



Collana di Studi e Ricerche Aziendali
diretta da Giuseppe Paolone

Il lavoro ha l'obiettivo di inquadrare, all'interno del complesso dibattito storico sull'evoluzione del bilancio pubblico, gli aspetti rilevanti dell'armonizzazione contabile del settore sanitario, ed in particolar modo di evidenziare gli effetti e le modalità di contabilizzazione degli investimenti tecnologici delle aziende del S.S.N. Nel caso in oggetto l'art. 29 del D.Lgs. n. 118/2011 ha rubricato i "principi di valutazione specifici del settore sanitario", al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta delle informazioni contabili, al fine di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali. Tale circostanza, la cui ratio è comprensibilmente riconducibile ai principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio Sanitario Nazionale, rappresenta, allo stato attuale, l'elemento di maggiore criticità nella programmazione degli investimenti. È importante, in questo quadro strategico, il contributo della ricerca nel settore economico aziendale al fine di compulsare il tradizionale approccio all'attività di pianificazione e programmazione degli investimenti in sanità (contributi in conto capitale vs contributi in conto esercizio) per indirizzarsi verso nuovi modelli di spend management. All'interno di questo perimetro diventa necessario utilizzare strumenti innovativi che consentano di finanziare, costruire e gestire infrastrutture o fornire e servizi di interesse pubblico gestendo il governo dell'innovazione con l'approccio multidimensionale e multidisciplinare tipico del modello *Health technology Assessment (HTA)*.

Carmine Viola, Professore associato in Economia aziendale presso il Dipartimento di Scienze dell'Economia dell'Università del Salento. Attualmente è titolare degli insegnamenti di Economia e management della pubblica amministrazione, Performance management per la pubblica amministrazione e Sistemi di business intelligence presso lo stesso Dipartimento.

Marco Benvenuto, Ph.D. in Valutazione e gestione delle tecnologie in ambito sanitario, Università di Pisa. Ricercatore in Economia aziendale presso il Dipartimento di Scienze dell'Economia dell'Università del Salento.

 **FrancoAngeli**
La passione per le conoscenze

€ 20,00 (U)

ISBN 978-88-351-1005-7



9 788835 110057

376.15 C. VIOLA, M. BENVENUTO L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEL SETTORE SANITARIO



FrancoAngeli

CARMINE VIOLA
MARCO BENVENUTO

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEL SETTORE SANITARIO

EFFETTI E MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE DEGLI INVESTIMENTI TECNOLOGICI DELLE AZIENDE DEL S.S.N


PEGASO
Università Telematica

Collana di Studi e Ricerche Aziendali

CARMINE VIOLA
MARCO BENVENUTO

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEL SETTORE SANITARIO

EFFETTI E MODALITÀ
DI CONTABILIZZAZIONE
DEGLI INVESTIMENTI
TECNOLOGICI
DELLE AZIENDE DEL S.S.N



Collana di Studi e Ricerche Aziendali
diretta da Giuseppe Paolone

FrancoAngeli


PEGASO
Università Telematica

INDICE

Prefazione , di <i>Elio Borgonovi</i>	pag.	7
Introduzione	»	13
1. Il bilancio pubblico , di <i>Marco Benvenuto</i>	»	15
1.1. Cenni sui tratti evolutivi del bilancio pubblico	»	15
1.2. I tratti distintivi del bilancio pubblico	»	17
1.3. Il processo contabile nei contesti pubblici multilivello	»	19
Bibliografia	»	24
2. L'armonizzazione contabile del settore pubblico , di <i>Car- mine Viola</i>	»	28
2.1. Dall'armonizzazione contabile del settore privato a quella del settore pubblico. Sfide e criticità nell'era dell'integrazione europea	»	28
2.2. Il Decreto legislativo n. 118/2011	»	35
2.3. Il processo di armonizzazione contabile in Sanità	»	37
Bibliografia	»	40
3. L'armonizzazione contabile del settore sanitario , di <i>Car- mine Viola e Marco Benvenuto</i>	»	42
3.1. Nascita ed evoluzione del Servizio Sanitario Nazionale. Dal sistema mutualistico all'aziendalizzazione	»	42
3.2. Le metamorfosi nei sistemi contabili degli enti sanitari	»	46
3.3. La conformazione dei nuovi modelli di bilancio per la sanità pubblica	»	51
3.4. I principi generali di redazione del bilancio	»	54

3.5. L'accensione dei conti di tesoreria e la separazione tra risorse ordinarie e risorse sanità	pag.	55
3.6. La Gestione Sanitaria Accentrata (GSA)	»	56
3.7. Il Servizio Sanitario Nazionale come «gruppo» e la funzione dell'informativa di bilancio consolidato	»	60
3.8. Gli effetti dell'armonizzazione sulle modalità di contabilizzazione degli investimenti degli enti del SSN	»	61
Bibliografia	»	64
4. Il piano degli investimenti secondo il modello <i>Health Technology Assessment</i>, di Carmine Viola e Marco Benvenuto		
	»	67
4.1. Introduzione	»	67
4.2. Il ruolo delle Tecnologie in Sanità	»	70
4.3. <i>Health Technology Assessment (HTA)</i> per un'appropriata ed efficiente acquisizione delle Tecnologie Sanitarie	»	71
4.4. Il rapporto di valutazione	»	75
4.5. Il Processo di <i>Health Technology Assessment</i>	»	76
4.6. Il Piano degli Investimenti nelle ASL secondo il modello <i>Health Technology Assessment (HTA)</i>	»	77
4.6.1. L'analisi di contesto	»	77
4.6.2. La situazione attuale	»	80
4.6.3. Il nuovo modello organizzativo	»	82
4.6.4. Attori, responsabilità e collaboratori	»	82
4.6.5. Definizione delle priorità	»	84
4.7. Le fasi del nuovo processo	»	88
4.7.1. Raccolta dei bisogni e definizione della proposta	»	88
4.7.2. <i>Technology Assessment</i>	»	96
4.7.3. Modalità di adozione e/o acquisizione	»	103
4.7.4. Gestione e monitoraggio delle prestazioni	»	111
4.8. Riflessioni	»	111
Bibliografia	»	113
Bibliografia generale e approfondimenti	»	115

PREFAZIONE

di *Elio Borgonovi*

Anche se a una prima lettura può apparire come una monografia sulla contabilità dell'SSN, il contributo degli autori si qualifica come riflessione sulla sua sostenibilità e sulla compatibilità tra livelli di assistenza e risorse destinate alla tutela della salute. Il filo conduttore è dato dal principio fondamentale dell'economia aziendale secondo cui non è possibile separare le finalità di istituto dagli aspetti di gestione, organizzazione, rilevazione. Tra le due dimensioni si stabiliscono, secondo l'approccio della complessità, strette relazioni di interdipendenza. Senza una chiara comprensione ed esplicitazione dei fini la gestione non ha un orientamento preciso, l'organizzazione risponde a criteri di razionalità formale nella migliore delle ipotesi, il sistema delle rilevazioni è progettato per osservare performance che non sempre rispondono all'esigenza di verificare il grado di soddisfacimento dei bisogni.

Nella prima parte gli autori richiamano in modo essenziale le funzioni, i metodi e le tecniche della contabilità pubblica. Ne analizzano l'evoluzione sia in termini di contenuti, sia con riferimento alla normativa, in particolare i D.lgs. n. 118/2011 sulla armonizzazione dei sistemi contabili dei diversi livelli di governo e D.lgs. n. 126/2014 che apporta modifiche al D.lgs. n. 118/2011 sulla base delle esperienze concrete. Indispensabile per realizzare aggregazioni significative dei risultati economico finanziari ai diversi organi di governi, solo con sistemi armonizzati è possibile costruire significativi aggregati di entrate/uscite e finanziamenti/impieghi di risorse a livello regionale, nazionale e attuare confronti a livello internazionale. L'armonizzazione è particolarmente significativa per il SSN costruito sui principi di universalità, solidarietà collegata alla fiscalità, equità e accessibilità ai livelli assistenziali senza rigidi vincoli di natura economico sociale.

In secondo luogo, sottolineano come la normativa e l'uso dei principi/metodi e tecniche contabili siano fortemente orientati a preservare gli equilibri macroeconomici di finanza pubblica nell'ambito del quadro europeo.

Per il servizio sanitario nazionale l'architettura del sistema di contabilità costruito sui vincoli di finanziamento, considerati come variabile esogena e fortemente condizionata dai rapporti tra MEF e i vari ministeri di spesa, appare sempre più insostenibile rispetto ai valori generati dalla gestione. Nella parte centrale l'autore si fa guidare da un modello interpretativo che può essere sintetizzato nei seguenti termini. I vincoli esterni hanno indubbiamente determinato stimoli verso la razionalizzazione della spesa, soprattutto per le regioni in piano di rientro, ma con il passare degli anni hanno causato due tipi di distorsione. Da un lato, la contabilizzazione di fatti gestionali non corrispondenti al reale con bilanci sempre meno veritieri, nel senso che il rispetto della forma si è allontanato dalla corretta evidenziazione della sostanza. Dall'altro, riflessi negativi sulla gestione in termini di minori livelli assistenziali, effettivamente garantiti o posticipazione di investimenti.

Nella seconda parte il volume mette in evidenza come il controllo, via via più rigido sui conti economici, abbia portato a sottovalutare le informazioni di conto patrimoniale che riflettono le condizioni per la gestione futura.

La domanda che guida questa parte è implicita, ma non per questo meno forte: come è possibile ricercare la compatibilità tra vincoli dall'alto rappresentati dal finanziamento ed esigenze che si manifestano dal basso in rapporto all'evoluzione dell'epidemiologia e della domanda di servizi? Ancora una volta gli Autori trovano una risposta nella migliore dottrina economico-aziendale e di management. Come responsabili delle aziende sanitarie i manager devono cercare di sfruttare tutti i margini di miglioramento resi possibili dai vincoli, secondo il principio di "fare di più con meno". Come soggetti che contribuiscono al miglior perseguimento delle finalità di tutela della salute tramite il miglioramento delle politiche, devono operare per eliminare o ridurre vincoli che invece di stimolare la razionalizzazione determinano un razionamento. Fare di più con meno è un mantra che da alcuni decenni domina la cultura manageriale, ma deve essere bilanciato da un principio applicato nel campo della scienza, della tecnica e del diritto secondo cui "*Ad impossibilia nemo tenetur*".

Secondo la prima linea di azione gli Autori individuano nell'approccio *Health Technology Assessment – HTA* – la via per governare l'innovazione. Adeguare le tecnologie e le tecniche di *HTA* alle nuove conoscenze è essenziale per recuperare spazi di autonomia decisionale. In questo modo è possibile rendere più efficaci processi di programmazione fondati su piani degli investimenti sia in capitale materiale, sia in capitale immateriale sostenuti da realistici e credibili piani finanziari. La programmazione rischia di rimanere un puro esercizio formale se non si basa sull'analisi del rapporto domanda/offerta di servizi di salute. La prima si basa su conoscenze di tipo epidemiologico,

medico, determinanti di salute e comportamenti. La seconda si basa sulla capacità di elaborare modelli assistenziali che non possono più prescindere da investimenti in conoscenze e tecnologie innovative e avanzate.

La monografia si fa apprezzare per la gradualità con la quale conduce il lettore dall'analisi di aspetti tecnico contabili a considerazioni sulla complessità dei processi decisionali propri di un sistema, quello della tutela della salute, caratterizzato da conoscenze avanzate che richiedono strumenti gestionali, organizzativi e contabili che si adattano dinamicamente a questa evoluzione.

Milano, luglio 2020

3. L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE DEL SETTORE SANITARIO

di *Carmine Viola e Marco Benvenuto**

3.1. Nascita ed evoluzione del Servizio Sanitario Nazionale. Dal sistema mutualistico all'aziendalizzazione

Prima di addentrarci nel merito del processo di armonizzazione contabile nella Sanità, è opportuno fare un breve cenno all'evoluzione del sistema sanitario in Italia. Prima dell'istituzione del SSN, il sistema sanitario era basato sull'assicurazione per categorie ed era caratterizzata da un assetto mutualistico. Cardine di tale struttura organizzativa era l'assicurazione obbligatoria contro le malattie a favore della popolazione che non fruisce dell'assistenza pubblica per varie categorie di lavoratori, gestita da appositi enti pubblici (enti mutualistici) vigilati dal Ministero del lavoro (INAM per dipendenti privati, ENPAS per dipendenti Statali, Casse mutue di coltivatori diretti, artigiani e commercianti)¹. In tal modo i cittadini avevano un'assistenza medica generica, pediatrica e specialistica domiciliare attraverso professionisti convenzionati, ambulatori, avendo diritto altresì a un rimborso spese per i ricoveri (rette di degenza) e all'assistenza farmaceutica (Olla e Pavan, 2000).

Nel 1978, con legge n. 833, il nostro Paese si dota, per l'appunto, di un Servizio Sanitario Nazionale (cui d'ora in avanti si farà riferimento con la sigla SSN); l'art. 1 del provvedimento legislativo lo definisce come «il complesso delle funzioni, delle strutture, dei servizi e delle attività destinati alla

* Il lavoro sebbene frutto di riflessioni comuni può essere attribuito come segue: i paragrafi 3.1, 3.2, 3.3 e 3.4 a Carmine Viola; i paragrafi 3.5, 3.6, 3.7 e 3.8 a Marco Benvenuto.

¹ «Nel 1942 fu istituito l'Enpas, che assisteva i dipendenti statali, nel 1943 l'Inam, che assicurava i dipendenti del settore privato, seguirono l'Inadel, per i dipendenti degli enti locali, l'Enpdedp, per i dipendenti degli enti pubblici, l'Enpals per i dipendenti dello spettacolo, e le Casse mutue comunali e provinciali per i coltivatori diretti, per gli artigiani e per i commercianti nel 1954, da ultimo, tra il 1962 e il 1967, furono costituiti gli enti e le casse dei liberi professionisti: farmacisti, medici, veterinari, ostetriche, ingegneri, e architetti, avvocati e procuratori, geometri» (MAPELLI, 1999).

promozione, al mantenimento e 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 dei servizi».

Parole che riecheggiano quelle già enunciate dall'art. 32 della Costituzione Italiana, secondo cui «la Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti. Nessuno può essere obbligato a un determinato trattamento sanitario se non per disposizione di legge. La legge non può in nessun caso violare i limiti imposti dal rispetto della persona umana».

Ma la realizzazione pratica degli ottimi principi contenuti in tali provvedimenti si è rivelata tutt'altra cosa e in un ventennio sono ben presto divenuti evidenti i limiti (Borgonovi e Pintus, 2000), del neonato SSN:

- forte correlazione tra politica e gestione con scarsa autonomia delle USL e nelle USL;
- aumento dei costi di gestione, attraverso un'esecuzione degli interventi portata avanti senza programmazione né degli obiettivi, né delle risorse;
- evidenti inefficienze legate a liste di attesa e qualità dei servizi;
- scarsa attenzione alla base conoscitiva della produzione (popolazioni, costi, quantità, qualità ecc.).

È stata la presa di consapevolezza di queste inefficienze a condurre i decisori della politica nazionale a riformare il sistema sanitario nel 1992 tramite D.lgs. n. 502. Il nuovo provvedimento stabilisce una nuova distribuzione di responsabilità e autonomia a livello regionale (regionalizzazione), trasforma la natura giuridica delle organizzazioni responsabili dell'erogazione dei servizi (aziendalizzazione, in Pozzoli, 1992), stabilisce una competizione amministrata tra i produttori pubblici e privati (orientamento al quasi-mercato), introduce un sistema di finanziamento per prestazione (DRG) e un sistema di accreditamento delle strutture pubbliche e private che vogliono produrre servizi finanziati dal SSN (Falcitelli, 1993).

Nello specifico la regionalizzazione attribuisce alle Regioni «funzioni amministrative e legislative in materia sanitaria, dalla cui attuazione discendono modelli di erogazione e sistemi sanitari regionali differenti tra loro» (Maino, 2003). Le funzioni amministrative riguardano la programmazione sanitaria, tramite Piani Sanitari Regionali e l'allocazione delle risorse e del monitoraggio dei risultati. Le Funzioni legislative, invece, afferiscono all'organizzazione dei servizi sanitari, tramite la definizione degli ambiti territoriali delle Aziende Sanitarie Locali (ASL) e l'individuazione degli ospedali da trasformare in aziende e in base a quali assetti organizzativi (dipartimenti

e distretti); inoltre esse sono legate alla determinazione dei criteri di finanziamento delle ASL e delle Aziende Ospedaliere (AO) e all'elaborazione delle regole di autorizzazione e accreditamento.

In base al nuovo decreto, la Regione è chiamata a garantire le prestazioni sul territorio di riferimento in obbedienza agli obiettivi strategici di politica sanitaria e delle risorse disponibili, supportate nella gestione e nel monitoraggio delle aziende sanitarie dalle Agenzie Sanitarie Regionali, istituite nel 1993. Le USL, ridotte di numero e non riferendosi più ai comuni, vengono pertanto delegate direttamente dalla regione che li sostiene economicamente. La regione non può più avvalersi sullo Stato per i propri disavanzi, per cui le responsabilità ricadono sulla *governance* della singola azienda "figlia della regione". La regione da quel momento ha maggiore interesse nel far fare bene i conti (Pammolli e Salerno, 2008).

L'Aziendalizzazione, a sua volta, trasforma le organizzazioni responsabili dell'erogazione del servizio sanitario (USL) in Aziende di natura giuridica pubblica con autonomia speciale. Le USL vengono dotate di personalità giuridica in quanto aziende, i cui organi di rappresentanza sono il direttore generale e il collegio dei revisori (ed ulteriori figure). Il direttore generale ha potere gestionale e di rappresentanza legale. È coadiuvato da un direttore sanitario e da un direttore amministrativo. Il direttore generale è nominato dal presidente della Giunta regionale, e i suoi doveri sono il buon andamento economico-amministrativo e tecnico-funzionale per i 5 anni in cui è in carica.

Il collegio dei revisori, nominato invece dal direttore generale da una lista di membri designati da altri enti (ministero competente, sindaco, regione), si occupa di verificare la tenuta della contabilità, la risultante delle scritture contabili ed esamina il bilancio di previsione. In poche parole si preoccupa che i conti tornino.

Tali aziende possono essere di due tipi:

- Aziende Sanitarie Locali – hanno il compito di assicurare la tutela della salute nel territorio di riferimento e si articolano in: Presidio Ospedaliero (offre assistenza ospedaliera in degenza (II e III livello), emergenza, ecc.); dipartimento di Prevenzione (si occupa di prevenzione delle malattie); Distretto sanitario (offre assistenza ospedaliera di I livello, medicina di base, assistenza anziani, disagi sociali, tutela materno-infantile);
- Aziende Ospedaliere – nascono dallo scorporo dei presidi ospedalieri delle ASL trasformati in aziende pubbliche autonome e forniscono servizi di assistenza ospedaliera (principalmente di terzo livello, come ricoveri ordinari, *DH*, *day surgery*, ricoveri di riabilitazione, specialistica ambulatoriale).

Con questo provvedimento vengono quindi introdotti principi, tecniche e strumenti propri delle aziende private all'interno delle "nuove" aziende pubbliche (ad esempio Unità di staff alla Direzione delle aziende, quali controllo, politiche di RU, Sistema Informativo, Qualità, *Marketing* ecc.).

Riveste particolare importanza, nell'alveo delle innovazioni di inizio anni Novanta, l'art. 4 del D.lgs. n. 502/1992, il quale introduce il tema dell'equilibrio economico: «Le aziende sanitarie devono chiudere il proprio bilancio in pareggio. [...] Il verificarsi di ingiustificati disavanzi di gestione [...] comporta il commissariamento da parte della Regione e la revoca dell'autonomia aziendale». Al vincolo di pareggio di bilancio è collegato il mantenimento in carica del Direttore Generale (Anselmi, 1996).

Tuttavia il D.lgs. definisce, in base ai bisogni dei cittadini e alle risorse disponibili (ricavate dalla fiscalità generale), una programmazione economica per distribuire alle regioni una quota capitaria. La regione, in seguito ad un proprio piano sanitario regionale, distribuisce queste risorse alle aziende. In caso di richieste di ripianamenti di disavanzi da parte delle aziende, le regioni possono avvalersi di strumenti di finanziamento quali l'uso di proprie risorse economiche e dei contributi sanitari IRAP, oltre alle entrate dirette delle strutture (*ticket*).

Nel 1999, con D.lgs. n. 229, viene applicato un nuovo pacchetto di riforme con il quale viene innanzitutto confermata la natura aziendale degli enti del SSN, che mantiene così natura giuridica pubblica con autonomia "imprenditoriale", come sancito dall'art. 3. Tale autonomia si traduce nella possibilità per gli enti sanitari di agire, nel perseguimento dei propri fini, alla stregua di qualsiasi imprenditore privato, disciplinando la propria organizzazione e il proprio funzionamento con "atto aziendale di diritto privato", in tutto simile all'atto costitutivo di società private, e operando con atti di diritto privato nei rapporti interni e verso l'esterno.

Questo nuovo provvedimento di fine secolo innova anche la struttura direttiva, tramite l'introduzione di nuovi organi direttivi: Direttore generale (che risponde direttamente alla Regione secondo obiettivi pur mantenendo i propri poteri gestionali), Direttore sanitario, amministrativo (direttore socio-sanitario per le ASL), Consiglio dei Sanitari, Collegio Sindacale.

Viene infine sancita l'obbligatorietà del modello organizzativo dipartimentale per tutte le aziende sanitarie.

Ulteriori interventi di carattere legislativo sono:

- la Riforma Costituzionale n. 3/2001 la sanità diventa materia di legislazione concorrente tra lo Stato e le Regioni,
- il D.P.C.M. 29 novembre 2001, n. 26 introduce la definizione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) riguardanti le prestazioni e i servizi

essenziali per la tutela, la cura e il recupero della salute da assicurare a tutti e in modo uniforme in tutto il Paese.

La legge n. 42/2009 si occupa, infine, di attuare il federalismo fiscale in sanità.

3.2. Le metamorfosi nei sistemi contabili degli enti sanitari

Si è già accennato nel precedente capitolo, come il Titolo II del D.lgs. n. 118/2011 rivoluzioni il sistema di contabilità nelle aziende sanitarie pubbliche, introducendo un modello di tipo economico-patrimoniale. Il suo sviluppo può essere suddiviso in tre fasi:

- introduzione della contabilità economico-patrimoniale, in affiancamento a quella finanziaria;
- soppressione della contabilità finanziaria e accentuazione dell'eterogeneità interregionale;
- ricerca di maggiore attendibilità e confrontabilità dei bilanci della sanità pubblica.

La prima fase ha preso avvio con il D.lgs. 30 dicembre 1992 n. 502, che richiedeva ad ASL e Aziende Ospedaliere di dotarsi, a partire dal 1° gennaio 1995, della contabilità economico-patrimoniale. L'adozione della contabilità economico-patrimoniale si pone un duplice obiettivo: quantificare, con riferimento all'intervallo temporale considerato, il risultato economico (Ricavi meno costi d'esercizio, ossia il reddito di esercizio) ed il connesso capitale di funzionamento, ossia il patrimonio dell'ente (consistenza patrimoniale).

Rispetto alla contabilità finanziaria c'è un duplice aspetto di osservazione che consente di rilevare anche la natura dell'entrata e dell'uscita monetaria. Tale decreto, però, non prevedeva l'abbandono della contabilità finanziaria, che veniva «mantenuta in via provvisoria». Pertanto, la contabilità finanziaria restava il sistema contabile principale, tant'è che solo a partire dal 2002 tutte le aziende hanno smesso di compilare il modello di rendicontazione RND.01 (di contabilità finanziaria) per passare al modello CE, ossia di contabilità economico-patrimoniale.

La seconda fase di sviluppo del sistema di contabilità economico-patrimoniale nelle aziende sanitarie pubbliche inizia con l'approvazione del D.lgs. 19 giugno 1999 n. 229, che sancisce la soppressione della contabilità finanziaria.

Pertanto, dal 2002 tutte le aziende sanitarie hanno abbandonato il sistema tradizionale e si sono dotate esclusivamente di sistemi di competenza economica.

Dagli inizi degli anni 2000, con il potenziamento del processo di *devolution*, molte Regioni hanno emanato una molteplicità di atti (leggi regionali di contabilità, integrate da regolamenti, delibere di giunta, circolari, linee guida) per stabilire o modificare i loro schemi di bilancio, i principi e i metodi di valutazione.

In tal modo, il sistema di «federalismo contabile»² che si era creato risultava incompatibile con il federalismo che si stava cercando di perseguire tramite il rafforzamento della responsabilizzazione economico-finanziaria delle Regioni (Cantù *et al.*, 2015).

I limiti del «federalismo contabile» e l'esigenza di maggiore attendibilità e confrontabilità dei bilanci delle aziende sanitarie e dei SSR nel loro complesso iniziano a diventare particolarmente critici a metà degli anni 2000, in seguito all'approvazione della legge finanziaria 2005 (art. 1, comma 174 e ss., legge 30 dicembre 2004 n. 311) e all'intesa Stato-Regioni del 23 marzo 2005. Tali provvedimenti normativi avevano reintrodotto delle forme di copertura dei disavanzi da parte dello Stato, vincolandone però l'accesso alla sottoscrizione di «piani di rientro», obbligatori per le regioni con rilevanti disavanzi³. Dall'ammontare dei disavanzi, iniziavano a derivare conseguenze significative, sia per le regioni che li generavano (inasprimenti fiscali, contrazione dei servizi, riduzione dell'autonomia ecc.), sia per quelle che dovevano contribuire alla copertura tramite la solidarietà interregionale.

Al fine di garantire una maggiore affidabilità dei dati contabili dei SSR, la legge finanziaria 2006 (art. 1 comma 291 della legge 23 dicembre 2005, n. 266) aveva prefigurato l'introduzione di certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie pubbliche (Puddu, 2011).

² Tale condizione si manifestava lungo almeno tre dimensioni di eterogeneità: in senso verticale (cioè tra livelli istituzionali), orizzontale (tra diverse tipologie di enti all'interno di ciascun livello istituzionale) e spaziale (regole e prassi differenziate per enti della stessa tipologia). ANNESSI PESSINA, *op. cit.*

³ L'art. 1, comma 180, legge n. 311/2004 (legge finanziaria 2005) statuisce che se una Regione dovesse soffrire di disavanzi di una certa entità relativamente alla gestione del SSR, che non siano affrontabili per mezzo di strumenti ordinari, ha la possibilità di siglare con lo Stato un accordo teso alla ricerca degli interventi necessari al ripristino dell'equilibrio economico nel rispetto dei livelli essenziali di assistenza. L'accordo prevede un parallelo programma operativo di riorganizzazione, riqualificazione o potenziamento del SSR, dalla durata massima di 3 anni (il c.d. «piano di rientro»). L'art. 2, comma 77 della legge finanziaria del 2010 sancisce come obbligatorio tale piano: «è definito quale standard dimensionale del disavanzo sanitario strutturale, rispetto al finanziamento ordinario e alle maggiori entrate proprie sanitarie, il livello del 5%, ancorché coperto dalla Regione, ovvero il livello inferiore al 5% qualora gli automatismi fiscali o altre risorse di bilancio della regione non garantiscano con la quota libera la copertura integrale del disavanzo. Nel caso di raggiungimento o superamento di detto standard dimensionale, la regione interessata è tenuta a presentare entro il successivo 10 giugno un piano di rientro di durata non superiore al triennio».

Tale norma era, però, rimasta sostanzialmente inapplicata⁴, a eccezione dell'attivazione di due ulteriori esperienze regionali: quella umbra e quella lucana.

Sempre al fine di rafforzare la capacità di rappresentare la performance economica dei SSR e di consentire confronti attendibili, all'interno del progetto «Mattoni SSN»⁵ per lo sviluppo del Nuovo Sistema Informativo Sanitario (NSIS), uno specifico gruppo di lavoro (il «Mattone 14 – Misura dei costi del SSN») è stato dedicato alla revisione degli schemi e dei principi di compilazione dei modelli economici nazionali delle aziende sanitarie (Conto Economico e Stato Patrimoniale), ai fini di una loro maggiore omogeneizzazione.

Tali interventi non sono però stati sufficienti per garantire una rappresentazione veritiera e corretta delle performances economico-finanziarie dei SSR. Permanevano, infatti, le seguenti principali criticità (Annessi Pessina, 2012b):

- eterogeneità delle normative regionali⁶;
- scarsa attenzione alle procedure amministrativo-contabili e al correlato sistema di controllo interno⁷;

⁴ Si segnala, peraltro, che tre Regioni (Piemonte, Toscana e Liguria) avevano fatto ricorso alla Corte Costituzionale, sollevando un giudizio di legittimità costituzionale di tale previsione normativa. Con sentenza n. 121 del 21 marzo 2007, la Corte Costituzionale ha respinto il ricorso, chiarendo come certificare i bilanci degli Enti del SSN trae il suo fondamento giuridico dal bisogno di garantire la trasparenza, l'attendibilità e la correttezza dei bilanci medesimi e che «si tratta di un intervento normativo da ascrivere alla materia concorrente dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica».

⁵ Il Progetto «Mattoni SSN» è stato approvato in Conferenza Stato-Regioni nella seduta del 10 dicembre 2003 al fine di codificare un unico linguaggio valido a livello nazionale per assicurare che le informazioni nel Nuovo Sistema Informativo Sanitario (NSIS) siano fra loro confrontabili. Tre i campi disciplinati dai Mattoni SSN: classificazioni e codifiche, metodologie di analisi e specifici contenuti informativi.

⁶ L'eterogeneità interregionale è stata accentuata dalla scelta del D.lgs. n. 502/1992 di non estendere alle aziende sanitarie pubbliche le norme civilistiche, lasciandone l'applicazione alle scelte regionali.

⁷ La presenza di debolezze (Corte dei Conti 2011) nelle procedure amministrativo-contabili era mostrata da una pluralità di segnali, tra i quali:

- sottostima dei costi del personale per effetto di mancati accantonamenti e, per conseguenza, di costi manifestatisi numericamente in esercizi successivi a quello di competenza e allocati tra le sopravvenienze passive, senza specificare la loro natura;
- negligenze nella gestione degli inventari e nell'aggiornamento dell'inventario patrimoniale;
- compensazioni tra posizioni debitorie e creditorie nei confronti dell'istituto tesoriere;
- nebulosità nell'individuazione certa della posizione debitoria a fronte delle imprecisioni dei dati di certificazione dei debiti;
- urgenza di riconciliare posizioni debitorie e creditorie nei confronti della Regione, esposte nei bilanci degli enti del SSR;
- penuria di dati relativi a partecipazioni in enti, agenzie, aziende, consorzi, in alcuni casi non giustificate dai fini istituzionali dell'Ente.

- focalizzazione sul Conto Economico a discapito dello Stato Patrimoniale⁸, nella relazione tra Stato e Regioni e tra Regione e Aziende Sanitarie;
- assenza di un bilancio consolidato regionale⁹;
- criticità nella *governance* del sistema dei controlli¹⁰.

Tali criticità hanno evidenziato l'urgenza di una riforma contabile. Essa è stata avviata nel più ampio processo di sviluppo del federalismo fiscale (legge 5 maggio 2009, n. 42) ed è culminata nell'approvazione del D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro Organismi* (Cincimino e Sorci, 2012).

L'evoluzione del sistema contabile delle aziende sanitarie pubbliche è legata a due percorsi di riforma:

- la delega al Governo per l'adozione dei decreti legislativi per il coordinamento della finanza pubblica e l'attuazione del federalismo fiscale;
- il Patto per la Salute 2010-2012, il quale aveva attribuito un ruolo centrale al concetto di «certificabilità» dei dati amministrativo-contabili delle aziende sanitarie.

Le deleghe al Governo, previste dall'art. 2, comma 2, lett. h), legge n. 42/2009 in materia contabile, avevano due finalità:

- disporre di dati di bilancio omogenei, aggregabili, confrontabili, ottenuti in base al medesimo schema contabile, al fine di fornire le informazioni necessarie per garantire il corretto coordinamento della finanza pubblica e il monitoraggio delle norme europee da parte degli organi preposti;

⁸ Tale focalizzazione era resa evidente anche dalla tipologia di dati resi pubblici nel processo di *accountability*: sul sito del Ministero della Salute (<http://www.salute.gov.it/>) sono tuttora scaricabili solo i modelli Conto Economico e non quelli Stato Patrimoniale (in GUARINI *et al.*, 2003).

⁹ La maggior parte delle Regioni si limitava alla redazione dei modelli economici ministeriali CE e SP per il codice «999-Riepilogo generale». Tale modello era generalmente determinato come somma di tutte le aziende e del codice «000» (spese dirette regionali), al netto delle partite reciproche, senza regole specifiche sulle modalità di consolidamento e con un'insufficiente formalizzazione del processo e dei criteri utilizzati.

¹⁰ Nel sistema erano (e sono tuttora) presenti diversi soggetti, cui sono variamente attribuite (o che comunque svolgono) funzioni di controllo amministrativo – contabile: Collegio Sindacale, eventuali uffici aziendali di *internal auditing*, uffici economico – finanziari regionali, Ministeri, Corte dei Conti, Guardia di Finanza e società di revisione. Compiti, attività e responsabilità di tali soggetti si stanno sviluppando generando incongruenze, lacune o sovrapposizioni.

- disporre di basi conoscitive adeguate a supportare il processo di federalismo fiscale.

Nell'ambito del primo punto il Decreto al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili, prevede l'adozione di un comune piano dei conti. Tale piano ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Per quanto concerne il secondo punto, invece, il Decreto definisce alcune "parole chiave", spiegando altresì alcuni criteri che il bilancio deve contenere. In particolar modo: è vietata l'adozione del criterio della prevalenza; l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi; assumere impegni sui fondi di riserva. Allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche devono adottare uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa.

L'esigenza della «certificabilità» dei dati amministrativo-contabili delle aziende sanitarie nasceva da un lato dai numerosi dissesti che si erano succeduti nel tempo a livello aziendale e regionale, nonché dalle difficoltà più volte manifestate dalle Regioni sottoposte al piano di rientro nel quantificare con precisione i propri livelli di indebitamento; dall'altro, dalla progressiva responsabilizzazione delle Regioni, che non poteva prescindere da un sistema di rendicontazione che producesse numeri quantitativamente e qualitativamente comparabili e attendibili.

La definizione, nel Titolo II del D.lgs. n. 118/2011, di un corpo di principi contabili uniforme e univocamente accettato, ha consentito di rispondere alle esigenze di entrambi i percorsi di riforma, ponendo le basi per la verificabilità delle rilevazioni contabili e dei bilanci delle aziende sanitarie. Tra questi principi troviamo l'accensione di conti di tesoreria intestati alla sanità per garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard, individuazione delle

responsabilità all'interno delle regioni, libri obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione, Principi di valutazione specifici del settore sanitario.

L'armonizzazione rappresenta però la condizione necessaria, ma non sufficiente per la certificazione dei bilanci (Anessi Pessina *et al.*, 2011).

Per tal motivo, dopo l'approvazione del D.lgs. n. 118/2011, sono stati approvati due decreti applicativi sulla certificabilità (D.M. 17 settembre 2012 e D.M. 1° marzo /2013).

3.3. La conformazione dei nuovi modelli di bilancio per la sanità pubblica

Il Titolo II del D.lgs. ha definito, da un lato, la nuova composizione del bilancio delle aziende sanitarie pubbliche ed i relativi contenuti, dall'altro, i criteri di valutazione.

La composizione del bilancio d'esercizio è definita dall'art. 26 del D.lgs. n. 118/2011, che stabilisce l'inclusione di Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario e Nota Integrativa. Inoltre al bilancio deve essere allegata una Relazione sulla Gestione, sottoscritta dal Direttore Generale¹¹, che deve riportare il modello LA per l'esercizio in chiusura e per quello precedente e un'analisi della spesa comportata dalla fornitura dei servizi sanitari diversificati in base a ogni livello essenziale di assistenza. Nella Nota Integrativa devono altresì essere presenti i modelli ministeriali di rendicontazione CE ed SP per l'esercizio in chiusura e per quello precedente.

Nella logica dell'armonizzazione ed al fine di conferire uno schema univoco alle voci del bilancio d'esercizio, il D.lgs. n. 118/2011 ha definito appositi schemi per Stato Patrimoniale, Conto Economico e Rendiconto Finanziario, nonché per la Relazione sulla Gestione e per la Nota Integrativa (Allegato 2 del D.lgs. n. 118/2011). Tali schemi sono stati successivamente modificati con D.M. 20 marzo 2013, al fine di allinearli ai nuovi modelli economici ministeriali CE e SP (approvati con D.M. 15 giugno 2012) e di renderli coerenti con le disposizioni della casistica applicativa.

Le modifiche e le novità introdotte sono soprattutto orientate a rispondere alle esigenze di consolidamento, coordinamento e controllo della finanza pubblica.

¹¹ Per il bilancio della Gestione Sanitaria Accentrata la relazione deve essere sottoscritta dal Responsabile della GSA stessa.

Il D.lgs. n. 118 ha, altresì, previsto l'obbligo – per le aziende sanitarie pubbliche – di redigere, oltre al bilancio d'esercizio (a consuntivo), un bilancio preventivo economico annuale.

Tale disposto normativo non rappresenta una novità, dal momento che i bilanci di previsione hanno sempre un ruolo centrale negli enti pubblici, in particolare in quelli che adottano la contabilità finanziaria, dove il preventivo assume una valenza autorizzativa. Nella contabilità economico-patrimoniale, invece, pur non essendo autorizzativo, svolge un ruolo significativo all'interno dei processi di pianificazione, programmazione e controllo del «gruppo sanitario pubblico regionale».

Il Bilancio Preventivo Economico Annuale (che si articola in Conto Economico Preventivo e Piano dei Flussi di Cassa Prospettici) consente di supportare le decisioni strategiche relative:

- agli ambiti di assistenza;
- agli investimenti e ai correlati finanziamenti;
- alla verifica dell'attendibilità e fattibilità dei bilanci preventivi delle singole aziende;
- alla gestione della liquidità;
- alla previsione di eventuali disavanzi con l'approntamento delle relative misure di copertura.

Il Bilancio Preventivo Economico Annuale deve essere accompagnato da:

- una nota illustrativa dei criteri impiegati nell'elaborazione del preventivo stesso;
- un piano degli investimenti, in cui devono essere riportati gli investimenti da effettuare nel triennio e le relative modalità di finanziamento;
- una relazione del Direttore Generale, che deve evidenziare i collegamenti con gli atti di programmazione aziendali e regionali;
- la relazione del Collegio Sindacale;
- il modello economico ministeriale preventivo CE.

Particolarmente interessante è la richiesta di predisporre il preventivo annuale dei flussi di cassa, che dovrebbe consentire una migliore programmazione delle risorse finanziarie ed una valutazione della fattibilità finanziaria sia dei programmi di investimento che di quelli operativi.

La struttura dello Stato Patrimoniale conferma l'impostazione civilistica, a sezioni contrapposte, con le lettere alfabetiche maiuscole che contraddistinguono le macroclassi, seguite da numeri romani, da quelli arabi e dalle lettere minuscole (Allegato 2/1 D.lgs. n. 118/2011 aggiornato con Allegato 1, D.M. 20 marzo 2013).

Il Conto Economico ha una forma scalare e presenta un'elencazione progressiva delle componenti economiche d'esercizio classificate per «aree ge-

stionali». Tale impostazione consente di mostrare la formazione del risultato d'esercizio mediante alcuni risultati parziali e di comprendere quale influenza abbiano avuto sul medesimo le diverse classi di fatti aziendali.

L'adattamento dello schema civilistico di Conto Economico alla realtà delle aziende sanitarie pubbliche ha richiesto, rispetto allo Stato Patrimoniale, revisioni più radicali delle voci, soprattutto di quelle incluse nelle prime due macroclassi (Valori della Produzione e Costi della Produzione) (Allegato 2, D.lgs. n. 118/2011 aggiornato con Allegato 2, D.M. 20 marzo 2013).

Un'importante novità in merito alla composizione del bilancio riguarda l'obbligo di redigere il Rendiconto finanziario.

Gli artt. 25, comma 2, e 26, comma 1, prevedono che il prospetto finanziario sia incluso sia nel bilancio preventivo economico annuale che in quello consuntivo d'esercizio. Nel primo caso, il prospetto finanziario prende il nome di piano dei flussi di cassa prospettici¹², mentre in sede di consuntivo di Rendiconto finanziario¹³. Lo schema da utilizzare è però il medesimo e si basa su uno schema fisso obbligatorio dettato dal citato Decreto (Allegato 2/2, D.lgs. n. 118/2011).

L'inclusione dei prospetti finanziari nel sistema dei bilanci assume rilevanza sotto molteplici aspetti:

- arricchimento informativo, dal momento che l'omogeneità degli schemi consente comparazioni spazio-temporali delle dinamiche finanziarie delle aziende e della loro capacità di sostenere gli investimenti e gli impegni finanziari a breve periodo;
- favorire il processo di raccordo e di riconciliazione dei flussi di cassa delle aziende, a preventivo e consuntivo, con i valori finanziari del sistema di bilancio pubblico regionale.

Nell'impostazione civilistica la Nota Integrativa e la Relazione sulla Gestione svolgono il compito di illustrare e integrare le informazioni sintetiche e quantitative esposte negli altri documenti che compongono il bilancio, facendo sì che il bilancio stesso sia intellegibile e completo. Più in dettaglio, a tali elementi sono associate tre funzioni:

- descrittiva: commento su composizione ed evoluzione di determinati valori (Nota Integrativa);

¹² È lo strumento che consente di evidenziare la capacità e le modalità di un'azienda di far fronte ai propri impegni finanziari di breve termine, attraverso la proiezione finanziaria degli effetti dei valori iscritti nel preventivo economico annuale e nel piano degli investimenti.

¹³ Il rendiconto finanziario, in sede di consuntivo, consente di conoscere come il flusso di liquidità sia stato alimentato (entrate monetarie) e sia stato utilizzato (uscite monetarie) nell'esercizio trascorso.

- informativa: aggiunta di informazioni non espresse nei valori di bilancio o non quantificabili (Nota Integrativa e Relazione sulla Gestione);
- esplicativa: guida all'interpretazione dei valori congetturati e del contesto in cui l'azienda opera ed opererà (Relazione sulla Gestione).

Appare quindi evidente il ruolo fondamentale ed insostituibile di tali documenti, tutt'altro ancillare rispetto a quello dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico.

3.4. I principi generali di redazione del bilancio

Il D.lgs. n. 118/2011, stabilisce, all'art. 28, l'applicazione alle aziende sanitarie pubbliche delle disposizioni del codice civile (artt. 2423-2428), fatte salve alcune deroghe esplicitamente indicate (art. 29, *Principi di valutazione specifici del settore sanitario*).

Il comma 2 dell'art. 2423 c.c. stabilisce che «il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio». Si tratta della «clausola generale», a cui sono gerarchicamente subordinati tutti i principi e le regole di valutazione.

Pertanto, la «clausola generale» attribuisce al bilancio lo scopo di fornire informazioni che presentino le caratteristiche di intellegibilità, neutralità e completezza indispensabili per poter costruire quella «base informativa comune», atta a soddisfare le esigenze conoscitive dei diversi soggetti interessati alle vicende aziendali.

Una volta definita la clausola generale, la normativa civilistica in tema di bilancio indica i postulati a cui attenersi nella redazione del bilancio stesso. Tali regole si pongono in una posizione gerarchica intermedia tra l'assunto della «rappresentazione chiara, veritiera e corretta» ed i disposti particolari relativi alle singole voci di bilancio. Più specificatamente, dall'art. 2424bis del codice civile si possono individuare, almeno, i seguenti principi generali (Organismo Italiano di Contabilità – OIC 11):

- prudenza¹⁴;
- prevalenza della sostanza sulla forma¹⁵;

¹⁴ Il principio della prudenza vieta la rilevazione dei componenti positivi di reddito non ancora realizzati, mentre richiede la rilevazione anche di quei componenti negativi di reddito che, seppur non ancora numericamente manifestatisi, siano di esistenza certa o probabile.

¹⁵ La rilevazione contabile degli eventi secondo la loro sostanza effettiva, dunque non solo in base a regole e principi vigenti in riferimento alla contabilizzazione formale, rappresenta una

- continuità della gestione, secondo cui la «valutazione delle voci di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività»¹⁶;
- competenza;
- continuità dei criteri di valutazione¹⁷.

A tal riguardo è opportuno segnalare che, a completamento di questi principi generali di redazione del bilancio presenti nelle norme civilistiche, i principi contabili nazionali (OIC 11) hanno individuato ulteriori postulati che, benché non espressamente richiamati dalla normativa, appaiono ad essa coerenti (ad esempio neutralità, significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio ecc.). Infatti, con D.M. 17 settembre 2012 sono state integrate le disposizioni di cui al Titolo II del D.lgs. n. 118/2011 con l'individuazione della «casistica applicativa» nella redazione del bilancio, che si traduce in un'interpretazione autentica, effettuata dal Ministero della Salute insieme al Ministero dell'Economia e delle Finanze, sull'applicazione dei principi contabili.

3.5. L'accensione dei conti di tesoreria e la separazione tra risorse ordinarie e risorse sanità

L'art. 21 del D.lgs. n. 118/2011 prescrive per le Regioni l'obbligo di separazione dei movimenti finanziari inerenti la Sanità anche nella gestione della Tesoreria Regionale, prevedendo che esse provvedano all'apertura di appositi conti di tesoreria intestati alla Sanità, allo scopo di salvaguardare la finalizzazione delle risorse destinate al finanziamento del SSR e garantire altresì, con riferimento alla sola GSA, un immediato monitoraggio dei flussi di cassa (*cash flow*) in entrata e in uscita.

La norma prevede, infatti la distinzione delle risorse provenienti da trasferimenti dal bilancio dello Stato e dal gettito tributario da destinare al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard dalle altre entrate regionali destinate al finanziamento delle altre funzioni esercitate dalle Regioni¹⁸.

forte rottura con tutta la cultura amministrativa esistente nelle aziende pubbliche, all'interno delle quali la forma tende a prevalere sulla sostanza.

¹⁶ Nel caso degli istituti pubblici la sopravvivenza è sostanzialmente garantita, ma la rilevanza della dimensione politica nella gestione delle aziende pubbliche si traduce in un forte orientamento di breve periodo.

¹⁷ Tale principio deriva dalla necessità di garantire la comparabilità del bilancio. Questo principio, nel caso delle aziende sanitarie pubbliche, è quasi sempre automaticamente soddisfatto per la minore discrezionalità nella scelta tra i criteri alternativi.

¹⁸ Le risorse destinate al finanziamento delle funzioni regionali affluiscono indistinte, a ciascuna Regione, in due differenti modalità: a) le risorse provenienti da trasferimenti diretti dal bilancio

Pertanto, l'istituzione di conti di tesoreria intestati alla Sanità garantisce una gestione chiara e lineare della spesa sanitaria e consente una migliore attività di monitoraggio e controllo delle spese del SSR.

3.6. La Gestione Sanitaria Accentrata (GSA)

Nella circostanza in cui una Regione preferisca gestire senza intermediazione di alcun ente terzo una quota del finanziamento del proprio Servizio Sanitario¹⁹, il primo passo che essa deve compiere riguarda l'individuazione, nella propria struttura organizzativa, di uno specifico Centro di Responsabilità, cui affidare il compito di implementazione e tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale che rilevi, in modo sistematico e continuo, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari fra Regione e Stato, con le altre Regioni, le Aziende Sanitarie, gli altri Enti Pubblici e vari terzi, che riguardino operazioni finanziarie con risorse destinate ai rispettivi SSR²⁰.

La definizione evidenzia due specifiche caratteristiche della GSA:

- non è un ente a sé stante, bensì una «parte» dell'Ente Regione;
- è perimetrata non con criteri organizzativi, bensì con riferimento ad una specifica tipologia di entrate (le operazioni finanziate con risorse destinate al SSR).

dello Stato confluiscono nel conto di Tesoreria Unica intestato alla Regione presso le Sezioni di Tesoreria Provinciale dello Stato, secondo la disciplina dettata dall'art. 7 del D.lgs. n. 279/1997 (art. 21, comma 1, lettera a). La norma prevede un ulteriore conto di Tesoreria intestato alle Regioni diretto a ricevere esclusivamente i trasferimenti dello Stato destinati al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard e le anticipazioni di tesoreria; b) le risorse aggiuntive atte a finanziare il SSN vengono versate in appositi conti correnti intestati alla sanità presso i Tesorieri delle Regioni in base a quanto statuito dal comma 2 dell'art. 77-*quater* della legge n. 133/2008 di conversione del D.l. n. 112/2008 (art. 21, comma 1, lett. b).

¹⁹ Gli adempimenti delle Regioni che, invece, hanno optato per non gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, sono disciplinati dall'art. 23 del D.lgs. n. 118/2011. In questo caso le Regioni sono tenute a:

- dare preventiva comunicazione ai Ministeri dell'Economia e delle Finanze e della Salute;
- trattare presso la Regione soltanto operazioni di consolidamento dei conti sanitari degli enti del SSR;
- effettuare, sui capitoli di spesa del SSR, esclusivamente trasferimenti delle somme agli enti del SSR, considerato che l'intero importo del finanziamento previsto per l'esercizio di riferimento deve essere destinato ad essi.

²⁰ Diversamente le Regioni che, ai sensi dell'art. 23, comma 1, D.lgs. n. 118/2011, scelgono la gestione integrale del finanziamento del proprio Servizio Sanitario, devono limitarsi, a valere sui capitoli di spesa dedicati alla sanità, a trasferire verso Enti del SSR, in ciascun esercizio, l'intera quota del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento. Ne discende che, presso le Regioni, vengono affrontate soltanto operazioni di consolidamento degli Enti del SSR.

Dal momento che la GSA non rappresenta l'intera Regione, si pone il problema di definirne i confini, anche al fine di tracciare i movimenti finanziari tra tale ambito e quello «non Sanità» della Regione. Tale aspetto è stato affrontato attraverso la «perimetrazione».

In particolare, l'art. 20, comma 1, prevede l'obbligo da parte delle Regioni di identificare tutti i capitoli di entrata e di spesa afferenti alla gestione sanitaria. In caso di capitoli non destinati univocamente alla spesa o al finanziamento della sanità regionale, viene chiesto alle Regioni di provvedere ad istituire nuovi capitoli.

Per i capitoli delle entrate si fa riferimento:

- al finanziamento ordinario corrente, che deriva dalle fonti di finanziamento definite nella determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard;
- al finanziamento aggiuntivo corrente, originato da eventuali atti regionali aumento delle aliquote fiscali al fine di finanziare la sanità regionale, degli automatismi fiscali intervenuti in base alla legislazione vigente per la copertura dei disavanzi sanitari ecc.;
- al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;
- al finanziamento per investimenti in ambito sanitario (da tenere distinti dagli interventi per l'edilizia sanitaria).

Per i capitoli delle spese si fa riferimento:

- alla spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei Livelli Essenziali di Assistenza (LEA);
- alla spesa sanitaria aggiuntiva atta a finanziare livelli di assistenza superiori ai LEA;
- alla spesa sanitaria per il finanziamento del disavanzo sanitario pregresso;
- alla spesa per investimenti in ambito sanitario (che distingue però gli interventi per l'edilizia sanitaria).

A tale perimetrazione corrisponde l'insieme delle operazioni da registrare in contabilità economico-patrimoniale da parte della Gestione Sanitaria Accentrata.

La GSA si configura, quindi, come una *Reporting Entity*²¹ definita sulla base di un approccio definito nella terminologia anglosassone «*authorized allocation of funds approach*» (Grossi e Soverchia, 2011).

Il D.lgs. n. 118/2011 assegna alla GSA tre ambiti di attività:

²¹ L'identificazione di Reporting Entities è stata ripresa ed evidenziata nel «*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by public sector entities*» (IPSAB, 2013).

- la rendicontazione dei fatti di gestione, attraverso la tenuta della contabilità economico-patrimoniale, la redazione del bilancio d'esercizio della GSA-Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario, Nota Integrativa e Relazione sulla Gestione (a corredo) sottoscritta dal Responsabile della GSA -, dei modelli economici ministeriali (CE e SP) con il codice «000» per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente ed il modello di rilevazione LA con il codice «000», da includere nella Relazione sulla Gestione, nonché la redazione del bilancio consolidato del SSR (e dei modelli economici ministeriali «999»²²). La tenuta della contabilità deve risultare, ai sensi dell'art. 24 del D.lgs. n. 118/2011, dal libro giornale e dal libro degli inventari;
- la previsione delle *performance* economiche e finanziarie, attraverso la predisposizione del bilancio preventivo economico annuale della GSA e del bilancio preventivo economico annuale consolidato del SSR (e relativi modelli economici ministeriali preventivi «000» e «999»). L'informativa relativa al bilancio preventivo economico annuale della GSA è composta da:
 - un Conto Economico preventivo, con allegato il modello ministeriale CE «000»;
 - un piano dei flussi di cassa prospettici;
 - una nota illustrativa dei criteri impiegati nella scrittura del bilancio preventivo economico annuale;
 - il piano degli investimenti progettati per il triennio, che precisi anche le modalità di finanziamento;
 - una relazione redatta dal Responsabile della GSA, in cui sia evidente il collegamento con gli atti di programmazione regionali;
 - la relazione dell'organo di controllo;
- lo sviluppo di un adeguato sistema di controllo interno amministrativo contabile, in grado di fornire ragionevoli certezze sull'affidabilità delle informazioni contabili rendicontate trimestralmente e annualmente al Ministero, soprattutto attraverso l'integrale raccordo e riconciliazione²³ tra le rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale e finanziaria (Bizzarri *et al.*, 2013).

²² Le regioni che non esercitano la scelta di gestire direttamente una quota del finanziamento devono, a norma dell'art. 23 del D.lgs. n. 118/2011, formalmente individuare un responsabile incaricato della redazione del bilancio consolidato sia preventivo che consuntivo.

²³ La riconciliazione tra le poste della GSA iscritte e contabilizzate in termini di contabilità economico-patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria deve essere tassativamente certificata nella nota integrativa al bilancio consolidato del SSR.

Il Bilancio della GSA – autonomo centro di rilevazione contabile²⁴, i cui schemi di bilancio sono gli stessi degli altri Enti del SSN, si compone delle seguenti voci (Cantù, 2014):

- crediti (ossia i crediti della GSA verso lo Stato per fondi assegnati e non ancora trasferiti e quelli della GSA verso la Regione per fondi incassati e non ancora trasferiti);
- debiti (ossia i debiti verso gli Enti del SSR²⁵ per le risorse assegnate e non liquidate entro la chiusura dell'esercizio e i debiti verso i fornitori per l'acquisto di servizi effettuati direttamente dalla GSA);
- disponibilità liquide;
- patrimonio netto;
- fondi rischi e oneri.

Eventuali quote di finanziamento non assegnate agli Enti del SSR entro la chiusura dell'esercizio devono essere riportate nella voce di bilancio della GSA relativa ai ricavi/proventi (art. 29 comma i del D.lgs. n. 118/2011), in applicazione di quanto stabilito dall'art. 20 comma 2: le Regioni, infatti, devono tassativamente accertare e impiegare, durante il proprio esercizio, la totalità del finanziamento sanitario corrente (Anessi Pessina, 2000). Non fanno eccezione la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate e gli importi delle manovre fiscali regionali finalizzate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard²⁶.

Anche per il bilancio della GSA, come quello degli Enti del SSR, vige la necessità di garantire determinati standard di certificazione²⁷. L'art. 22, alla lettera d) del comma 3 prevede l'individuazione da parte delle Regioni di un ulteriore Responsabile all'interno della struttura regionale, nella veste di soggetto terzo rispetto al Responsabile della GSA – c.d. terzo certificatore –, il cui compito sarà quello di verificare la buona tenuta della contabilità della

²⁴ La Gestione Sanitaria Accentrata assume, dal punto di vista finanziario (crediti, debiti e cassa) e non per la titolarità dei diritti sui beni, un ruolo di "terzietà" rispetto al bilancio regionale, in virtù del combinato disposto degli artt. 20 e 22 del D.lgs. n. 118/2011.

²⁵ I debiti verso gli Enti del SSR devono essere uguali ai relativi crediti rilevati dagli Enti del SSR, fermo restando che partite creditorie e debitorie sono soggette a particolari trattamenti contabili in sede di bilancio consolidato sanitario.

²⁶ Cfr. Quaderni Assirevi n. 13 – dicembre 2014.

²⁷ L'art. 2 del Decreto Ministeriale del 17 settembre 2012 prevede che gli Enti del SSN garantiscano – sotto responsabilità e coordinamento delle regioni di appartenenza – la certificabilità dei propri dati e dei propri bilanci; è poi compito delle singole Regioni dare il via al Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC), teso a raggiungere gli standard organizzativi, contabili e procedurali senza i quali non sarebbero certificabili dati e bilanci delle Aziende Sanitarie, della GSA e del Consolidato Sanitario Regionale.

GSA e la corrispondenza tra il bilancio d'esercizio e le risultanze della contabilità (Martinelli, 2017).

3.7. Il Servizio Sanitario Nazionale come «gruppo» e la funzione dell'informativa di bilancio consolidato

Le disposizioni previste dal D.lgs. n. 118/2011 hanno iniziato a colmare il vuoto legislativo, presente a livello nazionale, in tema di bilancio consolidato del SSR (Pisoni, 1995).

L'informativa contabile consolidata rappresenta, infatti, un tassello fondamentale per l'esercizio di una *governance* efficace dei gruppi sanitari pubblici (Puddu *et al.*, 2013). Essa consente di verificare il conseguimento di un «equilibrio di sistema», basato su un unico sistema di valori, rispetto alla rappresentazione pregressa che mostrava il risultato del SSR con una somma di equilibri parziali.

Con l'identificazione del SSR come «gruppo», il bilancio consolidato svolge un'importante funzione di *accountability*, cioè di strumento legato alla responsabilità di «rendere conto» alla collettività (sia regionale che nazionale²⁸), nella duplice veste di soggetto economico dell'Ente pubblico e utente finale dei servizi, in merito alle attività svolte dal sistema di aziende erogatrici di un servizio pubblico. Ovviamente, l'informativa contabile si limita alla presentazione dei dati economico-finanziari e quindi la necessità di «rendere conto» in merito alle attività svolte dal sistema di aziende erogatrici di un servizio pubblico richiede che, al bilancio consolidato, siano affiancate informazioni sulle risultanze gestionali in termini di efficienza/produttività del sistema, di efficacia dei servizi, fino alla valutazione degli impatti sui bisogni. È necessario cioè che ad esso siano aggiunte relazioni e reportistiche mirate a rilevare e spiegare l'evoluzione del sistema in termini di attività, servizi offerti e di qualità dell'assistenza.

Il bilancio consolidato (consuntivo e preventivo), inoltre, può svolgere un'importante funzione informativa interna, cioè di strumento di programmazione e controllo di gruppo. Esso consente di valutare, a consuntivo, il livello di raggiungimento degli obiettivi prefissati per il gruppo e di misurare gli impatti delle strategie poste in essere, nonché può rappresentare un utile strumento per le valutazioni preventive (Preite, 2005).

²⁸ Laddove permangono forti meccanismi perequativi, i contribuenti cui è destinata la rendicontazione non si limitano alla collettività amministrata, ma si estendono all'intera comunità nazionale.

3.8. Gli effetti dell'armonizzazione sulle modalità di contabilizzazione degli investimenti degli enti del SSN

L'art. 29 del D.lgs. n. 118/2011 rubricato «principi di valutazione specifici del settore sanitario», al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali, ha individuato le modalità di rappresentazione, da parte degli enti del S.S.R., di talune fattispecie (Anessi Pessina *et al.*, 2013).

Con particolare riferimento alla rappresentazione contabile degli investimenti ha stabilito che:

- a partire dall'esercizio 2016 i cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione (art. 29, comma 1, lett. b)²⁹;
- i contributi in conto capitale da regione sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione. I contributi sono iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto, con contestuale rilevazione di un credito verso regione. Laddove siano impiegati per l'acquisizione di cespiti ammortizzabili, i contributi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell'ammortamento stesso. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di minusvalenza, viene stornata a provento una quota di contributo commisurata alla minusvalenza. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di plusvalenza, la plusvalenza viene direttamente iscritta in una riserva del patrimonio netto, senza influenzare il risultato economico dell'esercizio. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata, unitamente alla riserva derivante dalla plusvalenza, per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Le presenti disposizioni si applicano anche ai contributi in conto capitale dallo Stato e da altri enti pubblici, a lasciti e donazioni vincolati all'acquisto di immobilizzazioni, nonché a conferimenti, lasciti e donazioni di

²⁹ Articolo modificato dall'art. 1, comma 36, legge 24 dicembre 2012, n. 228.

immobilizzazioni da parte dello Stato, della regione, di altri soggetti pubblici o privati (art. 29, comma 1, lett. c)³⁰.

Se alcun problema deriva dal trattamento contabile degli investimenti effettuati con contributi in conto capitale, anche per via della sterilizzazione dell'impatto sul conto economico delle relative quote di ammortamento, numerosi dubbi sono emersi tra gli operatori del settore circa la corretta applicazione di quanto disposto in relazione a quelli effettuati con contributi in conto esercizio.

Invero, con il citato decreto ministeriale 17 settembre 2012, era stata approvata la casistica applicativa (cioè l'insieme delle istruzioni pratiche per la contabilizzazione delle operazioni gestionali), ma le modifiche apportate all'art. 29, comma 1, lett. b, D.lgs. n. 118/2011, ai sensi dell'art. 1, comma 36, legge 24 dicembre 2012, n. 228, hanno reso necessario procedere a un aggiornamento, già nel 2013, della casistica stessa, in particolare del documento n. 1 – «*La sterilizzazione degli ammortamenti*» (Anessi Pessina, 2012a).

Lo schema di decreto del Ministero della Salute, di concerto con il Ministero dell'Economia e Finanze, è stato oggetto di trasmissione da parte della segreteria della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le province autonome ai Presidenti delle Regioni e al Coordinamento della Commissione Salute e, ancorché ad oggi non si sia ancora perfezionata l'Intesa, costituisce il principale documento di riferimento ai fini della corretta applicazione dei principi di valutazione specifici, a cui gli enti del Servizio Sanitario nazionale, si uniformano.

È stato chiarito, nel documento in questione, come l'utilizzo di contributi in conto esercizio per finanziare l'acquisizione di immobilizzazioni rappresenti, di fatto, uno storno di contributi dal conto esercizio al conto capitale (Barton, 2011). Almeno per gli investimenti più significativi, anzi, potrebbe essere già la regione, all'atto delle assegnazioni, ad esplicitare la destinazione a investimento di quote di contributi di parte corrente.

Al fine di salvaguardare il principio di rappresentazione veritiera e corretta, nel pieno rispetto dello spirito della norma e del suo impatto su patrimonio netto e risultato d'esercizio, l'azienda che finanzia interamente o parzialmente con contributi in conto esercizio (indistinti o finalizzati) l'acquisizione di immobilizzazioni (ivi comprese le immobilizzazioni in corso), su

³⁰ È il caso di segnalare che, con Ordinanza n. 148 del 27 maggio 2019, la Sezione Regionale di Controllo per la Campania ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 29, comma 1, lett. c) del D.lgs. n. 118/2011, in riferimento ai parametri stabiliti degli articoli 97 e 81 Cost., anche in combinato disposto con gli artt. 1, 2, 3 e 32 Cost.

indicazione regionale o per propria autonoma iniziativa, dovrà effettuare le seguenti rilevazioni:

- nell'esercizio di acquisizione, iscrizione dell'immobilizzazione nello stato patrimoniale. Nell'esercizio di acquisizione e negli esercizi successivi, progressivo ammortamento dell'immobilizzazione stessa, nel rispetto del principio di competenza economica e secondo quanto previsto dalle norme generali sulle immobilizzazioni, quindi con i coefficienti stabiliti dall'allegato 3 al D.lgs. n. 118/2011;
- nell'esercizio di acquisizione, iscrizione a conto economico di un costo (o, più precisamente, di uno storno di ricavo) pari al valore dell'immobilizzazione, con contropartita nella voce *A.II.5 Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio* del patrimonio netto. Questa scrittura di fatto storna la quota di contributo utilizzata per acquisire l'immobilizzazione da conto esercizio a conto capitale. Lo fa però in modo indiretto, per consentire verifiche e quadrature sui dati dei contributi in conto esercizio. Nel conto economico, il costo andrà inserito nell'apposita voce *A.2 Rettifica contributi c/esercizio* per destinazione ad investimenti, con segno negativo e quindi a detrazione del valore della produzione;
- nell'esercizio di acquisizione e negli esercizi successivi, progressivo utilizzo del finanziamento per investimenti per sterilizzare gli ammortamenti, secondo quanto previsto dalle norme generali sulle sterilizzazioni.

Se da un lato, quindi, il meccanismo di sterilizzazione degli ammortamenti dei cespiti acquisiti o realizzati con contributi in conto esercizio risulta del tutto sovrapponibile a quello previsto dal comma 1, lett. c) dell'art. 29, per i cespiti finanziati da contributi in conto capitale, appare del tutto evidente come la rilevazione del costo *Rettifica contributi in conto esercizio per destinazione ad investimenti* (voce A.2 del Conto Economico con segno negativo) e la contestuale iscrizione del relativo importo nel patrimonio netto della voce *A.II.5 Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio* da utilizzare progressivamente negli esercizi successivi per la sterilizzazione degli ammortamenti, produca l'effetto di far impattare il costo del cespite interamente nell'esercizio di acquisizione.

Tale circostanza, la cui *ratio* è comprensibilmente riconducibile ai principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, rappresenta, allo stato attuale, l'elemento di maggiore criticità nella programmazione degli investimenti (Torcivia, 2012).

La redazione del Piano degli investimenti da parte del *management* delle Aziende sanitarie pubbliche, sconta, infatti, le difficoltà insite nella necessità di conciliare l'obbligo di garantire i livelli essenziali di assistenza, anche attraverso la realizzazione, la riconversione o la manutenzione delle strutture esistenti nonché attraverso il rinnovo delle apparecchiature biomedicali, con il perseguimento degli obiettivi di equilibrio economico-finanziario del sistema imposti dalla normativa nazionale e regionale (Anessi Pessina e Sicilia, 2009).

Diventa sempre più strategico, pertanto, modificare il tradizionale approccio all'attività di pianificazione e programmazione degli investimenti in sanità (contributi in conto capitale vs contributi in conto esercizio) per indirizzarsi verso nuovi modelli di *spend management* (Colangelo, 2005).

Da un lato, pertanto, occorre guardare con maggior favore a strumenti innovativi che consentano di finanziare, costruire e gestire infrastrutture o fornire e servizi di interesse pubblico, quali il partenariato pubblico-privato (PPP) come definito e regolato dall'articolo 180 del nuovo codice degli appalti (D.l. 18 aprile 2016, n. 50), che, ancorché oggi ancora poco utilizzato, costituisce la modalità più efficace per la realizzazione e la gestione di infrastrutture e servizi ad alto contenuto tecnologico (Ricchi, 2016); dall'altro diventa imprescindibile gestire il governo dell'innovazione con l'approccio multidimensionale e multidisciplinare (Spiegelhalter *et al.*, 2000) tipico del modello *Health Technology Assessment (HTA)* (Philips *et al.*, 2004).

Bibliografia

- Anessi Pessina E., Cantù E., Vai I. (2013). *Evoluzione degli investimenti e delle modalità di finanziamento nelle aziende sanitarie pubbliche*, in Cergas Bocconi (a cura di), *Rapporto Oasi 2013*, Egea, Milano.
- Anessi Pessina, E. (2000). *La contabilità delle aziende pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*. Egea, Milano.
- Anessi Pessina, E. (2003). *L'informativa esterna di bilancio nelle aziende sanitarie pubbliche*, in E. Anessi Pessina, E. Cantù (a cura di). *L'aziendalizzazione della sanità in Italia – Rapporto Oasi 2003*. Egea, Milano.
- Anessi Pessina, E. (2012a). *Il modello di controllo della spesa sanitaria*, *Ragiusan*, 344: 6-16.
- Anessi Pessina, E. (2013). *L'informativa esterna di bilancio nelle aziende sanitarie pubbliche*. Egea, Milano.
- Anessi Pessina, E. (2014). *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici: aspetti critici nella prospettiva aziendale*. Egea, Milano.

- Anessi Pessina, E., Sicilia, F. (2009). *L'equilibrio economico dei Servizi Sanitari Regionali e delle loro aziende*, in E. Cantù (a cura di). *Rapporto Oasi 2009*. Egea, Milano.
- Anessi Pessina, E. (2012b). *La sterilizzazione degli ammortamenti*, *Ragiusan*, 344, 76-86.
- Anessi Pessina, E., Cantù, E., Persiani, N. (2011). *Armonizzazione contabile e revisione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche*. *Rapporto Oasi*. Egea, Milano.
- Anselmi L. (1996). *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie*. Il Sole 24 Ore, Milano.
- Barton, A. (2011). *Why governments should use the government finance statistics accounting*. *ABACUS*, 47(4), 411-445.
- Bizzarri, G., Dario, C., Jseppi, R., Roberti, G. (2013). *Lo sviluppo del sistema di controllo interno nelle aziende sanitarie. Come ridurre i rischi amministrativo-contabili e migliorare le performance*. FrancoAngeli, Milano.
- Borgonovi, E., Pintus, E. (2000). *È questione di sussidiarietà*, "il Sole 24 Ore Sanità", 29 febbraio-6 marzo, p. 9.
- Cantù, E. (2014). *Il bilancio delle aziende di servizi sanitari*. Egea, Milano.
- Cantù, E., Notarnicola, E., Anessi Pessina, E. (2015). *L'evoluzione della situazione economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche*. *Rapporto Oasi*. Egea, Milano.
- Castellani, M. (2013). *Il gruppo pubblico locale*, in L. Puddu, D. Di Russo, L. Falduto, S. Secinaro. *Il Bilancio consolidato degli enti locali*. MAP, Torino.
- Cincimino, S., Sorci, A. (2012). *Federalismo, riforme della contabilità e dei sistemi di controllo. L'impatto sugli equilibri di bilancio e sull'efficacia dell'operato degli enti della amministrazione pubblica*. Giuffrè, Milano.
- Colangelo, R. (2005). *Spend management e procurement management. La gestione della domanda interna e degli acquisti per migliorare i risultati aziendali*. FrancoAngeli, Milano.
- Falcitelli, N. (1993). *Le innovazioni legislative per l'economicità del sistema pubblico*. *Economia & Management*, 5, 10.
- Grossi, G. (2004). *Il bilancio consolidato negli enti locali*. Cedam, Padova.
- Grossi, G., Soverchia, M. (2011). *European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting*. *Abacus*, 47(4), 525-552.
- Maino, F. (2003). *La sanità tra Stato e regioni*. il Mulino, Bologna.
- Mapelli, V. (1999). *Il sistema sanitario Italiano*. il Mulino, Bologna.
- Martinelli, M. (2017). *L'impostazione di un sistema integrato di contabilità economico patrimoniale nella Gestione Sanitaria Accentrata Regionale*. Giappichelli, Torino.
- Olla, G., Pavan, A. (2000). *Il management nell'azienda sanitaria*, Giuffrè, Milano.
- Pammolli, F., Salerno, N.C. (2008). *La sanità in Italia – tra federalismo, regolamentazione dei mercati e sostenibilità delle finanze pubbliche*, CERM.
- Pezzani, F. (2003). *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, in G. Guarini, E. Ongaro, F. Pezzani, C. Raimondi, I. Steccolini, *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*. EGEA, Milano.

- Philips, Z., Ginnelly, L., Sculpher, M., Claxton, K., Golder, S., Riemsma, R., Glanville, J. (2004). *Review of guidelines for good practice in decision-analytic modelling in health technology assessment*. In NIHR Health Technology Assessment programme: Executive Summaries. NIHR Journals Library, 8, 36, 1-6.
- Pisoni, P. (1995). *Il bilancio consolidato*. Giuffrè, Milano.
- Pozzoli, S. (1992). *La privatizzazione dei servizi pubblici locali*. Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1-2.
- Preite, P. (2005). *Il bilancio consolidato nel gruppo pubblico locale: quale ruolo?* Azienda Pubblica, 3, 431-449.
- Prídavok, M., Delina, R. (2013). *Effective spend management through electronic reverse auction configurations*. Quality innovation prosperity, 17(1), 1-8.
- Puddu, L. (2011). *Elementi essenziali per la predisposizione e la certificazione del bilancio delle aziende sanitarie*. Giuffrè, Milano.
- Puddu, L., Mora, R. (2010). *Il gruppo pubblico locale*. Giappichelli, Torino.
- Puddu, L., Scagliola, L. (2016). *La certificazione dei processi amministrativi nelle Aziende Sanitarie*. Giappichelli, Torino.
- Quaderni Assirevi n. 13 – dicembre 2014.
- Ricchi, M. (2016). *L'Architettura dei Contratti di Concessione e di Partenariato Pubblico Privato nel Nuovo Codice dei Contratti Pubblici (d. lgs. 50/2016)*. Rivista giuridica del Mezzogiorno, 30(3), 811-828.
- Spiegelhalter, D.J., Myles, J.P., Jones, D.R., Abrams, K.R. (2000). *Bayesian methods in health technology assessment: a review*. Health Technology Assessment, 4(38), 24-38.
- Steccolini, I. (2003). *L'accountability delle pubbliche amministrazioni. Definizioni, profili di classificazione, evoluzione*, in G. Guarini, E. Ongaro, F. Pezzani, C. Raimondi, I. Steccolini, *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*. EGEA Milano.
- Torcivia, S. (2012). *Le criticità della disarmonia contabile: il caso delle aziende sanitarie*. Azienda Pubblica, 1, 101-115.