Servizio Sanitario Nazionale e l'Università. Il loro scopo è quello di integrare e creare un connubio tra le attività di assistenza e cura, tipiche del mondo sanitario, con le attività di ricerca, sviluppo e formazione, tipiche del mondo universitario.

Agiscono tramite atti di diritto privato, sanciti da un atto aziendale. Quest'ultimo è adottato dal Direttore Generale d'intesa con il Rettore, secondo principi e criteri stabiliti negli accordi tra Regione e Università. In tali accordi si stabilisce che l'attività di cura e assistenza è a carico del SSR, mentre l'attività di didattica e ricerca è di pertinenza universitaria.

La nomina degli organi di direzione avviene secondo i medesimi criteri delle altre aziende, ma sempre in accordo col Rettore. Inoltre, negli organi collegiali vi sono componenti dell'Ateneo.

L'organigramma direzionale e l'organizzazione dipartimentale sono gli stessi delle Asl.

1.3 Gli organi delle Asl

Il Codice Civile italiano definisce, all'articolo 2555, cosa sia una azienda: *“L'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa¹⁵”*. Questo ha comportato una profonda innovazione giuridica ed organizzativa delle strutture sanitarie che vengono ad essere

¹⁴ D.Lgs. 21 dicembre 1999, n.517.

¹⁵ Azienda e impresa sono due concetti che vanno tenuti distinti: l'azienda è il complesso dei beni impiegati nel processo produttivo aziendale da parte dell'imprenditore. L'impresa, invece, è l'attività legata all'azienda da un rapporto di mezzo a fine. Citazione da Brocardi.it.

caratterizzate, come qualsiasi azienda, dalla presenza di un soggetto economico e di un'organizzazione di persone con delle finalità da perseguire, che nello specifico consiste nell'erogazione di servizi a carattere sanitario.

A capo delle Asl, vi è un Direttore Generale (DG), nominato dalla Regione. Il suo ruolo è quello di individuare le azioni e decisioni più consone per raggiungere gli obiettivi di efficienza ed efficacia, utilizzando al meglio le risorse a disposizione, rispettando i vincoli dettati dal bilancio e verificando tutte le attività che vengono svolte. È il rappresentante legale dell'Asl e risponde alla Giunta Regionale dei risultati ottenuti e delle decisioni prese.

Egli stesso, comunque, viene periodicamente valutato secondo criteri volti al raggiungimento di obiettivi, quali:

- Funzionamento dei servizi sanitari definitivi nella programmazione regionale.
- Garanzia dei LEA, gestione delle liste di attesa, trasmissione dei dati all'Agenzia Nazionale per i Servizi Sanitari (AGENAS)¹⁶.
- Pubblicazione di dati sulla trasparenza.
- Pubblicazione del Bilancio di Esercizio e della relazione del Direttore.
- Altri adempimenti previsti per legge¹⁷.

La struttura direttiva dell'Azienda Sanitaria, oltre che dal Direttore Generale, è formata da altri due organi:

- Il Collegio Sindacale
- Il Collegio di Direzione

Il Collegio Sindacale (Ex Collegio dei Revisori)¹⁸ è un organismo di controllo composto da tre persone designate da Regione, Ministero

¹⁶ D.Lgs. del 30 giugno 1993, n.266.

¹⁷ Articolo 3 del D.Lgs. n.229 del 1999.

¹⁸ Il comma 3, dell'articolo 3-ter, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n.502.

dell'Economia e delle Finanze e Conferenza dei Sindaci (nel caso delle AOU, dall'Università) e nominate dal Direttore Generale. Svolge funzioni di controllo contabile ed amministrativo. L'attività di maggior impegno è la verifica del bilancio di esercizio: i suoi membri, infatti, sono revisori contabili iscritti in un apposito registro. Dal punto di vista amministrativo il Collegio verifica che le azioni dell'azienda e dei suoi organi rispondano alle norme giuridiche, nonché ai regolamenti interni. Resta in carica per tre anni.

Il Collegio di Direzione è un organo di natura tecnica composto dal Direttore Generale, dal Direttore Sanitario, dal Direttore Amministrativo, dai Direttori dei Dipartimenti Sanitari, dal Direttore Medico del Presidio Ospedaliero, dai Direttori di Distretto e dal Dirigente delle Professioni Sanitarie. È un organo di consulenza e di supporto al Direttore Generale per tutto quello che riguarda l'attività aziendale, dall'elaborazione di programmi, allo sviluppo di servizi, all'utilizzazione delle risorse umane e materiali.

Nella gestione dell'azienda il Direttore Generale è coadiuvato da due figure nominate fiduciariamente da egli stesso:

- Il Direttore Sanitario
- Il Direttore Amministrativo

i quali vanno a formare la Direzione Aziendale. Le tre figure devono cooperare e concorrere alla formazione delle decisioni della direzione strategica. Ciò non toglie che il Direttore Generale sia, e rimanga, l'unico titolare della competenza gestionale. Può invece delegare al personale delle aree dirigenziali alcune attività, come la gestione del budget assegnato, quella del personale e la stipula di contratti.

Le funzioni assegnate al Direttore Sanitario e al Direttore Amministrativo sono differenti, modulate sulle loro specifiche professionalità.

- Il Direttore Sanitario dirige i servizi sanitari dell'azienda, avvalendosi dello staff e delle strutture di riferimento, seguendo gli indirizzi

generali di programmazione e le disposizioni del DG. È preposto al buon funzionamento dei servizi sanitari aziendali, dal punto di vista organizzativo ed igienico-sanitario. Presiede il Consiglio dei Sanitari.

- Il Direttore Amministrativo, avvalendosi del proprio staff e strutture di riferimento, dirige e organizza i servizi amministrativi e tecnici dell'azienda, in conformità agli indirizzi generali di programmazione e alle disposizioni del Direttore Generale.

Essi rispondono in prima persona dell'operato dei rispettivi collaboratori, nei servizi di loro competenza. Inoltre, fanno parte, insieme al DG del Collegio di Direzione e del Consiglio dei Sanitari.

Quest'ultimo è un organo elettivo, presieduto dal Direttore Sanitario, con funzioni consultive: funziona da referente per la classe professionale a cui appartiene e da esperto in tema di esigenze legate all'assistenza sanitaria. Ne fanno parte medici, infermieri e personale tecnico-sanitario. Esprime il suo parere al Direttore Generale riguardo le attività tecnico-sanitarie o di assistenza sanitaria, i piani e i programmi annuali e pluriennali, la formazione del personale, le dotazioni in mano all'organico, la relazione sanitaria aziendale.

1.4 La natura giuridica

La natura delle aziende sanitarie è stata profondamente innovata dal D.Lgs. n.229 del 19 giugno 1999 che, oltre a portare ad un riassetto del SSN stesso, ha determinato la trasformazione dei precedenti Enti Sanitari in enti pubblici di natura economica.

In base all'art. 3, comma 1-bis del D.lgs. n. 229/99 le Asl si costituiscono in "aziende con personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale; la loro organizzazione e il loro funzionamento sono disciplinati con atto aziendale di diritto privato, nel rispetto dei principi e criteri stabiliti con legge regionale. L'atto aziendale individua le strutture operative dotate di

autonomia gestionale o tecnico-professionale, soggette a rendicontazione analitica". Il comma 1-ter prosegue stabilendo che le aziende sono obbligate a rispettare determinati criteri quali: efficacia, efficienza e economicità, ma soprattutto le aziende sono obbligate al vincolo di bilancio, da raggiungere tramite l'equilibrio di costi e ricavi.

Ci troviamo pertanto di fronte a enti pubblici che agiscono secondo le regole del diritto privato e che sono gestiti a livello imprenditoriale. Ciò comporta scelte fatte in base alle risorse economiche disponibili, l'obbligo di redigere il bilancio, l'impossibilità di trasferire automaticamente alla Regione gli utili e/o le perdite di esercizio. L'Asl ha una sua personalità giuridica e gestisce la propria organizzazione ed i rapporti con i terzi in prima persona, come avviene in ogni azienda.

In questo modo, si garantisce un servizio più dinamico ed una risposta più idonea alle aspettative del cittadino e soprattutto si ha un maggiore controllo della spesa. Infatti, il passaggio dalle Usl alle Asl è stato determinato anche da una diversa interpretazione del diritto alla tutela della salute, che non viene più visto come assoluto, bensì condizionato dalle risorse finanziarie disponibili.

1.5 L'autonomia

Il D.Lgs. 502/1992 stabiliva che l'azienda sanitaria fosse uno strumento in mano alla Regione. Questa qualificazione viene eliminata dal D.Lgs. 571 del 1993, che, all'art.4, definisce l'azienda sanitaria come "*azienda dotata di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile e tecnica*".

Questo è un aspetto di rilevante importanza poiché mira a ridurre, se non eliminare, la rigidità della burocrazia, tipica del diritto amministrativo.

Come sancito dal Decreto di cui sopra, l'autonomia delle Asl si presenta sotto vari aspetti:

- organizzativa: l'Asl eroga i servizi sanitari attraverso i suoi organi: i dipartimenti di prevenzione, i distretti sanitari, gli ospedali non costituiti in aziende ospedaliere;
- amministrativa: svolge un'attività d'interesse pubblico e al contempo prende decisioni riguardanti sé stessa;
- patrimoniale: l'Asl possiede un suo patrimonio, separato da quello dell'ente pubblico di pertinenza;
- contabile: redige un proprio bilancio di gestione;
- gestionale: amministra direttamente i propri beni;
- tecnica: effettua in maniera indipendente le proprie scelte tecniche.

Dovendo rispettare questi vari ambiti dell'autonomia, la Regione non può assumere decisioni o provvedimenti che possano limitarli in qualche modo, ma si limita a promulgare linee guida e direttive che non compromettano la libertà di scelta e autodeterminazione delle Asl.

Tuttavia, non si può ancora pensare alle Asl come ad aziende private. Ad esempio, il Direttore Generale non partecipa all'elaborazione del piano attività statale e regionale, non può decidere in autonomia riguardo gli investimenti ed è oggetto di controlli e verifiche periodici. Inoltre, i beni e i servizi delle Asl devono rispondere alle regole del servizio pubblico e risentono dell'influenza politica a livello regionale.

1.6 L'atto aziendale

L'atto aziendale¹⁹ è il documento che permette agli enti sanitari di potersi costituire in aziende sanitarie, sia esse che siano Asl, Aziende Ospedaliere o Aziende Ospedaliere Universitarie. Ha natura di diritto privato e definisce

¹⁹ L'atto aziendale è normato dal D.Lgs. 502/1992 e D.Lgs. 229/1999, nonché da ulteriori leggi a carattere regionale che lo possono integrare. Per la normativa sulla trasparenza, è obbligatorio che esso sia presente e disponibile per la lettura sul sito di ogni azienda sanitaria.

l'assetto organizzativo e gestionale necessari al raggiungimento degli obiettivi fissati, nel rispetto dei principi e criteri stabiliti dalle leggi in materia sanitaria. L'atto esprime l'autonomia organizzativa dell'azienda, l'articolazione interna, i rapporti tra tutti gli organi e le strutture, nonché le regole in materia contrattuale. Attraverso l'adozione dell'atto, il Direttore Generale, può esercitare il potere amministrativo, gestionale e la delega dei poteri. L'atto deve individuare le figure di responsabilità, così da poter disporre di un sistema decisionale efficace ed efficiente, volto alla migliore gestione delle risorse umane e materiali, tenendo sempre a mente la mission dell'azienda, l'erogazione di servizi sanitari. L'atto consente alle aziende sanitarie di regolamentare la propria organizzazione e funzionalità tramite atti di diritto privato. Il D.Lgs. 502/1992 e il successivo D.Lgs. 229/99 oltre a sancire l'obbligatorietà dell'atto aziendale, stabiliscono il suo contenuto minimo che si può così sintetizzare:

- a) il documento istruttorio con il quale la Giunta Regionale delibera la creazione dell'azienda sanitaria;
- b) le disposizioni generali, dove vengono indicate la denominazione, la sede legale e il logo, la natura dell'azienda, la finalità e la mission. Ne fanno parte inoltre la tipologia di prestazioni erogate ed una serie di altri servizi offerti ai cittadini, come la tutela o la carta dei servizi. Nelle disposizioni generali vengono anche indicate le regole per le relazioni sindacali;
- c) l'assetto istituzionale con la composizione degli organi aziendali, la loro modalità di nomina, le funzioni, i rapporti di gerarchia e di collaborazione;
- d) l'organizzazione aziendale, i principi e le regole di funzionamento dell'organizzazione dipartimentale, delle aree amministrative e tecniche;
- e) le competenze, le responsabilità, i ruoli e le modalità di attribuzione degli incarichi dirigenziali;

- f) le regole per la programmazione e la pianificazione strategica, il budget, il bilancio di esercizio, i principi generali e gli organi di valutazione interni;
- g) il sistema di finanziamento, le norme e i principi dell'attività contrattuale, il patrimoniale aziendale.

Il legislatore nazionale ha definito quale deve essere il contenuto minimo dell'atto, ma ha comunque lasciato alla normativa regionale la possibilità di integrarne il contenuto.

1.7 L'accREDITAMENTO Istituzionale

L'accREDITAMENTO nasce in sanità come sistema per garantire la qualità delle prestazioni erogate ed è obbligatorio per le aziende sanitarie, senza di esso la struttura, pubblica o privata che sia, non può erogare prestazioni per conto del SSN²⁰. Oltre alla già citata obbligatorietà, l'accREDITAMENTO ha un'altra caratteristica: è istituzionale, in quanto rappresenta la modalità con la quale i soggetti possono essere erogatori del SSN. L'accREDITAMENTO è stato introdotto per indirizzare le aziende sanitarie a perseguire un continuo miglioramento della qualità dei servizi offerti, attraverso sistemi di controllo sia interni che esterni, sottoponendo sia le strutture pubbliche che private alle stesse regole. Questo ha portato i cittadini a scegliere con accuratezza le strutture erogatrici di servizi sanitari, promovendo una competizione tra aziende, competizione volta ad offrire sempre una migliore qualità.

I requisiti necessari per poter ottenere l'accREDITAMENTO istituzionale sono quattro:

- 1) Il possesso di requisiti minimi di tipologia strutturale, tecnologica, organizzativa e di attività, fissati nei criteri generali del citato D.P.R.

²⁰ L'accREDITAMENTO viene istituito con il D.Lgs. 502/1992 e con il D.Lgs. 229/1999, la legge del 23 dicembre 1994 n.724 fissa i criteri della remunerazione a prestazione e i sistemi di revisione della qualità. Successivamente il Decreto del Presidente della Repubblica n.37/1997, fissa i requisiti minimi per l'accREDITAMENTO delle strutture sanitarie pubbliche e private.

n.37 del 1997. Rappresentano la soglia sotto la quale le prestazioni sanitarie non sarebbero erogate in sicurezza.

- 2) Il possesso di un sistema interno di controllo della qualità delle prestazioni di cura, assistenza e servizi offerti.
- 3) L'accettazione di un regime di controlli di qualità esterni, effettuati sulla base di criteri standard stabiliti da regole e organismi nazionali.
- 4) L'accettazione del sistema di finanziamento per la remunerazione delle prestazioni erogate nell'ambito del SSN basato su due modalità: i trattamenti ospedalieri, sia in regime di ricovero sia in regime di day hospital, sono remunerati in base a tariffe predefinite (Diagnosis Related Groups: DRG); mentre le funzioni assistenziali globali sono remunerate in base al costo standard di produzione del programma di assistenza. In entrambi i casi si tratta di un ammontare globale predefinito indicato negli accordi contrattuali e determinato in base alle funzioni assistenziali e alle attività svolte nell'ambito e per conto della rete dei servizi di riferimento.

Il processo di selezione delle strutture sanitarie che possono agire per conto e a carico del SSN si svolge in quattro fasi:

- 1) Innanzitutto, viene richiesto il rilascio di un'autorizzazione a realizzare nuove strutture, oppure a migliorare quelle esistenti. Prima di procedere, viene valutata l'accessibilità del luogo prescelto e se questa struttura abbia possibilità di rispondere in modo appropriato al fabbisogno del territorio (questo è valido sia per le strutture pubbliche che per quelle private).
- 2) Viene poi richiesta una seconda autorizzazione, volta ad assicurare che i locali e le attrezzature siano adeguati e rispondano agli standard internazionali di sicurezza.
- 3) La terza fase è quella dell'accREDITAMENTO vero e proprio. Tramite esso, le strutture sanitarie possono erogare prestazioni per conto del

SSN, che le finanzia entro un determinato tetto di valore. L'accREDITAMENTO istituzionale è rilasciato dalla Regione a tutte le strutture autorizzate che ne facciano richiesta, purché abbiano adottato programmi di miglioramento continuo dei servizi erogati, sia per il personale che per gli assistiti, e che abbiano ottenuto risultati positivi nelle attività svolte e nel gradimento da parte dell'utenza.

- 4) La fase finale prevede la stipula di accordi contrattuali, di valenza pluriennale, tra Asl, Regione e strutture accreditate. Tali accordi stabiliscono gli obiettivi di salute, i programmi di integrazione fra i servizi di tutte le strutture interessate e il numero massimo di prestazioni che il SSN andrà a risarcire.

Capitolo 2 – Il bilancio di esercizio delle aziende sanitarie

2.1 Definizione del bilancio di esercizio

Il bilancio di esercizio è lo strumento di informazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda sanitaria. È costituito dallo Stato Patrimoniale²¹, dal Conto Economico²², dal Rendiconto Finanziario e dalla Nota Integrativa²³ e viene presentato insieme alla relazione sulla gestione sottoscritta dal Direttore Generale. Esso viene redatto secondo le disposizioni del D.Lgs. 118/2011, facendo riferimento al Codice Civile e ai Principi Contabili Nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fatto salvo quanto diversamente previsto dallo stesso D.Lgs. 118/2011 e s.m.i., nonché dai successivi decreti ministeriali di attuazione. Il decreto 147 del 24 maggio 2019, emanato dal Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, ha poi introdotto nuovi modelli di rilevazione dello Stato Patrimoniale (SP), del Conto Economico (CE), dei costi per i Livelli essenziali di Assistenza (LA) e Conto del Presidio (CP) degli enti del Servizio Sanitario Nazionale.

2.2 Criteri di valutazione per la redazione del bilancio di esercizio

Per svolgere la sua funzione, il bilancio deve seguire delle linee guida che permettano una rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria dell'azienda e del risultato economico dell'esercizio. Tale rappresentazione deve essere:

- *veritiera*: questo principio obbliga coloro che redigono il bilancio ad esprimere in modo “vero” (principio di verità) i dati dell'azienda. Il

²¹ Art. 2424 del Codice Civile.

²² Art. 2425 del Codice Civile

²³ Art. 2427 del Codice Civile

concetto di “veridicità” può riferirsi ai dati oggettivamente misurabili, per i quali non vi sono problemi di quantificazione, o a dati la cui stima deve essere credibile;

- *corretta*: il bilancio deve essere rappresentato senza alterazioni e/o falsificazioni, attenendosi alla normativa vigente, deve essere “corretto” (principio di correttezza).

La valutazione delle voci di bilancio viene fatta ispirandosi a dei principi redazionali. Essi sono:

- *Prudenza*²⁴: il redattore del bilancio d’esercizio deve tener conto di tutti i rischi prevedibili, di eventuali perdite aventi origine nel corso dell’esercizio o di esercizi anteriori, ancorchè tali rischi o perdite siano emersi solo tra la data di chiusura dell’esercizio e la data di redazione del bilancio. Questo porta a effettuare una valutazione individuale degli elementi che compongono le singole voci delle attività o passività, per evitare compensi tra perdite che devono essere riconosciute e utili da non riconoscere in quanto non realizzati.
- *Continuazione*: la valutazione delle voci di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell’attività: il processo di determinazione dei valori del bilancio è fondato sul presupposto che l’azienda duri nel tempo.
- *Competenza*²⁵: nella redazione del bilancio si deve tener conto sia dei proventi che degli oneri di competenza dell’esercizio, indipendentemente dalla data dell’incasso o del pagamento. Questo implica un procedimento molto complesso per individuare e misurare costi e ricavi che, indipendentemente dalla manifestazione finanziaria, vengono ritenuti di pertinenza di un dato periodo. L’effetto delle

²⁴ Art. 2423 bis Codice Civile comma 1

²⁵ Art. 2423 bis Codice Civile comma 3.

operazioni viene rilevato contabilmente e attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono, e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di incasso e pagamento.

- *Valutazione separata degli elementi eterogenei*²⁶: gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente.
- *Costanza dei criteri di valutazione*²⁷: i criteri di valutazione utilizzati per esprimere in modo veritiero la situazione patrimoniale, finanziaria ed il risultato economico dell'esercizio dell'azienda non possono essere modificati da un esercizio all'altro. L'obbligo di costanza dei criteri di valutazione permette di comparare nel tempo i bilanci ed all'interno del bilancio d'esercizio le singole voci, purchè di natura omogenea.

Fanno da corollario a questi principi redazionali i principi contabili, emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), che servono per interpretare in chiave tecnica le norme di legge in materia di contabilità e bilancio.

I criteri di valutazione adottati per redigere il bilancio di esercizio sono riportati qui di seguito:

-Immobilizzazioni immateriali: sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, inclusi i costi accessori e l'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA) in quanto non detraibile. Sono espresse in bilancio al netto degli ammortamenti effettuati nel corso degli esercizi. Le aliquote di ammortamento sono quelle fissate dal D.Lgs. 118/2011 e s.m.i., nonché dai successivi decreti ministeriali di attuazione. Non sono compresi, tra

²⁶ Art. 2423 bis Codice Civile comma 5.

²⁷ Art. 2423 bis Codice Civile comma 6.

le immobilizzazioni, i costi di impianto e di ampliamento, di ricerca e di sviluppo. In caso di sussistenza, questi possono essere iscritti nelle immobilizzazioni previo consenso del Collegio Sindacale.

-Immobilizzazioni materiali: sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, inclusi i costi accessori e l'IVA in quanto non detraibile. Sono esposte in bilancio al netto dei relativi fondi di ammortamento. Le aliquote di ammortamento sono quelle fissate dal D.Lgs. 118/2011 e s.m.i., nonché dai successivi decreti ministeriali di attuazione.

Le immobilizzazioni di primo conferimento vengono iscritte sulla base dei valori assegnati alle stesse.

Le immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito sono iscritte sulla base del valore indicato nell'atto di conferimento/donazione o, in assenza, sulla base di specifica perizia rilasciata da un professionista abilitato.

I costi di manutenzione e riparazione che non incidono, aumentandolo, il valore e/o la funzionalità dei beni sono addebitati al Conto Economico dell'esercizio in cui sono sostenuti. Le spese di manutenzione e riparazione che, invece, incrementano il valore di suddetti beni sono imputate all'attivo patrimoniale e, successivamente, ammortizzate.

-Titoli: in caso di sussistenza, vengono iscritti al minor valore tra il prezzo d'acquisto e quanto è possibile realizzare sulla base dell'andamento del mercato.

-Partecipazioni: sono quote di capitale detenute presso imprese collegate, controllate e altre aziende. In caso di sussistenza, vengono iscritte al costo di acquisto o di sottoscrizione, eventualmente rettificato per riflettere perdite permanenti di valore.

-Rimanenze: sono iscritte al costo calcolato con il metodo della media ponderata. La valorizzazione deve essere conforme a quanto previsto

dall'art. 2426 co.1 n.10 del Codice Civile e non deve differire in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio.

-*Crediti*: sono esposti al presumibile valore di realizzo. L'adeguamento del valore nominale dei crediti al valore presunto di realizzo è ottenuto mediante apposito fondo al fine di tener conto dei rischi di inesigibilità.

-*Disponibilità liquide*: sono iscritte in bilancio al loro valore nominale.

-*Ratei e risconti attivi*: vengono determinati in proporzione al periodo temporale di competenza del costo o del ricavo comune a due o più esercizi.

-*Patrimonio netto*: i contributi in conto capitale vengono rilevati con le modalità previste dal D.Lgs. 118/2011 e s.m.i. Per i beni di primo conferimento, la sterilizzazione degli ammortamenti avviene mediante storno a conto economico di quote della voce di patrimonio netto "*Finanziamenti per beni di prima dotazione*".

-*Fondi per rischi e oneri*: i fondi per rischi e oneri sono costituiti da accantonamenti effettuati allo scopo di coprire perdite o debiti di natura determinata e di esistenza certa o probabile, che alla data di chiusura dell'esercizio sono però indeterminati nell'ammontare e/o nella data di sopravvivenza, secondo quanto previsto dall'art.29, comma1, lett. g) del D.Lgs. 118/2011 e s.m.i., nonché dai successivi decreti ministeriali di attuazione.

-*TFR*: le somme destinate al TFR sono versate all'INPS, gestione ex INPDAP, che le accantona e provvede a corrispondere il trattamento di fine rapporto al lavoratore dipendente al termine del rapporto di lavoro: non sono perciò presenti nel passivo dello Stato Patrimoniale.

-*Debiti*: sono rilevati al loro valore nominale.

-*Ratei e risconti passivi*: il criterio è il medesimo di quelli attivi, sopra elencati.

-*Ricavi e costi*: sono rilevati secondo i principi della prudenza e della competenza economica, anche mediante l'iscrizione dei relativi ratei e risconti.

-*Imposte sul reddito*: sono determinate secondo le norme e le aliquote vigenti.

-*Conti d'ordine*: impegni e garanzie sono indicati nei conti d'ordine al loro valore contrattuale. I beni di terzi sono indicati nei conti d'ordine in base al loro valore di mercato al momento dell'ingresso in azienda. Nel caso di controversie in corso viene accantonato il valore della causa al netto di eventuali coperture assicurative.

2.3 Lo Stato Patrimoniale

Lo Stato Patrimoniale è il documento contabile che consente di ottenere un giudizio veritiero sull'equilibrio patrimoniale dell'azienda sanitaria e che permette di visualizzare la quantità e la composizione delle diverse fonti di finanziamento e come esse sono state utilizzate per effettuare gli investimenti necessari allo svolgimento delle varie attività aziendali.

L'articolo 26 del D.Lgs. n.118/2011 stabilisce che lo Stato Patrimoniale debba essere diviso in sezioni separate e contrapposte, in cui sono indicate due serie di elementi: nella sezione di sinistra, si collocano le attività, mentre in quella di destra, le passività e il patrimonio netto.

Gli investimenti²⁸ vengono classificati nell'attivo patrimoniale, mentre le fonti di finanziamento, che a loro volta si articolano in passività e patrimonio netto, vengono classificate come passivo patrimoniale.

²⁸ Gli investimenti rappresentano il modo in cui i finanziamenti sono stati impiegati, mentre le fonti mostrano la provenienza dei mezzi impiegati per realizzare tali investimenti. In merito alla provenienza delle fonti di finanziamento, si può osservare che due possono essere essenzialmente le modalità che un'azienda può utilizzare: il capitale e i mezzi propri e/o il capitale di terzi soggetti finanziatori.

L'attivo dello Stato Patrimoniale è formato da quattro macro-voci: le immobilizzazioni, l'attivo circolante, i ratei e risconti attivi, i conti d'ordine:

- le immobilizzazioni sono quei beni la cui utilità può essere ripetuta per più anni: non si esauriscono, quindi, in un solo esercizio. Possono essere: immateriali (come ad esempio un brevetto), materiali (come ad esempio un'apparecchiatura bio-medicale), finanziarie (come ad esempio i crediti);
- l'attivo circolante rappresenta la liquidità a disposizione o i beni che possono essere trasformati in liquidità e resi esigibili entro dodici mesi. È formato: dalle rimanenze (come ad esempio le scorte di magazzino), dai crediti e dalle attività finanziarie, entrambi esigibili entro i dodici mesi (le attività finanziarie non devono essere immobilizzate), dalle disponibilità liquide (come ad esempio gli importi monetari presenti in cassa);
- i ratei²⁹ e i risconti³⁰ sono costi o ricavi comuni a due o più esercizi. In base al principio di competenza³¹ vanno rilevati nel relativo esercizio di riferimento;
- i conti d'ordine sono le garanzie, gli impegni, i beni di terzi presso l'azienda e i beni dell'azienda presso terzi. Le garanzie comprendono sia le garanzie prestate che quelle ricevute dalla società. i canoni di leasing ancora da pagare o da ricevere, i depositi cauzionali e i beni in comodato d'uso.

Di norma le aziende sanitarie presentano un attivo dello Stato Patrimoniale “rigido”, dovuto alla necessità di investire in maniera importante in

²⁹ Sono costi (ratei passivi) o ricavi (ratei attivi) che in parte maturano nell'esercizio in corso (con relativa competenza), e in parte maturano negli esercizi successivi (sempre con relativa competenza), ma che avranno manifestazione finanziaria negli esercizi successivi.

³⁰ Sono costi (risconti attivi) o ricavi (risconti passivi) già sostenuti o conseguiti nell'esercizio in corso o in esercizi precedenti, ma di competenza dell'esercizio in corso o degli esercizi successivi.

³¹ Art. 2423 bis Codice Civile comma 3.

tecnologia, fondamentale per fornire servizi sanitari di elevato livello e standard qualitativi.

Nel passivo dello Stato Patrimoniale troviamo il capitale di terzi, che fa nascere l'obbligo di restituzione verso chi lo ha concesso, è composto dalle fonti di provenienza del capitale, che sono: il patrimonio netto, i fondi per rischi e oneri, il trattamento di fine rapporto (TFR), i debiti, i ratei e risconti passivi, i conti d'ordine.

Il patrimonio netto è il capitale proprio dell'azienda: maggiore è il capitale, maggiore è la capacità dell'azienda di preservare il proprio equilibrio patrimoniale senza dover ricorrere a fonti di finanziamento esterne. All'interno del patrimonio netto troviamo diverse voci: il fondo di dotazione dei mezzi propri dell'azienda è il conferimento iniziale di risorse per l'avvio dell'attività; i finanziamenti ricevuti dallo Stato o dalla Regione; le riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti; i contributi regionali per ripianare eventuali perdite di esercizio; le riserve, sono quote costituite per autofinanziare l'azienda e preservarla dal rischio di perdite future; gli utili o le perdite di esercizio.

I fondi per rischi e oneri sono degli accantonamenti monetari che in futuro potrebbero essere utilizzati per sanare debiti o perdite, derivanti da eventi avversi per l'azienda sanitaria. Tali fondi andrebbero infatti a coprire, ad esempio, risarcimenti per eventuali contenziosi con il personale, cause civili e oneri processuali, eventi, pertanto, imprevisi e indeterminati dal punto di vista dell'ammontare.

Il TFR: le somme destinate al TFR sono versate all'INPS, gestione ex INPDAP, che le accantona e provvede a corrisponderle al lavoratore dipendente al termine del rapporto di lavoro.

I debiti rappresentano quote monetarie che devono essere versate ai creditori. La quota maggiore è generalmente rappresentata dai debiti verso i fornitori, seguita da quella verso Stato, Regione, Provincia.

STATO PATRIMONIALE		Importi: Euro			
ATTIVO					
SCHEMA DI BILANCIO <i>Dati in Euro</i>		Anno T	Anno T-1	VARIAZIONE T/T-1	
				Importo	%
A) IMMOBILIZZAZIONI					
I. Immobilizzazioni immateriali					
1) Costi di impianto e di ampliamento					
2) Costi di ricerca e sviluppo					
3) Diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere dell'ingegno					
4) Immobilizzazioni immateriali in corso e acquisite					
5) Altre immobilizzazioni immateriali					
II. Immobilizzazioni materiali					
1) Terreni					
a) Terreni disponibili					
b) Terreni indisponibili					
2) Fabbricati					
a) Fabbricati per attivita' (disponibili)					
b) Fabbricati strumentali (indisponibili)					
3) Impianti e macchinari					
4) Attrezzature scientifiche e scientifiche					
5) Mobili e arredi					
6) Automezzi					
7) Oggetti d'arte					
8) Altre immobilizzazioni materiali					
9) Immobilizzazioni materiali in corso e acquisite					
		Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi		
III. Immobilizzazioni finanziarie (con separate indicazioni, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo)					
1) Crediti finanziari					
a) Crediti finanziari a) Stato					
b) Crediti finanziari a) Regioni					
c) Crediti finanziari a) partecipazioni					
d) Crediti finanziari a) altri					
2) Titoli					
a) Partecipazioni					
b) Altri titoli					
Totale A)					
B) ATTIVO CIRCOLANTE					
I. Rimanenze					
1) Rimanenze beni materiali					
2) Rimanenze beni non materiali					
3) Accconti per acquisti beni materiali					
4) Accconti per acquisti beni non materiali					
		Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi		
II. Crediti (con separate indicazioni, per ciascuna voce, degli importi esigibili, oltre l'esercizio successivo)					
1) Crediti v/ Stato					
a) Crediti v/ Stato - parte ammin.					
1) Crediti v/ Stato per spese correnti e accenti					
2) Crediti v/ Stato - altro					
b) Crediti v/ Stato - investimenti					
c) Crediti v/ Stato - per ricerca					
1) Crediti v/ Ministero della Sanita' per ricerca corrente					
2) Crediti v/ Ministero della Sanita' per ricerca finalizzata					
3) Crediti v/ Stato per ricerca - altre Amministrazioni centrali					
4) Crediti v/ Stato - investimenti per ricerca					

STATO PATRIMONIALE ATTIVO			<i>Importi: Euro</i>			
SCHEMA DI BILANCIO <i>Decreto Interministeriale</i>			Anno T	Anno T-1	VARIAZIONE T/T-1	
					Importo	%
<i>1) Crediti e/previsioni</i>						
2) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma						
<i>a) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma - parte corrente</i>						
1) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma per spesa corrente						
<i>a) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma per finanziamento sanitario ordinario corrente</i>						
<i>b) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente L.E.4</i>						
<i>c) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente L.E.4</i>						
<i>d) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma per spesa corrente - altro</i>						
2) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma per ricerca						
<i>b) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma - patrimonio netto</i>						
1) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma per finanziamenti per investimenti						
2) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma per incremento fondo di dotazione						
3) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma per ripiano perdite						
4) Crediti e/Regioni o Provincia Autonoma per ricostituzione riserve di investimenti esercizi precedenti						
3) Crediti e/Comuni						
4) Crediti e/aziende sanitarie pubbliche e secondo quota PSR da distribuire						
<i>a) Crediti e/aziende sanitarie pubbliche della Regione</i>						
<i>b) Crediti e/aziende sanitarie pubbliche fuori Regione</i>						
5) Crediti e/società partecipate e/o enti dipendenti della Regione						
6) Crediti e/Erario						
7) Crediti e/almi						
III Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni						
1) Partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni						
2) Altri titoli che non costituiscono immobilizzazioni						
IV Disponibilità liquide						
1) Cassa						
2) Istituto Tesoriere						
3) Tesoreria Unica						
4) Conto corrente postale						
Totale B)						
C) RATEI E RISCONTI ATTIVI						
I Ratei attivi						
II Risconti attivi						
Totale C)						
TOTALE ATTIVO (A+B+C)						
D) CONTI D'ORDINE						
1) Canoni di leasing ancora da pagare						
2) Depositi cauzionali						
3) Beni in comodato						
4) Altri conti d'ordine						
Totale D)						

STATO PATRIMONIALE PASSIVO E PATRIMONIO NETTO				Importi: Euro	
SCHEMA DI BILANCIO <i>Dati Intermediari</i>	Anno T	Anno T-1	VARIAZIONE T/T-1		
			Importo	%	
A) PATRIMONIO NETTO					
I Fondo di dotazione			-	-	
II Finanziamenti per investimenti			-	-	
1) Finanziamenti per beni di prima dotazione			-	-	
2) Finanziamenti (lo Stato per investimenti)			-	-	
a) Finanziamenti da Stato ex art. 28 Legge 87/88			-	-	
b) Finanziamenti da Stato per ricerca			-	-	
c) Finanziamenti da Stato - altri			-	-	
3) Finanziamenti da Regione per investimenti			-	-	
4) Finanziamenti da altri soggetti pubblici per investimenti			-	-	
5) Finanziamenti per investimenti da entità contribuiti in conto esercizio			-	-	
III Riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti			-	-	
IV Altre riserve			-	-	
V Contributi per ripiano perdite			-	-	
VI Utili (perdite) portati a nuovo			-	-	
VII Utile (perdita) dell'esercizio			-	-	
Totale A)			-	-	
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI					
1) Fondi per impegni, anche differiti			-	-	
2) Fondi per rischi			-	-	
3) Fondi da distribuire			-	-	
4) Quota inutilizzata contributi di parte comune vincolati			-	-	
5) Altri fondi oneri			-	-	
Totale B)			-	-	
C) TRATTAMENTO FINE RAPPORTO					
1) Prezzi operezità			-	-	
2) TFR personale dipendenti			-	-	
Totale C)			-	-	
D) DEBITI (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo)					
	Entro 12 mesi	Oltre 12 mesi			
1) Mutui passivi			-	-	
2) Debiti v/ Stato			-	-	
3) Debiti v/ Regione o Provincia Autonoma			-	-	
4) Debiti v/ Comuni			-	-	
5) Debiti v/ aziende sanitarie pubbliche			-	-	
a) Debiti v/ aziende sanitarie pubbliche della Regione per spesa corrente e capitale			-	-	
b) Debiti v/ aziende sanitarie pubbliche della Regione per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente art. 1, L. 11/01			-	-	
c) Debiti v/ aziende sanitarie pubbliche della Regione per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente art. 1, L. 11/01			-	-	
d) Debiti v/ aziende sanitarie pubbliche della Regione per altre prestazioni			-	-	
e) Debiti v/ aziende sanitarie pubbliche della Regione per servizi e prestazioni in conto esercizio			-	-	
f) Debiti v/ aziende sanitarie pubbliche fuori Regione			-	-	
6) Debiti v/ società partecipate e/o enti dipendenti della Regione			-	-	
7) Debiti v/ fornitori			-	-	
8) Debiti v/ Istituto Tesoriere			-	-	
9) Debiti ribattuti			-	-	
10) Debiti v/ altri finanziatori			-	-	
11) Debiti v/ istituti previdenziali, assistenziali o sicurezza sociale			-	-	
12) Debiti v/ altri			-	-	
Totale D)			-	-	

STATO PATRIMONIALE PASSIVO E PATRIMONIO NETTO				Importi: Euro	
SCHEMA DI BILANCIO <i>Dati Intermediari</i>	Anno T	Anno T-1	VARIAZIONE T/T-1		
			Importo	%	
E) RATEI E RISCONTI PASSIVI					
1) Ratei passivi			-	-	
2) Risconti passivi			-	-	
Totale E)			-	-	
TOTALE PASSIVO E PATRIMONIO NETTO (A+B+C+D+E)					
F) CONTI D'ORDINE					
1) Canoni di leasing ancora da pagare			-	-	
2) Depositi cauzionali			-	-	
3) Beni in comodato			-	-	
4) Altri conti d'ordine			-	-	
Totale F)			-	-	

2.4 Il Conto Economico

Il Conto Economico è il documento contabile che permette di capire se l'azienda sanitaria si trova in "equilibrio economico", vale a dire se c'è un adeguato bilanciamento tra i proventi ottenuti e gli oneri sostenuti per svolgere la funzione di erogazione di servizi sanitari. I proventi derivano dai finanziamenti ottenuti dalla Regione o dai corrispettivi per le prestazioni effettuate, come i rimborsi per i DRG, le tariffe, i ticket, etc. Gli oneri³² derivano dai costi per l'acquisto dei dispositivi sanitari e non per i servizi forniti, dalla garanzia dei LEA ai costi per il personale, etc. Dalla contrapposizione tra proventi e oneri della gestione si ottiene il reddito di esercizio, che si traduce in un utile o una perdita.

Un eventuale utile può essere utilizzato in tre differenti modi:

1. per il ripiano di eventuali perdite degli esercizi precedenti;
2. come accantonamento da utilizzarsi negli esercizi futuri;
3. per la copertura di perdite del Servizio Sanitario Regionale.

Il D.Lgs. n.118/2011 stabilisce che lo schema di Conto Economico delle aziende sanitarie si rifà a quello proposto dall'articolo 2425 del Codice Civile con forma scalare³³ ad un'unica sezione, articolato per aree di gestione, le quali, se confrontate, permettono di evidenziare risultati intermedi. Segue poi il saldo, ossia il reddito prodotto nell'esercizio, calcolato come contrapposizione di componenti positivi e negativi di reddito.

³² È importante ricordare che il CE rileva la differenza tra oneri che rientrano nel ciclo produttivo detto "veloce" perchè esauriscono la loro utilità nell'esercizio in corso, come la spesa per il carburante, per il materiale sanitario o di cancelleria, e oneri legati a fattori della produzione a "lento" ciclo di utilizzo. Questi ultimi forniscono la loro utilità per più cicli produttivi, come ad esempio le apparecchiature bio-medicali, gli automezzi, i brevetti o le licenze, sono soggetti al processo di ammortamento, l'onere di spesa verrà ripartito su più esercizi con effetti oltre che sul CE anche sullo SP.

³³ La forma a scalare è quella tipologia di prospetto dove i ricavi e i costi sono inseriti all'interno di un'unica colonna. Partendo dall'alto troviamo i ricavi, poi a mano a mano che si "scala" verso il basso, si sottraggono differenti classi di costo e si calcolano dei risultati intermedi.

Il Conto Economico è strutturato in sei macro-classi di gestione³⁴, contrassegnate da lettere maiuscole. In successione troviamo:

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;

Y - Imposte sul reddito dell'esercizio.

Sottraendo al valore della produzione i suoi costi (A-B), si ottiene il reddito operativo, che è un risultato intermedio molto importante in quanto, contrapponendo costi e ricavi, si riesce a valutare se la gestione operativa è corretta. Perciò il reddito operativo attesta se l'azienda sanitaria, per erogare i suoi servizi, ha più ricavi o costi.

Il secondo risultato intermedio è il risultato prima delle imposte e si ottiene sommando o sottraendo (a seconda se siano positivi o negativi), al reddito operativo, i proventi e gli oneri finanziari (C), le rettifiche di valore delle attività finanziarie (D), i proventi e oneri straordinari (E).

L'ultimo passaggio che si deve effettuare per ottenere il risultato d'esercizio, che potrebbe essere positivo o negativo, è sottrarre al risultato prima delle imposte le imposte stesse (Y).

I passaggi per ottenere il risultato di esercizio possono essere così riassunti:

- Reddito operativo (A-B)
- Risultato prima delle imposte (A-B±C±D±E)
- Imposte sul reddito dell'esercizio (Y)

³⁴ Trattate in dettaglio nel successivo paragrafo 2.4.1.

- Utile o perdita di esercizio

2.4.1 Le macro-classi del Conto Economico

Come detto nel precedente paragrafo, il CE è articolato per macro-classi contraddistinte da lettere maiuscole (A, B, C, D, E, Y). All'interno di ciascuna di esse sono presenti delle sotto-classi che contribuiscono a formare il valore del Conto Economico.

A. Valore della produzione: sono i ricavi e i proventi che l'azienda sanitaria riesce ad ottenere durante lo svolgimento della propria attività di erogazione di servizi sanitari. Osservando l'allegato schema di CE, si nota che le voci sono 9. Tuttavia, le più importanti in termini di contribuzione sono due: i contributi in conto esercizio (voce n.1) e i ricavi per prestazioni sanitarie (voce n.4). I contributi possono essere di diversa natura, ma i principali sono quelli ottenuti dalla Regione e dallo Stato per lo svolgimento dell'attività sanitaria. Per quanto concerne i ricavi per le prestazioni sanitarie, essi derivano dai ticket, dall'intramoenia, dai rimborsi derivanti da altre Regioni (mobilità attiva). È importante ricordare anche la quota contributi in conto capitale (voce n.7): si tratta di un finanziamento regionale a copertura della quota di ammortamento dei beni acquistati nell'esercizio in corso.

B. Costi della produzione: in questa macro-classe sono presenti tutti gli oneri sostenuti dall'azienda sanitaria per lo svolgimento della propria attività. Sono undici voci, le più importanti delle quali, per valore, sono: l'acquisto di beni (voce n.1), l'acquisto di servizi sanitari e non (voci n. 2 e n.3), i costi del personale (voce n.6). Nell'acquisto di beni rientrano sia quelli sanitari, come ad esempio i prodotti farmaceutici, che quelli non sanitari, come ad esempio la cancelleria o il carburante per gli automezzi. I servizi sanitari comprendono gli acquisti per l'assistenza ospedaliera, per la medicina di base e per la farmaceutica. I servizi non sanitari sono in genere quelli legati alla lavanderia, alla mensa, alla pulizia, al riscaldamento. Il costo del personale è suddiviso in base al ruolo del personale stesso: sanitario, amministrativo,

tecnico, professionale. Rientrano, inoltre, tra i costi del Conto Economico gli ammortamenti per i beni sia materiali che immateriali, i costi per le manutenzioni e riparazioni.

C. I proventi e gli oneri finanziari derivano da interessi sugli stessi, che possono essere sia attivi che passivi e sintetizzano la gestione finanziaria dell'azienda. Questa macro-classe può avere segno positivo o negativo, quindi si può aggiungere o sottrarre al reddito di esercizio.

D. La macro-classe delle rettifiche di valore di attività finanziarie include sia le rivalutazioni che le svalutazioni dei crediti che l'azienda vanta verso terzi. Anche questi possono essere di segno sia positivo che negativo, quindi vanno aggiunti o sottratti al reddito di esercizio.

E. La macro-classe dei proventi e oneri straordinari comprende operazioni che generano movimenti nel Conto Economico in maniera straordinaria, non ripetitiva e non hanno a che fare col normale ciclo di produzione di servizi sanitari. Anche questi possono essere di segno sia positivo che negativo, quindi vanno aggiunti o sottratti al reddito di esercizio.

Y. Le imposte sul reddito di esercizio sono l'ultima macro-classe che troviamo nel CE prima dell'utile o della perdita. Tali imposte sono l'IRAP³⁵, l'IRES³⁶, gli eventuali accantonamenti a fondo imposte.

Le sopra indicate sei macro-classi, per facilità di comprensione, possono essere raggruppate in quattro differenti aree di gestione:

1. area della produzione, che include le macro-aree A e B, ossia i valori positivi e negativi di reddito che derivano dalla attività sanitaria realizzata;

³⁵ L'IRAP è l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, l'azienda sanitaria deve versare quella relativa al personale, all'intramoenia, alle attività commerciali.

³⁶ L'IRES è l'Imposta sul Reddito delle Società.

2. area finanziaria, che include le macro-aree C e D, ossia i componenti positivi e negativi di reddito di natura finanziaria e le voci di rettifiche di valore;
3. area straordinaria, contraddistinta dalla lettera E, ossia i proventi e gli oneri straordinari;
4. area tributaria, lettera Y, ossia le imposte sul reddito dell'esercizio, quali l'IRAP, l'IRES, gli accantonamenti a fondo imposte.

CONTO ECONOMICO			Importi: Euro	
SCHEMA DI BILANCIO <i>Descriz. Intercontabile</i>	Anno T	Anno T-1	VARIAZIONE T/T-1	
			Importo	%
A) VALORE DELLA PRODUZIONE				
1) Contributi in c/assicurato				
1) Contributi in c/assicurato - da Regione o Provincia Autonoma per quota F35 regionale				
2) Contributi in c/assicurato - altra fonte				
3) Contributi da Regione e Prov. Aut. (previdenza) - ordinati				
4) Contributi da Regione e Prov. Aut. (previdenza) - Risorse aggiuntive da bilancio a titolo di apertura L.2.1				
5) Contributi da Regione e Prov. Aut. (previdenza) - Risorse aggiuntive da bilancio a titolo di apertura cassa L.2.1				
6) Contributi da Regione e Prov. Aut. (previdenza) - altri				
7) Contributi da aziende sanitarie pubbliche (previdenza)				
8) Contributi da altri soggetti pubblici				
9) Contributi in c/assicurato - per decurti				
1) da Ministero delle Salute per servizi sanitari				
2) da Ministero delle Salute per servizi farmaceutici				
3) da Regione e altri soggetti pubblici				
4) da privati				
10) Contributi in c/assicurato - da privati				
2) Rettifica contributi c/assicurato per destinazione ad investimenti				
3) Utilizzo fondi per quote inasillanate contributi vincolati di esercizi precedenti				
4) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio-sanitarie a rilevanza sanitaria				
1) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio-sanitarie - ad aziende sanitarie pubbliche				
2) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio-sanitarie - intercomuni				
3) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio-sanitarie - altri				
5) Concessi, recuperi e rimborso				
6) Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (Ticket)				
7) Quota contributi in c/capitale imputata nell'esercizio				
8) Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni				
9) Altri ricavi e proventi				
Totale A)				
B) COSTI DELLA PRODUZIONE				
1) Acquisti di beni				
1) Acquisti di beni sanitari				
2) Acquisti di beni non sanitari				
2) Acquisti di servizi sanitari				
1) Acquisti di servizi sanitari - Medicina di base				
2) Acquisti di servizi sanitari - Farmaceutica				
3) Acquisti di servizi sanitari per assistenza specialistica ambulatoriale				
4) Acquisti di servizi sanitari per assistenza ospedaliera				
5) Acquisti di servizi sanitari per assistenza integrativa				
6) Acquisti di servizi sanitari per assistenza preventiva				
7) Acquisti di servizi sanitari per assistenza ospedaliera				
8) Acquisti prestazioni di psichiatria residenziale e semi-residenziale				
9) Acquisti prestazioni di distribuzione farmaci F1e F				
10) Acquisti prestazioni terminali di cure palliative				
11) Acquisti prestazioni di trasporto sanitario				
12) Acquisti prestazioni socio-sanitarie a rilevanza sanitaria				
13) Compartecipazione al personale per am. L.1040/96 (farmaceutici)				
14) Retribuzioni Assogest e contributi sanitari				
15) Consulenze, collaborazioni, incarichi, altre prestazioni di lavoro sanitario e socio-sanitario				
16) Altri servizi sanitari e socio-sanitari a rilevanza sanitaria				
17) Costi per differenza Tariffe TUC				
3) Acquisti di servizi non sanitari				
1) Servizi non sanitari				
2) Consulenze, collaborazioni, incarichi, altre prestazioni di lavoro non sanitario				

CONTO ECONOMICO			Importi: Euro	
SCHEMA DI BILANCIO (Dati Intermediari)	Anno T	Anno T-1	VARIAZIONE T/T-1	
			Importi	%
4) Formazione			-	-
4) Manutenzione e riparazione			-	-
5) Godimento di beni di terzi			-	-
6) Costi del personale			-	-
a) Personale dirigente ordinario			-	-
b) Personale dirigente ruolo sanitario con studio			-	-
c) Personale sanitario ruolo sanitario			-	-
d) Personale dirigente altri ruoli			-	-
e) Personale sanitario altri ruoli			-	-
7) Oneri diversi di gestione			-	-
8) Ammortamenti			-	-
a) Ammortamenti immobilizzazioni materiali			-	-
b) Ammortamenti dei fabbricati			-	-
c) Ammortamenti delle altre immobilizzazioni materiali			-	-
9) svalutazione delle immobilizzazioni e dei crediti			-	-
10) Variazione delle riserve			-	-
a) Variazione delle riserve finanziarie			-	-
b) Variazione delle riserve non finanziarie			-	-
11) Accantonamenti			-	-
a) Accantonamenti per rischi			-	-
b) Accantonamenti per premi-spoli			-	-
c) Accantonamenti per quote inutilizzate di contributi vincolati			-	-
d) Altri accantonamenti			-	-
Totale B)	-	-	-	-
DIFF. TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)	-	-	-	-
C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI				
1) Interessi attivi ed altri proventi finanziari			-	-
2) Interessi passivi ed altri oneri finanziari			-	-
Totale C)	-	-	-	-
D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE				
1) Rivalutazioni			-	-
2) Svalutazioni			-	-
Totale D)	-	-	-	-
E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI				
1) Proventi straordinari			-	-
a) Plusvalenze			-	-
b) Altri proventi straordinari			-	-
2) Oneri straordinari			-	-
a) Minusvalenze			-	-
b) Altri oneri straordinari			-	-
Totale E)	-	-	-	-
RESULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A+B+C+D+E)	-	-	-	-
Y) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO				
1) IRAP			-	-
a) IRAP relativa a personale dipendente			-	-
b) IRAP relativa a collaboratori e personale ausiliario a lavoro dipendente			-	-
c) IRAP relativa ad attività di libera professione (autonomo)			-	-
d) IRAP relativa ad attività commerciali			-	-
2) IRES			-	-
3) Accantonamento a fondo imposte (accantonamenti, oneri, ecc.)			-	-
Totale Y)	-	-	-	-
UTILE (PERDITA) DELL'ESERCIZIO	-	-	-	-

2.5 La Nota Integrativa

La Nota Integrativa³⁷ fornisce tutte le informazioni supplementari relative al bilancio, che non sono desumibili dallo Stato Patrimoniale, dal Conto Economico e dal Rendiconto Finanziario. Anche se non specificamente richieste da disposizioni di legge, queste informazioni sono ritenute necessarie, in conformità al principio contabile che impone di dare una rappresentazione veritiera e corretta dei fatti aziendali.

La Nota Integrativa ha la funzione di:

- indicare i principi e i criteri adottati dall'azienda sanitaria per le valutazioni delle voci di bilancio;
- indicare le motivazioni e gli effetti sul risultato e sul patrimonio di eventuali cambiamenti di principi contabili applicati. Per ogni voce dello SP, del CE e del RF deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella Nota Integrativa;
- illustrare le motivazioni relative all'iscrizione in bilancio di determinate voci;
- indicare il numero dei dipendenti e la composizione in base al profilo professionale;
- fornire informazioni sia quantitative che qualitative in merito ad eventuali variazioni delle voci di bilancio più significative che si potrebbero verificare tra un esercizio e l'altro;

³⁷ La Nota Integrativa riprende il quadro della normativa contenuta nell'articolo 2427 del Codice Civile.

- qualora sia necessario, deve fornire informazioni supplementari per rispettare il principio della rappresentazione veritiera e corretta dei dati di bilancio;
- contenere i modelli di SP e CE sia dell'esercizio in corso che di quello precedente³⁸.

2.6 La relazione sulla gestione

La relazione sulla gestione è un documento che fa da corredo al bilancio di esercizio. Essa viene redatta dal Direttore Generale e arricchisce il bilancio stesso di una serie di informazioni supplementari, volte ad evidenziare un collegamento tra il bilancio di esercizio dell'azienda sanitaria e gli atti di programmazione aziendale e regionale. La relazione serve a rendere conto dell'operato degli amministratori aziendali nei confronti della popolazione assistita e della Regione, con particolare riguardo alle generalità sul territorio servito, alla popolazione assistita³⁹ e all'organizzazione dell'azienda. Nella relazione del Direttore troviamo quattro macro-capitoli: il quadro normativo di riferimento, le generalità sulla struttura e sull'organizzazione aziendale, le attività del periodo, la gestione economico- finanziaria. Il quadro normativo di riferimento⁴⁰ è complesso ed articolato. I due principali riferimenti sono il D.Lgs. 118/2011 e l'articolo 2428 del Codice Civile.

Nel macro-capitolo delle generalità sulla struttura e sull'organizzazione dei servizi viene indicato l'organigramma aziendale (con apposito schema esemplificativo), il patrimonio immobiliare e quello tecnologico ed il numero dei dipendenti. In questo capitolo devono essere indicate informazioni specifiche riguardanti:

³⁸ È previsto dall'articolo 26 del D.Lgs. 118/2011.

³⁹ In caso di Asl devono essere date anche le indicazioni sulla popolazione esente da ticket, nell'esercizio e per quali motivazioni se per reddito o altro. Marchetti S., Lettere dalla Facoltà, cit., 46.

⁴⁰ Per approfondimenti il quadro normativo di riferimento con le numerose leggi di corredo sono disponibili sul sito internet di ogni azienda sanitaria.

- l'assistenza ospedaliera dei presidi a gestione diretta e le strutture sanitarie e di cura convenzionate attraverso cui l'azienda sanitaria opera; devono essere forniti i numeri sui posti letto direttamente gestiti e su quelli gestiti in convenzione. Si deve distinguere in forma tabellare, suddivisi per presidio, i posti letto ordinari, quelli in day hospital e quelli in day surgery;
- la gestione e le attività dell'assistenza territoriale;
- l'accreditamento delle strutture;
- la prevenzione (fornendo dati sulle attività, sul numero di strutture⁴¹ a disposizione e sulla loro distribuzione a livello territoriale);
- gli obiettivi fissati per l'anno in corso, con riferimento alle variazioni sulle strutture e sull'organizzazione concordate con la Regione⁴²;
- il grado di raggiungimento degli obiettivi;
- gli investimenti effettuati e le fonti di finanziamento degli stessi.

L'attività del periodo contiene la reportistica gestionale sui dati di produzione, organizzata in base al livello di assistenza: ospedaliera, territoriale, della prevenzione, di ricovero, ambulatoriale e di emergenza-urgenza. Sono elencati anche gli obiettivi dell'esercizio relativi all'attività sanitaria.

Il quarto e ultimo macro-capitolo riguarda la gestione economico-finanziaria dell'azienda, che deve fornire le seguenti informazioni:

- sintesi del bilancio;
- relazione sul grado di raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari⁴³;

⁴¹ Servizi di Igiene e sanità pubblica, Igiene degli alimenti e della nutrizione, Prevenzione e sicurezza sugli ambienti di lavoro, Sanità pubblica veterinaria.

⁴² Come ad esempio l'aumento o la diminuzione di servizi sanitari offerti.

⁴³ Si deve relazionare in forma descrittiva e tabellare (dati preventivi confrontati con dati consuntivi e con quelli dell'esercizio precedente) su: macro-obiettivi economico-finanziari dell'anno; scostamenti rispetto ai dati preventivi. Marchetti S., Lettere dalla Facoltà, cit., 47.

- confronto tra il conto economico preventivo/consuntivo e relazione sugli scostamenti anche rispetto ai dati preventivi e consuntivi dell'esercizio precedente;
- relazione sui costi per Livelli Essenziali di Assistenza ed eventuali scostamenti sugli stessi LEA;
- attestazione sui pagamenti relativi a transazioni commerciali e indicatori di tempestività dei pagamenti;
- fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- proposta destinazione dell'utile o, in caso di perdita, analisi delle cause e provvedimenti da adottare per coprire la perdita e per ricondurre in equilibrio la gestione.

Capitolo 3 – Le rimanenze di magazzino nell'azienda ospedaliera

3.1 Rimanenze: definizione, classificazione e contenuto delle voci

Le rimanenze di magazzino in generale sono i beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale gestione dell'attività aziendale. Il principio contabile OIC 13 indica le seguenti tipologie:

- Le materie prime, compresi i beni acquistati soggetti a ulteriori processi di trasformazione, come ad esempio i semilavorati.
- Le materie sussidiarie e di consumo, che sono materiali usati indirettamente nella produzione.
- I prodotti in corso di lavorazione, rappresentati da materiali, parti e assiemi in fase di avanzamento.
- I semilavorati, che sono parti finite di produzione interna destinate ad essere utilizzate in un successivo processo produttivo.
- Le merci, sono i beni acquistati per la rivendita senza che subiscano trasformazioni rilevanti.
- I prodotti finiti, che sono quelli di propria produzione.

L'articolo 2424 del Codice Civile stabilisce che le rimanenze vengano rappresentate nell'attivo circolante dello Stato Patrimoniale. L'articolo 2425 del Codice Civile, invece, prevede che gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, siano rilevati tra i costi della produzione, e che la variazione delle rimanenze degli stessi siano comprese nei costi della produzione nella voce B11. Mentre le variazioni delle rimanenze di: prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti, siano comprese nel valore della produzione alla voce A2.

Come prevede l'articolo 2426, numero 9 del C.C., le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore

di realizzazione desumibile dal mercato⁴⁴. La valutazione delle rimanenze⁴⁵ deve essere effettuata in maniera autonoma per ciascuna categoria di elementi che compongono la voce. Invece se il bene è “fungibile”⁴⁶ si può applicare uno dei seguenti metodi di calcolo del costo: FIFO, LIFO, costo medio ponderato. Nella Nota Integrativa come prevede il paragrafo 62 dell’OIC 13 occorre dare informativa se il costo dei beni fungibili differisce dai costi correnti alla chiusura dell’esercizio.

3.2 Il ciclo del magazzino

Nell’area ospedaliera, le procedure amministrativo-contabili relative al ciclo di magazzino devono rispettare alcuni requisiti per una corretta gestione dei beni. I beni delle aziende sanitarie⁴⁷ sono distinti in due categorie⁴⁸: quelli sanitari, che generalmente sono di pertinenza della Farmacia Ospedaliera, e quelli non sanitari, che generalmente sono di pertinenza del Magazzino Economale. Ciò comporta diversi metodi di stoccaggio e distribuzione⁴⁹, con il medesimo sistema gestionale.

Le procedure riguardanti il ciclo del magazzino devono essere redatte in linea con la normativa specifica: D.Lgs. 118/2011, gli articoli dal 2423 al 2426 del C.C., il principio contabile OIC 13 e il Decreto del Ministero della Salute 24 maggio 2019 n.147⁵⁰. La procedura deve seguire il percorso del bene all’interno dell’azienda e si avvale di un sistema gestionale

⁴⁴ Paragrafi 51-52-53 OIC 13.

⁴⁵ Trattata in maniera approfondita nel successivo paragrafo 3.3.

⁴⁶ Un bene è fungibile quando è intercambiabile, ovvero ha la capacità di sostituzione reciproca

⁴⁷ Elencati in dettaglio nel successivo paragrafo 3.4.

⁴⁸ Che a loro volta, come vedremo successivamente e anche nella tabella n.2, sono suddivise in sottocategorie con specifiche voci dettate dal D.Lgs. 118/2011 e dagli schemi di bilancio del Decreto del 24 maggio 2019.

⁴⁹ Un farmaco che va tenuto ad una determinata temperatura in frigorifero avrà una diversa gestione e stoccaggio di una risma di carta e viceversa.

⁵⁰ Decreto del Ministero della Salute 24 maggio 2019 n.147, “Adozione dei nuovi modelli di rilevazione economica Conto Economico (CE), Stato Patrimoniale (SP), dei costi di Livelli essenziali di Assistenza, (LA) e Conto del Presidio (CP), degli enti del Servizio sanitario nazionale”.

informatizzato, al fine di poter caricare i beni in entrata, scaricare quelli in uscita, correlare i relativi documenti e contabilizzare le rimanenze. Tutte le movimentazioni vengono inserite manualmente dal personale e, se a seguito di controlli, segnalazioni o incongruenze dovessero emergere degli errori, il sistema ne deve poter permettere una facile identificazione e correzione immediata. Il tracciamento dei singoli beni ricade su tutto il personale, per segnalare difetti o qualsiasi altro evento che possa portare al deterioramento della merce. In fase di ricevimento, il bene va contrassegnato con un documento personale che ne permette il carico sul sistema gestionale e ne segue il percorso fino allo scarico. Occorre accertare che la quantità arrivata corrisponda a quella ordinata e si deve valutare che quanto ricevuto sia integro e risponda alle caratteristiche richieste: questa è forse la fase più delicata, in quanto un mancato controllo può compromettere l'attività lavorativa, in caso di merce non corrispondente nella qualità e/o quantità. Va comunque ricordato che una successiva verifica viene sempre effettuata anche in reparto, il quale provvederà ad informare o la Farmacia Ospedaliera o il Magazzino Economale. Eventuali segnalazioni devono essere immediatamente comunicate al fornitore, specificando se si tratti di difformità quantitative, qualitative o danni. Qualora si verificasse uno di questi casi, il bene deve essere subito accantonato, prelevato dai reparti (qualora vi fosse stato già distribuito) e reso al fornitore, annotando la motivazione. Per poter ottenere la nota di variazione (resi su acquisti), una volta che il bene è reso, non è più nella disponibilità dell'azienda. Al fine della corretta conservazione, bisogna sempre verificare il DDT (documento di trasporto) e la documentazione riportante le caratteristiche e le modalità di conservazione. Se tali documenti non vengono consegnati, vanno infatti richiesti subito al fornitore. La verifica del titolo di possesso si rende necessaria, tramite apposita documentazione, in quanto l'azienda ospedaliera deve poter dimostrare in qualsiasi momento che un determinato bene le appartenga. I beni, oltre ad essere stoccati in azienda, si possono trovare

anche presso magazzini di terzi. Al riguardo è opportuno ricordare che il principio contabile OIC 13 specifica che si acquisisce il titolo di proprietà del bene alla data in cui vengono trasferiti i rischi e i benefici dello stesso. Ciò avviene quando si trasferisce il titolo di proprietà. Se per qualche motivo non c'è coincidenza di data tra il trasferimento dei rischi e benefici e quello del titolo di proprietà, è il primo a prevalere. Esistono tipologie di beni in conto deposito⁵¹, prodotti che, in virtù del loro costo elevato o della difficile previsione di utilizzo, non vengono acquistati in proprietà. Il conto deposito generalmente riguarda beni sanitari per il cui utilizzo viene stipulato un apposito contratto col fornitore; tale contratto prevede che il bene sia stoccato in azienda ma rimanga di proprietà del fornitore. Nel momento in cui il bene viene utilizzato la proprietà passa all'azienda sanitaria, che a quel punto provvederà a pagare il fornitore. I beni in conto visione⁵² sono anch'essi generalmente prodotti sanitari che sono direttamente consegnati presso l'Unità Operativa la quale, dopo averli, appunto, visionati, decide se utilizzarli o riconsegnarli direttamente al fornitore. Data la particolare natura dei contratti, per i beni in conto deposito e conto visione è opportuna una zona di stoccaggio dedicata.

Per quanto riguarda le merci scadute e obsolete, occorre esaminare i fabbisogni attraverso l'analisi storica dei consumi e limitare gli acquisti solo al necessario, evitando inutili ed eccessivi accumuli di scorte che facilmente potrebbero produrre giacenze scadute o obsolete. Fondamentale è il controllo della data di scadenza per ogni bene e il suo inserimento sul gestionale: i vari addetti ne devono tenere sempre conto distribuendo per primi i prodotti con scadenza più breve e mettendo in atto una continua rotazione. A livello contabile la merce scaduta si configura come una riduzione delle scorte che comporta un aumento del consumo di beni aziendali. Generalmente un

⁵¹ Beni in conto deposito o deposito permanente.

⁵² Beni in conto visione o deposito temporaneo.

prodotto in giacenza da più di quattro anni è da considerarsi obsoleto⁵³; ciò non toglie che qualora la data di scadenza non sia superata e le caratteristiche qualitative siano ancora ottimali, esso possa essere utilizzato. Tale categoria di beni va, tuttavia, costantemente monitorata.

L'inventario di magazzino è l'atto che sancisce quali e quanti beni sono di proprietà dell'azienda ad una data prestabilita. È svolto dalla Farmacia Ospedaliera, dal Magazzino Economico e da tutte le Unità Operative, di solito con cadenza annuale⁵⁴ a ridosso, o subito dopo, il 31 dicembre. L'inventario è funzionale alla certificazione delle rimanenze dei beni presenti in azienda al fine della loro contabilizzazione in bilancio. Di norma i Direttori e i Coordinatori sono i responsabili della compilazione delle schede contenenti i modelli volti ad accertare la presenza dei beni, tramite una conta fatta manualmente. Il Controllo Gestione invia ad ogni singolo reparto le schede contenenti tutti i beni che sono stati acquistati, viene fatta la conta delle rimanenze ed annotate sulla scheda stessa, che poi verrà sottoscritta, firmata ed inviata al Controllo Gestione. Tali schede verranno, poi, validate ed inviate agli uffici amministrativi deputati alla contabilizzazione. L'inventario, oltre ad essere funzionale alla contabilizzazione delle rimanenze in bilancio, permette di accertare come siano stati utilizzati i beni e aiuta a verificare se possano essere ottimizzati sia gli usi che gli acquisti, al fine di migliorare l'attività lavorativa e limitare i costi.

3.3 Valutazione e contabilizzazione delle rimanenze

La determinazione della consistenza finale delle rimanenze è effettuata sulla base delle stampe degli inventari di magazzino ad una data prestabilita. Tali stampe devono essere sottoscritte (e poi trasmesse al Controllo di

⁵³ L'obsolescenza va attentamente valutata, soprattutto in virtù delle caratteristiche del prodotto, difficilmente una risma di carta andrà in contro a scadenza e obsolescenza, mentre ciò si potrebbe verificare per il toner delle stampanti.

⁵⁴ L'inventario deve essere svolto obbligatoriamente una volta l'anno, ciò non toglie che ogni azienda ne possa prevedere altri nel corso dell'anno.

Gestione) dal Direttore della Farmacia Ospedaliera, dal Responsabile del Magazzino Economico e, per le rimanenze (scorte di reparto) presenti nelle Unità Operative, dai relativi Direttori e Coordinatori. Il Direttore del Controllo di Gestione provvede a trasmettere all'Ufficio della Gestione Economico-Finanziaria il prospetto riepilogativo delle rilevazioni inventariali dei magazzini aziendali e dei magazzini di reparto, la valorizzazione delle rimanenze al prezzo di acquisto e gli inventari di reparto sottoscritti dai Responsabili, per la contabilizzazione. A seguito dell'inventario di tutti beni presenti in azienda, la valorizzazione⁵⁵ delle rimanenze avviene ai sensi del D.Lgs. 118/2011 che rimanda al comma 10 dell'articolo 2426 del Codice Civile, il quale stabilisce l'applicazione del costo medio ponderato⁵⁶, a patto che non differisca in misura significativa dalla valorizzazione a prezzi di mercato⁵⁷. Qualora si verifichi invece una differenza, questa deve essere validata dal Controllo di Gestione e messa a bilancio.

3.4 Le rimanenze nel bilancio di esercizio

A seguito dell'inventario, le rimanenze di magazzino vengono contabilizzate ed entrano a far parte del bilancio di esercizio delle aziende sanitarie. Le troviamo sia nello Stato Patrimoniale che nel Conto Economico.

⁵⁵ Il paragrafo n.40 del principio OIC 13 stabilisce che le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato, riprendendo quanto citato dall'articolo 2426 del Codice Civile comma 9.

⁵⁶ L'articolo 2426 del Codice Civile stabilisce al comma 10 che il costo dei beni fungibili, e le rimanenze lo sono, può essere calcolato col metodo della media ponderata. Se il valore che si ottiene differisce in maniera apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata nella Nota Integrativa.

⁵⁷ Il paragrafo n.51 del principio contabile OIC 13, stabilisce che il valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato è pari alla stima del prezzo di vendita beni nel corso della normale gestione, avendo riguardo delle informazioni desumibili dal mercato, al netto di costi come provvigioni, trasporto o imballaggio, e tenendo conto del tasso di obsolescenza e dei tempi di rigiro del magazzino.

Nello Stato Patrimoniale⁵⁸ sono presenti nell'attivo, ed esattamente nell'attivo circolante alla voce “**Rimanenze**”.

Come si può vedere nella Tabella n.1, viene indicato l'ammontare delle rimanenze dell'esercizio in corso, comparato all'esercizio precedente con la relativa variazione, in valore assoluto ed in percentuale per tutte le quattro voci.

Tabella n.1

STATO PATRIMONIALE ATTIVO			IMPORTI: Euro	
Schema di Bilancio	Anno T	Anno T-1	VARIAZIONE T/T-1	
			Importo	%
(B) ATTIVO CIRCOLANTE				
I Rimanenze				
1) Rimanenze beni sanitari				
2) Rimanenze beni non sanitari				
3) Acconti per acquisti beni sanitari				
4) Acconti per acquisti beni non sanitari				

Come richiesto dal D.Lgs. 118/2011 e dal successivo decreto del 24 maggio 2019, in merito ai modelli e schemi per la composizione e rilevazione delle voci del bilancio delle aziende sanitarie, le rimanenze devono essere riportate negli allegati della Nota Integrativa⁵⁹ in maniera più dettagliata, con delle voci espressamente richieste dalla normativa vigente, come espresso nella tabella n.2 sottostante.

⁵⁸ Vedi allegato di Schema di Stato Patrimoniale pag. 32-33-34.

⁵⁹ Vedi tabella n.2.

Tabella n.2

CODICI E MOD SP	RIMANENZE	Valore Iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore Finale	Di cui scorte di Reparto
ABA020	Prodotti farmaceutici ed emoderivati:					
	<i>Medicinali con AIC, ad eccezione di vaccini ed emoderivati di produzione regionale</i>					
	<i>Medicinali senza AIC</i>					
	<i>Emoderivati di produzione regionale</i>					
ABA030	Sangue ed emocomponenti					
ABA040	Dispositivi medici					
	<i>Dispositivi medici</i>					
	<i>Dispositivi medici impiantabili attivi</i>					
	<i>Dispositivi medico diagnostici in vitro (IVD)</i>					
ABA050	Prodotti dietetici					
ABA060	Materiali per la profilassi (vaccini)					
ABA070	Prodotti chimici					
ABA080	Materiali e prodotti per uso veterinario					
ABA090	Altri beni e prodotti sanitari					
ABA100	Acconti per acquisto di beni e prodotti sanitari					
	RIMANENZE BENI SANITARI					

ABA120	Prodotti alimentari					
ABA130	Materiali di guardaroba, di pulizia e di convivenza in genere					
ABA140	Combustibili, carburanti e lubrificanti					
ABA150	Supporti informatici e cancelleria					
ABA160	Materiale per la manutenzione					
ABA170	Altri beni e prodotti non sanitari					
ABA180	Acconti per acquisto di beni e prodotti non sanitari					
	RIMANENZE BENI NON SANITARI					

In particolare per ogni singola voce delle rimanenze deve essere inserito il valore iniziale, l'eventuale incremento o decremento ed il valore finale, corrispondente al valore di bilancio. Per alcune voci si indica il valore delle scorte di reparto⁶⁰.

⁶⁰ Sul totale del valore, sono quelle del così detto "armadietto di reparto", presenti cioè in tutte le Unità Operative che non siano Farmacia Ospedaliera o Magazzino Economico.

3.5 Il metodo del costo medio ponderato

In azienda sanitaria, il costo medio ponderato⁶¹ dei beni è il rapporto tra il costo complessivo dei beni acquistati e la loro quantità. Il prezzo effettivo di acquisto è al netto di resi, sconti commerciali, abbuoni, premi e Iva detraibile, e maggiorato di tutti gli oneri accessori direttamente imputabili⁶².

Il metodo del costo medio ponderato permette di valutare beni omogenei ma acquistati in periodi differenti dell'esercizio in corso, e quindi con costi differenti; tali beni vengono valutati ad un costo che rappresenta la media ponderata. I prodotti acquistati non vengono più identificati in maniera individuale. Questo metodo permette di livellare i movimenti nei prezzi dei beni. Il suo calcolo "per periodo" consiste nel sommare giacenze e nuovi acquisti, considerandone i rispettivi valori. Si calcola poi la media ponderata dei costi unitari di ogni carico e la si applica alle rimanenze, una volta effettuati gli scarichi, come esposto nella tabella n.4. La ponderazione può essere così calcolata su base annuale.

⁶¹ Secondo tale metodo si assume che il costo di ciascun bene in rimanenza sia pari alla media ponderata del costo degli analoghi beni presenti in magazzino all'inizio dell'esercizio e del costo degli analoghi beni acquistati o prodotti durante l'esercizio: in sostanza per il calcolo della media ponderata rilevano le rimanenze iniziali e i beni acquistati o prodotti nell'esercizio. Le vendite sono scaricate dal magazzino al costo medio ponderato preso a riferimento per il calcolo. Paragrafo 45 del principio contabile OIC 13.

⁶² Come ad esempio le spese di trasporto, le provvigioni, l'IVA detraibile, i costi di carico e scarico, le imposte, le tasse e i dazi.

Esempio di acquisto di un bene e di utilizzo durante l'anno (Tabella n.3)

Data	Operazione	Quantità	Prezzo Unitario
01/01/2022	Giacenza iniziale	10.000,00	1,50
01/04/2022	Carico 1	5.000,00	1,81
01/07/2022	Carico 2	6.000,00	1,65
	Scarico	-12.000,00	
01/10/2022	Carico 3	4.000,00	1,78
	Scarico	-6.000,00	
31/12/2022	Rimanenze finali	7.000,00	

Esempio di valutazione al costo medio ponderato per periodo (Tabella n.4)

Data	Operazione	Quantità	Prezzo Unitario	Importo	Costo Medio
01/01/2022	Giacenza iniziale	10.000,00	1,50	15.000,00	1,50
01/04/2022	Carico 1	5.000,00	1,81	9.050,00	
01/07/2022	Carico 2	6.000,00	1,65	9.900,00	
01/10/2022	Carico 3	4.000,00	1,78	7.120,00	
	Totale	25.000,00		41.070,00	1,64
	Prelievi	-18.000,00	1,64	-29.520,00	
31/12/2022	Rimanenze finali	7.000,00		11.480,00	1,64

È stato ipotizzato l'acquisto di un reagente, al valore della giacenza iniziale di 10.000 unità valorizzate ad 1,50 euro cui corrisponde un valore di giacenza di 15.000 euro. Sono state poi sommate le quantità relative ai carichi 1, 2 e 3, determinando il costo medio di 1,64 euro, ossia il costo medio ponderato di tutti i beni acquistati nell'anno, comprese le rimanenze iniziali. La valorizzazione delle rimanenze finali al 31/12/2022 si ottiene moltiplicando le quantità, 7000, per il costo medio di 1,64 euro.

Nelle tabelle seguenti sono stati valutati con il metodo del costo medio ponderato dei dispositivi medici, per esempio le maschere termoplastiche per immobilizzazione del paziente, utilizzate in Radioterapia Oncologica.

Movimentazioni 2021 (Tabella n.5)

Data	Operazione	Quantità	Prezzo Unitario
01/01/2021	Giacenza iniziale	11,00	51,24
07/01/2021	Carico 1	50,00	51,24
15/09/2021	Carico 2	30,00	51,24
	Totale	91,00	
	Prelievi	-75,00	51,24
31/12/2021	Rimanenze finali	16,00	

Movimentazioni 2022 (Tabella n.6)

Data	Operazione	Quantità	Prezzo Unitario
01/01/2022	Giacenza iniziale	16,00	51,24
11/04/2022	Carico 1	60,00	57,22
12/10/2022	Carico 2	30,00	57,22
	Totale	106,00	
	Prelievi	-86,00	
31/12/2022	Rimanenze finali	20,00	

Calcolo costo medio ponderato 2021 (Tabella n.7)

Data	Operazione	Quantità	Prezzo Unitario	Importo	Costo Medio
01/01/2021	Giacenza iniziale	11,00	51,24	563,64	51,24
07/01/2021	Carico 1	50,00	51,24	2.562,00	
15/09/2021	Carico 2	30,00	51,24	1.537,20	
	Totale	91,00		4.662,84	51,24
	Prelievi	-75,00	51,24	-3.843,00	
31/12/2021	Rimanenze finali	16,00		819,84	51,24

Calcolo costo medio ponderato 2022 (Tabella n.8)

Data	Operazione	Quantità	Prezzo Unitario	Importo	Costo Medio
01/01/2022	Giacenza iniziale	16,00	51,24	819,84	51,24
11/04/2022	Carico 1	60,00	57,22	3.433,20	
12/10/2022	Carico 2	30,00	57,22	1.716,60	
	Totale	106,00		5.969,64	56,31
	Prelievi	-86,00	56,31	-4.842,66	
31/12/2022	Rimanenze finali	20,00		1.126,98	56,31

Dalla tabella n.7 si può osservare che la valutazione delle rimanenze al 31/12/2021 non differisce dal prezzo di mercato, in quanto il costo dei due acquisti (carichi), effettuati in data 07/01/2021 e 15/09/2021 è lo stesso della valutazione della giacenza iniziale al 01/01/2021. Anche utilizzando il metodo della media ponderata, il valore di ogni singola unità del bene preso è sempre pari ad 51,24 euro.

Per quanto riguarda il 2022, le rimanenze finali sono valutate con il medesimo metodo descritto nella tabella n.8. Nella Nota Integrativa si specificherà che il valore delle rimanenze al 31/12/2022 non differisce in maniera apprezzabile dal valore desumibile dal valore di mercato.

Conclusioni

Questo lavoro ha cercato di illustrare i principi, le componenti e i riferimenti legislativi che caratterizzano il bilancio di esercizio delle aziende sanitarie. Inoltre, sono stati analizzati i bilanci al 31 dicembre 2021 delle quattro aziende ospedaliere della Regione Marche (Azienda Ospedaliero Universitaria delle Marche, Asur Marche, INRCA, Ospedali Riuniti Marche Nord) nei documenti principali: Stato Patrimoniale, Conto Economico, Nota Integrativa e Relazione del Direttore.

L'analisi delle rimanenze di magazzino nel bilancio dell'azienda ospedaliera ha consentito di comprendere il funzionamento delle procedure che regolano il ciclo di magazzino, fondamentale per una corretta gestione delle rimanenze, per programmare annualmente i fabbisogni dei reparti, sulla base dello storico dei consumi e la produzione di report di verifica periodici che permettano di attuare una corretta rotazione dei prodotti sanitari, al fine di utilizzarli prima della loro scadenza. Si è visto come sia importante la comunicazione sia con i fornitori che con i responsabili dei magazzini ospedalieri, per tenere sempre sotto controllo le disponibilità dei prodotti e i relativi tempi di consegna, ed evitare costi aggiuntivi per obsolescenza.

Il lavoro di squadra del personale all'interno dei Dipartimenti e dell'azienda stessa permette la rotazione di prodotti non più utilizzati in un servizio ad altri reparti che li potrebbero ancora utilizzare.

Lo studio dei principi contabili, la lettura delle norme del Codice Civile e soprattutto l'applicazione al metodo contabile di valorizzazione delle rimanenze mi hanno consentito una consapevolezza maggiore della complessità della contabilità economico-patrimoniale nell'azienda ospedaliera.

Bibliografia

- Asl Roma 6, *Manuale delle procedure amministrativo-contabili, ciclo rimanenze*, 02/2017.
- Asur Marche, *Determina n.804 del 29 dicembre 2017, allegato 2 procedura PAC area "E" Rimanenze*.
- Azienda Ospedaliero-Universitaria Federico II di Napoli, *Processi e procedure amministrativo-contabili, "Gestione dell'inventario dei beni di consumo"*, 31 luglio 2019.
- Azienda Sanitaria Provinciale di Trapani, *Percorsi Attuativi di Certificabilità (P.A.C.) del Bilancio, Area Rimanenze*, 5 settembre 2016.
- Azienda Sanitaria Provinciale n.8 di Siracusa, *Procedura Aziendale Ciclo Rimanenze Magazzino*, Settembre 2019.
- Balardi L., *Scienze Tecniche Mediche Applicate*, Università Politecnica delle Marche, A.A. 2020-2021.
- Bartoloni M., *Ospedali post Covid*, Il Sole 24 Ore, 24 novembre 2022.
- Bilancio di esercizio 2021 Asur Marche.
- Bilancio di esercizio 2021 Azienda Ospedaliero Universitaria delle Marche.
- Bilancio di esercizio 2021 INRCA.
- Bilancio di esercizio Ospedali Riuniti Marche Nord.
- Camera M. T. e Camera G., *Legislazione Sanitaria*, Giuridica Editrice, 2017.
- Cantù E., *Il bilancio delle aziende di servizi sanitari: Verso un nuovo modello contabile*, Egea Milano, 2014.
- Dan G., Pozzoli M., Iori M., *Rimanenze: profili civilistici*, Il Sole 24 Ore, 2 febbraio 2023.

- Gruppo di studio in materia di pubblica amministrazione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Torino, *Il collegio Sindacale delle Aziende Sanitarie e Ospedaliere*.
- Improta M., *Lo stato dell'arte della revisione contabile dei bilanci delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale*, Università Luiss, 2017/2018.
- Landi S., *L'amministrazione dell'azienda sanitaria*, Giappichelli, Torino, 2022.
- Lazzini S., *Strumenti economico-aziendali per il governo della sanità*, Franco Angeli, Milano, 2013.
- Lega F., *Economia e management sanitario seconda edizione*, Egea, Milano, 2020.
- Lega F., *Management e leadership dell'azienda sanitaria. Conoscere il settore e il sistema, dirigere i professionisti*, Egea, Milano, 2016.
- Macaluso M., *Il bilancio delle aziende sanitarie locali: il caso della Asl 5 di Pisa*, Università di Pisa, 2012/2013.
- Marchetti S., *Il bilancio di esercizio degli enti del Servizio Sanitario Nazionale*, Lettere dalla Facoltà, marzo-aprile 2012, Università Politecnica delle Marche, pagine da 44 a 47.
- Marinelli M., *Il sistema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche. Riflessioni e prospettive*, Università degli Studi di Roma Tre, 2007.
- Migliaccio G., *Verso nuovi schemi di bilancio. Evoluzione e prospettive di forme e strutture del bilancio d'esercizio*, Franco Angeli Editore, 2008.
- Pavan A., Olla G., *Il management nell'azienda sanitaria*, Giuffrè, Milano, 2000.
- Persiani N., *Lezioni di economia sanitaria*, Cacucci, Bari, 2017.
- Persiani N., *Principi contabili e di controllo interno per le aziende sanitarie e ospedaliere*, Franco Angeli, Milano, 2008.

- Persiani N., *Principi contabili e nuovo bilancio delle aziende del servizio sanitario nazionale*, Sipis, Roma 2013.
- Principi Contabili Nazionali
- Regione Emilia-Romagna, *Linea guida regionale per la definizione delle procedure amministrativo contabili delle aziende sanitarie ed ospedaliere della Regione Emilia Romagna*, Delibera 865 del 24 giugno 2013.
- Rubega C., *L'anomalia dei prezzi si riflette sull'esame delle rimanenze*, Il Sole 24 Ore, 23 gennaio 2023.
- Russo S., *Economia e Management delle aziende sanitarie pubbliche. Profili evolutivi, assetto istituzionale e performance*, Cedam, Padova, 2012.
- Siniscalchi F., *Peculiarità del bilancio nelle aziende sanitarie alla luce di un caso empirico*, Università di Pisa, 2015/2016.
- Tedeschi Y., *Il bilancio delle aziende sanitarie pubbliche*, Università del Salento, 2018.
- Turrì A., Strada M., Conese R., *Attività di controllo delle rimanenze alla luce dell'OIC 13*, Il Sole 24 Ore, 19 ottobre 2022.
- Veronelli G., *Compendio di Diritto Sanitario II edizione*, Gruppo Editoriale Simone, 2019.

Sitografia

- <https://inrca.it/inrca/>
- <https://www.asur.marche.it/>
- <https://www.brocardi.it/>
- <https://www.fondazioneoiv.it/>
- <https://www.gazzettaufficiale.it/>
- <https://www.normattiva.it/>
- <https://www.ospedalimarchenord.it/>
- <https://www.ospedaliriuniti.marche.it/>
- <https://www.salute.gov.it/portale/home.html>

Riferimenti normativi

- Costituzione Italiana
- Codice Civile
- D.Lgs. 19 giugno 1999, n.229
- D.Lgs. 21 dicembre 1999, n.517
- D.Lgs. 23 giugno 2011, n.118
- D.Lgs. 30 dicembre 1992, n.502
- D.Lgs. 30 giugno 1993, n.266
- D.Lgs. 7 dicembre 1993, n.517
- D.P.R. 14 gennaio 1972, n.4.
- D.P.R. 14 gennaio 1997, n.37
- D.P.R. 24 luglio 1977, n.616
- Decreto del Ministero della Salute 24 maggio 2019, n.147, “*Adozione dei nuovi modelli di rilevazione economica Conto Economico (CE), Stato Patrimoniale (SP), dei costi di Livelli essenziali di Assistenza, (LA) e Conto del Presidio (CP), degli enti del Servizio sanitario nazionale*”.

- Legge 12 febbraio 1968, n.132
- Legge 23 dicembre 1978, n. 883
- Legge 23 dicembre 1994, n.724
- Legge 29 giugno 1977, n.349

Ringraziamenti

Il primo ringraziamento va al Presidente, al Direttore, al Coordinatore, a tutti i Professori del mio corso di Laurea e alla Relatrice, Prof.ssa Sabina Marchetti, per la professionalità con cui mi ha guidato.

Un grazie speciale a mia moglie Maria, che mi è stata sempre vicino, mi ha supportato e sopportato nei momenti di difficoltà.

Un grazie ai miei figli Serena e Samuele, che mi aiutano a sdrammatizzare, disinnescare e sorridere!

Grazie alla mia collega/compagna di corso Claudia che ha condiviso con me tutte le tappe, gioie e dolori di questo percorso di studi, una spalla, senza la quale sarebbe stato tutto più difficile e noioso.