



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

## 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)*.

*Carmine Viola e Marco Benvenuto*