



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

<b>Prefazione</b> , di <i>Elio Borgonovi</i>	pag.	7
<b>Introduzione</b>	»	13
<b>1. Il bilancio pubblico</b> , 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
<b>2. L'armonizzazione contabile del settore pubblico</b> , 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
<b>3. L'armonizzazione contabile del settore sanitario</b> , 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
<b>4. Il piano degli investimenti secondo il modello <i>Health Technology Assessment</i>, di Carmine Viola e Marco Benvenuto</b>		
	»	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
<b>Bibliografia generale e approfondimenti</b>	»	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



*A Luigi Giuseppe e Paolo*



## INTRODUZIONE

Il sistema contabile delle amministrazioni pubbliche, in questi ultimi anni, ha focalizzato la sua attenzione al riordino della materia contabile delle regioni. Come noto questa necessità si è affermata nel corso del tempo poiché le regioni avevano avuto grande flessibilità in materia contabile in virtù della loro potestà legislativa. In questo contesto storico iniziale il D.lgs. n. 118/2011 stabiliva i principi contabili generali e applicati per le regioni, nonché per le province autonome e gli enti locali e, in considerazione della necessità di raccordare le informazioni contabili di un comparto importante come quello sanitario, ha introdotto i principi contabili generali e applicati per il settore sanitario. Questo ordine contabile, tecnico e semantico è stato ulteriormente rafforzato con l'introduzione del D.lgs. n. 126/2014 che ha disciplinato l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni alla luce della necessità di rispondere al cosiddetto principio della salvaguardia contabile dei conti dello stato rispetto ai sempre più stringenti parametri di controllo europei.

Il lavoro ha l'obiettivo di inquadrare, all'interno di questo 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 SSN. Nel caso in oggetto l'art. 29 del D.lgs. n. 118/2011 rubricato come «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 SSR, di talune fattispecie. 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 Ser-

vizio Sanitario Nazionale, rappresenta, allo stato attuale, l'elemento di maggiore criticità nella programmazione degli investimenti che necessita essere indagato.

A tal proposito 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. 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, quali il partenariato pubblico-privato, ma diventa imprescindibile gestire il governo dell'innovazione con l'approccio multidimensionale e multidisciplinare tipico del modello *Health Technology Assessment (HTA)* anche alla luce del decreto ministeriale del 10 agosto 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 253 del 30 ottobre 2018 e recante «documento d'indirizzo per la stesura dei capitolati di gara per l'acquisizione di dispositivi medici».

L'analisi di qualsiasi fenomeno nel settore della ricerca in campo economico-aziendale è caratterizzata, come noto, da una complessità di temi. Al fine di definire il perimetro della ricerca più chiaro e percorribile è stato definito l'oggetto di studio, ossia il bilancio pubblico, questo al fine di delimitare il campo di analisi e, quindi, procedere per approssimazioni ai concetti teorici più efficaci sull'evoluzione del bilancio pubblico ed in modo particolare sugli aspetti rilevanti dell'armonizzazione contabile del settore sanitario. La metodologia di lavoro appena descritta ha consentito di evidenziare secondo il cosiddetto strumento del *logical framework* gli effetti e le modalità di contabilizzazione degli investimenti tecnologici delle aziende del SSN e di tracciare una proposta metodologica ragionata rispetto al piano degli investimenti nelle aziende sanitarie secondo il modello *Health Technology Assessment (HTA)*.

*Carminé Viola e Marco Benvenuto*

# 1. IL BILANCIO PUBBLICO

di *Marco Benvenuto*

## 1.1. Cenni sui tratti evolutivi del bilancio pubblico

In chiave introduttiva si può definire il bilancio pubblico come una rappresentazione preventiva o di risultato delle decisioni di spesa e di entrata adottate con atti legislativi o altri atti tipici, da parte dei soggetti istituzionali competenti che, spesso, sono le assemblee elettive dei vari organi. Ci troviamo quindi di fronte ad atti formali soggetti ad approvazione ufficiale secondo regole predefinite e atti che si caratterizzano per una legittimazione forte, poiché, tale approvazione avviene normalmente da parte delle assemblee deliberative ovvero dagli organi politici di principale rilievo (Cassese, 1992).

Tale natura giuridica formale (Di Maio e Paradiso, 2011; Brusa, 2013) non deve però far dimenticare che il bilancio acquisisce una valenza ben più ampia poiché qualsiasi decisione delle autorità politiche finisce per avere riflessi economico-finanziari che troviamo nei bilanci (Giunta e Pisani, 2005); attraverso i bilanci, quindi, abbiamo delle informazioni importanti sulla natura delle istituzioni e sulle caratteristiche dei sistemi economico-sociali che li adottano (Pollifroni, 2007).

Non è esagerato affermare che il bilancio rappresenta una delle componenti fondamentali delle democrazie e uno strumento importante di legittimazione e controllo del potere (Miglio, 1955).

Possiamo far risalire alla *Magna Charta Libertatum* del 1215, concessa dal sovrano Giovanni Senza Terra ai baroni inglesi, un passaggio importante in termini di formalizzazione delle regole di bilancio perché attraverso questi principi sono stati sanciti due obiettivi importanti che poi ritroviamo in gran parte delle evoluzioni successive<sup>1</sup>. Nel caso di specie il bilancio si traduce in strumento di

<sup>1</sup> «La *Magna Charta Libertatum* ha compiuto, il 15 giugno 2015, ottocento anni e la celebrazione di questa data appare un atto quasi dovuto per custodire la memoria di un documento

limitazione della libertà d'azione dell'esecutivo, come perimetrazione di quello che il sovrano poteva fare in termini di spese e in termini di raccolta di entrate; attraverso il bilancio si inizia a formalizzare il legame logico tra le politiche di spesa e le pretese sul versante delle entrate (Silvestri, 2012).

Nei secoli seguenti si ebbero periodi di forte espansione della spesa dell'intervento pubblico nel sistema economico per sostenere gli effetti della rivoluzione industriale (Di Majo, 1998), il processo di urbanizzazione, l'istruzione dei lavoratori, la nascita dei sistemi sanitari fino ad arrivare al consolidamento dello stato sociale e del *Welfare State* durante il ventesimo secolo (Borgonovi, 2014; Caffè e Ramazzotti, 2017; Tiberi, 1997; Bottari, Foglietta, Vandelli, 2013).

Allo stesso tempo ci furono periodi in cui si manifestarono reazioni inverse caratterizzate da un'opposizione verso questa sovraespansione della spesa: pensiamo alla teoria del *Leviatano* di Hobbes<sup>2</sup>, alla ripresa di James Buchanan (1908) fino ad arrivare alla più recente definizione di regole formali di limitazione alla spesa e al deficit di bilancio (Rodotà, 2006).

Il processo evolutivo del Bilancio nel contesto italiano ha trovato una importante formalizzazione nella costituzione repubblicana con quelli che sono considerati i tre principali riferimenti del costituzionalismo: gli articoli 23, 53 e 81 (Zambon, 2006). Attraverso questi tre articoli si chiariscono tre principi fondamentali. Il formalismo, ancora una volta, del bilancio esplicitato nell'art. 23 per quanto riguarda il versante delle entrate e quindi gli strumenti tributari ed ancora nel primo comma dell'art. 81 con la previsione per cui siano le camere ad approvare i bilanci dopo l'iniziativa del governo. Il secondo principio fa riferimento al carattere redistributivo del bilancio e qui troviamo i due riferimenti al concetto di capacità contributiva e di progressività dell'art. 53. Il terzo principio riprende quello accennato in precedenza, ovvero, si esplicita il legame logico funzionale tra spese e entrate in particolare modo nell'ultimo comma dell'art. 81 (Salvemini, 2013) che prevede che ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte secondo principio di ispirazione einaudiana che voleva costituire proprio un freno alla sovra espansione della spesa<sup>3</sup>.

che assume certamente un rilievo peculiare nel patrimonio del costituzionalismo occidentale», in SERGES (2015).

<sup>2</sup> «*Leviatano* di Hobbes, opera discussa e controversa, costituisce indubbiamente un punto di riferimento essenziale della riflessione politica sullo Stato moderno». Cfr. HOBBS (2011).

<sup>3</sup> «Il disegno di legge costituzionale approvato dal Governo l'8 settembre 2011 su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri e del Ministro dell'Economia, segna il punto di avvio del procedimento di revisione costituzionale dell'art. 81 – nonché degli artt. 53 e 119 – relativamente all'inserimento del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale. L'esigenza di promuovere tale riforma ha origine principalmente nell'impulso che l'Unione europea ha inviato agli Stati della zona euro nel corso degli ultimi anni. Di fatto, già dalla proposta di direttiva sui requisiti

## 1.2. I tratti distintivi del bilancio pubblico

Il primo tratto distintivo è rappresentato dalla valenza giuridica (Anselmi, 2006). Il bilancio rappresenta, infatti, lo strumento attraverso cui le assemblee deliberative autorizzano gli organi esecutivi alla realizzazione delle spese iscritte e alla raccolta delle entrate. Per quanto riguarda le spese, le somme iscritte a bilancio hanno un carattere vincolante costituiscono un limite massimo oltre il quale l'esecutivo non può andare. Per quanto attiene le entrate esse hanno carattere previsionale nel senso che poi si potranno avere incassi effettivi maggiori o inferiori alle somme previste sempre nel rispetto delle leggi istitutive. La valenza giuridica trova riscontro anche nella fase di rendiconto poiché, attraverso l'approvazione del bilancio d'esercizio, gli organi e le assemblee deliberative contabilizzano le operazioni fatte e in qualche modo verificano la corrispondenza alle previsioni.

Il secondo tratto distintivo del bilancio è rappresentato dalla valenza previsionale (Lazzini, 2008). Il bilancio costituisce da questo punto di vista un fondamentale strumento di affiancamento e supporto a tutto il ciclo della programmazione in ambito pubblico, dalla fase strategica, dove si identificano i campi di intervento, a quella della programmazione di dettaglio degli interventi, fino arrivare alla fase di gestione e poi di valutazione ex post (van Dalen, 2012). Peculiarità dei bilanci pubblici è la definizione di un piano previsionale delle entrate e delle spese, su base annuale e pluriennale, a partire dall'esercizio finanziario successivo a quello in cui il documento contabile viene redatto. Il bilancio di previsione contiene pertanto le entrate da realizzare e le spese da sostenere (Anessi Pessina, 2007). Questo, a sua volta si distingue in:

- bilancio preventivo di competenza giuridica nel quale sono indicate le entrate accertate e le spese impegnate nel periodo di riferimento, a prescindere dalla circostanza che le une siano state effettivamente riscosse e le altre effettivamente erogate;
- bilancio preventivo di cassa sono invece riportate le entrate effettivamente riscosse e le spese effettivamente pagate, a prescindere dal momento in cui sorge il diritto a riscuotere le prime o l'impegno a effettuare le seconde.

Tutti i documenti di bilancio devono costituire uno strumento di supporto, monitoraggio e valutazione delle scelte pubbliche in una tipica logica di pro-

per i quadri nazionali di bilancio del 29 settembre 2010 – elaborata nell'ambito della nuova strategia dell'Unione per la crescita e l'occupazione (Europa 2020). Tratto da PIROZZOLI (2011).

grammazione per obiettivi di monitoraggio e valutazione (Bianchi e Severati, 2013).

La recente riforma della contabilità pubblica ha avuto tra i suoi principali obiettivi quello di rafforzare la valenza economico-gestionale del bilancio migliorando la capacità di costituire quello strumento di supporto al centro nella programmazione che ritroviamo sia nella legge n. 42/2009, sia nella legge n. 196/2009, sia nei successivi decreti legislativi applicativi che contengono questo tipo di obiettivi (D'Alessio, Simeone e Barbato, 2015). Questo concetto è stato reso comprensibile, ad esempio, nell'art. 2 della Legge n. 42/2009 quando il legislatore stabilisce come il sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione. Trova riscontro in questo tipo di obiettivo la valorizzazione degli strumenti di programmazione e rendicontazione tra cui possiamo ricordare l'introduzione del documento unico di programmazione (DUP), il miglior raccordo e la migliore coerenza tra le unità di voto in consiglio e gli strumenti gestionali approvati dalla giunta come il piano esecutivo di gestione (PEG), l'introduzione di un set di indicatori di risultato semplici misurabili e collegati ai programmi di bilancio e infine la previsione di un bilancio semplificato per il cittadino (Mele *et al.*, 2012; Jannelli, 2014).

In questa direzione si sostanziano il potenziamento e la migliore attendibilità ricercata nella contabilità finanziaria, in un'ottica di "contabilità finanziaria potenziata". Questa prevede la registrazione nei bilanci pubblici di tutte le obbligazioni contratte dall'ente imputandole all'esercizio in cui esse vengono in scadenza per avvicinare il criterio della competenza a quello della cassa e agevolare, in tal modo, il computo dell'indebitamento netto del conto economico delle amministrazioni pubbliche, che costituisce il parametro rilevante ai fini della verifica del rispetto dei vincoli europei (Guarini, 2012).

Sarebbe, inoltre, possibile certificare tutti gli interventi che sono stati attuati per il raggiungimento dei programmi e missioni coerentemente con quanto previsto a livello nazionale e a livello comunitario; la revisione dei residui; l'adozione del fondo pluriennale vincolato (Maluzzani, 2016). Di notevole importanza riveste, altresì, la valorizzazione del bilancio consolidato con le aziende, le società e gli altri organismi controllati dagli enti locali visto come strumento fondamentale per dar conto del processo di frammentazione dell'intervento pubblico attraverso il sistema delle partecipate e della nascita del fenomeno del gruppo ente locale (Fornaciari, 2017).

Il terzo tratto distintivo del bilancio, infine, è rappresentato dalla valenza politica. Le spese previste e le regole di raccolta del gettito rendono comprensibile le grandi scelte pubbliche e mostrano le preferenze delle autorità

politiche andando a definire il maggiore o minore grado di intrusività del sistema pubblico all'interno dell'attività economica e contestualmente il maggiore o minor grado di redistribuzione dell'intervento pubblico (Bonasia e D'Uva, 2017).

Il bilancio pubblico quindi contiene informazioni importanti sulle regole di composizione di interessi diversi tra partiti politici, tra gruppi di potere, tra giovani e pensionati, tra lavoratori dipendenti e lavoratori autonomi, tra diverse articolazioni territoriali di uno Stato (Gualini, 2006). Tale composizione può avere natura conflittuale e può essere oggetto anche di alleanze strategiche che possono dar luogo a quelle distorsioni e a quel tipo di reazioni critiche cui abbiamo fatto riferimento in precedenza.

### **1.3. Il processo contabile nei contesti pubblici multilivello**

La definizione del bilancio inteso come un'entità unitaria riferibile ad un'amministrazione pubblica è divenuta sempre più complessa con la presenza di una molteplicità di variabili autorizzative caratterizzate da una stretta interdipendenza, così come da un crescente grado di gerarchia (Preite, 2012). In questo ambiente per ogni livello di governo è importante conoscere i vincoli e i comportamenti che derivano dal livello di governo superiori e gli effetti di tali scelte sugli enti subordinati. Nell'attuale sistema multilivello troviamo al vertice l'Unione Europea, dotata di un bilancio proprio e nello stesso tempo detta una serie di vincoli e regole per le amministrazioni degli Stati membri. Questi, a loro volta, sono responsabili centralmente dell'attuazione delle regole stabilite dall'UE influenzando altresì anche i comportamenti e le scelte degli enti subordinati. A disciplinare quanto sopra esposto è l'art. 1 della legge n. 196/2009. Esso afferma che le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica. Tali obiettivi sono definiti in ambito Nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione Europea. Diventa importante e necessaria la conoscenza di tutti gli elementi del Bilancio per consentire una valutazione aggregata dei risultati del sistema paese o di suoi sottosistemi al fine di verificare la corrispondenza e l'adeguatezza dei singoli risultati con quanto previsto centralmente.

L'obiettivo di creare delle pubbliche amministrazioni più efficienti, tuttavia, non può prescindere da una preventiva armonizzazione dei bilanci, intesa come l'adozione di criteri contabili in grado di garantire una migliore gestione delle risorse pubbliche (Aggestam Pontoppidan e Brusca, 2016).

L'armonizzazione delle regole che presiedono la redazione dei bilanci pubblici, con l'introduzione di criteri omogenei volti a migliorare la traspa-

renza, l'attendibilità e la confrontabilità delle scritture contabili di tutte le amministrazioni pubbliche, costituisce uno strumento essenziale per la definizione di un quadro normativo contabile che concorra alla sostenibilità delle finanze pubbliche (Corte dei Conti, 2012).

Oltre a dispiegare la sua azione sul piano dell'autonomia normativa contabile degli enti pubblici, l'armonizzazione contabile è infatti una funzione che estende in concreto i suoi effetti anche sul piano finanziario, in base al presupposto che una maggiore uniformità nella predisposizione degli strumenti di bilancio assicuri, in prospettiva, un miglior uso delle risorse pubbliche (Manes Rossi e Caperchione, 2018).

Similarmente al mondo privato, si è cercato di rispondere a questo bisogno di armonizzazione definendo dei principi contabili internazionali anche per le aziende pubbliche (Anessi Pessina e Steccolini, 2007a; Anessi Pessina e Steccolini, 2007b). L'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) ha emanato alcuni *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) propri per il settore pubblico per omogeneizzare le informazioni di natura contabile, collegarle e renderle leggibili, interpretabili attraverso un linguaggio unitario (Salvatore, 2013). Questa tecnicità si prefigge di raggiungere l'obiettivo fondamentale di curare sia sul piano verticale, sia su quello orizzontale, l'attendibilità del singolo dato presente nel bilancio. Il fattore fondamentale del processo di armonizzazione è rappresentato dalla matrice comunitaria che si traduce nella definizione di una serie di regole comuni finalizzate a rendere possibile la sorveglianza multilaterale tra stati prevista dall'art. 126 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea del Patto di Stabilità e Crescita e dalle successive integrazioni e modificazioni avvenute attraverso *Fiscal Compact*<sup>4</sup>. L'armonizzazione si sostanzia in tre elementi principali (Giovannelli e Caffù, 2018). Il primo è rappresentato dalla definizione degli aggregati di riferimento ovvero dalla perimetrazione degli enti che entrano a far parte del bilancio delle amministrazioni pubbliche attraverso un processo di consolidamento contabile (Lombrano e Zanin, 2012). Tale consolidamento si sostanzia con il sistema europeo dei conti integrati Sec 2010 che identifica nel settore S13, il consolidamento dei conti pubblici nazionali in cui rientrano le amministrazioni centrali, gli enti di previdenza e le amministrazioni locali e poi, sotto certe condizioni, gli

<sup>4</sup> «Si tratta del Trattato sulla stabilità sancito dall'Unione Europea. Il *Fiscal Compact* è stato firmato il 2 marzo 2012 da tutti i 17 paesi che all'epoca facevano parte dell'eurozona e dai due paesi (Lettonia e Lituania) che sono entrati successivamente nell'eurozona. È stato anche firmato da 6 altri membri dell'Unione Europea non appartenenti all'eurozona, cioè Bulgaria, Danimarca, Ungheria, Polonia, Romania, Svezia. Non è stato firmato da Gran Bretagna, Repubblica Ceca e Croazia». Tratto da PESSINA E.A. (2018).

organismi e le istituzioni partecipati per le quali diventa fondamentale il concetto di controllo (Brusca *et al.*, 2015). Tale definizione di area di consolidamento diventa fondamentale per permettere un confronto tra stati su basi omogenee ed è proprio per questo che l'Istat pubblica ogni anno, un preciso elenco di istituzioni che entrano a far parte dell'area di consolidamento. Il secondo elemento fondamentale derivante dall'intervento dell'Unione Europea è costituito dagli indicatori di riferimento ovvero dagli strumenti attraverso i quali poi si confrontano i comportamenti delle singole entità pubbliche coinvolte nel processo di armonizzazione (European Commission, 2020). Si riscontrano a questo livello tre principali indicatori: 1) indebitamento netto, ossia il saldo tra le entrate finali e le spese finali calcolato secondo il criterio di competenza economica (ovvero depurato delle operazioni di natura finanziaria come concessioni e riscossioni di credito, operazioni relative a partecipazioni azionarie e i conferimenti, l'accensione ed il rimborso di prestiti); 2) il fabbisogno finanziario, ossia il saldo tra Entrate finali e spese; 3) saldo strutturale, ossia il saldo di bilancio depurato dagli effetti della componente ciclica e delle misure una tantum e temporanee in percentuale del PIL: esso è rappresentativo dell'effetto delle politiche discrezionali e non episodiche delle autorità pubbliche.

Il terzo elemento è rappresentato dalle procedure attraverso cui viene svolta la sorveglianza multilaterale (European Commission, 2013). L'elemento di riferimento è il cosiddetto semestre europeo, un ciclo di coordinamento delle politiche economiche e di bilancio nell'ambito dell'UE attraverso il quale si intende garantire la piena integrazione sempre in una logica dall'alto verso il basso tra il ciclo della programmazione nazionale e regole dettate a livello comunitario (Bianchi, 2016). Attraverso il semestre europeo si consolida un *framework* di tutti gli strumenti di *governance* e di coordinamento derivanti dall'appartenenza all'Unione Europea e all'Unione monetaria; in particolare rientrano definizione delle politiche di bilancio con l'obiettivo di garantire la sostenibilità delle finanze pubbliche in linea con il patto di stabilità e crescita la definizione della strategia Europa che prevede che gli Stati membri presentino programmi nazionali di riforma con un accento sulla promozione della crescita e dell'occupazione e la procedura di prevenzione degli squilibri macro-economici che parte con la relazione sui meccanismi di allerta e gli esami approfonditi della commissione (Romano, 1991).

In particolare il semestre segue un preciso calendario in base al quale gli Stati membri ricevono consulenza a livello dell'UE («orientamenti») e presentano successivamente i loro programmi («programmi nazionali di riforma» e «programmi di stabilità o di convergenza») per una valutazione a livello dell'UE.

Dopo la valutazione di tali programmi, gli Stati membri ricevono raccomandazioni individuali («raccomandazioni specifiche per paese») riguardo alle loro politiche nazionali di bilancio e di riforma. Gli Stati membri dovrebbero tener conto di tali raccomandazioni quando definiscono il bilancio dell'esercizio successivo e quando prendono decisioni relative alle politiche economiche, occupazionali, in materia di istruzione ecc.

La matrice comunitaria ha trovato una importante declinazione nazionale attraverso i seguenti principali passaggi: la definizione di nuove regole costituzionali e la definizione di un nuovo ciclo di programmazione di bilancio con la definizione di una serie di scadenze e di passaggi coerenti con quelli previsti dal semestre europeo, ovvero la presentazione dei programmi di stabilità e dei programmi nazionali di riforma entro aprile, l'aggiornamento del DEF, la presentazione del disegno di legge di stabilità, il disegno di legge di bilancio entro il 15 di ottobre e la successiva fase derivate dal vaglio della commissione e l'approvazione definitiva, la creazione dell'ufficio parlamentare di bilancio ovvero un'istituzione indipendente con il fine di svolgere analisi e verifiche sulle previsioni macroeconomiche su cui si basano i programmi di bilancio e di valutare il rispetto delle regole europee: trattasi quindi di uno strumento di garanzia rispetto alle informazioni contabili che entrano nei conti nazionali. Le nuove regole costituzionali introdotte con la legge costituzionale n. 1/2012 sono andate ad aumentare significativamente il carattere gerarchico del sistema di governo multilivello italiano (Lupo, 2012). La legge costituzionale sull'«Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale» si inserisce proprio nell'ambito dell'articolato processo di revisione delle regole e delle procedure nazionali di bilancio e di contabilità pubblica. Le modifiche rilevanti riguardano introduzione all'articolo 81 della Costituzione del cosiddetto concetto di equilibrio tra entrate e le spese del bilancio pubblico espresso in termini strutturali, ovvero tenendo conto delle fasi avverse e del parere favorevoli del ciclo economico (concetto di pareggio di bilancio). Sempre l'art. 81 prevede l'indebitamento solo nelle fasi avverse del ciclo economico e previo un'autorizzazione delle camere. Ulteriore integrazione riguarda la sostituzione nella previsione originale del vecchio art. 81 della parola prevedere con la parola provvedere rispetto al legame tra spese e entrate quindi rafforzando quel collegamento logico e teologico tra la parte delle spese e la parte delle entrate. Si prevede inoltre l'emanazione di una legge rinforzata di bilancio per la disciplina del dettaglio di tutte le regole della contabilità pubblica (Blizkovsky, 2013; Manes Rossi *et al.*, 2016; Mussari, 2012).

La suddetta legge ha modificato anche altri articoli della Costituzione come l'art. 97, che sancisce il concorso delle pubbliche amministrazioni al raggiun-

gimento degli equilibri di bilancio e al rispetto delle regole europee; l'art. 117, la nuova formulazione prevede che la funzione di armonizzazione dei bilanci pubblici sia di competenza esclusiva dello Stato centrale (Mussari e Sorrentino, 2017). L'art. 119, infine, subordina l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti sub-nazionali al rispetto dell'equilibrio di bilancio e alla osservanza dei vincoli economici finanziari derivanti dalla matrice comunitaria, quindi risulta essere una chiara esplicitazione di questa struttura gerarchica che trova nel livello europeo la sua fonte principale (Christiaens *et al.*, 2015).

La prevista legge di attuazione dell'art. 81 della Costituzione ha trovato riscontro nella cosiddetta legge rinforzata n. 243/2012 così come poi integrata con la legge n. 164/2016. Tale intervento legislativo ha definito una serie di importanti specificazioni nel rispetto dei principi generali sanciti dalla riforma costituzionale del 2012 (Mussari e Sorrentino, 2017). Nel dettaglio, infatti, è stato previsto che l'equilibrio, così come specificato dal primo comma dell'art. 81, è raggiunto quando il saldo strutturale delle amministrazioni pubbliche ha raggiunto l'obiettivo di medio termine. In altri termini i conti nazionali sono in equilibrio quando rispettano le regole definite a livello europeo in termini di obiettivo di medio termine espresso in termini strutturali. È possibile considerare gli scostamenti solo in caso di eventi eccezionali (Welch, 2018) che rendono sconsigliabile il raggiungimento dell'obiettivo nel breve periodo, tra gli eventi eccezionali possono rientrare grave recessione, crisi finanziaria e ad esempio calamità. Lo scostamento deve essere comunque approvato dalle camere a maggioranza assoluta e deve essere sentito il parere della commissione europea. L'OMT persegue una triplice finalità: fornire un margine di sicurezza (individuato per ciascun Stato membro considerando la variabilità della produzione e la sensibilità del bilancio alle oscillazioni del PIL) contro la possibilità che, a fronte di un peggioramento delle condizioni economiche, il disavanzo di bilancio nominale peggiori superando il valore di riferimento del 3% del PIL (Davey, 2012); garantire un rapido progresso verso la sostenibilità delle finanze pubbliche, definita in senso lato per includere sia le passività esplicite corrispondenti agli attuali stock di debito che le passività implicite associate con il previsto deterioramento dei saldi di bilancio causati dall'invecchiamento della popolazione; consentire spazi di manovra, soprattutto per investimenti pubblici. L'OMT è differente per ogni Stato membro per tener conto delle diverse condizioni di bilancio ed economiche, al potenziale di crescita e al rischio finanziario valutato con riferimento alla sostenibilità della finanza pubblica. L'altro componente essenziale disciplinato dalla legge di bilancio riguarda gli enti locali e il loro coinvolgimento all'interno del processo di armonizzazione (Di Pietra, 2005). La legge prevede nel dettaglio per gli enti

locali il raggiungimento di un valore non negativo di competenza, sia nella fase di previsione che di rendiconto tra le entrate finali e le spese finali prevedendo, altresì, un eventuale recupero del disavanzo entro il triennio successivo. Si arriva così ad una semplificazione della articolata e complessa disciplina che precedentemente era stata definita attraverso il cosiddetto patto di stabilità interno prevedendo solo un saldo di riferimento. Si afferma la presenza di un sistema di premi e di sanzioni rappresentato prevalentemente da divieti in termini di assunzione di nuovo indebitamento (Robinson, 2009). Si prevede la possibilità di indebitamento solo per le spese di investimento e prevedendo un piano di ammortamento che definisca le modalità di copertura e garantendo l'equilibrio complessivo negli enti della Regione interessata compresa la Regione medesima. Si stabilisce quindi la necessità che vi sia una forma di compensazione complessiva di eventuali indebitamenti all'interno della singola regione il cui bilancio funge da cassa di compensazione così come avviene a livello statale prevedendo che nelle fasi favorevoli del ciclo lo Stato possa accumulare indebitamento che possa essere almeno in parte utilizzato per contribuire al finanziamento delle prestazioni fondamentali inerenti i diritti sociali degli enti locali.

In chiave del tutto simmetrica nelle fasi favorevoli del ciclo saranno gli enti sub-nazionali a essere chiamati a contribuire al fondo di ammortamento titoli di stato in una logica quindi ancora una volta di interazione e interdipendenza dei diversi livelli di governo (D'Alessio, 2012).

## Bibliografia

- Aggestam Pontoppidan, C., Brusca, I. (2016). *The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives*. Public Money & Management, 36(3), 181-188.
- Anessi Pessina, E., Steccolini, I. (2007a). *Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments*. Financial Accountability and Management, 23(2), 113-131.
- Anessi Pessina, E., Steccolini, I. (2007b). *Contabilità finanziaria ed economicopatrimoniale: una convivenza forzata?* Azienda Pubblica, (2), 199-216.
- Anselmi, L. (2006), *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato* (Vol. 5), Giuffrè, Milano.
- Bianchi, D.G. (2016). *La governance multilivello delle strategie macro-regionali dell'UE: note critiche*. Scienze Regionali.
- Bianchi, T., Severati, P. (2013). *Valutare le politiche pubbliche*. il Mulino, 62(3), 418-426.
- Blizkovsky, P. (2013). *Stakeholders of Economic Governance: European Perspective*. Age of Globalization, 3, 44-62.

- Bonasia, M., D'Uva, M. (2017). *Intervento pubblico nell'economia: potere di mercato e protezione sociale*. Giappichelli, Torino.
- Borgonovi, E. (2014), *La rilevanza del concetto di istituto per l'economia aziendale*, *Economia Aziendale Online*, 5(1), 3-4.
- Bottari, C., Foglietta, F., Vandelli, L. (2013), *Welfare e servizio sanitario. Quali strategie per superare la crisi*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna.
- Brusa, L. (2013). *Lezioni di economia aziendale*. Giappichelli, Torino.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Manes Rossi, F. (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. Palgrave Macmillan.
- Buchanan, J. (1908), *The works of James Buchanan, comprising his speeches, state papers, and private correspondence*, Volume 12, Best Books on., pagg. 1-2.
- Caffè, F., Ramazzotti, P. (2017), *In difesa del Welfare State: saggi di politica economica*, Lexis, Torino.
- Cassese, S. (1992), *Lo smarrimento di Oreste e la furia delle Eumenidi: la vicenda intellettuale della scienza dell'amministrazione*, *Il Foro italiano*, n. 2, 7, 47-48.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Van Cauwenberge, P., Aversano, N. (2015). *The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison*. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Corte Dei Conti (2012). *Rapporto 2012 sul coordinamento della finanza pubblica*. Roma.
- D'Alessio, L. (2012). *Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica*. *Azienda Pubblica*, 25(1), 23-39.
- D'Alessio, L., Simeone, C., Barbato, M. (a cura di) (2015). *L'armonizzazione contabile degli enti territoriali: analisi della sperimentazione e linee evolutive*, Giuffrè, Milano.
- Davey, K. (ed.) (2012). *Local government in critical times: Policies for crisis, recovery and a sustainable future*, Council of Europe, Strasbourg, France (accesso effettuato il 14 maggio 2020): [http://www.ccre.org/docs/Local\\_Government\\_in\\_critical\\_times.EN.pdf](http://www.ccre.org/docs/Local_Government_in_critical_times.EN.pdf).
- Di Majo, A. (1998), *La crescita della spesa pubblica nell'analisi economica*. *Studi e note di economia*, 2, 31-34.
- Di Majo, A., Paradiso, M. (2011), *Forma e realtà del bilancio dello stato negli scritti di Giannino Parravicini*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 70(1), 24.
- Di Pietra, R. (2005). *La comunicazione dei comportamenti aziendali mediante i dati contabili: il ruolo della ragioneria internazionale*, Cedam, Padova.
- European Commission (2013). *The suitability of IPSAS for the Member States*. Publication Office Luxembourg.
- European Commission (2020). *Numerical fiscal rules in EU member countries*, disponibile online (accesso effettuato il 14 aprile 2020): [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/numerical-fiscal-rules-eu-member-countries\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/numerical-fiscal-rules-eu-member-countries_en).

- Fornaciari, L. (2017). *Gruppi aziendali e bilancio consolidato in Italia* (Vol. 6). Giappichelli, Torino.
- Giovanelli, L., Caffù, S. (2018). *Contabilità aziendale versus contabilità statistica. Criticità e punti di attenzione per migliorare l'affidabilità della rendicontazione europea*. In R. Mussari, F. Manes Rossi (a cura di), *L'armonizzazione della contabilità pubblica in Italia e in Europa*.
- Giunta, F., Pisani, M. (2005). *Il bilancio*, Apogeo, Milano.
- Gualini, E. (2006). "Governance" dello sviluppo locale e nuove forme di territorialità: mutamenti nell'azione dello stato. *Rivista italiana di scienza politica*, 36(1), 27-56.
- Guarini, E. (2012). *Il patto di stabilità negli enti locali: profili contabili e implicazioni per l'attività di controllo*, *Il controllo nelle società e negli enti*, 6: 737-770.
- Hobbes, T. (2011), *Leviatano*, Rizzoli, Milano.
- Jannelli, R. (2014). *Il governo delle aziende sanitarie ed ospedaliere. Problematiche di programmazione, redicontazione e controllo*, FrancoAngeli, Milano.
- Lazzini, S. (2008), *Riforme dei sistemi contabili pubblici tra spinte innovative e resistenze al cambiamento*, Giuffrè, Milano.
- Lombrano, A., Zanin, L. (2011). *Dalle prassi emergenti e dai principi contabili internazionali, una riflessione critica sul consolidamento degli enti pubblici locali*. *Azienda Pubblica*, 24(2), 123-144.
- Lupo, N. (2012), *La revisione costituzionale della disciplina di bilancio e il sistema delle fonti*, in V. Lippolis, N. Lupo, G.M. Salerno, G. Scaccia (a cura di), *Costituzione e pareggio di bilancio*, Jovene, Napoli.
- Manes Rossi, F., Caperchione, E. (2018), *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, FrancoAngeli, Milano.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., Brusca, I. (2016). *Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box*. *Public Money and Management*, 36(3), 189-196.
- Mele, R., Calabrese, M., Troisi, O. (2012). *La comunicazione negli enti locali: tra comunicazione istituzionale e comunicazione politica (Communication in local institution: between institutional communication and political communication)*. *Sinergie Italian Journal of Management*, 30(Sep-Dec), 89-108.
- Miglio, G. (1955), *Le origini della scienza dell'amministrazione*, in *La scienza della amministrazione*, atti del I Convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Varenna – Villa Monastero, 26-29 settembre 1955, Giuffrè, Milano, 1957, ora in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 2012, n. 2.
- Mulazzani, M. (2016). *L'armonizzazione contabile delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna.
- Mussari, R. (2012). *Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica*. *Azienda pubblica. Teoria e problemi di management*, 25(1), 11-21.
- Mussari, R., Sorrentino, D. (2017). *Italian Public Sector Accounting Reform: A Step Towards European Public Sector Accounting Harmonisation*, *Accounting, Economics and Law*, 7(2), 137-153.

- Mussari, R., Sorrentino, D. (2017). *Italian Public Sector Accounting Reform: A Step Towards European Public Sector Accounting Harmonisation*. Accounting, Economics, and Law: A Convivium, 7(2), 137-153.
- Anessi Pessina, E. (2018). *L'armonizzazione contabile nel settore pubblico italiano. Implicazioni per le regioni e per i servizi sanitari regionali*, FrancoAngeli, Milano.
- Pirozzoli, A. (2011), *Il vincolo costituzionale del pareggio di bilancio*, Rivista AIC, 4, 1.
- Pollifroni, M. (2007). *Public sector social responsibility. Strumenti di rendicontazione etico-sociale per l'azienda pubblica*. Giuffrè, Milano.
- Preite, G. (2012). *Amministrazione pubblica e buon governo al passaggio del millennio*, Tangram Edizioni Scientifiche, Trento.
- Robinson, M. (2009). *Accrual budgeting and fiscal policy*. OECD Journal on Budgeting, 1, 1-29.
- Rodotà, S. (2006). *La vita e le regole: tra diritto e non diritto*, Feltrinelli, Milano.
- Romano, A. (1991). *Profili della concessione di pubblici servizi*, Dir. Amm., 4, 472.
- Salvatore, C. (2013). *Il processo di trasformazione dei sistemi di controllo contabile e gestionale nelle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano.
- Salvemini, G. (2013). *I guardiani del Bilancio, una norma importante ma di difficile applicazione l'art. 81 della Costituzione*, Marsilio, Venezia.
- Serges, G. (2015). *Magna Carta Libertatum Property of the Constitutionalism*. Historia et ius, 8, 1.
- Silvestri, P. (2012). *Il pareggio di bilancio: La testimonianza di Luigi Einaudi: tra predica e libertà*, in Biblioteca della libertà, XLVII, 204, 1-4.
- Tiberi, M. (1997). *Ricordo di Federico Caffè*. Rivista italiana degli economisti, 2 (1), 130-131.
- van Dalen, R. (2012). *Creating order in the chaotic world of standards*. Paper presented at the workshop "Multiplicity and Plurality in the World of Standards", 28th EGOS Colloquium, July 5-7.
- Welch, P. (2018). *The Hague and the Golden Age: Accounts, Accountability and Auditors*. Journal European Court of Auditors, 2, 80-81.
- Zambon, S. (2006). *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale*, FrancoAngeli, Milano, 19.

## 2. L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE DEL SETTORE PUBBLICO

di *Carmine Viola*

### 2.1. Dall'armonizzazione contabile del settore privato a quella del settore pubblico. Sfide e criticità nell'era dell'integrazione europea

Se oggi il sistema di contabilità pubblica può fare affidamento su un certo grado di armonizzazione normativa (Van Der Tas, 1992) – circostanza resa quanto mai necessaria dalle sfide poste dalla lunga crisi economica dell'Eurozona e dagli obblighi che gravano sulle spalle dei Paesi che ne fanno parte – molto si deve *all'International Accounting Standards Committee (IASC)*<sup>1</sup> e al *Financial Accounting Standards Board (FASB)*<sup>2</sup> che, coi loro Principi Contabili Internazionali (IAS/IFRS), hanno dettato l'esempio, sebbene l'ambito di applicazione delle norme da essi elaborate fosse riservato ai bilanci delle aziende private.

Secondo De Stasio e Silva (2005), gli *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)* emessi dal *Public Sector Committee (PSC)* dell'*IFAC (International Federation of Accountants)* sono stati una prima timida risposta dell'*International Public Sector Accounting Standards Committee (IPSASC)* al bisogno di estendere tale armonizzazione alla contabilità pubblica. Tentativo timido e infruttuoso, dal momento che pochi Stati hanno deciso di fare ricorso agli IPSAS; la ragione di tale insuccesso è da ricercarsi

<sup>1</sup> L'*International Accounting Standards Committee (IASC)*, organismo internazionale indipendente, è stato costituito nel 1973. Gli obiettivi dello IASC sono quelli di: formulare e pubblicare nell'interesse generale principi contabili da adottare nella redazione e presentazione dei bilanci, promuovendone la loro diffusione, accettazione e adozione nel mondo; dedicarsi al miglioramento, allo sviluppo ed all'armonizzazione delle norme, dei principi contabili e delle procedure richieste per la redazione e la presentazione dei bilanci (PICOLLI, 1988).

<sup>2</sup> Il FASB è l'Organismo privato deputato ad emettere i principi contabili negli Stati Uniti (gli *US – Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*) riconosciuti dalla SEC (*Securities and Exchange Commission*) (FASB, 1998).

nel fatto che tali norme siano in realtà ricalcate sulla falsariga dei principi già pensati per disciplinare i bilanci degli enti privati, circostanza che le rende poco aderenti alle esigenze delle pubbliche amministrazioni<sup>3</sup> e che ha spinto i singoli Paesi a cercare autonomamente, e solo a livello domestico, un sistema di uniformazione della contabilità pubblica (Giovannelli, 2006), in attesa di un miglioramento di quanto già tentato a livello internazionale<sup>4</sup>.

Nel caso dell'Italia il compito del Legislatore è particolarmente arduo: a fronte di una pleora di pubbliche amministrazioni (circa ventimila), egli deve tener conto non solo del fatto che esse non condividano il medesimo inquadramento giuridico, ma anche della circostanza che ricorrano a diversi sistemi contabili. Alcune, difatti, adottano una contabilità di tipo finanziaria, mentre altre usano un sistema di tipo economico-patrimoniale (Caperchione, 2012).

Un primo riferimento all'armonizzazione dei bilanci pubblici nell'ordinamento italiano si può rinvenire nella prima legge di riforma della contabilità e finanza pubblica n. 468/1978, in cui si prevedeva espressamente, all'art. 25, la "normalizzazione" dei bilanci pubblici (Mulazzani, 2016).

Nel 1979 Regioni<sup>5</sup> e Stato<sup>6</sup> vengono chiamati a rispettare nuove norme in materia di bilancio, in base alle quali sono tenuti a redigere un bilancio pluriennale<sup>7</sup>, un bilancio di cassa unitamente a quello di competenza, con una relazione sui contenuti amministrativi ed economici della gestione a chiusura del rendiconto di fine periodo (Giorgi e Pavan, 2019).

<sup>3</sup> «La scelta di introdurre, anche nel settore pubblico, il sistema contabile tipicamente adottato dalle imprese, rappresenta, del resto, un aspetto caratterizzante di molte riforme ispirate alle logiche del *New Public Management* (NPM) nei diversi ambiti pubblici. Infatti, il NPM è stato un "movimento" che ha enfatizzato il ruolo del mercato e della competizione come meccanismi per promuovere maggiore efficienza ed efficacia e, nel medio periodo, anche maggiore equità sociale nell'azione delle amministrazioni pubbliche. Ha quindi dato rilievo alla quantificazione e misurazione della *performance* economica, assegnando ai sistemi contabili il ruolo chiave di strumenti per la determinazione, il controllo e la comunicazione della *performance* stessa» (PREITE, 2003).

<sup>4</sup> Spinto dalla critica relativa al non tener conto delle esigenze caratteristiche del comparto pubblico, l'IPSASC dato il via a un procedimento atto a creare un *framework* concettuale di riferimento specifico per tale settore.

<sup>5</sup> La legge 19 maggio 1976, n. 335 prevede la redazione di un bilancio pluriennale per la programmazione delle politiche regionali, di un bilancio annuale preventivo preparato in base al principio della competenza e della cassa e di un rendiconto a fine gestione che dia prova dei risultati conseguiti nel periodo in esame.

<sup>6</sup> Legge 5 agosto 1978, n. 468 (poi modificata e oggi abrogata dalla legge n. 196/2009) introduce un nuovo sistema di bilancio basato su: bilancio pluriennale, bilancio di cassa (che si somma al bilancio di competenza, come nel sistema contabile regionale) e nuovi strumenti atti a limitare e tenere sotto controllo la spesa pubblica.

<sup>7</sup> Tale prescrizione si applicava soltanto a Province, Comuni capoluogo di Provincia e Comuni con più di 20 mila abitanti.

L'adozione delle nuove norme di bilancio per Stato e Regioni diviene un'occasione per misurare la capacità del Parlamento di rispondere alla sfida di armonizzare gli ordinamenti contabili degli Enti locali. Direzione seguita dal D.P.R. del 19 giugno 1979, n. 421 (oggi abrogato), emanato con l'obiettivo di coordinare e uniformare le disposizioni regolanti la contabilità delle province e dei comuni, in materia di elaborazione dei propri bilanci pluriennali, con le disposizioni e le procedure a cui sono sottoposti Stato e Regioni (Giarelli, 2017). In dettaglio, in merito ai bilanci, il citato D.P.R. prevedeva che gli Enti locali fossero chiamati a:

- redigere il bilancio pluriennale;
- elaborare il bilancio in termini di competenza;
- prevedere un periodo di copertura da tre a cinque anni, o comunque in relazione con quello della Regione di appartenenza;
- aggiornare detto bilancio con cadenza annuale, in occasione della presentazione del bilancio di previsione;
- far coincidere gli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale per il primo anno con quelli del bilancio di previsione annuale di competenza;
- uniformarsi, relativamente ai bilanci di previsione di cassa, al modello seguito dalle altre amministrazioni pubbliche.

Un successivo tentativo di legare ulteriormente il bilancio dell'ente locale alle linee programmatiche di sviluppo regionale, pensato dalla Legge 26 aprile 1983, n. 31, *Provvedimenti urgenti per il settore della finanza locale*, finisce la propria corsa quando la legge stessa va incontro ad abrogazione.

Ma gli anni Novanta e l'avvento del nuovo millennio sembrano segnare un'inversione in quella che fino ad allora era stata la tendenza all'omologazione del sistema contabile pubblico: se nel dicembre 1992, con il D.lgs. n. 502, le aziende sanitarie vengono obbligate a sostituire con una contabilità economico-patrimoniale il vecchio modello di tipo finanziario<sup>8</sup>, nel 2000, con il D.lgs. n. 77/1995 e il T.U.E.L., è la volta degli Enti locali che eliminano il bilancio di cassa, che pure aveva contribuito ad armonizzare il sistema contabile di Stato e Regioni (Persiani *et al.*, 2015). L'afflato uniformatore degli anni precedenti di fatto si scompone in un variegato spettro di norme che cambiano al mutare dei soggetti pubblici interessati: ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, legge di contabilità per le Regioni,

<sup>8</sup> La legge 23 dicembre 1978 n. 833 istituisce il Servizio Sanitario Nazionale, prevedendo all'art. 50 che le Regioni disciplinassero il sistema contabile di tali enti nel rispetto di alcuni principi: «la disciplina amministrativo-contabile delle gestioni deve risultare corrispondente ai principi della contabilità pubblica previsti dalla legislazione vigente». A tal riguardo, le Unità Sanitarie Locali nel 1978 hanno adottato il sistema di contabilità finanziaria.

normativa per le aziende municipalizzate – poi aziende speciali – e disposizioni per le aziende sanitarie<sup>9</sup>.

Bisogna aspettare il 12 aprile 2006 perché si torni alla presa di coscienza della necessità di stabilire per lo meno l'esistenza di un terreno comune su cui innestare un abbozzo di fondamenta su cui erigere un unico sistema contabile per Regioni ed Enti locali (D.lgs. n. 170, *Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici*, a norma dell'art. 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131).

Ma è solo nel 2009, con la *Legge di contabilità e finanza pubblica*, n. 196, del 31 dicembre – entrata in vigore il 1° gennaio 2010 – che si sancisce in modo sostanziale e definitivo l'armonizzazione dei sistemi contabili, la quale a sua volta permette di arrivare al coordinamento della finanza pubblica, come chiaramente dichiarato dall'art. 2 comma 1 della stessa (Bergonzini, 2011). Al comma 6 vengono stabilite le direttrici lungo le quali orientare il suddetto processo di omologazione: adesione a un unico pacchetto di regole contabili e piano di conti integrato; condivisione dei medesimi schemi di bilancio, suddivisi in “programmi” e “missioni”; assunzione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi inquadrati secondo uno schema comune; collocabilità fra sistemi contabili e schemi di bilancio degli enti territoriali e quelli assunti in ambito europeo per gestire ingenti disavanzi e creare un sistema di classificazione di dati contabili e di bilancio per amministrazioni tenute al regime di contabilità civilistica (Mussari, 2012; Mussari *et al.*, 2015).

Sebbene l'armonizzazione contabile per le pubbliche amministrazioni sia guidata dagli stessi principi e parametri direttivi, essa viene concretata con percorsi e tempi differenti, statuiti da decreti legislativi del Governo. Nel dettaglio, la riforma contabile:

- per lo Stato, è disciplinata dal Titolo VI della legge n. 196/2009, entrata in vigore il 1° gennaio 2010;
- per le Università, è controllata dalla legge 30 dicembre 2010, n. 240, entrata in vigore il 29 gennaio 2011;

<sup>9</sup> La contabilità a competenza economica è il modello assunto da aziende municipalizzate e sanità; misto, invece, lo schema scelto per gli enti locali (contabilità finanziaria e contabilità economica derivata, in realtà poco affidabile e scarsamente utile a fini decisionali); le regioni infine usano una contabilità a competenza finanziaria. Ovviamente tra contabilità finanziaria degli enti locali e quella delle regioni esistono differenze rilevanti, prime fra tutte una diversa visione del principio di competenza finanziaria; le due differiscono poi anche per le contabilità a competenza economica, non solo tra le aziende municipalizzate e le sanitarie, che sposano differenti modelli di bilancio, ma persino tra aziende sanitarie di regioni diverse, considerata la competenza regionale in materia.

- per la Sanità, è regolata dal Titolo II del D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, entrata in vigore il 12 settembre 2014;
- per le altre Amministrazioni pubbliche, è ordinata dal D.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, entrato in vigore il 1° settembre 2011;
- per le Amministrazioni Pubbliche Territoriali e loro enti strumentali, è regolamentata dal Titolo I del D.lgs. n. 118/2011, integrato e modificato in base a quanto stabilito dall'art. 2, comma 7, della legge n. 42/2009 (in considerazione dei risultati positivi di una sperimentazione avviata nel 2012), entrato in vigore dal 1° gennaio 2015.

Con il D.lgs. n. 91/2011, *Disposizioni in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili*, viene attuata la delega – prevista dalla legge n. 196/2009 – in campo di armonizzazione delle amministrazioni pubbliche afferenti al proprio ambito, con l'eccezione del bilancio dello Stato (la cui delega dovrà essere disciplinata ai sensi dell'art. 40). Quanto allo sviluppo degli strumenti operativi del Decreto, il D.P.C.M. del 12 dicembre 2012 ha già completato la definizione della classificazione per missioni e programmi; il D.M. del 27 marzo 2013, invece, ha fissato la disciplina contabile delle amministrazioni in contabilità finanziaria; il D.P.R. n. 132/2013 ha perfezionato infine la definizione del piano dei conti integrato delle amministrazioni in contabilità finanziaria. Non ancora ultimato il processo di revisione del D.P.R. del 27 febbraio 2003, n. 97<sup>10</sup>.

La riforma relativa alle Università, disciplinata dalla legge n. 240/2010, è stata resa operativa dal D.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18 e dal D.M. 14 gennaio 2014 con riferimento ai principi contabili e agli schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale (Anessi Pessina, 2012).

Il D.lgs. n. 118/2011 attua la legge n. 42/2009 relativa agli enti territoriali, regolando la contabilità di Regioni, province autonome, enti locali (e loro enti e organismi strumentali). Il sistema contabile che ne è scaturito è stato testato nel corso di una sperimentazione di tre anni che ha coinvolto un campione importante di amministrazioni, in applicazione del D.P.C.M. 28 dicembre 2011<sup>11</sup>, e che ha condotto a una revisione del precedente atto, sfociata nel D.lgs. 10 agosto 2014, n. 126. Quest'ultimo modifica non solo la disciplina dei principi contabili generali e applicati in materia di bilanci delle amministrazioni territoriali in contabilità finanziaria e civilistica, ma l'intero percorso di programmazione e gestione amministrativa degli enti, orientato

<sup>10</sup> D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, recante Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70.

<sup>11</sup> Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'art. 36 del D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

all'applicazione del nuovo sistema di contabilità finanziaria potenziata (Nardini, 2014).

In sostanza, se è la legge n. 196/2009 ad aprire la via dell'armonizzazione della contabilità pubblica, è il D.lgs. n. 118/2011 a renderla operativa, modificando la normativa dei sistemi contabili che rientrano nel suo ambito<sup>12</sup>.

La crescente richiesta di trasparenza e leggibilità dei dati di finanza pubblica ha spinto gli organismi a livello nazionale e internazionale verso un processo di progressiva standardizzazione di schemi e regole di bilancio delle amministrazioni pubbliche.

Tale processo in Italia ha però seguito un percorso assai tortuoso, se rapportato a quello di altre realtà europee. Gli interventi realizzati fino al 2009, infatti, non erano mai stati finalizzati alla costruzione di un modello unico di contabilità che consentisse una facile elaborazione e lettura dei dati di bilancio; al contempo, le sintesi che di tali dati venivano riportate nei documenti ufficiali, in considerazione della loro disomogenea rappresentazione contabile, non agevolavano la disamina degli andamenti della finanza pubblica italiana da parte degli organi politici decisionali e degli *stakeholder* (Pozzoli e Mazzotta, 2012).

La difformità nei criteri di registrazione contabile e la non sempre adeguata tracciabilità delle informazioni incluse nei bilanci – con ciò intendendo la disponibilità di informazioni analitiche che esplicitino le dinamiche contabili sottostanti la gestione amministrativa degli enti – influenzano la produzione dei bilanci ed il modo in cui essi sono utilizzati all'interno delle amministrazioni, quali cruciali elementi di supporto agli organi della decisione politica.

Secondo Anzalone (2012), le problematiche descritte influenzano, inoltre, la comparazione spazio-temporale dei bilanci delle amministrazioni e la relativa elaborazione dei conti consolidati, arricchendo di ulteriore complessità il lavoro delle istituzioni deputate all'elaborazione ed al controllo dei dati di finanza pubblica nazionale (Istat, Ministero dell'Economia e delle Finanze e Banca d'Italia), i quali devono procedere all'aggregazione ed al consolidamento di dati di bilancio elaborati a partire da basi contabili fortemente diversificate e frammentate.

<sup>12</sup> A tal proposito, in seno al cosiddetto *Six Pack* – portato a compimento dal “Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* nell'Unione economica e monetaria”, al cui interno si colloca anche il c.d. *Fiscal Compact* –, la Direttiva del Consiglio Europeo 8 novembre 2011, n. 2011/85/UE assegna un ruolo centrale alle regole di armonizzazione dei sistemi di contabilità e di bilancio delle pubbliche amministrazioni degli Stati membri, prescrivendo l'adozione negli ordinamenti nazionali di regole numeriche di bilancio omogenee, al fine di un coordinamento con quelle introdotte dall'ordinamento dell'Unione a carico dell'intero comparto dell'amministrazione pubblica di ciascun Stato membro.

Le eterogenee dinamiche di costruzione dei bilanci pubblici incidono in misura significativa non solo sul lavoro dei tecnici, preposti alla sintesi contabile dei dati ed alla loro traduzione secondo gli *standard* internazionali, ma anche su quello degli utilizzatori, ad ogni livello di responsabilità e governo.

Se il tema della reale rappresentatività dei documenti di bilancio in termini di *accountability* è da intendersi anche quale dimostrazione trasparente e veritiera della gestione nei confronti dei terzi (Guthrie *et al.*, 1999), allora il problema dell'assenza di regole uniformi assume contorni ancor più precisi e allarmanti, perché compromette, potenzialmente, il corretto svolgersi del dialogo tra gli attori sociali (Connolly e Hyndman, 2006).

La mancanza, per l'amministrazione pubblica nel suo complesso, di un linguaggio unico di registrazione e classificazione contabile può influenzare, in ultima analisi, le decisioni di politica economica che da tali conti discendono.

Come ben evidenziato nel lavoro di Anzalone, Macri e Siragusa (Anzalone *et al.*, 2015), l'assenza di un sistema unico di rappresentazione contabile può essere all'origine del ripetersi di errori contabili risultanti da prassi errate, che inficiano la trasparenza e la leggibilità dei bilanci. Ad aumentare la portata di questi errori bisogna considerare che il bilancio di una amministrazione non esaurisce i suoi effetti nell'ambito cui esso fa riferimento; i conti della PA, monitorato dalla UE ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi, infatti, risultano dall'aggregazione dei bilanci di tutte le amministrazioni pubbliche. Pertanto errori nei bilanci si riflettono proporzionalmente nel conto della PA.

Sovrastime o sottostime dei saldi di finanza pubblica comportano scelte di politica economica fondate su dati non reali che si ripercuotono sulla collettività sotto forma di aumento delle tasse, taglio a trasferimenti a famiglie e imprese, riduzione dei servizi, cambiamenti nei tassi di occupazione.

Il Consiglio della UE può decidere di imporre un'ammenda a uno Stato membro che, volontariamente o per negligenza grave, fornisce un'errata rappresentazione dei dati relativi al disavanzo e al debito rilevanti ai fini della Procedura per i Disavanzi Eccessivi – PDE (della Cananea, 2009).

È imperativo dunque che i bilanci pubblici garantiscano dati di qualità<sup>13</sup> sui quali definire efficacemente le politiche di governo (Heald e Georgiou,

<sup>13</sup> Il Regolamento n. 479/2009 e successive modifiche (Reg. UE n. 679/2010) in materia di qualità dei dati statistici nel contesto della procedura per i disavanzi eccessivi prevede all'art. 8 che «la Commissione (Eurostat) valuti periodicamente la qualità sia dei dati effettivi trasmessi dagli Stati membri sia dei conti pubblici settoriali sottostanti compilati a norma del SEC 95 (“conti pubblici”). Per qualità dei dati effettivi si intende che essi ottemperano alle norme contabili e che sono dati statistici completi, affidabili, tempestivi e coerenti. La valu-

2011; Newberry 2011). Da qui l'urgenza di uniformare le fasi di produzione e diffusione dei bilanci attraverso principi e schemi classificatori coerenti e comuni. Il legislatore ha operato, pertanto, affinché fosse garantita una omogenea classificazione dei dati contabili per tutte le amministrazioni in contabilità finanziaria assicurando, al contempo, il raccordo tra tali amministrazioni e quelle in contabilità civilistica; in secondo luogo ci si è attivati in vista della costruzione di una piattaforma conoscitiva immediatamente decodificabile secondo le esigenze di classificazione internazionale, a fini del monitoraggio della sostenibilità delle politiche di bilancio adottate dagli Stati aderenti all'Unione economica e monetaria.

La disciplina dell'armonizzazione contabile nel nostro ordinamento si è quindi di fatto sviluppata, e via via aggiornata nel corso del tempo, sulla base di un quadro normativo interno all'ordinamento medesimo, ma anche in coerenza con le nuove regole e finalità nel frattempo intervenute in sede europea.

## **2.2. Il Decreto legislativo n. 118/2011**

Si è accennato alle grandi innovazioni apportate dal D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, recante *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*; si ritiene necessario quindi analizzare maggiormente nel dettaglio questo provvedimento, articolato in cinque distinti Titoli.

**Titolo I** – disciplina i principi contabili generali e applicati di Regioni, Province autonome ed enti locali, (assieme ai loro enti e organismi strumentali, eccetto quelli sanitari), definendo una struttura degli strumenti contabili al fine di assicurare l'unità economica del Paese. A tal fine, volendo assicurare una lettura chiara dei dati di gestione finanziaria, economica e patrimoniale, il decreto promuove l'applicazione di un sistema omogeneo di contabilità economico-patrimoniale. Quanto ai principi contabili generali, essi sono elencati nell'Allegato 1 al Decreto. I principi contabili applicati, introdotti con il D.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, fanno riferimento invece alla programmazione, contabilità finanziaria, contabilità economico-patrimoniale e

tazione si incentra sugli ambiti individuati negli inventari degli Stati membri quali la delimitazione del settore delle amministrazioni pubbliche, la classificazione delle operazioni e delle passività pubbliche e la data di registrazione», prevedendo a tal fine la possibilità di ricorrere, presso gli Stati membri, a «visite di dialogo periodiche ed eventuali visite metodologiche» volte a controllare i procedimenti ed a verificare i conti su cui si basano i dati trasmessi e a trarre conclusioni dettagliate circa la qualità dei dati trasmessi.

bilancio consolidato. La raccordabilità fra i conti delle amministrazioni pubbliche e il Sistema europeo dei conti nazionali è garantito dal piano dei conti integrato, che a livello domestico si rivela strumento utilissimo per il rafforzamento e il controllo dei conti pubblici, tramite un'efficace e universale classificazione – scevra da ambiguità di sorta – di spese ed entrate delle varie amministrazioni.

Quanto stabilito dal Titolo I è entrato in vigore dal 2015.

**Titolo II** – si occupa dei principi contabili relativi al settore sanitario. Dovendo monitorare la performance degli enti deputati alla gestione delle risorse con cui lo Stato finanzia il servizio sanitario nazionale, è basilare che i conti delle aziende sanitarie siano presentati in modo uniforme, rendendo facilmente verificabili le voci relative a entrate e uscite e immediatamente quantificabile l'ammontare di risorse residue di cui dispongono le Regioni.

A tal scopo, vengono chiaramente indicate le norme con cui articolare entrate e spese in fase di stesura del bilancio e l'organo responsabile dell'armonizzazione dei sistemi contabili in ogni Regione ed ente sanitario; a fini di trasparenza, si dispone poi l'apertura di conti intestati alla sanità in cui sia monitorabile l'adeguata gestione dei flussi di cassa. Ancora, il titolo II regola le scritture contabili (nella fattispecie libri contabili, bilancio preventivo, bilancio d'esercizio), le norme di valutazione e destinazione di specifiche voci di bilancio, il consolidamento della contabilità delle Regione in Gestione Sanitaria Accentrata presso Regione ed Enti Sanitari.

Il contenuto del Titolo II è vigente dal 2012.

**Titolo III** – con modifica introdotta con D.lgs. n. 126/2014, regola l'ordinamento finanziario e contabile delle Regioni. L'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea obbliga le Regioni al rispetto dei principi contabili contenuti nel D.lgs. n. 118/2011, dal momento che devono soddisfare, come accade per la finanza statale, requisiti di convergenza e stabilità; pertanto è loro dovere attenersi al Documento di Economia e Finanza Regionale (DEF) e alla Legge di Stabilità regionale, centro di gravità fondamentale della propria finanza per il periodo coperto dal bilancio di previsione. Il sistema di bilancio appare tripartito in Bilancio di Previsione Finanziario, Documento Tecnico di accompagnamento e Bilancio Finanziario Gestionale. Rientrano poi nelle scritture contabili il Piano degli Indicatori e dei Risultati attesi di bilancio (meccanismo di facilitazione del confronto dei bilanci), il Rendiconto Generale della Regione e quello degli enti strumentali e il Bilancio Consolidato del "Gruppo della Regione".

Il 2015 ha segnato l'effettiva entrata in vigore delle norme contenute in questo titolo.

**Titolo IV** – indica la procedura di adeguamento delle norme relative a finanza regionale e locale. Applicato dal 2015.

**Titolo V** – introduce disposizioni finali e transitorie, disciplinando, in particolare, la fase di sperimentazione e le disposizioni per le Regioni a statuto speciale e le Province autonome. Si applica dal 2015.

### **2.3. Il processo di armonizzazione contabile in Sanità**

La ricerca di un'armonizzazione dei sistemi contabili della sanità pubblica rispondeva all'esigenza di superare la condizione di «federalismo contabile» che caratterizzava il settore sanitario, sotto almeno tre profili:

- l'eterogeneità delle basi contabili tra Regioni e aziende, con le Regioni dotate di sola contabilità finanziaria e le aziende ormai passate da un decennio alla contabilità economico-patrimoniale;
- l'eterogeneità delle normative che regolavano la contabilità delle aziende sanitarie pubbliche nelle diverse Regioni;
- l'eterogeneità che caratterizzava le prassi contabili aziendali anche all'interno della medesima Regione.

Prima che il legislatore ponesse attenzione alla questione, più volte i vari enti legati alla Sanità hanno dato prova di non essere in grado di far fronte ai gravi disavanzi che registravano nei propri bilanci; da qui l'urgenza di coordinare i conti della Sanità, che ha indotto ad applicare senza ulteriori indugi il *corpus* normativo del Titolo II del D.lgs. n. 118/2011.

Il già nominato Decreto del 2011 prosegue lungo il cammino tracciato dalla precedente norma n. 502 del 30 dicembre 1992, insistendo sull'assoluta urgenza di riorganizzare il sistema contabile delle aziende del Servizio Sanitario Regionale in un unico schema, attenendosi a quanto statuito dall'allegato facente parte del Decreto. Tale provvedimento, in questa prospettiva, offre una notevole opportunità. L'accresciuta omogeneizzazione e la maggior trasparenza permetteranno un governo unitario e coordinato del Servizio Sanitario Nazionale, grazie all'allineamento delle logiche di rendicontazione tra le diverse articolazioni dello Stato (Stato centrale, Regioni, Aziende Sanitarie); oltretutto ciò semplificherà la procedura di controllo della qualità dei servizi erogati al cittadino e della condotta nella gestione delle risorse spese dalle Regioni a tal scopo.

La prima scelta rilevante in materia di armonizzazione, adottata dal citato Decreto, è stata quella di applicare alle aziende sanitarie pubbliche le disposizioni del codice civile<sup>14</sup> (artt. 2423-2428), ad eccezione:

- di uno specifico schema di bilancio comune a tutte le aziende sanitarie pubbliche;
- delle deroghe ai criteri di valutazione civilistici e della definizione di alcuni specifici criteri di giudizio del settore sanitario;
- dell'obbligo di predisposizione del bilancio preventivo.

La seconda scelta importante per l'armonizzazione, stabilita dal D.lgs. n. 118, si applica al caso in cui le Regioni, pur potendo trasferire completamente il finanziamento del proprio servizio sanitario alle aziende preposte, preferiscano gestire direttamente una parte dello stesso; in tale circostanza, le Regioni hanno il dovere di certificare in contabilità economico-patrimoniale ogni azione ascrivibile a «Gestione Sanitaria Accentrata presso la Regione (GSA)». L'introduzione del GSA dovrebbe:

- consentire una maggiore omogeneità dei dati consolidati regionali attraverso il superamento delle problematiche di soggettività e manipolabilità degli stessi, derivanti dalla non chiara definizione delle «spese dirette regionali»;
- rendere più trasparente l'eventuale trasferimento (permanente o temporaneo) di fondi tra gli ambiti sanitari e non dell'attività regionale;
- favorire, con la predisposizione del bilancio, i controlli incrociati tra i dati di bilancio delle aziende e quelli della Regione, aumentando l'attendibilità dei dati aziendali e consolidati e, in prospettiva, la loro certificabilità.

Una terza scelta rilevante in tema di armonizzazione riguarda l'obbligo per le Regioni di redigere un bilancio consolidato<sup>15</sup> del SSR. Tale disposizione risulta coerente con l'intero impianto del decreto, che pone forte enfasi sul coordinamento della finanza pubblica. Il D.lgs. n. 118/2011 non solo introduce l'obbligo del bilancio consolidato, ma ne disciplina i contenuti e le modalità di predisposizione in termini di definizione (Puddu *et al.*, 2013):

- dell'area di consolidamento;
- della struttura e del contenuto del bilancio consolidato;

<sup>14</sup> Da questo punto di vista, l'art. 28 del Decreto prevede espressamente che «per la redazione del bilancio d'esercizio gli enti sanitari applicano gli artt. da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel presente titolo».

<sup>15</sup> La predisposizione dei consolidati non era diffusa nel settore pubblico, né a livello internazionale, né nel contesto nazionale. Il primo pionieristico tentativo di predisporre un bilancio consolidato del gruppo pubblico locale risale nel 2004, quando il Comune di Perugia aveva presentato un consolidato dell'esercizio 2003. Il primo bilancio consolidato completo, però, è stato predisposto dal Comune di Pisa per l'esercizio 2004.

- delle tempistiche di consolidamento.

L'ultima scelta rilevante in tema di armonizzazione riguarda la definizione della cosiddetta «casistica applicativa»<sup>16</sup> – emanata con decreti ministeriali – tesa ad illustrare come applicare le regole civilistiche ed i «principi di valutazione specifici del settore sanitario» alle particolari situazioni operative delle aziende sanitarie pubbliche e dei SSR.

Infine, per consentire un'armonizzazione sostanziale, e non solo formale, è necessario – per garantire un effettivo adeguamento dei sistemi contabili ai nuovi principi – che le aziende e le Regioni procedano ad una verifica e all'eventuale ridefinizione delle procedure di rilevazione delle aziende, nonché del correlato sistema di controlli contabili interni.

Il D.lgs. n. 118/2011, al Titolo II, ha delineato i principi contabili per il Settore Sanitario, disponendone l'immediata applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2012.

I soggetti interessati dalle disposizioni del Titolo II sono:

- le Regioni, relativamente alla voce del bilancio regionale sui flussi relativi al servizio sanitario, da certificare in contabilità finanziaria;
- le Regioni che scelgono la gestione diretta accentrata presso la Regione, documentata tramite contabilità economico – patrimoniale;
- le Regioni per il consolidamento dei conti degli Enti Sanitari;
- gli Enti Sanitari (Aziende Sanitarie Locali, Aziende Ospedaliere, Istituti di Ricovero e cura a carattere scientifico, anche se trasformati in fondazioni, e aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio Sanitario Nazionale);
- gli Istituti Zooprofilattici.

Il Titolo II del D.lgs. n. 118/2011, avendo sempre come obiettivo dichiarato quello di uniformare i conti sanitari delle Regioni e degli Enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria, ha definito:

- schemi contabili uniformi per gli Enti del Settore Sanitario e la cosiddetta Gestione Sanitaria Accentrata (GSA), quale specifico centro di responsabilità istituito all'interno della propria struttura organizzativa da parte delle Regioni che, ai sensi dell'art. 22, comma 1, D.lgs. n. 118/2011, scelgono di gestire autonomamente una quota di finanziamento del proprio Servizio Sanitario in regime di contabilità economico-patrimoniale;

<sup>16</sup> Per «casistica applicativa si intende l'insieme di esemplificazioni sul trattamento contabile, sul sistema di controllo interno o sulla valutazione di specifiche voci o poste di bilancio che per la natura della normativa istituita o la particolarità del settore di applicazione non fossero di immediata deduzione dai principi contabili» (D.M. 17 settembre 2012).

- modalità e termini di adozione e approvazione del bilancio preventivo economico annuale e del bilancio d'esercizio riferiti alle Aziende Sanitarie, alla GSA regionale ed al bilancio consolidato;
- principi di valutazione specifici del Settore Sanitario;
- principi contabili generali ed applicati per il Settore Sanitario;
- modalità di tenuta della contabilità economico-patrimoniale della GSA;
- modalità di riconciliazione tra i dati contabili delle Aziende Sanitarie, della GSA, del consolidato regionale e del bilancio regionale.

## Bibliografia

- Anessi Pessina, E. (2012). *L'esperienza della contabilità economico-patrimoniale nella sanità*, in F. Capalbo (a cura di). *L'applicazione della contabilità economica nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità*, Giappichelli, Torino.
- Anzalone, M. (2012). in M. Anzalone, O. Ricchi, G. Florio, *Il processo di riforma della finanza pubblica: innovazioni e strumenti per una gestione più efficace e trasparente dei dati*, Fondazione Rosselli, Roma.
- Anzalone, M., Macri I., Siragusa S. (2015). *La nuova contabilità delle amministrazioni pubbliche*, IPSOA, Milano.
- Bergonzini, C. (2011). *Teoria e pratica delle procedure di bilancio dopo la legge n. 196 del 2009*. Quaderni costituzionali, 31(1), 39-62.
- Caperchione, E. (2012). *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*. Azienda pubblica, 1, 83-99.
- Connolly, C., Hyndman, N. (2006). *The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 19(2), 272-290.
- De Stasio, C., Silva, R. (2005). *Guida ai principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Sistemi Editoriali, Napoli.
- della Cananea, G. (2009). *La "pubblicità" dei disavanzi eccessivi: tecniche di determinazione ed effetti*. Riv. it. dir. pubb. comunit, (3-4), 575.
- FASB (1998). *International accounting standard setting: a vision for the future*.
- Giarelli, G. (2017). *1978-2018: quarant'anni dopo. Il Ssn tra definanziamento, aziendalizzazione e regionalizzazione*. Autonomie locali e servizi sociali, 40(3), 455-482.
- Giorgi, C., Pavan, I. (2019). *Le lotte per la salute in Italia e le premesse della riforma sanitaria. Partiti, sindacati, movimenti, percorsi biografici (1958-1978)*. Studi storici, 60(2), 417-456.
- Giovanelli, L. (2006). *Contabilità dello stato e sistema europeo dei conti (SEC95) nella prospettiva comunitaria*. Giuffrè, Milano.

- Guthrie, J., Olson, O., Humprey, C. (1999). *Debating Development in the New Public Financial Management: the limits of the Theorising and Some new Ways Forward*. Financial Accountability and Management, 15(3), 209-228.
- Heald, D., Georgiou, G. (2011). *The Macro-Fiscal Role of the UK Whole of Government Account*. Abacus, 47(4), 446-476.
- Mussari, R., D'Alessio, L., Sostero, U. (2015). *Il nuovo sistema contabile delle università*. Azienda Pubblica, 3, 227-246.
- Nardini, M. (2014). *Il d. lgs. 126/2014: l'armonizzazione dei bilanci regionali nel quadro del nuovo principio di «equilibrio» ed i riflessi sull'autonomia del Consiglio*. Le Regioni, 42(5-6), 1031-1064.
- Newberry, S. (2011). *Whole of government accounting in New Zealand: A review of WGA financial reports from 1993 to 2010*. Abacus, 47(4), 501-524.
- Persiani, N., Romolini, A., Galanti, C. (2015). *Il nuovo sistema di controlli di regolarità amministrativa e contabile nel Servizio Sanitario Italiano: i Percorsi Attuativi della Certificabilità*. Mecosan.
- Piccoli A. (1988). *Principi contabili internazionali*. Il Sole 24 Ore, Milano.
- Pozzoli, S., Mazzotta, R. (2012). *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*. Azienda Pubblica, 1, 69-82.
- Preite, D. (2003). *Riprogettare l'azienda pubblica*. I Liberrimi, Lecce.
- Puddu, L., Di Russo, D., Falduto, L., Secinaro, S. (2013), *Il Bilancio consolidato degli enti locali*, Torino, MAP.
- Van Der Tas, L. (1992), *Harmonisation of financial reporting*, Datawyse, Maastricht.

### 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)<sup>1</sup>. 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.

<sup>1</sup> «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»<sup>2</sup> 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 disavanzi<sup>3</sup>. 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).

<sup>2</sup> 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.*

<sup>3</sup> 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 inapplicata<sup>4</sup>, 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»<sup>5</sup> 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 regionali<sup>6</sup>;
- scarsa attenzione alle procedure amministrativo-contabili e al correlato sistema di controllo interno<sup>7</sup>;

<sup>4</sup> 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».

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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'eventuale applicazione alle scelte regionali.

<sup>7</sup> 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 Patrimoniale<sup>8</sup>, nella relazione tra Stato e Regioni e tra Regione e Aziende Sanitarie;
- assenza di un bilancio consolidato regionale<sup>9</sup>;
- criticità nella *governance* del sistema dei controlli<sup>10</sup>.

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;

<sup>8</sup> 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).

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> 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 Generale<sup>11</sup>, 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.

<sup>11</sup> 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 prospettici<sup>12</sup>, mentre in sede di consuntivo di Rendiconto finanziario<sup>13</sup>. 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);

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> 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):

- prudenza<sup>14</sup>;
- prevalenza della sostanza sulla forma<sup>15</sup>;

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> 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»<sup>16</sup>;
- competenza;
- continuità dei criteri di valutazione<sup>17</sup>.

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 Regioni<sup>18</sup>.

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

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> 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.

<sup>18</sup> 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 Sanitario<sup>19</sup>, 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 SSR<sup>20</sup>.

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).

<sup>19</sup> 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.

<sup>20</sup> 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 distingua 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*<sup>21</sup> 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:

<sup>21</sup> 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»<sup>22</sup>). 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 riconciliazione<sup>23</sup> tra le rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale e finanziaria (Bizzarri *et al.*, 2013).

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> 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 contabile<sup>24</sup>, 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 SSR<sup>25</sup> 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 standard<sup>26</sup>.

Anche per il bilancio della GSA, come quello degli Enti del SSR, vige la necessità di garantire determinati standard di certificazione<sup>27</sup>. 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

<sup>24</sup> 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.

<sup>25</sup> 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.

<sup>26</sup> Cfr. Quaderni Assirevi n. 13 – dicembre 2014.

<sup>27</sup> 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 nazionale<sup>28</sup>), 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).

<sup>28</sup> 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)<sup>29</sup>;
- 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

<sup>29</sup> 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)<sup>30</sup>.

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

<sup>30</sup> 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.

## 4. IL PIANO DEGLI INVESTIMENTI SECONDO IL MODELLO HEALTH TECHNOLOGY ASSESSMENT

di *Carmine Viola e Marco Benvenuto\**

### 4.1. Introduzione

Il Legislatore nazionale, come ampiamente trattato nei capitoli precedenti, ha previsto per la gestione delle strutture sanitarie l'introduzione di documenti ad elevato valore informativo esterno, quali il Bilancio d'esercizio (Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario e Nota Integrativa) ed il Bilancio Preventivo Economico Annuale (Conto Economico Preventivo e Piano dei Flussi di Cassa Prospettici): tutto ciò rappresenta un nuovo modello contabile che ha apportato novità in materia di modalità di previsione, rilevazione e controllo dei fatti gestionali.

Pertanto, alla luce della nuova impostazione contabile, si attribuisce alle aziende sanitarie pubbliche – come unica finalità – il perseguimento dell'economicità, che si verifica quando siano garantite condizioni di equilibrio economico, patrimoniale e finanziario<sup>1</sup> e delle performance di efficacia<sup>2</sup> ed efficienza<sup>3</sup>.

\* Il lavoro sebbene frutto di riflessioni comuni può essere attribuito come segue: i paragrafi 4.2, 4.3, 4.4 e 4.8 a Carmine Viola; i paragrafi; i paragrafi 4.1, 4.5, 4.6 e 4.7 a Marco Benvenuto.

<sup>1</sup> Rientrano nelle condizioni di equilibrio economico, patrimoniale e finanziario: 1) l'esito del rapporto favorevole tra i costi assunti dall'impresa per avere accesso alle risorse patrimoniali e umane indispensabili per la gestione e i ricavi derivanti dalla vendita dei prodotti e dei servizi offerti; 2) la solidità patrimoniale dell'azienda; 3) buon equilibrio fra fonti e necessità finanziarie dell'impresa e sua capacità di onorare i dovuti pagamenti con i mezzi monetari in suo possesso.

<sup>2</sup> L'efficacia si articola in una dimensione interna (relativa alla capacità della gestione aziendale di raggiungere gli obiettivi programmati) e una esterna (relativa alla capacità di dare soddisfazione a livello quantitativo e qualitativo in merito alle necessità per cui è stata creata).

<sup>3</sup> L'efficienza dà contezza della capacità dell'impresa di elaborare e mettere in atto in modo economicamente conveniente le giuste operazioni richieste dal compito di cui l'ente è investito.

Tali introduzioni sono state necessarie, in quanto per troppo tempo la gestione burocratico-autorizzativa delle aziende sanitarie pubbliche è rimasta esente da qualsiasi obbligo di rispettare criteri di efficienza gestionale e ciò ha portato a un ingente aumento della spesa sanitaria con grande danno al cittadino-contribuente<sup>4</sup>.

Pertanto, l'analisi della spesa è la prima fase dello “*spend management*”, il processo di gestione della spesa, il cui fine è quello di individuare la migliore modalità con cui spendere le risorse economiche a disposizione, in modo da ottenere sul mercato gli *asset* materiali e umani, basandosi su una struttura dei costi ben definita e gestibile nel tempo, in linea con gli obiettivi strategici dell'azienda (Francesconi e Mittone, 2012).

Lo *spend management* non si limita alla gestione del processo di acquisto, ma implica un cambiamento della mentalità e dei comportamenti, che incrementi le capacità di analisi e valutazione, che consenta controlli efficaci e produttivi e che generi un forte coinvolgimento dei vari livelli di responsabilità sulle finalità da raggiungere.

In campo sanitario, l'analisi della spesa assume oggi fondamentale importanza, soprattutto alla luce della costante crescita della spesa sanitaria e delle sempre più esigue risorse disponibili per la sua copertura attuale e prospettica. Infatti, la sostenibilità della spesa sanitaria è uno dei problemi nei dibattiti nazionali ed internazionali, nei quali si parla di “*spending review*”.

La *spending review*, in realtà, dovrebbe essere un processo di gestione della spesa, che rientra nell'ambito dello *spend management*, finalizzato non tanto al taglio della stessa quanto alla sua razionalizzazione, per soddisfare le esigenze di crescita del Paese o del settore in questione, in base alle priorità esistenti.

Per quanto concerne i fattori che influiscono sulla crescita della spesa sanitaria, si suole distinguere tra quelli che agiscono sul lato della domanda e quelli che intervengono sul lato dell'offerta di prestazioni sanitarie.

Nel primo gruppo rientrano:

- le condizioni epidemiologiche;
- gli stili di vita;
- l'invecchiamento della popolazione;

<sup>4</sup> La salute, così come sancito dall'art. 32 della Costituzione della Repubblica Italiana, costituisce un diritto fondamentale dell'individuo ed al contempo di interesse collettivo, che obbliga sostanzialmente lo Stato a promuovere ogni iniziativa ed azione indirizzata alla sua più efficace tutela. Pertanto, la salvaguardia del “bene salute”, bisogno primario e complesso definito all'atto della costituzione dell'Organizzazione Mondiale della Sanità (OMS) come lo «stato di completo benessere fisico, psichico e sociale e non semplice assenza di malattia», implica necessariamente una comunione di intenti e l'azione congiunta di una pluralità di attori, a prescindere dai modelli di organizzazione concretamente adottati dai governi.

- il miglioramento del tenore di vita, con l'aumento del livello d'istruzione e la maggiore conoscenza delle cure esistenti;
- gli aspetti etico-culturali legati alla sanità;
- l'estensione della copertura assicurativa garantita dal sistema sanitario nazionale.

Le componenti che agiscono sul lato dell'offerta sono principalmente due:

- il progresso tecnico in campo sanitario;
- la maggiore inflazione riscontrabile nel settore sanitario rispetto a quella media nazionale.

Nel presente capitolo, ai fini di una razionalizzazione della spesa sanitaria, sarà trattato, per un'adeguata e proficua acquisizione delle Tecnologie Sanitarie, il modello dell'*Health Technology Assessment* e, altresì, la ridefinizione delle modalità di composizione del Piano degli Investimenti – allegato del Bilancio Preventivo Economico Annuale ai sensi del comma 3 dell'art. 25 del D.lgs. n. 118/2011 –, alla luce di un processo di tipo *Hospital Based Health Technology Assessment*.

A questo proposito è importante ricordare il contributo che in questo settore di analisi e ricerca è stato apportato dal decreto ministeriale del 10 agosto 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 253 del 30 ottobre 2018, recante «documento d'indirizzo per la stesura dei capitolati di gara per l'acquisizione di dispositivi medici», che definisce i requisiti essenziali ai quali attenersi nella fase programmatica, definitoria, nonché nella successiva fase di monitoraggio dell'esecuzione dei contratti, avendo riguardo alla specificità tecnica del settore dei dispositivi medici. Il documento costituisce uno strumento operativo a disposizione dei soggetti istituzionali, volto a garantire la funzionalità e l'omogeneità nazionale nelle varie fasi di acquisizione dei dispositivi medici da parte del Servizio Sanitario Nazionale.

La Conferenza Permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province Autonome di Trento e Bolzano nella seduta del 10 luglio 2014 ha sancito l'intesa concernente il Patto per la salute per gli anni 2014-2016. Nel citato Patto sono state definite le regole per rafforzare e qualificare la sinergia e la cooperazione fra il Ministero della Salute, il Ministero dell'Economia e delle Finanze e le Regioni. Le disposizioni in esso contenute testimoniano l'impegno congiunto di Governo e Regioni ad attuare importanti e concrete misure di programmazione della spesa sanitaria, con l'obiettivo di razionalizzarla, monitorando da una parte il prezzo dei farmaci e dei dispositivi medici (DM) e dall'altra offrendo i migliori prodotti per la salute dei cittadini, promuovendo nel contempo lo sviluppo del settore. In particolare, l'art. 24 individua «il SSN come interlocutore del mercato dei dispositivi medici

forndo il fabbisogno, sia quantitativo che qualitativo, nell'interesse della salute dei cittadini»; auspica «lo studio di nuove strategie di *procurement* al fine di promuovere l'accesso dei pazienti alle tecnologie sanitarie innovative ed efficaci».

Il notevole impatto economico a carico del SSN e l'evoluzione del contesto normativo hanno reso ulteriormente più impegnativo il processo di acquisizione di questi beni sanitari, sempre più orientato verso una forte aggregazione della domanda. Inoltre, i nuovi modelli di aggregazione/centralizzazione, la complessità delle categorie merceologiche dei DM e l'alta tecnologia richiedono il coinvolgimento di tutti i principali soggetti che concorrono a delineare il sistema nei suoi aspetti programmatori e gestionali.

Si ritiene, pertanto, necessario compiere uno sforzo per uscire dalle logiche di approvvigionamento legate alla semplice sommatoria delle singole esigenze, per avviare processi di pianificazione, progettazione e condivisione dei fabbisogni.

La programmazione degli acquisti, al di là degli specifici contesti organizzativi, che possono variare, è la fase decisionale di un processo che prevede, dopo opportune valutazioni di appropriatezza clinica, sostenibilità economica ed equivalenza tecnica, la definizione di “cosa” e “quanto” acquistare.

## 4.2. Il ruolo delle Tecnologie in Sanità

Le Tecnologie Sanitarie costituiscono «l'insieme di mezzi tecnici e procedurali posti a disposizione dalla scienza e dalla ricerca per il personale medico, paramedico ed amministrativo per svolgere l'attività di assistenza sanitaria» (Favaretti C. *et al.*, 2009).

Nell'accezione più ampia del termine, esse rivestono un ruolo centrale e peculiare all'interno di un'organizzazione sanitaria, in quanto sono in grado di influenzare le infrastrutture, i modelli organizzativi, i processi di lavoro e le professionalità direttamente o indirettamente coinvolte dalla loro adozione (Banta e Jonsson, 2009).

La caratteristica peculiare del binomio Tecnologia-Sistema Sanitario è rappresentata dal fatto che, diversamente da quanto accade in altri contesti, nell'ambito sanitario (pubblico), l'innovazione ed il cambiamento tecnologico tendono ad incrementare i costi complessivi, anziché ridurli (Francesconi, 2007). Questo fa sì che, a tutti i livelli del SSN, ma soprattutto a livello di singola Azienda Sanitaria, esista un vero e proprio problema di «*Governo dell'Innovazione*» legato alle Tecnologie Sanitarie (Drummond *et al.*, 2018).

Si parla di “governo”, in quanto:

- nelle aziende sanitarie si assiste – di volta in volta – all’introduzione di nuove tecnologie, proposte come innovazioni, ma che spesso producono modesti guadagni dal punto di vista dei risultati clinici e che causano – quasi sempre – una crescita dei costi assistenziali e di gestione;
- a diffusione di Tecnologie Sanitarie nella pratica clinica di solito non segue un adeguato e preciso schema, abbandonandosi piuttosto a leggi di *marketing*. In tal caso, si evitano percorsi che consentono una pronta valutazione dell’efficacia e dell’impatto organizzativo ed amministrativo sul sistema aziendale;
- l’uso smoderato della tecnologia innesca quasi sempre un meccanismo in cui la relazione tra domanda e offerta dei servizi sanitari connessi risulta invertita;
- esiste, a livello Aziendale, sempre più un problema di *overlapping* tecnologico, ovvero di sovrapposizione tra diverse tecnologie. Tale sovrapposizione, legata essenzialmente alla velocità del progresso tecnologico in campo medico e sanitario, induce una moltiplicazione dei costi ed un’allocazione poco efficace delle stesse tecnologie e delle risorse finanziarie ed umane.

Pertanto, l’approccio tradizionalmente seguito per l’introduzione di nuove tecnologie risulta essere spesso non efficace, il più delle volte, poco efficiente per la reale espressione dei bisogni tecnologia dell’Azienda Sanitaria (Bovaird *et al.*, 2009).

La frammentazione e la destrutturazione del processo decisionale – processo non formalizzato in procedure e non governato in modo chiaro – crea, molto spesso, incoerenze tra le richieste di tecnologie da parte dei clinici e gli obiettivi strategici dell’Azienda (Garzella e Marceca, 2006).

#### **4.3. Health Technology Assessment (HTA) per un’appropriata ed efficiente acquisizione delle Tecnologie Sanitarie**

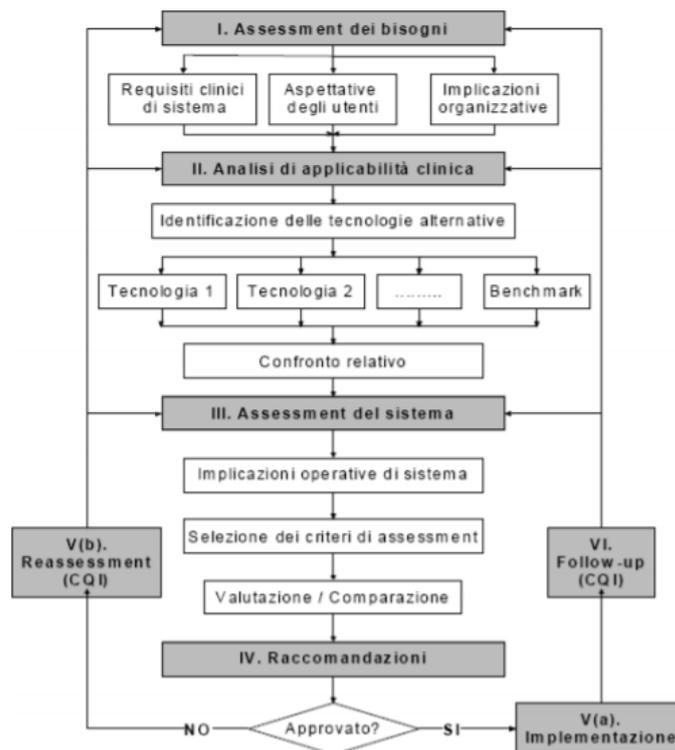
La notevole incidenza delle Tecnologie Sanitarie in termini di risorse nella gestione corrente della Sanità, l’“immobilizzazione” prolungata di ingenti investimenti di capitale finanziario e umano, la ristrettezza finanziaria derivante dalla crisi economica e le politiche attuate dai Governi tese a contenere la spesa sanitaria, hanno determinato la necessità di trovare strumenti che permettano di stabilire quanto la qualità dei servizi offerti e la produt-

tività delle risorse utilizzate allo scopo, risentano della scelta e dell'uso delle tecnologie (Marchetti, 2012).

Tra gli strumenti che si sta tentando di rendere operativamente spendibili nel “*Governo dell’Innovazione*”, trova rilevanza l’*Health Technology Assessment (HTA)*, cioè “Valutazione delle Tecnologie Sanitarie” (Citraro *et al.*, 2013).

L’*HTA*, secondo la definizione rilasciata dal Ministero della Salute, è «*un approccio multidimensionale e multidisciplinare per l’analisi delle implicazioni medico – cliniche, sociali, organizzative, economiche, etiche e legali di una tecnologia attraverso la valutazione di più dimensioni quali l’efficacia, la sicurezza, i costi, l’impatto sociale e organizzativo*». L’*HTA*, dunque, è un processo articolato e multidimensionale di analisi e decisione che non può prescindere da una raccolta e una metodica analisi di dati in favore delle tecnologie, il cui impatto va valutato dal punto di vista sanitario, economico, etico, sociale e organizzativo (Drummond *et al.*, 2008) (Figura 1).

Fig. 1 – Algoritmo del processo di HTA



A tal proposito la qualità, l'efficacia e la rilevanza dei dati sono oggetto di indagine; inoltre, viene considerata la possibilità di trasferire tali dati dal piano teorico e controllato della sperimentazione al piano operativo della pratica clinica (Velasco *et al.*, 2002).

I dati raccolti e analizzati dall'*HTA* posso essere rielaborati nella seguente documentazione (Goodman e Ahn, 1999):

- a) *report* di valutazione: sono *report* molto approfonditi (chiamati anche *full report*) che risultano da un processo di valutazione basato sulla revisione sistematica dell'evidenza scientifica e concentrato sugli aspetti di: efficacia, sicurezza, appropriatezza ed efficienza delle tecnologie mediche. Tale processo è disegnato per adattare la valutazione allo specifico scenario clinico analizzato e dipende dalle necessità (esigenze) dell'organizzazione commissionante;
- b) *queries* tecniche: relazioni brevi risultanti da processi di valutazione che intendono dare una risposta tempestiva e concisa a soggetti che la commissionano o la richiedono con l'esigenza di avere la risposta a breve termine;
- c) servizio di risposte veloci: relazioni brevi con cui si risponde in maniera tempestiva e concisa a richieste molto specifiche con un approccio "*help desk*";
- d) analisi delle tecnologie emergenti: bollettini che evidenziano tecnologie che non sono ancora utilizzate o non sono largamente diffuse nel paese (*horizon scanning*);
- e) prevalutazione: processo di valutazione basato su una revisione di letteratura limitata;
- f) piano di investimento delle apparecchiature: piano di investimento annuale e di lungo periodo relativo alle apparecchiature biomediche, basato sui principi ed elaborato con gli strumenti dell'*HTA*; il piano permette, inoltre, di definire l'allocazione interna delle risorse tecnologiche;
- g) linee guida alla pratica clinica: riproposizione in termini di raccomandazione di evidenze scientifiche prodotte per l'utilizzo di una determinata tecnologia o procedura.

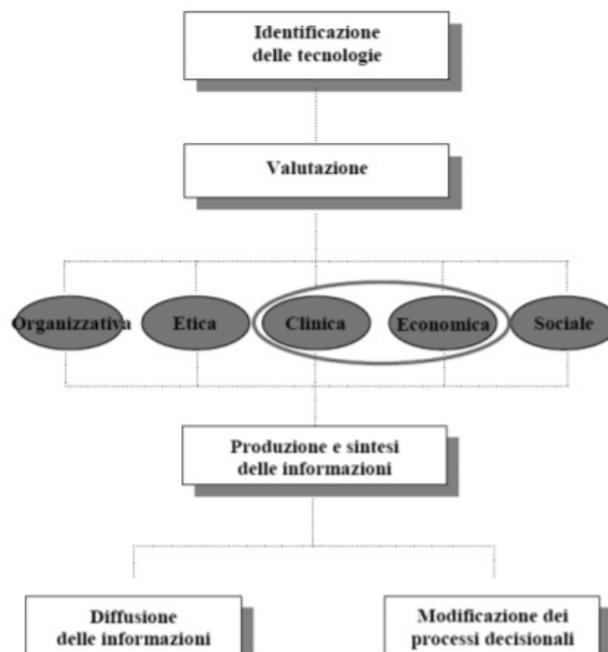
A livello economico, invece, viene indagato il rapporto fra costi e risultato, misurato in termini di produzione di benessere fisico.

Non è escluso da tali valutazioni il piano etico, con il quale bisogna fare i conti specie in casi particolarmente spinosi (ad es. in cui si è chiamati a decidere sulla necessità di mantenere un paziente in stato vegetativo, ricorrere alla fecondazione artificiale o all'aborto terapeutico).

Dal punto di vista sociale i decisori della politica sanitaria potrebbero ritrovarsi a dover scegliere di fronte al dilemma che si origina quando un ottimo investimento tecnologico per la struttura comporta costi troppo alti per attori sociali esterni alla struttura stessa (si pensi ai casi di deospedalizzazione o dell'assistenza a domicilio) (Williams *et al.*, 2003). Non ultima la dimensione organizzativa, che misura le conseguenze della tecnologia sull'impianto organizzativo dell'azienda sanitaria o, più in generale, del SSN (ad es. modificare i percorsi diagnostico/terapeutici, predisporre spazi appositi, formare personale qualificato ecc.) (Lafortune *et al.*, 2008). Uno schema (Figura 2) comunemente valido per la valutazione di una tecnologia si articola come segue (Kahveci, Wasserfallen *et al.*, 2015):

- definizione del problema, della popolazione e del personale;
- raccolta di dati e prove;
- interpretazione dei dati e delle prove raccolte;
- formulazione dei risultati;
- valutazione dei risultati e controllo dell'impatto socio-economico.

Fig. 2 – Fasi del processo di Technology Assessment



Gli obiettivi dell'*HTA* hanno molto in comune con quelli dell'Ingegneria dei Sistemi: entrambi, infatti, si articolano in processi logici e sequenziali mossi da specifici bisogni. L'*HTA* si organizza «nella valutazione di tecnologie per indirizzare i bisogni clinici», mentre l'Ingegneria dei Sistemi si struttura «nella valutazione delle configurazioni ottimali dei sistemi per indirizzare specifici bisogni operativi» (Cappellaro *et al.*, 2009).

Appare evidente che in un contesto locale, le valutazioni dell'*HTA* tradizionale vadano allargate dalla tecnologia “in sé” alla valutazione del “sistema” nel quale la tecnologia si intende introdurre (Cicchetti *et al.*, 2008).

Pertanto, la definizione che potrebbe essere data all'*HTA* a livello locale – molto simile alle esperienze italiane di *Hospital Based Health Technology Assessment* (Cicchetti *et al.*, 2018) – è quella di una «sequenza logica di attività e decisioni che trasformino un bisogno clinico in una descrizione dei parametri performanti del sistema ed in una soluzione tecnologica preferenziale per il sistema aziendale» (Martelli *et al.*, 2013; Halmesmäki *et al.*, 2016).

#### 4.4. Il rapporto di valutazione

Presupposti essenziali per stilare un rapporto di valutazione sono:

- la definizione chiara di cosa si va a valutare, ossia l'identificazione del tipo di tecnologia con annesse indicazioni d'uso, tenendo bene a mente il punto di vista di tutte le parti interessate;
- identificazione degli obiettivi della valutazione, chiarendo se la tecnologia può giungere a risultati clinicamente rilevanti, evidenziando gli aspetti critici, definendo le linee d'uso cliniche e gli indicatori di risultato;
- raccogliere le prove di efficacia, privilegiando gli studi con disegno adeguato e risultati chiari;
- quantificare i costi necessari per l'introduzione della tecnologia;
- precisare l'ambito di applicazione della tecnologia e le modalità di monitoraggio della stessa.

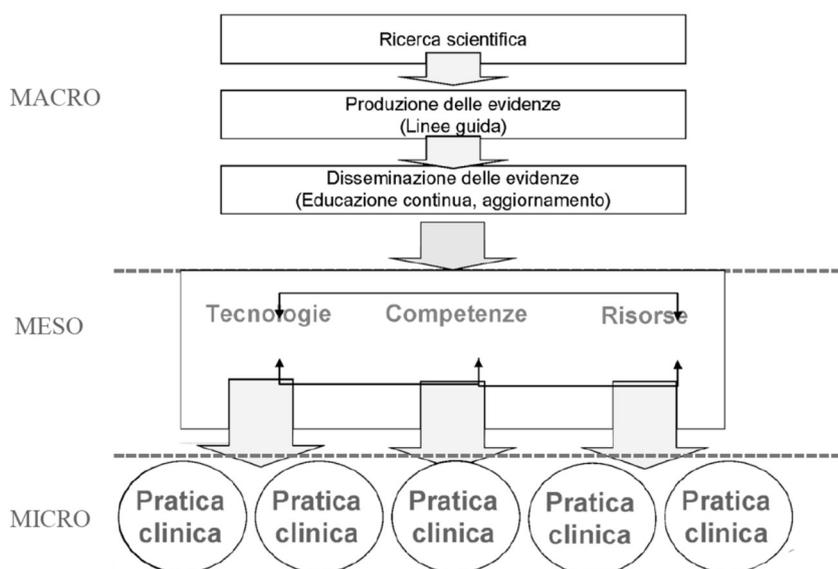
È dunque evidente come l'*HTA* sia teso a dare solide basi al processo di *decision-making*, tramite rapporti agevolmente utilizzabili da medici, pazienti e manager del settore sanitario, legando ricerca e piano strettamente operativo (Velasco Garrido *et al.*, 2008).

Le decisioni si articolano su tre livelli (Figura 3) di seguito definiti:

- livello MACRO – elaborazione di politiche sanitarie e uso delle risorse (efficacia di un programma di screening o di vaccinazione, distribuzione ottimale delle alte specialità sul territorio ecc.);

- livello MESO – analisi dell’impatto di nuove tecnologie in ambito locale (ad esempio monitor per dialisi, la robotica in cardiocirurgia, defibrillatori, ecografi ecc.);
- livello MICRO – elaborazione e attivazione di Linee Guida in seguito a test di efficacia.

Fig. 3 – Sviluppo del processo di HTA ai vari livelli assistenziali



#### 4.5. Il Processo di *Health Technology Assessment*

Il processo di *HTA* si concreta in nove fasi (Casper e Kenron, 2005):

- individuazione e selezione delle priorità per la tecnologia oggetto di valutazione. In particolare, bisogna definire con chiarezza la domanda (*policy question*) a cui si intende rispondere, scegliendo un problema rilevante per i decisori in campo sanitario. Il problema di *assessment* deve riconoscere il rapporto tra innovazioni tecnologiche e tecnologie già esistenti;
- stima della tecnologia in base a principi di “bisogno”, “efficacia”, “appropriatezza”, “efficienza”, “equità” e “sicurezza” (inquadrate il problema oggetto di studio tenendo conto sia della sua evidenza scien-

tifica, sia degli strumenti utilizzati per applicarla, ed infine bisogna identificare le misure dell'efficacia attraverso cui valutare la tecnologia stessa);

- raccolta delle prove relative a una determinata tecnologia come passo propedeutico a una sintesi qualitativa o quantitativa;
- analisi del contesto (unire l'evidenza scientifica a contesti sanitari e sociali, quali l'epidemiologia, l'analisi dell'efficacia, gli aspetti sociologici, organizzativi, economici, etici e politico/legali);
- interpretazione delle prove e dei dati;
- esiti e raccomandazioni;
- diffusione dei risultati ottenuti;
- applicazione concreta dei risultati;
- controllo dell'impatto della valutazione.

Un *report* di *technology assessment* può condurre secondo il processo appena delineato all'adozione di una nuova tecnologia, alla variazione nella ricorrenza di una tecnologia nella pratica sanitaria, alla nuova destinazione di risorse in ambito sanitario regionale o nazionale, al cambiamento nella programmazione *marketing* di una determinata tecnologia (Blackwood, 2006).

#### **4.6. Il Piano degli Investimenti nelle ASL secondo il modello *Health Technology Assessment* (HTA)**

##### *4.6.1. L'analisi di contesto*

Si pone, a questo punto, la necessità di rappresentare uno schema metodologico di lavoro che consenta di applicare nell'ambito processo di approvvigionamento al Servizio Provveditorato, le soluzioni più opportune in ottemperanza agli imperativi di convenienza economica.

In tale ottica, l'acquisto non può prescindere da valutazioni che stimino la reale entità delle esigenze del servizio offerto, fermo restando che vanno sempre garantite efficacia ed efficienza non solo del prodotto finale (dalle quali deriva la soddisfazione del cliente), ma anche della gestione attraverso la quale il prodotto o servizio viene erogato (che hanno un ritorno positivo, in termini di risparmio economico, per l'azienda che massimizza qualità dei servizi evitando dispendio di risorse).

Gli approvvigionamenti forniti dal Servizio Acquisti si dividono in beni di consumo e beni di investimento, quest'ultimi costituiscono il patrimonio mobile dell'azienda, sono non deperibili nel breve periodo e sono soggetti a

operazioni di collaudo e inventariazione (ad es. mobili e arredi, attrezzature sanitarie, informatiche, *software*, automezzi ecc.).

Naturalmente, una volta che un bene patrimoniale viene reso disponibile all'utente interno tramite installazione, collaudo e presa in carico della tecnologia presso la struttura interessata, il processo di approvvigionamento è da considerarsi concluso.

Una buona pianificazione e gestione del processo di acquisto, ovviamente, garantiscono risultati migliori in termini di soddisfazione del cliente e ottimizzazione delle spese. Prima di emettere l'ordine di acquisto, quindi, è fondamentale programmare gli investimenti, non prima di aver analizzato nel dettaglio quali sono i fabbisogni che si intendono coprire e qual è la strategia migliore per farlo, anche tramite un'oculata scelta del fornitore.

Quando i Responsabili delle strutture aziendali fanno richiesta di nuove attrezzature o impianti tecnologici, o dall'Ingegneria Clinica o dall'Area Gestione del Patrimonio viene inoltrata una richiesta di sostituzione di apparecchiature già esistenti, è necessario però effettuare alcune precise valutazioni che coinvolgono diversi attori aziendali e coprono più dimensioni.

In prima battuta, l'Ingegneria Clinica e/o l'Area Gestione Tecnica sono chiamate a preventivare l'impatto dell'installazione delle apparecchiature sui locali che le ospiteranno, prendendo in considerazione la possibilità che si rendano necessari lavori di adeguamento strutturale. Successivamente interviene il Servizio Prevenzione e Protezione, chiamato a indagare sui requisiti di sicurezza collegati all'installazione degli impianti richiesti. L'Ingegneria Clinica e il Provveditorato, invece, provvedono congiuntamente a effettuare un'indagine di mercato per acquisire informazioni circa le caratteristiche tecniche e il valore commerciale dell'apparecchiatura da acquistare, nonché sui costi di esercizio per rifornimenti relativi al materiale di consumo per il funzionamento del macchinario stesso. Non ultimo, è necessario tenere conto dei costi per la formazione e l'addestramento del personale specializzato nell'uso del macchinario.

Nello stilare la lista di priorità che dà ordine al Piano degli Investimenti, dopo aver valutato l'impatto economico dell'acquisto sul breve e lungo periodo, inoltre, è opportuno procedere a una programmazione delle fasi attraverso le quali far giungere la tecnologia al cliente/utente (dalla predisposizione del capitolato tecnico, all'espletamento della gara, dall'emissione dell'ordine di acquisto, alla verifica dei tempi di consegna, installazione e collaudo), nonché approntare una verifica tesa a misurare che l'acquisto sia compatibile con la disponibilità finanziaria e le linee guida strategiche della Direzione Strategica.

Una volta completata questa procedura preliminare, l'ultima parola spetta al vertice aziendale, che ha il potere di approvare o bocciare il Piano degli Investimenti stilato dal comparto tecnico.

Migliore e più attenta è la fase di programmazione dell'acquisto, maggiore sarà la possibilità di ottimizzare la fornitura del bene, obiettivo più agevolmente conseguibile nel caso in cui vi sia sinergia operativa fra Ingegneria Clinica, Area Gestione Tecnica e Provveditorato preposto agli acquisti dei beni patrimoniali. La diversa natura del bene da fornire può inoltre rendere necessaria la presenza di un gruppo di lavoro che coinvolga l'*Information Technology*, il Servizio Prevenzione e Protezione, insieme ai referenti sanitari della struttura che intende fare l'acquisto.

Quando il Piano degli Investimenti è definitivo, si passa alla programmazione di tipo amministrativo tesa, innanzitutto, a definire la procedura di gara, successivamente a selezionare il fornitore in base alla valutazione delle offerte disponibili e infine ad affidare e concludere il contratto. Tale tappa amministrativa viene portata a compimento con l'emissione dell'ordine di acquisto, cui segue, in ultima battuta, la scrittura di un cronoprogramma di fornitura – frutto dell'interazione fra ditta aggiudicataria e Ingegneria Clinica, Area Gestione Tecnica e Provveditorato della struttura che ha effettuato l'acquisto – atto a pianificare con esattezza il momento in cui il bene verrà reso disponibile all'utenza presso la struttura.

Il Provveditorato, inoltre, si occupa anche del controllo in merito alla corretta esecuzione del contratto ed al rispetto dei tempi previsti per la disponibilità dell'attrezzatura. Qualora necessario si dovrà coinvolgere il servizio competente relativamente alla formazione e all'addestramento del personale addetto all'utilizzo delle nuove apparecchiature.

Il Piano degli Investimenti, nell'ambito di un'Azienda Sanitaria, illustra, così, quali sono le attrezzature ad utilità pluriennale, che l'azienda pensa di acquistare per un suo ottimale funzionamento. La scelta degli investimenti deve tener conto:

- delle quantità di servizi che l'azienda ha stabilito di erogare;
- della complessità dell'erogazione;
- delle risorse finanziarie a disposizione;
- delle valutazioni di *make or buy* (valutazione circa la convenienza di acquistare un servizio dall'esterno piuttosto che acquistare il macchinario per erogarlo in proprio);
- del numero di risorse impegnate nell'erogazione dei servizi.

Il Piano degli Investimenti deve dunque definire in dettaglio:

- gli investimenti tecnici, ossia le attrezzature dirette in modo specifico all'erogazione dei servizi e quindi allo svolgimento dell'attività propria dell'azienda;
- gli investimenti generali, ossia le attrezzature non specifiche che sono necessarie per il funzionamento dell'azienda;
- l'impegno economico e finanziario.

Il Piano degli Investimenti di un'azienda sanitaria è dunque il fine ultimo delle procedure di richiesta di acquisto di tecnologie, le quali sono espresse dagli attori che operano presso la struttura richiedente. La sua composizione deve essere un modo efficiente ed efficace di far fronte alle richieste di tecnologie e deve avvenire in base alle priorità ed alla valutazione delle stesse.

Pertanto, tutti gli attori possono, attraverso il Piano degli Investimenti, valutare le proprie richieste in relazione alle esigenze dell'intera azienda.

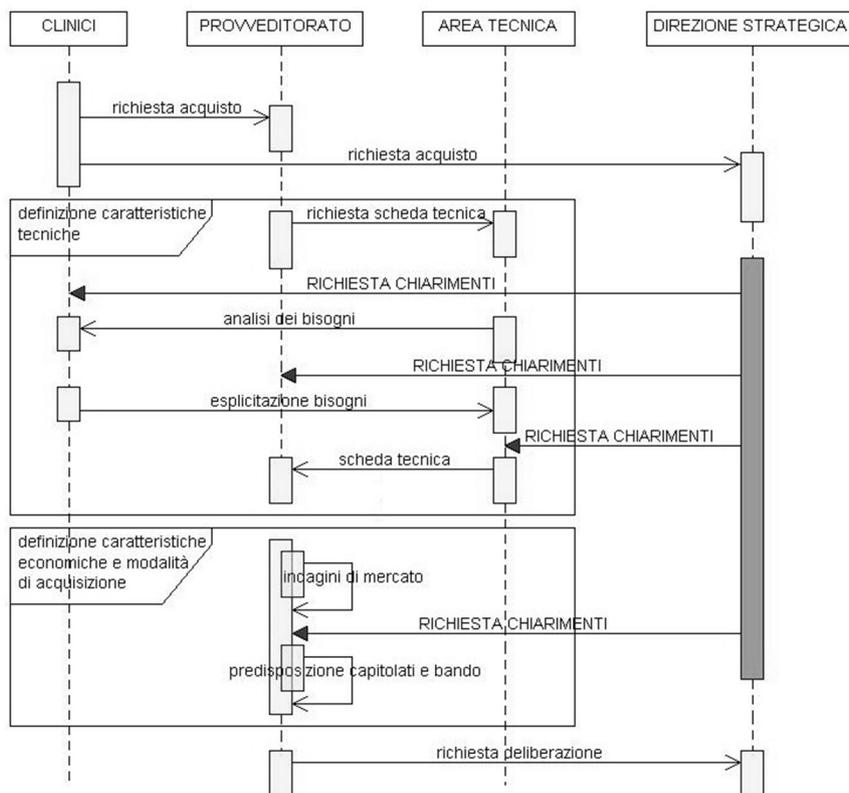
#### *4.6.2. La situazione attuale*

Le procedure di adozione di nuove tecnologie presentano, soprattutto nei contesti di quelle Aziende Sanitarie in cui manca un processo formalizzato, diverse criticità che si traducono in una scarsa efficienza per ciò che riguarda la capacità di valutare e di esprimere i reali bisogni di tecnologia dell'azienda. Tali criticità, sono da ricondurre a una frammentazione e destrutturazione dell'intero processo valutativo che delega alla Direzione Strategica molte responsabilità e decisioni che in realtà non sono di sua competenza.

Tale frammentazione e destrutturazione è, il più delle volte, legata alla mancanza di un processo formalizzato e di procedure chiare e standardizzate che rendano possibile sia l'individuazione e l'assegnazione delle competenze e delle responsabilità nel processo, sia il governo dello stesso in maniera chiara e trasparente. Tale situazione determina, nel migliore dei casi, incoerenze tra le richieste, avanzate e valutate nella quasi totalità dei casi clinici, e gli obiettivi strategici generali dell'azienda stessa; mentre, nei casi più gravi, determina una vera e propria mancanza di appropriatezza degli investimenti proposti o deliberati.

In tale contesto, il successo di una richiesta è più spesso legato a fattori esterni e non contingenti e non ad un vero bisogno di tecnologie, determinando così allocazioni di risorse non ottimali e spesso strategicamente non motivate.

Fig. 4 – Diagramma di sequenza della situazione attuale



Come si osserva dal diagramma (fig. 4), attualmente si ha un coinvolgimento della Direzione Strategica sin dalle prime fasi della richiesta (anzi, spesso è il primo destinatario della richiesta) e ciò porta la Direzione Strategica a richiedere chiarimenti a tutte le aree competenti: all' Area Gestione del Patrimonio (Provveditorato), che di solito, ha già ricevuto la stessa richiesta ed avviato le fasi propedeutiche alla predisposizione dei capitolati e dei bandi; all' Area Gestione Tecnica, che viene sollecitata a dare un parere sulla richiesta, spesso su argomenti e su aspetti della stessa di non propria competenza; agli stessi clinici richiedenti che, spesso, avendo come interlocutori figure professionali di nessuna competenza clinica, hanno buon gioco nel motivare le proprie esigenze sulla base di presunti vantaggi clinici.

Tra le altre criticità che si evidenziano, si segnala la mancanza, in tutto il processo, di una vera e propria valutazione della richiesta. Ciò comporta che

molto spesso, in fase di deliberazione, la Direzione Strategica - nell'impossibilità di valutare appropriatezza, priorità e criticità della richiesta stessa - richiede ulteriori approfondimenti, trovandosi di fatto costretta a bloccare o a ritardare l'intero processo di adozione o acquisizione.

Altro elemento critico è dato dall'enorme responsabilità assunta, in tale contesto, dal Provveditorato che si trova nella condizione di predisporre le gare sulla base della richiesta stessa dei clinici e delle loro ragioni e senz'altra motivazione.

L'elemento comune a tutte le sotto fasi dell'attuale processo di richiesta ed adozione di nuove tecnologie, è la mancanza di definizione dei ruoli che i vari attori del processo devono rivestire e la conseguente impossibilità di definire le responsabilità – intese con “chi deve fare cosa” – che a tali ruoli competono, esitando in una responsabilità generale sull'intero processo della Direzione Strategica che, come visto, spesso non è in grado di assumersi.

In tale processo dunque, oltre a venir meno l'efficacia di gran parte delle azioni svolte, viene a determinarsi un grosso dispendio di risorse, soprattutto in termini di tempi che intercorrono dalla formulazione della richiesta da parte del proponente, all'indizione della relativa procedura di gara, con grossa perdita di efficienza e senza considerare che, spesso, dato che la gara è costruita su deboli basi valutative, viene o bloccata a livello regionale o va incontro a possibili ricorsi, con effetti non quantificabili in termini temporali.

#### *4.6.3. Il nuovo modello organizzativo*

In tal paragrafo si vuole esplicitare, nelle sue singole componenti, il nuovo modello organizzativo inerente le procedure di richiesta, valutazione ed acquisto di Tecnologie Sanitarie.

Il macro-processo di valutazione ed acquisizione di Tecnologie Sanitarie dovrebbe essere composto da fasi che, a vario titolo ed in vario modo, vedono coinvolte la maggior parte delle funzioni dirigenziali dell'Azienda Sanitaria, oltre che tutta una serie di altre figure con specifiche funzioni di valutazione, coordinamento e supporto.

#### *4.6.4. Attori, responsabilità e collaboratori*

Gli attori sono tutti quei soggetti preposti a dar vita e a portare avanti le varie fasi del macro-processo, nonché i fruitori dei risultati derivanti dalle fasi stesse (Cioffi *et al.*, 2019).

I collaboratori sono tutti quei soggetti che, cooperano con gli attori, li coadiuvano nello svolgimento e nella riuscita delle fasi.

Le responsabilità rappresentano, infine, ciò che i vari attori devono fare per il corretto svolgimento delle varie fasi.

A parte il Nucleo di Valutazione e la Commissione di Valutazione, le altre figure – a vario titolo interessate o coinvolte – sono già presenti nel contesto dell’Azienda Sanitaria e le loro funzioni, se non per quanto attiene al diretto coinvolgimento nel macro-processo di valutazione e nelle sue varie fasi, non differiscono da quelle normalmente esplicate.

Un ruolo fondamentale viene svolto dal Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e dalla Commissione di Valutazione.

In particolare, il Nucleo di Valutazione delle Tecnologie (NdV) si compone di un “nucleo stabile” di professionalità con competenze tecnico-gestionali ad elevata specializzazione, identificabile con l’evoluzione del servizio di Ingegneria Clinica verso il presidio delle attività di valutazione ma, al contempo, con diretta affiliazione al servizio di Programmazione e Controllo di Gestione. La sua principale responsabilità è valutare le richieste di tecnologie e definire il grado di complessità della richiesta stessa, al fine di poter predisporre ed avviare le eventuali fasi successive di valutazione vera e propria, di acquisto o adozione della tecnologia e di monitoraggio e controllo della stessa. Altri importanti compiti sono quelli di supportare tutti gli altri attori del macroprocesso nell’approntare le richieste e coordinare le attività di valutazione e reperimento dei dati necessari.

Tali attività di tipo “organizzativo” si esplicano totalmente nel momento in cui andrà costituita la Commissione di Valutazione (CdV); in tale fase il ruolo del NdV diventa quello di coordinamento e integrazione dei vari attori che, di volta in volta, entrano a far parte della CdV. Dunque, i Tecnologi Sanitari che compongono il NdV, nella fase di valutazione della tecnologia, hanno il compito di coordinare gruppi eterogenei di attori nell’ambito di un processo multidisciplinare atto a fornire una valutazione oggettiva delle richieste ed a definirne il grado di priorità nell’ambito dell’intero piano strategico aziendale inerente le tecnologie, divenendo sua diretta responsabilità coordinare e condurre la fase di *Technology Assessment* per produrre il Report di valutazione per la Direzione Strategica. A tal fine il suo orientamento “strategico” di tipo tecnico dovrà integrarsi con forti capacità e competenze gestionali e relazionali. Anche per questo è indispensabile che il “nucleo stabile” abbia la più larga legittimazione aziendale ed il massimo supporto della Direzione Strategica.

Il NdV può essere esso stesso l'attore proponente l'acquisto di tecnologie, soprattutto in un'ottica di razionalizzazione, miglioramento, espansione e innovazione tecnologica.

La Commissione di Valutazione delle Tecnologie (CdV), la quale, in accordo con le finalità dell'*Health Technology Assessment*, agisce su mandato della Direzione Strategica e come supporto ad essa nelle decisioni di valutazione e acquisizione. Essa si compone, multidisciplinariamente, di quelle figure aziendali direttamente interessate e coinvolte dalla tecnologia in esame.

Il suo ruolo, coordinato e coadiuvato dal NdV, riguarda, oltre alle valutazioni economico-finanziarie, gli aspetti di raccolta e revisione delle evidenze scientifiche disponibili a supporto dell'introduzione dei nuovi servizi o tecnologie e la valutazione della coerenza di questi, rispetto alle strategie, ai vincoli infrastrutturali ed organizzativi dell'Azienda. La sua composizione è, pertanto, di volta in volta variabile, e, soprattutto nei casi di maggior complessità, vede coinvolti il maggior numero di attori interessati direttamente o indirettamente dalla tecnologia da introdurre.

Il fine ultimo di tale attore è quello di fornire, tramite *Report* di valutazione, le indicazioni necessarie alla Direzione Strategica circa l'avallo o meno delle richieste pervenute, la successiva composizione del Piano degli Investimenti aziendale, la corretta definizione delle procedure di acquisto o adozione e la definizione delle modalità di valutazione della tecnologia una volta introdotta.

Tutti gli altri attori, in base al grado di complessità della valutazione, possono essere parte della CdV o collaborare con essa nell'espletamento dei propri compiti.

La Commissione di Valutazione può, nei casi più semplici, essere composta anche dal solo Nucleo di Valutazione delle Tecnologie.

#### 4.6.5. Definizione delle priorità

La priorità da attribuire ai vari acquisti può variare in funzione delle motivazioni contingenti alla richiesta e delle strategie aziendali sul medio e lungo periodo che influenzano direttamente le modalità di composizione del Piano degli Investimenti.

Le motivazioni di acquisto di una tecnologia possono esplicitarsi essenzialmente in: sostituzione, espansione, miglioramento e ricerca.

La richiesta di acquisto di una tecnologia per sostituzione, ovvero qualora la tecnologia non sia più in grado di fornire prestazioni all'altezza degli stan-

*dard* operativi richiesti, può ricadere in una delle categorie sotto indicate e che giustificano il rinnovo delle dotazioni; e precisamente:

- **guasto:** quando la tecnologia in uso si guasta determina sicuramente un'urgenza dettata dall'interruzione dell'erogazione del servizio connesso; questo fa sì che, in genere, la fase di valutazione dell'acquisto, in questo caso, quasi non sussista, provvedendo a sostituire la tecnologia in uso con la stessa, a meno che:
  - non si fosse già provveduto a valutare prima una tecnologia alternativa (ad esempio in previsione dell'obsolescenza) e che quindi esista già, all'interno del Piano degli Investimenti, la tecnologia sostitutiva, il cui acquisto va semplicemente anticipato;
  - non si ritenga di dover "approfittare" dell'evento per introdurre una nuova tecnologia sostitutiva. Le fasi di valutazione connesse a tale caso devono sicuramente diventare prioritarie rispetto ad altre in corso, così come la fase di adozione ed acquisto non può passare dal Piano degli Investimenti, ma viene subito istruita e deliberata come acquisto in urgenza.

Naturalmente il caso di guasto vede direttamente coinvolta l'Ingegneria Clinica, il cui parere va esplicitato nella Scheda di *Pre-Assessment*;

- **insicurezza:** l'apparecchiatura non è più in grado di assicurare gli standard di sicurezza attualmente richiesti dall'attività clinica, sia per cedimenti strutturali irrimediabili che per la presenza di caratteristiche intrinseche insoddisfacenti. Tale problema va esplicitato poi nella Scheda di *Pre-Assessment* con indicazione delle norme e/o delle raccomandazioni disattese, citando al caso il parere dell'Ingegneria Clinica. Dal punto di vista delle priorità, le richieste di sostituzione per insicurezza si collocano ai livelli più elevati;
- **obsolescenza:** l'apparecchiatura risulta complessivamente datata (tipicamente più di 8 anni o più di 10 anni nel caso di grossi impianti) e pone gravi problemi di affidabilità e di efficienza manutentiva; in tal caso va ascoltato e citato il parere dell'Ingegneria Clinica. L'obsolescenza di una tecnologia può derivare, oltre che dal suo naturale fine vita, anche dalla comparsa sul mercato di una nuova tecnologia innovativa rispetto a quella in uso (obsolescenza tecnologica e non funzionale). Il primo caso non dovrebbe poter motivare la richiesta d'acquisto, se non da parte dell'Ingegneria Clinica, che dovrebbe, per tempo, programmare e definire i piani di sostituzione; nel secondo caso, l'obsolescenza tecnologica può rendere, se non necessaria, quanto meno opportuna una procedura di valutazione per definire se sussistono all'interno dell'azienda, tutte le condizioni per innovare e se la nuova tecnologia possiede le giuste potenzialità per ap-

portare effettivi benefici. Tra le motivazioni che possono giustificare la richiesta di sostituzione nel caso di obsolescenza tecnologica troviamo:

- scarsa produttività: il mantenimento in attività dell'apparecchiatura non si giustifica più in quanto il mercato garantisce soluzioni più evolute in grado di ridurre i costi e/o di aumentare il numero delle prestazioni. Questo caso coinvolge in maniera maggiore una sfera di tipo economico-gestionale; tale motivazione, coinvolgendo direttamente l'Area Controllo di Gestione, l'Area di Epidemiologia e Statistica e l'Area Economico-Finanziaria, deve essere esplicitata nella Scheda di *Pre-assessment*, valutando quali sono le variazioni attese dal nuovo acquisto sul numero delle prestazioni e/o sul costo per prestazione;
- prestazioni inadeguate: il mantenimento in attività dell'apparecchiatura non si giustifica più, in quanto il mercato garantisce soluzioni alternative in grado di migliorare significativamente la qualità delle prestazioni erogate. Questo caso riguarda, prevalentemente e una sfera di tipo clinico-organizzativo. Nella Scheda di *Pre-Assessment* devono essere esplicitate le migliorie apportate dalla nuova tecnologia alle prestazioni, ai percorsi diagnostici e terapeutici.

L'obsolescenza per prestazioni inadeguate non rappresenta una forte motivazione per la sostituzione di un macchinario, in quanto riguardano tecnologie che andrebbero a sostituire quelle in uso ancora funzionanti. In tal caso, la valutazione della richiesta coinvolge non solo la nuova tecnologia, ma anche la "vecchia" ancora funzionante, attraverso considerazioni sulla sua eventuale ri-destinazione ed il suo eventuale riuso. La richiesta di acquisto di una tecnologia per nuova dotazione può ricadere in una delle categorie sotto indicate e che giustificano un potenziamento delle dotazioni; e precisamente:

- **scorta:** l'apparecchiatura risulta necessaria per assicurare la continuità di erogazione per prestazioni indifferibili o comunque utile per limitare i danni provocati dall'eventuale differimento. Se la richiesta è dettata da motivi di sicurezza legati alle possibili conseguenze negative che l'indisponibilità dell'apparecchio può avere sul paziente, è necessario indicare nella Scheda di *Pre-Assessment* la natura e la gravità di tali conseguenze, l'esistenza o meno di soluzioni alternative e le motivazioni che le fanno ritenere insoddisfacenti. In tal caso la priorità può diventare molto alta, tanto da configurare, nei casi più delicati, l'acquisto diretto. Se invece la richiesta è dettata dall'esigenza di una migliore gestione del parco in dotazione con la possibilità di programmare le fermate per manutenzione e di garantire un livello accettabile di produttività, an-

che nel caso di guasti, sarà utile indicare nella Scheda di *Pre-Assessment* e con il coinvolgimento diretto dell'Ingegneria Clinica, il numero delle apparecchiature omologhe già in dotazione alle quali quella in oggetto andrebbe ad affiancarsi;

- **completamento delle dotazioni:** l'apparecchiatura richiesta costituisce un'integrazione necessaria o comunque utile di un complesso di dispositivi già in dotazione destinati a fornire assieme una prestazione di natura complessiva (es. posto letto di terapia intensiva, carrello per laparoscopia, unità di monitoraggio modulare, ecc.). In tal caso, nella Scheda di *Pre-Assessment* - dopo aver identificato univocamente il complesso di dispositivi al quale l'apparecchio in oggetto deve essere associato (specificando se gli stessi sono di proprietà aziendale) -, il richiedente può indicare se la mancanza dell'apparecchiatura inibisce di fatto o limita fortemente l'uso di quanto già in dotazione oppure se ne contribuisca a migliorare significativamente gli standard qualitativi, di sicurezza e di produttività;
- **innovazione:** la tecnologia richiesta non si sostituisce ad altri, ma permette al richiedente di ampliare il pannello delle prestazioni erogate con l'adozione di nuove soluzioni tecnologiche che permettono innovativi approcci diagnostico-terapeutici. Se la richiesta avviene adducendo tale motivazione, nella Scheda di *Pre-Assessment* devono essere citati: a) possibili riferimenti a supporto dalla lettura scientifica; b) eventuali realtà operative che abbiano già imboccato la stessa strada; c) quantificare la domanda a cui si propone di dare risposta, sia per il bacino locale, sia eventualmente per ampliare il potere di attrazione verso altri bacini. In tal caso, il supporto del Nucleo di Valutazione, così come dell'Area di Epidemiologia e Statistica, diventano determinanti nell'analisi dei bisogni e nel reperimento dei dati necessari;
- **produttività:** l'apparecchiatura richiesta, assieme alle altre già in dotazione di cui si mantiene l'uso, permette l'aumento del numero delle prestazioni o, al caso, il mantenimento della produzione con riduzione delle risorse necessarie all'erogazione. Il problema deve essere esplicitato nella Scheda di *Pre-Assessment*, indicando la variazione percentuale attesa sul numero delle prestazioni e/o sul costo per prestazione. In tal caso è determinante il supporto dell'Area Controllo di Gestione ed Economico-Finanziaria;
- **nuove prestazioni** (per il soggetto richiedente): l'apparecchiatura permette al richiedente di ampliare il pannello delle prestazioni erogate. Nella Scheda di *Pre-Assessment* devono essere eviden-

ziate le motivazioni di ordine organizzativo e sanitario alla base della proposta, con indicazione precisa delle eventuali risorse aggiuntive, tecnologiche, umane e logistiche che dovrebbero essere richieste dalla nuova attività. In ogni caso, sarà utile indicare una stima del numero annuo delle prestazioni attese e, se è stato proposto un incremento nel numero delle prestazioni, vanno indicati i motivi che fanno ritenere auspicabile un tale incremento (riduzione delle liste d'attesa, capacità di attrazione aziendale ecc.).

Tra le motivazioni proposte e in relazione alla priorità con cui andranno considerate le relative richieste, è chiaro che un'attenzione particolare dovrà essere riservata a quelle che concernono la riduzione delle liste d'attesa per le prestazioni esterne e dei tempi di risposta alle richieste interne. In tal caso, nel *pre-assessment*, la quantificazione delle prestazioni erogabili e l'identificazione degli utenti costituirà un elemento determinante nel definire la priorità dell'acquisto.

## **4.7. Le fasi del nuovo processo**

### *4.7.1. Raccolta dei bisogni e definizione della proposta*

In tale fase sono descritte le fasi che compongono il macro-processo di lavoro.

Tale fase identifica ed esplicita i bisogni clinici e definisce appropriata o meno una prospettata soluzione tecnologica.

Non è una fase di "*problem solving*". Il bisogno di disporre di una nuova tecnologia può anche non dipendere da un problema contingente (es. sostituzione di tecnologie obsolete o non più funzionanti). I benefici potenziali derivanti dall'introduzione di una nuova tecnologia (maggior *outcome*, risparmio di risorse, semplificazione dei processi ecc.) possono rappresentare un bisogno ed un'opportunità di cambiamento tecnologico.

In tale contesto di bisogno clinico, le potenzialità per migliorare i benefici devono essere rappresentate da una o dalla combinazione delle seguenti categorie:

- potenzialità relative al miglioramento dell'*outcome* di salute;
- potenzialità relative alla riduzione dei costi;
- potenzialità relative al miglioramento o alla semplificazione dei processi di fornitura delle prestazioni sanitarie.

Un'accurata fase di valutazione dei bisogni clinici diventa essenziale per tutto il processo di *assessment*.

Per poter procedere nella maniera più efficace possibile, è necessario delineare, all'interno dell'Azienda, quelle poche e semplici regole necessarie a precisare ruoli e responsabilità, oltre che gli aspetti formali minimi.

A tal fine è necessario individuare:

- il ruolo e la posizione di chi può originare una proposta formale di valutazione;
- chi decide se dare o meno seguito alla richiesta;
- ruoli e posizioni di supporto.

La Direzione Strategica ha sicuramente il diritto di proporre la valutazione di una tecnologia o proporre direttamente l'acquisto.

Per quanto riguarda gli altri soggetti che possono innescare tale processo si possono individuare: il Nucleo di Valutazione delle Tecnologie, le Unità Operative, le Direzioni Sanitarie e l'Ingegneria Clinica.

Le Unità Operative operano direttamente negli ambiti in cui le tecnologie sono richieste e, pertanto, sono quelle che, più di altre, sono a conoscenza dei processi clinici, organizzativi e aziendali nei quali le tecnologie richieste andranno ad impattare. Possono rivestire, a seconda dei casi, sia il ruolo di attori – soprattutto nelle fasi di richiesta e valutazione – sia di collaboratori con gli altri attori, in qualità di primi fruitori e utilizzatori dei beni che si intendono acquistare.

La loro responsabilità principale è quella di analizzare e descrivere, più dettagliatamente possibile, il processo ed il sistema nel quale le tecnologie richieste andranno ad inserirsi, le motivazioni per cui si richiede la valutazione di acquisto, oltre che, attraverso un'accurata analisi dei bisogni, una prima valutazione di impatto delle tecnologie richieste.

Le Unità Operative assumono quali principali collaboratori le proprie dirette Direzioni Sanitarie e le altre Unità Operative direttamente o indirettamente coinvolte nei processi e nell'organizzazione su cui le tecnologie richieste impattano, oltre che il Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e l'Ingegneria Clinica, per il supporto alla predisposizione della richiesta di valutazione, e le Aree di Gestione del Patrimonio, Economico – Finanziaria, Controllo di Gestione e Epidemiologia e Statistica, per il reperimento di tutte quelle informazioni indispensabili alla compilazione della Scheda di *Pre-Assessment* e della Scheda di Richiesta.

Le Direzioni Sanitarie, ospedaliere e territoriali, sono le figure deputate ad armonizzare ed avallare le richieste provenienti dalle Unità Operative in base alle necessità, alle esigenze ed alle strategie sanitarie delle proprie aree di competenza. Sono le uniche figure in grado di mediare tutte le richieste provenienti dalle proprie aree, in base alle effettive necessità e priorità di

intervento in un'ottica globale di ospedale o territorio, e, per gli stessi motivi, possono essere esse stesse attori proponenti l'acquisto di tecnologie.

La loro responsabilità principale è quella di coadiuvare le Unità Operative nell'analisi e nella descrizione del processo e del sistema nel quale le tecnologie richieste andranno ad inserirsi, oltre che avallare formalmente le richieste provenienti dalle proprie Unità Operative.

Le Direzioni Sanitarie assumono, quali principali collaboratori, le proprie Unità Operative le quali sono a loro volta direttamente coinvolte nei sistemi e nell'organizzazione su cui le tecnologie richieste andranno ad impattare. Il Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e l'Ingegneria Clinica, in qualità di supporto alla predisposizione della scheda di *pre-assessment* e le Aree di Gestione del Patrimonio, Economico-Finanziaria, Controllo di Gestione e Epidemiologia e Statistica si occupano del reperimento di tutte quelle informazioni indispensabili al completamento della scheda stessa.

L'Ingegneria Clinica interviene direttamente come promotore nei casi di urgenza dovuti alla sostituzione delle tecnologie, soprattutto per quanto di sua diretta competenza, per guasti o malfunzionamenti o nei casi di programmazione degli acquisti in base all'obsolescenza delle tecnologie stesse.

I collaboratori nella fase di proposta di valutazione sono:

- l'Area Gestione del Patrimonio;
- l'Area Economico-Finanziaria;
- l'Area Controllo di Gestione;
- l'Area di Epidemiologia e Statistica.

Questi collaboratori hanno il compito di fornire i dati necessari alla formulazione di una richiesta di valutazione e acquisto il più completa possibile.

La decisione di dare seguito o meno alla richiesta di acquisto o valutazione, da un punto di vista formale, attiene sicuramente ai compiti del Nucleo di Valutazione, ed alle facoltà della Direzione Strategica.

Si riportano di seguito la Tabella 1 (Sintesi della fase di analisi dei bisogni e proposta di valutazione), la Tabella 2 (*Workflow* con proposta di valutazione da parte delle Unità Operative e delle Direzioni Sanitarie) e la Figura 6 e 7 (Diagrammi di sequenza della fase di raccolta dei bisogni e definizione della proposta da parte delle Unità Operative e delle Direzioni Sanitarie).

Tab. 1 – Sintesi della fase di analisi dei bisogni e proposta di valutazione

Attori	Collaboratori	Strumenti e metodi	Motivazioni
<b>Unità Operative</b>	Area Gestione Patrimonio Area Economico – Finanziaria	Scheda di richiesta	Sostituzione
<b>Direzioni Sanitarie</b>	Area Controllo di Gestione Area di Epidemiologia e Statistica Nucleo di Valutazione delle Tecnologie Ingegneria Clinica	Scheda di Pre-Assessment	nuova acquisizione
<b>Nucleo di Valutazione</b>	Area Gestione Patrimonio Area Economico – Finanziaria Area Controllo di Gestione	Autonomamente (Scheda di richiesta)	sostituzione nuova acquisizione
<b>Ingegneria Clinica</b>	Area di Epidemiologia e Statistica		
<b>Direzione Strategica</b>	Nucleo di Valutazione delle Tecnologie Ingegneria Clinica	Direttamente (Scheda di richiesta)	nuova acquisizione

Tab. 2– Workflow con proposta di valutazione delle Unità Operative e Direzioni Sanitarie

UNITÀ OPERATIVE	DIREZIONI SANITARIE
<p>Le U.O. – interfacciandosi con la propria Direzione Sanitaria e con tutte le aree aziendali di pertinenza (compreso lo stesso Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e l'Ingegneria Clinica) e usufruendo, all'occorrenza, del supporto di tutti i collaboratori, – provvedono a svolgere l'attività di analisi dei bisogni e <i>pre-assessment</i> predisponendo la Scheda di <i>Pre-Assessment</i> e la Scheda di richiesta. Il richiedente appone la propria sigla sulla Scheda di <i>Pre-Assessment</i> e sulla Scheda di Richiesta.</p> <p>Le Direzioni Sanitarie valutano la congruità e la pertinenza delle proposte delle proprie Unità Operative, tenendo conto delle politiche aziendali, delle priorità e delle esigenze della propria struttura.</p>	<p>Le D.S., coinvolgendo le proprie U.O. interessate alla tecnologia, interfacciandosi con tutte le Aree aziendali di pertinenza (compreso lo stesso Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e l'Ingegneria Clinica) e usufruendo, all'occorrenza, del supporto di tutti i collaboratori, provvedono a svolgere l'attività di analisi dei bisogni e <i>pre-assessment</i>, in base alle politiche aziendali, alle priorità ed alle esigenze della propria struttura, predisponendo la Scheda di <i>Pre-Assessment</i>. Il richiedente appone la propria sigla sulla Scheda di <i>Pre-Assessment</i> e sulla Scheda di Richiesta.</p> <p>Le Direzioni Sanitarie appongono la propria sigla sulla Scheda di <i>Pre-Assessment</i> e sulla Scheda di Richiesta e le inviano al Nucleo di Valutazione delle Tecnologie.</p>
<p>Le Direzioni Sanitarie controfirmano la Scheda di <i>Pre-Assessment</i> e la Scheda di Richiesta e le inviano al Nucleo di Valutazione delle Tecnologie.</p> <p>a) Per ogni difficoltà di compilazione, interpretazione o spedizione dei moduli ci si potrà avvalere del supporto del Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e dell'Ingegneria Clinica.</p> <p>b) Per il reperimento dei dati necessari e per la definizione e descrizione corretta del processo che coinvolgerà la tecnologia proposta, nonché per la stesura della Scheda di <i>Pre-Assessment</i>, ci si potrà avvalere del supporto del Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e dell'Ingegneria Clinica e, per rispettiva competenza, delle Aree Economico – Finanziaria, Controllo di Gestione e Epidemiologia e Statistica.</p> <p>c) L'invio delle proposte al Nucleo di Valutazione delle Tecnologie deve essere scadenzato nel tempo, raggruppando, se possibile, più proposte, e comunque non oltre i tre mesi precedenti alla presentazione del Piano degli Investimenti.</p> <p>d) Le proposte inoltrate in modo difforme non verranno prese in considerazione.</p>	<p>a) Per ogni difficoltà di compilazione, interpretazione o spedizione dei moduli ci si potrà avvalere del supporto del Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e dell'Ingegneria Clinica.</p> <p>b) Per il reperimento dei dati necessari e per la definizione e descrizione corretta del processo che coinvolgerà la tecnologia proposta, nonché per la stesura della Scheda di <i>Pre-Assessment</i>, ci si potrà avvalere del supporto del Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e dell'Ingegneria Clinica e, per rispettiva competenza, delle Aree Economico – Finanziaria, Controllo di Gestione e Epidemiologia e Statistica.</p> <p>c) L'invio delle proposte al Nucleo di Valutazione delle Tecnologie deve essere scadenzato nel tempo, raggruppando, se possibile, più proposte, e comunque non oltre i tre mesi precedenti alla presentazione del Piano degli Investimenti.</p> <p>d) Le proposte inoltrate in modo difforme non verranno prese in considerazione.</p>

Fig. 6 – Diagrammi di sequenza della fase di raccolta dei bisogni e definizione delle proposte da parte delle Unità Operative

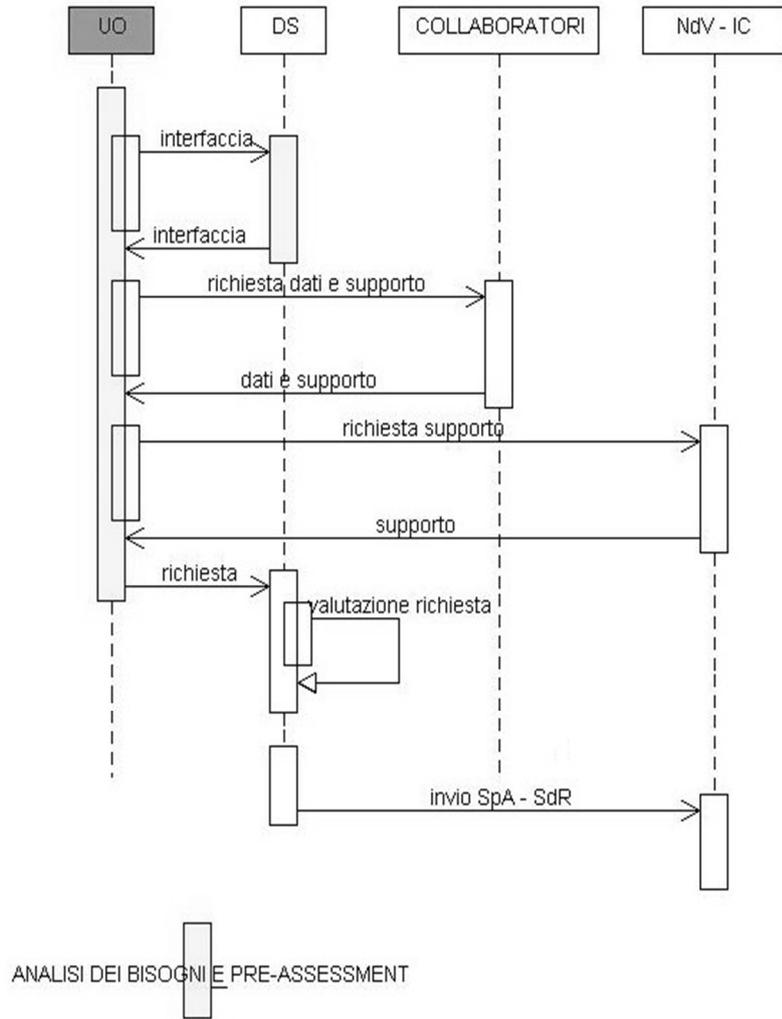
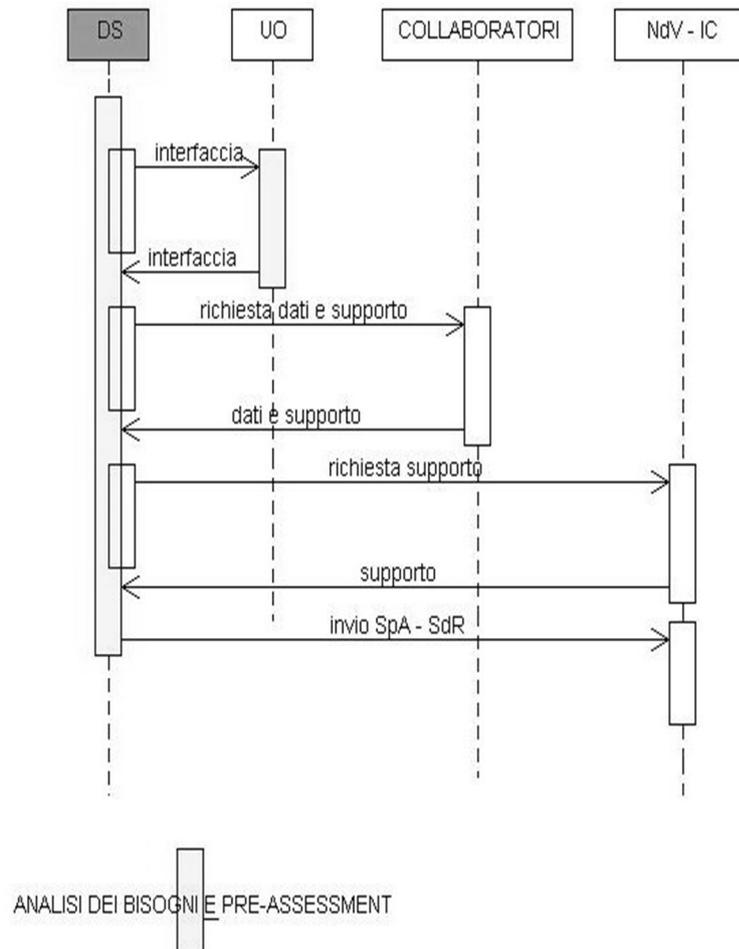


Fig. 7 – Diagrammi di sequenza della fase di raccolta dei bisogni e definizione delle proposte da parte delle Direzioni Sanitarie



Al fine di rendere il processo di raccolta dei bisogni omogeneo e il più possibile formale, è necessaria una standardizzazione minimale dei metodi e degli strumenti utilizzati. Ciò può avvenire attraverso la predisposizione di una reportistica standard da compilare a cura del richiedente, supportato dal Nucleo di Valutazione delle Tecnologie. Tale reportistica si deve comporre di un documento formale di richiesta, scheda di richiesta d'acquisto o di

valutazione di una proposta d'acquisto, accompagnato da un documento di pre-assessment, scheda di *pre-assessment*. Tali documenti, costruiti sulla base di linee guida aziendali, devono rappresentare un filtro alle vere e proprie attività di valutazione che verranno condotte nella successiva fase istruttoria.

Nella scheda di richiesta devono essere indicati:

- i dati (aziendali) del richiedente;
  - centro di responsabilità;
  - centro di costo;
  - unità operativa semplice (indicare l'U.O. di cui fa parte il richiedente);
  - unità operativa complessa (indicare la denominazione ufficiale della struttura complessa a cui l'U.O. semplice afferisce);
  - identità del Direttore Sanitario/Medico (nome e cognome);
  - identità del richiedente (nome e cognome e qualifica/mansione);
  - tipologia della tecnologia richiesta;
  - quantità: numero di unità richieste;
  - motivazione della richiesta;
  - modalità di acquisizione (acquisto, noleggio, *leasing*);
  - finanziamento: specificare se si intende acquisire quanto richiesto con fondi propri (donazioni, elargizioni ecc.).

Alla scheda di richiesta, controfirmata dal richiedente e dal suo Direttore, deve essere obbligatoriamente allegata la scheda di *pre-assessment*, anch'essa controfirmata dal richiedente e dal Direttore. Entrambe devono pervenire al Nucleo di Valutazione delle Tecnologie, il quale valuterà l'appropriatezza e avvierà la vera e propria fase di *Technology Assessment*.

La scheda di *pre-assessment* deve esplicitare:

**1. le caratteristiche cliniche e tecnologiche del sistema:**

- descrizione puntuale del sistema:
  - descrizione del processo di diagnosi e cura;
  - tecnologie in uso;
  - area di applicazione;
- identificazione della tecnologia:
  - evidenze scientifiche a supporto (*EBM, HTA Report, Case Study*);
  - appropriatezza/efficacia;
  - principali caratteristiche tecniche;
  - migliore tecnologia disponibile;
  - disponibilità correnti di trattamenti alternativi;
  - rischi correnti per i pazienti;

- definizione degli *outcomes* di sistema:
  - evidenze scientifiche a supporto (*EBM, HTA Report, Case Study*);
  - miglioramento dell'*outcome* dei pazienti;
  - patologie mortali;
  - sollievo dai sintomi;
  - aumento della qualità di vita;
  - aumento dell'accessibilità alle prestazioni sanitarie;
- 2. implicazioni e impatto di carattere organizzativo ed economico:**
  - organizzazione:
    - determinazione della compatibilità con la cultura organizzativa esistente;
    - *lay out* e collocazione fisica prevista;
    - miglioramento dell'ambiente di lavoro;
    - ambiente di utilizzo;
    - carico di lavoro attuale e in prospettiva;
    - grado di utilizzo;
    - implicazioni nella pianificazione dei servizi;
    - risorse umane coinvolte;
    - livello di conoscenza e competenza;
    - livello di esperienza;
    - requisiti di aggiornamento o di certificazione (Lusa *et al.*, 2016);
  - economia:
    - indicazioni di massima sulla sostenibilità economica;
    - sistema sanitario con miglior rapporto costo-efficacia;
    - riduzione dei costi;
    - compatibilità con gli obiettivi strategici e con le politiche sanitarie aziendali;
    - management del rischio;
    - considerazioni di carattere normativo o legale;
    - considerazioni di sicurezza e responsabilità.

In tale fase i punti di attenzione e criticità sono i seguenti:

- a) coinvolgimento delle Unità Operative e delle Direzioni Sanitarie fin dalle prime fasi del processo (attori che meglio conoscono il sistema nel quale le tecnologie richieste andranno inserite);
- b) coerenza con la strategia aziendale;
- c) compilazione puntuale ed esaustiva della scheda di *pre-assessment*, al fine di inquadrare la richiesta e poterla valutare nella maniera più obiettiva possibile.

#### 4.7.2. *Technology Assessment*

Tale fase inizia con la decisione di aprire il *dossier* di valutazione sulla base delle schede di richiesta e delle schede di *pre-assessment* ricevute e si chiude con il rilascio di un *Report* alla Direzione Strategica. Sulla base del *Report*, la Direzione Strategica dovrà prendere le decisioni in merito all'adozione o meno della tecnologia o richiedere gli approfondimenti ed i chiarimenti che ritiene necessari.

Tale fase può essere anche avviata sulla base delle autonome decisioni del Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e dell'Ingegneria Clinica, o su diretta richiesta della Direzione Strategica.

Elemento cruciale di tale fase è la Commissione di Valutazione che, coordinata dal Nucleo di Valutazione delle Tecnologie, ha il ruolo fattivo di procedere alla valutazione delle proposte ed alla definizione di tutti quegli elementi (schede tecniche e indici di performance) che, nel caso di approvazione dell'acquisto, risulteranno determinanti per le fasi successive del processo.

In tale fase occorre un'attenta valutazione della tecnologia richiesta in funzione dei bisogni che si intendono soddisfare, al fine di una precisa individuazione delle alternative possibili, della sua reale sostenibilità e delle precise caratteristiche richieste.

Per poter procedere nella maniera più efficace possibile, è necessario – anche in tale fase – delineare, all'interno dell'Azienda, quelle poche e semplici regole necessarie a precisare ruoli e responsabilità, oltre che gli aspetti formali minimi.

A tal fine è necessario individuare:

- il ruolo e la posizione di chi prenderà parte attiva alla fase di *Technology Assessment*;
- chi decide se dare seguito o meno al report finale;
- ruoli e posizioni di supporto.

Tale fase è svolta in gran parte dalla Commissione di Valutazione, la quale si avvale delle collaborazioni intra-organizzative e di eventuali consulenze esterne necessarie a garantire la copertura della valutazione multidisciplinare secondo l'approccio dell'*HTA*.

Gli attori protagonisti di tale fase sono:

- Nucleo di Valutazione;
- Ingegneria Clinica;
- Commissione di Valutazione;
- Area Gestione del Patrimonio.

L'Ingegneria Clinica è deputata, in tale fase, a collaborare strettamente con il Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e con tutti gli altri attori della Commissione di Valutazione, soprattutto riguardo la definizione delle priorità degli acquisti e la stesura dei capitolati tecnici.

È sua diretta responsabilità la fase di definizione, in seno al processo di valutazione, delle caratteristiche tecniche delle tecnologie e di fornire il pieno supporto agli altri attori. È sua la responsabilità – unitamente all'Area Controllo di Gestione – della gestione e del monitoraggio delle tecnologie.

L'Ingegneria Clinica, avendo un quadro d'insieme della situazione dell'azienda in termini di parco tecnologico, è infine in grado di fornire il maggior apporto in termini di allocazione e riallocazione efficiente e razionale delle risorse. L'Area Gestione del Patrimonio coadiuva la Commissione di Valutazione, nella fase di *Technology Assessment*, per ciò che attiene le valutazioni economiche in merito alle modalità di acquisizione e gara, nonché nella stesura delle caratteristiche tecniche necessarie alla composizione dei capitolati tecnici e speciali delle gare.

Il suo principale collaboratore, oltre che l'Ingegneria Clinica per la definizione delle caratteristiche tecniche, è l'Area Economico-Finanziaria per la definizione e l'aggiornamento del Piano degli Investimenti.

I collaboratori nella fase di *Technology Assessment* sono:

- Area Economico-Finanziaria;
- Area Controllo di Gestione;
- Area Epidemiologia e Statistica.

Tali collaboratori hanno il compito di fornire i dati necessari alla valutazione della tecnologia, alla definizione delle priorità d'acquisto ed alla definizione del Piano degli Investimenti.

La fase di istruttoria, normale prosecuzione della fase di *pre-assessment* svolta durante la valutazione dei bisogni, è incentrata sulla coerenza strategica delle proposte e su tutta una serie di considerazioni circa l'efficacia, l'efficienza, la sostenibilità economica ed organizzativa. I punti d'attenzione e le fasi da intraprendere possono essere così elencati:

- identificazione e riconoscimento dei bisogni clinici;
- coerenza strategica:
  - compatibilità con gli obiettivi strategici e con le politiche sanitarie;
  - implicazioni nella pianificazione dei servizi;
- identificazione delle tecnologie alternative:
  - caratteristiche tecniche;
  - *benchmarking* con tecnologie già utilizzate;
- letteratura a supporto dell'efficacia:
  - report di *HTA*;

- altra documentazione disponibile;
  - valutazione degli *outcome* e degli *output* attesi:
    - miglioramento dell'*outcome* per i pazienti e della qualità di vita;
    - aspetti psicologici, sociali, etici;
  - previsione della domanda ed analisi economico-finanziarie (controllo di gestione);
  - bacino di utenza attuale e potenziale e grado di utilizzo stimato;
  - valutazione preventiva dell'impatto economico-finanziario (costi d'investimento, costi d'utilizzo, d'installazione, di manutenzione, ricavi conseguibili ecc.);
  - utenti e implicazioni organizzative (Direzione Sanitaria):
    - area di applicazione e collocazione fisica;
    - personale disponibile e competenze detenute;
    - conoscenze e competenze necessarie;
    - carichi di lavoro attuali e potenziali;
    - esigenze di formazione, aggiornamento, integrazione organico;
    - modifiche dei processi organizzativi;
  - definizione criteri e parametri (*Key Performance Indicator - KPI*) per il monitoraggio della tecnologia (Controllo di Gestione);
  - valutazione del rischio/sicurezza (fisici sanitari, ingegneri clinici, responsabili servizio sicurezza e prevenzione, farmacia):
    - del paziente;
    - del personale;
    - dell'Azienda;
  - aspetti legali e normativi;
- ai quali si aggiungono tutte quelle valutazioni che diverranno fondamentali nelle fasi successive:
- priorità d'adozione;
  - capitoli tecnici e d'oneri;
  - caratteristiche esclusive;
  - modalità di gara e d'adozione;
  - capitoli di spesa e individuazione delle forme di finanziamento;
  - inserimento nel Piano degli Investimenti
- e in generale tutte quelle voci necessarie, nel caso di acquisti sopra soglia, a motivare le richieste e gli impegni di spesa a livello regionale.
- Ogni incontro della Commissione di Valutazione e in generale ogni attività del Nucleo di Valutazione delle Tecnologie inerente la valutazione di richieste d'acquisto, viene verbalizzato a cura del Nucleo di Valutazione ed i verbali approvati sono controfirmati dai partecipanti.

Il lavoro di valutazione deve fornire come *output* un *Report*<sup>5</sup>, necessario alla Direzione Strategica per inquadrare la richiesta ed eventualmente avallarla, oltre che costituire la base documentale per le fasi successive e per le eventuali motivazioni da addurre a livello regionale.

Il *Report* di Valutazione non è altro che una rivisitazione di quanto esposto nella scheda di *pre-assessment* e nella scheda di richiesta, con l'inquadramento della stessa nell'ambito dell'intero contesto aziendale.

La sua stesura regolarmente compete al Nucleo di Valutazione delle Tecnologie, che nei casi più complessi o controversi può avvalersi del supporto della Commissione di Valutazione. Nella Commissione, all'uopo costituita, figureranno le stesse Unità Operative e le Direzioni Sanitarie direttamente interessate dall'adozione della tecnologia in questione.

Una volta completato, il *Report* di valutazione sarà sottoposto all'attenzione della Direzione Strategica che potrà avallarne o meno le conclusioni. Le richieste, se valutate congrue e accettate dalla Direzione Strategica, andranno a comporre quello che sarà il Piano degli Investimenti.

Il *Report* in oggetto si ispira – nelle modalità operative – ai *report* rilasciati dalle tradizionali agenzie internazionali/nazionali/regionali di *HTA*, ma non coincide con questi nei contenuti. In particolare, il *Report* che risulta da tale fase riguarda l'adozione della tecnologia nello specifico contesto aziendale ed esprime, accanto alle valutazioni di efficacia ed efficienza, anche l'opportunità di economicità complessiva e le valutazioni di natura strategico-organizzativa.

Per la sua stesura ci si avvale delle seguenti fonti informative:

- esterne (letteratura esistente e *case study*, *report* di *HTA* prodotti da agenzie internazionali, nazionali e regionali, rapporti e documentazioni del Ministero, dell'Istituto Superiore per la Prevenzione e la Sicurezza del Lavoro, dall'Age.na.s.);
- interne (epidemiologiche e statistiche, gestionali, cliniche, ingegneristiche e in generale tutti gli elementi emersi in sede di definizione e raccolta dei bisogni).

Il *Report* di Valutazione dovrebbe attenersi a quelli che sono gli *standard* per le aziende del *Network* Italiano di *HTA* (*Ni-HTA*), il quale ha individuato due differenti tipologie:

<sup>5</sup> I tempi di stesura del *Report*, da sottoporre alla Direzione Strategica, non dovrebbe impegnare il Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e l'Ingegneria Clinica per più di tre mesi, nei casi più complessi, e più di una settimana per quelli più urgenti.

### **1. Report con maggior focus sugli aspetti propriamente tecnologici**

Obiettivo: condurre e formalizzare uno studio focalizzato sulle tecnologie descrivendone le caratteristiche tecniche e/o l'evidenza disponibile

Struttura:

1. Sommario/Razionale
2. Introduzione alla tecnologia
3. Le aziende produttrici
4. Descrizione della tecnologia, caratteristiche tecniche, funzionamento
5. Applicazioni della tecnologia
6. Analisi delle evidenze, dei costi, *benchmarking*
7. Conclusioni
8. Bibliografia

### **2. Report con maggiore focus sugli aspetti di efficacia e impatto economico-organizzativo**

Obiettivo: condurre e formalizzare le valutazioni di efficacia clinica, costo efficacia, impatto organizzativo ed economico sull'organizzazione sanitaria

Struttura:

1. Sommario/Razionale
2. Introduzione alla tecnologia
3. Evidenza scientifica (revisione della letteratura)
4. Problematica
5. Obiettivi
6. Metodi
7. Analisi economico-organizzativa
8. Risultati
9. Conclusioni
10. Bibliografia

Si riportano di seguito la Tabella 3 (Sintesi della fase di *Technology Assessment*), la Tabella 4 (*Workflow* della fase di *Technology Assessment*) e la Figura 8 (Diagramma di sequenza della fase di *Technology Assessment*).

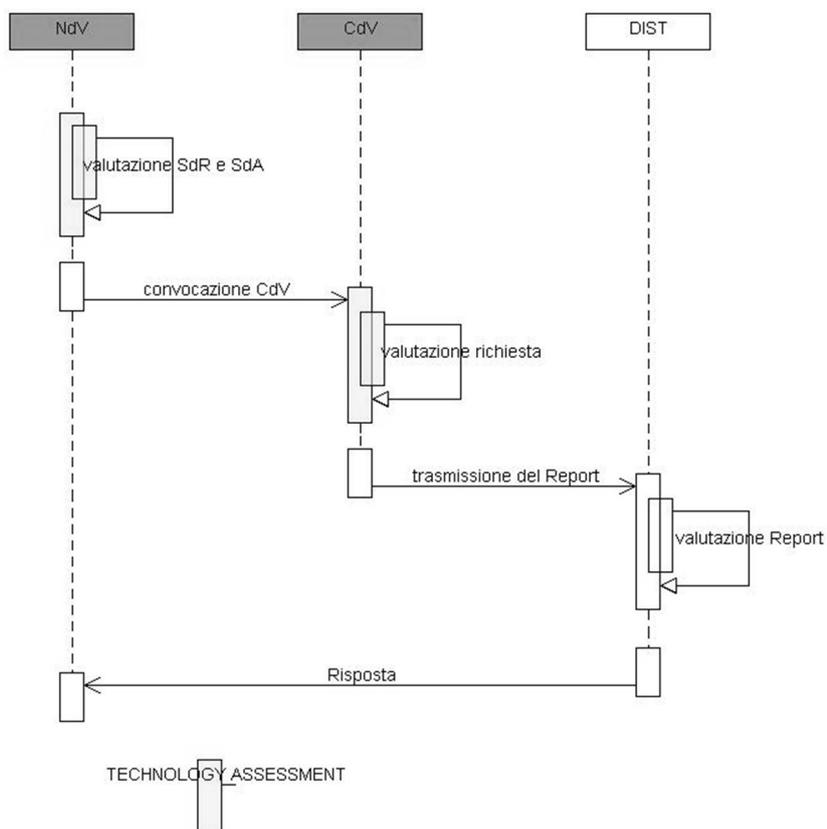
Tab. 3 – Sintesi della fase di Technology Assessment

Attori	Collaboratori	Strumenti e modi
<b>Nucleo di Valutazione</b>	Commissione di Valutazione	In proprio, interfacciandosi con tutte le Aree aziendali di pertinenza
<b>Ingegneria Clinica</b>	Area Gestione Patrimonio Area Economico – Finanziaria Area Controllo di Gestione Area di Epidemiologia e Statistica	
		<i>Report di Valutazione</i>
<b>Commissione di Valutazione</b>	Nucleo di Valutazione delle Tecnologie Ingegneria Clinica Area Gestione Patrimonio Area Economico – Finanziaria Area Controllo di Gestione Area di Epidemiologia e Statistica	Attraverso gli strumenti propri dell'HTA
		<i>Report di Valutazione</i>

Tab. 4 – Workflow della fase di Technology Assessment

1. Il Nucleo di Valutazione delle Tecnologie (NdV) verifica che le richieste pervenute siano congrue e complete. All'occorrenza il Nucleo può rinviare ai proponenti le richieste affinché siano corrette o completate.
2. Il NdV valuta la congruità e la pertinenza della richiesta anche in base alle politiche aziendali e ne stabilisce l'urgenza.
3. Il NdV verifica che l'acquisto non sia stato già inserito nel Piano degli Investimenti.
4. Il NdV, sulla base delle richieste pervenute e valutate valide ed in base alla complessità della richiesta e della valutazione, definisce la composizione della Commissione di Valutazione e ne convoca i componenti.
  - a) Il NdV può anche ritenere inutile convocare la CdV e procedere autonomamente nella valutazione richiedendo di volta in volta il supporto alle parti interessate.
  - b) L'eventuale convocazione avviene tramite *e-mail* e può riguardare chiunque il NdV dovesse ritenere utile al processo.
  - c) Per ogni incontro della Commissione di Valutazione è redatto apposito verbale.
5. La Commissione di Valutazione o il Nucleo di Valutazione provvedono a redigere un *Report di Valutazione* che, approvato e controfirmato dai componenti della Commissione di Valutazione, viene sottoposto all'attenzione della Direzione Strategica.
  - a) La Direzione Strategica può richiedere direttamente la valutazione e la conseguente redazione di un *Report* su una tecnologia che intende far valutare.
6. La Direzione Strategica esamina i *Report di Valutazione*, avallandone o meno le conclusioni, restituendoli al Nucleo di Valutazione, controfirmandone l'accettazione.
  - a) La Direzione Strategica può, in ogni caso, chiedere ulteriori valutazioni nel merito e nelle priorità, o modificare direttamente merito e priorità della richiesta.

Fig. 8– Diagramma di sequenza della fase Technology Assessment



In tale fase, i punti di attenzione e criticità sono i seguenti:

- modalità di composizione della Commissione di Valutazione (rendere la Commissione più snella possibile, coinvolgendo gli attori direttamente interessati);
- tempi di stesura del *report* (tre mesi, nei casi più complessi, ed una settimana per quelli più urgenti);
- attributi di esclusività (stabilire e definire le possibili modalità di gara per l'adozione della tecnologia);
- caratteristiche tecniche (dettagliare e definire le caratteristiche tecniche delle tecnologie richieste, al fine di velocizzare e semplificare il lavoro del Provveditorato all'atto dell'avvio della procedura d'acquisto);

- modalità di adozione ed acquisizione (definire le tipologie di gara da adottare);
- voce e capitolo di spesa (definizione puntuale e precisa degli impegni di spesa e delle voci di bilancio per una migliore programmazione economico – finanziaria);
- definizione delle priorità (programmare gli acquisti in base agli effettivi bisogni dell’Azienda e gestire le risorse disponibili prioritariamente per gli acquisti più urgenti);
- definizione dei KPI – *Key Performance Indicator* (monitorare la performance e verificare se le motivazioni addotte nella fase di valutazione circa la necessità di acquisto sono riscontrate nella pratica).

#### 4.7.3. Modalità di adozione e/o acquisizione

La fase di *Technology Assessment* termina con un *Report* e con una decisione finale della Direzione Strategica.

Nel caso di decisione positiva inizia la terza fase, la quale prevede l’adozione e l’inserimento dell’acquisto nel Piano degli Investimenti e l’acquisto che – con particolare riferimento alle apparecchiature, ai *device* ed ai sistemi di supporto – deve tener conto delle normative e delle disposizioni di legge vigenti per gli approvvigionamenti<sup>6</sup>.

La fase di adozione presenta particolari criticità solo nel momento in cui la richiesta di adozione viene respinta (il che può avvenire già nella fase istruttoria, ad opera del Nucleo di Valutazione delle Tecnologie o della Commissione di Valutazione) dalla Direzione Strategica. Tale eventualità, qualora si verifichi, deve essere prontamente comunicata ai richiedenti che possono, volendo, ridiscuterne i termini.

In generale, le proposte ruscate saranno accantonate in attesa o di un rinnovo di richiesta o di mutate condizioni aziendali che ne possano far ridiscutere il merito.

La fase di acquisizione, se l’istruttoria precedente è stata svolta in maniera esaustiva, si riduce nell’approntare gli acquisti nei tempi e nei modi già esplicitati nel *Report* e in base a quanto stabilito nel Piano degli Investimenti.

<sup>6</sup> Per gli acquisti più onerosi, dopo l’approvazione della Direzione Strategica, l’acquisto deve essere sottoposto all’attenzione ed al parere regionale (così come nel caso di finanziamenti con fondi non propri come *FESR* o art. 20 o nel caso di modalità di finanziamento di tipo Partenariato Pubblico-Privato) e solo dopo l’avallo da parte della Regione l’acquisto può essere inserito nel Piano degli Investimenti.

Tale fase deve essere anche un momento di verifica della situazione di mercato e di confronto tra le varie proposte di offerta nella predisposizione della gara, delineando quei fattori collegati alla valutazione condotta e utili a definire:

- le concrete modalità contrattuali di acquisizione: service, noleggio, acquisto, *leasing* ecc.;
- i contenuti dei servizi post-vendita da parte dei fornitori: formazione operatori, manutenzione, gestione ricambi ecc.;
- i contenuti delle forniture di consumabili ed accessori, le problematiche di installazione, le certificazioni di qualità, la sicurezza e la corrispondenza alle normative vigenti.

Data la delicatezza dei processi di approvvigionamento è spesso opportuno, nelle fasi precedenti, puntualizzare ed esplicitare formalmente gli attributi di esclusività della tecnologia selezionata, ossia quelle caratteristiche che possono renderla, dal punto di vista dell'efficacia clinico-organizzativa e dell'efficienza, concretamente ed operativamente differente da tecnologie alternative sottoposte a valutazione.

Tali aspetti sono indicativi del livello di interdipendenza tra le fasi precedenti del macroprocesso e dell'importanza del ruolo di coordinamento ed integrazione svolto dal Nucleo di Valutazione delle Tecnologie, della differenza tra le valutazioni condotte ad esclusivo supporto del *policy making* (HTA tradizionale) e le valutazioni condotte a livello aziendale (HB-HTA)<sup>7</sup>.

I ruoli chiave di questa fase sono rivestiti dalla Commissione di Valutazione e dalla Direzione Amministrativa o Direzione Acquisti e Provveditorato. La prima per la puntuale indicazione e formalizzazione dei requisiti clinici e tecnici da inserire nei capitolati, per la definizione delle caratteristiche di esclusività, per le modalità di gara e di finanziamento e per tutte le valutazioni economiche in genere; la seconda, oltre che per il supporto alla fase di valutazione degli aspetti precedenti, per la preparazione vera e propria delle gare.

Anche in tale fase occorrono conoscenze e competenze di tipo multidisciplinare – non necessariamente tutte quelle attivate nelle fasi precedenti –, amministrative e legali legate alla predisposizione dei capitolati e dei bandi di gara.

In tal caso occorre delineare quelle poche e semplici regole necessarie a precisare ruoli e responsabilità aziendali e gli aspetti formali minimi; in particolare:

<sup>7</sup> In tal caso le valutazioni sono svolte più dettagliatamente, al fine di supportare concretamente le fasi di acquisto o di adozione.

- chi esplica l'attività di adozione e acquisizione;
- ruoli e posizioni di supporto;
- cosa viene acquistato.

In tal fase è coinvolto essenzialmente il Provveditorato, quindi l'Area Gestione del Patrimonio.

Il provveditorato è coadiuvato in questa sua attività da:

- Nucleo di Valutazione;
- Ingegneria Clinica;
- Area Economico-Finanziaria.

Prima di avviare le procedure di gara è opportuno che il Provveditorato, confrontandosi con il Nucleo di Valutazione delle Tecnologie, verifichi che sussistano ancora le condizioni per effettuare l'acquisto a suo tempo programmato.

Con tale fase – che non differisce nel merito – vi è, rispetto a quanto avviene attualmente per l'acquisto delle tecnologie, lo snellimento e la velocizzazione delle procedure che, attraverso il lavoro svolto nella fase istruttoria, non vede più il provveditorato gravato da incombenze e responsabilità non proprie, quali la definizione dei capitolati tecnici e, in generale, valutazioni di ogni ordine e tipo circa la tecnologia da adottare (vedi Figura 3.6).

Pertanto, con il lavoro svolto nelle fasi precedenti, quali predisposizione dei capitolati tecnici e d'oneri, definizione delle priorità d'acquisto e composizione del Piano degli Investimenti, il lavoro per il Provveditorato si riduce – in tale fase – al normale espletamento delle normali ed appropriate procedure di gara.

Con tali nuove procedure è possibile ovviare ai seguenti punti di attenzione e criticità:

1. *benchmarking* dei fornitori e *check-up* degli attributi di esclusività nella predisposizione dei capitolati/bandi di gara. In tal caso si possono presentare le seguenti tre situazioni a complessità crescente:
  - a. tecnologie dotate di identiche caratteristiche (esistono differenti produttori della stessa identica tecnologia. Tale situazione è la più semplice e la gara o la trattativa negoziata può essere condotta coinvolgendo tutti i potenziali fornitori);
  - b. tecnologia che, per peculiarità e livello di innovazione presente, è disponibile da un solo fornitore (si può procedere con la trattativa diretta, purché la peculiarità della caratteristica che rende esclusiva una determinata tecnologia – e che giustifica il ricorso al fornitore unico – sia adeguatamente dettagliata. In questa situazione diventa fondamentale la documentazione offerta dal *Report* attraverso la definizione degli attributi di esclusività;

- c. tecnologie che presentano caratteristiche simili, ma non perfettamente coincidenti (situazione più ambigua e pertanto più complessa perché potrebbe far acquisire tecnologie che non soddisfano, nel dettaglio, le caratteristiche di esclusività a suo tempo considerate peculiari e distintive nel processo di *HTA*. Tale situazione richiede, giocoforza, il maggior grado di dettaglio e precisione nella definizione del *Report* a supporto della definizione del capitolato tecnico);
2. interdipendenza delle modalità di acquisizione con l'analisi economico-finanziaria (l'analisi economico-finanziaria relativa all'acquisto della tecnologia è fondamentale per definire la modalità di acquisto ed adottare l'investimento più conveniente possibile);
3. certificazioni e rispetto della normativa vigente (la valutazione di tali aspetti viene condotta in fase istruttoria, col supporto dell'Ingegneria Clinica e degli uffici preposti, e non in fase di definizione della gara);
4. aspetti legati alla manutenzione ed alla gestione dei materiali accessori e consumabili (valutazione effettuata in fase istruttoria e quindi rientrano nelle considerazioni generali di convenienza dell'acquisizione).

Vengono di seguito presentate alcune modalità di acquisizione/fornitura di beni o servizi con lo scopo di fornire una panoramica su opportunità e criticità delle diverse tipologie.

#### *Prodotti a scorta*

I prodotti vengono acquisiti e una volta all'interno dell'azienda questa diventa responsabile unica della gestione e della sicurezza dei prodotti stessi. Una criticità di tale modalità di acquisizione è legata alla creazione di magazzini sovradimensionati rispetto alle esigenze della struttura, con un'immobilizzazione di risorse economiche e il rischio di scadenza dei prodotti.

#### *Transito*

I prodotti "in transito" sono farmaci, presidi medico-chirurgici, protesi e prodotti diagnostici le cui scorte sono gestite direttamente dalle Unità Operative. Tali prodotti devono essere richiesti alla Farmacia mediante richiesta firmata dal responsabile della Unità Operativa o da un suo delegato.

Con il transito il bene "transita" attraverso il magazzino di ricevimento e viene collocato nei magazzini di Reparto/Laboratorio. Questa modalità di approvvigionamento viene preferita quando è necessario garantire al reparto un'adeguata scorta di materiale a uso specialistico, uso sporadico e/o ad alto costo. In particolare, le categorie di prodotti gestiti a transito sono:

- dispositivi medici specialistici ad alto costo e limitato numero di centri utilizzatori, set teli chirurgici (ingombranti);
- reagenti e dispositivi diagnostici in vitro destinati ai magazzini dei laboratori;
- farmaci per unico centro utilizzatore (transito controllato);
- prodotti a gestione particolare: DM e farmaci per sperimentazioni cliniche e farmaci esteri (transito controllato);
- dispositivi di protezione individuale per unico centro utilizzatore.

In questa tipologia di acquisizione, le criticità sono relative alla capacità dell'Unità Operativa di gestire autonomamente le proprie scorte, garantendo di non rimanere mai sprovvisti del bene necessario.

#### *Conto deposito*

Con il conto deposito il prodotto rimane di proprietà dell'azienda produttrice, ma una certa quantità viene fisicamente consegnata all'azienda sanitaria, che è libera di utilizzarla in tutto o in parte. Periodicamente, previa verifica del consumato, l'azienda sanitaria salda le fatture relative ai prodotti utilizzati. In alcuni casi, il fornitore pone comunque dei vincoli di consumo minimo garantito per aprire un conto deposito. Una tale eventualità può condizionare l'azienda sanitaria che potrebbe trovarsi di fatto a garantire una sorta di monopolio al venditore.

#### *Vendita e somministrazione*

La vendita (art. 1470 c.c. e ss.) è un contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa o il trasferimento di un altro diritto verso il corrispettivo di un prezzo. La somministrazione (art. 1559 c.c. e ss.) è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso il corrispettivo di un prezzo, a eseguire, a favore dell'altra, prestazioni periodiche o continuative di cose. Entrambe le modalità rappresentano modelli classici di acquisizione di beni. Tipicamente il prezzo pagato è inversamente proporzionale alle quantità acquistate (comprare "all'ingrosso"). Il rischio per l'azienda sanitaria è quello di comprare "troppo" e quindi di creare depositi costosi da gestire e rischiare il deperimento dei beni non utilizzati nei tempi previsti.

#### *Noleggio*

Il contratto di noleggio identifica una situazione in cui un soggetto, a fronte dell'utilizzo di un bene mobile, di proprietà di un'altra parte, si impegna al pagamento di una somma di denaro detta pigione o canone. Il servizio di noleggio risponde a esigenze "imprevedibili" e viene frequentemente uti-

lizzato per provare un prodotto prima di acquistarlo, definendo un prezzo per l'acquisto finale vantaggioso per l'acquirente.

Il servizio di noleggio offre i seguenti vantaggi:

- mantenimento della liquidità aziendale;
- durata del noleggio personalizzabile (minimo 3 giorni-massimo 60 mesi);
- beni fuori bilancio;
- possibilità di rinunciare al bene se ritenuto non adeguato alle esigenze aziendali; possibilità di ottenere manutenzione e aggiornamenti, senza essere vincolati a uno strumento acquistato.

#### *Comodato d'uso*

Il comodato d'uso è uno strumento molto diffuso specialmente per le apparecchiature di laboratorio. In questo caso, le apparecchiature rimangono di proprietà dell'azienda produttrice, che ha l'obbligo di mantenerle e aggiornarle, ma non viene pagato nessun corrispettivo. Il comodato consente un'ottima flessibilità all'azienda sanitaria, che in qualsiasi momento può rinunciare al contratto e servirsi di apparecchiature diverse. Tuttavia, di fatto, una volta creato il rapporto con un fornitore si tende ad avere una preferenza per i prodotti di tale azienda, che in pratica costituisce una sorta di esclusiva, seppur non vincolante.

#### *Global service*

Il *global service* è un contratto in cui un fornitore si impegna a erogare una serie di servizi e a fornire una serie di beni a fronte di un corrispettivo economico. Questo genere di contratto, da semplice operazione di esternalizzazione, è divenuto nel tempo una *partnership* pubblico-privato (cambiamento radicale della logica di fondo del rapporto tra amministrazione pubblica e impresa privata). Infatti, comprende una pluralità di servizi sostitutivi delle ordinarie attività di gestione e manutenzione, con piena e diretta responsabilità dei risultati da parte dell'assuntore. Il corrispettivo, in genere, varia in funzione dei volumi di attività compresi nel *global service* e in base alla durata del rapporto contrattuale: più è lungo il contratto più basso è il canone periodico. Tale forma di acquisizione presenta comunque una serie di rischi per l'azienda sanitaria in quanto potrebbe non garantire il pieno controllo sull'erogazione dei servizi collegati al contratto, o indebolire la potestà decisionale dell'azienda in relazione all'aggiornamento delle tecnologie coinvolte. Occorre considerare anche il rischio, da parte dell'azienda, di perdita delle competenze necessarie per gestire in proprio il processo in caso di futura re-internalizzazione del servizio. Inoltre, la durata del contratto, anche

se garantisce migliori canoni, diventa un vincolo per eventuali futuri cambiamenti, non solo per la tecnologia in senso stretto, ma anche in relazione a mutate strategie aziendali.

#### *Donazioni e liberalità*

In questo caso i prodotti vengono ceduti a titolo definitivo e gratuito. Tali istituti si configurano come estremamente vantaggiosi per l'azienda sanitaria ricevente, anche se presentano dei rischi in quanto vincolano l'azienda all'utilizzo dei prodotti donati e dei prodotti eventualmente necessari al completamento delle loro funzioni (ad esempio, viene donata una apparecchiatura, ma senza che sia fornito il materiale di consumo necessario per il suo funzionamento). Inoltre, va verificata a priori la corrispondenza del prodotto donato con i bisogni tecnologici aziendali.

Si riportano di seguito la Tabella 5 (Sintesi della fase di adozione e/o acquisizione), la Tabella 6 (*Workflow* della fase di adozione e/o acquisizione) e la Figura 9 (Diagramma di sequenza della fase di acquisizione).

Tab. 5 – Sintesi della fase di adozione e/o acquisizione

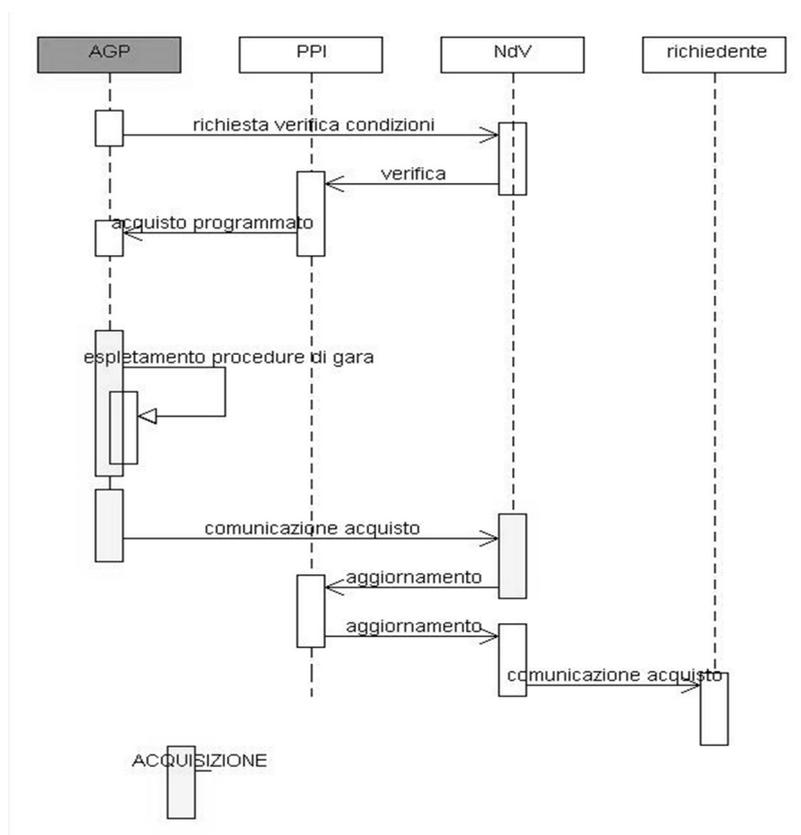
MODALITÀ DI ADOZIONE E/O ACQUISIZIONE		
ATTORI	STRUMENTI E MODI	TEMPI
<b>Nucleo di Valutazione delle Tecnologie Area Controllo di Gestione</b>	Piano degli Investimenti	Una volta che gli acquisti sono stati avallati dalla Direzione Strategica
<b>Area Gestione Patrimonio</b>	Procedure di gara idonee	In qualunque momento sulla base alle priorità stabilite nel Piano degli Investimenti.  In urgenza il prima possibile.

Tab. 6 – Workflow della fase di adozione e/o acquisizione

<b>ADOZIONE</b>
1. In caso di avallo da parte della Direzione Strategica, il Nucleo di Valutazione delle Tecnologie provvede ad inviare l'accettazione dell'acquisto all'area competente per l'inserimento, in base alla priorità stabilita, nel PPI.
a. Le richieste non avallate dal Nucleo di Valutazione, dalla Commissione di Valutazione o dalla Direzione Strategica vengono accantonate e riconsiderate nel momento in cui le motivazioni che ne hanno determinato l'accantonamento dovessero cambiare.
b. L'esito della valutazione e l'eventuale inserimento nel Piano degli Investimenti, così come l'eventuale accantonamento, vengono comunicate (motivandole) alla Direzione Sanitaria proponente.
2. Una volta inserito nel Piano degli Investimenti, l'acquisto viene comunicato alle Direzioni Sanitarie interessate.
<b>ACQUISIZIONE</b>
1. Gli acquisti delle tecnologie avverranno in base alle priorità stabilite nel Piano degli Investimenti.
a. Le priorità di acquisto possono cambiare (vedi procedure – acquisti urgenti) ed essere rivalutate in qualsiasi momento su richiesta di qualunque degli attori.

- b. I requisiti della richiesta ed il livello di priorità possono essere rivisti in qualsiasi momento su richiesta di qualunque degli attori e sulla base di sopravvenute esigenze (urgenza, variazione delle politiche aziendali e sanitarie, ecc.).
2. Prima dell'indizione della gara il Nucleo di Valutazione delle Tecnologie verifica la permanenza dei requisiti e del livello di priorità che ne hanno determinato l'inserimento nel Piano degli Investimenti.
  3. L'Area Gestione del Patrimonio procede, sulla base di quanto definito nel Piano degli Investimenti, ad espletare le normali procedure di gara secondo i tempi, le modalità ed in genere a quanto stabilito nel Report di valutazione approvato dalla Direzione Strategica.
    - a. Nel caso di acquisti in urgenza, provvede immediatamente ad istruire le gare per il rapido approvvigionamento.
  4. Segue tutte le normali fasi di gara.
  5. L'Area Gestione Patrimonio dà notifica dell'acquisto avvenuto alle Aree Aziendali coinvolte per competenza, al Nucleo di Valutazione delle Tecnologie e all'Area Controllo di Gestione per l'aggiornamento del Piano degli Investimenti.
  6. Quando le tecnologie presenti nel Piano degli Investimenti sono acquistate, vengono stornate dal Piano degli Investimenti ed il piano aggiornato è comunicato (trimestralmente) alle Direzioni Sanitarie.

Fig. 9 – Diagramma di sequenza della fase di acquisizione



#### 4.7.4. Gestione e monitoraggio delle prestazioni

Tale fase del processo coinvolge la gestione delle Tecnologie Sanitarie e il monitoraggio delle prestazioni delle tecnologie introdotte.

Per quanto riguarda la gestione delle tecnologie, si fa riferimento alle azioni relative ai collaudi tecnico-funzionali, alla gestione degli inventari delle apparecchiature e della loro manutenzione, al *risk management* e alla definizione dei piani di sostituzione. Tali aree di attività sono solitamente presidiate dall'Ingegneria Clinica, dall'Area Controllo di Gestione e dal Nucleo di Valutazione delle Tecnologie, organi che controllano la corrispondenza tra le previsioni della fase istruttoria e la realtà operativa, intervenendo in caso di mancanze.

Tale fase comprende anche le attività di mantenimento o di aggiornamento delle procedure medico-chirurgiche, sia in funzione della nuova tecnologia adottata sia, ad esempio, in funzione dell'evoluzione delle linee guida nazionali e della loro traslazione nella pratica clinica locale. Si tratta di attività strettamente interdipendenti con quelle di valutazione e revisione della qualità, del *risk management* e dell'*audit* clinico.

Il monitoraggio delle prestazioni è un aspetto ancora poco sviluppato e rappresenta un punto di futura evoluzione e potenziamento. Le ragioni di tale ritardo possono essere ricondotte alla “*non strutturazione*” del processo di valutazione delle tecnologie abbinato ad un insufficiente sviluppo del sistema di *reporting* e del sistema informativo aziendale. La maggior criticità riguarda la formulazione delle raccomandazioni e delle linee guida interne e la definizione degli indicatori di performance (*KPI*) da utilizzare nel monitoraggio delle tecnologie introdotte nella pratica clinica; tale aspetto risulta essere critico in quanto a fronte di un'elevata efficacia teorica basata su evidenze scientifiche – che può spingere all'introduzione di una nuova tecnologia – localmente può essere considerata insoddisfacente a causa di possibili distorsioni o resistenze organizzative che caratterizzano i processi di cambiamento tecnologico e procedurale.

### 4.8. Riflessioni

La natura variabile e complessa delle tecnologie sanitarie, combinata con i *budget* nazionali limitati, ha dato luogo al contrasto fra l'esigenza di erogare cure costo-efficaci e il potenziamento della ricerca e dell'innovazione all'interno delle strutture sanitarie. È diventato, indi, sempre più importante cer-

care un equilibrio fra cure eque e sostenibili da un lato e l'uso di tecnologie sanitarie innovative dall'altro.

L'*Health Technology Assessment (HTA)*, individuando principi, fornendo criteri di valutazione e formalizzando procedure, in modo che le decisioni siano efficienti, eque, trasparenti e partecipate dai medici, amministratori e pazienti, aiuta nel perseguire questo obiettivo. Difatti, malgrado l'aumento pressoché costante della spesa sanitaria, le risorse disponibili sono sempre relativamente scarse rispetto al fabbisogno percepito.

In presenza di inevitabili vincoli di bilancio, le risorse per lo sviluppo e l'innovazione del sistema sanitario non possono che venire da una riconfigurazione del profilo dell'offerta e dei consumi dei servizi esistenti, che permetta di adottare le innovazioni tecnologiche ed organizzative continuamente proposte dallo sviluppo delle conoscenze. Questo nuovo approccio, ribadito anche dall'art. 21 del D.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 e s.m.i. che disciplina il codice dei contratti pubblici, si basa sulla stesura di un programma biennale degli acquisti di beni e servizi di importo unitario stimato pari o superiore a 40.000 euro, nonché i relativi aggiornamenti annuali, con tempistiche di realizzazione e responsabilità specifiche (livello centralizzato, livello sovra-aziendale, livello aziendale) che tengano conto delle risorse disponibili e delle priorità precedentemente definite. Inoltre, le amministrazioni pubbliche che prevedono di inserire in tale programma biennale acquisti di beni e servizi di importo superiore a 1 milione di euro, comunicano entro il mese di ottobre l'elenco delle acquisizioni al tavolo tecnico dei soggetti aggregatori. Tali previsioni non si applicano alle attività dei soggetti aggregatori e delle centrali di committenza, come specificato dall'articolo 21 comma 8 bis del D.lgs. n. 50/2016.

Il coinvolgimento dei responsabili locali degli acquisti, il monitoraggio periodico del raggiungimento degli obiettivi prefissati, la gestione congiunta delle eventuali problematiche emerse e il continuo scambio di *know-how* e risultati intermedi ottenuti, possono favorire l'efficacia di questo nuovo metodo.

E ciò, soprattutto, a supporto dell'attività di nuove figure istituzionali, i Soggetti Aggregatori (SS.AA.), che svolgeranno un ruolo preminente nella funzione di acquisto di beni e servizi anche in ambito sanitario. Pertanto, l'*HTA* se usato nel modo appropriato può essere un valido strumento per ridurre le inefficienze, per disinvestire in tecnologie obsolete e per operare un'ottimizzazione del sistema sanitario.

## Bibliografia

- Banta, D., Jonsson, E. (2009). *History of HTA: Introduction*. Int J Technol Assess Health Care, 25, 1-6.
- Blackwood, B. (2006). *Methodological issues in evaluating complex healthcare interventions*. J Adv Nurs., 54, 612-22.
- Bovaird, A.G., Bovaird, T., Löffler, E. (2009). *Public Management and Governance*, 2<sup>nd</sup> ed. Routledge, London.
- Cappellaro, G., Fattore, G., Torbica, A. (2009). *Funding health technologies in decentralized systems: A comparison between Italy and Spain*. Health Policy, 92, 313-321.
- Casper, G.R., Kenron, D.A. (2005). *A framework for technology assessment: Approaches for the selection of a home technology device*. Clin Nurse Spec.; 19, 170-74.
- Cicchetti, A., Iacopino, V., Coretti, S., Fiore, A., Marchetti, M., Sampietro-Colom, L., Kidholm, K., Wasserfallen, J.-B., Kahveci, R., Halmesmäki, E. *et al.* (2018). *Toward a Contingency Model for Hospital-Based Health Technology Assessment: Evidence from AdHopHTA Project*. Int. J. Technol. Assess. Health Care, 34, 205-211.
- Cicchetti, A., Marchetti, M., Dibidino, R., Corio, M. (2008). *Hospital Based Health Technology Assessment World-Wide Survey*. Hospital Based Health Technology Assessment Sub-Interest Group: Roma, Italy; 41p.
- Cioffi, F., Cerbo, M., Spandonaro, F., Quintili, F., Noccioli, R., Buccella, S. *et al.* (2019). *Sperimentazione di un modello interdisciplinare per sviluppare istituzioni e policy basate sul valore delle competenze*. HTA FOCUS, 6(3), 114-128.
- Citraro, L., Di Vagno, R., Giuliani, G., Iannella, M.L., Marino, R., Terranova, F. (2013). *Health technology assessment: un ponte fra la scienza e il policy making*. Programma Scienziati in Azienda.
- Drummond, M., Tarricone, R., Torbica, A. (2018). *Assessing the Added Value of Health Technologies: Reconciling Different Perspectives*. Value Health 2013, 16, 7-13. Sustainability, 10, 3550 18 of 19.
- Drummond, M.F., Schwartz, J., Luce, B.R., Neumann, P.J., Siebert, U., Sullivan, S.D. (2008). *Key principles for the improved conduct of health technology assessments for resource allocation decisions*. Int. J. Technol. Assess. Health Care, 24, 244-258.
- Favaretti, C., Cicchetti, A., Guarrera, G., Marchetti, M., Ricciardi, W. (2009). *Health technology assessment in Italy, Intl. J. of Technology assessment in Health Care*, 25: Supplement 1, 127-133.
- Francesconi, A. (2007). *Innovazione organizzativa e tecnologia in sanità – Il ruolo dell'Health Technology Assessment*. FrancoAngeli, Milano.
- Francesconi, A., Mittone, L. (2012). *Il priority setting in sanità*. Politiche Sanitarie, 13, 1.
- Garzella, L., Marceca, M. (2006). *Health Technology Assessment*. Care; 8: 23-7.
- Goodman, C.S., Ahn, R. (1999). *Methodological approaches of health technology assessment*. Int J Med Inf., 56: 97-105.

- Halmesmäki, E., Pasternack, I., Roine, R. (2016). *Hospital-based health technology assessment (HTA) in Finland: A case study on collaboration between hospitals and the national HTA unit*. BMC Health Res. Policy Syst., 14, 25.
- Kahveci, R., Wasserfallen, J.B. *et al.* (2015). *The AdHopHTA handbook: A Handbook of Hospital-Based Health Technology Assessment (HB-HTA)*; Public Deliverable; The AdHopHTA Project (FP7/2007-13 Grant Agreement nr. 305018).
- Lafortune, L., Farand, L., Mondou, I., Sicotte, C., Battista, R. (2008). *Assessing the Performance of Health Technology Assessment Organizations: A Framework*. Int. J. Technol. Assess. Health Care, 24, 76-86.
- Lusa, C., Puddu, L., Rainero, C., Scagliola, L. (2016). *La certificazione dei processi amministrativi nelle aziende sanitarie*. Giappichelli, Torino.
- Marchetti, M. (2012). *L'HTA nei processi di acquisto dei medical devices*. Workshop CERISMAS Milano.
- Martelli, N., Lelong, A.S., Prognon, P., Pineau, J. (2013). *Hospital-Based Health Technology Assessment for Innovative Medical Devices in University Hospitals and the Role of Hospital Pharmacists: Learning from International Experience*. Int. J. Technol. Assess. Health Care, 29, 185-191.
- Velasco Garrido, M., Kristensen, F.B., Nielsen, C.P., Busse, R. (2008). *Health Technology Assessment and Health Policy-Making in Europe: Current Status, Challenges and Potential*; World Health Organization on Behalf of the European Observatory on Health Systems and Policies: London.
- Velasco, M., Perleth, M., Drummond, M. *et al.* (2002). *Best Practice in undertaking and reporting Health Technology Assessments*. Int J Technol Assess Health Care, 18, 361-422.
- Williams, T., May, C.R., Mair, F.S., Mort, M., Gask, L., *Normative models of health technology assessment and the social production of evidence about telehealth care*. Health Policy, 64: 39-54.

## BIBLIOGRAFIA GENERALE E APPROFONDIMENTI

- Aggestam Pontoppidan, C., Brusca, I. (2016). *The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives*. *Public Money & Management*, 36(3), 181-188.
- 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*. Milano, Egea.
- 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. (2012). *L'esperienza della contabilità economico-patrimoniale nella sanità*, in F. Capalbo (a cura di). *L'applicazione della contabilità economica nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità*. Giappichelli, Torino.
- 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. (2018). *L'armonizzazione contabile nel settore pubblico italiano. Implicazioni per le regioni e per i servizi sanitari regionali*. FrancoAngeli, Milano.
- Anessi Pessina, E., Cantù, E., Persiani, N. (2011). *Armonizzazione contabile e revisione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche*. *Rapporto Oasi*. Egea, Milano.

- Anessi Pessina, E., Steccolini, I. (2007a). *Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments*. *Financial Accountability and Management*, 23(2), 113-131.
- Anessi Pessina, E., Steccolini, I. (2007b). *Contabilità finanziaria ed economicopatrimoniale: una convivenza forzata?* *Azienda Pubblica*, (2), 199-216.
- Anselmi, L. (1996). *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie*. Il Sole 24 Ore, Milano.
- Anselmi, L. (2014). *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*. Giappichelli, Torino.
- Anselmi, L., Donato, F., Giovanelli, L., Pavan, A., Zuccardi Merli, M. (2009). *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*. Giuffrè, Milano.
- Anselmi, L. (2006). *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato* (Vol. 5), Giuffrè, Milano.
- Anzalone, M. (2012). in Anzalone, Ricchi, Florio, *Il processo di riforma della finanza pubblica: innovazioni e strumenti per una gestione più efficace e trasparente dei dati*, Fondazione Rosselli, Roma.
- Anzalone, M., Macri I., Siragusa S. (2015). *La nuova contabilità delle amministrazioni pubbliche*. IPSOA, Milano.
- Banta D., Jonsson E., (2009). *History of HTA: Introduction*. *Int J Technol Assess Health Care*; 25, 1-6.
- Barton, A. (2011). *Why governments should use the government finance statistics accounting*. *Abacus*, 47(4), 411-445.
- Bergonzini, C. (2011). *Teoria e pratica delle procedure di bilancio dopo la legge n. 196 del 2009*. *Quaderni costituzionali*, 31(1), 39-62.
- Bianchi, D. G. (2016). *La governance multilivello delle strategie macro-regionali dell'UE: note critiche*. *Scienze Regionali*.
- Bianchi, T., Severati, P. (2013). *Valutare le politiche pubbliche*. *il Mulino*, 62(3), 418-426.
- 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.
- Blackwood B., (2006). *Methodological issues in evaluating complex healthcare interventions*. *J Adv Nurs.*; 54: 612-22.
- Blizkovsky, P. (2013). *Stakeholders of Economic Governance: European Perspective*. *Age of Globalization*, 3, 44-62
- Bonasia, M., e D'Uva, M. (2017). *Intervento pubblico nell'economia: potere di mercato e protezione sociale*. Giappichelli, Torino.
- Borgonovi, E. (1996). *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Borgonovi, E. (2002). *E-procurement in sanità: dalla logica di modello alla logica di processo*. *Mecosan*, XI, 41, gennaio-marzo.
- Borgonovi, E. (2004). *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*. Egea, Milano.
- Borgonovi, E., D'Elia, L. (2013). *Obiettivo della cultura manageriale: rompere i circoli viziosi in sanità*. *Mecosan*, 22 (88), 3-8.

- Borgonovi, E. (2014). *La rilevanza del concetto di istituto per l'economia aziendale*. *Economia Aziendale Online*, 5(1), 3-4.
- Borgonovi, E., Pintus, E. (2000). *È questione di sussidiarietà*. *il Sole 24 Ore Sanità*, 29 febbraio-6 marzo 2000, p. 9.
- Bottari, C., Foglietta, F., Vandelli, L. (2013). *Welfare e servizio sanitario. Quali strategie per superare la crisi*. Maggioli, Santarcangelo di Romagna.
- Bovaird, A.G., Bovaird, T., Löffler, E. (2009). *Public Management and Governance*, 2<sup>nd</sup> ed., Routledge, London.
- Brusa, L. (2013). *Lezioni di economia aziendale*. Giappichelli, Torino.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Manes Rossi, F. (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. Palgrave Macmillan.
- Buchanan, J. (1908). *The works of James Buchanan, comprising his speeches, state papers, and private correspondence*, 12, Best Books on., 1-2.
- Caffè, F., Ramazzotti, P. (2017). *In difesa del Welfare State: saggi di politica economica*, Lexis, Torino.
- 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.
- Caperchione, E. (2012). *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*. *Azienda pubblica*, 1, 83-99.
- Cappellaro, G., Fattore, G., Torbica, A. (2009). *Funding health technologies in decentralized systems: A comparison between Italy and Spain*. *Health Policy*, 92, 313-321.
- Casper, G.R., Kenron, D.A. (2005). *A framework for technology assessment: Approaches for the selection of a home technology device*. *Clin Nurse Spec.*; 19: 170-74.
- Cassese, S. (1992). *Lo smarrimento di Oreste e la furia delle Eumenidi: la vicenda intellettuale della scienza dell'amministrazione*. *Il Foro italiano*, 2, 7, 47-48.
- Castellani, M. (2013). *Il gruppo pubblico locale*, in Puddu L., Di Russo D., Falduto L., Secinaro S. *Il Bilancio consolidato degli enti locali*. MAP, Torino.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Van Cauwenberge, P., Aversano, N. (2015). *The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison*. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Cicchetti, A., Iacopino, V., Coretti, S., Fiore, A., Marchetti, M., Sampietro-Colom, L., Kidholm, K., Wasserfallen, J.-B., Kahveci, R., Halmesmäki, E. et al. (2018). *Toward a Contingency Model for Hospital-Based Health Technology Assessment: Evidence from AdHopHTA Project*. *Int. J. Technol. Assess. Health Care*, 34, 205-211.
- Cicchetti, A., Marchetti, M., Dibidino, R., Corio, M. (2008). *Hospital Based Health Technology Assessment World-Wide Survey*. Hospital Based Health Technology Assessment Sub-Interest Group: Roma, Italy; 41p.
- 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.

- Cioffi, F., Cerbo, M., Spandonaro, F., Quintili, F., Noccioli, R., Buccella, S. *et al.* (2019). *Sperimentazione di un modello interdisciplinare per sviluppare istituzioni e policy basate sul valore delle competenze*. HTA Focus, 6(3), 114-128.
- Citraro, L., Di Vagno, R., Giuliani, G., Iannella, M.L., Marino, R., Terranova, F. (2013). *Health Technology Assessment: un ponte fra la scienza e il policy making*. Programma Scienziati in Azienda.
- Colangelo, R. (2005). *Spend management e procurement management. La gestione della domanda interna e degli acquisti per migliorare i risultati aziendali*. FrancoAngeli, Milano.
- Connolly, C., Hyndman, N. (2006). *The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 19(2), 272-290.
- Corte dei Conti (2012). *Rapporto 2012 sul coordinamento della finanza pubblica*. Roma.
- D'Alessio, L. (2012). *Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica*. Azienda Pubblica, 25(1), 23-39.
- D'Alessio, L., Simeone, C., Barbato, M. (a cura di) (2015). *L'armonizzazione contabile degli enti territoriali: analisi della sperimentazione e linee evolutive*, Giuffrè, Milano.
- Davey, K. (2012, ed.). *Local government in critical times: Policies for crisis, recovery and a sustainable future*, Council of Europe, Strasbourg, France (Accesso effettuato il 14 maggio 2020): [http://www.ccre.org/docs/Local\\_Government\\_in\\_critical\\_times.EN.pdf](http://www.ccre.org/docs/Local_Government_in_critical_times.EN.pdf).
- De Stasio, C., Silva, R. (2005). *Guida ai principi contabili internazionali per il settore pubblico*. Sistemi Editoriali, Napoli.
- della Cananea, G. (2009). *La "pubblicità" dei disavanzi eccessivi: tecniche di determinazione ed effetti*. Riv. it. dir. pubb. comunit, (3-4), 575.
- Di Majo, A. (1998). *La crescita della spesa pubblica nell'analisi economica*. Studi e note di economia, 2, 31-34.
- Di Majo, A., Paradiso, M. (2011), *Forma e realtà del bilancio dello stato negli scritti di Giannino Parravicini*. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 70(1), 24.
- Di Pietra, R. (2005). *La comunicazione dei comportamenti aziendali mediante i dati contabili: il ruolo della ragioneria internazionale*. Cedam, Padova.
- Drummond, M., Tarricone, R., Torbica, A. (2018). *Assessing the Added Value of Health Technologies: Reconciling Different Perspectives*. Value Health 2013, 16, 7-13. Sustainability, 10, 3550 18 of 19.
- Drummond, M.F., Schwartz, J., Luce, B.R., Neumann, P.J., Siebert, U., Sullivan, S.D. (2008). *Key principles for the improved conduct of health technology assessments for resource allocation decisions*. Int. J. Technol. Assess. Health Care, 24, 244-258.
- European Commission (2013). *The suitability of IPSAS for the Member States*. Publication Office Luxembourg.
- European Commission (2020). *Numerical fiscal rules in EU member countries*, disponibile online (Accesso effettuato il 14 aprile 2020): [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/numerical-fiscal-rules-eu-member-countries\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/numerical-fiscal-rules-eu-member-countries_en).

- Falcitelli, N. (1993). *Le innovazioni legislative per l'economicità del sistema pubblico*. *Economia & Management*, 5, 10.
- Farneti, G., Pozzoli, S. (2005). *Principi e sistemi contabili negli EE.LL*. FrancoAngeli, Milano.
- FASB (1998). *International accounting standard setting: a vision for the future*.
- Favaretti, C., Cicchetti, A., Guarnera, G., Marchetti, M., Ricciardi, W. (2009). *Health technology assessment in Italy*, *Intl. J. of Technology assessment in Health Care*, 25: Supplement 1, 127-133.
- Fornaciari, L. (2017). *Gruppi aziendali e bilancio consolidato in Italia* (Vol. 6). Giappichelli, Torino.
- Francesconi, A. (2007). *Innovazione organizzativa e tecnologia in sanità – Il ruolo dell'Health Technology Assessment*. FrancoAngeli, Milano.
- Francesconi, A., Mittone, L. (2012). *Il priority setting in sanità*. *Politiche Sanitarie*, 13, 1.
- Garzella, L., Marceca, M. (2006). *Health Technology Assessment*. *Care*; 8: 23-7.
- Giarelli, G. (2017). *1978-2018: quarant'anni dopo. Il Ssn tra definanziamento, aziendalizzazione e regionalizzazione*. *Autonomie locali e servizi sociali*, 40(3), 455-482.
- Giorgi, C., Pavan, I. (2019). *Le lotte per la salute in Italia e le premesse della riforma sanitaria. Partiti, sindacati, movimenti, percorsi biografici (1958-1978)*. *Studi storici*, 60(2), 417-456.
- Giovanelli, L. (2006). *Contabilità dello stato e sistema europeo dei conti (SEC95) nella prospettiva comunitaria*. Giuffrè, Milano.
- Giovanelli, L., Caffù, S. (2018). *Contabilità aziendale versus contabilità statistica. Criticità e punti di attenzione per migliorare l'affidabilità della rendicontazione europea*. In R. Mussari, F. Manes Rossi (Eds.). *L'armonizzazione della contabilità pubblica in Italia e in Europa*.
- Giunta, F., Pisani, M. (2005). *Il bilancio*. Apogeo, Milano.
- Goodman, C.S., Ahn, R. (1999). *Methodological approaches of health technology assessment*. *Int J Med Inf.*, 56: 97-105.
- 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.
- Gualini, E. (2006). *"Governance" dello sviluppo locale e nuove forme di territorialità: mutamenti nell'azione dello stato*. *Rivista italiana di scienza politica*, 36(1), 27-56.
- Guarini, E. (2012). *Il patto di stabilità negli enti locali: profili contabili e implicazioni per l'attività di controllo*, *Il controllo nelle società e negli enti*, 6: 737-770.
- Guthrie, J., Olson, O., Humprey, C. (1999). *Debating Development in the New Public Financial Management: the limits of the Theorising and Some new Ways Forward*. *Financial Accountability and Management*, 15(3), 209-228.
- Halmesmäki, E., Pasternack, I., Roine, R. (2016). *Hospital-based health technology assessment (HTA) in Finland: A case study on collaboration between hospitals and the national HTA unit*. *BMC Health Res. Policy Syst.*, 14, 25.
- Heald, D., Georgiou, G. (2011). *The Macro-Fiscal Role of the UK Whole of Government Account*. *Abacus*, 47(4), 446-476.
- Hobbes, T. (2011). *Leviatano*, Rizzoli, Milano.

- Jannelli, R. (2014). *Il governo delle aziende sanitarie ed ospedaliere. Problematiche di programmazione, redicontazione e controllo*. FrancoAngeli, Milano.
- Kahveci, R., Wasserfallen, J.B. et al. (2015). *The AdHopHTA handbook: A Handbook of Hospital-Based Health Technology Assessment (HB-HTA)*; Public Deliverable; The AdHopHTA Project (FP7/2007-13 Grant Agreement nr. 305018).
- Lafortune, L., Farand, L., Mondou, I., Sicotte, C., Battista, R. (2008). *Assessing the Performance of Health Technology Assessment Organizations: A Framework*. Int. J. Technol. Assess. Health Care, 24, 76-86.
- Lazzini, S. (2008). *Riforme dei sistemi contabili pubblici tra spinte innovative e resistenze al cambiamento*. Giuffrè, Milano.
- Lombrano, A., Zanin, L. (2011). *Dalle prassi emergenti e dai principi contabili internazionali, una riflessione critica sul consolidamento degli enti pubblici locali*. Azienda Pubblica, 24(2), 123-144.
- Lupo, N. (2012). *La revisione costituzionale della disciplina di bilancio e il sistema delle fonti*, in V. Lippolis, N. Lupo, G.M. Salerno, G. Scaccia (a cura di). *Costituzione e pareggio di bilancio*. Jovene, Napoli.
- Lusa, C., Puddu, L., Rainero, C., Scagliola, L. (2016). *La certificazione dei processi amministrativi nelle aziende sanitarie*. Giappichelli, Torino.
- Maino, F. (2003). *La sanità tra Stato e regioni*. il Mulino, Bologna.
- Manes Rossi, F., Caperchione, E. (2018). *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*. FrancoAngeli, Milano.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., Brusca, I. (2016). *Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box*. Public Money and Management, 36(3), 189-196.
- Mapelli, V. (1999). *Il sistema sanitario Italiano*. il Mulino, Bologna.
- Marchetti, M. (2012). *L'HTA nei processi di acquisto dei medical devices*. Workshop CERISMAS Milano.
- Martelli, N., Lelong, A.S., Prognon, P., Pineau, J. (2013). *Hospital-Based Health Technology Assessment for Innovative Medical Devices in University Hospitals and the Role of Hospital Pharmacists: Learning from International Experience*. Int. J. Technol. Assess. Health Care, 29, 185-191.
- Martinelli, M. (2017). *L'impostazione di un sistema integrato di contabilità economico patrimoniale nella Gestione Sanitaria Accentrata Regionale*. Giappichelli, Torino.
- Mele, R., Calabrese, M., Troisi, O. (2012). *La comunicazione negli enti locali: tra comunicazione istituzionale e comunicazione politica (Communication in local institution: between institutional communication and political communication)*. Sinergie Italian Journal of Management, 30(Sep-Dec), 89-108.
- Miglio, G. (1955). *Le origini della scienza dell'amministrazione*, in *La scienza della amministrazione*, atti del I Convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Varenna – Villa Monastero, 26-29 settembre 1955. Giuffrè, Milano, 1957, ora in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 2012, n. 2.
- Mulazzani, M. (2016). *L'armonizzazione contabile delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*. Maggioli, Santarcangelo di Romagna.
- Mussari, R. (2012). *Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica*. Azienda pubblica. Teoria e problemi di management, 25(1), 11-21.

- Mussari, R., D'Alessio, L., Sostero, U. (2015). *Il nuovo sistema contabile delle università*. Azienda Pubblica, 3, 227-246.
- Mussari, R., Sorrentino, D. (2017). *Italian Public Sector Accounting Reform: A Step Towards European Public Sector Accounting Harmonisation*. Accounting, Economics and Law, 7(2), 137-153.
- Mussari, R., Sorrentino, D. (2017). *Italian Public Sector Accounting Reform: A Step Towards European Public Sector Accounting Harmonisation*. Accounting, Economics, and Law: A Convivium, 7(2), 137-153.
- Nardini, M. (2014). *Il d. lgs. 126/2014: l'armonizzazione dei bilanci regionali nel quadro del nuovo principio di «equilibrio» ed i riflessi sull'autonomia del Consiglio*. Le Regioni, 42(5-6): 1031-1064.
- Newberry, S. (2011). *Whole of government accounting in New Zealand: A review of WGA financial reports from 1993 to 2010*. Abacus, 47(4), 501-524.
- 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*, pag. 39, CERM.
- Persiani, N., Romolini, A., Galanti, C. (2015). *Il nuovo sistema di controlli di regolarità amministrativa e contabile nel Servizio Sanitario Italiano: i Percorsi Attuativi della Certificabilità*. Mecosan.
- Pezzani, F. (2003). "L'accountability delle amministrazioni pubbliche." in Guarini, G., Ongaro, E., Pezzani, F., Raimondi, C., Steccolini, I., *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.
- Piccoli, A. (1988). *Principi contabili internazionali*. Il Sole 24 Ore, Milano.
- Pirozzoli, A. (2011). *Il vincolo costituzionale del pareggio di bilancio*. Rivista AIC, 4, 1.
- Pisoni, P. (1995). *Il bilancio consolidato*. Giuffrè, Milano.
- Pollifroni, M. (2007). *Public sector social responsibility. Strumenti di rendicontazione etico-sociale per l'azienda pubblica (Vol. 36)*. Giuffrè, Milano.
- Pozzoli, S. (1992). *La privatizzazione dei servizi pubblici locali*. Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1-2.
- Pozzoli, S., Mazzotta, R. (2012). *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*. Azienda Pubblica, 1, 69-82.
- Preite, D. (2003). *Riprogettare l'azienda pubblica*, pp. 25 e ss, I Liberrimi, Lecce.
- Preite, G. (2012). *Amministrazione pubblica e buon governo al passaggio del millennio*. Tangram Edizioni Scientifiche, Trento.
- 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*. Torino, Giappichelli.

- Puddu, L., Scagliola, L. (2016). *La certificazione dei processi amministrativi nelle Aziende Sanitarie*. Giappichelli, Torino.
- Puddu, L., Di Russo, D., Falduto, L., Secinaro, S. (2013). *Il Bilancio consolidato degli enti locali*. MAP, 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.
- Robinson, M. (2009). *Accrual budgeting and fiscal policy*. OECD Journal on Budgeting, 1, 1-29.
- Rodotà, S. (2006). *La vita e le regole: tra diritto e non diritto*. Feltrinelli, Milano.
- Romano, A. (1991). *Profili della concessione di pubblici servizi*. Dir. Amm., 4, 472.
- Salvatore, C. (2013). *Il processo di trasformazione dei sistemi di controllo contabile e gestionale nelle aziende pubbliche*. FrancoAngeli, Milano.
- Salvemini, G. (2013). *I guardiani del Bilancio, una norma importante ma di difficile applicazione l'art. 81 della Costituzione*. Marsilio, Venezia.
- Serges, G. (2015). *Magna Carta Libertatum Property of the Constitutionalism*. Historia et ius, 8, 1.
- Silvestri, P. (2012). *Il pareggio di bilancio: La testimonianza di Luigi Einaudi: tra predica e libertà*. Biblioteca della libertà, XLVII, 204, 1-4.
- 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.
- Tiberi, M. (1997). *Ricordo di Federico Caffè*. Rivista italiana degli economisti, 2 (1), 130-131.
- Torcivia, S. (2012). *Le criticità della disarmonia contabile: il caso delle aziende sanitarie*. Azienda Pubblica, 1: 101-115.
- van Dalen, R. (2012). *Creating order in the chaotic world of standards*. Paper presented at the workshop "Multiplicity and Plurality in the World of Standards", 28th EGOS Colloquium, July 5-7.
- Van Der Tas, L. (1992). *Harmonisation of financial reporting*, pag. 28, Datawyse, Maastricht.
- Velasco Garrido, M., Kristensen, F.B., Nielsen, C.P., Busse, R. (2008). *Health Technology Assessment and Health Policy-Making in Europe: Current Status, Challenges and Potential*. World Health Organization on Behalf of the European Observatory on Health Systems and Policies: London.
- Velasco, M., Perleth, M., Drummond, M. et al. (2002). *Best Practice in undertaking and reporting Health Technology Assessments*. Int J Technol Assess Health Care, 18: 361-422.
- Welch, P. (2018). *The Hague and the Golden Age: Accounts, Accountability and Auditors*. Journal European Court of Auditors, 2, 80-81.

- Williams, T., May, C.R., Mair, F.S., Mort, M., Gask, L., *Normative models of health technology assessment and the social production of evidence about telehealth care*. *Health Policy*, 64: 39-54.
- Zambon, S. (2006), *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale*. FrancoAngeli, Milano.